

MODELO COSO ERM NA AVALIAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS: Análise em uma indústria de concreto e cerâmica do Vale do Caí/RS

Joice Tais Rhoden¹
Diego Luis Bertollo²
Alex Eckert³
Rafael Luis De Paula⁴

RESUMO

O presente artigo trata-se da aplicação do modelo COSO ERM em uma indústria de concreto e cerâmica, trazendo uma conceituação teórica sobre o modelo que é constituído por 8 dimensões: Ambiente de Controle, Definições de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Respostas aos Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento. O objetivo do estudo é verificar a existência e eficácia dos procedimentos de controles internos a partir da metodologia COSO ERM. Os resultados encontrados foram analisados a partir dos elementos que compõem a estrutura do modelo COSO ERM. Diante dos resultados encontrados, foi possível expor a importância da existência desses controles na identificação de falhas existentes nos procedimentos de controles internos, juntamente com a evidência de melhorias e nos aperfeiçoamentos dos processos, visto que os controles internos são essenciais para uma boa gestão em uma empresa.

Palavras-chave: metodologia COSO ERM; auditoria interna; procedimentos de controles internos; gestão de riscos.

ABSTRACT

The present article deals with the application of the COSO ERM model in a concrete and ceramic industry, bringing a concept theory about the model that consists of 8 dimensions: Control Environment, Objective Definitions, Event Identification, Risk Assessment, Risk Responses, Control Activities, Information and Communication and Monitoring. The aim of the study is to verify the existence and effectiveness of internal control procedures from the COSO ERM methodology. The results were analyzed from the elements that make up the structure of the COSO ERM model. Given the results found, it was possible to expose the importance of the existence of these controls in the identification of failures in internal control procedures, together with evidence of improvements and process improvements, since internal controls are essential for good management in a company.

¹ UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

² UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

³ UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

⁴ UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, está cada vez mais complicado manter-se competitivo nos negócios empresariais. Isso, em virtude da concorrência, que faz com que as empresas estejam em constante evolução e reforça a necessidade de termos informações confiáveis, extraídas a partir de controles internos adequados, os quais auxiliam em todo o processo de gestão (HILLEN; PRATES, 2014; LIZOT *et al.*, 2018).

Desta forma, é necessário que as empresas deem maior importância a investimentos para aperfeiçoamentos dos controles internos. Grande parte das empresas adotam o uso dessa ferramenta para auxiliar no alcance dos objetivos propostos e para assegurar um maior nível de segurança em suas ações (JACQUES; RESKE FILHO, 2007).

Por sua vez, esses controles internos são constituídos por três elementos: i) as políticas; ii) os procedimentos; e iii) as práticas. Considerando que, esses são estabelecidos pela administração da entidade, tendo como finalidade a contribuição na verificação e gerenciamentos de riscos relativos as atividades desenvolvidas. Os sistemas de controles internos podem ser adaptados conforme as necessidades dos gestores, para serem analisados e tomados como base para auxiliar a administração, auditoria e demais interessados. Tendo estes controles, é possível oferecer uma garantia considerável à administração para suas tomadas de decisões (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2010).

Uma das estruturas de controles internos mais reconhecidas no mundo é o COSO, que se destaca por se preocupar em simplificar a tarefa do administrador em sua gestão. Em ambientes caracterizados por mudanças a utilização deste método pode ajudar a minimizar os riscos (FARRELL, 2004). Ressaltando que o controle interno é efetuado pelas pessoas e, por isso, não deve ser entendido, meramente, como um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formas. São as pessoas e as ações, que estas assumem nos diversos níveis da organização, que permitem realizar um controle interno efetivo (COSO, 2007).

A premissa pertencente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas. Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar a mesma, assim como definir como essa incerteza pode interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas. Incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor. O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos gestores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor (COSO, 2007).

Diante do exposto, a metodologia COSO denomina-se como uma ferramenta essencial

para que os controles internos tenham uma estrutura sólida, de modo que apresentem resultados positivos para a entidade, auxiliando para atingir as metas alçadas no planejamento (PELEIAS *et al.*, 2013).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORIGEM DA AUDITORIA

A auditoria surgiu como resultado da precisão da confirmação dos registros contábeis, em virtude das constituições de grandes empresas e da taxaço do Imposto de Renda estabelecido nos resultados apurados em balanços. Sua evolução ocorreu com o desenvolvimento econômico, pois foi nesse período que começaram a surgir as grandes empresas, formadas por capitais de várias pessoas, que têm na comprovação dos registros contábeis a proteção a seu patrimônio (CREPALDI, 2010).

A contabilidade, entre outras palavras, é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para possíveis tomadas de decisões na empresa, sendo ela muito antiga, sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem as mais corretas e precisas decisões. Entretanto, com o passar do tempo, o governo começou a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a tornar obrigatória para a maioria das empresas (MARION, 2012).

2.2 CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA

Desta forma, a auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, dos procedimentos, das operações, das rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, ou seja, institui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de pareceres sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica (CREPALDI, 2010).

Dito isso, a auditoria é uma especialização contábil, voltada a medir a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinando dado, ou seja, a ênfase que se dá a cada situação depende de uma série de consequências dos diferentes segmentos que compõem a organização (ATTIE, 2011).

Nesse sentido, o objetivo da auditoria é expressar o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Nesse exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhes traduzem

provas, que certifiquem a indiscutibilidade dos valores opostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se de procedimentos que lhes permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras, que sejam fundamentais para seu bom entendimento (CREPALDI, 2010).

Visto isso, vale ressaltar que existem dois tipos de auditoria, podendo ela ser interna ou externa, uma vez que o objetivo da auditoria interna é o de acrescentar valor e aperfeiçoar os procedimentos de uma empresa. Já a auditoria externa tem como objetivo aumentar a confiabilidade das demonstrações contábeis aos seus usuários, através da exposição de um parecer com informações relevantes, emitido pelo auditor (RIBEIRO; COELHO, 2013).

O principal objetivo do auditor externo ou independente, como também é conhecido, é emitir uma opinião verdadeira sobre as demonstrações financeiras auditadas, sendo que o auditor deva somente avaliar os controles relacionados com essas demonstrações, que são os controles contábeis. Se algum controle administrativo tiver influência nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar a possibilidade de avaliá-lo (ALMEIDA, 2012; RIBEIRO; RIBEIRO, 2007).

Já na auditoria interna o responsável por fazer a auditoria é um colaborador da própria empresa, e, da mesma forma da externa, a pessoa mais indicada para fazer isso seria um contador, ou uma pessoa que tenha domínio dos aspectos contábeis e conheça mais profundamente os sistemas e estruturas da empresa. Tanto na auditoria externa quanto na interna, o profissional não deve manter uma relação muito afetiva com os gestores ou donos do negócio, porque por ser tão próximo ao profissional, pode ser que não sejam repassadas as verdadeiras informações existentes, a fim de defender a empresa que está sendo auditada (ATTIE, 2011).

Quadro 1 – Auditor interno x auditor externo

Auditoria Interna	Auditoria Externa
A auditoria é realizada por um funcionário da empresa auditada.	A auditoria é realizada por um profissional independente contratado para elaboração do serviço.
O Objetivo principal é atender as necessidades dos gestores da empresa.	O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros, no que diz respeito a fidedignidade das informações.
A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para desenvolver aprimoramento e induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
O trabalho é subdividido entre as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade dos gestores.	O trabalho é subdividido em relação as contas do balanço patrimonial e da demonstração de resultado.
O auditor diretamente se preocupa coma detenção e prevenção de fraude.	O auditor incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção de fraudes.

O auditor deve ser independente em relação as pessoas, cujo trabalho é examinado por ele, porém subordinado às necessidades da empresa.	O auditor deve ser independente em relação a administração, de fato e de atitude mental.
A revisão das atividades da empresa é contínua.	O exame das informações comprobatórias de demonstrações periódicas.

Fonte: Adaptado de Portal de Auditoria (2018).

Desta forma a Auditoria pode contar com métodos para a realização de suas análises. Um deles é a partir dos controles internos, visto que podem ocorrer fraudes, independentemente do tamanho da entidade. O controle não irá eliminar totalmente tais riscos, porém é uma maneira de identificar os processos que estão sujeitos à sua ocorrência e minimizá-los (COUTINHO, 2013).

Os procedimentos de controle interno, independentemente de serem formais ou não, são essenciais para assegurar que as operações de uma instituição ocorram conforme o planejado, e deste modo, contribuam para melhorias contínuas, no alcance das estratégias e para atender as necessidades dos clientes (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014).

2.3 CONTROLES INTERNOS

O controle interno em uma instituição representa os procedimentos, os métodos ou as rotinas, cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis que sejam confiáveis e que ajudem os gestores na condução ordenada dos negócios da empresa (CREPALDI, 2010).

Dito isso, controle interno é uma parte integrada de cada um dos segmentos da instituição. E cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno. A definição de controles internos reconhece que esse sistema deva se proteger além daquelas questões diretamente relacionadas somente com as funções dos departamentos de contabilidade e de finanças (ATTIE, 2011).

Os gestores da empresa são responsáveis pela formação do sistema de controle interno, pela verificação se este está sendo seguido pelos colaboradores, e por suas modificações, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias (ALMEIDA, 2012).

Diante do exposto, a metodologia COSO apresenta-se como uma ferramenta primordial para que os controles internos tenham uma estrutura sólida, de modo que apresentem os melhores resultados para a entidade, contribuindo para atingir as metas alçadas no planejamento (PELEIAS *et al.*, 2013).

2.4 METODOLOGIA COSO.

Em 1985, foi criada nos EUA uma comissão nacional sobre fraudes em relatórios financeiros, que tinha por objetivo estudar os fatores que levavam as empresas a emitirem relatórios fraudulentos. Anos depois, essa comissão se transformou em um Comitê, que passou a ser chamado de *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* (HILLEN; PRATES, 2014).

Visto que ele é uma entidade sem fins lucrativos destinada a aprimorar os relatórios financeiros, levando em consideração princípios éticos, efetividade em controles internos e governança corporativa (FERNANDES; WRUBEL; DALLABONA, 2015). Este modelo tem como finalidade nortear o controle das organizações, com o objetivo de alvejar as metas estabelecidas, permitindo o gerenciamento dos riscos através de controle internos. Ele se tornou referência, pois delimitou padrões para implementar e validar os procedimentos de controles internos, visto que sua principal perspectiva é auxiliar na gestão de riscos (HILLEN; PRATES, 2014).

Para o COSO, o ambiente de controle fixa a filosofia de uma organização, influenciando a consciência de controle de seus colaboradores. Constitui-se na base para todos os outros componentes, determinando disciplina e estrutura. O controle interno consiste em cinco componentes relacionados com integridade, competência e ambiente de controle: (1) *Control Environment* (Ambiente de Controle); (2) *Risk Assessment* (Avaliação de Risco); (3) *Control Activities* (Atividades de Controle); (4) *Information and Communication* (Informação e Comunicação) e (5) *Monitoring* (Monitoramento), COSO (2004).

Quadro 2 – Componentes de controle interno

<i>Control Environment</i> (Ambiente de Controle)	O ambiente de controle fixa o tom de uma organização, enquanto influencia a consciência de controle de seu pessoal. É a base para todos os outros componentes, determinando disciplina e estrutura.
<i>Risk Assessment</i> (Avaliação de Risco)	Toda e qualquer entidade, para cumprir os seus objetivos, enfrenta uma variedade de riscos vindos de fontes externas e internas que devem ser avaliados.
<i>Control Activities</i> (Atividades de Controle)	Controles das atividades ou procedimentos de controles são as políticas e procedimentos que asseguram o cumprimento dos objetivos e identificam os riscos relacionados.
<i>Information and Communication</i> (informação e comunicação)	As informações devem ser identificadas e comunicadas de uma forma e prazo que permitam às pessoas cumprirem suas responsabilidades. Mensagens e informações relevantes são comunicadas por todas as partes da empresa.
<i>Monitoring</i> (Monitoramento)	Sistemas de controles internos precisam ser monitorados – avaliar a qualidade do desempenho do sistema com o passar do tempo – e políticas e procedimentos modificados, quando necessário.

Fonte: Adaptado de COSO (2004).

Com o passar do tempo, o *COSO* passou a identificar, como interesse do foco gerencial, não somente o controle dos processos em si, mas sim o estabelecimento de uma administração eficiente e eficaz dos riscos, associada a uma estrutura de governança corporativa, resultando no aprimoramento do método para um novo modelo: o *COSO ERM* (COSO, 2004).

2.5 METODOLOGIA COSO ERM

Em 2001, foi publicado o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Documento de Gerenciamento de Risco Empresarial – Estrutura Integrada) intitulado *COSO II* ou *COSO ERM*.

Este novo modelo preserva a estrutura integrada, explorando os controles internos mais progressivamente no que se refere ao gerenciamento de risco de uma organização. A premissa subjacente da gerência de risco empresarial é definida como um processo efetuado e aplicado na empresa, disposto a projetar e identificar os eventos potenciais que podem comprometer a entidade, acompanhando e controlando os riscos, em busca de uma garantia razoável da realização dos objetivos da entidade (COSO, 2004).

Figura 1 – Cubo COSO II



Fonte: COSO (2004).

A Figura 1 apresenta como os componentes da estrutura proposta para o gerenciamento de riscos se inter-relacionam e se integram ao processo de gestão de uma organização, trazendo seu enfoque diretamente no cumprimento dos objetivos organizacionais. Cabe ressaltar que, a partir do julgamento decorrente da avaliação da presença e eficácia do funcionamento dos oito

componentes que formam a estrutura do COSO ERM, é possível determinar o grau de eficácia do gerenciamento de riscos corporativos de uma organização (COSO, 2004).

O COSO ERM, através da metodologia proposta pelo *framework*, busca alinhar os objetivos de uma organização (estratégicos, operacionais, de comunicação e de conformidade) às ações que são necessárias ao seu alcance, representadas pelos componentes do gerenciamento de riscos corporativos, a saber: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta aos riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento (ARAÚJO, 2014).

O gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes inter-relacionados sendo eles: *Internal Environment* (Ambiente Interno), *Objective Setting* (Definição dos Objetivos), *Event Identification* (Identificação de Eventos), *Risk Assessment* (Avaliação de Risco), *Risk Response* (Resposta ao Risco), *Control Activities* (Atividades de Controle), *Information and Communication* (Informação e Comunicação) e *Monitoring* (Monitoramento), conforme Quadro 5, os quais se originam com base na maneira como a administração gerencia a organização e que se integram ao processo de gestão (COSO, 2007).

Quadro 3 – Componentes do gerenciamento de riscos

<i>Internal Environment</i> (Ambiente Interno)	Conforme determina o COSO, dos componentes do gerenciamento de riscos corporativos, o ambiente interno é o que se constitui a base para todos os demais componentes, pois possibilita disciplina e estrutura o que é imprescindível para o gerenciamento de riscos em uma organização. As recomendações quanto ao ambiente interno compreendem: o estabelecimento de uma filosofia de administração de riscos, que deve ser refletida nos valores e na cultura organizacional, em suas comunicações e normas; o estabelecimento de um limite de apetite aos riscos (nível de tolerância); a disseminação de valores éticos; políticas e práticas de recursos humanos; o compromisso com a competência e a atribuição de alçadas e responsabilidades, dentre as mais importantes (ARAÚJO, 2014).
<i>Objective Setting</i> (Definição dos Objetivos)	Para que a gestão de uma organização possa identificar e avaliar riscos, assim como adotar medidas para mitigá-los, é imprescindível que existam objetivos fixados, estes no âmbito estratégico, os quais servem de base para a fixação de objetivos operacionais, de comunicação e de conformidade. Além disso, os objetivos propiciam o estabelecimento de metas mensuráveis, capazes de mover a organização na realização de suas atividades.
<i>Event Identification</i> (Identificação de Eventos)	A identificação de eventos, por sua vez, possibilita à gestão concentrar-se no que é capaz de afetar à realização dos objetivos pré-estabelecidos. Consideram-se eventos os incidentes ou ocorrências originadas a partir de fontes internas ou externas, que podem afetar à execução da estratégia ou a realização dos objetivos de uma organização, podendo provocar impacto positivo, negativo ou ambos (INTOSAI, 2004). Os eventos de impacto negativo representam riscos, e exigem avaliação e resposta da gestão, já os de impacto positivo representam oportunidades, estas devem ser canalizadas e aproveitadas.

Risk Assessment (Avaliação de Risco)	A avaliação de riscos consiste na avaliação de eventos em potencial que podem causar um impacto significativo para a organização. A INTOSAI (2004) ressalta que a avaliação de riscos deve ser um processo permanente, visto que as condições governamentais, econômicas, regulatórias e operacionais estão em constante transformação. Isso também exige uma adaptação do controle interno, no sentido de lidar com os novos riscos identificados neste processo de avaliação. Há diversas técnicas de avaliação de riscos, dentre elas o COSO (2004) ressalta as seguintes: comparação com referências de mercado (<i>Benchmarking</i>); modelos probabilísticos e modelos não probabilísticos.
Risk Response (Resposta ao Risco)	A resposta aos riscos é a etapa posterior à avaliação. As respostas incluem evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos, isto considerando sua probabilidade de ocorrência e impacto. As opções de respostas são compatíveis com a tolerância ao risco da organização (apetite ao risco). Entende-se como tolerância ao risco a quantidade de riscos que uma entidade está preparada para assumir, antes de determinar a execução de uma ação (INTOSAI, 2004). Apesar desta etapa, ressalta-se que sua execução propriamente dita se dá por meio da implementação de procedimentos de controle. Considerando que, na maior parte dos casos, os riscos identificados devem ser tratados, a entidade necessitará implementar e manter um efetivo sistema de controle interno, de modo a manter o risco em um nível aceitável (INTOSAI, 2004).
Control Activities (Atividades de Controle)	Quanto ao estabelecimento de procedimentos de controle, percebe-se uma associação entre este, e dois itens anteriormente mencionados: a definição de objetivos e a resposta aos riscos. Esta integração acontece devido ao fato de que tais procedimentos (atividades de controle) asseguram que as respostas aos riscos sejam executadas de forma adequada e oportuna. Desse modo, servem de mecanismo de gestão do cumprimento dos objetivos organizacionais. As atividades de controle como um conjunto de políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação da gestão de riscos. São exemplos destas atividades: procedimentos de autorização e aprovação; procedimentos de verificação e reconciliação; revisão do desempenho operacional; controle de acesso a recursos e registros; e segregação de funções.
Information and Communication (Informação e Comunicação)	O COSO (2004), pressupõe que a identificação de informações relevantes, sua coleta e comunicação de forma coerente e tempestiva, permite que as pessoas cumpram suas responsabilidades. Quanto à comunicação, sua eficácia é considerada quando ocorre em um sentido amplo, permeando todos os níveis de uma organização. As comunicações devem transmitir, sobretudo, a importância e a pertinência do gerenciamento de riscos corporativos eficaz e os objetivos da organização.
Monitoring (Monitoramento)	O gerenciamento de riscos corporativos de uma organização modifica-se com o passar do tempo. Desta forma, é importante o monitoramento do funcionamento de seus componentes ao longo do tempo. Este monitoramento se dá por meio de atividades gerenciais contínuas, de avaliações independentes ou de ambas as formas. Através do monitoramento a integridade da gestão de riscos corporativos é mantida e são realizadas as modificações necessárias no sistema de controle interno de uma organização.

Fonte: Adaptado de Araújo (2014).

Cabe ressaltar que a partir do julgamento decorrente da avaliação da presença e eficácia do funcionamento dos oito componentes que formam a estrutura COSO ERM, é possível determinar o grau de eficácia do gerenciamento de riscos corporativos de uma organização (COSO, 2004).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é uma forma de encontrar respostas aos problemas propostos por determinados assuntos. E quando não se dispõe de material informativo suficiente para solucionar o problema, a pesquisa é requerida. Ainda assim, a pesquisa utiliza-se de técnicas e métodos para ser desenvolvida (GIL, 2010).

Para os procedimentos de coleta, a análise dos dados também varia com base no método de pesquisa e as ferramentas utilizadas na coleta das informações, podendo a pesquisa ser quantitativa que representa amostra, ou seja, quantifica os dados, ou qualitativa que define o sujeito através de análise. Ainda assim, a pesquisa pode ser uma conciliação dos dois procedimentos (KLEIN *et al.*, 2015).

Para coleta e análise dos dados foi utilizado um questionário cujo modelo, baseado nos conceitos do *COSO ERM*, é apresentado no Apêndice A. O questionário foi aplicado junto ao quadro de funcionários da empresa em questão.

Conforme o *framework COSO ERM*, representado graficamente pela Figura 1, elaborou-se um questionário para coleta de dados que foi dividido em duas partes, seguindo o método de escala nominal. Na primeira, buscou-se identificar o perfil do pesquisado, por meio de questões abertas, abrangendo aspectos demográficos e funcionais. Na segunda, as questões versaram sobre os oito componentes do Cubo *COSO II* (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento) e seu objetivo foi compreender aspectos do sistema de controle interno da instituição (objeto da pesquisa) que estivessem relacionados ao *framework COSO ERM* (FERREIRA, 2013).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A empresa gaúcha de concreto e cerâmica, objeto desta pesquisa, terá sua identidade preservada, e por isso, de agora em diante, será denominada ficticiamente de Indústria Alfa. Localizada na região do Vale do Cai, a aproximadamente 75km da capital gaúcha, Porto Alegre, está a mais de três décadas atuando no segmento de cerâmica e concretos, conquistando seus clientes através do comprometimento e seriedade, em todo o Rio Grande do Sul.

O começo de sua história desenvolveu-se em uma pequena instalação, com poucos equipamentos e uma produção praticamente manual. Atualmente, a empresa já ampliou sua planta fabril consideravelmente e automatizou grande parte de seus processos, aumentando

assim sua capacidade produtiva. Visto isso, considera-se que a empresa se preocupa com a qualidade de seus produtos, buscando inovação e investindo em maquinário automatizado para especialização da produção.

Por estar atuando há muito tempo no mercado e pelo fato de ter a credibilidade de seus clientes e moradores da região, a Indústria Alfa é referência de qualidade e profissionalismo. A coleta de dados da Indústria Alfa, deu-se no período de janeiro de 2019 a março de 2019, através de dados obtidos por entrevistas com os colaboradores e sócios administradores.

A primeira parte do questionário é direcionada ao perfil do pesquisado. A fim de levantar dados que pudessem influenciar as respostas do participante, buscou-se nesse primeiro momento caracterizar os respondentes, analisando-se os seguintes aspectos: qual a área que trabalha e qual o tempo exercendo a função.

Tabela 1 – Área de atuação

Área	Respondentes	%
Administrativo	20	32,79
Produção	23	37,70
Comercial	18	29,51
Total	61	100,00

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Verifica-se, portanto, de acordo com os dados da tabela 1, que 32,79% dos respondentes são do setor administrativo, esse por sua vez é composto por: analista de crédito, analista de TI, assistente de marketing, assistente de recursos humanos, assistente financeira, assistente fiscal, auxiliar de compras, auxiliar de contas a pagar, auxiliar de contas a receber, auxiliar de limpeza, contabilidade. Já no setor de produção, obtivemos 37,70% dos respondentes, sendo eles das áreas de analista de processos e PCP, almoxarife, engenharia, auxiliar de produção, classificação, controlador de forno, gerente industrial, operador de maromba, operador de máquinas, operador de empilhadeira, operador da central de concreto, e no setor comercial 29,51% respondentes sendo eles vendedores e supervisores de vendas.

Tabela 2 – Tempo de atuação na área

Tempo de Atuação	%
De 0 até 2 anos	29,50
De 2 até 5 anos	39,30
De 5 até 10 anos	18,00
De 10 até 15 anos	8,20
Mais de 15 anos	4,90
Total	100

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Quando analisado o tempo de serviço na função desempenhada, observou-se na tabela 2, que a maioria, o que corresponde a 39,30 dos respondentes, possui de 2 a 5 anos na função desempenhada, enquanto que apenas 4,90% dos respondentes atuam mais de 15 anos, essa que não é favorável a instituição, uma vez que sempre precisa estar dispondo de tempo para ensinar os novos colaboradores em suas respectivas funções.

Nesse aspecto, o Ambiente Interno fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estão inseridos (COSO, 2007).

Tabela 3 – Ambiente de controle

Ambiente de controle	Administrativo	Produção	Comercial	Identificado em Auditoria
AC 1	50%	91%	72%	0%
AC 2	30%	61%	61%	0%
AC 3	25%	65%	44%	0%
AC 4	20%	52%	56%	0%
AC 5	90%	96%	100%	100%
AC 6	50%	96%	94%	0%
AC 7	90%	100%	100%	100%
AC 8	55%	96%	100%	0%
AC 9	15%	57%	89%	0%
AC 10	60%	70%	100%	0%
AC 11	55%	70%	94%	0%
AC 12	60%	70%	72%	100%
AC 13	40%	61%	56%	0%
Média	49%	76%	80%	23%
Mediana	50%	70%	89%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Em suas perguntas, esse componente busca representar a organização com a sua organização operacional, assim como o desenvolvimento da política de gestão de pessoas e a aplicação do código de ética e conduta com a finalidade proporcionar o entendimento dos princípios corporativos aos colaboradores. Conforme o resultado encontrado na pesquisa fica evidenciado que por conhecimento dos colaboradores a existência, constatou-se que, com componente ambiente de controle, segundo os respondentes do setor comercial 80% acredita que seus procedimentos são realizados conforme explana o método COSO ERM, porém os dados compilados pela auditoria interna nos mostram que temos apenas em média 23% dos procedimentos em conformidade com o COSO ERM. Visto isso, acredito que precisam ser reavaliadas as formas de conduta quanto ao quesito ambiente interno em ambas as áreas, devido

ao fato que ele constitui a base para os demais componentes, pois possibilita disciplina e estrutura o que é imprescindível para o gerenciamento de riscos da instituição.

Nas Definição de Objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos (COSO, 2007).

Tabela 4 – Definição de objetivos

Grau de Concordância				
Definição de Objetivos	Administrativo	Produção	Comercial	Identificado em Auditoria
DO 14	40%	70%	100%	0%
DO 15	35%	61%	78%	0%
DO 16	30%	61%	94%	0%
DO 17	30%	70%	89%	0%
DO 18	25%	52%	50%	0%
DO 19	30%	52%	61%	0%
Média	32%	61%	79%	0%
Mediana	30%	61%	83%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Os resultados encontrados na tabela 4 demonstram que no setor comercial 100% dos respondentes consideram que os objetivos estratégicos estão claramente definidos, já no setor administrativo não é bem essa realidade que se apresenta, sendo que apenas 40% dos respondentes acreditam que os objetivos estão claramente definidos. Já no quesito de eficiência e eficácia das operações, essas diferenças também se apresentam, onde 89% dos respondentes do setor comercial acreditam que os objetivos de eficiência e eficácia estão claramente definidos e os respondentes do setor administrativo apenas 30% acredita nessa existência. Conforme a análise elaborada pela auditoria interna da empresa nenhum dos quesitos da tabela 2 são atendidos, evidenciando que neste componente os controles internos não se encontram fundamentados conforme a metodologia COSO ERM.

Por conseguinte, na Identificação de Eventos esses podem ser internos e/ou externos e capaz de influenciar no cumprimento dos objetivos de uma organização, sendo assim, devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são direcionadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos (COSO, 2007).

Tabela 5 – Identificação de eventos

Grau de Concordância				
Identificação dos Objetivos	Administrativo	Produção	Comercial	Auditoria Interna
IDE 20	50%	83%	89%	0%
IDE 21	20%	52%	83%	0%
IDE 22	35%	91%	94%	100%
IDE 23	35%	52%	94%	0%
IDE 24	30%	87%	89%	0%
Média	34%	73%	90%	20%
Mediana	35%	83%	89%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Nesse componente apenas 50% dos respondentes do setor comercial acreditam ser identificados eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da instituição. Já no setor de produção, 83% acreditam na existência de identificação desses eventos, comparativamente a auditoria interna, que não identifica a existência desse quesito em seus processos de acordo com a metodologia COSO ERM.

Para tanto, na Avaliação de Riscos os mesmos são analisados, considerando-se sua probabilidade e impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto a sua condição de inerentes e residuais (COSO, 2007).

Tabela 6 – Avaliação de risco

Grau de Concordância				
Avaliação de Risco	Administrativo	Produção	Comercial	Auditoria Interna
AR 25	50%	91%	72%	0%
AR 26	30%	61%	61%	0%
AR 27	25%	65%	44%	100%
AR 28	20%	52%	56%	0%
AR 29	90%	96%	100%	0%
AR 30	50%	96%	94%	0%
AR 31	90%	100%	100%	0%
AR 32	55%	96%	100%	0%
AR 33	15%	57%	89%	0%
Média	47%	79%	80%	11%
Mediana	50%	91%	89%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Através dos dados coletados, evidenciou-se que a auditoria interna é prática dos setores adoção de medidas para amenizar os riscos envolvidos nos seus processos, visto que apenas 25% dos respondentes do setor administrativo acreditam existir essas medidas para amenizar os riscos, percebe-se uma falha na organização quanto a esse quesito, na visão da auditoria

interna evidencia que a instituição analisada não avalia potencialmente os impactos dos riscos e a probabilidade de ocorrências deles. Dessa forma, ao se fazer uma leitura das respostas do setor comercial obtivemos uma média de 80% de concordância. Porém, as respostas computadas referente a auditoria interna não nos mostram um bom cenário, que apresenta uma média de apenas 11% de concordância quanto a avaliação de riscos. Sendo que esse componente é o que avalia a potencialidade de ocorrência de riscos a instituição, deve-se dar uma maior importância para esse segmento ter um maior grau de concordância entre os colaboradores conforme apresenta a metodologia COSO ERM.

Enquanto isso, no componente Respostas aos Riscos é onde a administração escolhe para responder aos possíveis riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com a apetite a riscos (COSO, 2007).

Tabela 7 – Respostas aos riscos

Grau de Concordância				
Respostas aos Riscos	Administrativo	Produção	Comercial	Auditoria Interna
RR 34	50%	83%	89%	0%
RR 35	20%	52%	83%	0%
RR 36	35%	91%	94%	0%
RR 37	35%	52%	94%	0%
Média	35%	70%	90%	0%
Mediana	35%	67%	92%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Conforme os respondentes do setor comercial, a resposta ao risco da instituição estudada apresenta uma média de 90% de concordância para os procedimentos aplicados, porém nenhum deles foram identificados pela auditoria interna conforme o COSO ERM. Além disso, com base nos dados obtido dos componentes apresentados na tabela, evidencia-se que no setor administrativo na ocorrência de resposta ao risco teve uma média de concordância de 35%, extremamente baixa se comparada ao setor comercial, porém muito mais coerente considerando-se que a auditoria interna não encontrou a realização desses quesitos na instituição.

Cabe a instituição verificar uma melhor condição de como é possível evidenciar a importância desse componente aos seus colaboradores, para que as tarefas sejam executadas da melhor forma possível para reduzir os riscos ou preveni-los, visto que este seria o melhor cenário para a instituição.

Nesse sentido, Procedimentos de Controles são políticas e procedimentos são

estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia (COSO, 2007).

Tabela 8 – Procedimentos de controles

Procedimentos de Controle	Grau de Concordância			
	Administrativo	Produção	Comercial	Auditoria Interna
PC 38	50%	65%	78%	0%
PC 39	45%	57%	72%	0%
PC 40	20%	57%	78%	0%
PC 41	20%	61%	61%	0%
PC 42	25%	52%	61%	0%
PC 43	15%	52%	61%	0%
PC 44	20%	57%	50%	0%
PC 45	50%	57%	83%	0%
PC 46	40%	48%	72%	0%
PC 47	55%	61%	50%	0%
Média	34%	57%	67%	0%
Mediana	33%	57%	67%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Visto que as atividades de controles visam amenizar os riscos identificados, faz-se necessário verificar se estão sendo realizados corretamente e de maneira oportuna os eventos, processos e atividades. Conforme tabela constatou-se, que ao ser questionado quanto a existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos de alcançar os objetivos, os respondentes do setor administrativo demonstraram 50% de graus de concordância, já a auditoria interna não constatou a existência desse quesito. Mas, levando-se em consideração as médias computadas na Tabela 8, o setor administrativo é o que ficou mais coerente aos dados compilados pela auditoria interna. Deste modo, essa abordagem foi ponderada por 34% como adotado no setor, sendo identificada apenas em auditoria interna a média de 0%. Visto isso, é necessário que a instituição demonstre aos colaboradores da instituição a importância desse segmento, pois se não houver controle não teremos como mencionar as respostas ao risco, sendo que atualmente a auditoria interna não abrange o ambiente de atividades de controle em seus processos conforme o COSO ERM.

Por sua vez, Informação e Comunicação é onde as informações relevantes são identificadas, apanhadas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis da organização (COSO, 2007).

Tabela 9 – Informação e comunicação

Grau de Concordância				
Informação e Comunicação	Administrativo	Produção	Comercial	Empresa
IC 48	55%	61%	83%	100%
IC 49	55%	74%	89%	0%
IC 50	55%	65%	89%	100%
IC 51	55%	65%	89%	0%
IC 52	70%	61%	72%	100%
IC 53	25%	70%	56%	0%
IC 54	30%	57%	61%	0%
IC 55	25%	61%	78%	0%
IC 56	50%	65%	89%	0%
IC 57	50%	65%	72%	0%
Média	47%	64%	78%	30%
Mediana	53%	65%	81%	0%

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Conforme dados apresentados na tabela 9, percebe-se que a auditoria interna entende que as informações consideradas relevantes não são dotadas de qualidade suficiente para permitir que o gestor tome decisões apropriadas, porém 89% dos respondentes do setor comercial acreditam que há confiabilidade nas informações geradas para tomadas de decisões dos gestores.

Quando foi indagado aos respondentes se as informações pertinentes são identificadas e comunicadas de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades, 78% do setor comercial acredita que sim. Já entre os respondentes do setor administrativo, apenas 25% respondeu que sim, o que ficou mais próximo com a auditoria interna, já que a mesma diz que as informações não são coerentes e em tempo hábil.

A média geral encontrada quanto a esse segmento, no setor comercial ficou bem acima da média computada pela auditoria interna. Visto isso, percebe-se que esse setor em questão acredita que não há muitos problemas quanto a informação e comunicação. Porém, segundo a auditoria interna, entende-se que há a necessidade de melhorar consideravelmente a confiabilidade das informações, assim como sua respectiva comunicação.

Sem informação e comunicação não temos como transmitir, sobretudo, a importância e a pertinência do gerenciamento de risco. Sendo assim, não temos a eficiência necessária para atender os procedimentos do método do COSO ERM.

Entretanto no Monitoramento é onde a integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e onde são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes, ou de ambas as formas (COSO,

2007).

Tabela 10 – Monitoramento

Grau de Concordância				
Monitoramento	Administrativo	Produção	Comercial	Empresa
MO_58	30%	61%	61%	0%
MO_59	35%	70%	67%	0%
MO_60	25%	65%	67%	0%
MO_61	20%	65%	100%	0%
MO_62	40%	70%	89%	0%
Média	30%	66%	77%	0%
Mediana	30%	65%	67%	0%

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Conforme observar-se na tabela 10, a atividade de monitoramento identificou uma média geral de 0% compilada pela auditoria interna quanto a esse segmento nas rotinas da instituição. Este resultado não é nada satisfatório, uma vez que a atividade de monitoramento é uma importante ferramenta de gestão da empresa. Foi evidenciado que o setor comercial, quando questionado quanto a segregação das atividades atribuídas aos funcionários, se são monitoradas de forma que seja evitado conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional, houve uma unanimidade de concordância. Porém, no setor administrativo houve apenas 20% de respostas positivas, levando em consideração que a auditoria interna não identificou essa atividade, isso demonstra que há uma grande falha quanto ao entendimento dos setores em relação a segregação das atividades.

De modo geral, a auditoria deve dedicar mais atenção à gestão de todos os componentes, para garantir um melhor funcionamento de seus controles, uma vez que, conforme menciona a metodologia COSO ERM, um sistema eficaz de identificação, coleta e comunicação da informação é essencial para um bom funcionamento de controles internos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo possibilitou visualizar o conhecimento e o posicionamento do quadro funcional de uma empresa familiar em relação ao sistema de controles internos em perspectiva a metodologia desenvolvida pelo COSO ERM. Para isso, foram aplicados questionários a 61 colaboradores dos setores de administrativo, de produção e comercial, onde buscou-se destacar componentes relacionados ao ambiente de controle, definição dos objetivos, identificação dos eventos, avaliação de resposta ao risco, atividades de controles, informação, comunicação e monitoramento.

Considerando os dados apresentados, evidenciou-se que, dos resultados dos 8 componentes apresentados pelo COSO ERM, poucas foram as respostas que tiveram algum grau de concordância com os dados compilados pela auditoria interna. Analisando as médias dos respondentes encontradas com as médias apresentadas pela auditoria interna, observar-se que o setor comercial foi o que apresentou maior divergência.

Percebeu-se no decorrer da aplicação do questionário que os profissionais não demonstram um entendimento sobre o tema abordado pelo COSO ERM, fato esse que compromete uma análise qualitativa das respostas. Podemos observar que, sobre o ponto de ambiente de controle, a percepção sobre o nível de concordância da auditoria interna foi de 23%, enquanto que no departamento comercial encontrou-se 80%. Nas definições de objetivos, a auditoria não constatou nenhum grau de concordância, onde o departamento comercial demonstrou um nível de concordância de 90%. Nas identificações de objetivos, a auditoria interna obteve uma média de 20% de concordância, onde o setor comercial teve 90% de concordância dos respondentes quanto a este componente.

No quesito avaliação de risco, o setor comercial obteve 80% de positividade quanto as questões analisadas onde a auditoria encontrou apenas uma média de 11%, já quanto aos procedimentos de respostas aos riscos e procedimentos de controles a auditoria interna não encontrou nenhum grau de concordância em ambas. Enquanto que o setor comercial encontrou um grau de concordância de 90% e 67%, respectivamente, sobre o quesito de informação e comunicação, o setor comercial obteve um grau de concordância de 78% e a auditoria interna 30%, quanto ao monitoramento, o setor comercial acredita existir 77% de concordância com o modelo COSO ERM, onde a auditoria interna diz não existir.

Em sua grande maioria, os conceitos explorados pelo questionário apresentaram entendimentos bastante dispersos entre os departamentos da empresa. Esse fato pode, inclusive, ter inibido uma resposta mais objetiva.

Visto isso, a aplicabilidade do modelo COSO ERM em seu formato e conceitos originais não se mostra eficaz no sentido de mapeamento de riscos controles em uma empresa com essas características, uma vez que a cultura existente é muito forte, se fazendo necessário treinamentos para os profissionais e adaptações nos descritivos do questionário, para assim poder abordar o tema com clareza e eficácia.

Contudo, esse trabalho foi realizado aplicando o modelo apenas na empresa objeto de estudo. Recomenda-se, portanto, como sugestão para estudos futuros, a possibilidade de aplicar essa metodologia em empresas similares, para então poder ver o cenário existente, e/ou em que tipo de instituição ela apresenta um melhor resultado. Desta forma, poder-se-ia verificar quais

as melhorias necessárias para poder institucionalizar esse método em empresas do ramo familiar.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ARAÚJO, J. G. R. **Controle interno na perspectiva do framework COSO ERM**: um estudo na Universidade Federal da Paraíba. 2014. 113 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2014.
- ATTIE, W. **Auditoria conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. 2004. Disponível em: www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf. Acesso em: 01 abr. 2019.
- COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. 2007. Disponível em: www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf. Acesso em: 03 abr. 2019.
- COUTINHO, J. S. A importância do controle interno da prevenção de fraudes. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 3, n. 1, p. 55-58, 2013.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2010.
- FERNANDES, F. C.; WRUBEL, F.; DALLABONA, L. F. Gerenciamento de riscos na cadeia de suprimentos de micro e pequenas empresas têxteis: discussão exploratória sobre oportunidades de pesquisa. **REGPEPE - Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 4, n. 1, p. 125-151, 2015.
- FERREIRA, H. M. C. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos**: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. 2013. 80 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília – UNB Universidade Federal da Paraíba – UFPB Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, Paraíba, 2013.
- HILLEN, C.; PRATES, A. L. Unespar–Câmpus. A importância do controle interno na gestão: diagnóstico em uma empresa do ramo de comércio de automóveis. *In: IX Encontro de Produção Científica e Tecnológica*, p. 1-14, 2013. Campo Mourão, 2014.
- JACQUES, E. A.; RESKE FILHO, A. Controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 83-99, 2007.
- KLEIN, A. Z. *et al.* **Metodologia de Pesquisa em Administração**: Uma abordagem prática. São Paulo: Atlas S.a., 2015.

LIZOT, M. *et al.* Análise dos Procedimentos de Controles Internos a partir da Metodologia COSO: Aplicação em uma Indústria Alimentícia. **Gestão e Desenvolvimento em Revista**, v. 4, n. 1, p. 38–54, 2018.

MARION, J. C. **Normas e práticas Contábeis**: Uma introdução. São Paulo: Atlas, 2012.

PELEIAS, I. R.; *et al.* Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 29-49, 2013.

RIBEIRO, O. M; COELHO, J. M. R. **Auditoria Fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, W. A. C.; GOMES, M. C. O.; ARAÚJO, E. A. T. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, p. 1-18, 2014.