

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES

Programa de Pós-graduação em Administração – Mestrado

Noemia Farias dos Santos

**CONTROLES INTERNOS: análise do nível de conhecimento dos
alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições de
ensino superior em Belo Horizonte-MG**

Belo Horizonte

2017

Noemia Farias dos Santos

**CONTROLES INTERNOS: análise do nível de conhecimento dos
alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições de
ensino superior em Belo Horizonte-MG**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Acadêmico em Administração do Centro Universitário Unihorizontes, como requisito parcial na obtenção do título de Mestre em Administração

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

Linha de Pesquisa: Tecnologias de Gestão e Competitividade

Área de Concentração: Organização e Estratégia

Belo Horizonte

2017

SANTOS, Noemia Farias dos.

S237c

Controles internos: análise do nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições de ensino superior em Belo Horizonte/MG. Belo Horizonte: Centro Universitário Unihorizontes, 2017.

164 p.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva.

Dissertação (mestrado) Centro Universitário Unihorizontes. Programa de Pós-graduação em Administração.

1.Sistema de Controles Internos 2.Modelo Coso I
Noêmia Farias dos Santos II. Centro Universitário Unihorizontes III. Título.

CDD. 657.1



Centro Universitário Unihorizontes
Mestrado Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO
DO CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **NOEMIA FARIAS DOS SANTOS**

Matrícula: 770685

LINHA DE PESQUISA: TECNOLOGIAS DE GESTÃO E COMPETITIVIDADE

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

TÍTULO: **CONTROLES INTERNOS: Análise do nível de conhecimento dos alunos do curso de Ciências Contábeis de três instituições de ensino superior de Belo Horizonte - MG.**

DATA: 15/02/2017

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva
ORIENTADOR
Centro Universitário Unihorizontes

Profª Drª Eliane Bragança Matos
Centro Universitário Unihorizontes

Prof. Dr. Tarcísio Afonso
Faculdade Pedro Leopoldo

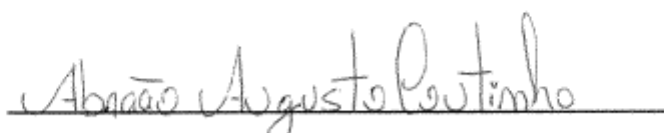
DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Declaro ter procedido à revisão da Dissertação de Mestrado apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico da Faculdade Novos Horizontes, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração, de autoria de Noemia Farias dos Santos, área de concentração "Organização e Estratégia", linha de pesquisa "Tecnologias de Gestão e Competitividade", sob a orientação do Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva, intitulada "Controles Internos: análise do nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições de ensino superior em Belo Horizonte-MG".

Dados da revisão:

- Gramática
- Ortografia
- Redação

Belo Horizonte, 31 de janeiro de 2017.



Abraão Augusto Coutinho

Graduado em Letras Português/Inglês

Ao meu amado esposo, Ulisses, pela cumplicidade e por compreender as minhas faltas.

Aos meus filhos, Bergson, Greici e Dennis, que sempre me apoiaram e acreditaram em meu potencial.

Aos meus irmãos, Eneide, Julival e Rita, pelas palavras de conforto nas horas difíceis, e aos familiares que torceram por mim.

Aos meus pais, Plácido e Francisca (*in memoriam*), por ensinarem os princípios e valores que me conduziram.

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, por me conceder força, entusiasmo e persistência para alcançar os meus objetivos e conquistar esta vitória.

Ao professor Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva, pelas orientações.

Ao Centro Universitário Unihorizontes e a todo corpo docente, que contribuíram com minha qualificação, e aos funcionários da Instituição, em especial, às secretárias do Mestrado, Wânia, Beatriz e Raquel.

Aos colegas da turma, pelos auxílios prestados nos momentos árduos.

Especialmente, à amiga e professora da IES Alfa, Fátima Drumond, por todas as contribuições, e aos demais professores da Instituição Alfa que colaboraram com a realização da pesquisa: Ângela Cupertino, Heloisa Maia, José Vuoto, Marcelo Prímola, Amilson Zaneti, José R. Silva, Adalberto Pereira, Paula Rezende, Joselton Ferreira, Othon Mello, Carlos Carvalho e Ronaldo Procacio.

Ao professor Cristiano M. Silva, da IES Gama, e à professora Aldenir Souza, da IES Beta, pelas contribuições com a pesquisa.

E, finalmente, ao (às) querido (as) Sérgio, Yulianny e Danielly, pelas contribuições prestadas.

“[...] E também será como um homem que, ao sair de viagem, chamou seus servos e confiou-lhes os seus bens.

A um deu cinco talentos, a outro dois, e a outro um; a cada um de acordo com a sua capacidade. Em seguida partiu de viagem.

O que havia recebido cinco talentos saiu imediatamente, aplicou-os, e ganhou mais cinco.

Também o que tinha dois talentos ganhou mais dois.

Mas o que tinha recebido um talento saiu, cavou um buraco no chão e escondeu o dinheiro do seu senhor.

Depois de muito tempo o senhor daqueles servos voltou e acertou contas com eles.

O que tinha recebido cinco talentos trouxe os outros cinco e disse: O senhor me confiou cinco talentos; veja, eu ganhei mais cinco.

O senhor respondeu: Muito bem, servo bom e fiel! Você foi fiel no pouco, eu o porei sobre o muito. Venha e participe da alegria do seu senhor!

Veio também o que tinha recebido dois talentos e disse: O senhor me confiou dois talentos; veja, eu ganhei mais dois.

O senhor respondeu: Muito bem, servo bom e fiel! Você foi fiel no pouco, eu o porei sobre o muito. Venha e participe da alegria do seu senhor!

Por fim, veio o que tinha recebido um talento e disse: Eu sabia que o senhor é um homem severo, que colhe onde não plantou e junta onde não semeou.

Por isso, tive medo, saí e escondi o seu talento no chão. Veja, aqui está o que pertence ao senhor.

O senhor respondeu: Servo mau e negligente! Você sabia que eu colho onde não plantei e junto onde não semei?

Então você devia ter confiado o meu dinheiro aos banqueiros, para que, quando eu voltasse, o recebesse de volta com juros.

Tirem o talento dele e entreguem-no ao que tem dez.

Pois a quem tem, mais será dado, e terá em grande quantidade. Mas a quem não tem, até o que tem lhe será tirado”.

MATEUS (25:14-29)

RESUMO

Esta pesquisa apresentou como tema os sistemas de controles internos gerenciais, com o objetivo de analisar e descrever o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições privadas de ensino superior em Belo Horizonte-MG acerca dos sistemas de controles internos sob a perspectiva do Modelo Coso. O estudo se caracterizou como descritivo, com abordagem quantitativa, e os métodos selecionados foram o *survey* e o estudo de caso, haja vista a coleta de informações dos alunos nas instituições Alfa, Beta e Gama. O instrumento de coleta de dados adotado na pesquisa foi o questionário estruturado com perguntas fechadas relacionadas ao controle interno, alicerçadas conforme a estrutura do Modelo Coso (2013), embasado no instrumento elaborado por Baptista (2011). Os respondentes da pesquisa foram os estudantes do Curso de Ciências Contábeis que já haviam cursado ou cursavam a disciplina de Auditoria nas instituições citadas. Em se tratando de referência para estudos e aplicação dos controles internos, ressalta-se a relevância do Modelo Coso (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), pois muitas entidades já constroem sua estrutura de controles internos seguindo as recomendações nele expressas. O Modelo Coso é uma entidade caracterizada como sem fins lucrativos, que visa colaborar com o aperfeiçoamento dos relatórios financeiros, contribuir para a redução dos riscos, embasado na ética, na efetividade de aplicação de controles internos e na governança corporativa. Os resultados da pesquisa confirmaram que, em geral, os alunos das instituições pesquisadas tendem a não possuir nenhum ou possuir pouco conhecimento sobre o assunto abordado, segundo sua própria percepção. Ainda assim, quando se tratou da importância da estrutura de controle interno, os respondentes julgaram a maioria dos itens como muito importante. Na análise dos percentuais de acertos por instituição acerca dos componentes do controle interno, percebeu-se que as notas apresentadas pelos alunos das três instituições pesquisadas ficaram abaixo da média geral. Conforme o modelo de equação estrutural, os resultados demonstraram que os coeficientes das correlações entre os construtos investigados foram muito baixos e, ainda, a correlação entre a declaração de conhecimento sobre o controle interno e a avaliação da composição dos componentes de controle interno se apresentou negativa. Esse resultado negativo indica um prognóstico da falta de conhecimento dos alunos acerca dos controles internos. Em razão de o Modelo Coso apresentar uma estrutura de controle interno relevante para as organizações, conjectura-se que, no mínimo, as questões básicas da sua estrutura deveriam ser conhecidas pelos alunos. Portanto, recomenda-se que o Modelo Coso seja difundido no meio acadêmico, com vistas a preparar melhor os futuros contadores.

Palavras-chave: Sistema de Controles Internos. Modelo Coso. Curso de Ciências Contábeis.

ABSTRACT

This research presented as a topic the systems of internal management controls, with the objective of analyzing and describing the level of knowledge of the students of the Accounting Sciences Course of three private higher education institutions in Belo Horizonte-MG about the systems of internal controls under the Perspective of the Coso Model. The study was characterized as descriptive, with a quantitative approach, and the selected methods were the survey and the case study, considering the information collection of the students in the Alpha, Beta and Gama institutions. The instrument of data collection adopted in the research was the questionnaire structured with closed questions related to internal control, based on the structure of the Coso Model (2013), based on the instrument elaborated by Baptista (2011). The respondents of the research were the students of the Course of Accounting Sciences who had already attended or attended the discipline of Audit in the mentioned institutions. In reference to studies and application of internal controls, the relevance of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission is emphasized, since many entities already construct their internal control structure following the recommendations expressed in it. The Coso Model is a non-profit entity that aims to collaborate in the improvement of financial reporting, contribute to risk reduction, based on ethics, effective enforcement of internal controls and corporate governance. The results of the research confirmed that, in general, the students of the institutions studied tend to have none or have little knowledge about the subject addressed, according to their own perception. Still, when it came to the importance of the internal control structure, respondents judged most of the items to be very important. In the analysis of the percentage of correct answers per institution about the components of internal control, it was noticed that the grades presented by the students of the three institutions studied were below the general average. According to the structural equation model, the results showed that the coefficients of the correlations between the investigated constructs were very low and, also, the correlation between the knowledge statement about the internal control and the evaluation of the composition of the internal control components was negative. This negative result indicates a prognosis of students' lack of knowledge about internal controls. Because the Coso Model presents an internal control structure relevant to organizations, it is conjectured that, at a minimum, the basic questions of its structure should be known to the students. Therefore, it is recommended that the Coso Model be disseminated in the academic environment, in order to better prepare future accountants.

Keywords: Internal Control System. Coso Standard. Course of Accounting Sciences.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 –	Estrutura Tridimensional do Modelo Coso 13	64
Figura 2 –	Tempo de atuação na área contábil em relação ao gênero	93
Figura 3 –	Comparação das instituições em relação ao conhecimento sobre controle interno	106
Figura 4 –	Percentual de respostas corretas por componente	111
Figura 5 –	Percentual de respostas corretas por componente e instituição	112
Figura 6 –	Comparação do índice de repostas corretas na mensuração dos componentes de controle interno	116
Figura 7 –	Diagrama de Caminhos	118
Figura 8 –	Modelo Estrutural Estimado	124

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Distribuição dos respondentes por instituição de ensino	90
Tabela 2 –	Distribuição dos respondentes por gênero e instituição pesquisada	90
Tabela 3 –	Distribuição dos respondentes por idade	91
Tabela 4 –	Distribuição dos respondentes por período de estudo	91
Tabela 5 –	Distribuição dos respondentes por turno de estudo	92
Tabela 6 –	Distribuição dos respondentes segundo atuação na área contábil.....	92
Tabela 7 –	Distribuição dos respondentes por tempo de atuação na área contábil	93
Tabela 8 –	Distribuição dos respondentes quanto à disciplina de Auditoria.....	94
Tabela 9 –	Média e IC 95% para os itens do conhecimento sobre controle interno	96
Tabela 10 –	Comparação das instituições em relação ao conhecimento sobre controle interno.....	97
Tabela 11 –	Comparação do conhecimento sobre controle interno por gênero dos respondentes	98
Tabela 12 –	Comparação do conhecimento sobre controle interno por período de estudo dos respondentes	99
Tabela 13 –	Comparação do conhecimento sobre controle interno por turno de estudo dos respondentes	100
Tabela 14 –	Comparação do conhecimento sobre controle interno quanto à atuação ou não na área	101
Tabela 15 –	Comparação do conhecimento sobre controle interno em relação ao tempo de atuação na área contábil	102
Tabela 16 –	Média e IC 95% para os itens da importância da estrutura de controle interno	103
Tabela 17 –	Comparação das instituições quanto à importância sobre a estrutura de controle interno.....	105

Tabela 18 – Comparação da visão de importância da estrutura de controle interno entre respondentes que trabalham na área contábil e os que não trabalham	108
Tabela 19 – Média e IC 95% para os itens dos mecanismos de aprendizagem	109
Tabela 20 – Comparação entre os alunos das três Instituições quanto aos mecanismos de aprendizagem utilizados.....	110
Tabela 21 – Frequência de repostas corretas na mensuração dos componentes de controle interno	113
Tabela 22 – Comparação entre os alunos das três Instituições quanto aos mecanismos de aprendizagem utilizados.....	115
Tabela 23 – Cargas Fatoriais	119
Tabela 24 – Resultados do construto “conhecimento sobre controle interno”	120
Tabela 25 – Resultados do construto “importância da estrutura de controle interno	121
Tabela 26 – Resultados do construto “mecanismos de aprendizagem	122
Tabela 27 – Resultados do construto “componentes de controle interno	122
Tabela 28 – Medidas de qualidade do modelo estrutural	125

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Competências possibilitadas pelo Curso de Ciências Contábeis	45
Quadro 2 –	Competências determinadas pelo Conselho Federal de Contabilidade	46
Quadro 3 –	Competências funcionais do Contador – Âmbito Internacional...	47
Quadro 4 –	Competências pessoais do Contador – Âmbito Internacional....	48
Quadro 5 –	Competências do Contador na perspectiva de negócios – Âmbito Internacional	49
Quadro 6 –	Associações patrocinadoras do Modelo Coso	62
Quadro 7 –	Princípios dos componentes do Modelo Coso 13	65
Quadro 8 –	Escala utilizada para as variáveis da questão 01	84
Quadro 9 –	Escala utilizada para as variáveis da questão 02	84
Quadro 10 –	Componentes do Modelo Coso utilizados para as variáveis da questão 03	84
Quadro 11 –	Escala utilizada para as variáveis da questão 04	84

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- AAA – *American Accounting Association*
- ABP – Aprendizagem Baseada em Projetos
- AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
- AVE – Variância Média Extraída
- CC – Código Civil
- CES – Câmara de Educação Superior
- CEFET/MG – Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- CLT – Consolidação das Leis do Trabalho
- CNE – Conselho Nacional de Educação
- COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
- DCN – Diretrizes Curriculares Nacionais
- FEI – *Financial Executives International*
- FIES – Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
- IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
- IES – Instituições de Ensino Superior.
- IFES – Instituição Federal de Ensino Superior
- IFAC – *International Federation of Accountants*
- IIA – *Institute of Internal Auditors*
- IMA – *Institute of Management Accountants*
- KPMG – *Peat Marwick International and Klynveld Main Goerdeler*
- LDB – Lei de Diretrizes e Bases
- MEC – Ministério da Educação
- MCDA – Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão
- NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
- PLS – *Partial Least Squares*
- PDE – Plano de Desenvolvimento da Educação
- PPGCC – Projeto Pedagógico do Curso de Graduação em Ciências Contábeis
- PPI – Projeto Pedagógico Institucional
- PWC – *PricewaterhouseCoopers*
- PROUNI – Programa Universidade para Todos

SOX – Lei Sarbanes-Oxley

TCC – Trabalho de Conclusão de Curso

TCU – Tribunal de Contas da União

TICs – Tecnologias da Informação e Comunicação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Problematização.....	20
1.2 Objetivos	22
1.2.1 Objetivo geral	22
1.2.2 Objetivos específicos.....	23
1.3 Justificativa.....	23
2 AMBIÊNCIA	26
2.1 Educação	31
2.1.1 Educação superior e a tecnologia	33
2.1.2 Ensino e aprendizagem.....	35
3 REFERENCIAL TEÓRICO.....	38
3.1 Ensino e aprendizagem no Curso de Ciências Contábeis	38
3.2 Diretrizes curriculares para o Curso de Ciências Contábeis	40
3.3 Competências e habilidades do Contador em âmbito nacional.....	43
3.4 Habilidades e competências do Contador no âmbito internacional.....	47
3.5 Auditoria	49
3.5.1 Auditoria Interna	51
3.5.2 Auditoria Externa.....	52
3.6 Controles internos	54
3.7 Modelo Coso (<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>)	61
3.7.1 Ambiente de controle	66
3.7.2 Avaliação de riscos	68
3.7.3 Atividade de controle	69
3.7.4 Informação e comunicação	70
3.7.5 Atividade de monitoramento.....	71
3.8 Estudos anteriores sobre controles internos	72
4 METODOLOGIA	74
4.1 Caracterização da Pesquisa.....	74
4.2 Abordagem.....	75
4.2.1 População	75

4.2.2 Amostra	77
4.3 Método	78
4.4 Coleta de dados	79
4.5 Análise dos Dados	85
5 RESULTADOS DA PESQUISA	87
5.1 Metodologia de análise	87
5.2 Caracterização da amostra	89
5.3 Análise de <i>missings</i> e <i>outliers</i>	94
5.3.1 Identificação e tratamento de <i>outliers</i>	94
5.4 Caracterização dos componentes estudados.....	95
5.4.1 Descrição dos itens de conhecimento do controle interno	96
Questões.....	96
5.4.2 Descrição dos itens da importância da estrutura de controle interno	103
Questões.....	105
5.4.3 Descrição dos itens dos mecanismos de aprendizagem.....	109
Questões.....	110
5.4.4 Descrição dos itens dos componentes de controle interno	111
5.5 Modelo de equações estruturais	117
5.5.1 Diagrama de Caminhos.....	117
5.5.2 Modelo de Mensuração	118
5.5.3 Modelo Estrutural	123
5.6 Análise dos Resultados.....	126
5.6.1 Análise dos dados demográficos.....	127
5.6.2 Análise do conhecimento sobre controle interno.....	128
5.6.3 Análise da percepção sobre a importância da estrutura de controle interno para as organizações	131
5.6.4 Análise dos mecanismos envolvidos na aprendizagem	133
5.6.5 Análise dos grupos dos componentes de controle interno	134
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	139
6.1 Limitações do estudo	147
6.2 Sugestões de estudos futuros	148
REFERÊNCIAS.....	150
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	160

1 INTRODUÇÃO

Os controles internos são processos relevantes para as organizações, uma vez que contribuem para a proteção dos ativos, além de auxiliar os gestores nos processos decisórios. A participação dos Contadores nessas ações, bem como na implantação e no gerenciamento dos controles internos, é de suma importância, já que o Contador é o responsável por gerar as informações contábeis e gerenciais, além dos relatórios gerenciais e financeiros que darão subsídios aos gestores nas decisões cotidianas.

Na compreensão de Elias (2010), os profissionais contadores são componentes essenciais para o sucesso (eficiência e eficácia) dos controles internos, haja vista que os respectivos usuários operantes são os que têm capacidade de ponderar, opinar e aprimorar os controles internos no cotidiano operacional.

De acordo com o Código Civil (BRASIL, 2002), toda empresa necessita dos serviços contábeis, já que tem a obrigatoriedade de manter a escrituração contábil atualizada, segundo as determinações legais, seja para cumprir com as obrigações fiscais ou para utilizar-se dos relatórios gerenciais como auxílio nas tomadas de decisões e no gerenciamento dos controles internos, observando o que é estabelecido pela legislação contábil para cada tipo de empresa.

Conforme relata o Código Civil (BRASIL, 2002), no Capítulo IV, Art. 1.182, a escrituração das empresas é de responsabilidade dos contabilistas legalmente habilitados. Essa habilitação é fundada na formação contábil, que se constitui por meio do ingresso e da conclusão do curso superior em Ciências Contábeis, ofertado pelas instituições de ensino superior (IES) e determinado pela Resolução CNE/CES 10 (BRASIL, 2004).

Objetivando regulamentar a profissão dos contabilistas e nortear esses profissionais, foi criado, por meio do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (BRASIL, 1946). O CFC é uma entidade certificada para a fiscalização, orientação e normatização do exercício da profissão contábil.

Em atendimento às necessidades profissionais e tendo em vista a adequação das normas ao mercado de trabalho dinâmico, o CFC deu origem à Resolução CFC nº 560 (CFC, 1983), na qual foram instituídas as atribuições privativas dos contabilistas e as competências, que envolvem o conhecimento, as habilidades e as atitudes (CHA).

De acordo com a nova Lei de Diretrizes e Bases (LDB), Lei nº 9.394 (BRASIL, 1996), as instituições de ensino superior (IES) têm como finalidade formar diplomados em áreas distintas do saber, de modo que estejam aptos a serem inseridos em campos profissionais e também participarem no desenvolvimento da sociedade brasileira e colaborar na formação contínua do egresso. Por meio de ajustes nos projetos pedagógicos e nas ementas dos cursos de Ciências Contábeis, as IES têm organizado o conjunto de disciplinas e conteúdos visando atender às perspectivas do mercado em relação ao futuro Contador.

Manter o padrão de qualidade de seus cursos é responsabilidade das IES, razão pela qual elas têm buscado atender à legislação, além de proporcionar ao discente uma gama dos múltiplos conteúdos e um ensino de qualidade e atualizado com as demandas legais, pois o mercado é seletivo e, portanto, as IES também vislumbram formar profissionais competentes para atuarem em áreas distintas da Contabilidade, tais como: controladoria, custos, planejamento tributário, auditoria, entre outras (BRASIL, 1996).

Visando promover o desempenho adequado das atividades profissionais do Bacharel em Ciências Contábeis e o desenvolvimento das competências requeridas pela Resolução CNE/CES nº 10 (BRASIL, 2004), as IES ofertantes do ensino superior em Contabilidade têm se mobilizado para assegurar ao discente a composição do perfil profissional eminente e integrado com diversas áreas do conhecimento.

No entendimento de Santos *et al.* (2014), a capacitação desses profissionais é importante, uma vez que o mercado demanda dos contadores o avanço de suas competências para nortear a realização dos procedimentos contábeis, atender de maneira eficaz às exigências proporcionadas pelos diversos segmentos

empresariais, além de conhecer e cumprir as normas estabelecidas pela legislação contábil.

Filho (2002) e Duca (2011) apontaram em seus estudos que compete ao ensino superior exercer o papel de transmitir conhecimentos suficientes e preparar o futuro profissional, pois é de responsabilidade das instituições de ensino superior (IES) se preocupar com o perfil do egresso que atuará no mercado de trabalho.

A Resolução CNE/CES nº 10, Art. 3º, inciso II, determina que o futuro contabilista seja capacitado e apresente pleno domínio das responsabilidades funcionais: apurações, perícias, noções de atividades atuariais, quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, plena utilização de inovações tecnológicas, auditorias (BRASIL, 2004).

Em atendimento a essa Resolução, o Projeto Pedagógico das IES em estudo abrange, dentre outras, a disciplina de Auditoria. Conforme o Projeto Pedagógico das IES, a disciplina de Auditoria abarca diversos conteúdos relevantes à formação do aluno cursista de Ciências Contábeis, dentre os quais se destaca o Controle Interno. Em conformidade com a *International Federation of Accountants – IFAC* (Federação Internacional de Contadores) (2001), a auditoria é “uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

Segundo Mello (2011), a ausência de controles internos adequados pode expor as organizações a inúmeros erros, riscos e desperdícios constantes. Portanto, a auditoria é uma ferramenta importante para o controle administrativo. Em se tratando de controle interno, no entendimento de Santana (2013), refere-se a uma ferramenta utilizada pela administração tendo em vista o alinhamento dos planos de trabalho com os programas e ações da organização e que, ainda, promove a garantia da operação dos processos que refletem em economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão da empresa.

A contribuição de Monteiro (2015) relata que o controle interno é importante não só como apoio à gestão, mas também como componente de mudança da realidade das instituições que necessitam de melhorias. Os controles internos são instrumentos relevantes para as organizações, portanto os contadores devem ter o conhecimento sólido acerca do assunto, de modo a orientar os administradores no sentido de implantar e gerenciar os controles internos.

Visando implementar melhorias para o controle interno, o Conselho Federal de Contabilidade (2008) criou a Resolução CFC nº 1.135, que determina as recomendações para o controle interno, objetivando reduzir os riscos e oferecer efetividade às informações da Contabilidade, na pretensão de colaborar para o alcance dos objetivos da entidade.

A competição do mercado tem suscitado demandas por contadores com performance diferenciada, com habilidades e competências que fomentem o desempenho econômico das empresas. Nesse sentido, o conhecimento do profissional sobre o controle interno tem contribuído para o crescimento das empresas. Assim, neste estudo utilizou-se a estrutura de controle interno do Modelo Coso para analisar o nível de conhecimento dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis de três instituições de ensino superior em Belo Horizonte acerca desse modelo.

Conforme Baptista (2011), o Modelo Coso foi constituído em 1985 e, em 1992, tornou pública sua estrutura que se tornara conhecida mundialmente, servindo de referência para o delineamento e a aplicação do sistema de controles internos. O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Modelo Coso) é uma entidade sem fins lucrativos destinada ao aprimoramento dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. Do mesmo modo, em 2013, o Modelo Coso publicou sua nova estrutura que traz recomendações para a implantação de uma estrutura seccionada em cinco construtos interligados: 1) ambiente de controle; 2) atividade de controle; 3) avaliação de riscos; 4) informação e comunicação; e 5) monitoramento.

De acordo com o Modelo Coso (2013), Controle Interno é um processo desenvolvido para avaliar, com provável confiança, que os objetivos da empresa, no tocante à eficiência e efetividade operacional, sejam atingidos.

Os controles internos são importantes na gestão empresarial e colaboram sobremaneira para a produção das informações contábeis e gerenciais. Além de apoiar a gestão, o controle interno é o componente de transformação da realidade das instituições, pois, além de auxiliar a alta administração a tomar decisões, contribui para evitar fraudes e proteger os ativos das empresas. Portanto, tendo em vista atender aos objetivos do estudo, buscou-se embasamento nas legislações e em estudos no âmbito nacional e internacional, justapostos no Referencial Teórico, os quais tratam dos contextos necessários ao desenvolvimento da pesquisa.

1.1 Problematização

Conforme as determinações do CNE/CES (Conselho Nacional de Educação/Câmara de Educação Superior), o estudo da Auditoria é relevante para o discente que cursa Ciências Contábeis, pois, por meio do estudo da auditoria, o aluno será capaz de examinar documentos, livros e registros, fazer inspeções e obter as informações e confirmações, tanto internas quanto externas, relativas ao controle do patrimônio, com a finalidade de mensurar a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis. Além disso, a auditoria contribui para identificar e prevenir fraudes e erros ocorridos nos demonstrativos financeiros (FRANCO; MARRA, 2001).

O objetivo da auditoria, segundo Crepaldi (2011), é examinar as demonstrações financeiras das organizações e expressar uma opinião sobre a qualidade desses demonstrativos, além de assegurar que a posição patrimonial e financeira da empresa seja representada adequadamente, haja vista que o controle interno é uma ferramenta que muito contribui para a realização dos trabalhos de auditoria.

O sistema de controle interno é relevante para as organizações, na compreensão de Deloitte (2006, 2014). O Modelo Coso apresentou, no ano de 2013, a versão atual da sua estrutura integrada. Essa estrutura exige que as organizações avaliem se os princípios do Modelo Coso estão presentes em seus controles internos e se estão

em funcionamento, para, então, determinar se o seu sistema de controles internos é eficaz. Além disso, a estrutura do Modelo Coso ressalta, também, o papel do Conselho de Administração na criação de um ambiente de controle eficaz, quais sejam, criar os processos de avaliação de riscos e abranger a identificação e o tratamento de riscos de fraude.

Os resultados do estudo da KPMG (2009) apontaram que existem insuficiências dos controles internos em 64% das organizações respondentes da pesquisa, o que pode ser um facilitador para a ocorrência de atos fraudulentos. Os controles internos ainda foram caracterizados como os processos que mais contribuíram para a descoberta de fraudes.

No estudo de Silva (2009), houve a aplicação do Modelo Coso em amostra de prefeituras municipais do estado de Pernambuco, que apontou diversas fragilidades em seus sistemas de controle interno. Foi sugerida a correção de tais fragilidades para garantir a razoável certeza de que os objetivos institucionais sejam atingidos. Ainda concluiu-se que os sistemas de controle interno das prefeituras pesquisadas apresentam baixo grau de estruturação.

Já Filho (2010) pesquisou acerca das dificuldades e perspectivas dos estudantes de Ciências Contábeis. O autor identificou as dificuldades dos alunos em acompanhar a explicação do professor em sala de aula, e dentre as dificuldades apontaram-se: os problemas por parte do professor nas explanações do conteúdo, a falta de preparação dos alunos, o que causa dificuldades e compromete a adequada compreensão do discente.

Igualmente, Madeira (2001) investigou a avaliação do ensino de Auditoria nos cursos de Ciências Contábeis e identificou que a carga horária destinada à disciplina de Auditoria é muito baixa. Segundo o autor, infelizmente nem tudo que consta dos programas dos cursos é efetivamente ministrado em sala de aula, e investigar esse assunto junto aos alunos seria um trabalho digno de outra dissertação.

Na concepção de Filho (2002), as diferentes definições entre “ensino” e “treinamento” ratificam a premissa de que, na condição de educadora, a academia

está volvida para o “por que fazer”, na medida em que as organizações, ao treinarem seus aprendizes, buscam propagar o “como fazer”, e esse motivo é um dos fundamentais para distinguir ementas e bibliografias. O autor complementa dizendo que, “se as diferenças existem, é possível partir da premissa que ocorrem porque os objetivos do mundo acadêmico são diferentes daqueles que orientam o mundo empresarial: enquanto o primeiro ensina, o segundo treina” (FILHO, 2002, p.179). A conclusão que o autor chega em seu estudo é que, no que tange à disciplina de Auditoria, há uma diferença substancial entre o conteúdo ministrado no âmbito acadêmico e o conteúdo ensinado no âmbito empresarial.

Diante das falhas apontadas pelos estudos sobre controles internos, surge então o questionamento acerca da forma como o controle interno está sendo ensinado nas instituições de ensino superior (IES). Ao estudar o ensino da Contabilidade no Brasil, Nossa (1999) sugere aos alunos que exijam da escola um ensino de boa qualidade e professores comprometidos com a educação, e que não saiam das aulas sem refletir e sem questionar aquilo que lhes foi transmitido.

A falta da apresentação de todos os conteúdos expostos na ementa da disciplina de Auditoria, no Curso de Ciências Contábeis, conforme pesquisou Madeira (2001), culmina em prejuízos aos alunos, por falha na assimilação dos assuntos apresentados pelos professores, resultando em *gaps* no aprendizado do aluno. Diante do exposto, julga-se então necessária a seguinte indagação: qual o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis sobre os controles internos à luz da estrutura do Modelo Coso?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de três Instituições Privadas de Ensino Superior de Belo Horizonte-MG acerca dos sistemas de controles internos sob a perspectiva do Modelo Coso.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Verificar a percepção dos alunos sobre a importância dos componentes da estrutura de controles internos para as organizações;
- b) Investigar o conhecimento dos alunos acerca dos controles internos e dos componentes do Modelo Coso;
- c) Avaliar a importância dos mecanismos envolvidos no processo de aquisição do conhecimento dos alunos;
- d) Desenvolver um modelo de equações estruturais que explique e relacione os construtos pesquisados: conhecimento do Modelo Coso, a percepção de importância, os componentes do controle interno e os mecanismos de aprendizagem.

1.3 Justificativa

São diversas as exigências acerca das habilidades e competências necessárias ao perfil do egresso do Curso de Ciências Contábeis, conforme determina a Resolução CNE/CES nº 10 (BRASIL, 2004).

A razão da escolha do tema da pesquisa decorre da necessidade de identificar o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis acerca dos controles internos, sob a perspectiva do Modelo Coso, nas instituições de ensino superior privado.

Neto (2010) pesquisou propostas metodológicas e conteúdo programático para o ensino superior de Contabilidade, cujo tema foi auditoria contábil, e identificou que os métodos de ensino mais adequados para a auditoria são a pedagogia crítica e a renovadora, pois permitem a participação ativa dos alunos nas ações de ensino e aprendizagem.

A relevância desta pesquisa está ancorada na crescente necessidade de se aprimorar a qualidade do ensino dos discentes do Curso de Ciências Contábeis, em especial atenção ao conteúdo que aborda os controles internos sob a perspectiva do Modelo Coso.

Cornachione Jr. (2004) ressalta que a dinâmica das transformações de cada ocasião influencia a necessidade da sociedade, o que origina novas pesquisas no campo da educação, de maneira que se possa reafirmar ou determinar outras saídas para problemas antigos e novos.

No estudo de Cunha (2007), foi relatado que, apesar de existirem discussões e estudos sobre o tema educação, seja no contexto nacional ou internacional, observa-se que permanece uma carência de trabalhos, na área das Ciências Contábeis, que investiguem o ambiente educacional.

Assim, a importância deste estudo é compreendida pelas justificativas acadêmica, organizacional e social.

Quanto à justificativa acadêmica, por se tratar de um conteúdo disposto no Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis, pressupõe-se uma obrigatoriedade de que o assunto em questão seja ministrado aos alunos do referido curso. Compete então verificar as condições gerais sob as quais o assunto vem sendo ministrado nas instituições. Espera-se com este estudo contribuir para a pesquisa bibliográfica sobre o estudo do sistema de controle interno ministrado na disciplina de Auditoria. Acredita-se que mais um parâmetro poderá ser considerado para a construção da estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis, com vistas a uma maior assertividade quanto à distribuição da carga horária de estudos para a disciplina de Auditoria de que trata o tema abordado na pesquisa.

No caso da justificativa organizacional, explanou-se o conhecimento acerca das Instituições Privadas de Ensino Superior Alfa, Beta e Gama, localizadas na região de Belo Horizonte - MG, e identificaram-se suas características, principalmente enfocando a situação atual do ensino dos sistemas de controles internos aos discentes do Curso de Ciências Contábeis. As IES Alfa, Beta e Gama podem fazer uso dos resultados da pesquisa para aprimoramento das falhas ocorridas no processo do ensino e aprendizagem do Curso de Ciências Contábeis. Além disso, outras IES atuantes no mercado educacional podem ser beneficiadas com este estudo, uma vez que venham vivenciar problemas similares àqueles identificados nas IES Alfa, Beta e Gama e, assim, promover ajustes no processo de ensino e

aprendizagem. Empresas de auditoria também podem se beneficiar com o estudo, pois, na medida em que as IES Alfa, Beta e Gama aprimorem o processo de ensino dos controles internos, as empresas receberão profissionais melhor preparados para o trabalho.

Por fim, a justificativa social está no fato de que, para a sociedade, o acesso a este trabalho poderá ressaltar a relevância da potencialidade do profissional contábil na implantação e gestão dos controles internos. Reforçando essas razões, adiciona-se o desejo implícito da natureza acadêmica contábil de formar profissionais dotados da capacidade de atender aos anseios do mercado profissional, além de obter conhecimentos necessários sobre o Modelo Coso, de forma a potencializar o ambiente da auditoria e gestão para os profissionais da Contabilidade.

Para a abrangência dos objetivos da pesquisa, o estudo está estruturado em seis seções. A primeira seção é a Introdução, na qual se faz um relato a respeito da relevância do Contador para as empresas, dos órgãos que regulamentam a profissão do contabilista e o Curso de Ciências Contábeis, da legislação que regulamenta o ensino superior, bem como são dispostos o problema de pesquisa, os objetivos e a justificativa. Em seguida, na segunda seção, apresenta-se a Ambiência da pesquisa, que trata do histórico da IES Alfa, Beta e Gama participantes deste estudo, do setor e do negócio, da missão, visão, valores e políticas, além da estrutura organizacional. Na terceira seção, aborda-se o Referencial Teórico do trabalho, que visa fundamentar a pesquisa em bases teóricas sobre conceitos relevantes, tais como ensino e aprendizagem, habilidades e competências, auditoria, controles internos, Modelo Coso, dentre outros. Na quarta seção, são apresentados os métodos e as técnicas utilizados no desenvolvimento da pesquisa. Já na quinta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa, enquanto na sexta seção finaliza-se com as considerações finais.

2 AMBIÊNCIA

De acordo com o portal eletrônico da instituição de ensino superior Alfa¹, no dia 12 de dezembro de 1958, o Diário Oficial da União apresentou o decreto presidencial, assinado por Juscelino Kubitschek e pelo Ministro da Educação e Cultura, Clóvis Salgado, o qual reconhecia a IES Alfa. Sua constituição foi confirmada de forma unânime em julho do mesmo ano corrente, juntamente com o projeto do seu estatuto.

Em Minas Gerais, a IES Alfa possui uma estrutura *multicampi* e está presente em importantes regiões do estado. O arcabouço da IES é composto por mais de cem prédios, “que abrigam laboratórios, bibliotecas, museu, canal de TV, oficina de teatro, ensino a distância, salas multimídia, teatros, auditórios, hospitais veterinários, clínicas de fisioterapia, odontologia e psicologia, além de outros equipamentos modernos”.

Ainda em conformidade com o portal eletrônico da IES Alfa, o número de discentes soma 57.201, sendo 44.987 na graduação, 10.053 na especialização, 1.512 no mestrado e doutorado, e 649 distribuídos entre cursos de aperfeiçoamento, atualização e capacitação, além de 1.750 docentes e 2.383 funcionários, distribuídos pelos *campi*/unidades. Os cursos ministrados somam “114 cursos de graduação, 28 cursos de mestrado e doutorado, além de 358 cursos de especialização (nas modalidades a distância, presencial e presencial modular)”. Destaca-se que, entre os diversos cursos de graduação ministrados pela IES Alfa, está o Curso de Ciências Contábeis, que abrange cerca de 2.000 alunos, considerando as unidades constantes de Belo Horizonte e região metropolitana.

Conforme o portal eletrônico da IES Alfa, a sua missão traz explícita a razão da existência da instituição, que é cooperar para a constituição humanista e científica de profissionais competentes, além de promover o desenvolvimento humano e

¹ Com o objetivo de preservar suas identidades, as IES pesquisadas são identificadas pelos seguintes nomes fictícios: Alfa, Beta e Gama. Por esse motivo, as fontes das informações e citações referentes a elas foram também omitidas.

social. Tem como base o compromisso com o bem comum, os valores da ética e da solidariedade, “mediante a produção e disseminação das ciências, das artes e da cultura, a interdisciplinaridade e a integração entre a Universidade e a sociedade”.

O portal eletrônico da IES Alfa ainda apresentou a visão da instituição para o horizonte 2012-2016 e explicitou o seu desafio estratégico e sinalizou a direção a ser seguida por todos:

Ser uma instituição de educação cada vez mais reconhecida pela capacidade de gerar conhecimento e inovações; [...] promover a inclusão social e consolidar alianças nacionais e internacionais, atuando nas diversas áreas de conhecimento com eficiência, com agilidade e com adequada dimensão em sua estrutura acadêmico-administrativa, assegurando a sua contemporaneidade, qualidade e sustentabilidade.

Ainda segundo o portal da IES Alfa, os seus valores e princípios são estabelecidos em consonância com o Projeto Pedagógico Institucional (PPI) da universidade, os quais precisam ser acatados. A seguir, elencam-se os valores e princípios da IES.

Valores:

- a) Igualdade – de valor dos seres humanos e garantia de igualdade de direitos entre eles.
- b) Liberdade – de criação, de expressão do pensamento e de produção de conhecimento.
- c) Autonomia – capacidade de formular leis em liberdade e se reger por elas.
- d) Pluralidade – expressão de igualdade e diferença entre pessoas, iguais porque humanas e diferentes porque singulares.
- e) Solidariedade – adesão à causa do outro, fundada no respeito mútuo e na interlocução entre sujeitos da sociedade.
- f) Justiça – orientada pela igualdade de direitos e pelo respeito às diferenças.

Princípios:

- A Universidade orienta suas ações, em consonância com o artigo 4º do seu Estatuto, pelos seguintes princípios:
- a) Fidelidade à doutrina cristã e respeito aos princípios da Igreja Católica, em seu compromisso missionário para com a educação superior.
 - b) Promoção do bem comum e da dignidade da pessoa humana.
 - c) Promoção da formação solidária, interdisciplinar e humanística, orientada por uma perspectiva ética, cristã e católica, respeitadas a autonomia universitária e a liberdade acadêmica.
 - d) Compromisso com a inclusão e a justiça social.

- e) Integração e pluralismo na articulação e nas concepções de ensino, pesquisa e extensão, respeitados os projetos pedagógicos e as diretrizes fixadas pelos órgãos de deliberação superior.
- f) Valorização do mérito acadêmico.

Já o Projeto Pedagógico do Curso de Graduação em Ciências Contábeis – PPCGCC (2006) da IES Alfa contempla as competências e as habilidades que os egressos do curso devem possuir. De acordo PPCGCC (2006), o Curso de Ciências Contábeis da IES Alfa objetiva formar o aluno para exercer a função de gestor contábil, o que implica em ter “boa formação humanística, específica e de formação complementar e o desenvolvimento da capacidade de gerir os assuntos contábeis e gerenciais de modo eficiente” [...]. O currículo do curso está organizado em torno de três eixos, quais sejam: “formação geral e humanística, formação específica e formação complementar, privilegiando-se a integração horizontal entre os conteúdos de um dado período letivo”. Isso permite a concretização de estudos e de outras atividades acadêmicas ligadas a temas, pesquisas e questões proeminentes tanto na perspectiva social, quanto na perspectiva do progresso de conhecimentos peculiares da área de formação.

A IES Alfa ainda estabelece, em seu Projeto Pedagógico do Curso de Graduação em Ciências Contábeis – PPCGCC, as habilidades e competências que o egresso deve constituir ao longo do curso, quais sejam:

- a) Oferecer oportunidades de desenvolvimento da capacidade crítico-analítica de avaliação das implicações organizacionais, face ao advento das tecnologias da comunicação e da informação;
- b) Promover oportunidades para o desenvolvimento da compreensão das questões contábeis nos diferentes modelos de organização, de âmbito nacional e internacional;
- c) Formar contadores para o exercício profissional, orientados por princípios éticos na sua prática profissional, aptos a exercer suas responsabilidades com expressivo domínio das funções contábeis;
- d) Disponibilizar o acesso a técnicas e instrumentos que permitam a aplicação prática e o pleno exercício das atribuições do Contador dentro de uma visão superior da Contabilidade;
- e) Ensejar condições para uma produção adequada e contínua do conhecimento intelectual, permitindo a inserção do Contador nas práticas atuais verificadas no mundo dos negócios, especialmente na área de gestão aplicada a controladoria financeira das organizações;
- f) Ampliar o conhecimento de disciplinas afins à Contabilidade, habilitando o futuro profissional para a compreensão das relações entre as disciplinas dos campos da Economia, Administração, Ciência da Informação e Direito (PPCGCC, 2006, p. 20).

Outras habilidades e competências também foram estabelecidas no Projeto Pedagógico do Curso de Graduação em Ciências Contábeis – PPCGCC, conforme se segue:

- a) utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis;
- b) elaborar demonstrações contábeis e relatórios gerenciais de natureza econômico-financeira;
- c) elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente eficaz de seus usuários, independentemente de quais sejam os modelos organizacionais;
- d) aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- e) exercer suas atividades com expressivo domínio das funções contábeis;
- f) organizar, processar, interpretar e fornecer informações contábeis-gerenciais estratégicas para a tomada de decisões;
- g) traduzir informações contábeis em linguagem acessível aos diversos usuários;
- h) desenvolver uma visão interdisciplinar no exercício das atividades contábeis;
- i) ter visão global dos negócios e das atividades empresariais na sociedade atual;
- j) desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;
- k) liderar e articular equipes multidisciplinares na coleta e sistematização de dados;
- l) participar, no âmbito nacional, das mudanças inerentes ao cenário econômico (PPCGCC, 2006, p. 21).

Em se tratando do Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis das IES Beta e Gama, durante a pesquisa não foi possível localizá-los, uma vez que os referidos projetos não se encontravam disponíveis nos *sites* das IES. Assim sendo, houve a impossibilidade de apresentar, igualmente, as habilidades e competências do egresso no projeto pedagógico do Curso de Ciências Contábeis das IES Beta e Gama.

Segundo o portal eletrônico da IES Beta, a instituição iniciou suas atividades educacionais em 1973, atuando como colégio de ensino fundamental e ensino médio. Em razão do crescimento regional, a IES, atenta às novas necessidades da comunidade, fundou, em 2009, a Faculdade IES Gama, por meio dos componentes do grupo de gestão da Entidade Mantenedora. Com o mesmo espírito inovador e empreendedor do colégio, as atividades do ensino superior tiveram início em 2009, com dois cursos de graduação: Administração e Ciências Contábeis.

A missão da IES Beta é “formar profissionais competentes diante das aceleradas transformações que a globalização e as inovações tecnológicas vêm impondo ao mundo”.

De acordo com seu PDI [Plano de Desenvolvimento Institucional], [a IES Beta] tem como missão produzir e difundir conhecimento, formando profissionais e cidadãos capazes de contribuir para promoção de uma sociedade justa e solidária, bem como atuar, permanentemente, por meio da disseminação do saber, do comprometimento com a causa da cidadania, da qualidade do ensino e dos valores éticos, na busca da verdade e do conhecimento.

A IES Beta, enquanto instituição de ensino superior:

[...] almeja consolidar sua estrutura no âmbito das orientações da legislação vigente, no contexto da proposta do pacto educativo para o futuro e na busca da credibilidade da sociedade moderna e globalizada. Para isso reconhece a necessidade de manter suas atividades flexíveis e com o compromisso social e acadêmico de renovação constante do seu papel, no sentido de garantir a qualidade, desencadeando em todos os âmbitos de sua estrutura o esforço de se pensar o fazer acadêmico acompanhando às tantas transformações que estão ocorrendo no mundo.

Sua visão aponta para que a instituição seja referência no ensino superior regional, sintonizando-se com as demandas da comunidade em que atua e contribuindo para o seu desenvolvimento. Sua proposta é a formação de cidadãos éticos e profissionalmente qualificados, assegurando-lhes, por meio do ensino, iniciação científica e extensão, o desenvolvimento das competências e habilidades gerais e específicas pertinentes ao curso, considerando também a sua preparação para o trabalho e para o exercício consciente da cidadania.

Já a IES Gama é uma empresa do segmento privado de educação superior, fruto de uma grande rede de ensino atuante no Brasil, inclusive em Minas Gerais. Conforme o portal eletrônico da IES Gama, a instituição oferece uma proposta de ensino voltada às tradições clássicas da boa educação e, ao mesmo tempo, tem forte incorporação de novas tecnologias, originárias tanto dos avanços da informática e comunicações como também da psicologia. A IES tem apreciação por uma educação superior de altiva qualidade envolvendo a forma, o conteúdo e a aplicabilidade, além de proporcionar um custo acessível a um elevado número de alunos.

A visão da IES Gama é atuar como corresponsável com os alunos na realização de suas carreiras e projetos de vida. Já a missão educacional é:

Capacitar alunos a tornarem-se profissionais competentes para enfrentar os desafios de um mundo em constante mutação. Participar ativamente do processo de melhoria da qualidade educacional do País e do aumento do número de vagas acessíveis à população de renda média.

Enquanto a missão empresarial é “desenvolver e aplicar *know-how* em educação superior, recorrendo ao uso da tecnologia para oferecer educação de qualidade para muitos, em escala”.

Os valores da IES são a integridade, honestidade em todas as instâncias e práticas, a valorização de pessoal, foco na formação do aluno, foco em resultados, competência profissional, ética em todas as relações com os alunos, os profissionais e a comunidade. A IES Gama faz parte de um grupo educacional, considerada a maior e mais sólida organização de ensino privado do Brasil, com mais de 45 anos de história.

A IES Gama possui 400 mil alunos de ensino superior, sendo 250 mil em ensino a distância (EaD) e 130 mil em ensino presencial. Possui 53 campus de ensino presencial, 400 polos de EaD e 13 mil colaboradores.

2.1 Educação

A educação, nos campos diversos, tem se tornado um processo intrincado, uma vez que a sociedade apresenta-se exigente e demanda por aprendizagem contínua nos diversos níveis e atividades profissionais e sociais. Quando se associa o processo de criação ao processo de ensino/aprendizagem, faz-se referência à importância da educação.

A educação deve se voltar para a busca de um modo mais saudável de aprender, fortemente vinculado aos aspectos positivos do comportamento humano; ajustamento, felicidade, prazer, satisfação, alegria verdadeira. A educação deve estar atrelada, prioritariamente, ao crescimento pessoal dos indivíduos, voltado também para o relacionamento interpessoal e pessoal, desenvolvendo nos alunos as potencialidades necessárias para que eles se tornem adultos psicologicamente saudáveis, criativos, conscientes e integrados. Este é o desafio que as escolas precisam urgentemente enfrentar (VIRGULIM, 1994, p. 66-67).

A educação, segundo as ideias de Gadotti (1995), é o ato praticado pelas gerações amadurecidas sobre as gerações que não se encontram ainda preparadas para a vida social. Tem por objetivo provocar e ampliar, na criança, certo número de estados físicos, intelectuais e morais, reclamados pela sociedade política no seu conjunto e pelo meio especial a que a criança, particularmente, se destine. Por conseguinte, na colaboração de Belloni (2006), o processo de educar é complexo e utiliza a mediação de meios de comunicação para complementar ou apoiar a ação do professor na interação com os estudantes. A educação é um fenômeno visto em qualquer sociedade que retrata a passagem de meios culturais, de forma a manter e perpetuar a sociedade e a educação formal. De certa forma, o professor isoladamente não consegue, muitas vezes, alcançar o seu objetivo em relação ao processo ensino-aprendizagem sem se utilizar de alternativas tecnológicas e de instrumentos pedagógicos como metodologias de trabalho.

A educação tem promovido a ascensão de homens e mulheres no mercado de trabalho. De acordo com o CFC (2014), o número de alunas que cursavam Ciências Contábeis no ano de 1968 representava menos de 10% das turmas, realidade bastante distinta do atual cenário, haja vista que, atualmente, no Brasil as mulheres representam a maioria nos cursos de Ciências Contábeis. De acordo com pesquisas do Conselho Federal de Contabilidade CFC (2014):

Na última década mais de 85 mil mulheres ingressaram na carreira. Em 1996 as mulheres representavam 27,45% do total e, em 2013, passaram para 33,9%. A tendência é que no prazo de cinco anos, o número de mulheres se iguale ao número de homens ou até mesmo ultrapasse, levando em consideração o progresso das mulheres nos cursos de ciências contábeis, nos quais chegam a ocupar 41,53% das bancadas em sala de aula (CFC, 2014).

Conforme o Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG) (2015), “os registros de profissionais da Contabilidade do sexo feminino foram mais numerosos, em 2014, do que os de profissionais do sexo masculino”. Em 2014, o CRCMG recebeu 3.091 novos registros de profissionais da contabilidade, dos quais 1.847 foram mulheres, enquanto os homens representaram apenas 1.244.

2.1.1 Educação superior e a tecnologia

Em conformidade com Gesser (2012), no emprego das novas tecnologias alguns avanços, desdobramentos, implicações e limites são provocados no mundo educativo, especialmente nas instituições de educação superior. O desenvolvimento da ciência e da tecnologia trouxe ganhos evidentes, atrativos, significativos e, ao mesmo tempo, desafiadores em relação às modificações e adaptações que são demandadas continuamente das pessoas e das organizações empresariais e educativas. As tecnologias têm contribuído de maneira significativa para as empresas, principalmente quando se trata de implementar e gerenciar os controles internos.

Segundo a concepção de Moran (2000), o uso das tecnologias na educação promove a interação entre professores e alunos, e essa interação colabora de forma significativa para um processo de ensino-aprendizagem motivador e eficaz. Os avanços da tecnologia modificaram os hábitos das comunidades discursivas (empresas e escolas, por exemplo), que se servem dos recursos da informática no uso da linguagem. A escola, como parte interessada e atuante na formação do indivíduo, necessita se adequar às novas tecnologias da informação e comunicação (TICs), pois, entre as comunidades afetadas pela revolução digital, figuram os meios educacionais. A escola precisa incorporar os recursos computacionais, que, trabalhados com planejamento, tornam-se valiosos instrumentos nos processos de ensino-aprendizagem, como facilitadores da interação entre os indivíduos e da linguagem por eles exercidas.

Por conseguinte, segundo Perrotti e Vigneron (2003), cada vez mais se torna indispensável que professor e aluno dominem as técnicas da informática, que são utilizadas por ambos.

Nas últimas décadas, na concepção de Costa e Oliveira (2004), a educação tem sido marcada pelos avanços tecnológicos, que contribuiriam sobremaneira com o processo de ensino e aprendizagem, pois as tecnologias são utilizadas como mediadores do conhecimento. A tecnologia está presente em uma parte significativa do cotidiano das pessoas e vem rompendo fronteiras, seja nas ciências, educação,

trabalho, lazer, entre outras atividades. A tecnologia configurou-se como eficaz mecanismo de comunicação e propende substituir os livros físicos por outras formas de transmissão de conteúdos, tais como: a leitura na tela do computador com interferência de imagens, sons e informações digitalizadas; e a velocidade com que se consegue uma informação. A dinamicidade interativa e o desenvolvimento das linguagens de computador e da própria informática exigem alterações significativas nos processos educacionais. O ensino tradicional em que se tem o modelo centrado no professor, como o único que possui o saber, vem se transformando:

A sala de aula não pode ser percebida hoje do mesmo modo como a percebia quem apreendia o mundo basicamente através dos livros e da tradição oral. A captação da realidade através das novas tecnologias de informação potencializa o envolvimento multissensorial, afetivo e intelectual dos indivíduos inseridos nos sistemas de informação, o que demanda novas pesquisas relativas ao fenômeno educativo (COSTA; OLIVEIRA, 2004, p. 112).

Em conformidade com Preti (1996), a tecnologia está presente em circunstâncias diversas, e a maior representação do contexto tecnológico atual é designada pelos maquinários industriais e computadores. Por sua vez, o advento do computador propiciou a criação da internet, outra inovação que provocou mudança de paradigma no comportamento das pessoas e comunidades que têm acesso a essas novidades tecnológicas.

Na concepção de Silva (2010), a instituição de ensino superior deve ser um conjunto de novas tecnologias, para designar novos trabalhadores e profissionais para o mercado de trabalho, ficar atenta às novas convergências dos recursos, os quais serão metodologias de trabalho no futuro. A autora comenta que uma das maiores contribuições motivadas pelas inovações tecnológicas é o implemento do ensino a distância, que possibilita a conclusão do ensino superior por meio da mediação e interação da tecnologia com o professor e o educando. A autora ainda complementa pronunciando que “o educador precisa estar realmente comprometido com a missão de educar, pois a tecnologia, por si só, não garante melhoria da educação” (SILVA, 2010, p. 283). O papel da instituição de ensino é colocar as novas tecnologias ao alcance do professor e do educando, para que o aprendizado do aluno seja abrangente, de forma ampla e completa.

2.1.2 Ensino e aprendizagem

Segundo Moran (1995), as tecnologias voltadas para os recursos educacionais devem transformar a informação transmitida pelo educador em sabedoria. Na visão do autor, a sabedoria é o conhecimento vivenciado com ética, alcançada pela aprendizagem contínua. O professor necessita se transformar em incentivador da curiosidade do estudante por aspirar conhecer, por investigar, por buscar a informação mais relevante. Num segundo período, coordena a técnica de exposição dos resultados pelos alunos. Depois, questiona certos dados expostos, contextualiza os resultados, adapta-os à realidade dos alunos, questiona os dados apresentados. Decompõe a informação em conhecimento e conhecimento em saber, em vida, em sabedoria – o conhecimento com ética.

Na concepção de Von Oech (1995, p. 18), “o conhecimento é a matéria-prima das novas ideias. Portanto, a verdadeira chave para tornar-se criativo está no que você faz com o conhecimento que tem”. Sendo assim, os professores utilizam a criatividade para estimular o conhecimento, imaginação, curiosidade e motivação dos alunos.

As tecnologias e seus recursos auxiliam bastante todo processo de ensino-aprendizagem.

Na sociedade da informação todos estamos reaprendendo a conhecer, a comunicar-nos, a ensinar e a aprender; a integrar o humano e o tecnológico; a integrar o individual, o grupal e o social. Uma mudança qualitativa no processo de ensino/aprendizagem acontece quando conseguimos integrar dentro de uma visão inovadora todas as tecnologias: as telemáticas, as audiovisuais, as textuais, as orais, musicais, lúdicas e corporais. Passamos muito rapidamente do livro para a televisão e vídeo e destes para o computador e a Internet, sem aprender e explorar todas as possibilidades de cada meio (MORAN, 1995).

No entendimento de Ens (2002), no processo de ensino-aprendizagem em aulas presenciais, aparecem várias imperfeições no momento de se comunicar, e estas podem ser esclarecidas de inúmeras maneiras, como: repetições, paráfrases, redundâncias, recursos extralinguísticos, etc. “Ao deparar-se com a revolução digital que atinge todos os grupamentos sociais de maneira espantosa, a prática pedagógica da escola não está mais restrita ao professor e ao aluno [...]” (MORETTI,

2011, p.9) A esse fato são somadas as novas tecnologias da informação e comunicação (TICs).

Já na compreensão de Coelho e Haguenauer (2004), a era de revolução digital, atualmente, vem tomando proporções significativas no que diz respeito aos avanços tecnológicos, não só no Brasil, mas também em todo o cenário mundial. A partir da revolução tecnológica, os hábitos se modificaram, principalmente no ramo da educação, em que existem diferentes métodos e concepções de ensino-aprendizagem. Em conformidade com Belloni (2006), a interação e a interatividade são consideradas as principais características para aprender com os meios multimídias. E o “novo” docente deve utilizá-las intensamente na comunicação e construção do aprendizado. Assim, é necessário que o professor pense a melhor estratégia, utilizando os recursos tecnológicos de comunicação, de modo que haja um ambiente interativo e objetivo, para incrementar ainda mais os métodos de ensino-aprendizagem.

Conforme relata Moreira (2010), a aprendizagem significativa são as ideias demonstradas simbolicamente, que interagem com o que o aprendiz já compreende, ou com conhecimentos específicos relevantes já existentes na composição cognitiva do indivíduo que aprende. Não se pode pensar que a aprendizagem significativa seja aquela que o indivíduo nunca esquece. Em se tratando de aprendizagem significativa, a ocorrência de obliteração é um artifício normal do funcionamento cognitivo, é um esquecimento, mas possibilita a reaprendizagem de forma rápida. O professor inserido dentro do modelo educacional mediado pelas tecnologias tende a facilitar e motivar o ensino-aprendizagem. A proposta é que ele seja sempre um orientador, mediador ou até mesmo um facilitador da interação e da aprendizagem significativa, e não somente um palestrante ou um provedor de respostas.

Em consonância com o estudo de Gorbaneff (2014), foi realizada uma pesquisa sobre o que pode-se aprender da literatura a propósito da aprendizagem baseada em projetos ABP (aprendizagem baseada em projetos), concluindo-se que, conforme a literatura, a ABP torna o aprendizado mais realista e motivador, e contribui para a construção de habilidades gerenciais. Essas razões são suficientes para tentar superar os obstáculos que dificultam a aplicação de tal método em sala

de aula.

Na concepção de Silva, Candeloro e Lima (2013), na perspectiva do processo de ensino-aprendizagem, os desafios que permeiam o trabalho do docente conduzem professores, pesquisadores e lideranças acadêmicas a procurarem acessos que proporcionem condições para uma aprendizagem mais eficaz dos discentes. As estratégias selecionadas pelo professor, ao planejar as atividades pedagógicas, podem ser categóricas, de modo que os alunos reajam com mais ou menos interesse, o que interferirá sobremaneira na aprendizagem almejada.

Segundo os comentários de Silva, Candeloro e Lima (2013, p.12), “é possível associar estratégias de ensino aos estilos de aprendizagem dos estudantes, e aos conteúdos explorados nas disciplinas da malha curricular”. A relevância do docente na aprendizagem dos estudantes pode implicar nas condições que beneficiem os estudantes na realização da metacognição. Isso pode colaborar para que o aluno perceba o próprio ato de conhecer, entender como aprende de fato, e se conscientize de seu estilo de aprendizagem. Tais ações colaboram para que os estudantes ampliem sua autonomia e tornem-se sujeitos de sua própria aprendizagem.

No ponto de vista de Cardoso e Hora (2013), é necessário que o professor enriqueça sua prática docente, conheça caminhos distintos, para então ter condições de transcender suas barreiras, ser competente e ensinar por competência. Ou seja, utilizar-se de diversas habilidades para ministrar aulas, mudar estratégias, ampliar conceitos e conhecimentos, mobilizar saberes, elencar situações e envolver o aluno. “Uma educação por competências não estaria voltando as costas aos conteúdos, ao contrário, estaria dentro de uma prática social, enraizada de saberes contextualizados, onde o aluno estaria utilizando seu conhecimento no dia a dia” (CARDOSO; HORA, 2013, p.13).

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção tem por finalidade apresentar os estudos realizados acerca do tema pesquisado, os quais sustentaram a discussão proposta. A pesquisa foi realizada por meio de dissertações, teses, monografias, artigos, enciclopédias, livros, mídias eletrônicas e outros materiais de cunho científico e de confiabilidade.

Para Marconi e Lakatos (2003), o referencial teórico possibilita examinar a conjuntura do problema a ser investigado, sob o aspecto teórico e de outros estudos e pesquisas já realizados.

3.1 Ensino e aprendizagem no Curso de Ciências Contábeis

De acordo com Nossa (1999), o ensino superior no Brasil se expandiu, e o Curso de Ciências Contábeis acompanhou essa evolução. Entretanto, não houve a preocupação por parte das instituições com um ensino de boa qualidade. Para suprir todo o crescimento quantitativo, foi necessária a contratação de profissionais do mercado sem a devida capacitação para suprir as vagas na atividade docente e que nem sempre tinham a experiência necessária na área acadêmica. “Essas e outras causas fizeram com que a maioria dos professores de Contabilidade apresentasse deficiências no processo de ensino-aprendizagem” (NOSSA, 1999, p. 17).

Os estudos de Ludícibus e Marion (1986), Favero (1987) e Nossa (1999) demonstraram algumas perspectivas, quais sejam: ausência de critérios bem definidos para os procedimentos de contratação de professores pelas instituições de ensino; baixo número de pós-graduação *stricto sensu* (Mestrado e Doutorado), com consequente falta de pesquisa e pouco conhecimento em cultura geral; descaso com a educação e falta de recursos; baixo nível de investimentos das instituições de ensino; expansão extraordinária dos cursos; pouca atratividade da carreira acadêmica se comparada com os salários pagos pelo mercado. Diante disso, foram identificados problemas estruturais na educação da Contabilidade.

Na visão de Miranda, Nova e Junior (2012), em um estudo desenvolvido sobre o conhecimento dominante de professores, percebido como docentes modelo, por

estudantes em um curso de Contabilidade, conforme os resultados apresentados, os autores compreenderam que é necessária a preparação didática para o ensino da Contabilidade, e que os docentes devem permanecer na educação continuada, tendo em vista a melhoria do domínio do conteúdo que lecionam e considerando que o contabilista deve ser conectado com as práticas de mercado, seja por consultoria, projetos de extensão, empresas juniores, ou pesquisa aplicada. Os tipos de conhecimento identificados parcialmente revelam “os segredos” de professores modelo do programa.

No estudo de Santos *et al.* (2014), investigou-se a formação acadêmica em Ciências Contábeis e sua relação com o mercado de trabalho, em uma instituição federal de ensino superior. Os autores compreenderam que os alunos não participam com regularidade de atividades extracurriculares, como palestras, seminários e congressos, e igualmente não concordam que estejam absorvendo as competências indispensáveis para ingressar e atuar no mercado, e, ainda, desponta a discordância em relação à adaptação da matriz curricular do curso da instituição à formação do Contador atual. Os autores concluíram que a instituição em questão “deve priorizar o desenvolvimento de competências, habilidades e valores que assegurem aos estudantes condições de inserção profissional” (SANTOS *et al.*, 2014, p.1).

Em conformidade com Engel, Vendruscolo e Bianchi (2015), a qualidade da educação superior depende da formação dos docentes, pois a competência profissional dos professores constitui um dos fatores essenciais e colabora para o avanço do desenvolvimento educacional. No entendimento das autoras, as pesquisas em Contabilidade ainda são bastante recentes, sobretudo no que refere à metodologia e docência universitárias. As autoras afirmam que “a formação básica para a docência, em nível de Mestrado, exigida pela legislação brasileira, contempla em geral uma disciplina [...] com cunho didático-pedagógico nas grades curriculares dos programas da amostra” (ENGEL; VENDRUSCOLO; BIANCHI, 2015, p.13). Os possíveis motivos do despreparo dos docentes de Contabilidade foram investigados por estudiosos da educação.

Moreira *et al.* (2015), em seu estudo para investigar a eficácia do uso de recursos cinematográficos integrados ao ensino de Auditoria, compreenderam que “o uso da

arte cinematográfica integrada ao ensino gera uma nova forma de aprendizagem, atribuindo uma nova dimensão ao processo pedagógico” (MOREIRA *et al.*, 2015, p.17). Segundo os autores, os recursos cinematográficos permitem que se possa obter conhecimento de forma interativa, aproximando o docente da realidade, possibilitando simular exemplos e compreender melhor os conceitos de maneira mais fácil e eficiente.

De fato, a utilização de filmes [...] possibilitou ao aluno uma aprendizagem espontânea, interativa e prazerosa, promovendo uma aproximação da realidade por meio de filmes, permitindo que assuntos complexos ganhassem conotação mais simples e prática através de imagens e sons (MOREIRA *et al.*, 2015, p.18).

Portanto, no trabalho dos autores, ficou provado que a arte cinematográfica traz vida a exemplos práticos e conjuga o entretenimento ao conteúdo ministrado.

3.2 Diretrizes curriculares para o Curso de Ciências Contábeis

O Ministério da Educação (MEC), de acordo com informações disponíveis no seu portal eletrônico, é uma entidade pertencente à administração federal direta, instituído em 1930, responsável pela área da educação em geral, que busca promover ensino de qualidade. Visando ao desenvolvimento educacional, numa trajetória com mais de 80 anos, o MEC tem criado diretrizes, políticas e planos de desenvolvimento relevantes para o crescimento do sistema educacional, dentre as quais se enfatizam a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) e o Plano de Desenvolvimento da Educação – PDE (BRASIL, 1996, 2007).

A criação da Lei nº 4.024, ou LDB, que fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, trouxe autonomia aos órgãos estaduais e municipais e diminuiu a concentração do MEC, o qual mantinha centralizado o sistema educacional brasileiro. Por meio da LDB, instituiu-se ainda a Lei da Reforma Universitária nº 5.540/68, que assegurou a soberania didático-científica, disciplinar, administrativa e financeira às universidades, além de implementar a fixação dos currículos mínimos dos cursos de graduação, o que impossibilitava as instituições de ensino de implementar qualquer projeto com que ousassem inovar em matéria curricular.

Na nova LDB, instituída pela Lei nº 9.394/96, além das normas gerais, contemplou-se um desafio para a educação brasileira, em que as instituições devem assumir a ousadia da criatividade e da inventividade. As instituições de ensino superior devem responder necessariamente pelo padrão de qualidade de seus cursos. Ou seja, significa preparar profissionais aptos para a inserção no campo do desenvolvimento, em seus diversos segmentos, econômicos, culturais, políticos, científicos, tecnológicos etc. Isso resultou no comprometimento das instituições formadoras de profissionais e de recursos humanos com as mudanças iminentes, no âmbito político, econômico e cultural, nas diversas áreas do conhecimento. Essa lei veio estabelecer, dentre outros, os parâmetros da educação superior, os quais devem ser cumpridos pelas IES, em conformidade com as disposições constantes Capítulo IV, Art. 43, que estabelece as finalidades da educação superior, quais sejam:

- I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;
- II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;
- III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;
- IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;
- V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;
- VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;
- VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição;
- VIII - atuar em favor da universalização e do aprimoramento da educação básica, mediante a formação e a capacitação de profissionais, a realização de pesquisas pedagógicas e o desenvolvimento de atividades de extensão que aproximem os dois níveis escolares. (Incluído pela Lei nº 13.174, de 2015) (BRASIL, 1996).

A criação do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE) veio reforçar a visão sistêmica da educação, com ações integradas, cujo objetivo está precisamente na necessidade de enfrentar estruturalmente a desigualdade de oportunidades educacionais. A visão sistêmica da educação garante a todos o direito a novos passos e trajetórias formativas, além de potencializar as políticas de educação a partir

do reconhecimento das conexões intrínsecas entre educação básica, educação superior, educação tecnológica e alfabetização. No contexto do PDE, além de outros, trata-se acerca dos princípios balizadores da educação superior, quais sejam: i) expansão da oferta de vagas; ii) garantia de qualidade; iii) promoção de inclusão social pela educação; iv) ordenação territorial; e v) desenvolvimento econômico e social.

No que diz respeito à expansão do acesso ao ensino superior privado, há que se considerar que o PDE promove inovações consideráveis no mecanismo de financiamento do estudante do ensino superior não gratuito, por meio de uma alteração no funcionamento do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (Fies), que se incorpora integralmente com o programa de bolsas de estudo consubstanciado no Programa Universidade para Todos (Prouni).

Em se tratando dos organismos regulamentadores do ensino superior, emanam o Conselho Nacional de Educação (CNE) e a Câmara de Educação Superior (CES), que são os responsáveis por emitir as Diretrizes Curriculares Nacionais por meio de resoluções. A Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, a serem observadas pelas instituições de educação superior.

Conforme o Art. 2º dessa Resolução, as instituições de educação superior deverão estabelecer a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico, com descrição dos seguintes aspectos:

- I - perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades;
- II - componentes curriculares integrantes;
- III - sistemas de avaliação do estudante e do curso;
- IV - estágio curricular supervisionado;
- V - atividades complementares;
- VI - monografia, projeto de iniciação científica ou projeto de atividade – como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – como componente opcional da instituição;
- VII - regime acadêmico de oferta;
- VIII - outros aspectos que tornem consistente o referido Projeto (BRASIL, 2004).

O Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis deve abranger com clareza a concepção do curso, as características, o currículo pleno e a operacionalização, além de abarcar, sem prejuízo de outros, os seguintes elementos estruturais:

- I - objetivos gerais, contextualizados em relação às suas inserções institucional, política, geográfica e social;
- II - condições objetivas de oferta e a vocação do curso;
- III - cargas horárias das atividades didáticas e para integralização do curso;
- IV - formas de realização da interdisciplinaridade;
- V - modos de integração entre teoria e prática;
- VI - formas de avaliação do ensino e da aprendizagem;
- VII - modos da integração entre graduação e pós-graduação, quando houver;
- VIII - incentivo à pesquisa, como necessário prolongamento da atividade de ensino e como instrumento para a iniciação científica;
- IX - concepção e composição das atividades de estágio curricular supervisionado, suas diferentes formas e condições de realização, observado o respectivo regulamento;
- X - concepção e composição das atividades complementares;
- XI - inclusão opcional de trabalho de conclusão de curso (TCC) (BRASIL, 2004).

3.3 Competências e habilidades do Contador em âmbito nacional

No que se refere à competência, pode-se considerá-la como a capacidade de usar a inteligência, os pensamentos, a memória e demais expedientes mentais no intento de realizar de forma eficiente uma tarefa desejada. Quando trabalhamos com as diferentes inteligências humanas, podemos ativar diferentes competências. Na concepção de Ruas (2001), a competência gerencial é responsável por movimentar as demais competências organizacionais. No ponto de vista de Quinn *et al.* (2003), o gestor deve unificar e nortear empenhos, tendo em vista ampliar e amparar competências fundamentais aos objetivos organizacionais.

Santos *et al.* (2014), em seu estudo sobre a formação acadêmica em Ciências Contábeis e sua relação com o mercado de trabalho, compreenderam que “a formação superior em Contabilidade deve alinhar seus conteúdos a uma estrutura curricular que possibilite qualificar o futuro profissional com as competências e habilidades em consonância com as atuais exigências do mercado” (SANTOS *et al.*, 2014, p.13).

Com as reformas provenientes da Lei de Diretrizes e Bases (LDB) da Educação Nacional (BRASIL, 1996), assegurou-se a máxima propagação do conceito de competências. Dessa forma, as Diretrizes Curriculares Nacionais se mostram uma ferramenta norteadora na construção de competências profissionais dos alunos, de modo a formar um profissional capacitado e pronto para atender às demandas do mercado e sociais.

Em se tratando de habilidades, entende-se tal conceito como a confirmação de uma aptidão particular na prática. Em conformidade com Font (2000), habilidade é a desenvoltura da pessoa em concretizar uma tarefa. A partir do momento em que o indivíduo seja munido de aptidão, as habilidades podem ser doutrinadas, já que são desenvolvidas por meio da prática como atividade ou da necessidade da conjuntura em que o sujeito se introduz. Para Hedegaard (2002, p.205), “as habilidades socialmente desenvolvidas, portanto, são a base para o conhecimento socialmente desenvolvido”. A autora ainda afirma que conhecimento e habilidades sociais estão conectados e são inseparáveis.

No tocante à habilidade, Antunes (2001) relata que esta se refere a uma capacidade obtida, é saber fazer algo. As habilidades precisam ser desenvolvidas visando uma competência. O termo “habilidade” é usado pelo autor como sendo filha exclusiva da competência.

Na contribuição de Cardoso e Hora (2013), os termos “competência” e “habilidade” não podem ser diferenciados precisamente, já que em determinadas circunstâncias uma habilidade vem a ser uma competência a se desenvolver. A Matriz de Habilidades e Competências da Prova Brasil (BRASIL, 2008, p.18) delibera que “habilidades referem-se ao plano objetivo e prático do saber fazer e decorrem, diretamente, das competências adquiridas que se transformam em habilidades”.

Deve-se considerar que nem todos os sujeitos possuem os mesmos interesses ou habilidades, nem conseguem aprender da mesma forma, isso exige uma atenção exclusiva por parte do professor aos alunos que necessitam, para que todos possam se integrar no processo de aprender.

De acordo com as orientações do MEC, desenvolver competências demanda a ampliação de conhecimentos, habilidades e atitudes que comportem a adequação e permanência no mercado de trabalho, bem como a instauração de cidadãos críticos e reflexivos.

Em atendimento às exigências do MEC, a Resolução CNE/CES nº 10 estabelece as competências necessárias ao estudante de Ciências Contábeis de maneira que este, ao final do curso, tenha um perfil condizente com as exigências do mercado (BRASIL, 2004). O Art. 4º dessa Resolução estabelece que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar a formação profissional que revele as competências e habilidades, conforme descritas no Quadro 1.

Quadro 1 – Competências possibilitadas pelo Curso de Ciências Contábeis

Competências estabelecidas pela Resolução CNE/CES 10 de 2004	
Descrição	
Competências e Habilidades	I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
	II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
	III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
	IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
	V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
	VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
	VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;
	VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil, 2004.

Por conseguinte, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável por regulamentar a profissão contábil, por meio da Resolução nº 560/83, dispõe as

prerrogativas profissionais e estabelece as atribuições privativas dos contabilistas, conforme o Art. 2º.

O contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de militar, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de quaisquer entidades, ou em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função. Essas funções poderão ser as de analista, assessor, assistente, auditor, interno e externo, conselheiro, consultor, controlador de arrecadação, controller, educador, escritor ou articulista técnico, escriturador contábil ou fiscal, executor subordinado, fiscal de tributos, legislador, organizador, perito, pesquisador, planejador, professor ou conferencista, redator, revisor (CFC, 1983, p.2).

O CFC ainda determina que o curso de graduação em Ciências Contábeis contemple um perfil profissional que desponte a responsabilidade social dos egressos, os quais devem possuir habilidades e competências interdisciplinares e multidisciplinares, de maneira que se possibilite a articulação com outros profissionais e ramos de saberes distintos. Portanto, foram estabelecidas pelo CFC as habilidades e competências necessárias ao desempenho da profissão contábil, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 – Competências determinadas pelo Conselho Federal de Contabilidade

Competências estabelecidas pelo CFC	
Descrição	
Competências e Habilidades	I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem próprias das Ciências Contábeis e Atuariais;
	I - demonstrar uma visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
	III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
	IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
	V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
	VI - exercer suas funções com expressivo domínio das funções contábeis e atuariais que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento da sua responsabilidade quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas da sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
	VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;
	VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Fonte: Elaborado pela autora com base em CFC, 2013.

Segundo a Seção 130 da NBC PG 100 – Norma Brasileira de Contabilidade –, o profissional da Contabilidade deve obedecer ao princípio da competência e zelo profissionais, além de cumprir com a obrigação de “manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para que clientes ou empregadores recebam serviço profissional adequado” (CFC, 2014). A mesma norma também estabelece que o profissional da Contabilidade deve comprometer-se em atingir e manter a competência profissional. Assim, o profissional deve aplicar o conhecimento adquirido e a habilidade profissional para prestar serviços adequados.

3.4 Habilidades e competências do Contador no âmbito internacional

Em conformidade com o *American Institute of Certified Public Accountants*, ou Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, as competências funcionais essenciais para a profissão da Contabilidade estão relacionadas com as competências técnicas, que estão mais alinhadas com o valor contribuído pelos profissionais de Contabilidade (AICPA, 2010).

Quadro 3 – Competências funcionais do Contador – Âmbito Internacional

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)		
Item	Descrição	
Competências e Habilidades Funcionais ou Técnicas	Tomar decisão	Uso de abordagens estratégicas e críticas para a tomar decisões.
		Considerar questões, identificar alternativas, escolher e implementar abordagens de solução, prestar serviços e fornecer valor.
	Análisar de Risco	Análisar e controlar o risco .
		Compreender o risco do negócio .
		Identificar e gerir o risco de auditoria.
	Mensurar	Mensurar o desempenho dos investimentos.
		Mensurar a eficácia do controle interno.
		Conhecer os critérios de mensuração e divulgação das informações contábeis.
	Elaborar Relatórios	Elaborar o escopo do trabalho, as conclusões ou recomendações
		Emitir relatórios de auditoria, recomendar as melhorias para os serviços, conselhos fiscais e planejamento financeiro.
		Analisar as operações e fornecer informações ao Conselho de Administração.
		Comunicar com clareza e objetividade as conclusões do trabalho realizado.
	Pesquisar	Ter habilidades de pesquisa.
		Buscar orientações.
		Procurar informações relevantes, entendê-las e aplicá-las.
	Usar Tecnologia	Ter habilidades para usar ferramentas de tecnologia de forma eficaz e eficiente.

Fonte: Elaborado pela autora com base em AICPA, 2010.

Conforme o AICPA (2010), as competências pessoais essenciais para a profissão de Contador estão relacionadas às atitudes e comportamentos das pessoas que se organizam para ingressar na profissão contábil. O desenvolvimento dessas competências pessoais visa melhorar a forma como as relações profissionais são tratadas e facilitar a aprendizagem individual e o aperfeiçoamento pessoal.

Quadro 4 – Competências pessoais do Contador – Âmbito Internacional

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)		
Item	Descrição	
Competências pessoais	Comportamento profissional	Demonstrar objetividade, integridade e comportamento ético. Ter compromisso com o desempenho de trabalho estável, e de adquirir continuamente novas habilidades e conhecimentos.
	Resolução de problemas e tomada de decisão	Determinar os princípios e as técnicas necessárias para resolver problemas ou fazer julgamentos Apresentar a resolução eficaz de problemas, tomada de decisão, habilidades, discernimento e julgamento, pensamento inovador e criativo.
	Interação	Trabalhar com os outros para alcançar os objetivos. Agir como parceiros de negócios valiosos dentro das organizações e dos mercados. Trabalhar em equipe para fornecer soluções de negócios. Demonstrar a capacidade de trabalhar de forma produtiva com os indivíduos em uma diversidade de funções e com diferentes interesses no resultado.
	Liderança	Ser capaz de conduzir pessoas de forma eficaz em circunstâncias apropriadas. Ter capacidade de influenciar, inspirar e motivar os indivíduos e grupos para alcançar resultados.
	Comunicação	Apresentar a informação financeira e não-financeira de modo que seja compreendida por indivíduos com diversas capacidades e interesses. Ter habilidade para dar e receber informações dentro de um contexto significativo. Ser capaz de ouvir, fazer apresentações poderosas e produzir exemplos de negócios eficazes.
	Gerenciamento de Projetos	Gerir com sucesso uma diversidade de projectos ao longo da sua carreira. Demonstrar a capacidade de controlar eficazmente o curso de um projeto multi-dimensional. Gerir ativos dos projetos, recursos técnicos, humanos, financeiros e propriedades.
	Usar Tecnologia	Ter adaptabilidade tecnológica Adquirir novas habilidades e determinar como as novas tecnologias serão incorporadas em suas práticas. Ter compromisso com a aprendizagem tecnológica contínua para melhorar o desenvolvimento e aplicação de outras competências pessoais.

Fonte: Elaborado pela autora com base em AICPA, 2010.

As competências na perspectiva de negócios se relacionam com o contexto em que os profissionais de Contabilidade executam seus serviços. Os indivíduos que se preparam para entrar na profissão contábil devem levar em consideração tanto os ambientes de negócios internos e externos quanto suas interações.

Quadro 5 – Competências do Contador na perspectiva de negócios – Âmbito Internacional

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)		
	Item	Descrição
Competências perspectiva de negócios	Perspectiva Global	Ser capaz de identificar e comunicar a variedade de ameaças e oportunidades de fazer negócios em um mundo sem fronteiras.
		Prestar serviços para apoiar e facilitar o comércio no mercado global.
	Gestão de recursos	Apreciar a importância de todos os recursos humanos, financeiros, físicos, ambientais.
		Aplicar as teorias de desenvolvimento de gestão para questões de recursos humanos e problemas organizacionais.
		Identificar fontes de capital, e analisar o impacto da participação nos mercados de capitais globais.
	Perspectiva Legal	Descrever o ambiente legal e regulamentar.
		Analisar o impacto das mudanças nos requisitos relevantes, nas restrições e práticas de concorrência.
	Marketing ou Foco do Cliente	Antecipar e satisfazer as necessidades dos clientes, empregadores, clientes e mercados.
		Capacidade de reconhecer as necessidades do mercado.
		Capacidade de desenvolver novos mercados.
	Usar Tecnologia	Compreender e apreciar os efeitos da tecnologia sobre o ambiente de negócios mais amplo.

Fonte: Elaborado pela autora com base em AICPA, 2010.

3.5 Auditoria

Na concepção de Perez (1998), a regulamentação profissional da auditoria no Brasil ocorreu por meio de normas propostas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e também pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Em 14 de abril de 1972, o CFC aprovou, por meio de sua Resolução CFC nº 321, as Normas e Procedimentos de Auditoria elaborados pelo IBRACON.

Neto (2007) afirma que os escândalos financeiros mundiais envolvendo fraudes nas demonstrações financeiras, em 2001 e 2002, principalmente nas empresas americanas WorldCom e Enron, das áreas de telecomunicações e energia,

respectivamente, puseram em dúvida a função do auditor e gerou uma crise de credibilidade, o que possibilitou o aumento do rigor normativo.

Segundo Attie (2009), a veracidade das informações, a correta execução das metas, o bom emprego do capital investido de maneira lícita e o retorno do investimento constituíram alguns dos temores que demandaram a apreciação de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de maneira independente, a propriedade e exatidão das informações prestadas, pressupondo, então, um pretexto para despontar a figura do auditor.

Na concepção de Neto (2010), a atividade de auditoria é reconhecida como necessária e importante pelos acionistas, investidores, governos, trabalhadores e sociedade, pois permite ampliar a transparência das informações contábeis e financeiras da empresa, por atuar na detecção de fraudes, de erros e de condutas indesejáveis dos agentes.

Na afirmativa de Ribeiro (2015, p.9), “no Brasil colonial, tínhamos a figura de um juiz colonial, o olho do rei, que era destacado pela Coroa Portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraudes”. Assim, surge então a auditoria em razão do temor à fraude e, por esse motivo, a auditoria ainda é vista por muitos como um agente fiscalizador, o que não reflete a veracidade. (MELLO, 2011). Attie (2011) afirma que o principal objetivo da auditoria consiste no processo em que o profissional responsável por auditar uma organização verifique e confirme a veracidade das demonstrações apresentadas pela organização ao auditor.

Conforme o entendimento de P. Oliveira (2011), a auditoria é um elemento que confirma a eficiência dos controles internos, transfere máxima tranquilidade para a administração e maior segurança para os investidores e também para o fisco, já que a auditoria tornou-se um cooperador eficiente e insuspeito, na medida em que colabora inteiramente no aprimoramento da aplicação da legislação fiscal. Já na percepção de Crepaldi (2013, p.23), “pode-se definir auditoria como o levantamento, o estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Segundo Assi (2014), os escândalos contábeis abalaram a confiança dos investidores, levando os Estados Unidos da América a lançarem uma nova ordem mundial para os mercados de capitais, em 30 de julho de 2002, a chamada Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Ainda segundo o autor, a SOX privilegia o controle e as formas mais adequadas de divulgação e emissão de relatórios financeiros, o que aumenta a transparência no mundo corporativo e contribui para o aumento da confiança nesse setor. Devido a essa obrigatoriedade de emissão e divulgação desses relatórios, o cumprimento da lei implica em uma série de procedimentos, ressaltando-se os expostos na seção 404 da Lei SOX. Nessa seção, são exigidos os procedimentos de controle interno das demonstrações financeiras das organizações, pressupondo a estrita verificação desses controles pelas próprias companhias, por meio de suas auditorias internas e de suas auditorias externas, avaliando a eficácia dos controles internos e procedimentos, e declarando sua responsabilidade no estabelecimento e na manutenção da estrutura interna (ASSI, 2014). A auditoria é classificada como interna ou externa, de acordo com a forma de intervenção (CREPALDI, 2011).

3.5.1 Auditoria Interna

A auditoria interna, para Crepaldi (2011, p.26), “constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

No entendimento de Attie (1998), é ressaltada a relevância da atividade de auditoria interna para a administração de uma empresa, destacando que, quando eficiente e atuante, ela representa um ponto forte para efeito de controle interno.

No estudo desenvolvido por Salinas (2001) sobre os impactos na aprendizagem das práticas de auditoria interna, o autor concluiu que:

[...] a identificação das principais competências requeridas para a condução de um processo de aprendizagem organizacional incorporado nas práticas de trabalho da auditoria interna, além de proporcionar um entendimento melhor sobre como a aprendizagem concretiza-se no âmbito das organizações, assume um caráter particular de relevância na medida em

que permite dimensionar os esforços e os recursos a serem despendidos para a consecução de um processo dessa natureza (SALINAS, 2001, p. 227).

Em conformidade com Glock (2007), a função de auditoria interna demanda o processo de composição e capacitação da equipe de trabalho do órgão central de controle interno, considerando que essa atividade demanda tempo, conhecimento técnico, além de preparação quanto aos aspectos éticos e comportamentais.

Ao examinar os procedimentos adotados nas unidades das Administrações Direta e Indireta, a atividade de auditoria interna exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno da organização, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles (GLOCK, 2007, p.36).

Isso confirma o entendimento de Castro (2007, p.4), o qual destaca que:

Além da necessária distinção entre sistema de controle interno e o controle interno propriamente dito, ressalta que é distinto destas duas noções o conceito de auditoria interna, pois esta tem o condão de avaliar e ajudar às entidades a melhorar suas operações e atividades, com base no desenvolvimento da formulação de conclusões e a apresentação de recomendações do que for verificado. É, portanto, meio integrante do conceito de controle interno e, por conseguinte, do sistema de controle interno.

Mello (2011) aponta que a auditoria interna não consiste só em procurar erros ou definir o que pode e o que não pode ser feito. O auditor interno dentro da organização deve ter participação estratégica, a auditoria interna deve ser parte da solução e não mais, só apresentar os problemas. O autor ainda afirma que o auditor interno atualmente se encontra mais focado na gestão de riscos e não só na detecção de falhas dos controles internos. Essa nova direção procura se antecipar na detecção das falhas, ao invés de reagir a elas posteriormente.

3.5.2 Auditoria Externa

Na compreensão de Silva (2009), em seu estudo sobre a estruturação de controles internos de prefeituras municipais do estado de Pernambuco:

A existência de um controle interno bem estruturado serve de apoio à atuação do controle externo, que pode se servir dos relatórios da auditoria

interna e das observações realizadas, os quais poderão facilitar também a definição do escopo da auditoria externa (SILVA, 2009, p.45).

Na visão de Crepaldi (2011, p.38), a auditoria externa:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas do trabalho ajustado.

Almeida (2010) afirma que o trabalho do auditor externo é examinar as demonstrações contábeis. O auditor externo desenvolve seu trabalho de maneira independente, não possui vínculo empregatício com a organização, e sua aplicação está volvida para a confiabilidade dos registros contábeis. O auditor externo, na maioria das vezes, desenvolve parcerias de trabalho com o auditor interno, de modo a avaliar a eficiência dos sistemas gerenciais utilizados pela empresa. As auditorias externa e interna possuem interesses comuns e estão, normalmente, ligadas ao campo contábil e estão conexos com seus trabalhos.

O trabalho do auditor interno e do auditor externo, para Crepaldi (2011), apesar de ter um interesse comum, possui diferenças:

- a) Extensão dos trabalhos: no trabalho do auditor interno, o escopo dos trabalhos é determinado pela gerência, já para o externo, o escopo do trabalho é determinado por legislação específica;
- b) Direção: o auditor interno deve assegurar que o sistema contábil e os controles internos funcionem com eficiência, já o auditor externo deve fazer com que as informações contidas nas demonstrações contábeis reflitam a situação real da empresa em determinada data;
- c) Responsabilidade: a responsabilidade do auditor interno é para com a empresa, e a responsabilidade do auditor externo é mais ampla;
- d) Métodos: o auditor interno observa mais as rotinas dos controles internos, já o auditor externo observa mais os cumprimentos das normas constantes nas leis.

3.6 Controles internos

A metodologia de controles internos é considerada uma técnica gerencial primordial para a tomada de decisões e para o alcance dos objetivos previamente estabelecidos pela empresa. No desígnio da gestão eficaz do patrimônio da empresa, os gestores utilizam consecutivamente os controles internos.

Conforme a NBC T 11 (CFC, 1997), o sistema contábil e de controles internos abrange o plano de organização e o conjunto interligado de métodos e procedimentos que as entidades implementam visando resguardar o seu patrimônio, promover a confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua força operacional.

Essa norma determina que o sistema contábil e de controles internos da entidade necessita de ser estudado e avaliado pelo auditor, uma vez que servirá de base para determinar a natureza, oportunidade e extensão do emprego dos métodos de auditoria. A norma ainda afirma que o encargo pelo sistema contábil e de controles internos pertence à administração da empresa, no entanto o auditor precisa realizar sugestões objetivas para seu aperfeiçoamento, decorrentes de comprovações feitas no decorrer do seu trabalho.

Segundo a opinião de Correia (2001), um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade. Um controle eficiente permite chegar aos objetivos e metas com tempestividade e com a mínima utilização de recursos. O controle interno não se restringe a detectar falha, mas sugerir também alternativas para torná-lo mais eficiente. Um controle interno eficaz é um poderoso instrumento gerencial, uma vez que apresenta subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais.

Conforme Boynton, Johnson e Kell (2002), os controles internos são de suma importância para a administração, auditores independentes e partes externas. Esses controles representam um processo operado pelo conselho de administração e

outras pessoas. Em função de suas limitações inerentes, fornecem segurança razoável e não absoluta quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de informações financeiras; obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis; eficácia e eficiência de operações.

Na concepção de Almeida (2003), 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.

Logo, na consideração de Tohmatsu (2003), uma forte estrutura de controles internos pode auxiliar a companhia a tomar melhores decisões operacionais e conseguir informações mais precisas; conquistar (ou reconquistar) a confiança dos investidores; impedir a evasão de recursos; cumprir leis e regulamentos aplicáveis; conseguir vantagem competitiva por meio de operações dinâmicas.

Já na opinião de Ludícibus (2003), um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.

Cruz e Glock (2007) explicam que o controle é caracterizado por alguma atividade de averiguação ordenada de um fato, consolidada em documento ou outro meio, praticada de maneira constante ou recorrente, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., que objetive a verificação da conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que é estabelecido pela legislação e pelas normas.

Conforme o estudo do Tribunal de Contas da União – TCU (BRASIL, 2009), foi demonstrado que, em diversos países pesquisados, como é o caso dos Estados Unidos da América, do Chile, Paraguai, Peru, da Colômbia e África do Sul, a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar controle interno já está incorporada no ordenamento jurídico desses países.

[...] alguns países adotam modelos de controle interno convergentes, calcados em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança e que esses modelos têm por base os principais documentos relacionados à gestão de riscos e controles internos reconhecidos internacionalmente, como o Modelo Coso I/II, o padrão AS/NZS 4360 (base da ISO 31000 – Princípios e Diretrizes para Gerenciamento de Riscos, com previsão de publicação para outubro de 2009) e as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Intosai (TCU, 2009, p. 53).

No entendimento do TCU, é conveniente abordar, de forma interligada à governança, a gestão de riscos e o controle interno, tendo em vista estabelecer um ambiente que respeite todas as partes que nela tenham interesses, não somente valores, interesses e expectativas da organização e dos agentes que a compõem, tendo como principais vetores desse processo o cidadão e a sociedade.

Na compreensão de Lima e Castro (2009), o controle interno é constituído por meio de um plano de organização, de métodos e medidas, tendo em vista a proteção dos ativos e averiguação da exatidão e da fidedignidade das informações contábeis. Além disso, visa incrementar a eficiência operacional e requerer a obediência às diretrizes estabelecidas.

O controle interno é desempenhado por um órgão da administração da empresa auditada e tem por objetivo reconhecer e abarcar os procedimentos e métodos apontados e, ainda, a segurança de que estes estão sendo aplicados. Os autores ainda afirmam que o controle interno se subdivide em controle interno contábil e controle interno administrativo. O contábil abrange o plano da organização e todos os processos relacionados diretamente com a preservação dos ativos e a fidedignidade das informações financeiras. Já o administrativo envolve os métodos e procedimentos que se referem à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, além do plano da organização.

Segundo a definição do AICPA (2010), os objetivos de controle interno são quatro: proteção dos ativos; obtenção de informação adequada; promoção da eficiência operacional; e estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

De acordo com o entendimento de Mattos (2010), controle interno é o conjunto de medidas adotadas pela empresa com o intuito de proteger o próprio patrimônio e

fornecer registros contábeis fidedignos que possibilitem tomadas de decisões acertadas. O autor ainda afirma que um eficiente controle interno em muito contribuirá para a obtenção da eficiência operacional da empresa, ou seja, a obtenção do objetivo a ser alcançado com a melhor utilização possível dos escassos recursos disponíveis. Uma empresa sem um bom sistema de controle dificilmente alcançará seus objetivos, e se o fizer não será da maneira mais eficiente. Numa empresa onde não existam controles de qualquer tipo, certamente ocorrerão desperdícios e desvios de recursos.

Conforme a afirmação de Almeida (2010), em uma entidade o controle interno representa o conjunto de procedimentos, técnicas ou rotinas com os objetivos de resguardar os ativos, produzir informações contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. As normas de auditoria determinam que o auditor avalie o sistema de controle interno da empresa auditada para estabelecer os procedimentos de auditoria. Se a empresa possui um forte sistema de controle interno é possível reduzir a quantidade de testes, caso o sistema de controle interno seja fraco aumentam o número de testes.

O sistema de controle interno colabora na detecção de erros ou irregularidades ocorridas nas empresas. Ainda conforme o autor, os controles internos contábeis se referem aos sistemas de conferência, aprovação e autorização, segregação de funções, controles físicos dos ativos e auditoria interna. Por outro lado, os controles administrativos estão relacionados com as análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos, controle de qualidade, treinamento de pessoal, variações entre orçado e realizado, entre outros.

Segundo Peixe (2010), a palavra “controle” possui origem francesa (*contre-role*), procedimento que na ocasião constituía duplo registro com preceitos estabelecidos e autorizações derivadas da autoridade superior devidamente constituída. Para o autor, os controles são os procedimentos recomendados tendo em vista assegurar as diretrizes da administração. São concretizados abarcando aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, avaliação do desempenho operacional e segregação de funções. Os controles podem ser manuais ou automatizados, preventivos ou detectivos.

De acordo com Almeida (2010), para se obter relatórios de demonstrações contábeis com informações condizentes com a realidade da organização, é preciso confiar nos controles internos. Tais relatórios serão fundamentais para auxílio nas tomadas de decisões e necessários para transparecer confiabilidade para os investidores e credores, bem como para o mercado financeiro em geral. Nesse sentido, o autor reforça que o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos de uma entidade, influenciando diretamente sobre os aspectos contábeis.

Na compreensão de Elias (2010), o controle interno, além de servir na fiscalização, serve ainda na precaução de casuais erros ou falhas futuras que possam advir de pessoas que atuem direta ou indiretamente ligadas ao funcionamento ou ao patrimônio da empresa.

Em consonância com Dias (2010), as empresas devem ter em mente que os processos de controles internos só devem ocorrer se objetivarem a eficiência das operações, se trouxerem segurança e agilidade. Se controles internos ocasionam processos ineficientes e acúmulo de trabalho aos funcionários, esses processos não devem ocorrer. O autor afirma que, ao estabelecer o controle de qualquer processo produtivo, a finalidade para sua existência estabelecerá o seu objetivo, que pode ser:

Preventivo: atua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes.

Detectivo: como o nome indica, detecta algum problema no processo, sem impedir que ele ocorra.

Corretivo: serve como base para a correção das causas de problemas no processo, mas após os mesmos já terem ocorrido (DIAS, 2010, p.5).

Embora os controles internos sejam relevantes e eficientes dentro das empresas, eles possuem limitações, principalmente com relação a “conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias” (CREPALDI, 2011, p.393).

Para Silva, Rocha e Melo (2011), a implantação do controle interno traz aos gestores a garantia da qualidade das informações fornecidas, tendo em vista a redução dos

erros e o aumento da confiabilidade, além da segurança nos serviços realizados. “O sistema de controle interno deve ter por base a competente autorização para despesas e o acompanhamento de seu registro final” (CREPALDI, 2013, p.787).

Já Baptista (2011) pesquisou o Sistema de Controle Interno em laticínios da região do Alto Paranaíba, em Minas Gerais, e destacou a necessidade da ocorrência periódica de programas de treinamento do pessoal, além da conscientização em todo o processo organizacional para a obtenção de resultados positivos.

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 2011) define controle interno como sendo o plano organizacional e todas as técnicas e medidas empregadas, aplicadas a uma organização, tendo em vista a proteção dos seus ativos, confirmar a veracidade e a fidelidade de suas informações contábeis, fomentar a eficiência e incitar o cumprimento às diretrizes administrativas instituídas.

O controle interno inclui uma estrutura organizacional documentada, uma divisão das responsabilidades e políticas e procedimentos estabelecidos, incluindo um código de conduta, para promover um forte clima ético. As políticas estabelecidas são comunicadas em todo o Instituto e reforçadas através de uma cuidadosa seleção, treinamento e desenvolvimento de seus funcionários. Os auditores internos monitoram a operação de controle interno e os relatórios financeiros, fazem constatações e recomendações à administração e ao Conselho de Administração.

As ações corretivas são tomadas, se necessário, para corrigir as deficiências de controle e implementar melhorias. Há limitações inerentes à eficácia de qualquer sistema de controle interno, incluindo a possibilidade de erro humano e de fraude, ou imperiosa de controles. Assim, até mesmo o controle interno mais eficaz pode fornecer apenas uma garantia razoável com relação a demonstração financeira, preparação e salvaguarda de ativos. Além disso, a eficácia do controle interno pode mudar com as circunstâncias.

Segundo o entendimento de Attie (2011), o controle interno é significativo e relevante se for constituído para garantir o cumprimento dos objetivos definidos. Para o autor, o objetivo do controle interno atinente à salvaguarda dos interesses

refere-se à proteção do patrimônio contra as perdas e os riscos em função de irregularidades e erros. Já o objetivo do controle interno em relação à precisão e confiabilidade das informações em relatórios contábeis, financeiros e gerenciais está na geração de subsídios adequados e oportunos, necessários para o bom gerenciamento por parte da administração. O autor afirma que os princípios do controle interno possuem o intuito de buscar medidas que propiciem um bom funcionamento das operações nas organizações. Segundo ele, o sistema de controle interno é adequado quando possibilita o alcance dos objetivos e inadequado quando possibilita a ocorrência de irregularidades, fraudes e atos dolosos contra a empresa.

Em conformidade com o entendimento de Crepaldi (2011), a estruturação do controle interno abrange ambiente de controle, mapeamento e avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento. A existência do controle interno tem o objetivo de assegurar uma gestão responsável, com controle de resultados, atendimento de metas, avaliação e controle de custos, prevenindo riscos e corrigindo irregularidades que possam comprometer o equilíbrio das contas da entidade. A responsabilidade pelo estabelecimento do sistema de controle interno compete à administração da empresa, que também deve se comprometer em verificar se este está sendo seguido pelos colaboradores.

Na compreensão de Almeida (2013), os controles internos estabelecidos pela administração da empresa embasados nos regulamentos normativos das instituições e estudos efetivados amparam as organizações na sustentação da harmonia dos procedimentos, salvaguarda de ativos e preservação de hierarquia.

Por sua vez, Araújo (2015) estudou os relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do Modelo Coso e concluiu que alguns municípios têm estrutura de controle interno implementada e possuem algumas diretrizes que se relacionam às perspectivas do Modelo Coso. Porém, as melhores práticas recomendadas pelo Modelo Coso não são executadas de modo efetivo.

Para Barros (2015):

O controle interno é um conjunto de processos contínuos, realizados pela administração, gerentes e funcionários da empresa, que são definidos para trazer garantia razoável sobre a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade e integridade das informações financeiras e não financeiras, gestão adequada dos riscos em conformidade com os objetivos estratégicos da empresa e cumprimento das leis e políticas e procedimentos internos (BARROS, 2015, tradução nossa).

O autor concluiu que o setor de seguros, juntamente com os bancos, talvez tenha sido o mais sujeito aos regulamentos sobre a gestão dos seus sistemas e controle de riscos, tais como Modelo Coso, Sarbanes-Oxley, entre outros.

No entendimento de Araújo (2015), o controle interno dos municípios estudados situa-se, em sua maior parte, na execução de ações de controle ou das atividades operacionais conforme limites estabelecidos na Constituição, normas emitidas pelos órgãos de controle externo – Tribunais de Contas dos Estados e Municípios (TCEs e TCMs) – ou, ainda, o controle de suas operações financeiras.

[...] a classificação das constatações nos relatórios ao Modelo Coso II indicou que apesar do controle dos municípios não desenvolver ações com foco em suas perspectivas, também não apresentam limitação para que possam ser estruturadas conforme recomenda seu framework conceitual, de forma em que abranja todos os setores da administração pública e com execução de ações que alcancem resultados mais eficientes e eficazes (ARAÚJO, 2015, p. 155.)

Em se tratando de referência para estudo e aplicação dos controles internos, ressalta-se a relevância de mencionar as indicações do Modelo Coso, pois muitas entidades já passaram a construir sua estrutura de controles internos seguindo as recomendações nele expressas. Na opinião de Deloitte (2006), conquanto haja estruturas de controles internos, almeja-se que o Modelo Coso torne-se o exemplo predominante, significando sua adoção altivamente recomendável.

3.7 Modelo Coso (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*)

De acordo com Modelo Coso (1992), em 1985, nos Estados Unidos, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente para examinar as

causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros contábeis. Essa comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira e transformou-se em um comitê, que passou então a ser conhecido como “Comitê das Organizações Patrocinadoras”.

O Modelo Coso é caracterizado por ser uma entidade sem finalidade de lucros e tem sua estrutura fundamentada nas cinco principais associações de classes norte-americanas, apresentadas no Quadro 6.

Quadro 6 – Associações patrocinadoras do Modelo Coso

ENTIDADES NORTE-AMERICANAS PATROCINADORAS DO COSO		
DESCRIÇÃO	TRADUÇÃO	SIGLA
<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados	<i>AICPA</i>
<i>American Accounting Association</i>	Associação Americana de Contadores	<i>AAA</i>
<i>Financial Executives International</i>	Executivos Financeiros Internacional	<i>FEI</i>
<i>The Insititute of Internal Auditors</i>	Instituto dos Auditores Internos	<i>IIA</i>
<i>Institute of Management Accountants</i>	Instituto dos Contadores Gerenciais	<i>IMA</i>

Fonte: Elaborado pela autora com base em Baptista, 2011.

Conjeturando auxiliar as organizações na avaliação e no aperfeiçoamento dos sistemas de controle interno, o Modelo Coso publicou, em 1992, a obra *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada). De acordo com o estudo da PricewaterhouseCoopers – PWC (2013), entidade multinacional atuante no segmento de auditoria, para melhor controle das atividades e visando à realização dos objetivos estabelecidos, milhares de organizações incorporaram a estrutura integrada do Modelo Coso desde a sua publicação.

Conforme Baptista (2011, p.27), o Modelo Coso “visa contribuir para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos relatórios financeiros, com base na ética, na efetividade de aplicação de controles internos e na governança corporativa”.

A qualidade da informação desse modelo se difere porque todos os registros devem refletir transações reais com valores corretos e em conformidade com as normas,

além de haver confiança nos registros contábeis financeiros. As entidades necessitam alcançar objetivos importantes, apoiar e aprimorar o seu desempenho, nesse sentido, o auxílio prestado pelo controle interno é relevante. Os ambientes operacionais e corporativos das organizações passam por mutações constantes.

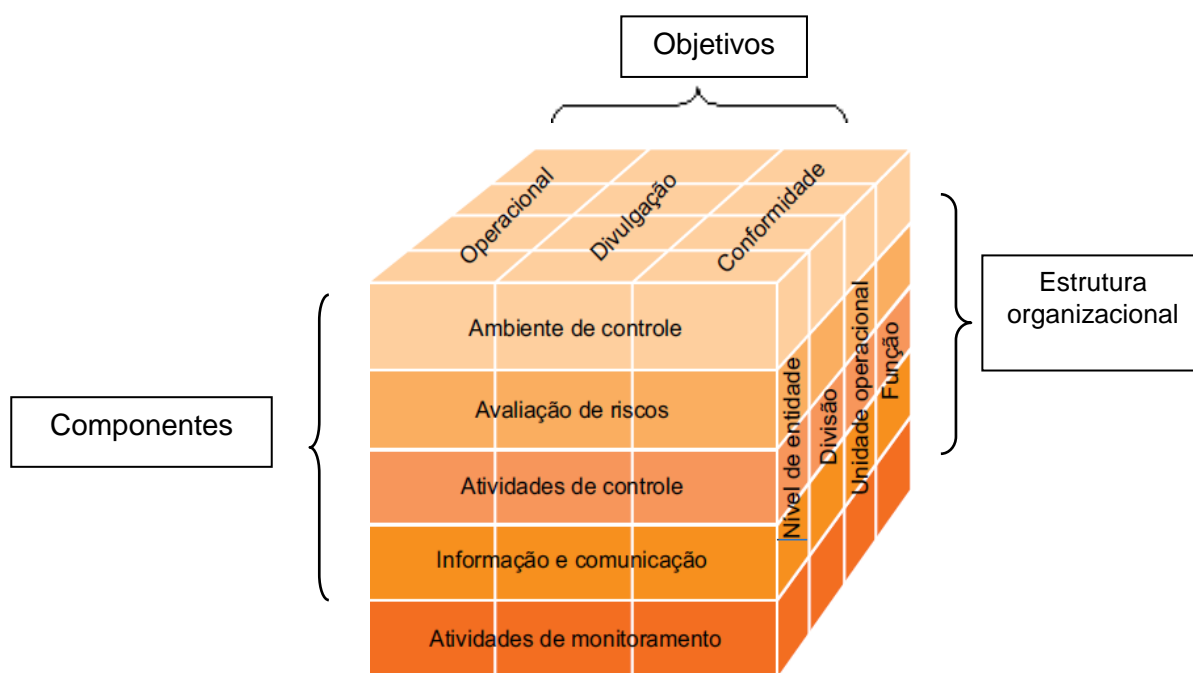
Portanto, as organizações podem desenvolver, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno adaptáveis a esses ambientes, já que o material do Modelo Coso contribui na redução dos riscos para graus aceitáveis e sustenta as técnicas sólidas de tomadas de decisões e de governança da organização (PWC, 2013, p.4).

Conforme Deloitte (2014), em 2013, o Modelo Coso apresentou a versão atual da sua estrutura integrada. O principal objetivo da atualização e melhoria do *framework* é de abordar as mudanças significativas nos ambientes operacionais e de negócios que ocorreram ao longo dos últimos 20 anos.

A nova versão do *framework* do Modelo Coso (“Coso 2013”) traz a exigência de que as corporações ponderem se os 17 princípios estão presentes e em funcionamento, para determinar se o seu sistema de controles internos é eficaz. Além disso, ressalta o papel do Conselho de Administração na criação de um ambiente de controle eficaz e de um processo de avaliação de riscos, compreendendo a identificação e o tratamento de riscos de fraude (DELOITTE, 2014).

A estrutura do Modelo Coso consiste em 5 componentes, definidos por 17 princípios, ilustrados por pontos de foco, bem detalhados e complexos. A relação entre os componentes objetivos e a estrutura organizacional é ilustrada na forma de um cubo, conforme apresentado na FIG. 1.

Figura 1 – Estrutura Tridimensional do Modelo Coso 13



Fonte: COSIF, 2015.

Conforme o Modelo Coso (2013), um sistema de controle interno fundamenta-se em um arcabouço tridimensional que abrange os componentes de controle, os objetivos e a estrutura organizacional. Dessa forma, possibilita retratar o sistema de controle interno nas três dimensões:

- a) as três categorias de objetivos: operacional, divulgação e conformidade são representadas pelas colunas;
- b) os cinco componentes são representados pelas linhas;
- c) a estrutura organizacional da entidade é representada pela terceira dimensão (PWC, 2013).

Os cinco componentes do Cubo Modelo Coso são deliberados por 17 princípios que devem ser atendidos na estrutura de controle interno. Para melhor visualização, destacam-se a seguir os princípios do Modelo Coso expostos no Quadro 7.

Quadro 7 – Princípios dos componentes do Modelo Coso 13

Componentes:	Princípios:
Ambiente de controle	<p>1. A organização confirma o compromisso com a integridade e os valores éticos.</p> <p>2. O arcabouço de governança tem responsabilidade de supervisionar o controle interno.</p> <p>3. A administração estabelece as estruturas, as autoridades e responsabilidades adequadas em busca dos objetivos.</p> <p>4. A organização comprova compromisso com a competência, de modo a atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.</p> <p>5. A companhia promove a responsabilidade dos colaboradores pelas funções de controle interno.</p>
Avaliação de riscos	<p>6. A organização especifica com clareza os objetivos adequados e relevantes.</p> <p>7. A entidade identifica e analisa os riscos como base para determinar como eles devem ser gerenciados.</p> <p>8. A organização avalia o risco de fraude.</p> <p>9. A companhia identifica e analisa as mudanças significativas no sistema de controle interno.</p>
Atividades de controle	<p>10. A entidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução dos riscos.</p> <p>11. A organização seleciona e desenvolve controles gerais de Tecnologia da Informação.</p> <p>12. A organização implementa atividades de controle por meio de políticas e procedimentos.</p>
Informação e Comunicação	<p>13. A organização utiliza informações confiáveis e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.</p> <p>14. A companhia adota a comunicação interna para sustentar o andamento do controle interno.</p> <p>15. A empresa opta pela comunicação externa e trata sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.</p>
Atividades de monitoramento	<p>16. A organização seleciona, desenvolve e executa avaliações para verificar a presença e o funcionamento dos componentes do controle interno.</p> <p>17. A entidade avalia e comunica as deficiências identificadas no controle interno aos responsáveis por tomar ações corretivas.</p>

Fonte: PWC, 2013, p.8.

3.7.1 Ambiente de controle

Segundo Tohmatsu (2003), o ambiente de controle abrange toda a estrutura de controles internos – é o universo no qual todos os outros elementos existem. O ambiente de controle inclui conceitos como conduta, atitude, consciência, competência e estilo. Em conformidade com Dias (2010, p.49), o ambiente de controle “é a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle, envolve competência técnica e compromisso ético; é um fator intangível, essencial à efetividade dos controles internos”. Dias (2010) completa com a afirmação de que o nível de eficiência do ambiente de controle ocorre na medida em que as pessoas que compõem a empresa conheçam quais são suas responsabilidades, os limites de autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é preciso ser feito de maneira correta, seja a alta administração, seja o corpo funcional.

Ainda no entendimento de Dias (2010), são responsabilidades da alta administração a postura dos representantes da organização e a clareza na comunicação, a todo o corpo funcional, a respeito da adoção de políticas, procedimentos, Código de Ética e Código de Conduta, seja formalmente ou informalmente. Almeida (2010) complementa esse entendimento ao asseverar que “as atribuições dos funcionários ou setores internos da organização devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização”. O autor ainda destaca os componentes do ambiente de controle:

- a) Integridade e valores éticos;
- b) Comprometimento com competência;
- c) Estrutura organizacional;
- d) Atribuições de autoridade e responsabilidade;
- e) Políticas e práticas de recursos humanos (ALMEIDA, 2010, p. 64).

Mello (2011) afirma que o ambiente de controle está ligado à cultura de controle da organização e qual é a sua consciência de controle, ou seja, é o tratamento que a empresa dá ao controle interno. O autor diz que as pessoas devem saber quais são os limites da sua autoridade, suas responsabilidades, ter competência e comprometimento de fazerem o que é correto da forma correta.

No entendimento de Márquez (2011, p.121, tradução nossa), o ambiente de controle:

Consiste em ações, políticas e procedimentos que refletem as atitudes gerais dos altos níveis da administração, diretores e proprietários de uma entidade, e o quanto o controle interno é importante para a organização, o que tem grande influência em como as atividades são estruturadas em uma empresa e como os objetivos e riscos estabelecidos são avaliados.

Na versão dada por Crepaldi (2011), no ambiente de controle é necessário demonstrar o nível de comprometimento com a qualidade do controle interno em seu conjunto, em todos os níveis da administração.

Já o Modelo Coso (2012, p.33) define que:

O ambiente interno abrange a cultura de uma organização, a influência sobre a consciência de risco de seu pessoal, sendo a base para todos os outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos, possibilita disciplina e a estrutura. Os fatores do ambiente interno compreendem a filosofia administrativa de uma organização no que diz respeito aos riscos; o seu apetite a risco; a supervisão do conselho de administração; a integridade, os valores éticos e a competência do pessoal da organização; e a forma pela qual a administração atribui alçadas e responsabilidades, bem como organiza e desenvolve o seu pessoal.

Conforme o entendimento de Santos, Souza e Hillen (2013), o ambiente de controle compõe a base para os outros elementos da estrutura do Modelo Coso. Refere-se aos conceitos basilares de controle interno estabelecidos pela empresa e abrange objetos como a responsabilidade, a ética, a integridade e a competência.

Em se tratando do ambiente de controle da empresa, Padoveze (2010, p.299) entende que seja a “atitude geral da administração e dos funcionários com relação à importância dos controles”. Se os participantes da empresa conhecem e concluem suas responsabilidades, o ambiente de controle se configura como eficaz. Já na compreensão de Silva, Gomes e Araújo (2014), ambiente de controle abrange toda a estrutura de controle interno. “É o que dá voz à organização, influenciando a consciência de controle do seu pessoal, sendo a base para todos os outros componentes, estipulando estrutura e disciplina” (SILVA; GOMES, ARAÚJO, 2014, p.107).

3.7.2 Avaliação de riscos

A avaliação de riscos, no entendimento de Tohmatsu (2003), envolve a identificação e a análise, pela administração, dos riscos mais relevantes para a obtenção dos objetivos do negócio.

Na compreensão de Crepaldi (2011), entende-se por riscos eventos eventuais que podem dissimular a qualidade da informação contábil. O autor expõe acerca da avaliação de riscos e relata que esta corresponde à análise da importância dos riscos identificados, incluindo:

- a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) a forma como são gerenciados;
- c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir sua ocorrência ou minimizar seu potencial;
- d) a resposta ao risco indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento (CREPALDI, 2011, p.378).

Mello (2011) afirma que a avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. Para o autor, o gerenciamento de riscos mantém relação direta com a existência de objetivos e metas da organização; se não existir essa definição, não há necessidade de controles internos.

Dias (2010) também relaciona a existência de controles internos ao estabelecimento de metas e objetivos, quando afirma que as funções basilares do controle interno estão conexas ao cumprimento dos objetivos da entidade. A existência desses objetivos é primordial para que haja os controles internos. A identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade compõe o conjunto que forma a base para definir como esses riscos serão gerenciados.

O Modelo Coso (2012, p.60) complementa afirmando que:

Ao avaliar riscos, a administração leva em consideração eventos previstos e imprevistos. Muitos eventos são rotineiros e recorrentes e já foram abordados nos programas de gestão e orçamentos operacionais, enquanto

que outros são imprevistos. A administração avalia os riscos em potencial de eventos imprevistos e, caso ainda não tenha feito essa avaliação, até os previstos que podem causar um impacto significativo na organização.

Os riscos são avaliados analisando-se a sua probabilidade e o impacto como base para estabelecer o modo pelo qual serão administrados (COSO, 2012). No entendimento de Silva, Gomes e Araújo (2014), em se tratando da avaliação de riscos, toda e qualquer organização no cumprimento dos seus objetivos permanece sujeita a uma diversidade de riscos oriundos de fontes externas e internas que necessitam ser avaliadas.

3.7.3 Atividade de controle

Na compreensão de Tohmatsu (2003), as atividades de controle são desenvolvidas para direcionar especificamente cada objetivo de controle, visando atenuar os riscos identificados anteriormente. Dias (2010) elucida o entendimento quanto aos procedimentos e métodos de controle, ao afirmar que são aquelas atividades que, quando realizadas em tempo e de forma adequada, permitem a diminuição ou administração dos riscos. Já o Modelo Coso (2012) afirma que atividades de controle ocorrem quando políticas e procedimentos são determinados e praticados para garantir que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.

Mello (2011, p.66) complementa afirmando que:

Essas atividades ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, pois compreendem uma série de atividades – tão diversas, como aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão do desempenho operacional, da segurança dos bens e da segregação de responsabilidades. As atividades de controle são políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia. Essas atividades podem ser classificadas com base na natureza dos objetivos da organização aos quais os riscos de estratégia, operação, comunicação e cumprimento de diretrizes estão associados.

Conforme a compreensão de Silva, Gomes e Araújo (2014), os controles das atividades ou, ainda, os métodos de controle envolvem as políticas e os procedimentos que conduzem a realização dos objetivos da empresa e que identificam os riscos relacionados.

3.7.4 Informação e comunicação

Tohmatsu (2003) relata que a informação e a comunicação fornecem suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, em um formato e uma estrutura de tempo que lhes permitem executar suas atividades de controle com eficácia. O processo também poderia percorrer o caminho inverso.

Na concepção de Mello (2011), a comunicação é o fluxo de informações dentro de uma empresa e deve acontecer em todas as direções e em todos os níveis hierárquicos. Para o autor, a informação é essencial para a manutenção dos controles, podendo ser formal ou informal; é eficaz buscar o equilíbrio entre essas duas formas.

Um dos fatores essenciais para o bom funcionamento dos controles é a comunicação. Informações sobre riscos, atividades de controle, planos e desempenho devem ser transmitidas para toda a organização. As informações, tanto formais quanto informais, devem ser capturadas e avaliadas quanto a sua relevância e confiabilidade. Após o processamento e a avaliação das informações, estas devem ser comunicadas às pessoas que delas precisam, tempestivamente e adequadamente (DIAS, 2010).

As informações conexas são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e no prazo, a fim de admitir que as pessoas desempenhem as suas responsabilidades (COSO, 2012).

Segundo o pensamento de Silva, Gomes e Araújo (2014), as informações colaboram para o controle interno na medida em que a informação das diretrizes, normas e políticas traçadas pela administração deve ser identificada e comunicada aos funcionários em tempo hábil, de maneira que os possibilite cumprirem suas responsabilidades. As informações e mensagens relevantes devem ser comunicadas a toda a organização.

3.7.5 Atividade de monitoramento

Na compreensão de Tohmatsu (2003), o monitoramento é o processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. Já na concepção de Moraes (2003, p.47), o monitoramento “permite o acompanhamento da implementação dos planos de ação definidos através de informações gerenciais fornecidas”. Para o autor, o monitoramento é o melhor indicador para identificar se os controles internos são eficazes ou não. O monitoramento comporta o acompanhamento da implementação dos planos de ação estabelecidos por meio de informações gerenciais fornecidas.

Já Dias (2010) acrescenta que, no sistema de controle, o monitoramento é um componente que controla, continuamente, as operações, o que também pode ser realizado por meio do acompanhamento pontual das atividades, tais como: auditoria interna, autoavaliações e revisões. Ainda segundo o autor, o monitoramento é realizado tanto através do acompanhamento contínuo, quanto por avaliações pontuais.

Crepaldi (2011) complementa dizendo que o monitoramento abarca o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, tendo em vista asseverar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

Para Mello (2011), o monitoramento é importante para que possibilite a avaliação dos controles internos ao longo do tempo. Mello (2011, p.67) complementa informando que:

A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada para que sejam feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas. O monitoramento contínuo ocorre no decurso normal das atividades de administração. O alcance e a frequência das avaliações independentes dependerá basicamente de uma avaliação de riscos e da eficácia dos procedimentos contínuos de monitoramento. As deficiências no gerenciamento de riscos corporativos são relatadas aos superiores, sendo as questões mais graves relatadas ao Conselho de Administração e à diretoria executiva.

De acordo com Silva, Gomes e Araújo (2014), no monitoramento todo o sistema de controle interno tem de ser monitorado; é necessário fazer uma avaliação e verificar

se está atendendo de forma satisfatória no decorrer do tempo ou se é preciso modificar as políticas e os procedimentos.

3.8 Estudos anteriores sobre controles internos

Controle interno é um tema que desperta interesse em pesquisadores em razão da relevância do assunto tanto para as organizações, quanto para as instituições de ensino superior. Foram levantados alguns estudos recentes sobre controles internos os quais mencionam a importância do aprimoramento dos controles internos para melhorar a eficiência das operações. Percebe-se que as pesquisas sobre esse tema têm se diversificado, conforme os autores e temas expostos. A seguir, apresenta-se uma breve explanação sobre os temas e os autores pesquisados.

Pirela (2005) investigou um estudo de caso sobre controle interno e compreendeu que o armazém da Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais da Universidade de Zulia, na Venezuela, não tem um sistema de controle interno integrado, que permita efetivamente as atividades de recepção, armazenagem e expedição da mercadoria.

Diz e Serantes (2005), em sua pesquisa, relacionaram a responsabilidade social e o controle interno e concluíram que o comportamento moral das organizações se fortalece com a utilização de sistemas de controle adequados às novas demandas sociais, para permitir que sejam geradas informações fidedignas sobre a gestão sustentável da companhia. O quadro é totalmente compatível com as exigências defendidas pelos códigos voluntários de responsabilidade social das empresas, no contexto dos valores de desenvolvimento sustentável.

Albuquerque (2011) averiguou a avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA (Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão) construtivista e observou a dificuldade dos gestores na própria visão de controle, cuja avaliação era feita utilizando *checklist* unificado, mas sem metodologia ou base científica. O autor afirma que no processo das entrevistas ocorreram *insights* e a preocupação com as vulnerabilidades dos controles internos adotados pela organização. Ainda foi verificada a necessidade de melhor aferição

dos pontos de controle, de maneira que o modelo contribuísse para gerar conhecimento e credenciasse os decisores à tomada de decisão. Segundo o autor, o controle interno dispõe de princípios norteadores e diretrizes ao alcance dos objetivos almejados pelas organizações.

No cenário nacional, Ribeiro e Timóteo (2012) pesquisaram a adoção de controles internos em uma organização do terceiro setor, em Minas Gerais, e concluíram que é visível a importância da adoção dos controles internos para obter um bom desempenho na gestão da Associação pesquisada e na salvaguarda dos seus bens.

Utzig, Carpes e Cunha (2012) trataram da análise do sistema de controles internos na gestão de riscos e concluíram que o fortalecimento do sistema de controles internos passa pela comunicação clara das diretrizes propostas e os agentes responsáveis pela execução.

Baptista e Silva (2011) estudaram o sistema de controles internos em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba-MG e chegaram à conclusão de que os controles internos são condições *sine qua non* para a continuidade das empresas, pois permitem um adequado monitoramento de seu desempenho e, com isso, a correção de falhas em processos da organização, bem como o aperfeiçoamento dos já existentes.

Silva, Gomes e Araújo (2014) estudaram os controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG (Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais) e concluíram que os controles internos nos *campi* da instituição são considerados mais efetivos em função dos trabalhos das pessoas mais jovens. As pessoas com maior tempo de serviço que presenciam más experiências por agentes públicos podem ter uma visão mais objetiva ou torná-la enviesada. Também, o Modelo Coso (1997) mostrou-se adequado para analisar o SCI (sistema de controle interno) dessa instituição pública de ensino (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014).

4 METODOLOGIA

A metodologia é parte relevante na pesquisa, pois visa direcionar os passos que o pesquisador deve seguir. A metodologia de pesquisa é aplicada no intuito de atingir o objetivo geral e os objetivos específicos propostos no estudo. Para Fonseca (2002), metodologia é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para a realização de uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência. Etimologicamente, significa o estudo dos caminhos, dos instrumentos utilizados para fazer uma pesquisa científica. Para Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p.55), a metodologia “é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa”.

4.1 Caracterização da Pesquisa

Considerando a abordagem do tema, a problemática e os objetivos que sustentaram o estudo, esta pesquisa se caracterizou como descritiva, uma vez que percorreu a respeito do sistema de controles internos, dentre outros termos pertinentes à pesquisa.

Em conformidade com Gil (1999), entende-se como pesquisas descritivas aquelas que objetivam descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis. A pesquisa descritiva tem em vista desvendar a existência de associações entre variáveis, como, por exemplo, o nível de rendimento ou de escolaridade.

Por conseguinte, no entendimento de Collis e Hussey (2005), a pesquisa descritiva tem por finalidade descrever como os fenômenos se comportam, identificar e obter informações relacionadas sobre tal fato.

Para Cervo e Bervian (2007), a pesquisa descritiva permite que os pesquisadores analisem e avaliem os fatos, fenômenos e variáveis sem a necessidade de manipulá-los.

Assim sendo, esta pesquisa tem como objetivo principal analisar e descrever o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições privadas de ensino superior de Belo Horizonte, Minas Gerais, acerca do sistema de controles internos.

4.2 Abordagem

Em relação ao questionamento do problema, a tipologia da pesquisa privilegia a abordagem quantitativa. Na composição de Minayo e Sanches (1993), o método quantitativo é tido como a demonstração da percepção positivista de ciência, defendendo que a forma científica exclusiva de perceber o social é a observação dos dados da experiência. Assim, a dialética da pesquisa quantitativa é abalizada em seu modo comparativo e externo aos sujeitos, o que afiança a dissociação da pesquisa e do pesquisador.

No entendimento de Marconi e Lakatos (2003), a abordagem quantitativa é resumida em traços bem definidos, quais sejam: objetividade, sistematização e quantificação dos conceitos, evidenciados na comunicação.

Na concepção de Fiates, Serra e Martins (2014, p.395), os métodos quantitativos:

[...] apresentam grande variedade de possibilidades para tratamento de dados. Contudo, embora seus resultados sejam confiáveis e generalizáveis, condições que garantem sua relevância acadêmica, seu uso depende das competências dos pesquisadores.

Dessa forma, a abordagem quantitativa foi escolhida em razão de permitir que os dados coletados na pesquisa fossem quantificados por meio de técnicas estatísticas, de modo que possibilitassem responder aos objetivos específicos da pesquisa, o que contribuiu para atender ao objetivo geral.

4.2.1 População

Face à oportunidade de realizar a pesquisa, foi necessário definir a população-alvo da investigação. Conforme Gil (2005), população ou universo é um conjunto definido de elementos que possuem determinadas características.

Segundo Collis e Hussey (2005), uma população é determinada como sendo qualquer grupo bem definido de pessoas ou de itens que estará sob consideração.

Conforme as ideias de Hair *et al.* (2009), define-se população como o total de um conjugado de elementos que compartilham entre si algumas particularidades. Dessa forma, uma população pode possuir, como elementos integrantes, indivíduos, organizações, dentre outros.

A população ou universo da pesquisa foi definida de modo a atender ao objetivo do estudo. Portanto, para acolher a proposta desta pesquisa, determinou-se como população que foi investigada os alunos do sexo masculino e ou feminino, matriculados e frequentes, que já cursaram ou cursavam a disciplina de Auditoria no Curso de Ciências Contábeis das IES Alfa, Beta e Gama, nos turnos da manhã e noite. Ter cursado ou cursar a disciplina Auditoria constituiu um requisito indispensável para participar da pesquisa, pois o conteúdo que trata dos controles internos, foco da investigação, conforme o Projeto Pedagógico das IES, é ministrado nessa disciplina.

A faixa etária dos alunos da população foi acima de 20 anos, idade suficiente para cumprir com os pré-requisitos do curso e atender à condição básica da pesquisa, que foi estar cursando ou já ter cursado a disciplina de Auditoria. O número de alunos, entre matriculados e frequentes, que compuseram a população das três IES em estudo somaram 502 indivíduos, sendo que existiam 335 na instituição Alfa, 73 na instituição Beta e 94 na instituição Gama. Da população selecionada para o estudo, a maioria dos alunos já trabalhava na área contábil, sendo que a menor parcela de alunos ainda não desempenhava atividades na área da Contabilidade. Quanto à atuação profissional, os alunos podiam desempenhar qualquer cargo ou função, fosse na área contábil ou não, uma vez que esse item não foi objeto da investigação. Da população total, constatou-se que a maioria pertencia ao sexo feminino, que representaram 68,7% da amostra, enquanto a parcela menor, pertencente ao sexo masculino, foi retratada por 31,3% da população. Os dados foram apontados nas análises dos resultados da pesquisa.

4.2.2 Amostra

Na extensão da pesquisa, houve a necessidade de definir a amostra para realizar o estudo proposto, devido à impraticabilidade de analisar todos os elementos do universo. Assim, selecionou-se parte desse universo para realização da pesquisa. No entendimento de Collis e Hussey (2005), a amostra da pesquisa representa um subgrupo de determinada população e deve refletir principalmente o interesse do estudo.

Segundo Malhotra (2012), a amostra consiste em uma fração da população que pode ser retirada para investigação, por meio de procedimentos amostrais probabilísticos ou não probabilísticos. Na definição de Vergara (2013), a amostra é uma parte do universo (população) escolhida segundo algum critério de representatividade.

A amostra para a pesquisa foi escolhida de forma intencional, pelo entendimento de que os elementos escolhidos foram significativos e tiveram representatividade na população. No entendimento de Gil (2010), uma amostra intencional é aquela cuja preferência é abalizada na informação sobre a população e o propósito do estudo.

Conforme Costa e Neto (1977), as amostras intencionais são enquadradas aos tipos de casos distintos em que o pesquisador determina certos elementos para participar da amostra, por ponderar que tais elementos sejam bem expressivos na população

Assim, para compor a amostra da pesquisa, foram indicados os alunos presentes em sala de aula, no momento da aplicação do questionário impresso, que representaram 375 indivíduos, com idade igual ou superior a 20 anos, tanto do sexo masculino quanto do sexo feminino, frequentes ao Curso de Ciências Contábeis das IES Alfa, Beta e Gama, situadas em Belo Horizonte-MG. Do total de alunos presentes em sala de aula que compuseram a amostra, 355 responderam ao questionário da investigação, representando 95% do total de entrevistados. Esse tamanho de amostra satisfaz o critério apresentado por Hair et al. (2009), para os quais, nas análises multivariadas, o tamanho amostral deve ser de no mínimo 5 vezes o número de questões estudadas.

4.3 Método

Na concepção de Mello (2013), o método *survey* “é um método de coleta de informações diretamente de pessoas a respeito de suas ideias, sentimentos, saúde, planos, crenças e de fundo social, educacional e financeiro”. A coleta das informações se realizou por meio de questionários aplicados aos sujeitos selecionados para a concretização do estudo

Conforme o entendimento de Freitas *et al.* (2000), a seleção do método de pesquisa *survey* deve estar conexa com os objetivos da pesquisa, já que é um método quantitativo. Para o autor, tanto os métodos qualitativos quanto os quantitativos possuem vantagens e desvantagens. É responsabilidade do pesquisador avaliar qual método é o mais apropriado para seu estudo sem se restringir a um único. O autor complementa dizendo que o método *survey* é pertinente quando o pesquisador pretende investigar o que, por que, como ou quando se dá determinada situação. Para esta pesquisa, selecionou-se o método *survey* por julgá-lo apto a fornecer subsídios para coletar os dados da investigação. A partir da coleta de dados, foram utilizados os *softwares* SPSS (*Statistical Package for the Social Science*) e SmartPLS para responder aos objetivos da pesquisa, através de análises univariadas e multivariadas.

A pesquisa igualmente privilegia o estudo de caso tendo em vista focar especificamente no problema em estudo e coletar informações dos alunos nas IES Alfa, Beta e Gama. De acordo com Yin (2010, p.23), a apreciação de caso é “uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo no seu contexto real, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não se encontram nitidamente definidas e em que diversas fontes de informação são utilizadas”.

Para Chizzotti (2001), o estudo de caso é uma caracterização abrangente que designa uma diversidade de pesquisas que recolhem e registram dados de um caso particular ou de vários casos, a fim de organizar um relatório ordenado e crítico de uma experiência, ou avaliá-la analiticamente, objetivando tomar decisões a seu respeito ou propor uma ação transformadora. O estudo de caso, segundo Vergara (2013, p.46), “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”.

Nesta pesquisa, abordou-se o estudo caso em três instituições privadas de ensino superior, situadas em Belo Horizonte e região metropolitana, tendo em vista analisar e descrever o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis acerca dos controles internos sob a perspectiva do Modelo Coso.

4.4 Coleta de dados

No sentido de conduzir o pesquisador aos resultados da investigação, empregou-se a coleta de dados, fator primordial ao desempenho e à conclusão do estudo. Vergara (2013) afirma que o leitor deve ser informado como ocorreu a obtenção dos dados necessários para responder ao problema.

Foram escolhidas para a realização da pesquisa, inicialmente, cinco instituições de ensino superior privado, denominadas com os nomes fictícios Alfa, Beta, Delta, Gama e Sigma. A escolha das instituições se deu em razão de serem consideradas escolas que prezam pela qualidade do ensino, além de serem renomadas no ramo educacional.

As formas de contato com as instituições para solicitação de autorização da pesquisa ocorreram presencialmente, via *e-mail*, via telefone e via mensagem de texto do aplicativo WhatsApp. As maneiras distintas de contato foram em razão da acessibilidade da pesquisadora junto aos responsáveis pelo Curso de Ciências Contábeis das instituições selecionadas para a pesquisa.

No primeiro momento, de forma presencial, procurou-se a instituição Alfa, cuja acessibilidade era maior. Na oportunidade, por meio de conversa diretamente com a Direção do Instituto e a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, foi feita a solicitação verbal da autorização para a pesquisa. De forma imediata, houve a concordância da Diretora e da Coordenadora para que a pesquisa se realizasse na Unidade “CE” da instituição Alfa. Em seguida, foi encaminhado o *e-mail* para a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Unidade “SG”, a qual também

respondeu autorizando a realização da pesquisa. Ainda ocorreu o contato via mensagem de texto do aplicativo WhatsApp com os coordenadores das Unidades “CONT” e “BAR”, que também autorizaram a pesquisa.

A pesquisadora fez ainda contato telefônico com a secretária da instituição Beta visando conseguir informações acerca dos procedimentos adotados para se obter a autorização de realização da pesquisa. A secretária sugeriu à pesquisadora que se dirigisse até a IES para conversar com a Direção e a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis. Ao chegar na IES, a pesquisadora reconheceu uma professora, que intermediou o acesso à Direção e à Coordenação, que então permitiram a realização da pesquisa.

Em razão da pouca acessibilidade junto à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da instituição Delta, num segundo momento, a pesquisadora conversou com um professor, o qual também é Coordenador de outro curso da instituição Delta, que lhe concedeu o contato de mensagens do Coordenador do Curso de Ciências Contábeis dessa escola. De posse desse contato, a pesquisadora encaminhou-lhe mensagem de texto via aplicativo WhatsApp e solicitou a autorização para realizar a pesquisa, mas não obteve resposta positiva.

Ainda em busca de concretizar a pesquisa, num terceiro momento, também ocorreu a busca do contato com a instituição Gama. A pesquisadora recorreu a uma amiga que possuía convivência particular com um professor da IES Gama, a qual intermediou a autorização junto à Coordenação, bem como a aplicação da pesquisa em uma de suas unidades.

A pesquisadora ainda recorreu à Coordenação da instituição Sigma, cujo contato se deu via *e-mail*, de modo que foi negado o acesso à pesquisa em uma das unidades. Persistindo em ter como ambiente de pesquisa também a IES Sigma, tentou-se mais uma vez o contato com a Coordenação de outra unidade dessa IES, sendo o acesso à pesquisa autorizado. Contudo, pelo fato de o período da pesquisa coincidir com o período das provas finais, não foi possível conseguir a liberação dos professores, o que impossibilitou a aplicação da pesquisa nessa IES.

Assim sendo, finalmente a pesquisa ocorreu em quatro unidades da IES Alfa, na IES Beta e em uma unidade da IES Gama.

O instrumento de coleta de dados foi o questionário estruturado, disposto no Apêndice A, criado com o objetivo de caracterizar os respondentes, além de responder ao objetivo principal da pesquisa. No entendimento de Vergara (2013), o questionário é uma técnica de investigação composta por questões escritas, apresentadas às pessoas, com a finalidade de obter respostas as mais fidedignas possíveis. O questionário foi estruturado com perguntas fechadas, nas quais buscou-se identificar os conhecimentos dos alunos acerca dos conteúdos relativos aos controles internos. Para a elaboração do questionário, foi obtido como modelo o instrumento legitimado por Baptista (2011), o qual passou por adequações e inserções de novos itens a partir do Modelo Coso (2013), sendo, ainda, complementado com a ferramenta adaptada de Loiola, Pereira e Gondim (2011).

Os dados foram coletados no período compreendido entre 17 de novembro e 2 de dezembro de 2016, por meio de questionário impresso entregue pessoalmente aos respondentes no ambiente das próprias IES – Alfa, Beta e Gama.

Inicialmente, visando à validação do instrumento final, em outubro de 2016, foi realizado o pré-teste do questionário, aplicado para 30 alunos de uma IES distinta, no intento de identificar as possíveis falhas na elaboração das proposições e as dificuldades dos alunos na compreensão das questões.

Após a análise do pré-teste houve a necessidade de se fazer alguns ajustes. Na primeira seção, composta pelos dados demográficos, na caracterização dos respondentes, ajustou-se o item idade, o qual foi transformado em questão aberta, já que estava distribuído em questão fechada, por grupos de idade, e não contemplava a idade entre 60 e 61 anos. Também foi necessário separar, em questões distintas, o período e o turno de estudo, abordados em um único item, de modo a melhorar a distribuição entre os grupos.

Em relação aos elementos formação acadêmica concluída e cargo/função, muitos questionários não obtiveram respostas e, por julgar não serem representativos para

o alcance dos objetivos, tais elementos foram excluídos do questionário. Outro item que passou por ajustes foi o tempo de trabalho na área contábil, pois transformou-se de questão fechada para questão aberta, sem especificar faixas.

Já na segunda seção, composta pelos dados funcionais, que abrangiam as questões de conhecimento, observou-se que houve diversos itens sem marcações, ou seja, em branco, ou com dupla marcação, o que invalidaria 35% dos questionários. Nesse sentido, considerando uma análise multivariada, somente 65% dos 30 questionários seriam aproveitados, requerendo um tamanho amostral bem maior para compensar as perdas. Assim, cuidou-se de reduzir o enunciado dos itens, tendo em vista o melhor aproveitamento das respostas.

No cálculo do Alfa de Cronbach, o índice global obteve resultado muito bom, de 0,955, nos grupos de questões 1, 2 e 4. Já no grupo de questões 3, foram identificados problemas que prejudicariam o índice no item 4 da questão 3, no item 5 da questão 3 e no item 11 da questão 3. Dessa forma, tais questões tiveram de ser reelaboradas, tendo em vista a resolução do problema.

Em relação à variabilidade, na questão Q4.3, foi acusado um índice muito baixo, pois o índice de respostas foi muito similar. Desse modo, o item foi reavaliado e ajustado de maneira que não viesse a trazer prejuízos à pesquisa.

Depois de todos os ajustes realizados, recorrendo-se à análise do pré-teste, foi possível então chegar ao instrumento final para coletar os dados da pesquisa, cuja coleta ocorreu no período compreendido entre 17 de novembro e 2 de dezembro de 2016, por meio de questionário impresso que foi entregue pessoalmente aos respondentes no ambiente das próprias IES Alfa, Beta e Gama. Mediante a aplicação dos questionários, foram obtidos subsídios significativos à conclusão do estudo.

O instrumento final foi composto de duas seções. Na primeira, apresentaram-se os dados demográficos, com a finalidade de identificar o perfil dos respondentes da pesquisa, constituídos de 7 questões fechadas, que abrangeram gênero, idade do respondente, período em que cursava a faculdade de Ciências Contábeis, turno em

que estava matriculado, se trabalhava na área contábil, tempo de trabalho na área contábil e se já cursou ou cursava Auditoria. Já na segunda, foram abordados os dados funcionais, com 3 questões específicas sobre controle interno, que foi o alvo do estudo, e 1 questão sobre os mecanismos usados no processo de aprendizagem durante o curso. A primeira questão foi formada por 16 itens que abordaram o nível de conhecimento dos alunos acerca do sistema de controle interno. Já a segunda questão foi composta de 26 itens que avaliaram a percepção dos alunos sobre o nível de importância do controle interno para as organizações. A terceira questão apresentou 22 itens que foram relacionados aos cinco grupos componentes do controle interno e que avaliaram o conhecimento dos alunos acerca destes. A quarta questão foi formada por 9 itens que visavam avaliar os processos de aprendizagem utilizados pelos alunos durante o período de curso.

As questões 01, 02 e 04 da segunda seção que abordaram o conhecimento sobre controle interno, a importância da estrutura de controle interno e os mecanismos de aprendizagem utilizados continham respostas na escala Likert de 5 pontos, variando de “nenhum conhecimento”, “nenhuma importância” ou “nunca utilizado”, representados por [1], até “total conhecimento”, “muita importância” ou “sempre utilizado”, representados por [5]. Nas considerações referentes às questões 01, 02 e 04 que foram avaliadas com variação na escala *Likert* de 1 a 5 pontos, considerou-se o grau 1 como menor intensidade, o grau 3 ponto neutro, e o grau 5, de maior intensidade.

Já as questões relacionadas aos componentes de controle interno continham respostas categóricas, sendo que as opções de resposta foram “Atividade de Controle” (1), “Informação e Comunicação” (2), “Atividade de Monitoramento” (3), “Ambiente de Controle” (4) e “Avaliação de Riscos” (5). Dessa forma, a resposta final em cada questão poderia representar acerto ou erro.

As escalas utilizadas, nas três questões referidas, no instrumento da pesquisa, foram representadas nos Quadros 8, 9 e 11.

Já na questão 3, representada pelo Quadro 10, realizou-se uma análise da relação dos 5 grupos componentes do controle interno com seus respectivos itens, na qual

foram promovidas associações dos itens aos grupos por parte dos alunos respondentes da pesquisa. As repostas obtidas foram analisadas por meio de comparação das médias e desvio padrão das respostas alcançadas nos questionários.

Quadro 8 – Escala utilizada para as variáveis da questão 01

DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(01)	(02)	(03)	(04)	(05)
	Nenhum Conhecimento	Pouco Conhecimento	Satisfatório Conhecimento	Muito Conhecimento	Total Conhecimento

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 9 – Escala utilizada para as variáveis da questão 02

DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(01)	(02)	(03)	(04)	(05)
	Nenhuma Importância	Pouca Importância	Nem muita Nem pouca Importância	Importante	Muita Importância

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 10 – Componentes do Modelo Coso utilizados para as variáveis da questão 03

DESCRIÇÃO	Atividade de Controle (ATC)	Informação e Comunicação (IC)	Atividade de Monitoramento (AM)	Ambiente de Controle (AC)	Avaliação de Riscos (AR)
-----------	-------------------------------------	---------------------------------------	---	-----------------------------------	----------------------------------

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 11 – Escala utilizada para as variáveis da questão 04

MECANISMOS ENVOLVIDOS NA APRENDIZAGEM	ESCALA				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Nunca Utilizado	Raramente Utilizado	Às vezes Utilizado	Muito Utilizado	Sempre Utilizado

Fonte: Dados da pesquisa.

Na opinião de Cummins e Gullone (2000), as propriedades fundamentais de uma escala do tipo Likert são confiabilidade, validade e sensibilidade. Dalmoro e Vieira (2013, p.171), ao pesquisarem a escala Likert, concluíram que “a escala de cinco pontos teve, em média, a mesma precisão e mostrou-se mais fácil e mais veloz no uso que a escala de sete pontos”. Assim sendo, para esta pesquisa foi seguida a orientação do estudo desses autores que apontaram a escala de cinco pontos como a mais adequada.

4.5 Análise dos Dados

Conforme explica Vergara (2013), após realizar a coleta de dados o tratamento dos dados é relevante e indispensável, pois, refere-se àquela seção na qual se especifica ao leitor como se deseja tratar os dados coletados, justificando por que tal tratamento é adequado aos propósitos do estudo. Os dados coletados foram transformados em informações no momento em que se estabeleceu o padrão de análises, o que facilitou a organização de forma sistemática.

Os dados recolhidos foram mensurados e apresentados sob a ótica quantitativa discreta, embasada em métodos estatísticos com análises univariadas e multivariadas, por meio de gráficos e tabelas a partir de medidas resumo, média, desvio padrão e frequência para verificar a relação entre as variáveis da pesquisa, abarcando técnicas de análise descritiva, frequência absoluta e relativa, análise exploratória.

Inicialmente utilizou-se a análise exploratória dos dados objetivando identificar outliers da amostra ou anomalias. Em seguida foi realizada também a análise de missings, ou dados ausentes. Com o apoio do software estatístico SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), utilizou-se a estatística descritiva, univariada e multivariada, para descrever o perfil dos respondentes, através de tabelas de frequência e estatísticas de resumo como média, mínimo e máximo (MAGALHÃES; LIMA, 2002).

O tratamento dado aos itens das questões de Escala Likert ocorreu por meio da média obtida em cada um dos itens avaliados para cada variável com intervalo de confiança de 95% (MAGALHÃES; LIMA, 2002). Já a comparação dos resultados entre as três instituições estudadas foi realizada através do teste ANOVA (análise de variância) e, o teste de Tukey para identificar as diferenças significativas e onde elas ocorreram (MAGALHÃES; LIMA, 2002). Objetivando tratar as questões corretas foram utilizados os percentuais de acertos dos grupos de questões e, além disso, realizou-se o teste Exato de Fischer na comparação dos resultados das instituições (MAGALHÃES; LIMA, 2002).

Utilizou-se igualmente a técnica de equações estruturais para realizar as múltiplas relações de dependência entre as variáveis latentes e praticar a relação entre os construtos mecanismos de aprendizagem utilizados, a opinião em relação ao conhecimento e a importância sobre controles internos e os componentes de controle interno. Para estimar o modelo de equações estruturais proposto, utilizou-se o método PLS (Partial Least Squares) e para determinar a significância das associações usou-se o método de reamostragem Bootstrap (EFRON, 1979). O Coeficiente de Determinação (R^2) foi utilizado na mensuração da proporção da variabilidade dos construtos explicada pelo modelo. Já na adequação do modelo de mensuração foi utilizada a variabilidade média extraída (AVE), (TENENHAUS et al., 2004).

Nesse sentido, após executar a tabulação das respostas apresentadas nos questionários, em seguida, as tabelas, os gráficos e os modelos foram idealizados de forma correlata às informações. No processo de interpretação dos dados, a pesquisadora agiu com cautela, de forma a manter a neutralidade, quanto à correspondência ao objetivo da pesquisa.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

A finalidade desta seção é apresentar a análise dos dados da pesquisa, cujo caráter foi quantitativo com o intento de permitir uma análise que consistisse em maior nível de profundidade. Os resultados foram avaliados de maneira organizada, mediante tabulação dos dados coletados, tendo em vista sintetizar as informações e apresentá-las por intermédio de tabelas e gráficos. No instrumento da pesquisa, para analisar primeira, segunda e quarta questões, foi utilizada a escala Likert com variação de 1 a 5 pontos, sendo o grau 1 considerado de menor intensidade e o grau 5, de maior intensidade, pois essa escala compatibiliza maior limpidez nas respostas alcançadas. Já na terceira questão, foi feita uma análise da relação dos grupos componentes do controle interno com seus respectivos itens, os quais foram associados pelos alunos respondentes da pesquisa.

5.1 Metodologia de análise

O objetivo do presente estudo foi analisar e descrever o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições privadas de ensino superior de Belo Horizonte-MG acerca dos sistemas de controles internos sob a perspectiva do Modelo Coso.

A análise exploratória dos dados pesquisados foi realizada com o objetivo de identificar *outliers*, ou seja, observações que apresentam um grande afastamento da massa geral de dados. Esses pontos são também chamados de anomalias (HAIR *et al.*, 2009). Foi realizada também a análise de *missings*, ou dados ausentes (HAIR *et al.*, 2009).

A caracterização da avaliação feita pelos respondentes para os itens da escala Likert se deu através da média obtida em cada um dos itens avaliados para cada variável, bem como seu respectivo intervalo, com 95% de confiança (MAGALHÃES; LIMA, 2002). A comparação dos resultados em relação às três instituições estudadas foi realizada por meio do teste ANOVA (análise de variância) e, no caso de existência de diferença significativa, utilizou-se o teste de Tukey para identificar onde as diferenças ocorreram (MAGALHÃES; LIMA, 2002).

Já a análise das respostas corretas em cada grupo foi realizada por meio do percentual de acertos obtidos, enquanto a comparação dos resultados em relação às instituições foi realizada pelo teste Exato de Fischer (MAGALHÃES; LIMA, 2002).

Conforme Hair *et al.* (2009), Para avaliar a relação entre os mecanismos de aprendizagem utilizados, a opinião em relação ao conhecimento e a importância sobre controles internos e os componentes de controle interno, foi utilizada a técnica equações estruturais. Por meio dessa técnica realizou-se a análise das múltiplas relações de dependência entre as variáveis latentes, bem como, examinou-se as relações entre os construtos e suas variáveis indicadoras (HAIR *et al.*, 2009).

Segundo Hair *et al.* (2009), uma variável latente é definida como um construto teórico e não observado que não pode ser medido diretamente, mas pode ser representado ou medido por uma ou mais variáveis, chamadas de indicadoras.

Tendo em vista estimar o modelo proposto na pesquisa foi utilizado o método PLS (*Partial Least Squares*) uma vez que essa técnica é mais robusta e não possui suposições, além de não requerer normalidade multivariada (HAIR *et al.*, 2009). Já o método de reamostragem *Bootstrap* (EFRON, 1979) foi utilizado para determinar a significância das associações.

Para mensurar a proporção da variabilidade dos constructos explicada pelo modelo proposto, utilizou-se o Coeficiente de Determinação (R^2), já que essa é uma medida de adequação do modelo estrutural (TENENHAUS *et al.*, 2004). Já para avaliar a adequação do modelo de mensuração, foi utilizada a variabilidade média extraída (AVE), de forma a determinar a variabilidade das variáveis latentes que é explicada pelas variáveis indicadoras (TENENHAUS *et al.*, 2004).

Além dessas características, determinou-se a validade convergente, que é o grau em que um conjunto de variáveis indicadoras realmente representa a variável latente teórica em que foi projetada para medir (HAIR *et al.*, 2009). A validade discriminante indica o grau em que dois conceitos similares são distintos (HAIR *et al.*, 2009), já a confiabilidade das escalas de medidas é o grau em que uma variável ou conjunto de variáveis é consistente com o que se pretende medir. Por meio do AVE, avaliou-se a

validade convergente, já a validade discriminante foi avaliada por meio das cargas fatoriais do modelo, enquanto a confiabilidade composta determinou a credibilidade (TENENHAUS *et al.*, 2004). Segundo Hair *et al.* (2009), cargas fatoriais são definidas como a correlação entre as variáveis originais, indicadoras, e os fatores, variáveis latentes.

Para avaliação geral do modelo, utilizou-se a proposta de Tenenhaus, Amato e Vinzi (2004), que indicam um índice de adequação do modelo (*Goodness of Fit*, ou *GoF*), construído como a média geométrica entre o R^2 médio, que representa a adequação do modelo estrutural, e a AVE média, que indica a adequação do modelo de mensuração (TENENHAUS *et al.*, 2004).

Para avaliar se as associações e diferenças estudadas foram significativas, foi utilizado o nível de significância 5%. Dessa forma, diferenças ou associações com p-valor menor ou igual a 0,05 foram consideradas significativas.

5.2 Caracterização da amostra

A caracterização da amostra foi realizada por meio da análise univariada das informações contidas no questionário, visando a descrição dos respondentes. Essas informações são importantes para determinação do perfil geral do grupo estudado. Dentre os 375 respondentes, 20 não responderam ao questionário, totalizando então 355 estudantes analisados.

A TAB. 1 apresentada a seguir mostra a distribuição dos respondentes segundo a instituição de estudo.

Tabela 1 – Distribuição dos respondentes por instituição de ensino

Instituição	Frequência	Percentual
Gama	87	24,5
Alfa Campus "CE"	69	19,4
Alfa Campus "CONT"	56	15,8
Alfa Campus "BAR"	51	14,4
Alfa Campus "SG"	50	14,1
Beta	42	11,8
Total	355	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que os respondentes estão bem distribuídos entre as instituições pesquisadas, sendo que a IES Gama representa 24,5%, a Alfa representa, como um todo, 63,7% distribuídos entre os *campus* CE, com 19,4%, *campus* CONT, com 15,8%, *campus* BAR, com 14,4%, e *campus* SG, com 14,1%, restando a IES Beta, com 11,8% dos respondentes. A seguir é apresentada a distribuição dos respondentes segundo o gênero e a instituição pesquisada, conforme TAB. 2.

Tabela 2 – Distribuição dos respondentes por gênero e instituição pesquisada

Instituição	Gênero				Total
	Masculino		Feminino		
	Frequência	Percentual	Frequência	Percentual	
Gama	33	38%	54	62%	87
Alfa Campus "CE"	23	33%	46	67%	69
Alfa Campus "CONT"	18	32%	38	68%	56
Alfa Campus "BAR"	13	25%	38	75%	51
Alfa Campus "SG"	14	28%	36	72%	50
Beta	10	24%	32	76%	42
Total Geral	110	32%	245	68%	355

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme análise da TAB. 2, pode-se verificar a distribuição dos respondentes segundo o gênero e a instituição pesquisada. Considerando o total dos respondentes das três instituições pesquisadas, percebe-se que a maioria é do

gênero feminino, que representa 68% do total. Percebe-se que, em todas as instituições, o total de mulheres permanece como a maioria dos respondentes. A instituição Alfa, como um todo, apresenta 294 respondentes, dos quais cerca de 77% são mulheres, apresentando a maior dispersão percentual. Já o resultado da IES Beta também se aproxima da IES Alfa, com 76%, enquanto a IES Gama tem a menor dispersão percentual, com 62%. A seguir, na TAB. 3, é feita a descrição e a distribuição dos respondentes segundo a idade.

Tabela 3 – Distribuição dos respondentes por idade

Idade	Frequência	Percentual	Percentual Ac.
Até 20 anos	13	3,7	3,7
Entre 21 e 25 anos	180	51,6	55,3
Entre 26 e 30 anos	102	29,2	84,5
Entre 31 e 35 anos	34	9,7	94,3
Entre 36 e 40 anos	9	2,6	96,8
Mais de 40 anos	11	3,2	100,0
Total	349	100,0	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a TAB. 3, pode-se compreender que a maioria dos respondentes possui entre 21 e 25 anos (51,6%). Aproximadamente 84,5% dos respondentes possuem até 30 anos. A idade média dos respondentes é de 26 anos, variando de 19 a 57 anos. Cerca de 2% dos respondentes não responderam a essa questão (6 estudantes). A TAB. 4 a seguir descreve o período cursado pelos respondentes.

Tabela 4 – Distribuição dos respondentes por período de estudo

Período	Frequência	Percentual
6º Período	86	24,4
7º Período	104	29,5
8º Período	128	36,4
Irregular	34	9,7
Total	352	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a TAB. 4, nota-se que a maioria dos respondentes está no 8º período (36,4%), seguida pelos que estão no 7º (29,5%) e 6º (24,4%) períodos. Dentre o público estudado, 3 estudantes não responderam a essa questão, representando 1% dos respondentes.

A TAB. 5 a seguir apresenta a distribuição dos respondentes segundo o turno em que estudam.

Tabela 5 – Distribuição dos respondentes por turno de estudo

Turno	Frequência	Percentual
Noite	341	96,1
Manhã	14	3,9
Total	355	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Em conformidade com os dados expostos na TAB. 5, a maioria dos respondentes estuda no turno da noite, representando 96,1%. Os demais estudam no período da manhã (3,9%).

A TAB. 6, descrita a seguir, mostra a distribuição dos respondentes quanto à atuação ou não na área contábil.

Tabela 6 – Distribuição dos respondentes segundo atuação na área contábil

Atua na área	Frequência	Percentual
Sim	222	62,5
Não	133	37,5
Total	355	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

De posse das informações apresentadas na TAB. 6, é possível perceber que, dentre os respondentes, 62,5% disseram já atuar na área contábil, e 37,5% ainda não atuam. O tempo de atuação na área contábil é descrito a seguir, por meio da TAB. 7.

Tabela 7 – Distribuição dos respondentes por tempo de atuação na área contábil

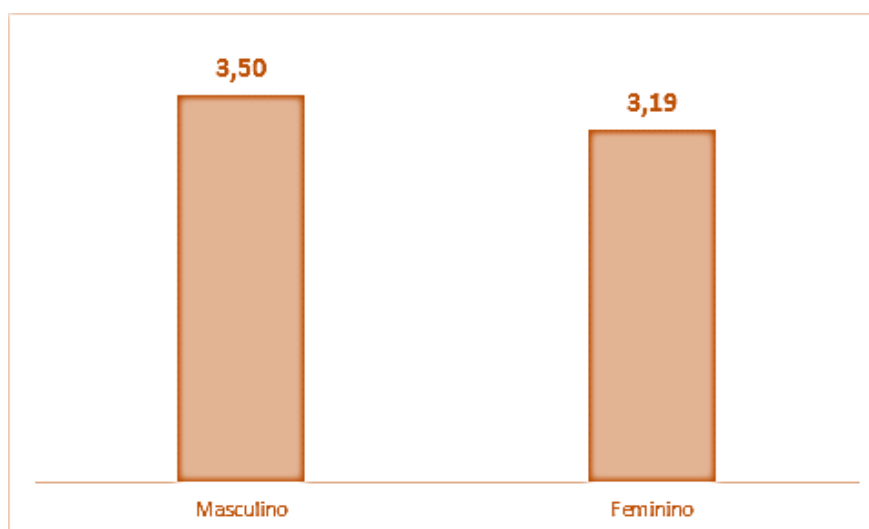
Tempo	Frequência	Percentual	Percentual Ac.
Até 1 ano	36	16,6	16,6
Entre 1 e 2 anos	64	29,5	46,1
Entre 2 e 3 anos	42	19,4	65,4
Entre 3 e 4 anos	26	12,0	77,4
Entre 4 e 5 anos	16	7,4	84,8
Mais de 5 anos	33	15,2	100,0
Total	217	100,0	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos dados da TAB. 7, observa-se que a maioria dos respondentes atuantes na área contábil apresenta tempo de trabalho entre 1 e 2 anos (29,5%), seguida pelos que estão trabalhando na área entre 2 e 3 anos (19,4%) e pelos que têm até 1 ano de trabalho (16,6%). O tempo médio de atuação é de 3,4 anos, variando de 0,3 anos a 20 anos. Dentre os que atuam na área, 5 estudantes não responderam ao questionário, representando 2% da amostra.

A FIG. 2 a seguir mostra o tempo de atuação na área contábil em relação ao gênero.

Figura 2 – Tempo de atuação na área contábil em relação ao gênero (anos)



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a FIG. 2, pode-se compreender que os homens possuem tempo médio de atuação na área contábil ligeiramente superior ao das mulheres.

A TAB. 8 a seguir apresenta a descrição dos respondentes quanto ao fato de já terem ou não cursado a disciplina de Auditoria.

Tabela 8 – Distribuição dos respondentes quanto à disciplina de Auditoria

Cursou Auditoria	Frequência	Percentual
Sim	322	90,7
Não	33	9,3
Total	355	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 8, é possível observar que mais de 90% dos respondentes disseram já ter cursado a disciplina de Auditoria. Esses estudantes participaram da segunda etapa da pesquisa, de forma a responder ao objetivo principal do estudo.

5.3 Análise de *missings* e *outliers*

Esta seção avalia a existência de *missings*, ou pontos ausentes. Em toda a base de dados, observou-se menos de 1% de dados faltantes em relação à amostra dos dados. Como não foram identificados problemas significativos em relação a estes, prosseguiu-se com a avaliação da existência de *outliers*.

5.3.1 Identificação e tratamento de *outliers*

Essa análise foi realizada no intuito de identificar respostas muito discrepantes em relação à massa global de respostas. Um *outlier* é definido como um ponto extremo, anormal em relação aos demais.

Nesta pesquisa, os *outliers* foram definidos como sendo um ponto maior ou menor do que a média das respostas na questão estudada, acrescida ou subtraída de 3 vezes o desvio padrão. Valores abaixo ou acima dos níveis obtidos foram considerados como *outliers*. O critério adotado, embora simplificado, atendeu à pesquisa, já que foi rodada a análise, conforme sugere o *software* SPSS (*Statistical Package for the Social Science*), e o resultado foi muito similar.

Dentre todas as questões observadas, foram identificados 166 valores extremos (*outliers*), representando 0,7% em relação à amostra estudada, referindo-se ao número de *outliers* da base de dados, inicialmente, foi avaliada a possibilidade de estes representarem erro de coleta ou digitação, no entanto, não foi confirmado.

Foram realizadas, ainda, análises sem esses pontos, o que não provocou alterações significativas no resultado final. Esses fatos levaram à tomada de decisão de manter esses pontos na análise, tendo em vista a não modificação no padrão dos resultados e considerando que estes não representam erro.

5.4 Caracterização dos componentes estudados

Esta seção trata da descrição das respostas obtidas para cada uma das questões utilizadas para mensurar o conhecimento sobre controle interno, a importância da estrutura de controle interno, os componentes de controle interno e os mecanismos de aprendizagem utilizados.

Quanto às variáveis utilizadas para mensurar o conhecimento sobre controle interno, a importância da estrutura de controle interno e os mecanismos de aprendizagem utilizados, a avaliação foi realizada através da nota média obtida em cada um dos itens que compõem cada questão e o seu respectivo intervalo, com 95% de confiança (IC 95%), de forma a determinar a tendência geral de resposta dos respondentes com uma margem de erro.

Valores muito altos estão relacionados com notas elevadas, representando “total conhecimento”, “muita importância” ou “sempre utilizado”, representados por [5], de acordo com a variável estudada, e valores muito baixos, com notas mais baixas, representaram “nenhum conhecimento”, “nenhuma importância” ou “nunca utilizado”, representados por [1]. Itens cujo intervalo de confiança para média esteja acima de 3 serão considerados como indicativo de que os respondentes consideram que possuem elevado conhecimento sobre controle interno, julgam ser importante a estrutura de controle interno ou utilizam com frequência mecanismos de aprendizagem, tendo em vista que, em média, com 95% de confiança, as respostas obtidas estão acima do ponto médio 3.

Por outro lado, respostas cujo intervalo esteja abaixo de 3 indicam tendência a respostas desfavoráveis à afirmativa. Já valores que possuem o 3 no intervalo serão considerados como meio termo, tendo em vista que a média contém o ponto médio da escala Likert da pesquisa.

5.4.1 Descrição dos itens de conhecimento do controle interno

Nesta seção, realizou-se a descrição dos itens que compõem o conhecimento dos respondentes sobre o controle interno, na opinião destes. A TAB. 9 a seguir descreve a média, bem como o intervalo de confiança para as respostas obtidas.

Tabela 9 – Média e IC 95% para os itens do conhecimento sobre controle interno

Questões	Média	IC 95%	
1. Fundamentos de Controle Interno	2,95	2,86	3,03
2. Finalidades do Controle Interno	3,12	3,03	3,21
3. Utilidades do Controle Interno	3,15	3,06	3,25
4. Relevância do Controle Interno	3,16	3,06	3,26
5. Normas de Controle Interno	2,69	2,60	2,78
6. Fundamentos do Modelo Coso	1,94	1,83	2,04
7. Estrutura do Modelo Coso	1,92	1,82	2,02
8. Princípios Básicos do Modelo Coso	1,93	1,83	2,04
9. Categorias do Modelo Coso	1,99	1,88	2,10
10. Objetivo do Controle Interno	3,16	3,07	3,25
11. Processos de Controle Interno	2,95	2,86	3,04
12. Ambiente de Controle Interno	2,87	2,78	2,97
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	2,79	2,69	2,88
14. Atividade de Controle	2,85	2,75	2,95
15. Informação e Comunicação	2,89	2,80	2,99
16. Monitoramento	2,81	2,71	2,91

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que, em geral, os respondentes tendem a se sentir com baixo conhecimento em relação ao controle interno, tendo em vista que 62,5% dos 16 itens tiveram notas baixas, com médias e intervalos de confiança abaixo do ponto médio 3. As maiores notas observadas nos itens utilizados para medir o conhecimento foram atribuídas aos itens “Relevância do Controle Interno”, com nota média de 3,16, variando de 3,06 a 3,26, com 95% de confiança; “Objetivo do

Controle Interno”, com nota média de 3,16, variando de 3,07 a 3,25, com 95% de confiança; e “Utilidades do Controle Interno”, com nota média de 3,15, variando de 3,06 a 3,25, com 95% de confiança. Já as menores notas observadas nesse grupo foram para “Estrutura do Modelo Coso”, com nota média de 1,92, variando de 1,82 a 2,02, com 95% de confiança; “Princípios Básicos do Modelo Coso”, com nota média de 1,93, variando de 1,83 a 2,04, com 95% de confiança; e “Fundamentos do Modelo Coso”, com nota média de 1,94, variando de 1,83 a 2,04, com 95% de confiança.

A TAB. 10 a seguir mostra a comparação das notas obtidas entre as três instituições estudadas.

Tabela 10 – Comparação das instituições em relação ao conhecimento sobre controle interno

Questões	Instituição			P-valor
	Alfa	Beta	Gama	
	Média	Média	Média	
1. Fundamentos de Controle Interno	3,0 ^a	2,9 ^{ab}	2,7 ^b	0,002
2. Finalidades do Controle Interno	3,2 ^a	3,1 ^{ab}	2,9 ^b	0,014
3. Utilidades do Controle Interno	3,3 ^a	3,2 ^a	2,8 ^b	< 0,001
4. Relevância do Controle Interno	3,2 ^a	3,2 ^{ab}	2,9 ^b	0,009
5. Normas de Controle Interno	2,8 ^a	2,7 ^{ab}	2,5 ^b	0,046
6. Fundamentos do Modelo Coso	2,1 ^a	1,6 ^b	1,7 ^b	< 0,001
7. Estrutura do Modelo Coso	2,1 ^a	1,6 ^b	1,6 ^b	< 0,001
8. Princípios Básicos do Modelo Coso	2,1 ^a	1,6 ^b	1,7 ^b	< 0,001
9. Categorias do Modelo Coso	2,2 ^a	1,6 ^b	1,8 ^{ab}	< 0,001
10. Objetivo do Controle Interno	3,2 ^a	3,2 ^a	2,9 ^b	0,003
11. Processos de Controle Interno	3,1 ^a	3,0 ^a	2,6 ^b	0,001
12. Ambiente de Controle Interno	3,0 ^a	3,0 ^a	2,5 ^b	< 0,001
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	2,9 ^a	2,8 ^{ab}	2,5 ^b	0,030
14. Atividade de Controle	2,9 ^a	3,0 ^a	2,7 ^a	0,135
15. Informação e Comunicação	3,0 ^a	2,9 ^{ab}	2,6 ^b	0,028
16. Monitoramento	2,9 ^a	2,9 ^{ab}	2,4 ^b	0,001

* Sobrescritos diferentes indicam diferença significativa: Tukey ($p < 0,05$).

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 10, é possível observar que existem diferenças significativas entre as instituições com relação a todas as questões utilizadas para mensurar o conhecimento sobre controle interno, tendo que vista que o p-valor da ANOVA ficou abaixo de 0,05, com exceção do item “Atividade de Controle”. Com relação aos itens “Fundamentos de Controle Interno”, “Finalidades do Controle

Interno”, “Relevância do Controle Interno”, “Normas de Controle Interno”, “Avaliação e Gerenciamento de Riscos”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento”, a instituição Alfa apresentou maiores níveis de conhecimento se comparada a Gama. Já para os itens “Utilidades de Controle Interno”, “Objetivo do Controle Interno”, “Processos de Controle Interno” e “Ambiente de Controle Interno”, os alunos das instituições Alfa e Beta apresentaram níveis de conhecimento significativamente superiores aos da Gama. Com relação aos itens “Fundamentos do Modelo Coso”, “Estrutura do Modelo Coso” e “Princípios Básicos do Modelo Coso”, os alunos da instituição Alfa apresentaram melhores níveis de conhecimento, seguidos pelos alunos da instituição Beta, que, por sua vez, apresentam melhores níveis que os da instituição Gama. Por último, com relação ao item “Categorias do Modelo Coso”, os alunos da instituição Alfa apresentam níveis de conhecimento superiores aos da Beta.

A TAB. 11 a seguir mostra a comparação do conhecimento sobre controle interno em relação ao gênero dos respondentes.

Tabela 11 – Comparação do conhecimento sobre controle interno por gênero dos respondentes

Questões	Gênero		P-valor
	Masculino	Feminino	
	Média	Média	
1. Fundamentos de Controle Interno	2,9	3,0	0,499
2. Finalidades do Controle Interno	3,0	3,2	0,289
3. Utilidades do Controle Interno	3,0	3,2	0,120
4. Relevância do Controle Interno	3,1	3,2	0,329
5. Normas de Controle Interno	2,6	2,7	0,081
6. Fundamentos do Modelo Coso	1,9	2,0	0,296
7. Estrutura do Modelo Coso	1,9	1,9	0,651
8. Princípios Básicos de Modelo Coso	1,9	2,0	0,609
9. Categorias do Modelo Coso	1,9	2,0	0,115
10. Objetivo do Controle Interno	3,2	3,1	0,413
11. Processos de Controle Interno	3,0	2,9	0,765
12. Ambiente de Controle Interno	2,8	2,9	0,438
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	2,8	2,8	0,802
14. Atividade de Controle	2,8	2,9	0,437
15. Informação e Comunicação	2,9	2,9	0,798
16. Monitoramento	2,9	2,8	0,479

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 11, é possível concluir que não existe diferença significativa do conhecimento sobre controle interno para os respondentes em relação ao gênero, tendo em vista que o p-valor foi maior que 0,05 em todos os casos.

A TAB. 12, descrita a seguir, apresenta a comparação do conhecimento sobre controle interno em relação ao período de estudo dos respondentes.

Tabela 12 – Comparação do conhecimento sobre controle interno por período de estudo dos respondentes

Questões	Período				P-valor
	6º Período Média	7º Período Média	8º Período Média	Irregular Média	
1. Fundamentos de Controle Interno	3,1 ^a	2,8 ^a	2,9 ^a	3,0 ^a	0,069
2. Finalidades do Controle Interno	3,4 ^a	3,0 ^b	3,1 ^{a,b}	3,1 ^{a,b}	0,025
3. Utilidades do Controle Interno	3,4 ^a	3,0 ^b	3,1 ^{a,b}	2,9 ^{a,b}	0,013
4. Relevância do Controle Interno	3,4 ^a	3,0 ^b	3,1 ^{a,b}	3,1 ^{a,b}	0,037
5. Normas de Controle Interno	2,9 ^a	2,6 ^a	2,7 ^a	2,5 ^a	0,180
6. Fundamentos do Modelo Coso	1,9 ^a	1,9 ^a	2,0 ^a	2,0 ^a	0,949
7. Estrutura do Modelo Coso	1,8 ^a	1,9 ^a	2,0 ^a	1,9 ^a	0,506
8. Princípios Básicos do Modelo Coso	1,8 ^a	2,0 ^a	2,0 ^a	2,0 ^a	0,840
9. Categorias do Modelo Coso.	2,0 ^a	2,0 ^a	2,0 ^a	2,1 ^a	0,967
10. Objetivo do Controle Interno	3,4 ^a	3,0 ^b	3,1 ^{a,b}	2,9 ^b	0,008
11. Processos de Controle Interno	3,2 ^a	2,8 ^b	2,9 ^{a,b}	2,9 ^{a,b}	0,033
12. Ambiente de Controle Interno	3,1 ^a	2,7 ^b	2,9 ^{a,b}	2,7 ^{a,b}	0,024
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	3,0 ^a	2,7 ^a	2,8 ^a	2,7 ^a	0,077
14. Atividade de Controle	3,2 ^a	2,7 ^b	2,8 ^b	2,8 ^{a,b}	0,013
15. Informação e Comunicação	3,1 ^a	2,8 ^a	2,8 ^a	3,0 ^a	0,238
16. Monitoramento	2,9 ^a	2,7 ^a	2,8 ^a	2,9 ^a	0,746

* Sobrescritos diferentes indicam diferença significativa: Tukey ($p < 0,05$).

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 12, foi possível observar que existem diferenças entre as instituições com probabilidade de significância em relação a algumas questões utilizadas para mensurar o conhecimento sobre controle interno, tendo em vista que o p-valor da ANOVA ficou abaixo de 0,05 para os itens “Finalidades do Controle Interno”, “Utilidades do Controle Interno”, “Relevância do Controle Interno”, “Objetivo do Controle Interno”, “Processos de Controle Interno”, “Ambiente de Controle Interno” e “Atividade de Controle”. Com relação aos itens “Finalidades do Controle Interno”, “Utilidades do Controle Interno”, “Relevância do Controle Interno”,

“Processos de Controle Interno” e “Ambiente de Controle Interno”, observa-se que os alunos do 6º período apresentaram maiores notas se comparados aos alunos do 7º período, indicando que aqueles julgam ter maior conhecimento do que estes, não existindo diferença significativa entre os demais grupos. Já com relação ao item “Objetivo do Controle Interno”, os alunos do 6º período julgaram possuir maior conhecimento se comparados aos alunos do 7º e 8º períodos.

A comparação entre os diferentes turnos em relação ao conhecimento sobre controle interno é descrita a seguir pela TAB. 13.

Tabela 13 – Comparação do conhecimento sobre controle interno por turno de estudo dos respondentes

Questões	Turno		P-valor
	Manhã	Noite	
	Média	Média	
1. Fundamentos de Controle Interno	3,3	2,9	0,167
2. Finalidades do Controle Interno	3,3	3,1	0,354
3. Utilidades do Controle Interno	3,3	3,1	0,465
4. Relevância do Controle Interno	3,1	3,2	0,770
5. Normas de Controle Interno	3,0	2,7	0,178
6. Fundamentos do Modelo Coso	2,3	1,9	0,254
7. Estrutura do Modelo Coso	2,3	1,9	0,218
8. Princípios Básicos do Modelo Coso	2,3	1,9	0,151
9. Categorias do Modelo Coso	2,4	2,0	0,209
10. Objetivo do Controle Interno	3,2	3,2	0,972
11. Processos de Controle Interno	3,3	2,9	0,226
12. Ambiente de Controle Interno	3,3	2,9	0,130
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	3,3	2,8	0,033
14. Atividade de Controle	3,5	2,8	0,014
15. Informação e Comunicação	3,5	2,9	0,016
16. Monitoramento	3,4	2,8	0,023

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que existe diferença significativa quando se compara a percepção dos alunos de cada turno quanto ao conhecimento sobre controle interno para os itens “Avaliação e Gerenciamento de Riscos”, “Atividade de Controle”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento”, no sentido de que alunos do turno da manhã julgam ter maior conhecimento, sendo p-valor menor que 0,05. Para os demais itens, não foram observadas diferenças significativas entre os grupos.

A TAB. 14 a seguir descreve comparativamente a percepção de conhecimento dos respondentes quanto à atuação ou não na área contábil.

Tabela 14 – Comparação do conhecimento sobre controle interno quanto à atuação ou não na área contábil

Questões	Trabalha na área contábil		P-valor
	Sim	Não	
	Média	Média	
1. Fundamentos de Controle Interno	3,0	2,9	0,338
2. Finalidades do Controle Interno	3,1	3,1	0,465
3. Utilidades do Controle Interno	3,2	3,1	0,317
4. Relevância do Controle Interno	3,2	3,1	0,106
5. Normas de Controle Interno	2,7	2,6	0,228
6. Fundamentos do Modelo Coso	2,1	1,7	< 0,001
7. Estrutura do Modelo Coso	2,1	1,6	< 0,001
8. Princípios Básicos do Modelo Coso	2,1	1,6	< 0,001
9. Categorias do Modelo Coso	2,2	1,7	< 0,001
10. Objetivo do Controle Interno	3,2	3,1	0,228
11. Processos de Controle Interno	3,0	2,9	0,246
12. Ambiente de Controle Interno	3,0	2,7	0,021
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	2,9	2,7	0,055
14. Atividade de Controle	2,9	2,7	0,044
15. Informação e Comunicação	3,0	2,8	0,048
16. Monitoramento	2,9	2,7	0,032

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que alunos que trabalham na área contábil possuem percepção de maior conhecimento do que os que não atuam, considerando-se os itens “Fundamentos do Modelo Coso”, “Estrutura do Modelo Coso”, “Princípios Básicos do Modelo Coso”, “Categorias do Modelo Coso”, “Atividade de Controle”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento”, sendo que as diferenças observadas para esses itens são significativas ($p < 0,05$).

A TAB. 15 a seguir apresenta a comparação do conhecimento dos respondentes sobre controle interno em relação ao tempo de atuação na área contábil.

Tabela 15 – Comparação do conhecimento sobre controle interno em relação ao tempo de atuação na área contábil

Questões	Tempo de atuação na área						P-valor
	Até 1 ano	Entre 1 e 2 anos	Entre 2 e 3 anos	Entre 3 e 4 anos	Entre 4 e 5 anos	Mais de 5 anos	
	Média	Média	Média	Média	Média	Média	
1. Fundamentos de Controle Interno	3,1 ^a	2,9 ^a	3,0 ^a	3,0 ^a	2,9 ^a	3,0 ^a	0,962
2. Finalidades do Controle Interno	3,3 ^a	3,0 ^a	3,2 ^a	3,2 ^a	3,0 ^a	3,1 ^a	0,561
3. Utilidades do Controle Interno	3,2 ^a	3,1 ^a	3,2 ^a	3,3 ^a	3,2 ^a	3,2 ^a	0,979
4. Relevância do Controle Interno	3,4 ^a	3,1 ^a	3,5 ^a	3,3 ^a	2,7 ^a	3,2 ^a	0,071
5. Normas de Controle Interno	2,9 ^a	2,6 ^a	2,9 ^a	2,7 ^a	2,5 ^a	2,7 ^a	0,595
6. Fundamentos do Modelo Coso	2,1 ^a	1,9 ^a	2,2 ^a	2,2 ^a	2,0 ^a	2,3 ^a	0,396
7. Estrutura do Modelo Coso	2,1 ^a	1,9 ^a	2,3 ^a	2,2 ^a	2,0 ^a	2,3 ^a	0,225
8. Princípios Básicos do Modelo Coso	2,1 ^a	1,9 ^a	2,2 ^a	2,3 ^a	1,9 ^a	2,2 ^a	0,391
9. Categorias do Modelo Coso	2,0 ^a	2,1 ^a	2,3 ^a	2,5 ^a	2,0 ^a	2,1 ^a	0,452
10. Objetivo do Controle Interno	3,5 ^a	3,1 ^a	3,3 ^a	3,3 ^a	3,1 ^a	2,9 ^a	0,122
11. Processos de Controle Interno	3,2 ^a	2,9 ^a	3,0 ^a	3,0 ^a	3,0 ^a	2,8 ^a	0,683
12. Ambiente de Controle Interno	3,1 ^a	2,9 ^a	3,0 ^a	3,0 ^a	2,9 ^a	2,7 ^a	0,594
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	3,1 ^a	2,7 ^a	3,0 ^a	2,9 ^a	2,9 ^a	2,7 ^a	0,159
14. Atividade de Controle	3,1 ^a	2,8 ^a	3,0 ^a	3,0 ^a	2,8 ^a	2,7 ^a	0,521
15. Informação e Comunicação	3,1 ^a	2,9 ^a	3,0 ^a	2,9 ^a	2,9 ^a	2,9 ^a	0,932
16. Monitoramento	3,0 ^a	2,8 ^a	3,0 ^a	2,9 ^a	2,7 ^a	2,8 ^a	0,787

* Sobrescritos diferentes indicam diferença significativa: Tukey ($p < 0,05$).

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 15, é possível compreender que não existe diferença significativa entre os respondentes quanto ao conhecimento sobre controle interno por tempo de atuação na área contábil, tendo em vista que o p-valor foi maior que 0,05 em todos os casos. O maior tempo de atuação na área contábil não contribuiu para que o respondente julgasse ter maior conhecimento sobre controle interno em relação àquele que trabalha há menos tempo na área contábil.

5.4.2 Descrição dos itens da importância da estrutura de controle interno

Nesta seção será feita a descrição dos itens que compõe a importância da estrutura de Controle Interno, na opinião dos respondentes. A TAB. 16 descreve a média, bem como o intervalo de confiança para as respostas obtidas.

Tabela 16 – Média e IC 95% para os itens da importância da estrutura de controle interno

Questões	Média	IC 95%	
1. Entender o ambiente de controle	4,30	4,22	4,38
2. Responsabilidades e limites de autoridade	4,18	4,09	4,26
3. Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético	4,44	4,36	4,52
4. Objetivos e metas claros e bem definidos	4,34	4,25	4,42
5. Conhecer as ameaças aos objetivos e às metas	4,32	4,24	4,41
6. Gerenciamento das ameaças identificadas	4,23	4,14	4,32
7. Definir os níveis de danos assumidos	4,13	4,04	4,21
8. Analisar erros, acertos e ocorrência de falhas	4,26	4,17	4,35
9. Analisar a vulnerabilidade dos ativos	4,14	4,06	4,23
10. Verificar os objetivos alcançados	4,19	4,10	4,28
11. Analisar o faturamento cobrança das vendas	4,05	3,96	4,14
12. Limitar aprovação de valores	3,90	3,80	4,00
13. Aprovação da supervisão nas atividades e transações	4,04	3,95	4,14
14. As atividades aprovadas atendem às políticas e aos procedimentos estabelecidos	4,08	3,99	4,17
15. Analisar a documentação, checar as informações antes de autorizar	4,33	4,24	4,42
16. Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível	3,58	3,41	3,75
17. Proteger os valores contra uso, compra ou venda não autorizados	4,20	4,09	4,30
18. Controlar entrada e saída de funcionários e materiais	4,03	3,93	4,14
19. Senhas para acesso aos arquivos eletrônicos	4,35	4,10	4,61
20. Obter informações de maneira prática e tempestiva	4,25	4,16	4,33
21. Informações para avaliação dos riscos internos e externos	4,31	4,22	4,39
22. Informações de desempenho e checagem dos objetivos operacionais atingidos	4,09	4,00	4,18
23. Identificar, capturar, processar e comunicar informações a clientes e fornecedores em tempo hábil	4,13	4,04	4,22
24. Obter razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais	4,03	3,92	4,13
25. Informação dos relatórios e sistemas corporativos é confiável	4,31	4,22	4,41
26. Leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos	4,40	4,31	4,49

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação à importância da estrutura de controle interno, observa-se que os respondentes julgam que este é um item importante e muito importante, sendo que todas as questões utilizadas para medir essa questão apresentam nota média e intervalo de confiança acima de 3, sendo que 70% apresentaram notas e intervalo de confiança acima de 4.

Dentre os itens avaliados, destacam-se os que apresentaram melhores avaliações em termos de importância, a saber: “Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético”, com nota média de 4,44, variando de 4,36 a 4,52, com 95% de confiança; “Leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos”, com nota média de 4,40, variando de 4,31 a 4,49, com 95% de confiança; e “Senhas para acesso aos arquivos eletrônicos”, com nota média de 4,35, variando de 4,10 a 4,61, com 95% de confiança.

Já as menores notas observadas foram para os seguintes itens: “Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível”, com nota média de 3,58, variando de 3,41 a 3,75, com 95% de confiança. “Limitar aprovação de valores”, com nota média de 3,90, variando de 3,80 a 4,00, com 95% de confiança; e “Obter razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais”, com nota média de 4,03, variando de 3,92 a 4,13, com 95% de confiança. Observa-se que houve uma interpretação invertida por parte dos alunos em relação ao item “Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível”, pois, pressupõe-se que não seja importante para a empresa assinar autorizações em branco ou fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível. Julga-se que esses procedimentos não sejam comuns nas empresas. Portanto, considera-se alto o índice médio de resposta apresentado de 3,5 , uma vez que o máximo esperado seria um índice 2.

A TAB. 17 e a FIG. 3, apresentadas a seguir, apresentam a comparação entre as instituições dos respondentes em relação à importância da estrutura de controle interno.

Tabela 17 – Comparação das instituições quanto à importância sobre a estrutura de controle interno

Questões	Instituição			P-valor
	Alfa Média	Beta Média	Gama Média	
1. Entender o ambiente de controle	4,38 ^a	4,48 ^a	4,00 ^b	< 0,001
2. Responsabilidades e limites de autoridade	4,25 ^a	4,36 ^a	3,90 ^b	0,001
3. Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético	4,55 ^a	4,57 ^a	4,05 ^b	< 0,001
4. Objetivos e metas claros e bem definidos	4,47 ^a	4,40 ^a	3,97 ^b	< 0,001
5. Conhecer as ameaças aos objetivos e às metas	4,46 ^a	4,41 ^a	3,96 ^b	< 0,001
6. Gerenciamento das ameaças identificadas	4,34 ^a	4,43 ^a	3,87 ^b	< 0,001
7. Definir os níveis de danos assumidos	4,22 ^a	4,31 ^a	3,83 ^b	0,001
8. Analisar erros, acertos e ocorrência de falhas	4,35 ^a	4,37 ^a	4,00 ^b	0,005
9. Analisar a vulnerabilidade dos ativos	4,20 ^a	4,26 ^a	3,96 ^a	0,065
10. Verificar os objetivos alcançados	4,24 ^{ab}	4,37 ^a	3,97 ^b	0,020
11. Analisar o faturamento cobrança das vendas	4,07 ^a	4,05 ^a	3,96 ^a	0,659
12. Limitar aprovação de valores	3,93 ^a	3,98 ^a	3,79 ^a	0,455
13. Aprovação da supervisão nas atividades e transações	4,12 ^a	3,98 ^a	3,89 ^a	0,145
14. As atividades aprovadas atendem às políticas e aos procedimentos estabelecidos	4,13 ^a	4,14 ^a	3,93 ^a	0,172
15. Analisar a documentação, checar as informações antes de autorizar	4,37 ^{ab}	4,59 ^a	4,14 ^b	0,015
16. Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível	3,76 ^a	3,28 ^a	3,41 ^a	0,093
17. Proteger os valores contra uso, compra ou venda não autorizados	4,31 ^a	4,33 ^a	3,86 ^b	0,002
18. Controlar entrada e saída de funcionários e materiais	4,09 ^a	4,12 ^a	3,81 ^a	0,088
19. Senhas para acesso aos arquivos eletrônicos	4,56 ^a	4,29 ^a	3,85 ^a	0,089
20. Obter informações de maneira prática e tempestiva	4,31 ^a	4,26 ^a	4,08 ^a	0,106
21. Informações para avaliação dos riscos internos e externos	4,41 ^a	4,31 ^{ab}	4,09 ^b	0,010
22. Informações de desempenho e checagem dos objetivos operacionais atingidos	4,14 ^a	4,17 ^a	3,90 ^a	0,084
23. Identificar, capturar, processar e comunicar informações a clientes e fornecedores em tempo hábil	4,21 ^a	4,19 ^a	3,90 ^b	0,027
24. Obter razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais	4,10 ^a	4,00 ^a	3,89 ^a	0,235
25. Informação dos relatórios e sistemas corporativos é confiável	4,43 ^a	4,24 ^{ab}	4,05 ^b	0,004
26. Leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos	4,49 ^a	4,43 ^a	4,15 ^b	0,013

* Sobrescritos diferentes indicam diferença significativa: Tukey (p<0,05).

Fonte: Dados da pesquisa.

Figura 3 – Comparação das instituições quanto à importância sobre a estrutura de controle interno



Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os dados apresentados na TAB. 17 e na FIG. 3, observa-se que não existe diferença significativa quanto à percepção dos respondentes das três instituições sobre a importância dos seguintes itens, tendo em vista que o p-valor do modelo ANOVA é maior que 0,05: “Analisar a vulnerabilidade dos ativos”, “Analisar o faturamento cobrança das vendas”, “Limitar aprovação de valores”, “Aprovação da supervisão nas atividades e transações”, “As atividades aprovadas atendem às políticas e aos procedimentos estabelecidos”, “Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível”, “Controlar entrada e saída de funcionários e materiais”, “ Senhas para acesso aos arquivos eletrônicos”, “Obter informações de maneira prática e tempestiva”, “Informações de desempenho e checagem dos objetivos operacionais atingidos” e “Obter razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais”.

Os alunos das instituições Alfa e Beta atribuem maior importância, se comparados aos da instituição Gama, para os seguintes itens: “Entender o ambiente de controle”, “Responsabilidades e limites de autoridade”, “Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético”, “Objetivos e metas claros e bem definidos”, “Conhecer as ameaças aos objetivos e às metas”, “Gerenciamento das ameaças identificadas”, “Definir os níveis de danos assumidos”, “Analisar erros, acertos e ocorrência de falhas”, “Proteger os valores contra uso, compra ou venda não autorizados”, “Identificar, capturar, processar e comunicar informações a clientes e fornecedores em tempo hábil” e “Leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos”.

Por outro lado, os itens “Informações para avaliação dos riscos internos e externos” e “Informação dos relatórios e sistemas corporativos é confiável” são mais importantes para os alunos da instituição Alfa em relação aos da Gama. Já os alunos da instituição Beta, se comparados aos da instituição Gama, atribuem maior importância aos itens “Verificar os objetivos alcançados” e “Analisar a documentação, checar as informações antes de autorizar”.

Ainda sobre a estrutura de controle interno, a TAB. 18 a seguir apresenta um comparativo da importância atribuída pelos respondentes que atuavam na área contábil em relação aos que não atuavam.

Tabela 18 – Comparação da visão de importância da estrutura de controle interno entre respondentes que trabalhavam na área contábil e os que não trabalhavam

Questões	Trabalha na área contábil				P-valor
	Não		Sim		
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	
1. Entender o ambiente de controle	4,29	0,79	4,31	0,71	0,873
2. Responsabilidades e limites de autoridade	4,15	0,77	4,19	0,79	0,695
3. Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético	4,41	0,84	4,46	0,70	0,559
4. Objetivos e metas claros e bem definidos	4,38	0,81	4,31	0,81	0,486
5. Conhecer as ameaças aos objetivos e metas	4,38	0,83	4,29	0,78	0,321
6. Gerenciamento das ameaças identificadas	4,34	0,85	4,18	0,83	0,091
7. Definir os níveis de danos assumidos	4,10	0,89	4,14	0,79	0,640
8. Analisar erros, acertos e ocorrência de falhas	4,23	0,86	4,28	0,82	0,644
9. Analisar a vulnerabilidade dos ativos	4,15	0,85	4,14	0,82	0,950
10. Verificar os objetivos alcançados	4,14	0,88	4,22	0,79	0,421
11. Analisar o faturamento cobrança das vendas	4,03	0,96	4,06	0,82	0,788
12. Limitar aprovação de valores	3,86	0,95	3,92	0,87	0,548
13. Aprovação da supervisão nas atividades e transações	4,04	0,93	4,05	0,88	0,966
14. As atividades aprovadas atendem as políticas e procedimentos estabelecidos	4,08	0,87	4,08	0,81	0,969
15. Analisar a documentação, checar as informações antes de autorizar	4,33	0,89	4,34	0,81	0,916
16. Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível	3,78	1,52	3,47	1,64	0,093
17. Proteger os valores contra uso, compra ou venda não autorizados	4,21	1,02	4,19	0,94	0,872
18. Controlar entrada e saída de funcionários e materiais	4,06	0,99	4,02	0,96	0,723
19. Senhas para acesso aos arquivos eletrônicos	4,29	0,91	4,39	2,89	0,717
20. Obter informações de maneira prática e tempestiva	4,23	0,83	4,26	0,82	0,779
21. Informações para avaliação dos riscos internos e externos	4,31	0,84	4,31	0,77	0,974
22. Informações de desempenho e checagem dos objetivos operacionais atingidos	4,07	0,88	4,10	0,83	0,743
23. Identificar, capturar, processar e comunicar informações a clientes e fornecedores em tempo hábil	4,14	0,85	4,12	0,89	0,889
24. Obter razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais	4,00	0,95	4,04	0,96	0,698
25. Informação dos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis	4,32	0,86	4,31	0,89	0,938
26. Leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos	4,45	0,85	4,37	0,89	0,446

* Sobrescritos diferentes indicam diferença significativa: Tukey ($p < 0,05$).

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 18, foi possível observar que não existe diferença significativa entre os respondentes que trabalham na área contábil e os que não trabalham quanto à visão de importância da estrutura de controle interno, tendo em

vista que o p-valor do teste *t-student* apresentou valores acima do nível de significância do estudo em todas as questões, que é 0,05.

5.4.3 Descrição dos itens dos mecanismos de aprendizagem

A descrição dos itens que compõe os mecanismos de aprendizagem utilizados foi apresentada nesta seção. A TAB. 19, descrita a seguir, apresenta a média, bem como o intervalo de confiança para as respostas obtidas.

Tabela 19 – Média e IC 95% para os itens dos mecanismos de aprendizagem

Questões	Média	IC 95%	
1. Ajuda de colegas	3,75	3,63	3,86
2. Por conta própria	4,02	3,91	4,12
3. Aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor	3,69	3,57	3,81
4. Grupos de estudo, discussão e solução de problemas	3,01	2,88	3,13
5. Leitura e estudos individuais e palestras	3,24	3,13	3,36
6. Cursos oferecidos pela instituição de ensino	2,32	2,19	2,46
7. Cursos realizados fora da instituição de ensino	2,27	2,13	2,41
8. Visitas técnicas em empresas direcionadas por professores	1,74	1,62	1,86
9. Treinamentos extraclasse	1,99	1,86	2,12

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação aos mecanismos de aprendizagem utilizados, 4 das 9 questões tiveram itens com intervalo de confiança acima de 3, indicando que os respondentes utilizam muito tais mecanismos, ao passo que houve 4 itens com intervalo de confiança abaixo de 3 e um item com intervalo de confiança contendo 3, mostrando que nem todos os itens são utilizados com maior frequência.

Dentre os itens estudados, os mecanismos de aprendizagem mais utilizados pelos estudantes respondentes são os seguintes: “Por conta própria”, com nota média de 4,02, variando de 3,91 a 4,12, com 95% de confiança; “Ajuda de colegas”, com nota média de 3,75, variando de 3,63 a 3,86, com 95% de confiança; e “Aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor”, com nota média de 3,69, variando de 3,57 a 3,81, com 95% de confiança.

Já os mecanismos menos utilizados foram: “Visitas técnicas em empresas direcionadas por professores”, com nota média de 1,74, variando de 1,62 a 1,86, com 95% de confiança; “Treinamentos extraclasse”, com nota média de 1,99, variando de 1,86 a 2,12, com 95% de confiança; e “Cursos realizados fora da instituição de ensino”, com nota média de 2,27, variando de 2,13 a 2,41, com 95% de confiança.

A TAB. 20 a seguir mostra a comparação entre os alunos das diferentes instituições em relação aos mecanismos de aprendizagem utilizados.

Tabela 20 – Comparação entre os alunos das três Instituições quanto aos mecanismos de aprendizagem utilizados

Questões	Instituição			P-valor
	Alfa	Beta	Gama	
	Média	Média	Média	
1. Ajuda de colegas	3,81 ^a	3,88 ^a	3,51 ^a	0,080
2. Por conta própria	4,14 ^a	4,21 ^a	3,59 ^b	0,000
3. Aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor	3,66 ^a	3,95 ^a	3,58 ^a	0,206
4. Grupos de estudo, discussão e solução de problemas	2,95 ^a	3,41 ^a	3,01 ^a	0,079
5. Leitura e estudos individuais e palestras	3,31 ^a	3,38 ^a	3,01 ^a	0,065
6. Cursos oferecidos pela instituição de ensino	2,19 ^a	2,48 ^a	2,56 ^a	0,053
7. Cursos realizados fora da instituição de ensino	2,13 ^a	2,53 ^a	2,45 ^a	0,073
8. Visitas técnicas em empresas direcionadas por professores	1,56 ^b	2,00 ^a	2,04 ^a	0,001
9. Treinamentos extraclasse	1,83 ^b	2,30 ^a	2,25 ^a	0,009

* Sobrescritos diferentes indicam diferença significativa: Tukey ($p < 0,05$).

Fonte: Dados da pesquisa.

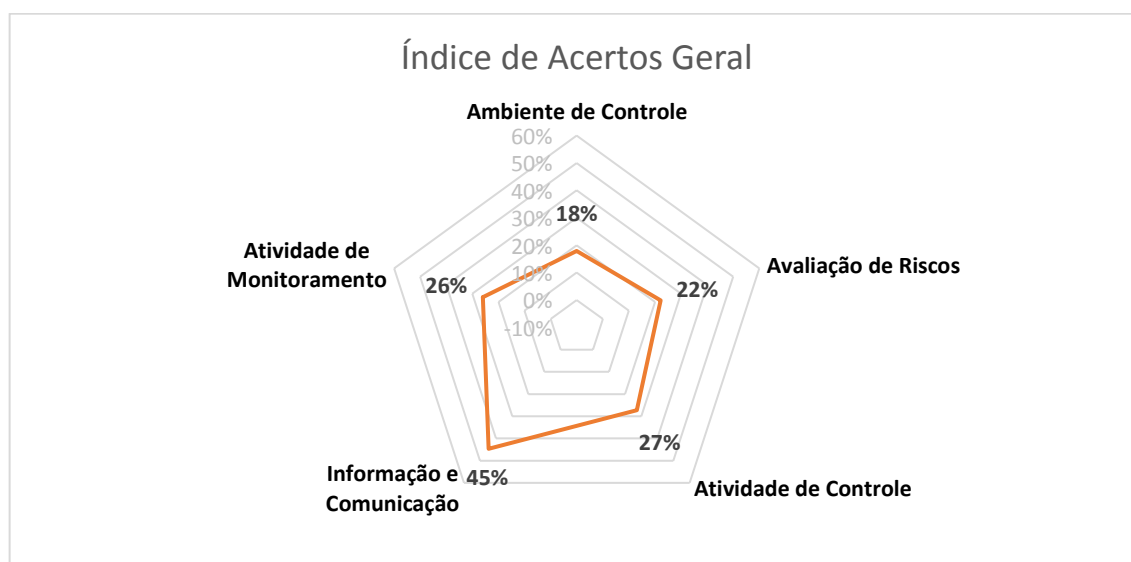
Observa-se que não existe diferença significativa entre os alunos das três instituições quanto aos seguintes itens: utilização da ajuda de colegas, aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor, grupos de estudo, discussão e solução de problemas, leitura e estudos individuais e palestras, cursos oferecidos pela instituição de ensino e cursos realizados fora da instituição de ensino, pois o p-valor foi maior que 0,05 nesses casos.

Os alunos das instituições Alfa e Beta buscavam o conhecimento por conta própria com maior frequência que os da instituição Gama. Já as visitas técnicas em empresas direcionadas por professores e os treinamentos extraclasse são utilizados com maior frequência pelos alunos das instituições Beta e Gama se comparados aos da Alfa.

5.4.4 Descrição dos itens dos componentes de controle interno

Os itens que compõem a avaliação dos componentes de controle interno são descritos nesta seção. A FIG. 4 a seguir mostra um gráfico de radar que indica o percentual de acertos global em cada um dos grupos estudados.

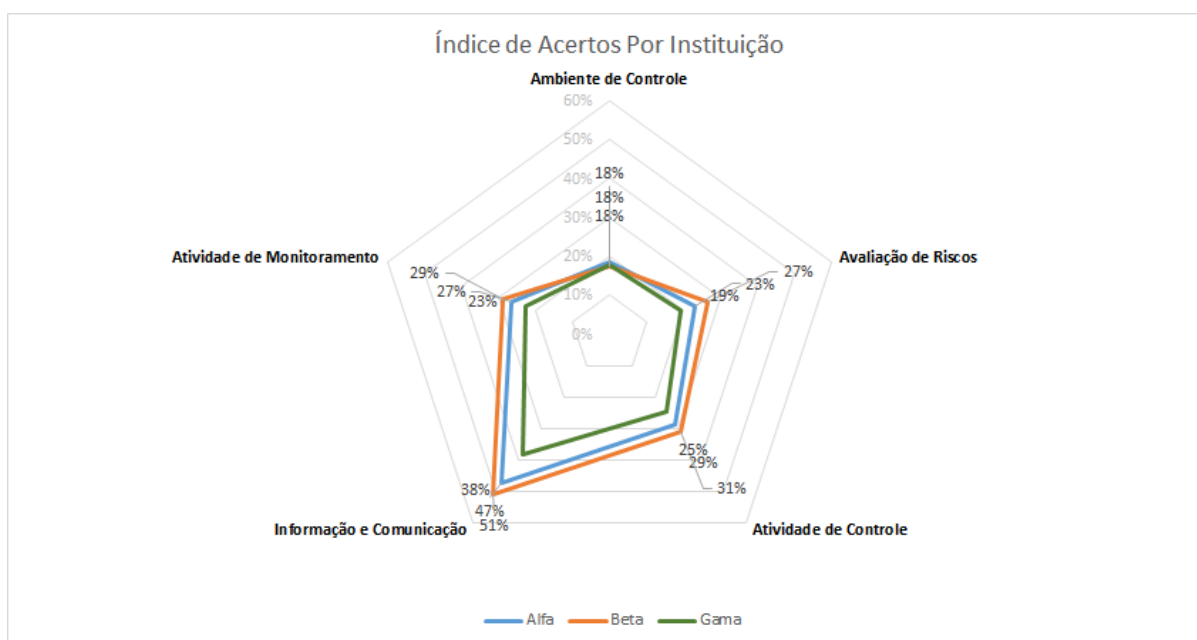
Figura 4 – Percentual de respostas corretas por componente



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que as melhores notas foram obtidas no grupo "Informação e Comunicação" (45%), seguido dos grupos "Atividade de Controle" (27%), "Atividade de Monitoramento" (26%) e "Avaliação de Riscos" (22%). Já as piores notas foram atribuídas ao grupo "Ambiente de Controle" (18%). A FIG. 5 a seguir descreve esses resultados em relação às instituições estudadas.

Figura 5 – Percentual de respostas corretas por componente e instituição



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que, em geral, os alunos da instituição Beta apresentaram melhores notas que os da Alfa, que, por sua vez, apresentaram melhores notas que os da Gama nos seguintes componentes: Informação e Comunicação, Atividade de Controle, Atividade de Monitoramento e Avaliação de Riscos. As notas atribuídas ao componente “Ambiente de Controle” foram muito similares.

A TAB. 21 a seguir apresenta a frequência de respostas corretas em cada um dos itens utilizados para mensurar o conhecimento sobre os componentes de controle interno.

Tabela 21 – Frequência de repostas corretas na mensuração dos componentes de controle interno

Grupo	Questões	% Acerto	
Ambiente de Controle	1. Identificar se o pessoal sabe o que deve ser feito, como fazer, e se está disposto a fazer	17,5%	
	2. Conhecer o código de ética, e código de conduta adotado nas organizações	18,4%	
	3. Estabelecer ações corretivas disciplinares nas atitudes em desacordo com as políticas e procedimentos recomendados	13,6%	
Avaliação de Riscos	4. Identificar áreas que oferecem maior disposição ao risco operacional e financeiro	54,7%	
	5. Mensurar o impacto das inconveniências nas operações da empresa, considerando os aspectos quantitativos e qualitativos	30,5%	
	6. Conhecer ações necessárias para administrar os inconvenientes identificados	9,4%	
	7. Identificar se as metas e objetivos da empresa estão formalizados	4,3%	
	8. Entender quais atividades são mais complexas	15,7%	
	9. Conhecer as decisões que requerem maior nível de análise e quais as informações são as mais importantes	18,4%	
	Atividade de Controle	10. Controlar os processos de inventário dos itens mais valiosos para organização	42,7%
		11. Estabelecer a segregação de funções	30,0%
		12. Verificar a existência de controles feitos através de sistemas informatizados	23,4%
13. Organizar e manter os arquivos de back-up		26,8%	
14. Definir e formalizar as regras internas necessárias ao funcionamento da organização		26,4%	
15. Verificar se as normas são de fácil acesso aos funcionários da organização		13,0%	
16. Definir nas normas as responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos		28,9%	
Informação e Comunicação		17. Obter, gerar e utilizar dados significativos em apoio ao controle interno	21,1%
		18. Transmitir as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno	55,9%
	19. Relatar ao público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno	57,0%	
Atividade de Monitoramento	20. Selecionar, desenvolver e realizar avaliações contínuas para certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno	32,6%	
	21. Avaliar e comunicar as deficiências no controle interno em tempo hábil, a alta administração e aos responsáveis por tomar ações corretivas	19,3%	

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 21, foi possível perceber que as questões utilizadas para mensurar o ambiente de controle possuem percentual de acerto muito baixo, variando de 13,6%, no item “Estabelecer ações corretivas disciplinares nas atitudes em desacordo com as políticas e procedimentos recomendados”, a 18,4%, no item “Conhecer o código de ética e código de conduta adotado nas organizações”.

Os itens utilizados para medir o conhecimento em relação à avaliação de riscos, em geral, também apresentaram notas baixas, com exceção do item “Identificar áreas que oferecem maior disposição ao risco operacional e financeiro”, cujo percentual de acertos foi de 54,7%, sendo este considerado intermediário. A menor nota foi atribuída ao item “Identificar se as metas e objetivos da empresa estão formalizados”, cujo percentual de acertos foi de 4,3%.

Quanto aos itens utilizados para mensurar o conhecimento sobre a atividade de controle, o percentual de acertos também foi baixo em todas as questões, com notas variando de 13%, no item “Verificar se as normas são de fácil acesso aos funcionários da organização”, a 42,7%, no item “Controlar os processos de inventário dos itens mais valiosos para organização”.

Com relação ao conhecimento sobre informação e comunicação, as notas foram melhores, sendo classificadas como intermediárias para dois dos três itens estudados, sendo o maior percentual de acertos (57%) observado no item “Relatar ao público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno”, e o menor (21,1%), no item “Obter, gerar e utilizar dados significativos em apoio ao controle interno”.

Concernente ao conhecimento sobre atividades de monitoramento, o percentual de acertos foi baixo nos dois itens utilizados para mensurar essa questão. O maior percentual de acertos foi de 32,6% e ocorreu no item “Selecionar, desenvolver e realizar avaliações contínuas para certificar a presença e o funcionamento dos componentes do controle interno”, e o menor foi de 19,3% e ocorreu no item “Avaliar e comunicar as deficiências no controle interno, em tempo hábil, à alta administração e aos responsáveis por tomar ações corretivas”.

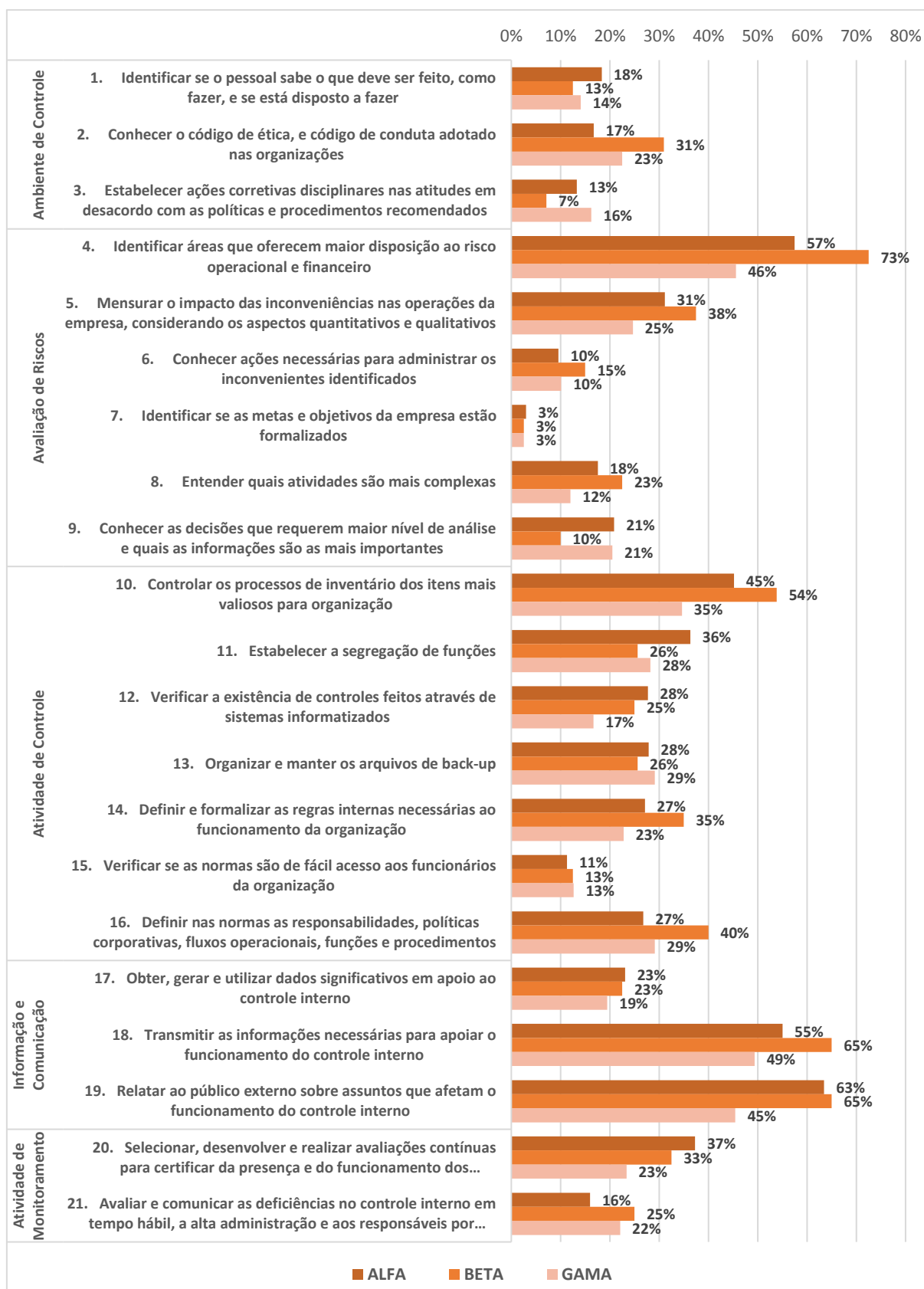
A TAB. 22 e a FIG. 6 a seguir apresentam a comparação entre as instituições com relação ao percentual de respostas corretas.

Tabela 22 – Comparação do índice de repostas corretas na mensuração dos componentes de controle interno

Grupo	Questões	Instituição			P-valor
		Alfa	Beta	Gama	
		% Acerto	% Acerto	% Acerto	
Ambiente de Controle	1. Identificar se o pessoal sabe o que deve ser feito, como fazer e se está disposto a fazer	18,3% ^a	12,5% ^a	14,1% ^a	0,601
	2. Conhecer o código de ética e o código de conduta adotado nas organizações	16,7% ^a	31,0% ^a	22,5% ^a	0,097
	3. Estabelecer ações corretivas disciplinares nas atitudes em desacordo com as políticas e procedimentos recomendados	13,3% ^a	7,1% ^a	16,3% ^a	0,383
Avaliação de Riscos	4. Identificar áreas que oferecem maior disposição ao risco operacional e financeiro	57,5% ^{a,b}	72,5% ^a	45,6% ^b	0,018
	5. Mensurar o impacto das inconveniências nas operações da empresa, considerando os aspectos quantitativos e qualitativos	31,1% ^a	37,5% ^a	24,7% ^a	0,336
	6. Conhecer ações necessárias para administrar os inconvenientes identificados	9,6% ^a	15,0% ^a	10,1% ^a	0,603
	7. Identificar se as metas e objetivos da empresa estão formalizados	3,0% ^a	2,6% ^a	2,6% ^a	1,000
	8. Entender quais atividades são mais complexas	17,6% ^a	22,5% ^a	12,0% ^a	0,331
	9. Conhecer as decisões que requerem maior nível de análise e quais informações são as mais importantes	20,9% ^a	10,0% ^a	20,5% ^a	0,287
Atividade de Controle	10. Controlar os processos de inventário dos itens mais valiosos para a organização	45,2% ^a	53,8% ^a	34,6% ^a	0,118
	11. Estabelecer a segregação de funções	36,3% ^a	25,6% ^a	28,2% ^a	0,280
	12. Verificar a existência de controles feitos através de sistemas informatizados	27,7% ^a	25,0% ^a	16,7% ^a	0,166
	13. Organizar e manter os arquivos de <i>back-up</i>	27,9% ^a	25,6% ^a	29,1% ^a	0,929
	14. Definir e formalizar as regras internas necessárias ao funcionamento da organização	27,1% ^a	35,0% ^a	22,8% ^a	0,365
	15. Verificar se as normas são de fácil acesso aos funcionários da organização	11,3% ^a	12,5% ^a	12,7% ^a	0,901
	16. Definir nas normas as responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos	26,8% ^a	40,0% ^a	29,1% ^a	0,263
Informação e Comunicação	17. Obter, gerar e utilizar dados significativos em apoio ao controle interno	23,1% ^a	22,5% ^a	19,5% ^a	0,842
	18. Transmitir as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno	55,0% ^a	65,0% ^a	49,4% ^a	0,275
	19. Relatar ao público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno	63,5% ^a	65,0% ^a	45,5% ^b	0,021
Atividade de Monitoramento	20. Selecionar, desenvolver e realizar avaliações contínuas para certificar a presença e o funcionamento dos componentes do controle interno	37,3% ^a	32,5% ^a	23,4% ^a	0,099
	21. Avaliar e comunicar as deficiências no controle interno, em tempo hábil, à alta administração e aos responsáveis por tomar ações corretivas	16,0% ^a	25,0% ^a	22,1% ^a	0,272

Fonte: Dados da pesquisa.

Figura 6 – Comparação do índice de repostas corretas na mensuração dos componentes de controle interno



Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados apresentados na TAB. 22 e na FIG. 6, pode-se observar que não existe diferença significativa entre o percentual de acerto dos alunos das três instituições estudadas, tendo em vista que o p-valor foi maior que 0,05, com exceção dos itens “Identificar áreas que oferecem maior disposição ao risco operacional e financeiro”, cujo percentual de acertos foi maior entre os alunos da instituição Beta do que da Gama, e “Relatar ao público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno”, cuja nota dos alunos das instituições Alfa e Beta foi maior em comparação com os alunos da Gama.

5.5 Modelo de equações estruturais

Para avaliar as relações entre o conhecimento do controle interno, a importância da estrutura de controle interno, os mecanismos de aprendizagem e os componentes do controle interno, foi utilizada a modelagem de equações estruturais, via método PLS (*Partial Least Squares*). Embora essa variável não possua uma medida escalar, foi computado como acerto resultado igual a 1 e erro igual a 0, transformando em quantitativa para utilização no modelo de equações estruturais. Neste estudo, foram descritas 4 variáveis latentes, explicadas por 72 variáveis indicadoras. Nas seções seguintes foram apresentados o diagrama de caminhos, o modelo de mensuração e o modelo estrutural estimado via PLS.

5.5.1 Diagrama de Caminhos

O diagrama de caminhos é uma representação gráfica que descreve as relações de causas e efeitos existentes entre as diversas variáveis sob estudo (HAIR *et al.*, 2009). As hipóteses do estudo são:

H1: Os mecanismos de aprendizagem impactam de forma significativa no conhecimento sobre controle interno;

H2: Os mecanismos de aprendizagem impactam de forma significativa na percepção de importância da estrutura de controle interno;

H3: Os mecanismos de aprendizagem impactam de forma significativa nos componentes do controle interno;

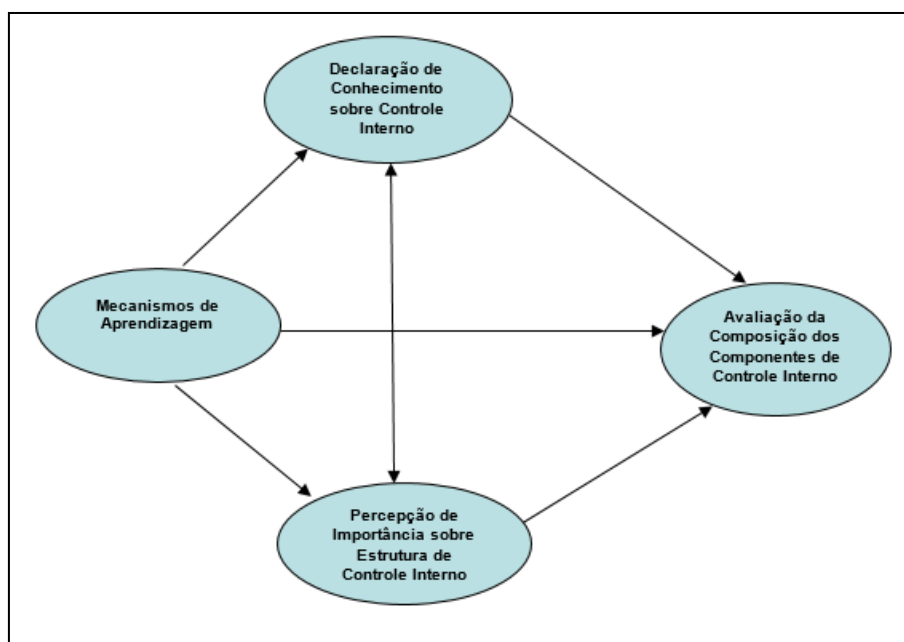
H4: O conhecimento sobre controle interno está correlacionado à percepção de importância da estrutura de controle interno;

H5: O conhecimento sobre controle interno impacta de forma significativa os componentes do controle interno;

H6: A importância sobre a estrutura de controle interno impacta de forma significativa os componentes do controle interno;

Assim, para o problema em questão, construiu-se o diagrama de caminhos descrito a seguir pela FIG. 7, que mostra as relações de causa e efeito entre as variáveis estudadas, indicando o modelo proposto.

Figura 7 – Diagrama de Caminhos



Fonte: Dados da pesquisa.

5.5.2 Modelo de Mensuração

Esta seção descreve os resultados do modelo de mensuração, que avalia a relação entre as variáveis manifestas (itens do questionário) e as variáveis latentes, determinando a significância e a magnitude dessas relações (HAIR *et al.*, 2009). A TAB. 23 descrita a seguir apresenta as cargas fatoriais obtidas para as questões da pesquisa.

Tabela 23 – Cargas Fatoriais

Questões	Controle Interno	Estrutura de Controle Interno	Componentes de Controle Interno	Mecanismos de Aprendizagem
Conhecimento Controle Interno 01	0,843	0,166	0,016	0,120
Conhecimento Controle Interno 02	0,830	0,166	-0,017	0,046
Conhecimento Controle Interno 03	0,805	0,171	-0,030	0,029
Conhecimento Controle Interno 04	0,786	0,156	-0,015	0,026
Conhecimento Controle Interno 05	0,708	0,121	-0,024	0,150
Conhecimento Controle Interno 06	0,584	0,039	-0,086	0,039
Conhecimento Controle Interno 07	0,571	0,047	-0,121	0,022
Conhecimento Controle Interno 08	0,576	0,052	-0,094	0,022
Conhecimento Controle Interno 09	0,530	0,011	-0,101	0,039
Conhecimento Controle Interno 10	0,794	0,121	0,014	0,045
Conhecimento Controle Interno 11	0,856	0,128	-0,011	0,051
Conhecimento Controle Interno 12	0,838	0,086	0,020	0,051
Conhecimento Controle Interno 13	0,830	0,077	-0,012	0,076
Conhecimento Controle Interno 14	0,845	0,127	0,010	0,092
Conhecimento Controle Interno 15	0,776	0,100	-0,024	0,090
Conhecimento Controle Interno 16	0,794	0,149	-0,069	0,054
Importância Estrutura Controle Interno 01	0,253	0,687	0,087	0,188
Importância Estrutura Controle Interno 02	0,145	0,719	0,060	0,114
Importância Estrutura Controle Interno 03	0,142	0,801	0,120	0,117
Importância Estrutura Controle Interno 04	0,115	0,693	0,060	0,063
Importância Estrutura Controle Interno 05	0,079	0,673	0,028	0,015
Importância Estrutura Controle Interno 06	0,159	0,710	0,012	0,062
Importância Estrutura Controle Interno 07	0,113	0,727	0,061	0,128
Importância Estrutura Controle Interno 08	0,185	0,716	0,023	0,134
Importância Estrutura Controle Interno 09	0,092	0,718	0,038	0,121
Importância Estrutura Controle Interno 10	0,097	0,696	0,030	0,177
Importância Estrutura Controle Interno 11	0,035	0,680	0,086	0,123
Importância Estrutura Controle Interno 12	0,020	0,573	0,062	0,105
Importância Estrutura Controle Interno 13	0,144	0,644	-0,002	0,131
Importância Estrutura Controle Interno 14	0,138	0,779	0,122	0,198
Importância Estrutura Controle Interno 15	0,108	0,692	0,176	0,172
Importância Estrutura Controle Interno 16	0,040	0,270	0,091	0,063
Importância Estrutura Controle Interno 17	0,055	0,667	0,137	0,115
Importância Estrutura Controle Interno 18	0,092	0,637	0,127	0,166
Importância Estrutura Controle Interno 19	0,008	0,298	0,070	0,056
Importância Estrutura Controle Interno 20	0,088	0,745	0,169	0,214
Importância Estrutura Controle Interno 21	0,112	0,742	0,120	0,198
Importância Estrutura Controle Interno 22	0,097	0,812	0,143	0,204
Importância Estrutura Controle Interno 23	0,130	0,760	0,138	0,162
Importância Estrutura Controle Interno 24	0,101	0,659	0,152	0,159
Importância Estrutura Controle Interno 25	0,079	0,775	0,133	0,193
Importância Estrutura Controle Interno 26	0,059	0,776	0,117	0,151
Componentes de Controle Interno 01	0,026	0,146	0,593	0,291
Componentes de Controle Interno 02	-0,066	0,042	0,553	0,269
Componentes de Controle Interno 03	0,029	0,066	0,534	0,309
Componentes de Controle Interno 04	0,121	0,224	0,628	0,310
Componentes de Controle Interno 05	0,010	0,148	0,541	0,215
Componentes de Controle Interno 06	-0,107	0,074	0,563	0,261
Componentes de Controle Interno 07	-0,085	0,095	0,584	0,212
Componentes de Controle Interno 08	-0,044	0,082	0,532	0,220
Componentes de Controle Interno 09	0,040	0,091	0,556	0,219
Componentes de Controle Interno 10	-0,026	0,029	0,503	0,200
Componentes de Controle Interno 11	0,030	0,048	0,548	0,272
Componentes de Controle Interno 12	-0,081	0,053	0,598	0,249
Componentes de Controle Interno 13	-0,029	0,113	0,535	0,292
Componentes de Controle Interno 14	-0,019	0,050	0,591	0,280
Componentes de Controle Interno 15	-0,016	0,079	0,639	0,345
Componentes de Controle Interno 16	-0,094	0,058	0,562	0,274
Componentes de Controle Interno 17	-0,058	0,045	0,512	0,266
Componentes de Controle Interno 18	0,052	0,098	0,583	0,361
Componentes de Controle Interno 19	-0,022	0,029	0,617	0,401
Componentes de Controle Interno 20	-0,063	0,090	0,559	0,282
Componentes de Controle Interno 21	-0,002	0,068	0,517	0,235
Mecanismos de Aprendizagem 01	-0,013	0,172	0,335	0,636
Mecanismos de Aprendizagem 02	0,053	0,213	0,361	0,580
Mecanismos de Aprendizagem 03	0,080	0,235	0,352	0,722
Mecanismos de Aprendizagem 04	0,089	0,174	0,347	0,776
Mecanismos de Aprendizagem 05	0,121	0,267	0,407	0,791
Mecanismos de Aprendizagem 06	0,016	0,075	0,313	0,754
Mecanismos de Aprendizagem 07	0,099	0,091	0,347	0,739
Mecanismos de Aprendizagem 08	-0,001	0,020	0,339	0,708
Mecanismos de Aprendizagem 09	0,067	0,047	0,374	0,712

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que as cargas fatoriais obtidas para os itens utilizados para mensurar o conhecimento sobre controles internos, a importância da estrutura de controle interno, os mecanismos de aprendizagem e os componentes de controle interno apresentam valores mais elevados justamente nas respectivas variáveis latentes, o que indica validade convergente e validade discriminante.

A TAB. 24 a seguir descreve a significância do modelo fatorial obtido para o conhecimento sobre controles internos.

Tabela 24 – Resultados do construto “conhecimento sobre controle interno”

Questões	Carga Fatorial	P-valor
1. Fundamentos de Controle Interno	0,843	< 0,001
2. Finalidades do Controle Interno	0,830	< 0,001
3. Utilidades do Controle Interno	0,805	< 0,001
4. Relevância do Controle Interno	0,786	< 0,001
5. Normas de Controle Interno	0,708	< 0,001
6. Fundamentos do Modelo Coso	0,584	0,012
7. Estrutura do Modelo Coso	0,571	0,016
8. Princípios Básicos do Modelo Coso	0,576	0,016
9. Categorias do Modelo Coso	0,530	0,022
10. Objetivo do Controle Interno	0,794	< 0,001
11. Processos de Controle Interno	0,856	< 0,001
12. Ambiente de Controle Interno	0,838	< 0,001
13. Avaliação e Gerenciamento de Riscos	0,830	< 0,001
14. Atividade de Controle	0,845	< 0,001
15. Informação e Comunicação	0,776	< 0,001
16. Monitoramento	0,794	< 0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise da TAB. 24 permite observar que todas as questões utilizadas para mensurar o conhecimento sobre controle interno têm um impacto significativo no construto, tendo em vista que a probabilidade de significância do teste t é menor que 0,05.

A seguir, a TAB. 25 apresenta os resultados obtidos para o construto “importância da estrutura de controle interno”.

Tabela 25 – Resultados do construto “importância da estrutura de controle interno”

Questões	Carga Fatorial	P-valor
1. Entender o ambiente de controle	0,687	0,004
2. Responsabilidades e limites de autoridade	0,719	0,002
3. Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético	0,801	< 0,001
4. Objetivos e metas claros e bem definidos	0,693	0,003
5. Conhecer as ameaças aos objetivos e metas	0,673	0,006
6. Gerenciamento das ameaças identificadas	0,710	0,003
7. Definir os níveis de danos assumidos	0,727	< 0,001
8. Analisar erros, acertos e ocorrência de falhas	0,716	0,001
9. Analisar a vulnerabilidade dos ativos	0,718	< 0,001
10. Verificar os objetivos alcançados	0,696	0,001
11. Analisar o faturamento cobrança das vendas	0,680	< 0,001
12. Limitar aprovação de valores	0,573	< 0,001
13. Aprovação da supervisão nas atividades e transações	0,644	< 0,001
14. As atividades aprovadas atendem às políticas e aos procedimentos estabelecidos	0,779	< 0,001
15. Analisar a documentação, checar as informações antes de autorizar	0,692	< 0,001
16. Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível	0,270	0,041
17. Proteger os valores contra uso, compra ou venda não autorizados	0,667	< 0,001
18. Controlar entrada e saída de funcionários e materiais	0,637	< 0,001
19. Senhas para acesso aos arquivos eletrônicos	0,298	0,049
20. Obter informações de maneira prática e tempestiva	0,745	< 0,001
21. Informações para avaliação dos riscos internos e externos	0,742	< 0,001
22. Informações de desempenho e checagem dos objetivos operacionais atingidos	0,812	< 0,001
23. Identificar, capturar, processar e comunicar informações a clientes e fornecedores em tempo hábil	0,760	< 0,001
24. Obter razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais	0,659	< 0,001
25. Informação dos relatórios e sistemas corporativos é confiável	0,775	< 0,001
26. Leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos	0,776	< 0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que, novamente, todas as questões utilizadas para mensurar a importância da estrutura de controle interno têm um impacto significativo no seu construto, tendo em vista que a probabilidade de significância do teste t é menor que 0,05.

A TAB. 26 a seguir mostra os resultados obtidos para o construto “mecanismos de aprendizagem”.

Tabela 26 – Resultados do construto “mecanismos de aprendizagem”

Questões	Carga Fatorial	P-valor
1. Ajuda de colegas	0,636	< 0,001
2. Por conta própria	0,580	0,002
3. Aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor	0,722	< 0,001
4. Grupos de estudo, discussão e solução de problemas	0,776	< 0,001
5. Leitura e estudos individuais e palestras	0,791	< 0,001
6. Cursos oferecidos pela instituição de ensino	0,754	< 0,001
7. Cursos realizados fora da instituição de ensino	0,739	< 0,001
8. Visitas técnicas em empresas direcionadas por professores	0,708	< 0,001
9. Treinamentos extraclasse	0,712	< 0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

Todas as questões utilizadas para mensurar o construto “mecanismos de aprendizagem” apresentam carga fatorial elevada e têm um impacto significativo no seu construto, pois a probabilidade de significância do teste t é menor que 0,05.

A TAB. 27 a seguir descreve os resultados obtidos para o construto “componentes de controle interno”.

Tabela 27 – Resultados do construto “componentes de controle interno”

Questões	Carga Fatorial	P-valor
1. Identificar se o pessoal sabe o que deve ser feito, como fazer e se está disposto a fazer	0,593	< 0,001
2. Conhecer o código de ética e o código de conduta adotado nas organizações	0,553	0,001
3. Estabelecer ações corretivas disciplinares nas atitudes em desacordo com as políticas e procedimentos recomendados	0,534	< 0,001
4. Identificar áreas que oferecem maior disposição ao risco operacional e financeiro	0,628	< 0,001
5. Mensurar o impacto das inconveniências nas operações da empresa, considerando os aspectos quantitativos e qualitativos	0,541	< 0,001
6. Conhecer ações necessárias para administrar os inconvenientes identificados	0,563	< 0,001
7. Identificar se as metas e objetivos da empresa estão formalizados	0,584	< 0,001
8. Entender quais atividades são mais complexas	0,532	< 0,001
9. Conhecer as decisões que requerem maior nível de análise e quais informações são as mais importantes	0,556	< 0,001

Continua

Questões	Conclusão	
	Carga Fatorial	P-valor
10. Controlar os processos de inventário dos itens mais valiosos para a organização	0,503	< 0,001
11. Estabelecer a segregação de funções	0,548	< 0,001
12. Verificar a existência de controles feitos através de sistemas informatizados	0,598	< 0,001
13. Organizar e manter os arquivos de <i>back-up</i>	0,535	< 0,001
14. Definir e formalizar as regras internas necessárias ao funcionamento da organização	0,591	< 0,001
15. Verificar se as normas são de fácil acesso aos funcionários da organização	0,639	< 0,001
16. Definir nas normas as responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos	0,562	< 0,001
17. Obter, gerar e utilizar dados significativos em apoio ao controle interno	0,512	< 0,001
18. Transmitir as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno	0,583	< 0,001
19. Relatar ao público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno	0,617	< 0,001
20. Selecionar, desenvolver e realizar avaliações contínuas para certificar a presença e o funcionamento dos componentes do controle interno	0,559	< 0,001
21. Avaliar e comunicar as deficiências no controle interno, em tempo hábil, à alta administração e aos responsáveis por tomar ações corretivas	0,517	< 0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

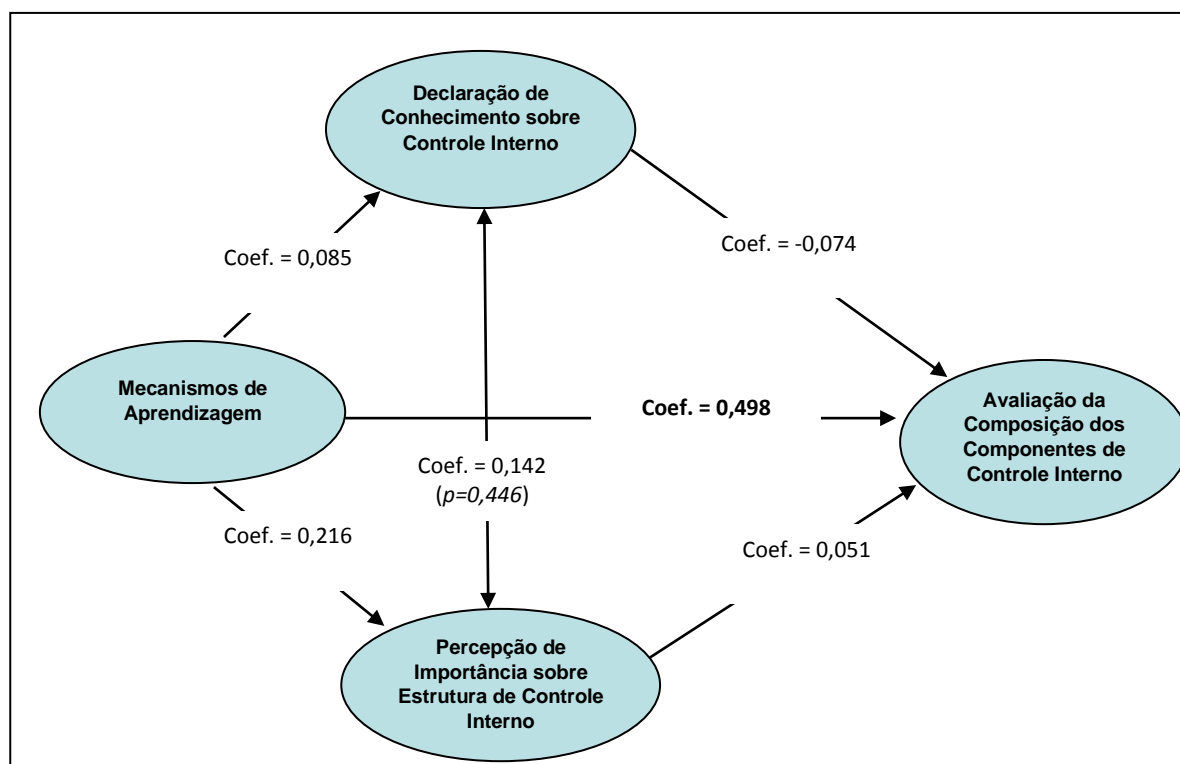
Considerando o construto “componentes de controle interno”, percebe-se que novamente todas as questões utilizadas para sua mensuração impactam significativamente o seu construto, tendo em vista que a probabilidade de significância do teste t é menor que 0,05. A seção a seguir apresenta o modelo estrutural.

5.5.3 Modelo Estrutural

O modelo estrutural avalia as inter-relações entre os construtos do modelo, suas variáveis latentes, baseado nas hipóteses levantadas pela pesquisa, indicando a magnitude dessa relação bem como sua tendência e significância (HAIR *et al.*, 2009).

Esta seção tratou da descrição dos resultados obtidos para o modelo estrutural proposto. A FIG. 8 descrita a seguir apresenta o modelo estrutural estimado, com os coeficientes e sua significância estimada, através de simulações *bootstrap*.

Figura 8 – Modelo Estrutural Estimado



Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da FIG. 8, foi possível observar que os mecanismos de aprendizagem impactam de forma significativa o percentual de respostas corretas dentro da avaliação da composição dos componentes de controle interno, tendo em vista que as probabilidades de significância (p-valor) são menores que 0,05.

Já as demais relações estudadas não são significativas, mostrando que os mecanismos de aprendizagem não influenciaram de forma significativa a declaração de conhecimento sobre controle interno e a percepção da importância sobre a estrutura de controle interno, bem como não existe correlação significativa entre ambos. Percebe-se que existe um descompasso nas respostas apresentadas nos resultados, haja vista que o aluno declara obter conhecimento sobre controle interno, porém, na investigação o modelo apresentou correlação negativa entre o conhecimento e a avaliação da composição dos componentes de Controle Interno. Assim, pressupõem-se que os itens que o aluno afirma conhecer não condiz com o que ele realmente reconhece.

A TAB. 28 a seguir descreve as medidas de qualidade do modelo estimado.

Tabela 28 – Medidas de qualidade do modelo estrutural

Construtos	Conf. Composta	AVE	R ²
Avaliação da Composição dos Componentes de Controle Interno	0,908	0,320	0,256
Declaração de Conhecimento sobre Controle Interno	0,954	0,572	0,007
Percepção de Importância sobre a Estrutura de Controle Interno	0,958	0,476	0,066
Mecanismos de Aprendizagem	0,904	0,512	-
Média	-	0,470	0,110
<i>R² Global (GoF)</i>	0,227		

Resultados obtidos pelo *software* SmartPLS.
 Fonte: Dados da pesquisa.

A validade convergente, medida de qualidade do modelo de mensuração, é avaliada através da AVE, o que determinou o quanto as variáveis manifestas explicam os construtos. As variáveis manifestas explicam 32% da avaliação da composição dos componentes de controle interno. Esse valor pode ser considerado baixo, mas, tendo em vista que todos os itens apresentam carga fatorial acima de 0,5, existe significância estatística e julga-se que não há nenhum item específico que prejudique o modelo. Portanto, considerou-se como relevante, de modo que o modelo foi mantido da forma apresentada. Percebe-se ainda que o modelo explica 57% da declaração do conhecimento sobre controle interno, 47% da percepção de importância sobre a estrutura de controle interno e 51% dos mecanismos de aprendizagem. A AVE média do modelo de mensuração foi de 0,470, indicando que as variáveis manifestas explicam cerca de 47% dos seus construtos.

A validade discriminante foi confirmada através da comparação das cargas fatoriais de cada indicador com sua variável latente e com as outras variáveis latentes, verificando-se que, em geral, a validade discriminante é maior para a variável latente se comparada aos demais construtos, comprovando a validade discriminante do modelo estrutural. Com relação à validade convergente, não foram observados problemas, tendo em vista que todos os itens utilizados para medir as variáveis latentes apresentam cargas fatoriais elevadas e significativas em seus próprios construtos.

A confiabilidade composta foi utilizada para avaliar a confiabilidade das escalas, tendo em vista as críticas relacionadas ao uso do Alfa de Cronbach na avaliação de construtos (variáveis latentes) dentro de um modelo estrutural (BROWN, 2006; VENHKALAHTIN; PUNTANEN; TARKKONEN, 2006; CHIN, 1998). Assim, recomenda-se o uso da confiabilidade composta do construto, que também considera como aceitáveis níveis acima de 0,7. Percebe-se, através da TAB. 28, que todos os construtos possuem confiabilidade satisfatória ($> 0,9$). O modelo construído explicou 11% da variabilidade das variáveis latentes estudadas, sendo 26% da avaliação da composição dos componentes de controle interno, 7% da percepção de importância sobre a estrutura de controle interno e 0,7% da declaração de conhecimento sobre controle interno.

A modelagem de equações estruturais PLS não otimiza a função global, diferentemente da modelagem em equações estruturais baseadas em covariâncias (LISREL, por exemplo), não existindo, portanto, índices de validação global do modelo como o Qui-quadrado nos modelos LISREL (TENENHAUS; AMATO; VINZI, 2004; TENENHAUS *et al.*, 2005). Assim, Tenenhaus, Amato e Vinzi (2004) propõem um índice de adequação do modelo (*Goodness of Fit*, ou GoF), que é a média geométrica entre a adequação do modelo estrutural (R^2 médio) e a adequação do modelo de mensuração (AVE média).

Para o modelo da FIG. 8, o valor de GoF foi de 0,227, sendo interpretado como se fosse um coeficiente de determinação (R^2) geral, que considera tanto a adequação do modelo de mensuração como a do modelo estrutural. Assim, o modelo global é capaz de explicar 23% das relações do modelo de mensuração e do modelo estrutural. Esse valor é considerado satisfatório, tendo em vista a complexidade do problema estudado e a significância obtida pelo modelo estudado.

5.6 Análise dos Resultados

Este estudo buscou analisar o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis acerca dos controles internos sob a perspectiva do Modelo Coso. Em razão da relevância dessa temática, buscou-se fundamentar os conceitos por meio de estudos realizados por diversos autores apresentados no referencial

teórico, os quais também subsidiaram as análises dos resultados apresentados na pesquisa.

5.6.1 Análise dos dados demográficos

A primeira parte da pesquisa constou do recolhimento dos dados demográficos, objetivando identificar os respondentes acerca do gênero, da idade, do período em que cursavam Ciências Contábeis, do turno em que estudavam, se trabalhavam na área contábil, há quanto tempo trabalhavam e se já cursaram a disciplina Auditoria, a qual foi o requisito indispensável para participar da pesquisa.

Após a tabulação dos dados e as análises dos resultados, observou-se que, dentre o número de alunos que responderam à pesquisa, nas três IES em estudo, a IES Alfa teve maior representatividade, com 63,7% dos respondentes, seguida da IES Gama, com 24,5%, finalizando, a IES Beta, com 11,8%, conforme demonstrado na TAB. 1.

Quanto ao gênero dos respondentes e sua distribuição nas IES em estudo, percebeu-se que, conforme as respostas apresentadas nos questionários, em todas as instituições a maioria dos respondentes era de gênero feminino. A IES Alfa apresentou a maior dispersão percentual, com 77% de estudantes mulheres. Em seguida, a IES Beta, com 76% do gênero feminino, e a IES Gama, com 62%, obteve menor dispersão percentual, conforme se observa na TAB. 2. Essa diferença tende a permanecer, pois, conforme o CFC (2014), atualmente no Brasil, as mulheres têm representado a maioria nos Cursos de Ciências Contábeis, o que é confirmado pelo Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG, 2015), uma vez que, em 2014, a entidade registrou 3.091 novos profissionais da Contabilidade, dos quais 1.847 eram mulheres, enquanto os homens representaram 1.244.

Foi observado nas análises que a maioria dos respondentes possuía entre 21 e 25 anos (51,6%), e a idade média foi de 26 anos, com variação de 19 a 57 anos, conforme demonstrado na TAB. 3. Identificou-se, também, que a maioria dos respondentes cursava o 8º período do Curso de Ciências Contábeis, representando 36,4%, já os alunos do 7º período somaram 29,5%, enquanto o 6º período ficou com 24,4%, conforme TAB. 4.

Quanto ao turno do curso, a maioria dos respondentes afirmou que estudava no turno da noite, representando 96,1%, enquanto os demais estudavam no período da manhã, representando 3,9%, conforme TAB. 5. Vale ressaltar que não existia a oferta do curso no turno da tarde em nenhuma das IES pesquisadas.

Concernente à atuação na área contábil, conforme as informações apresentadas na TAB. 6, foi possível compreender que, dentre os respondentes, 62,5% afirmaram já atuar na área contábil, ao passo que 37,5% ainda não atuavam. Quanto ao tempo de atuação, a maioria dos respondentes já trabalhava na área contábil há cerca de 1 a 2 anos (29,5%), já os que tinham entre 2 e 3 anos de trabalho representaram 19,4%, enquanto os que possuíam até 1 ano de trabalho eram a minoria, com 16,6%. O tempo médio de atuação foi de 3,4 anos, com variação de 0,3 anos a 20 anos, conforme dados expostos na TAB. 7. Quanto ao tempo de atuação na área em relação ao gênero, conforme a FIG. 2, percebeu-se que, de acordo com as respostas dadas, o tempo médio de atuação dos homens na área contábil é levemente superior ao tempo das mulheres.

Em relação à disciplina Auditoria, conforme as respostas obtidas, foi observado que mais de 90% dos respondentes informaram que já haviam cursado essa disciplina, conforme a TAB. 8. Portanto, esses estudantes estavam habilitados a responder à segunda etapa da pesquisa, que tratou das questões práticas, tendo em vista o alcance da resposta almejada, referente ao objetivo principal do estudo. Essa etapa se baseou no fato de que, de acordo com as orientações do CNE/CES as IES devem apresentar em seus projetos pedagógicos a disciplina de Auditoria, a qual abrange diversos assuntos importantes e indispensáveis na capacitação do aluno que cursa Ciências Contábeis, cujo destaque da pesquisa foi dado ao controle interno.

5.6.2 Análise da declaração de conhecimento sobre controle interno

Em se tratando da segunda parte da pesquisa, cuja finalidade foi obter subsídios suficientes para responder ao objetivo geral do estudo, bem como cumprir com os objetivos específicos, julgou-se necessário investigar os respondentes acerca dos seguinte aspectos: Declaração de Conhecimento sobre Controle Interno, a

Percepção de importância sobre Estrutura de Controle interno para as organizações, os mecanismos envolvidos na aprendizagem e a Avaliação da composição dos Componentes de Controle Interno, conforme a estrutura estabelecida pelo Modelo Coso.

Quanto a Declaração de Conhecimento sobre Controle Interno, conforme as respostas apresentadas pelos respondentes da pesquisa, notou-se que, em geral, os alunos apresentam uma tendência de julgar que possuem baixo nível de conhecimento sobre o controle interno, haja vista que 62,5% dos 16 itens apresentaram notas baixas, já que as médias e intervalos de confiança permaneceram abaixo do ponto médio 3. Observou-se que, dos 16 itens utilizados para medir o conhecimento dos alunos respondentes, apenas três obtiveram notas suavemente acima do ponto médio 3, conforme se segue: para o item “Relevância do Controle Interno”, a nota média foi 3,16, com variação de 3,06 a 3,26 e 95% de confiança; já o item “Objetivo do Controle Interno” apresentou nota média de 3,16, variando de 3,07 a 3,25, com 95% de confiança; enquanto o item “Utilidades do Controle Interno” demonstrou nota média de 3,15, variando de 3,06 a 3,25, com 95% de confiança. Ainda no julgamento dos elementos desse grupo, percebeu-se que os itens com as menores notas foram: “Estrutura do Modelo Coso”, com nota média de 1,92, variando de 1,82 a 2,02, com 95% de confiança; “Princípios Básicos do Modelo Coso”, com nota média de 1,93, variando de 1,83 a 2,04, com 95% de confiança; e “Fundamentos do Modelo Coso”, com nota média de 1,94, variando de 1,83 a 2,04, com 95% de confiança.

Assim, segundo as respostas apresentadas pelos respondentes, conforme a escala Likert da pesquisa, denota-se que os alunos consideram que têm satisfatório conhecimento apenas nos três itens de maiores médias supracitados. Observou-se também que, no que tange à estrutura do Modelo do Modelo Coso, houve a confirmação de que os alunos tendem a não possuir nenhum conhecimento ou possuir pouco conhecimento, conforme a TAB. 9. Ressalta-se que, na avaliação da declaração do conhecimento acerca do controle interno, não foi apontado na análise dos resultados nenhum item com médias iguais ou superiores a 4, nem médias iguais a 5, o que reforça a hipótese de não haver nenhum aluno com “muito

conhecimento” ou “total conhecimento”, segundo a opinião dos respondentes das IES estudadas.

Dentre as questões analisadas, em termos de conhecimento, a pesquisa demonstrou que os alunos apresentaram média baixa, enquanto em algumas questões eles apresentaram média um pouco superior, o que denota que os alunos não têm amplo entendimento sobre a estrutura do Modelo Coso. Isso significa que eles entendem algumas questões e não compreendem outras, pois o conhecimento apresentado por eles na pesquisa possui um nível muito abaixo do esperado, que seria 5.

Os respondentes apresentaram conhecimentos suficientes sobre a utilidade do controle interno, segundo a percepção deles. No entanto, para questões mais específicas quanto à estrutura e aos princípios básicos do Modelo Coso, eles demonstraram ter pouco conhecimento. Em razão de os resultados sobre o conhecimento acerca do Modelo Coso se apresentarem todos baixos, segundo a opinião dos alunos, julga-se haver a necessidade de aprimorarem os conhecimentos, uma vez que demonstraram não conhecer questões mais específicas e básicas sobre o Modelo Coso.

Estabelecendo-se um paralelo entre o nível de conhecimento entre as IES Alfa, Beta e Gama, verificou-se que existem diferenças significativas entre as instituições quando se trata das questões que mensuram a declaração de conhecimento sobre controle Interno, já que o p-valor da ANOVA ficou abaixo de 0,05, exceto para o item “Atividade de controle”. Na avaliação dos itens relativos ao conhecimento sobre controle interno, a instituição Alfa apresentou maiores níveis de conhecimento em comparação a Gama no que se refere aos seguintes itens: “finalidades do controle interno”, “relevância do controle interno”, “normas de controle interno”, “avaliação e gerenciamento de riscos”, “informação, comunicação e monitoramento”.

Quando se relacionam os itens “fundamentos do Modelo Coso”, “estrutura do Modelo Coso” e “princípios básicos do Modelo Coso”, os respondentes da instituição Alfa apresentam níveis maiores de conhecimento, seguidos pelos da IES Beta, que apresentou melhores níveis que os respondentes da instituição Gama. Por último,

com relação ao item “categorias do Modelo Coso”, os alunos da instituição Alfa apresentaram níveis de conhecimento acima dos alunos da Beta, conforme a TAB. 10.

De acordo com a Resolução CFC 560/83, do Conselho Federal de Contabilidade, é determinado que o Contador possua várias habilidades e competências específicas para atuar na atividade contábil, dentre as quais se destaca o conhecimento sobre controles internos, em razão da relevância deste processo para o bom desempenho empresarial, bem como para o atendimento ao objeto desta pesquisa. Pressupõe-se que o estudante, futuro Contador, ao não apresentar nenhum ou apresentar pouco conhecimento acerca dos controles internos, pode se deparar com dificuldades no momento em que buscar o mercado de trabalho, ou ainda incorrer no risco de tomar decisões equivocadas que sejam prejudiciais às organizações.

5.6.3 Análise da percepção de importância sobre a estrutura de controle interno para as organizações

A Resolução CNE/CES nº 10 veio estabelecer as competências indispensáveis ao discente de Ciências Contábeis de modo que, ao final do curso, ele tenha um perfil harmônico com as reivindicações do mercado (BRASIL, 2004). Assim, é necessário que o aluno, futuro Contador, tenha um bom embasamento acerca dos controles internos, de modo que seja capaz de perceber a importância, para as organizações, de cada item que compõe o controle interno, haja vista que o bom desempenho das empresas depende de controles internos eficazes e que o Contador é o responsável por auxiliar os gestores na implementação e no acompanhamento desses controles. As empresas têm exigido do Contador um perfil profissional dotado de capacidades técnicas e um nível de conhecimento elevado sobre controles internos, assim ele será capaz de desempenhar sua função com excelência.

Com relação à importância da estrutura de controle interno, observa-se que, conforme o Modelo Coso (2013), os itens que compõem sua estrutura integrada de controle interno, relacionados na TAB. 16, são relevantes para as organizações em razão de promoverem o melhor desempenho das empresas. Elias (2010) reforça

dizendo que o controle interno contribui com a fiscalização e a precaução contra casuais erros ou falhas futuras.

Em se tratando da percepção de importância sobre a estrutura de controle interno para as organizações, percebe-se que os respondentes julgam esse item como importante e muito importante, pois todos os elementos utilizados para mensurar essa questão apresentaram nota média e intervalo de confiança acima de 3, sendo que a maioria representada por 70%, apresentou notas e intervalo de confiança acima de 4.

O item de maior destaque e que apresentou melhores avaliações em termos de importância foi: “Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético”, com nota média de 4,44, variando de 4,36 a 4,52, com 95% de confiança. Já o que apresentou as menores notas foi: “Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros senha eletrônica intransferível”, com nota média de 3,58, variando de 3,41 a 3,75, com 95% de confiança. Estabelecendo um paralelo entre as instituições, percebe-se que quando se falou em conhecer ameaças e o gerenciamento de ameaças, houve uma tendência de os alunos da instituição Gama darem menores valores em relação às outras IES, pois a IES Gama apresenta valor abaixo de 4 em relação ao valor máximo, que é 5. Já os alunos das IES Alfa e Beta dão maior importância se comparados aos alunos da IES Gama. Julga-se que esses resultados estejam relacionados à variação de conhecimento sobre o controle interno, à sua percepção sobre a importância do controle interno e ao aprendizado do aluno. Se o aluno aprende menos, conseqüentemente dará menor importância. Todos os respondentes assinalaram como importante, tanto os que dizem ter conhecimento do controle interno quanto os denotam não ter conhecimento. Ao comparar a percepção sobre a importância da estrutura de controle interno entre os respondentes que trabalham e não trabalham na área contábil, percebe-se que não existe diferença significativa em relação a esse item. Segundo as respostas apresentadas pelos respondentes, o fato de se trabalhar na área não fez diferença sobre a percepção de importância dos controles internos para as organizações.

Assim sendo, embora os alunos respondentes apresentem baixo nível de conhecimento sobre controles internos, segundo a própria opinião, a maioria dos

respondentes demonstrou que percebe a importância dos itens de controle interno para as organizações. Essa maioria foi representada pelas instituições Alfa e Beta, cujas médias atribuídas aos itens de controle interno, em sua maioria, foram superiores a 4. Já as médias apresentadas pela IES Gama, em sua maioria, ficaram entre 3 e 4, confirmando as menores médias entre as três IES pesquisadas.

Monteiro (2015) vem reforçar que o controle interno é importante tanto no apoio à gestão, quanto como componente de transformação da realidade das instituições que necessitam de aprimoramentos. Em razão de os controles internos serem instrumentos relevantes para as organizações, obviamente, os contadores devem ter conhecimentos sólidos acerca do assunto. No entanto, a pesquisa demonstra que os estudantes não apresentam o nível de conhecimento satisfatório sobre controles internos para compreenderem a real importância dessa técnica para as organizações.

5.6.4 Análise dos mecanismos envolvidos na aprendizagem

Com relação aos mecanismos de aprendizagem utilizados, observa-se que não existe diferença significativa entre os alunos das três instituições quando se trata da utilização de ajuda de colegas, aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor, grupos de estudo, discussão e solução de problemas, leitura e estudos individuais e palestras, cursos oferecidos pela instituição de ensino e cursos realizados fora da instituição de ensino, pois p-valor foi maior que 0,05 nesses casos.

Nesse contexto, 4 questões apresentaram itens com intervalo de confiança acima de 3, isso sugere que os respondentes utilizam muito esses itens na aprendizagem. Outros 4 itens apresentaram intervalo de confiança abaixo de 3, o que denota pouca utilização. Já um item teve intervalo de confiança contendo o valor 3, mostrando que nem todos os itens são utilizados com maior frequência. Os mecanismos de aprendizagem mais utilizados pelos estudantes respondentes foram: “Por conta própria”, com nota média de 4,02, variando de 3,91 a 4,12, com 95% de confiança; “Ajuda de colegas”, com nota média de 3,75, variando de 3,63 a 3,86, com 95% de

confiança; e “Aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor”, com nota média de 3,69, variando de 3,57 a 3,81, com 95% de confiança.

Os mecanismos apontados como menos utilizados pelos alunos na aprendizagem foram: “Visitas técnicas em empresas direcionadas por professores”; “Treinamentos extraclasse”; e “Cursos realizados fora da instituição de ensino” .

Em média, os alunos da instituição Beta apontam que estudar por conta própria é melhor; em segundo lugar, vem a ajuda dos colegas e, em terceiro lugar, estão as aulas expositivas. Os alunos da instituição Gama dão mais valor às aulas expositivas do que ao estudo por conta própria. Já os respondentes da IES Beta valoriza mais estudar por conta própria, e sua nota é diferente de Gama, que é diferente de Alfa. Segundo a opinião dos respondentes, a pesquisa demonstra que as instituições investem pouco quando se trata das visitas técnicas. Conforme os resultados apresentados, provavelmente, as visitas não acontecem ou não promovem enriquecimento, o que pode desmotivar a participação dos alunos. Quando os alunos relatam que preferem estudar por conta própria, denota-se que eles tendem a estudar mais e a depender menos do professor.

5.6.5 Análise da avaliação da composição dos componentes de controle interno

Conforme Silva, Baptista e Araújo (2012), os controles internos são condições *sine qua non* para que as empresas continuem com suas atividades, já que permitem um monitoramento adequado do comportamento, sendo então possível corrigir as falhas e aperfeiçoar os processos existentes na organização. Assim, avaliou-se o conhecimento dos alunos em relação aos itens e aos grupos componentes do controle interno descritos na FIG. 3.

Visando melhor explorar o nível de conhecimento dos alunos acerca dos controles internos, analisou-se a relação dos grupos dos 5 componentes do controle interno, segundo a estrutura do Modelo Coso, com os itens pertencentes a cada grupo, quais sejam: Atividade de Controle, Atividade de Monitoramento, Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos e Informação e Comunicação. Para a interpretação mais

apropriada dos resultados utilizou-se do Gráfico Radar e de tabelas para apresentação das análises dos índices de acertos das respostas, em termos gerais e por instituição. O Gráfico Radar possibilitou perceber que a média de acerto geral dos respondentes, quando se trata da avaliação da composição dos componentes de controle interno, foi bem abaixo do que se espera de um estudante que busca obter o perfil estabelecido pelo Conselho Nacional de Educação (CNE) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Dentre os 5 componentes avaliados, o que se destacou com o maior percentual de acerto foi o grupo “Informação e Comunicação”, com 45%. Mesmo sendo este o maior percentual alcançado pela média geral das IES, nota-se que, segundo os respondentes, o nível geral de conhecimento está muito abaixo da média. Esse resultado denota que, provavelmente, esses alunos, enquanto egressos do Curso de Ciências Contábeis, enfrentarão dificuldades em lidar com essa técnica e cumprir com seus encargos na sua vida profissional, já que no entendimento do Modelo Coso (2012) as informações conexas são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e no prazo, a fim de admitir que as pessoas desempenhem as suas responsabilidades.

No que tange ao resultado relativo ao item “Atividade de Controle”, o resultado geral das três IES foi de 27%, conforme a percepção dos respondentes. Julga-se que esse resultado esteja muito aquém do nível de conhecimento necessário ao Contador. Entende-se que a falta desse conhecimento põe em risco as atividades das empresas, pois, conforme Dias (2010), as atividades de controle são aquelas atividades que, quando realizadas em tempo e de forma adequada, permitem a diminuição ou administração dos riscos.

Ao analisar os resultados do componente “Atividade de Monitoramento”, segundo o entendimento dos alunos, o resultado alcançado foi de 26%, percentual muito baixo, o que pressupõe a falta do ensinamento de tal conteúdo nas IES estudadas. Para Silva, Gomes e Araújo (2014), o sistema de controle interno deve ser monitorado, pois é necessário avaliar e verificar se atende de forma satisfatória às necessidades da empresa ou se necessita de modificações nas políticas e nos procedimentos adotados. Dessa forma, a falta de conhecimento do aluno, futuro Contador, acerca

desse assunto pode, inclusive, comprometer o alcance dos objetivos estabelecidos pelas organizações.

Nas considerações acerca do item “Avaliação de Riscos”, igualmente se manteve o nível baixo do resultado, conforme o entendimento dos respondentes. Houve 22% de acerto ao relacionarem os componentes de controle com os devidos itens. Tal percentual também se apresenta insatisfatório e denota que o conhecimento do aluno sobre o assunto pode estar comprometido. Conforme Silva, Gomes e Araújo (2014), em se tratando da avaliação de risco, toda e qualquer organização no cumprimento dos seus objetivos permanece sujeita a uma diversidade de riscos oriundos de fontes externas e internas que necessitam ser avaliadas. Não obstante, o profissional Contador deve obter sólidos conhecimentos para ser capaz de fazer as avaliações necessárias na estrutura de controle da empresa.

Finalmente, avaliaram-se os resultados apresentados conforme a concepção dos respondentes sobre o item “Ambiente de Controle”, o qual obteve o pior resultado dos acertos, com 18%. Esse percentual demonstra que o nível de conhecimento dos alunos acerca desse componente tende a ser irrisório. Conforme relata Mello (2011), as pessoas devem saber: quais são os limites da sua autoridade, suas responsabilidades e ter competência e comprometimento de fazer o que é correto da forma correta. Assim sendo, a falta de conhecimento sólido inviabiliza a prática de tais atividades.

A análise por meio do Gráfico Radar permitiu compreender que, embora os alunos tenham afirmado possuir conhecimento sobre controle interno e lhe atribuído importância, os percentuais apresentados no estudo denotam uma realidade bem distinta daquela sugerida pelos alunos e apresentada pela pesquisa. Assim sendo, pressupõem-se que esses níveis baixos de conhecimento apresentados pelos respondentes podem estar relacionados aos mecanismos de aprendizagem utilizados pelos alunos, ou a outras variáveis não identificadas no estudo.

Em se tratando da análise dos percentuais de acerto por IES, pode-se observar que obtiveram maior êxito, em geral, os alunos da instituição Beta, pois apresentaram melhores percentuais em todos os grupos analisados, conforme se segue:

Informação e Comunicação (51%), Atividade de Controle (31%), Atividade de Monitoramento (29%), Avaliação de Riscos (27%) e Ambiente de Controle (18%). Esse último item teve percentual equivalente nas três IES. Nos demais itens, a IES Beta superou a IES Alfa, que, por sua vez, ultrapassou os percentuais de Gama, conforme apresentado na FIG. 5 e na TAB. 22.

Ao analisar as questões investigadas sobre controle interno, e no intento de descrever as relações de causa e efeito existentes entre as diversas variáveis, em relação aos mecanismos de aprendizagem, à declaração de conhecimento sobre controle interno, à percepção de importância sobre estrutura de controle interno, aplicando-se o modelo do Diagrama de Caminhos construído para atender ao objeto da pesquisa, finaliza-se então com um indicador denominado de componentes de controle interno. Os componentes de controle interno são constituídos a partir da estrutura integrada do Modelo Coso que consiste em 5 componentes, quais sejam: Ambiente de Controle; Atividade de Controle; Avaliação de Riscos; Atividade de Monitoramento e Informação e Comunicação. Ainda contribuindo com a pesquisa, o modelo fatorial apresentado visou analisar a validade convergente e a discriminante. Todas as questões que abordaram o controle interno, a estrutura de controle, os componentes de controle, a importância do controle e os mecanismos de aprendizagem formaram fatores cujos valores acima de 0,7 indicaram validade convergente.

O modelo estrutural, que avaliou as inter-relações entre os construtos do modelo, suas variáveis latentes, baseado nas hipóteses levantadas pela pesquisa, indicou a magnitude dessa relação e também a sua tendência e significância. As variáveis utilizadas no modelo estrutural foram importantes e explicaram esse modelo adotado. Nas análises, todas as questões representam os construtos de mecanismos de aprendizagem, entretanto, só existe forte correlação entre os mecanismos de aprendizagem e a avaliação da composição dos componentes de controle interno. As correlações entre os mecanismos de aprendizagem e a percepção de importância sobre a estrutura de controle interno; entre os mecanismos de aprendizagem e a declaração de conhecimento sobre o controle interno são baixas. Já a correlação entre a declaração de conhecimento sobre o

controle interno e a avaliação da composição dos componentes de controle interno se apresentou negativa.

Em relação ao constructo “Importância da Estrutura de Controle Interno”, os resultados apresentados apontaram que todas as questões demonstraram confiabilidade em termos de percepção, quando se fala em analisar documentos e checar informações, já que são variáveis que formam os constructos denominados de estrutura de controle interno. Da mesma forma, os mecanismos de aprendizagem mais utilizados, como, por exemplo, ajuda de colegas, estudo por conta própria e aulas expositivas foram os mecanismos que apresentaram maior valor segundo a percepção dos alunos respondentes.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Controle interno é um tema relevante que estimula a discussão e a pesquisa no meio acadêmico e, igualmente, a implementação dentro das organizações, haja vista a contribuição significativa no gerenciamento e controle do patrimônio.

Esta pesquisa objetivou analisar e descrever o nível de conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de três instituições privadas de ensino superior de Belo Horizonte-MG acerca dos sistemas de controles internos sob a perspectiva do Modelo Coso.

Estudar controles internos na Graduação em Ciências Contábeis é uma determinação do Conselho Nacional de Educação (CNE), que, por meio da Resolução CNE/CES nº 10, estabelece as competências necessárias ao estudante de Ciências Contábeis, de modo a obter um perfil harmônico com as exigências do mercado (BRASIL, 2004). Dentre as competências instituídas pelo CNE, destaca-se a seguinte: “desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico-analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação” (BRASIL, 2004).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que é o órgão regulador da profissão contábil, também dispõe sobre as prerrogativas profissionais por meio da Resolução nº 560/83, que estabelece as atribuições privativas dos contabilistas, dentre as quais se ressalta a função de auditor, interno e externo (CFC, 1983, p.2).

Na concepção de Crepaldi (2011), a auditoria interna “tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”. Complementando esse entendimento, Almeida (2010) compreendeu que o auditor externo só poderia ser um Contador, pois é este o profissional que entende de contabilidade.

Não obstante, uma ferramenta que muito contribui para a realização dos trabalhos de auditoria são os controles internos. Conforme o estudo de Silva, Baptista e Araújo (2012), os controles internos são condições *sine qua non* para a continuidade das

empresas, já que permitem um adequado monitoramento de seu desempenho e, com isso, a correção de falhas em processos da organização, bem como o aperfeiçoamento dos processos já existentes. Destarte, na compreensão de Deloitte (2006), almeja-se que o Modelo Coso torne-se o modelo predominante de controles internos nas organizações, uma vez que visa desenvolver e aperfeiçoar os relatórios financeiros, com base na ética, na efetividade de aplicação de controles internos (BAPTISTA, 2011). O Modelo Coso apresenta uma estrutura integrada tridimensional que abrange os componentes de controle, os objetivos e a estrutura organizacional.

Considerando a abordagem do tema, a problemática e os objetivos que sustentaram o estudo, esta pesquisa se caracterizou como descritiva, com abordagem quantitativa. Tendo em vista acolher a proposta desta pesquisa, determinou-se como população alunos matriculados e frequentes e que já cursaram ou ainda cursavam a disciplina de Auditoria no Curso de Ciências Contábeis das IES Alfa, Beta e Gama, cuja amostra foi escolhida de forma intencional. O método selecionado foi o *survey*, e empregou-se o estudo de caso em razão da coleta de informações dos alunos nas instituições citadas. O instrumento de coleta de dados adotado na pesquisa foi o questionário estruturado com perguntas fechadas. Já os dados recolhidos foram mensurados e apresentados com base em métodos estatísticos.

Inicialmente utilizou-se a análise exploratória dos dados objetivando identificar outliers da amostra. Em seguida foi realizada também a análise de missings, ou dados ausentes. Com o apoio do software estatístico SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), utilizou-se a estatística descritiva, univariada e multivariada, para descrever o perfil dos respondentes, através de tabelas de frequência e estatísticas de resumo como média, mínimo e máximo (MAGALHÃES; LIMA, 2002). Utilizou-se a técnica de equações estruturais para realizar as múltiplas relações de dependência entre as variáveis latentes e praticar a relação entre os constructos da pesquisa. Para estimar o modelo de equações estruturais proposto, utilizou-se o método PLS (Partial Least Squares) e para determinar a significância das associações usou-se o método de reamostragem Bootstrap (EFRON, 1979). O Coeficiente de Determinação (R^2) foi utilizado na mensuração da proporção da variabilidade dos constructos explicada pelo modelo estabelecido. Já na adequação

do modelo de mensuração, foi utilizada a variabilidade média extraída (AVE), (TENENHAUS et al., 2004).

Após a tabulação dos dados e as análises dos resultados, observou-se que, dentre o número de alunos que responderam à pesquisa, nas três IES em estudo, a IES Alfa teve maior representatividade, com 63,7% dos respondentes, seguida da IES Gama, com 24,5%, e, finalmente, da IES Beta, com 11,8%.

A pesquisa foi respondida por alunos que estudavam Ciências Contábeis e cursavam entre o 6º e 8º períodos, abrangendo o sexo masculino e feminino, sendo que a maioria dos respondentes eram mulheres. Dentre as IES pesquisadas, a IES Alfa foi a que apresentou a maior dispersão percentual, com 77% de estudantes mulheres; em seguida, veio a IES Beta, com 76% do gênero feminino, e a IES Gama, com 62%, obteve a menor dispersão percentual. O estudo revelou que a maior parte dos respondentes estudavam à noite e 62,5% já trabalhavam na área contábil. Quando se tratou do tempo médio de atuação dos homens na área contábil em relação às mulheres, observou-se, ainda, que existiu uma diferença ligeiramente superior.

Tendo em vista atender ao objetivo geral da pesquisa, realizou-se uma análise, por meio do Gráfico Radar, que permitiu compreender que, embora os alunos tenham afirmado possuir conhecimento sobre controle interno e lhe atribuído importância, os percentuais apresentados denotaram uma realidade bastante distinta daquela sugerida pelos alunos e apresentada pela pesquisa. Assim, pressupõem-se que os níveis baixos de conhecimento apresentados poderiam estar relacionados aos mecanismos de aprendizagem priorizados pelos alunos. Haja vista os resultados da investigação, os mecanismos de aprendizagem mais aplicados pelos participantes da pesquisa foram a contribuição dos colegas e o estudo independente, o que denota pouco interesse dos alunos pelas aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor. Destarte, a falta de interesse do aluno pelas aulas do professor presume-se o comprometimento do aprendizado, bem como, a falta do conhecimento acerca dos conteúdos básicos necessários à formação do estudante de Ciências Contábeis.

Na perspectiva de cumprir com o primeiro objetivo específico da pesquisa, com base nos dados coletados entre os alunos das IES Alfa, Beta e Gama, elaborou-se a análise da percepção dos alunos sobre a importância dos componentes da estrutura de controle interno para as organizações, cujos resultados apontaram que todos os alunos respondentes da pesquisa julgaram a avaliação desse item como muito importante, tanto os que dizem ter conhecimento do controle interno, quanto os que denotam não ter esse conhecimento. Dentre os itens analisados o que obteve melhor avaliação foi o item “Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético”. Ao estabelecer um paralelo entre as instituições pesquisadas, percebeu-se que houve uma tendência de os alunos da IES Gama atribuírem menor importância aos itens avaliados, se comparados com os alunos das IES Alfa e Beta, que atribuíram maior importância. Na maioria dos itens avaliados, a IES Gama apresentou média abaixo de 4 em relação ao valor máximo, que é média 5. Julga-se que isso está relacionado à variação do conhecimento sobre o controle interno, à importância dada aos itens da estrutura do controle interno e ao aprendizado. Se o aluno aprende menos, consequentemente dará menor importância, já que isso pode estar relacionado à percepção de importância que eles têm acerca do assunto.

Assim sendo, embora os alunos respondentes, segundo a própria opinião, apresentaram baixo nível de conhecimento sobre controles internos, a maioria dos respondentes demonstrou que percebe a importância dos itens de controle interno para as organizações. Essa maioria é representada pelas IES Alfa e Beta, cujas médias atribuídas aos itens de controle interno, em sua maioria, foram superiores a 4. Já as médias apresentadas pela IES Gama, em sua maioria, ficaram entre 3 e 4, confirmando as menores médias entre as três IES pesquisadas.

Buscando responder ao segundo objetivo específico da pesquisa, realizou-se a análise do conhecimento sobre controle interno e dos componentes do Modelo Coso. Os resultados alcançados demonstraram que, em geral, os alunos apresentaram uma tendência de atribuírem a si mesmos um baixo nível de conhecimento do controle interno, haja vista que 62,5% dos 16 itens avaliados apresentaram médias baixas, já que as médias e intervalos de confiança permaneceram abaixo do ponto médio 3. Observou-se que dos 16 itens utilizados

para mensurar o conhecimento dos alunos respondentes, apenas três obtiveram notas suavemente acima do ponto médio 3, conforme segue, “Relevância do Controle Interno”, “Objetivo do Controle Interno”, e “Utilidades do Controle Interno”,.

Dessa forma, segundo as respostas apresentadas pelos respondentes, com base na escala Likert da pesquisa, denota-se que os alunos consideram que têm satisfatório conhecimento apenas naqueles três itens de maiores médias supracitados. Observou-se também que, conforme o entendimento dos respondentes no que tange à estrutura do Modelo Coso, houve a confirmação de que os alunos tendem a não possuir nenhum ou possuir pouco conhecimento. Ressalta-se que, na avaliação do conhecimento acerca do controle interno, não foi apontado na análise dos resultados nenhum item com médias iguais ou superiores a 4 e nem médias iguais a 5, o que reforça a premissa de não haver nenhum aluno com “muito conhecimento” ou “total conhecimento”, segundo a opinião dos alunos das IES participantes da pesquisa.

Quando se relacionaram os itens “fundamentos do Modelo Coso”, “estrutura do Modelo Coso” e “princípios básicos do Modelo Coso”, os alunos respondentes da instituição Alfa apresentaram níveis maiores de conhecimento, seguidos pelos estudantes da IES Beta, que apresentaram melhores níveis de conhecimento que os respondentes da instituição Gama. Por último, com relação ao item “categorias do Modelo Coso”, os alunos da IES Alfa apresentaram níveis de conhecimento acima dos alunos da IES Beta.

Ao proceder à análise dos grupos dos componentes de controle interno, percebeu-se que a média de acerto geral dos respondentes, acerca das respostas corretas, foi bem abaixo do ponto médio 3. Dentre os 5 componentes avaliados, o que se destacou com o maior percentual de acerto foi o grupo “Informação e Comunicação”, com 45%. Mesmo sendo este o maior percentual alcançado pela média geral das IES, nota-se que, segundo o entendimento dos respondentes, o nível geral de conhecimento está muito abaixo da média. Em função dos resultados evidenciados, pode-se pressupor que, provavelmente, ao deixar a academia, esses alunos enfrentarão dificuldades na vida profissional para cumprir com as incumbências relacionadas a essa metodologia.

No que tange ao resultado relativo ao item “Atividade de Controle”, o resultado geral das três IES também foi muito baixo, com representação de 27%, conforme o entendimento dos respondentes. Assim sendo, julga-se que esse resultado esteja muito aquém do nível de conhecimento necessário ao contador. Nesse caso, entende-se que a falta desse conhecimento impacta na formação dos alunos, futuros contadores, o que pode possibilitar, conseqüentemente, risco às empresas ao desenvolverem tais atividades. Ao analisar os resultados do componente “Atividade de Monitoramento”, segundo o entendimento dos alunos, o resultado alcançado foi de 26%, percentual muito baixo, o que pressupõem-se entender que talvez os ensinamentos de tal conteúdo nas IES estudadas estão deixando a desejar ou não estão sendo ensinado conforme estabelece as normas educacionais.

Nas considerações acerca do item “Avaliação de Riscos”, igualmente se manteve o nível baixo no resultado, conforme os respondentes. Houve 22% de acerto ao relacionarem os componentes de controle com os devidos itens. Tal percentual também se apresenta insatisfatório e denota que o conhecimento do aluno sobre o assunto pode estar comprometido. Finalmente, avaliaram-se os resultados apresentados, na concepção dos respondentes, sobre o item “Ambiente de Controle”, o qual obteve o pior resultado dos acertos, com 18%. Esse percentual demonstra que o nível de conhecimento dos alunos acerca desse componente tende a ser irrisório, o que infere-se afetar a formação profissional desses alunos.

Em se tratando da análise dos percentuais de acerto por IES, pode-se observar que obtiveram maior êxito, em geral, os alunos da instituição Beta, pois apresentaram melhores percentuais de respostas em todos os grupos analisados. Ainda assim, a média de acertos continuou baixa. Nessa avaliação percebeu-se que a IES Beta superou a IES Alfa, que, por sua vez, ultrapassou os percentuais da IES Gama.

Em atendimento ao terceiro objetivo específico, procedeu-se à análise dos mecanismos envolvidos na aprendizagem dos alunos respondentes da pesquisa e, observou-se que os mais utilizados pelos estudantes foram “Por conta própria”, seguido da “Ajuda de colegas”, e depois as “Aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor”. Os mecanismos menos utilizados pelos alunos na aprendizagem

foram: “Visitas técnicas em empresas direcionadas por professores”, “Treinamentos extraclasse” e “Cursos realizados fora da instituição de ensino”.

Em média, os alunos de Beta têm a percepção de que estudar por conta própria é a melhor opção; em segundo lugar, vem a ajuda dos colegas e, em terceiro lugar, estão as aulas expositivas do professor. Segundo a opinião dos respondentes, a pesquisa demonstra que as instituições investem pouco quando se trata das visitas técnicas. Conforme os resultados apresentados, pressupõem-se que as visitas técnicas não acontecem ou não promovem agregação de valor, o que pode desmotivar a participação dos alunos. Percebeu-se ainda, que os alunos das IES Alfa e Beta buscam o conhecimento por conta própria com maior frequência que os alunos da IES Gama, que dão mais valor às aulas expositivas do professor. Quando os alunos falam que preferem estudar por conta própria, revela-se que eles tendem a estudar mais e a depender menos do professor, o que acaba sendo um grande influenciador na consolidação do conhecimento.

Por fim, para responder ao quarto objetivo específico, foi desenvolvido um modelo de equação estrutural que explicasse e relacionasse os construtos pesquisados. Em relação ao modelo estrutural, no que tange a declaração de conhecimento sobre controle interno, a avaliação da composição dos componentes de controle interno, a percepção de importância sobre estrutura de controle interno e aos mecanismos de aprendizagem utilizados pelas Instituições, o que apresentou significância estatística a partir do modelo, foram os mecanismos de aprendizagem.

A partir da análise da FIG. 8, foi possível observar que os mecanismos de aprendizagem impactaram de forma significativa o percentual de respostas corretas dentro da avaliação da composição dos componentes de controle interno, tendo em vista que as probabilidades de significância (p-valor) foram menores que 0,05. Já as demais relações estudadas não foram significativas, mostrando que os mecanismos de aprendizagem não influenciaram de forma significativa a declaração de conhecimento sobre controle interno e a percepção da importância sobre a estrutura de controle interno, bem como não existiu correlação significativa entre ambos.

Percebeu-se que houve um descompasso nas respostas apresentadas nos resultados, haja vista que o aluno declara obter conhecimento sobre controle interno,

porém, na investigação o modelo apresentou correlação negativa entre o conhecimento e a avaliação da composição dos componentes de Controle Interno. Assim, pressupõem-se que os itens que o aluno afirma conhecer não condiz com o que ele realmente reconhece, segundo o estudo.

A pesquisa mostrou por meio do modelo estrutural, que todas as diferenças apresentadas nos itens investigados estão relacionadas aos mecanismos de aprendizagem, que contribuíram para os componentes do controle interno. Cada item avaliado sobre a declaração de conhecimento dos alunos acerca do controle interno apresentou baixo percentual de conhecimento, o que denota relação negativa referente a avaliação da composição dos componentes do controle interno, pois, conforme os resultados do estudo, os alunos não apresentaram entendimento suficiente sobre esses componentes.

Na avaliação da declaração do conhecimento sobre controle interno a pesquisa despontou que os alunos também apresentaram uma tendência de julgar que o nível de conhecimento obtido é insuficiente, considerando que a maioria dos itens avaliados indicaram médias baixas. Os itens que apresentaram conhecimento satisfatório foram “Finalidade do Controle Interno”, “Utilidades do Controle Interno”, “Relevância do Controle Interno” e “Objetivo do Controle Interno”. No entanto, na análise acerca da percepção de importância da estrutura de controle interno para as organizações, os resultados da pesquisa revelaram que 70% dos respondentes julgaram esse item como muito importante, uma vez que as médias apresentadas foram acima de 4. O item de maior destaque e que retratou melhores avaliações em termos de importância foi: “Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético”.

Em relação às questões referentes ao conhecimento dos componentes da estrutura do Modelo Coso percebeu-se que essas foram as questões que apresentaram as menores médias, o que apontou que os alunos tendem a possuir pouco ou nenhum conhecimento sobre as questões mais específicas e básicas sobre o Modelo Coso. Todavia, essa falta de conhecimento apresentada nos resultados, advém do impacto ocasionado pelos mecanismos de aprendizagem utilizados pelos alunos, conforme demonstrado pelo modelo de equação estrutural.

Compreende-se que a estrutura do Modelo Coso é relevante para as organizações, pois apresenta uma estrutura sólida que visa proteger o patrimônio, contribuir para a redução dos riscos e para o alcance dos objetivos estabelecidos. Portanto, julga-se importante que essa estrutura seja difundida no meio acadêmico, haja vista preparar melhor os futuros profissionais contadores.

De acordo com os resultados da pesquisa, apresentados conforme o modelo de equação estrutural, as correlações entre os construtos investigados demonstraram que os coeficientes expostos foram muito baixos, com exceção dos mecanismos de aprendizagem e a avaliação da composição dos componentes de controle interno, que obtiveram uma correlação maior. Compreende-se ainda, que a percepção de importância sobre a estrutura de controle interno também tem baixa correlação com a avaliação da composição dos componentes de controle interno. Já a correlação entre a declaração de conhecimento sobre o controle interno e a avaliação da composição dos componentes de controle interno se apresentou negativa. Pressupõem-se que esse resultado negativo foi impactado pelo reflexo da avaliação da declaração de conhecimento sobre o controle interno, cujas médias em sua maioria foram abaixo do ponto médio, o que influenciou negativamente na avaliação da composição dos componentes de controle interno. Esse resultado sugere a falta de conhecimento dos alunos acerca dos controles internos. Em razão de o Modelo Coso apresentar uma estrutura de controle interno importante para as organizações, pressupõe-se que, no mínimo, as questões básicas da sua estrutura deveriam ser conhecidas pelos alunos.

6.1 Limitações do estudo

O método escolhido para o estudo apresenta certas limitações, dentre as quais se pode citar a seleção dos entrevistados, tendo em vista a impossibilidade de entrevistar todos os alunos matriculados na disciplina Auditoria do Curso de Ciências Contábeis das IES Alfa, Beta e Gama, selecionadas para a pesquisa. Um dos motivos foi que, nos dias em que foram aplicados os questionários, alguns alunos faltaram por motivos alheios. Outro fator impactante foi a falta de percepção do aluno respondente quanto à importância da pesquisa, uma vez que, por falta de conhecimento acerca do objeto da pesquisa, venha julgá-lo desnecessário

responde-la. Mais um fator limitante foi a impraticabilidade de aplicar a pesquisa em todas as IES que ministram o Curso de Ciências Contábeis em Belo Horizonte e região metropolitana, uma vez que a pesquisadora não possuía qualquer ligação, dentro da maioria das IES, com pessoas que pudessem promover a acessibilidade aos Coordenadores dos cursos, bem como obter a permissão deles para a realização da pesquisa.

Além disso, pelo fato de o questionário ser impresso e a aplicação ser feita de forma presencial, alguns dos Coordenadores entenderam que isso atrapalharia o cronograma das aulas. O período em que ocorreu a coleta dos dados, também, se tornou um fator limitante, pois as IES que concederam a permissão estavam findando o cronograma das aulas e já iniciavam o período das provas. Por falta de disponibilidade de horário e de tempo para aplicar os questionários, algumas turmas ficaram impedidas de colaborar com as respostas, enquanto outras tiveram de responder aos questionários após ter realizado alguma prova, o que poderia deixar os alunos sem predisposição para responder de forma adequada. Ademais, embora tenha sido necessário explorar ao máximo a investigação sobre os controles internos, o número de itens expostos nas questões tornou o instrumento da pesquisa bastante extenso, o que ocasionou certo desânimo em boa parte dos alunos respondentes ao se depararem com o questionário.

Outro fator percebido que foi que embora existam diversos estudos acerca da aplicação do Modelo Coso nas empresas, percebeu-se uma escassez de publicações acerca do ensino do controle interno e do Modelo Coso nas Instituições de Ensino Superior,

6.2 Sugestões de estudos futuros

Neste estudo, ao investigar a avaliação da composição dos componentes de controle interno do Modelo Coso foi apontado baixo nível de conhecimento por parte dos respondentes em função dos mecanismos de aprendizagem utilizados pelos alunos. Sugere-se então ampliar o estudo na busca de investigar os impactos ocasionados pelos mecanismos de aprendizagem, nas empresas, na vida profissional dos egressos pela falta de conhecimento acerca do Modelo Coso, ou

ainda em outras áreas da ciência.

Tendo em vista o número abundante de estudantes do Curso de Ciências Contábeis em Belo Horizonte e Região Metropolitana, sugere-se a aplicação do estudo acerca do conhecimento dos alunos sobre controles internos com um número maior de IES visando investigar um número maior de estudantes, de maneira que possibilite apurar resultados mais abrangentes, com base no modelo de equação estrutural, de modo a complementar os resultados deste estudo.

Vislumbra-se ainda como sugestão de pesquisa investigar, no meio acadêmico, o nível de conhecimento dos alunos sobre conteúdos básicos e necessários à formação do Contador, tais como: formação de custos e preços de vendas, processos de apuração e contabilização da folha de pagamento e, ainda, processos de compras e vendas de mercadorias com apuração dos impostos e controle de estoque por meio dos métodos aceitos pela legislação do Imposto de Renda, PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai) e MPM (Média Ponderada Móvel).

Finalmente, outra sugestão de pesquisa é investigar como os controles internos e o Modelo Coso estão sendo ensinados nas Instituições de Ensino Superior

REFERÊNCIAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. **Mapping of the Core Competency Framework to the Skills Tested on the CPA Exam**. New York: AICPA, 2010. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/>>. Acesso em: 10 out. 2015.

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. **Publications**. 2011. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/>>. Acesso em: 29 out. 2015.

ALBUQUERQUE, J. M. Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – construtivista. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v.8, n.15, p. 129-150, jan./jun. 2011. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2011v8n15p129>>. Acesso em: 6 jan. 2016.

ALMEIDA, F. T. **Controles internos em sistemas ERP**: estudo de caso em empresa do setor alimentício em Belo Horizonte – MG. 148 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte, 2013.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do Modelo Coso II**. 2015. 179 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015.

ASSI, M. **Controles Internos e Cultura Organizacional**: Como Consolidar a Confiança na Gestão dos Negócios. 2.ed. São Paulo: Saint Paul Editora, 2014.

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

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BAPTISTA, A. E. **Sistema de controle interno**: estudo multicase em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba – Minas Gerais. 2011. 96 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte, 2011.

BARROS, R. H. Los riesgos de las entidades aseguradoras en el marco del Enterprise Risk Management (ERM) y el control interno. **Revista INNOVAR Journal**, Madrid, v. 25, n.1, p. 61-70, 2015.

BELLONI, M. L. **Educação a distância**. 4. ed. Campinas: Autores Associados, 2006. (Coleção educação contemporânea).

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 maio 1946.

BRASIL, Decreto-Lei nº 45.046, de 12 de dez. de 1958. Concede equiparação à Universidade Católica de Minas Gerais e aprova seu Estatutória. **Diário Oficial da União**, Brasília, 12 dez. 1958.

BRASIL. Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961. Fixa as diretrizes e bases da educação nacional. Lei de Diretrizes e Bases da Educação-LDB. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1961. Disponível em:

<<http://www.fc.unesp.br/~lizanata/LDB%204024-61.pdf>> Acesso em: 14 set. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

Brasília: Senado Federal, 1996. Disponível em:

<<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/ldb.pdf>>. Acesso em: 9 dez. 2015.

BRASIL. Lei nº 10.406/2002. Institui o Código Civil. Brasília. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jan. 2002.

BRASIL. Ministério da Educação. Câmara de Ensino Superior do Conselho Nacional de Educação. Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2004. Disponível em:

<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2016.

BRASIL. Ministério da Educação. **O Plano de Desenvolvimento da Educação: razões, princípios e programas**. Brasília: MEC, 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, 2009.

BROWN, T. A. **Confirmatory Factor Analysis for Applied Research**. USA: The Guilford Press, 2006.

CARDOSO, M. C.; HORA, D. M. **Competências e Habilidades: Alguns Desafios para a Formação de Professores**. Cascavel: JORNADA DO HISTEDBR, 11., 2013. Disponível em:

<http://www.histedbr.fe.unicamp.br/acer_histedbr/jornada/jornada11/artigos/7/artigo_simposio_7_713_micheli_ccardoso@yahoo.com.br.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2017.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de Controle Interno**. 2007. Disponível em: <http://www.controladoriageral.mg.gov.br/images/documentos/Apostila_Sistema_de_Controlde_Interno.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2016.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 560**. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946. Rio de Janeiro, 28 out. 1983.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T 11 – Normas De Auditoria Independente Das Demonstrações Contábeis**. 1997. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 nov. 2008. Disponível em: <<http://cfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 mar 2015.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Maiores Informações sobre a Profissão Contábil**. 19 fev. 2013. Disponível em: <<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=6370>>. Acesso em: 24 jan. 2017.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. NBC PG - Norma Brasileira de Contabilidade CFC nº 100. Dispõe sobre a NBC PG 100 - Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 mar. 2014.

CHIN, W. W. The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling. In: MARCOULIDES, G.A. (Ed.). **Modern Methods for Business Research**. USA: Lawrence Erlbaum Associates Inc., 1998. p. 295-336.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 5. ed. São Paulo: Vozes, 2001.

COELHO, C. U. F.; HAGUENAUER, C.. As tecnologias da informação e da comunicação e sua influência na mudança do perfil e da postura do professor. **Colabor@ – Revista Digital da CVA – Ricesu**, v. 2, n. 6, mar. 2004.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CORREIA, A. **Controle interno**. São Paulo: USP, 2001.

COSO – Committee of Sponsoring Organization of the Treadway. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**. Estrutura integrada. 1992. Disponível em: <http://www.Coso.org/documents/MODELO_COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 2 jun. 2016.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos** – Estrutura integrada. 2012. Disponível em: <http://www.ModeloCoso.org/documents/ModeloCoso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>. Acesso em: 4 set. 2015.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos** – Estrutura integrada. 2013. Disponível em: <http://www.Coso.org/documents/ModeloCoso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>. Acesso em: 1 out. 2015.

COSO – Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. **Internal Control**. 2013. Disponível em: <<http://www.Coso.org>>; <http://www.Coso.org/documents/MODELO_COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2015.

COSTA, J. W.; OLIVEIRA, M. A. M. **Novas linguagens e novas tecnologias: educação e sociabilidade**. Petrópolis: Vozes, 2004.

CRCMG – Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. **Informativo do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais**, Ano XVIII, edição extra, fev. 2015.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escalas tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados?. **Revista de Gestão Organizacional**, v.6, edição especial, p.161-174, 2013.

DELOITTE. **Destruidores de Valor**. 2006. Disponível em: <<http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Deloitte%20Pesquisa%20Destruidores%20de%20Valor.pdf>>. Acesso em: 8 abr. 2015.

DELOITTE. **Guia de demonstrações financeiras: Exercício de 2014**. 2014. Disponível em: <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/audit/GuiaDF2014.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2015.

DIAS, S. V. S. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos de processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

DIZ, J. L. C.; SERANTES, N. P. Responsabilidad social y control interno. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 2, p. 86-101, mayo-agosto, 2005. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117015130007>>. Acesso em: 14 out. 2015.

DUCA, A. F. **O ensino da contabilidade gerencial nos cursos de graduação em ciências contábeis no estado de Minas Gerais, na ótica dos profissionais da contabilidade.** 2011. 122 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

EFRON, B. Bootstrap methods: Another look at the jackknife. **The Annals of Statistics**, n.7, p., 1-26, 1979.

ELIAS, Z. S. **Controles internos em indústria plástica:** estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<http://www.tede.ufsc.br/teses/PPGC0037-D.pdf>>. Acesso em: 5 abr. 2015.

ENGEL, C. I.; VENDRUSCOLO, M. I.; BIANCHI, M. Formação Docente do Curso de Ciências Contábeis: um Estudo da Base Pedagógica nos Programas *Stricto Sensu*. In: CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6., 2015, Florianópolis. **Anais...** 2015.

ENS, R. T. Relação Professor, Aluno, Tecnologia: um espaço para o saber, o saber fazer, o saber conviver e o saber ser. **Colabor@ – Revista Digital da CVA – Ricesu**, v. 1, n. 3, fev. 2002.

FAVERO, H. L. **O Ensino Superior de Ciências Contábeis no Estado do Paraná:** um estudo de caso. 1987. 428 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Getúlio Vargas/ISEC, Rio de Janeiro, 1987.

FIATES, G. G. S.; SERRA, F. A. R; MARTINS, C. A aptidão dos pesquisadores brasileiros pertencentes aos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Administração para pesquisas quantitativas. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 49, n. 2, p. 384-398, jun. 2014.

FILHO, Á. A. R. **Auditoria:** ensino acadêmico x treinamento profissional. 2002. 267 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Atuária) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://livrozilla.com/doc/1682568/auditoria--ensino-acad%C3%AAmico-x-treinamento-profissional--->>. Acesso em: 24 set. 2016.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Disponível em: <www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em: 15 out. 2015.

FREITAS, H. *et al.* O método de pesquisa *survey*. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 35, n. 3, p.105-112, jul. 2000. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/o_metodo_de_pesquisa_survey.pdf>. Acesso em: 20 set. 2016.

GIL, A. C. **Métodos e teoria de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GLOCK, J. O. **Guia para a Implementação do Sistema de Controle Interno nos Municípios**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

GONSALVES, E. P. **Iniciação à Pesquisa Científica**. 2.ed. Campinas: Editora Alínea, 2001.

IFAC – International Federation of Accountants. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. International Public Sector Study, Aug. 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 9 abr. 2016.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. As faculdades de ciências contábeis e a formação do contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 56, p. 50-56, 1986.

HAIR, J. F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HAIR, J. F. *et al.* **Análise de Dados Multivariados**. 6. ed. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2009.

HENDEGAARD, M. A zona de desenvolvimento proximal como base para o ensino. In: DANIELS, H. (Org.). **Uma introdução a Vygotsky**. Tradução de Marcos Bagno. São Paulo: Edições Loyola, 2002. p.199-228.

KAUARK, F.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. **Metodologia de pesquisa – um guia prático**. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

KPMG. **A Fraude no Brasil**. Relatório de pesquisa 2009. 2009. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/fraudes_2009_port.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2015.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LOIOLA, E.; PEREIRA, M. E.; GONDIM, S. Aprendizagem e mecanismos de aprendizagem de trabalhadores em empresas da fruticultura irrigada do Baixo Médio São Francisco. **Gest. Prod.**, São Carlos, v. 18, n. 1, p. 91-104, 2011.

MAGALHÃES, M. M.; LIMA, A. C. P. **Noções de Probabilidade e Estatística**. 6. ed. São Paulo: IME-USP; ED. USP, 2002.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MÁRQUEZ, G. R. Modelos contemporâneos de control interno. Fundamentos teóricos. **Observatorio Laboral Revista Venezolana**, v. 4, n. 8, p. 115-136, julio-diciembre, 2011. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=219022148007>>. Acesso em: 14 out. 2015.

MATTOS, J. A. R. **Auditoria, controle interno e gestão de risco do sistema de contas a pagar de uma organização sem finalidade de lucros**. 2010. 137 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

MELLO, C. (Org.). **Métodos quantitativos**: pesquisa, levantamento ou *survey*. Aula 09 da disciplina de metodologia de pesquisa na UNIFEI. 2013. Disponível em: <http://www.carlosmello.unifei.edu.br/Disciplinas/Mestrado/PCM-10/Slides-Mestrado/Metodologia_Pesquisa_2012-Slide_Aula_9_Mestrado.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.

MELLO, O. P.. **Apostila de Auditoria**: Departamento de Ciências Contábeis – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Disciplina de Auditoria. Belo Horizonte, 2011.

MINGOTI, S. A. **Análise de Dados Através de Estatística Multivariada**: Uma abordagem aplicada. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 159-188, jan./abr. 2015.

MONTEIRO, S. M. S. **Manual de contabilidade financeira**. Porto: Editora Vida Econômica, 2013.

MONTGOMERY, D. C.; PECK E. A. **Introduction to linear regression analysis**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1992,

MORAES, J. C. F. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. 2003. 121 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2003. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/85312/202087.pdf>>. Acesso em: 4 mar. 2016.

MORAN, J. M. **Como ver televisão**. São Paulo: Paulinas, 1995.

MOREIRA, D. C. *et al.* **A arte cinematográfica integrada ao ensino da auditoria contábil**. Santa Catarina: Congresso de Contabilidade, 2015.

MORETTI, E. S. **O professor PDE e os desafios da escola pública paranaense – produção didático-pedagógica**. União da Vitória-PR, 2011. Disponível em: <http://www.diaadiaeducacao.pr.gov.br/portals/cadernos/pdebusca/producoes_pde/2010/2010_fafiu_v_ped_pdp_elisana_saldeni_moretti.pdf>. Acesso em: 24 jan. 2017.

NETO, A. J. S. **Os desafios da empregabilidade do profissional de logística**. 19 ago. 2009. Disponível em: <<https://suserania.wordpress.com/2009/08/19/os-desafios-da-empregabilidade-do-profissional-de-logistica/>>. Acesso em: 15 dez. 2016.

NETO, A. B. A. **Auditoria contábil**: propostas metodológicas e conteúdo programático para o ensino superior de contabilidade. 2010. 136 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOSSA, V. **Ensino da contabilidade no Brasil**: uma análise crítica da formação do corpo docente. 1999. 172 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

OLIVEIRA, J. C. R. D. **O papel do controle interno na prevenção de erros e fraudes**: um estudo de caso em cooperativa de crédito de Minas Gerais. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, v. 8, 2011.

OLIVEIRA, P. I. M. **Controle interno da administração pública instrumento de proteção ao erário**. 2011. 109 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistemas de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEIXE, B. C. S. **Finanças públicas**: controladoria governamental. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

PEREZ, José Hernandez Junior. **Auditoria de Demonstrações Contábeis – Normas e Procedimentos**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 1998.

PERROTTI, E.; VIGNERON, J. **Novas Tecnologias no contexto educacional**: reflexões e relatos de experiências. São Bernardo do Campo: Unesp, 2003.

PIRELA, A. Estudio de un caso de control interno. **Telos**, Maracaibo, Venezuela, v. 7, n. 3, p. 483-495, septiembre-diciembre, 2005. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=99318837010>>. Acesso em: 14 out. 2015.

PPCGCC – Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis. **Projeto Pedagógico do Curso - PPC**. Belo Horizonte, 2006.

PRETI, O. Educação a Distância: uma prática educativa mediadora e mediatizada. In: PRETI, O. **Educação a distância**: inícios e indícios de um percurso. Cuiabá: NEAD/IE - UFMT, 1996. 78/79, p. 55-61, set. /dez. 1996.

PWC – PricewaterhouseCoopers International Ltd. COSO. Internal Control. **Integrated Framework - Executive Summary**. May, 2013.

QUINN, R. E. *et al.* **Competências Gerenciais**: princípios e aplicações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

RIBEIRO, V. C. **Contribuição da auditoria interna para a gestão de riscos de uma empresa seguradora**. Rio Janeiro: Funenseg, 2015. (Cadernos de Seguro : Teses, v. 18, n. 44). Disponível em: <<http://cpes.org/wp-content/uploads/2016/10/Tese-44-Auditoria-Vani-miolo-total.pdf>>. Acesso em: 24 jan. 2017.

RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa Social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUAS, R. Desenvolvimento de competências gerenciais e contribuição da aprendizagem organizacional. In: FLEURY, M. T. L.; OLIVEIRA, M. M. J. (Orgs.). **Gestão estratégica do conhecimento: integrando aprendizagem, conhecimento e competências**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 242-269.

SALINAS, J. L. **Impactos na aprendizagem nas práticas de auditoria interna: um estudo no Banco do Brasil**. 2001. 274 f. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/2060>>. Acesso em: 19 jul. 2016.

SANTOS, D. G. *et al.* Formação acadêmica em ciências contábeis e sua relação com o mercado de trabalho: a percepção dos alunos de ciências contábeis de uma instituição federal de ensino superior. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 14., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Congresso USP, 2014.

SANTOS, C. L.; SOUZA, R. C.; HILLEN, C. H. Controle Interno: análise baseada na metodologia Coso em uma empresa de campo Mourão/PR. In: EPCT - ENCONTRO DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA, 7., 2013, Campo Mourão. **Anais....**, 2013.

SILVA, A. J. M. **Estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais do estado de Pernambuco: uma verificação baseada no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI**. 2009. 169 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

SILVA, C. C. S.; CANDELORO, M.; LIMA, M. C. Estratégias de ensino orientada pelos estilos de aprendizagem dos estudantes de graduação em administração. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 4., 2013, Brasília, **Anais...2013**.

SILVA, L. P. A utilização dos recursos tecnológicos no ensino superior. **Revisa Olhar Científico**, v. 1, n.2, p.276-285, ago./dez. 2010.

SILVA, W. A. C.; BAPTISTA, A. E.; ARAÚJO, E. A. T. Sistema de controles internos em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG. **Custos e @gronegócios on line**, v. 8, n. 4, out./dez. 2012.

SILVA, W. A.; GOMES, M. C. O.; ARAÚJO, E. A. T.. Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n.1, p. 103-120, jan./abr. 2014.

SILVA, W. A. C.; ROCHA, A. M.; MELO, A. A. O. Sistema de Gerenciamento e Controle Interno: uma Análise dos Escritórios de Contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 125-144, 2011.

TENENHAUS, M.; AMATO, S.; VINZI, V.E. **A Global Goodness-of-Fit index for PLS Structural Equation Modeling**. In: ATTI DELLA XLII RIUNIONE SCIENTIFICA DELLA SOCIETÀ ITALIANA DI STATISTICA, Roma, 2004. Disponível em: <<http://www.sis-statistica.it/files/pdf/atti/RSBa2004p739-742.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2016.

TENENHAUS, M.; VINZI, V.E.; CHATELIN, Y.; LAURO, C. PLS Path Modeling. **Computational Statistics & Data Analysis**, v. 48, p. 159-205, 2005.

TOHMATSU, D. T. **Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos Lei Sarbanes-Oxley**. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <<http://www.deloitte.com.br/dtt/whitepaper>>. Acesso em: 17 nov. 2016.

TRIOLA, M. F. **Introdução à Estatística**. 7.ed. Nova Iorque: Addison Wesley Longman Inc., 1998.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. 21. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

UTZIG, M. J. S.; CARPES, A. M. S.; CUNHA, P. R. Análise do Sistema de Controles Internos na Gestão de Riscos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** 2012.

VENHKALAHTIN, K.; PUNTANEN, S.; TARKKONEN, L. **Estimation of reliability: a better alternative for cronbach's alpha**. Reports in Mathematics. Finland: University of Helsinki, Department of Mathematics and Statistics, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

YIN, R. K. **Estudo de Caso Planejamento e Métodos**. 4. ed. São Paulo: Bookman, 2010.

WERKEMA, M. C. C.; AGUIAR, S.; **Análise de Regressão: Como entender o relacionamento entre as variáveis de um processo**. Série Ferramentas da Qualidade, Volume 7. Primeira Edição, 1999. Fundação Christiano Ottoni.

APÊNDICE A – Questionário de pesquisa

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO FACULDADE NOVOS HORIZONTES – 2016 QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

A pesquisa realizada tem como objetivo analisar o conhecimento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis, acerca do sistema de controle interno. Esta pesquisa vem complementar a Dissertação do Mestrado Acadêmico em Administração, da Faculdade Novos Horizontes – Belo Horizonte -MG e gostaria da sua contribuição em responder a este questionário.

INSTRUÇÕES:

- Use da sinceridade ao marcar as respostas;
- O respondente já deve ter cursado a disciplina de auditoria;
- Não existem marcações certas ou erradas;
- As afirmativas têm por finalidade registrar sua consideração;
- As respostas são confidenciais e não é necessário a identificação do respondente, pois o estudo visa analisar as respostas de forma conjunta;
- Você vai gastar em torno de 20 minutos para responder ao questionário;
- Agradeço pela sua participação e estou à disposição para quaisquer esclarecimentos que forem necessários.

PRIMEIRA SEÇÃO - DADOS DEMOGRÁFICOS:

Nas questões de 01 a 05 Responda assinalando ou preenchendo o item que melhor caracteriza seu perfil:

01 - Gênero:

() Masculino () Feminino

02 – Idade do respondente:

03 - Período em que cursa Ciências Contábeis:

() 6º Período () 7º Período () 8º Período () Irregular

04 – Turno em que cursa Ciências Contábeis:

() Manhã () Tarde () Noite

05 - Trabalha na área contábil:

() SIM () NÃO

06 – Se você trabalha na área contábil informe há quanto tempo:

07 – Já cursou ou cursa a disciplina Auditoria:

() SIM () NÃO

08 – Se sua resposta à questão anterior foi SIM, por favor PROSSIGA com as respostas das demais questões. Se sua resposta à questão anterior foi NÃO a pesquisa se ENCERRA aqui. Muito obrigada pela sua contribuição.

SEGUNDA SEÇÃO – DADOS FUNCIONAIS

01 – Considerando o seu conhecimento sobre Controle Interno, de acordo com os itens constantes do quadro abaixo, MARQUE com um “X” , APENAS UMA OPÇÃO de 01 a 05, conforme a escala:

DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(01)	(02)	(03)	(04)	(05)
	Nenhum Conhecimento	Pouco Conhecimento	Satisfatório Conhecimento	Muito Conhecimento	Total Conhecimento
1 - Fundamentos de Controle Interno					
2 - Finalidades do Controle Interno					
3 - Utilidades do Controle Interno					
4 - Relevância do Controle Interno					
5 - Normas de Controle Interno					
6 - Fundamentos do COSO					
7 - Estrutura do COSO					
8 - Princípios Básicos do COSO					
9 - Categorias do COSO					
10 - Objetivo do Controle Interno					
11 - Processos de Controles Internos					
12 - Ambiente de Controle					
13 - Avaliação e Gerenciamento de Riscos					
14 - Atividade de Controle					
15 - Informação e Comunicação					
16 - Monitoramento					

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Modelo Coso (2013).

02 - Considerando seu conhecimento sobre a estrutura de Controle Interno julgue, em termos de importância para as organizações, cada item do quadro abaixo e MARQUE com um "X" APENAS UMA OPÇÃO de acordo com a escala:

DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(01)	(02)	(03)	(04)	(05)
	Nenhuma Importância	Pouca Importância	Nem muita Nem pouca Importância	Importante	Muita Importância
1 - Entender o Ambiente de controle.					
2 - Responsabilidades e limites de autoridade.					
3 - Ter consciência, competência técnica e comprometimento ético.					
4 - Objetivos e metas claros e bem definidos.					
5 - Conhecer as ameaças aos objetivos e metas.					
6 - Gerenciamento das ameaças identificadas.					
7 - Definir os níveis de danos assumidos.					
8 - Analisar erros, acertos, e ocorrência de falhas.					
9 - Analisar a vulnerabilidade dos ativos.					
10 - Verificar os objetivos alcançados.					
11 - Analisar o faturamento e cobrança das vendas.					
12 - Limitar aprovação de valores.					
13 - Aprovação da supervisão nas atividades e transações .					
14 - As atividades aprovadas atendem às políticas e procedimentos estabelecidos.					
15 - Analisar a documentação, checar as informações antes de autorizar.					
16 - Assinar autorizações em branco, fornecer a terceiros a senha eletrônica intransferível.					
17 - Proteger os valores contra uso, compra ou venda não autorizados.					
18 - Controlar entrada e saída de funcionários e materiais.					
19 - Senhas para acesso aos arquivos eletrônicos.					
20 - Obter informações de maneira prática e tempestiva.					
21 - Informações para avaliação dos riscos internos e externos.					
22 - Informações de desempenho e checagem dos objetivos operacionais atingidos.					
23 - Identificar, capturar, processar e comunicar informações a clientes e fornecedores em tempo hábil.					
24 - Obter razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais.					
25 - Informações dos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis.					
26 - Leis, regulamentos e normas estão sendo cumpridos.					

Fonte: Adaptado de Baptista (2011), com base em Modelo Coso (2013).

03 – As afirmativas abaixo estão divididas entre os grupos dos Componentes de Controle Interno, os quais identificam-se como:

Ambiente de Controle (AC) ; Avaliação de Riscos (AR); Atividade de Controle (ATC); Informação e Comunicação (IC); Atividade de Monitoramento (AM).

Considerando seu conhecimento e seguindo a escala do quadro abaixo, IDENTIFIQUE cada item com o devido grupo ao qual pertence e MARQUE com um “X” APENAS UMA OPÇÃO de acordo com a escala:

DESCRIÇÃO	Atividade de Controle (ATC)	Informação e Comunicação (IC)	Atividade de Monitoramento (AM)	Ambiente de Controle (AC)	Avaliação de Riscos (AR)
1 - Identificar se o pessoal sabe o que deve ser feito, sabe como fazer e se está disposto a fazer .					
2 - Conhecer o Código de Ética e Código de Conduta adotados na organização.					
3 - Estabelecer ações corretivas disciplinares nas atitudes em desacordo com as políticas e procedimentos recomendados.					
4 - Identificar áreas que oferecem maior disposição ao risco operacional e financeiro.					
5 - Mensurar o impacto das inconveniências nas operações da empresa, considerando os aspectos quantitativos e qualitativos.					
6 - Conhecer as ações necessárias para administrar os inconvenientes identificados.					
7 - Identificar se as metas e objetivos da empresa estão formalizadas.					
8 - Entender quais atividades são mais complexas.					
9 - Conhecer as decisões que requerem maior nível de análise e quais informações são as mais importantes.					
10 - Controlar os processos de inventário dos itens mais valiosos para a organização.					
11 - Estabelecer a segregação de funções.					
12 - Verificar a existência de controles feitos através de sistemas informatizados.					
13 - Organizar e manter os arquivos de back-up.					
14 - Definir e formalizar as regras internas necessárias ao funcionamento da organização.					
15 - Verificar se as normas são de fácil acesso aos funcionários da organização.					
16 - Definir nas normas as responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.					

Continuação

DESCRIÇÃO	Atividade de Controle (ATC)	Informação e Comunicação (IC)	Atividade de Monitoramento (AM)	Ambiente de Controle (AC)	Avaliação de Riscos (AR)
17 - Obter, gerar e utilizar dados significativos em apoio ao controle interno.					
18 - Transmitir os informes necessários para apoiar o funcionamento do controle interno.					
19 - Relatar ao público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.					
20 - Selecionar, desenvolver e realizar avaliações contínuas para certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.					
21 - Avaliar e comunicar as deficiências no controle interno em tempo hábil, a alta administração e aos responsáveis por tomar ações corretivas.					

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Modelo Coso (2013).

04 – Considerando os processos de aprendizagem que você utilizou durante o período cursado, com base nos itens constantes do quadro abaixo, MARQUE uma opção para cada item conforme a escala de 01 a 05:

MECANISMOS ENVOLVIDOS NA APRENDIZAGEM	ESCALA				
	(1) Nunca Utilizado	(2) Raramente Utilizado	(3) Às vezes Utilizado	(4) Muito Utilizado	(5) Sempre Utilizado
1 - Ajuda de Colegas					
2 - Por Conta Própria					
3 - Aulas expositivas e práticas ministradas pelo professor.					
4 - Grupos de Estudos, Discussão, Solução de Problemas					
5 - Leitura e Estudos Individual e Palestras					
6 - Cursos Oferecidos pela Instituição de Ensino					
7 - Cursos Realizados fora da Instituição de Ensino					
8 - Visitas Técnicas em Empresas direcionada por professores.					
9 - Treinamentos Extra Classe.					

Fonte: Adaptado de Loiola; Pereira; Gondim 2011