

Título: A Utilização do C.O.S.O. Na Controladoria: Um Estudo No Brasil

Tipo: Artigo

Nome da pessoa a contatar: César Valentim de Oliveira Carvalho Junior

Nome dos autores:

Nome 1: Antônio Marcos Passos de Souza Rego
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198
E-mail: a_marcos2002@yahoo.com.br

Nome 2: Adriano Leal Bruni
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS/ Faculdade Ruy Barbosa
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198
E-mail: albruni@infitaweb.com.br

Nome 3: César Valentim de Oliveira Carvalho Junior
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS/ Universidade Federal da Bahia – UFBA
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198
E-mail: cesarvalentim@terra.com.br

Nome 4: Sérgio Chamadoira Mendonça Silva
Universidade: Universidade Salvador – UNIFACS
Endereço: Rua Dr. José Peroba, 251 - Stiep / CEP: 41770-235 - Salvador/BA
Tel (71)3273-8595 / 8607 Fax: (71) 3271-8198
E-mail: sergiocms@hotmail.com

A UTILIZAÇÃO DO C.O.S.O. NA CONTROLADORIA: UM ESTUDO NO BRASIL

Antônio Marcos Passos de Souza Rego	Adriano Leal Bruni
MBA em Controladoria	Programa de Pós-Graduação em Adm.
UNIFACS	UNIFACS/ Ruy Barbosa
(Brasil)	(Brasil)
César Valentim de Oliveira Carvalho Junior	Sérgio Chamadoira Mendonça Silva
Mestrado em Adm. Estratégica / Mestrado em Contabilidade	Mestrado em Adm. Estratégica
UNIFACS/ UFBA	UNIFACS
(Brasil)	(Brasil)

Resumo

Esta pesquisa buscou identificar benefícios atribuídos à Auditoria Interna através do método proposto pelo Comitê Of Sponsoring Organizations (C.O.S.O.), contribuindo para o desenvolvimento da controladoria quanto às suas atribuições de controle estratégico.

Palavras-Chave: C.O.S.O - Controle Interno – Controladoria – Auditoria Interna – Controle.

1. INTRODUÇÃO

Organizações bem sucedidas freqüentemente possuem duas coisas em comum: a habilidade de alcançar os objetivos corporativos, não importando as condições de mercado, e a habilidade de gerenciar riscos. Os riscos existem e estão em constante alteração. Eles podem construir obstáculos que dificultam ou mesmo impedem a organização de alcançar as expectativas dos acionistas e dos analistas de mercado. Entretanto, um gerenciamento de risco pró-ativo possibilita à organização preparar-se para o inesperado e reduzir a volatilidade negativa de indicadores contábeis, financeiros e operacionais.

Atualmente a Auditoria Interna vem passando por mudanças bastante profundas nas últimas décadas, que envolvem não apenas alterações no instrumental e na metodologia, como também na sua própria função nas empresas. As questões do momento são: como aprimorar os sistemas de controles internos? como minimizar os riscos empresariais? Qual o melhor método para administrar os riscos?

Foi neste contexto que surgiu o Comitê das Organizações Patrocinadoras, C.O.S.O., The Comitee of Sponsoring Organizations.

O C.O.S.O. é uma entidade sem fins lucrativos, que criou um método para melhorar os relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

Logo, o problema de pesquisa proposto para o presente estudo pode ser apresentado da seguinte forma: **Como as auditorias internas podem se beneficiar do método C.O.S.O. para auxiliar na identificação, controle e análise dos riscos inerentes ao negócio**, e objetiva identificar os benefícios obtidos pelas auditorias internas através do uso do método C.O.S.O. nos procedimentos técnicos.

Assim, a estrutura deste estudo é composta por cinco partes, onde a “Introdução” é responsável por apresentar o problema de pesquisa proposto. No “Referencial teórico”, aparece a fundamentação teórica, através de revisão bibliográfica, que sustenta a investigação empírica. Na “Metodologia”, a pesquisa é delineada, sendo apresentado o processo de coleta e análise de dados utilizados. A “Análise dos resultados” traz o resultado obtido com a aplicação da metodologia proposta, além da discussão dos testes estatísticos aplicados. Finalizando com as “Conclusões” acerca dos resultados obtidos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Método C.O.S.O.

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros) e seu primeiro objeto de estudo foi os controles internos. Por fim, em 1992, foi publicado o trabalho *Internal Control - Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Esta publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. Posteriormente a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como C.O.S.O. - *The Comitee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras). O C.O.S.O. é uma entidade sem fins lucrativos e dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

O Comitê das Organizações Patrocinadoras, em definição padrão, deliberou o conceito para controles internos e emitiu o relatório que provê uma matriz com a qual as organizações podem revisar e melhorar seus sistemas de controle internos. Em linhas gerais, o sistema C.O.S.O. *Report* auxilia na identificação dos objetivos essenciais do negócio de qualquer organização e define controle interno e seus componentes, fornecendo critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados. Essa definição satisfaz as necessidades de diversos usuários e provê uma matriz com a qual a entidade pode avaliar e melhorar seus sistemas de controles internos (COCURULLO, 2004, p. 68).

A partir destas definições vários conceitos fundamentais devem ser utilizados como premissa: (a) como um processo, controles internos são um meio para se chegar ao fim, não o fim por si só; (b) controles internos são afetados por pessoas; (c) controles internos podem prover garantias razoáveis, mas não uma

garantia efetiva; e (d) finalmente, são engrenados a alcançar objetivos em uma ou mais categorias sobrepostas (COCURULLO, 2004, p. 68).

Para o C.O.S.O., a integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do C.O.S.O.), cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle, da seguinte forma: (a) na primeira dimensão estão as três categorias de atividades de controle: processo, registro e conformidade; (b) na segunda dimensão estão os objetos de avaliação, ou seja, as unidades administrativas que deverão ser avaliadas; e (c) os cinco componentes de controle estão na terceira face: ambiente de controle, avaliação de risco, controle das atividades, processo de comunicação e a monitoração (BERGAMINI JUNIOR, 2005, p. 149-188).

Ambiente de Controle

Segundo o Comitê das Organizações Patrocinadoras, o ambiente de controle estabelece a fundação para o sistema de controle interno fornecendo a disciplina e a estrutura fundamentais (C.O.S.O., 2006). Para Cocurullo (2004, p. 70), trata-se do tom de uma organização e o modo como opera. Como tal, é a base para todos os outros componentes de controles internos, fornecendo disciplina e estrutura. Similar às demais definições, Ferreira (2002, p. 06) define ambiente de controle como a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. Ou seja: os funcionários sabem o que deve ser feito? Se sim, eles sabem como fazê-lo? Se sim, eles querem fazê-lo? A resposta não a quaisquer dessas perguntas é um indicativo de comprometimento do ambiente de controle.

Avaliação e Gerenciamento dos Riscos

Para a empresa de consultoria e auditoria Deloitte, Avaliação e Gerenciamento dos Riscos envolvem a identificação e a análise pela Administração dos riscos mais relevantes para a obtenção dos objetivos do negócio. No decorrer de uma avaliação de riscos, cada objetivo operacional, do nível mais alto (como “dirigir uma companhia lucrativa”) ao mais baixo (como “salvaguardar caixa”), é documentado e, então, cada risco que possa prejudicar ou impedir o alcance do objetivo é identificado e priorizado (DELOITTE, 2006).

Atividades de Controle

São aquelas atividades que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou administração dos riscos. Compreendem o que, na sistemática de trabalho anterior à do C.O.S.O., era tratado como controle interno. Podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção ou de detecção (FERREIRA, 2002, p. 09).

Informação e Comunicação

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que este fluxo ocorre em todas as direções. O processo de comunicação pode ser formal ou informal. O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação – que podem variar desde complexos sistemas computacionais a simples reuniões de equipes de trabalho – e são importantes para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos

objetivos operacionais, de informação e de conformidade (FERREIRA, 2002, p. 11).

Monitoramento

É o processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas (DELOITTE, 2006). É importante ressaltar que cada um dos cinco componentes de controle deve ser avaliado antes que uma opinião possa ser emitida sobre a eficácia do sistema de controle interno de uma entidade, ou se a mesma possui os riscos identificados, mensurados e minimizados (C.O.S.O., 2006).

2.4.1. Benefícios do Método C.O.S.O.

Grandes, médias e mesmo pequenas instituições costumam utilizar controles internos para atender seus diferentes propósitos, como, por exemplo, servir de base para obter conformidade com legislações, implantar projetos de Governança Corporativa e buscar certificação por órgão acreditador, ou outros objetivos específicos. (GHERMAN, 2005, p. 01).

Além disso, o grande desafio das instituições é a busca da solução ideal para o processo de gestão de riscos, de forma que esta seja um pilar valioso para o processo maior de Governança Corporativa (GHERMAN, 2005, p. 03).

Com a descoberta de grandes companhias que manipulavam informações financeiras tais como, Enron, Tyco, WorlCom, fez-se surgir a necessidade de maior transparência na divulgação dessas informações nos atos da alta administração das empresas. Visando minimizar o impacto negativo dessas manipulações no mercado financeiro, foi elaborada pelos membros do congresso americano Paul S. Sarbanes e Michael Oxley, em 2002, a lei Sarbanes-Oxley que reforma a regulamentação sobre mercado de capitais criada na década de 30 (WAYAMADEUS, 2006).

Para atingir, inclusive os objetivos previstos pela Lei Sarbanes-Oxley, muitas companhias constroem a estrutura de controles internos segundo as recomendações do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – C.O.S.O. Embora existam outras estruturas de controles internos, espera-se que a do C.O.S.O. se torne o modelo dominante, e sua adoção é recomendável (DELOITTE, 2006), estabelece uma seqüência de eventos para a gestão de processos de negócios em ambiente de controle, as quais: definição dos objetivos da organização, avaliação do risco e determinação dos controles necessários para minimizar os riscos identificados (MC NAMEE, 1997, p. 14).

O método C.O.S.O. incrementa o universo de auditoria, exige escolhas de profissionais de auditoria com habilidade em risco, mudanças na metodologia no planejamento de auditoria e requer diferentes abordagens de auditoria. (CRAWFORD, 2006).

A administração do risco tem por diretiva que “risco é uma opção, não é destino”, portanto devem ser assumidos, minimizados (alocados, controlados, compartilhados ou financiados) ou, simplesmente, evitados. (BERGAMINI JUNIOR, 2005, p. 160).

A Auditoria Baseada em Riscos, ABR, amplia e aperfeiçoa o modelo de avaliação do risco alterando a perspectiva da auditoria. Em vez de olhar para o

processo do negócio como algo que está dentro de um sistema de controles, o auditor interno foca-o numa perspectiva de risco. Em vez de identificar e testar os controles, o auditor identificará os riscos e testará as vias pelas quais a gestão minimiza esses riscos. A ABR é mais eficaz, pois direciona o seu trabalho para as áreas de maior risco da empresa. É um paradigma do olhar para frente: uma auditoria centrada sobre o risco acrescenta mais valor à organização do que uma auditoria centrada apenas sobre os controles (MC NAMEE, 1997, p. 15).

A mudança de um enfoque tradicional para o foco em riscos vem acarretando alterações significativas no escopo dos trabalhos da Auditoria Interna. O enfoque tradicional se baseava na avaliação abrangente dos controles; os testes aplicados eram elaborados com base em programa de trabalho endereçado a objetivos de controle padrão; os testes eram aplicados a todos os controles, a finalidade era a de inspecionar, detectar e reagir aos riscos de negócios; e a maior parte do tempo era gasto em testes, validação e consolidação. A Auditoria Interna com foco em riscos aplica testes elaborados com base nos riscos de negócio identificados no levantamento de informações; os testes são focalizados nos controles que minimizam os riscos relevantes; a finalidade é antecipar e prevenir riscos de negócios na origem; e a maior parte do tempo é gasto em levantamento e análise de informações (BERGAMINI JUNIOR, 2005, p. 160).

Para melhor identificar os benefícios em utilizar o método C.O.S.O. pela auditoria, Simmons (1997, p. 20) relata que um setor operacional de uma organização estava sob grande preocupação depois que diversos incidentes atraíram a atenção da gerência executiva. Uma revisão interna independente e tradicional resultou em diversos comentários e recomendações negativos, todas com foco operacional e de controles de monitoração que os auditores estão acostumados a examinar. Todos os comentários eram altamente críticos.

Separadamente, uma avaliação do sistema de controle inteiro foi executada sobre um período três semanas usando o método C.O.S.O. A partir dos cinco componentes do controle, foram realizadas entrevistas para identificar forças e fraquezas dos controles internos (SIMMONS, 1997, p. 20).

Estas entrevistas, que fazem parte de um exame de auditoria, mediram percepções da gerência e da equipe de funcionários sobre a importância dos controles chaves e do grau a que estes indivíduos identificam os elementos para ser eficazes. Esta auto-avaliação indicou problemas significativos a respeito do objetivo do setor, da análise do risco e da aquisição dos dados requeridos para monitoração e tomadas de decisões. As entrevistas sugeriram também que um número substancial de outros elementos de controle estava presente, como um elevado nível ético e de competência, uma filosofia de gerenciamento, uma estrutura organizacional eficaz, adequada delegação da autoridade, responsabilidade e procedimentos adequadamente projetados e executados (SIMMONS, 1997, p. 20).

A auditoria baseada no C.O.S.O. indicou também que diversas decisões vistas pelos auditores tradicionais como o “ruins” era resultado de falha na comunicação dos objetivos da gerência e falta da sustentação adequada dos sistemas de informação, evidenciada com a revisão utilizando-se o C.O.S.O. (SIMMONS, 1997, p. 21).

Se o auditor centrar a sua atenção sobre os riscos, a auditoria fica mais direcionada para cobrir toda a amplitude dos aspectos que interessam à gestão.

Em vez de identificar e testar os controles, o auditor identificará os riscos e testará as vias pelas quais a gestão mitiga esses riscos. A maioria das técnicas para mitigar os riscos continuará a envolver os controles, mas o auditor irá testar quais corretamente estão estes riscos geridos, preferencialmente se os controles sobre estes riscos são efetivos e adequados (MC NAMEE, 1997, p. 16).

Logo, o método C.O.S.O. surge em um cenário que visa atender os pré-requisitos da Lei Sarbanes-Oxley, mas com premissas que atendem muito além às necessidades das organizações. A natureza estratégica dessa abordagem faz com que este método se torne efetivo para alinhar os objetivos e estratégias organizacionais com os processos existentes.

Assim, o C.O.S.O. pode ser considerado o início de uma série de inovações na gestão de risco, gerado após grandes e inesperadas crises. A heterogeneidade dos modelos de avaliação de risco é benéfica para a estabilidade do sistema, já que os agentes responderão de formas diferentes a uma mesma situação de risco, enriquecendo o conhecimento sobre o assunto.

3. METODOLOGIA

No intuito de confrontar e associar teoria à prática da aplicação e do conhecimento do Método C.O.S.O. e sua relação com a Auditoria Interna, Riscos Empresariais e Controles Internos, bem como sua real importância e relevância dentro da organização, foram entrevistados profissionais de quatro grandes empresas que mantêm atividades no estado da Bahia, Brasil. As identidades destas empresas, por questões éticas, serão mantidas em sigilo. Os nomes fictícios criados para estas empresas são: Auditoria Independente – Setor de Gestão de Risco, Celulose Ltda, Cia. Energia e Gestão de Hotel S.A.

Considerando o referencial teórico, o problema de pesquisa foi respondido a partir dos diversos questionamentos que compõem o roteiro de entrevista, aplicado ao Gestor de Auditoria das empresas escolhidas, ou a quem este delegou. As empresas foram selecionadas a partir de coletas de informações que evidenciassem o uso de procedimentos de auditoria com foco no risco empresarial. O roteiro de entrevista foi subdividido em quatro assuntos, que compõem este estudo: (a) riscos empresariais; (b) controles internos; (c) auditoria interna; e (d) o método C.O.S.O..

Segue a tabela 1 contendo os quesitos elaborados para o roteiro de entrevista, junto com os seus objetivos específicos associados:

Tabela 1: Quesitos elaborados para o roteiro de entrevista.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Assuntos	Questões	Objetivos
Riscos Empresariais	Em sua Organização, qual a importância de identificar e quantificar os Riscos Empresariais?	Verificar o foco de Riscos Empresariais, a fim de ter suas consequências minimizadas.
	Qual a importância do comprometimento da Organização com a identificação e minimização dos Riscos Empresariais a que está exposta?	Verificar a prioridade para a atuação, no sentido de minimizar e controlar o risco.
	De que forma a Organização identifica os Riscos Empresariais que está exposta?	Conhecer a metodologia aplicada na identificação dos riscos inerentes e existentes na empresa.
	Como a Organização espera minimizar os Riscos Empresariais identificados?	Identificar o método utilizado para reduzir e controlar os efeitos dos riscos identificados.

	A Auditoria Interna participa da identificação dos Riscos Empresariais que a Organização está exposta? Como?	Verificar a atuação de auditores no controle dos riscos empresariais.
Controles Internos	Qual a importância dos Controles Internos na sua Organização?	Verificar a relevância do controle interno para a Organização.
	Qual a importância de avaliar os Controles Internos de sua empresa?	Avaliar o comprometimento na avaliação dos controles internos.
	Qual a importância da divulgação dos Controles Internos na sua Organização?	Verificar a disseminação dos controles internos na Organização.
	Quais objetivos a Organização deseja atingir ao criar/manter Controles Internos?	Verificar necessidade de utilizar controles internos.
	Na sua opinião, quais os aspectos negativos em utilizar Controles Internos na Organização?	Identificar as dificuldades encontradas pela empresa com o uso de Controles Internos.
	Como auditor, o que poderia ser melhorado em relação aos Controles Internos dentro da sua Organização?	Observar os pontos de melhorias relacionados aos controles internos.
Auditoria Interna	Qual a importância dos trabalhos de auditoria abrangem todas as atividades da Organização (operacional, gerencial, contábil e financeira)?	Verificar se a empresa considera importante o trabalho de auditoria abranger todas as atividades da organização.
	Qual sua opinião sobre recomendação de auditoria que sugere retirada de determinado Controle Interno?	Observar o comportamento no tocante à mudança de práticas de controles internos.
	Atualmente, a literatura acadêmica voltada à área de auditoria faz referência à Auditoria Baseada em Risco (ABR). Qual seu comentário sobre este método?	Verificar se a Organização se mantém atualizada sobre o assunto e se concorda com as novas teorias.
	Quais as vantagens que você identifica em uma Auditoria Baseada em Risco?	Verificar a compreensão da Organização em relação aos benefícios de uma Auditoria Baseada em Risco.
	Quais as desvantagens que você identifica em uma Auditoria Baseada em Risco?	Identificar as dificuldades e o senso crítico da empresa em relação a este assunto.
Método C.O.S.O.	Qual a relação entre componentes do C.O.S.O. e Riscos Empresariais?	Observar o conhecimento da Organização inerente à utilização dos componentes do C.O.S.O. focado nos Riscos Empresariais.
	Quais os benefícios que uma Organização adquire ao efetuar uma análise dos componentes do método C.O.S.O. (Ambiente de controle, Avaliação de risco, Atividade de controle, Informação & Comunicação e Monitoramento) em suas atividades?	Verificar se a Organização identifica os pontos positivos ao utilizar o método C.O.S.O.
	Quais os benefícios para Auditoria Interna ao realizar seus trabalhos utilizando as premissas C.O.S.O.?	Identificar se o gestor de Auditoria possui conhecimento dos benefícios do método C.O.S.O. nas atividades de Auditoria Interna.
	Como as auditorias internas podem se beneficiar do método C.O.S.O. para auxiliar na identificação, controle e análise dos riscos inerentes ao negócio?	Verificar se a Organização reconhece a importância do método C.O.S.O. para a identificação e controle dos riscos empresariais.

4. ANÁLISE DE DADOS

Os entrevistados responderam o roteiro de entrevista, correlacionando as perguntas à sua experiência profissional, cujo resultado está registrado a seguir.

As respostas do roteiro de entrevista aplicado refletem a disseminação do pensamento de que todos os fatores que possam influenciar o sucesso de uma organização devem ser estudados pelos executivos. Para todos os entrevistados, a

alta administração deve atribuir especial atenção ao gerenciamento dos Riscos Empresariais.

Os entrevistados relatam ainda que a identificação e quantificação dos riscos estão diretamente relacionadas à antecipação de fatos que possam impedir a organização de atingir seus objetivos. Apenas o entrevistado da Gestão de Hotel S.A. relatou que as organizações não atribuem a devida importância aos riscos que estão expostas.

Com base no roteiro de entrevista, o mapeamento dos processos inerente ao negócio foi eleito a ferramenta mais eficaz para identificar os riscos que a organização está exposta.

Para os entrevistados, a minimização dos riscos está direcionada para a criação, implantação e/ou manutenção de ações de controle que reduzam a possibilidade de materialização do mesmo. A relação custo-benefício foi muito comentada nas respostas relacionadas à minimização dos riscos, ou seja, para os entrevistados, deve-se analisar o impacto da realização do risco, para só então avaliar a respectiva ação de controle a ser utilizada.

A profundidade das discussões a respeito do risco permite abordá-lo nas mais diversas dimensões e, inclusive, alcançar o conceito de risco sob o ponto de vista de auditoria (COCURULLO, 2004, p. 49) e foi desta forma que os entrevistados comentaram que a Auditoria Interna deve interagir com a alta administração na gestão do risco, quer seja na identificação dos riscos em determinado processo, quer seja na avaliação das ações de controles utilizadas.

Os entrevistados relataram que o controle interno deve ser periodicamente avaliado para analisar sua eficiência, eficácia e economicidade. Ou seja, se são eficientes e eficazes na proteção do patrimônio da organização, se são capazes de prevenir eventos futuros e evitá-los, gerando, principalmente, informações estratégicas para tomada de decisão da alta administração.

Os entrevistados foram unânimes ao afirmar que a cultura de divulgação dos controles internos, em todos os níveis hierárquicos, é essencial para seu cumprimento. Ainda através dos comentários efetuados, identifica-se que a prática de divulgação gera sinergia entre os usuários e tende a envolver toda a organização em prol de melhorias contínuas.

Também por unanimidade, a peculiar relação custo x benefício dos controles internos foi encontrada nas respostas como aspecto negativo à manutenção do controle interno, já que muitas vezes é percebido um custo elevado com relação ao benefício proporcionado pelo mesmo.

Quando indagados sobre o que poderia ser melhorado em relação aos controles internos, a divulgação e a cultura de utilização foram os aspectos mais discutidos pelos entrevistados. Segundo eles, quanto mais comprometido os usuários estiverem, menor a probabilidade de seus processos serem conduzidos na informalidade. Pode-se co-relacionar estes aspectos com componente do Ambiente de Controle mencionado na estrutura C.O.S.O., na qual se identifica se a organização, como um todo, sabe o que deve fazer, o por quê fazer e como fazer (FERREIRA, 2002, p. 06).

Analisando os itens do roteiro de entrevista pertinentes à Auditoria Interna, verifica-se a concordância dos entrevistados no tocante ao alcance dos trabalhos de auditoria em todas as atividades da organização, quer seja operacional, gerencial, contábil e/ou financeiro. Percebe-se que as opiniões emitidas retratam como benefícios o foco dos trabalhos para a gestão, visão

macro dos processos e respectivos impactos relacionados, além de atribuir maior segurança no momento de emitir uma opinião a respeito do tema sob auditoria.

Quando questionados sobre recomendações de auditoria que sugere retirada de controles, todos os entrevistados se mostraram favoráveis, desde que seja analisando à exaustão a relação custo-benefício e, principalmente, o impacto relacionado direta e indiretamente com as atividades inerentes.

Referenciando Mc Namee (1997, p. 15), a Auditoria Baseada em Riscos, ABR, amplia e aperfeiçoa o modelo de avaliação do risco, alterando a perspectiva da auditoria. Em vez de olhar para o processo do negócio como algo que está dentro de um sistema de controles, o auditor interno foca-o numa perspectiva de risco. Da mesma forma, os entrevistados comentam que o direcionamento para o risco tende a melhorar a perspectiva preventiva dos trabalhos. Abandona o passado (fato) objetivando o futuro (risco), que é a questão da sustentabilidade das organizações. Quando se audita fato, já aconteceu, trabalha-se com algo que antes era risco e que, agora, materializou-se. Assim como Bengamini Júnior (2005, p. 160), os entrevistados avaliam que os moldes dos trabalhos de auditoria interna sofreram significativas mudanças em prol da gestão do risco. Se antes os procedimentos e execução dos testes de auditoria eram voltados para os controles existentes, agora, com foco no risco, entende-se que os benefícios são melhores se a atuação for direcionada para o risco e os respectivos controles minimizadores. A finalidade, ainda segundo Bengamini e em consonância com os entrevistados, é antecipar e prevenir riscos que dificultem a organização em atingir seus objetivos.

Com exceção da empresa Auditoria Independente – Setor de Gestão de Risco Empresarial, os demais entrevistados apontam como ponto crítico a necessidade de treinamento contínuo, quer seja ocasionada pela carência de reciclagens, quer seja pelo *turn-over* dos auditores.

Reportando-se ao método C.O.S.O., os entrevistados narram que se trata de um método de avaliação dos controles internos e possui relação direta com os riscos empresariais, já que os controles a serem avaliados devem minimizar os riscos. A relação entre ambos é tão próxima que Gherman (2005, p. 03) comenta a necessidade de avaliar a correta adequação da ferramenta (método) de avaliação do controle aos objetivos traçados pela organização e, conseqüentemente, os riscos inerentes.

Quando indagados sobre os benefícios de uma organização efetuar a análise dos componentes C.O.S.O. para avaliar os controles, os entrevistados da Gestão de Hotel S.A. e da Celulose Ltda. ponderam que o modelo padronizado um significativo benefício para avaliação, enquanto que os representantes da Auditoria Independente – Setor de Gestão de Risco e da Cia. Energia consideram o foco na prevenção o benefício mais evidente. Segundo Tohmatsu, “devido à sua presença por toda parte”, o método C.O.S.O. fornecerá base de discussão sobre a seleção de uma estrutura de controles internos apropriada. (DELOITTE, 2006).

Para os entrevistados, utilizar o método C.O.S.O. nos trabalhos de auditoria interna torna-se benéfico por possibilitar direcionar os trabalhos para os objetivos da organização, podendo avaliar os riscos e os controles inerentes aos mesmos. Para Crawford (2006), além dos benefícios citados, o método C.O.S.O. incrementa o universo de auditoria, exige escolhas de profissionais de auditoria

com habilidade em risco, mudanças nas abordagens e na metodologia do planejamento de auditoria.

Quando questionados sobre o problema de pesquisa proposto, ou seja, “Como as auditorias internas podem se beneficiar do método C.O.S.O. para auxiliar na identificação, controle e análise dos riscos inerentes ao negócio?”, os entrevistados afirmam que a aplicação da estrutura do método C.O.S.O. (Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação & Comunicação e Monitoramento) propicia, de forma padronizada, avaliar os riscos inerentes ao processo auditado, os controles internos utilizados e o grau de comprometimento da alta administração neste processo de gerenciamento de risco. Verifica-se que tais comentários são pertinentes às referências utilizadas, uma vez que Mc Namee (1997, p. 14) comenta que o modelo C.O.S.O. estabelece uma seqüência de eventos para a gestão de processos de negócios em ambiente de controle, as quais: definição dos objetivos da organização, avaliação do risco e determinação dos controles necessários para minimizar os riscos identificados.

Tecnicamente, para os entrevistados, o uso da estrutura C.O.S.O. é utilizado como sinalizador dos trabalhos de auditoria. Após aplicação do método, torna-se claro e evidente as fragilidades da organização, conseqüentemente, é possível, inclusive, identificar demasiada exposição a determinado risco nocivo aos objetivos traçados (alta probabilidade de ocorrência com alto impacto para o negócio) e, em tempo hábil, emitir recomendações visando minimizar a materialização do mesmo. Para Mc Namee (1997, p. 16), se o auditor centrar a sua atenção sobre os riscos, a auditoria fica mais “vocacionada” para cobrir toda a amplitude dos aspectos que interessam à gestão.

5. CONCLUSÃO

Sintetizando as respostas dos entrevistados e relacionando-as com Mc Namee (1997, p. 15) e Bergamini Júnior (2005, p. 160), conclui-se que o direcionamento dos trabalhos para o risco tende a melhorar as perspectivas preventivas dos trabalhos e que procede recomendações para retirada de controles internos que não minimizam os riscos ou o fazem de forma desequilibrada - relação custo x benefício.

Quando os auditores internos utilizam os componentes do método C.O.S.O. (Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação & Comunicação e Monitoramento) para avaliar determinado objeto de auditoria, é possível analisar se a organização possui um ambiente de controle interno eficiente (se os funcionários sabem o que deve ser feito, se sabem como fazê-lo e se querem e podem fazê-lo), se os riscos relacionados ao objeto de auditoria, relacionado-o ao objetivo estratégico da organização, está identificado, mensurado e gerenciado, se possui normas e procedimentos específicos relacionadas ao objeto de auditoria e se essas estão de acordo com os objetivos estratégicos traçados para o período. É possível analisar também, se esses procedimentos são realizados através de comunicação formal ou informal, e verificar se a qualidade dos controles utilizados efetivamente realizam sua função empírica de minimizar riscos.

Por fim, para o problema de pesquisa proposto neste trabalho: “Como as auditorias internas podem se beneficiar do método C.O.S.O. para auxiliar na identificação, controle e análise dos riscos inerentes ao negócio”, conclui-se,

através das referências pesquisadas e da análise dos dados oriundos das entrevistas feitas, que o benefício para as Auditorias Internas está no foco no risco que, conseqüentemente, transforma e direciona a perspectiva dos trabalhos de auditoria. Uma visão macro, superior à análise exclusiva do controle interno, permite emitir opiniões eficazes e pró-ativas com relação ao risco que, na ocasião, não está materializado. Permite avaliar o impacto desta materialização frente aos objetivos da organização e fornecer informações para tomadas de decisões tempestivas por parte da alta administração.

REFERÊNCIAS

- BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como Instrumento de Governança Corporativa, **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.12, no. 24, p. 149-188, dez. 2005.
- COCURULLO, Antonio. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**. IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2006. Disponível em: <www.ibgc.org.br/imagens/StConteudoArquivos/Forum_03_Cocurullo.pdf>. Acesso em: 02 Jun. 2006.
- _____. **Gestão de Riscos Corporativos**: Riscos aliados com algumas tendências de gestão. Price Waterhouse Coopers, 2004. p.46-51.
- _____. **Gestão de Risco Corporativo**. São Paulo: PriceWaterHouse Coopers, 2004. 3ª Edição, p. 67-70.
- CRAWFORD, David. **C.O.S.O. & Self Assessment**. The University of Texas System, 2006. Disponível em: <www.utssystem.edu/aud/Links/C.O.S.O..ppt>. Acesso em: 13 Abr. 2006.
- DELOITTE TOUCH TOHMATSU. **LEI Sarbanes-Oxley**: Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. 2003. Disponível em: <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley%281%29.pdf>. Acesso em: 14 Abr. 2006.
- DELOITTE TOUCH TOHMATSU. **Destruidores de Valor**. 2006. Disponível em: <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Deloitte%20Pesquisa%20Destruidores%20de%20Valor.pdf>. Acesso em: 07. jul. 2006.
- FERREIRA, Luiz Eduardo Alves. **Entendendo o C.O.S.O.:** Um roteiro prático para entender os princípios do C.O.S.O. GRA Campinas – SP, 2002. Disponível em: <www.auditoriainterna.com.br/C.O.S.O..htm>. Acesso em: 13 Abr. 2006.
- GHERMAN, Marcelo. **Controles Internos**: Buscando a solução adequada, Parte I. Modulo Security, Fev. 2005. Disponível em: <http://www.modulo.com.br/checkuptool/artigo_04.htm>. Acesso em: 05 Mai. 2006.
- _____. **Controles Internos**: Buscando a solução adequada, Parte II. Modulo Security, Mar. 2005. Disponível em: <http://www.modulo.com.br/checkuptool/artigo_06.htm>. Acesso em: 06 Mai. 2006.
- _____. **Controles Internos**: Buscando a solução adequada, Parte IV. Modulo Security, Set. 2005. Disponível em: <http://www.modulo.com.br/checkuptool/artigo_08.htm>. Acesso em: 06 Mai. 2006.
- INTERNAL Control – Integrated Framework. **C.O.S.O.:** The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2006. Disponível em: <http://www.C.O.S.O.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm>. Acesso em: 05 Mai. 2006.
- MC NAMEE, David. Auditoria Baseada em Risco, **The Journal of the Institute of Internal Auditors**, p. 14-16, Ago. 1997.
- PRICEWaterHouseCoopers. Pesquisa sobre crimes econômicos. Disponível em: <http://www.pwc.com/imagens/bz/PesquisaGEC05.pdf>. Acesso em: 10 maio 2006.
- _____. **Revista CEO Brasil**, São Paulo, Ano 2, N°6, p. 18-23, 2005/2006.
- SIMMONS, Mark. C.O.S.O. Based Auditing. **The Journal of the Institute of Internal Auditors**, p. 20-21, Dez. 1997.
- WAYAMADEUS, **LEI de Sarbanes-Oxley**, 2002. Disponível em: <www.wayamadeus.com.br/arquivos/QPR_Sarbanes-Oxley.pps>. Acesso em: 13 Abr. 2006.