

Reflexões acerca das propostas metodológicas de controle interno

Autores:

MAICON ANDERSON ZANETTE

(UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA)

MARCELO HAENDCHEN DUTRA

(UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA)

LUIZ ALBERTON

(UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA)

RESUMO

O presente artigo trata-se de um apanhado teórico que tem como objetivo alinhar as propostas metodológicas dos órgãos considerados referenciais em estudo sobre controle interno. Apresenta-se, dentro dessa perspectiva, os modelos do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), do *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) e do *Control Objectives for Information and Related Technology* (Cobit®). O alinhamento de tais abordagens conceituais visa a reflexão acadêmica acerca dos principais modelos estruturais de controles internos disponíveis, no sentido de verificar as opções existentes que mais tenham seus princípios condizentes com as perspectivas das organizações que pretendem implantar ou revisar sua estrutura ou sistema de controles internos. A relevância da discussão torna-se eminente para o momento vivido pelo mercado norte-americano após os vultosos escândalos corporativos que deram origem a lei designada *Sarbanes-Oxley*, com reflexo direto nos principais mercados mundiais por conta da globalização, incluindo-se entre esses o mercado brasileiro. O estudo permite verificar que todas as estruturas alinhadas têm em comum os principais preceitos adotados pela metodologia do COSO.

Palavras-Chave: Controle Interno. Governança Corporativa. COSO. CICA. Cobit®.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Diante dos escândalos corporativos, das inconsistências de informações e do pânico na bolsa de valores, ocasionados, principalmente, pela ausência de regras claras e de informações transparentes das empresas aos seus investidores, no qual o referencial de destaque tem sido o esquema de corrupção empresarial que acarretou na falência da Enron ocorrida em 2002, o modelo de governança corporativa norte-americano demonstrou uma relativa fragilidade dos sistemas de controles internos.

Pela necessidade de ao mesmo tempo praticar procedimentos mais enérgicos nos processos operacionais e de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios contábeis, a importância dos controles internos na redução da incidência de relatórios fraudulentos tornou-se foco de uma nova estrutura regulamentar naquele país, com destaque para a edição da designada Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), publicada no ano de 2002 (OLIVEIRA e LINHARES, 2006).

A referida lei, que atinge inclusive companhias brasileiras que possuem ações negociadas nas bolsas daquele país, trouxe consigo, na seção 404, a exigência de avaliação

anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios contábeis, requerendo ainda dos diretores executivos e financeiros que avaliem e atestem periodicamente a eficácia dos controles internos da entidade reportada.

Adicionalmente, deliberou também, por meio da seção 302, que esses mesmos diretores emitam uma certificação anual e/ou trimestral, como pessoa física, declarando que efetivaram a divulgação dos controles e procedimentos da entidade e que estes estão de fato implantados e avaliados.

Desde então, ao se discutir no meio contábil a controladoria, a auditoria, entre outros temas emergentes relacionados à governança corporativa, um assunto parece ter se tornado fundamental: a relevância dos controles internos para atingir os objetivos propostos nessa área (BERGAMINI JR, 2005).

Segundo Oliveira e Linhares (2006, p. 02),

para o exercício de uma boa governança corporativa dentro de uma empresa, é necessária a implantação de técnicas para identificação, avaliação e controle de riscos, sendo impossível existir governança empresarial sem um eficaz controle interno. Para que o gerenciamento de riscos seja um sucesso, é preciso que os líderes das organizações possam enxergá-los como uma forma de gerar valor aos acionistas.

Para Gomes e Salas (1999), um sistema de controle envolve o desenho organizacional da estrutura de controle, com a determinação dos indicadores de controle e do sistema de informação, o qual permitirá a efetiva realização do processo de controle (planejamento, avaliação do resultado e decisões corretivas).

Os autores (GOMES e SALAS, 1999) comentam também que muitas organizações não facilitam nem a adequação estratégica nem a coordenação organizacional de um sistema de controle de gestão, resultando muitas vezes apenas em um conjunto de instrumentos burocráticos sem sentido, criando uma ficção de que existe um sistema de controle ou ainda justificando o poder e influência de quem os administra.

Diante do contexto, há que se verificar que não basta definir determinados controles internos por questões de convenção. Torna-se indispensável, pois, uma estrutura adequada ao modelo apropriado às necessidades de cada organização, individualmente considerada. Para isso, é fundamental conhecer os principais modelos existentes de estrutura de controles internos, visando verificar qual o modelo que possui os princípios mais apropriados, de acordo com a filosofia da entidade que adotará os controles internos.

Nesse sentido, o objetivo do presente artigo é alinhar as propostas metodológicas dos órgãos considerados referenciais em estudo sobre controle interno. Apresenta-se, dentro dessa perspectiva, os modelos do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), do *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) e do *Control Objectives for Information and Related Technology* (Cobit®).

O alinhamento de tais abordagens conceituais visa a reflexão acadêmica acerca dos principais modelos estruturais de controles internos disponíveis, no sentido de verificar as opções existentes que mais tenham seus princípios condizentes com as perspectivas das organizações que pretendem implantar ou revisar sua estrutura ou sistema de controle.

Com esse intuito, o artigo está organizado da seguinte maneira: inicialmente é efetuada uma breve revisão teórica sobre controles internos; em seguida, discorre-se acerca dos três modelos estruturais referendados anteriormente; por fim, são tecidas as considerações finais.

A relevância da discussão torna-se eminente para o momento vivido pelo mercado norte-americano após os vultosos escândalos corporativos que deram origem a lei designada

Sarbanes-Oxley, com reflexo direto nos principais mercados mundiais por conta da globalização, incluindo-se entre esses o mercado brasileiro.

2. CONTROLES INTERNOS – BREVE CONSIDERAÇÕES

A implantação de controles em uma empresa é de fundamental importância, uma vez que influência diretamente nos processos operacionais internos e externos. O controle organizacional se torna imprescindível a fim de se cultivar um sistema capitalista organizado.

Os controles internos de uma determinada companhia devem estar adequados às suas necessidades, de modo a proporcionar, inclusive, segurança razoável à construção das suas informações (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002).

Conforme explicita Koontz e O'Donnell (1976, p. 255), “o controle consiste em verificar se tudo corre de conformidade com o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar as falhas e os erros para retificá-los e evitar sua reincidência. Aplica-se a tudo: coisas, pessoas, atos...”.

Para estabelecer um sistema de controle de gestão, a governança se depara com a necessidade de tratar os riscos empresariais que, como eventos futuros e incertos, podem influenciar de forma significativa no cumprimento dos objetivos da entidade (McCRIMMON e WEHRUNG, 1986 *apud* MARTINS, SANTOS e DIAS FILHO, 2004).

Seguindo essa linha de pensamento, o AICPA (*apud* GALLORO, 2000, p. 61) define controle interno como “o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e a confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão”.

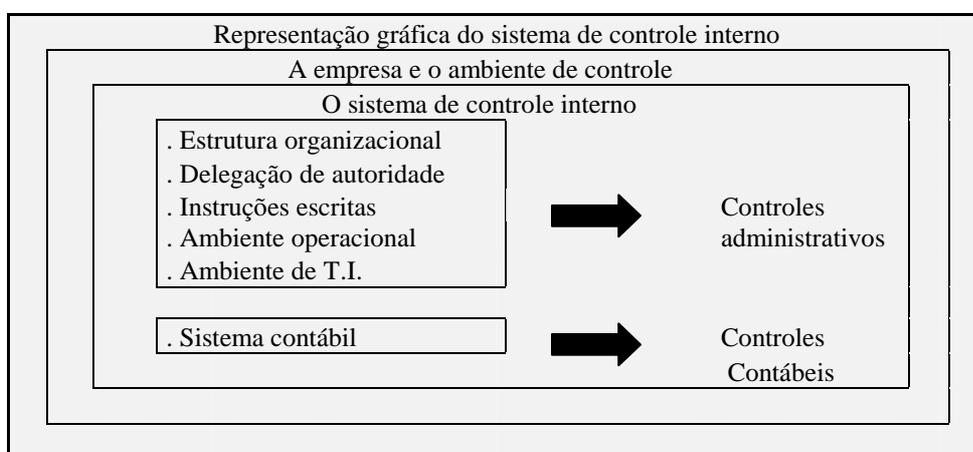
Nessa conceituação destaca-se a importância dos controles internos como instrumentos que permitem à administração de uma entidade acompanhar e medir o alcance de seus objetivos e de suas metas, através do cumprimento das regras e estratégias estabelecidas no planejamento estratégico.

Contemplam-se na definição elementos que mostram as funções essenciais dos controles internos, quais sejam: proteger o patrimônio (ativos); conferir exatidão e fidelidade aos dados contábeis; promover a eficiência operacional; e estimular a obediência às diretrizes estabelecidas pela alta administração.

Analisando-se cada função separadamente, constata-se que “a proteção do patrimônio”, é uma das funções que mais requer atenção da administração. Por outro lado, “conferir exatidão e fidelidade aos dados contábeis” é algo crucial para a continuidade das empresas. Mecanismos que garantam a coleta de informações, com a maior acurácia possível, são indispensáveis. “Promover a eficiência operacional”, por seu turno, consiste em garantir que as operações sejam executadas de acordo com as melhores condutas, mantendo a motivação do pessoal e estimulando a comunicação e o cumprimento das regras adotadas, visando à otimização dos recursos e ao alcance das metas estabelecidas. Já “estimular a obediência às diretrizes estabelecidas pela alta administração” significa garantir a adesão às políticas adotadas, de maneira que os participantes da empresa rumem juntos em uma mesma direção.

Os controles internos podem ser caracterizados como: 1) administrativos, que são aqueles ligados principalmente à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas; e 2) contábeis, que têm como objetivos diretos a proteção patrimonial e a

qualidade da informação contábil. Para que se possa compreender melhor essa divisão é que se apresenta a Figura 1 a seguir.



Fonte: PELEIAS (2003, p. 09)

Figura 1 – Representação gráfica do sistema de controle interno

A adoção dos controles internos exige, ainda, que sejam levadas em conta as suas limitações, quais sejam: i) a relação custo *versus* benefício deve ser favorável, isto é, o custo dos controles internos de uma entidade não deve ser superior aos benefícios por eles proporcionados; ii) a existência de conluio: ocorre quando indivíduos agem conjuntamente, visando fraudar os controles internos de maneira que não possam ser detectados; iii) o julgamento incorreto de informações, que pode gerar decisões equivocadas; iv) a existência de falhas: interpretações equivocadas de manuais de instruções e procedimentos (sem que haja a intenção de burlar), que geralmente ocorrem por distração, cansaço ou descuido em geral (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002).

É essencial verificar que, embora possa parecer algo genérico, a formatação de um sistema de controles internos é peculiar e característico a cada entidade e leva em conta fatores como: o porte da companhia, sua estrutura, complexidade e a diversidade de suas operações; as regulamentações legais gerais e específicas a que cada empresa está sujeita; o próprio sistema de informações (processamento de dados), dentre outros fatores (MIGLIAVACCA, 2002).

3. COSO REPORT E COSO ENTERPRISE RISK MANAGEMENT - ERM

Segundo Ferreira, Valente e Asato (2002), em 1985, criou-se, nos Estados Unidos, através de uma iniciativa independente, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Elaboração e Apresentação de Relatórios Financeiros,

Comissão *Treadway*), composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira, tendo como principal objeto de estudo a importância de controles internos na redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos.

Já em 1992, o COSO, composto por uma comissão das principais associações de profissionais ligados à área nos Estados Unidos (AICPA, IIA, AAA, IMM e FEI), desenvolveu o protocolo COSO I, também denominado de *The COSO Report*, que relacionava em sua estrutura tridimensional (o chamado cubo do COSO, apresentado na Figura 2) uma maior observância para a identificação e análise dos riscos internos e externos à organização, pelos que conduzem à entidade num todo (BERGAMINI JR, 2005).



Fonte: EDELSTEIN (2004)

Figura 2: Cubo de COSO (Internal Control – a Integrated Framework)

A metodologia *Internal Control – a Integrated Framework (COSO Report)* tem como princípio analisar e melhorar a efetividade dos controles internos, fornecendo subsídios para que a administração e demais interessados pudessem utilizar e avaliar um sistema de controle. Foi necessário estabelecer uma definição única de controle interno para que as partes envolvidas tivessem um parâmetro comum, com a finalidade de avaliação e melhoramento constante de seus sistemas (BARBOSA, PUGLIESE e SPECCHIO, 1999).

Nesse intento, a metodologia passou a adotar os princípios de controle expostos no Quadro 1, apresentado a seguir.

1. Integridade e valores éticos	10. Avaliação dos Riscos de Fraudes	19. Comunicação com o Board
2. Importância da Diretoria	11. Elementos das Atividades de Controle	20. Comunicação com o ambiente externo
3. Filosofia e estilo operacional de gerenciar	12. Atividades de Controles ligadas à Avaliação de Riscos	21. Monitoração Contínua
4. Estrutura organizacional	13. Seleção e desenvolvimento das Atividades de Controle	22. Avaliações separadas
5. Comprometimento com a divulgação de informações contábeis fidedignas	14. Tecnologia de informações	23. Deficiências na apresentação dos relatórios
6. Autoridade e responsabilidade	15. Informações precisas	24. Papéis (mapas) de trabalho
7. Recursos humanos	16. Controle de informações	25. Conselho e Comitê de Auditoria
8. Importância dos objetivos da apresentação dos relatórios	17. Comunicação da Administração	26. Outras observações particulares

9. Identificação e análise dos riscos na apresentação dos relatórios	18. <i>Feedback</i> (Fluxo oposto) da comunicação	
--	---	--

Fonte: Adaptado e traduzido pelos autores a partir de IIA (2005, p. 02)

Quadro 1: COSO's Principles of Internal Control

Com base nesses princípios o COSO propôs em definitivo uma estrutura integrada sustentada pela busca de se atingir os objetivos das empresas em três categorias fundamentais: i) eficácia e eficiência das operações; ii) confiabilidade dos relatórios financeiros; e, iii) cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 2006).

Para isto, foi colocado em uma estrutura conceitual os diversos controles internos recomendáveis, identificados a partir de cinco componentes de controle que se inter-relacionam, conforme exposto no Quadro 2.

Componente:	Definição:
1) Ambiente de Controle	É a base para todos os demais componentes. Diz respeito a fatores como ética, integridade, formas de conduta, políticas de recursos humanos, estrutura da organização, forma de atuação e atenção do Conselho de Administração e da alta administração quanto à cultura de controle, designação adequada de autoridade e responsabilidade e a alocação adequada de recursos.
2) Avaliação de Risco	Consiste da identificação e análise de risco (interno ou externo) que são relevantes ao alcance dos objetivos da empresa. Esta avaliação deve considerar a sua severidade, a frequência com que estes ocorrem e conseqüentemente, seu grau de impacto, determinado, a partir daí, como a empresa administrará tais riscos.
3) Atividades de Controle	São as políticas e procedimentos que asseguram que os planos e direcionamento indicados pela administração são atingidos e ocorrem através de toda organização, em todos os níveis, incluindo todas as funções, inclusive segurança física e lógica dos sistemas.
4) Informação e Comunicação	Os sistemas de informação produzem relatórios contendo informações operacionais, financeiras e de <i>compliance</i> que tornam possível a condução e controle do negócio. Tratam de informações geradas tanto interna como externamente e que serão divulgadas também interna e/ou externamente. Além disso, o sistema de informações deve permitir fluxo adequado de informações através de toda a organização, dos níveis hierárquicos inferiores para os superiores e vice-versa e com órgãos externos.
5) Monitoramento	É representado pelo monitoramento contínuo no curso de operações, atividades regulares de gerenciamento e supervisão e de outras atividades decorrentes de realização de tarefas pelas pessoas. As deficiências encontradas ao longo do monitoramento devem ser comunicadas ao supervisor responsável. Caso sejam encontradas durante exames especiais, devem ser comunicadas aos níveis mais elevados da administração.

Fonte: Adaptado a partir de MORAES (2003, p. 45-46).

Quadro 2: Componentes do *COSO Report*.

Surge a partir de tal interação de conceitos uma relação (integração) entre os elementos relacionados e as categorias referidas. Essa integração (estrutura integrada), evidenciada anteriormente na Figura 2, permite a compreensão de que todos os elementos são fundamentais em cada uma das categorias, de maneira sistemática isolada e também se considerados na visão conjunta (do todo).

Essa estrutura integrada torna possível estabelecer um programa de controles internos com estrutura adequada aos processos operacionais padrão de uma entidade. A partir das etapas: 1) Planejar o Programa; 2) Avaliar o Ambiente de Controle; 3) Definir o escopo; 4) Elaborar um arquivo de controles permanente; 5) Realizar testes; e, 6) Monitorar.

Contudo, com o tempo o próprio COSO passou a reconhecer o interesse do foco gerencial não somente ao controle dos processos em si, mas também de uma gerência efetiva e eficaz do risco aliado à uma estrutura de governança corporativa. Para tanto, a necessidade de aperfeiçoamento do método fez prudente, principalmente no gerenciamento do risco, a elaboração de um novo modelo.

Disso resultou a divulgação em 2001 do *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Documento de Gerenciamento de Risco Empresarial – Estrutura Integrada), intitulado *COSO II* ou *COSO ERM*, que pode ser visto como uma versão melhorada (evoluída) do *COSO I* ou *COSO Report*.

O novo modelo, além de preservar a estrutura integrada, explora os controles internos mais extensivamente 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 afetar a entidade conduzindo o risco para fornecer uma garantia razoável a respeito da realização dos objetivos da entidade (COSO, 2006).

Para a realização dos objetivos fundamentais estabelecidos na missão e visão da organização o modelo estrutural sugerido no relatório *Enterprise Risk Management – ERM*, apresentado na Figura 3, estabelece que a gerência de riscos precisa definir: as estratégias (*Estrategic*); utilizar eficiente e eficazmente seus recursos (*Operations*); reproduzir através de relatórios as decisões e resultados (*Reporting*); e, respeitar as leis e regulamentos imposto pela gestão (*Compliance*).



Fonte: COSO, 2006.

Figura 3: Enterprise Risk Management - Integrated Framework (COSO ERM - Matriz Tridimensional)

O modelo tridimensional de gerenciamento do risco de *COSO ERM*, além dos elementos previstos no *COSO Report*, foi acrescido de componentes representados por fileiras horizontais que podem ser assim expressas:

Componente:	Definição:
1) Ambiente Interno	Abrange o tom da organização, a base para como o risco é visto e dirigido por uma entidade, incluindo o apetite da filosofia do risco e da gerência de risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que se operam.
2) Definição dos objetivos	Os objetivos devem existir antes que a gerência possa identificar os eventos potenciais que afetam sua realização. A gerência de risco da empresa assegura um processo para ajustar objetivos e aqueles objetivos escolhidos suportaram e alinham com a missão da entidade e ser consistente com seu apetite do risco.

3) Identificação de Eventos	Os eventos internos e externos afetam a realização dos objetivos de uma entidade, devendo ser identificado, distinguindo entre riscos e oportunidades. As oportunidades são canalizadas em função das estratégias ou ao objetivo da gerência de processos.
4) Avaliação do Risco	Os riscos são analisados, considerando a probabilidade e o impacto, como uma base para determinar como devem ser controlados. Os riscos inerentes são avaliados em uma base residual.
5) Resposta ao Risco	A gerência seleciona respostas do risco - que evita, aceitando, reduzindo, ou compartilhando o risco - desenvolvendo um jogo das ações para alinhar riscos com as tolerâncias do risco da entidade e o apetite do risco.
6) Atividades de Controle	As políticas e os procedimentos são estabelecidos e executados para ajudar assegurar as respostas aos riscos realizados eficazmente.
7) Informação e Comunicação	A informação relevante é identificada, capturada, e comunicada em um formulário ou outro meio que permitam pessoas de realizar a sua responsabilidade. Uma comunicação eficaz ocorre também em um sentido mais largo, fluindo para baixo, transversalmente, e em toda a entidade.
8) Monitoramento	A totalidade da gerência de risco da empresa é monitorada e modificações são feitas como necessário. Monitoramento é realizado em todas as atividades da gerência, avaliações separadas, ou ambas. A gerência de risco da empresa não é estritamente um processo de série, onde um componente afete somente o seguinte. É um processo multi-direcional, iterativo em que quase todo o componente pode e influencia outro.

Fonte: Adaptado de COSO, 2006.

Quadro 3: Componentes do modelo de gerenciamento de risco *COSO ERM*

Mesmo diante de tais avanços da estrutura conceitual de tal modelo, necessário é observar que o modelo de gerenciamento de risco criado para o *COSO ERM* possui as mesmas limitações de outros modelos, conforme descrito na seção 2 deste trabalho.

4. GUIDANCE ON ASSESSING CONTROL (CoCo)

A metodologia desenvolvida em junho de 1997 pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), denominada *Guidance on Assessing Control - The CoCo Principles* (CoCo), segundo Barbosa, Pugliese e Specchio (1999), visa auxiliar à alta administração das organizações a implementar e avaliar um ambiente de controle, de maneira a alcançar seus objetivos operacionais e estratégicos.

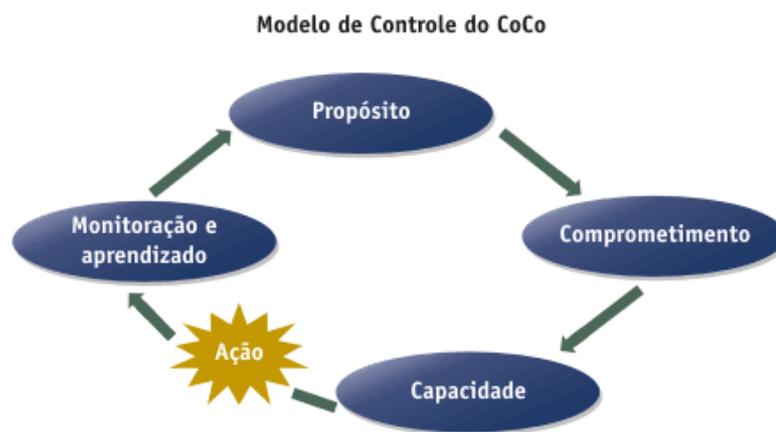
Os princípios de avaliação desta metodologia são baseados na responsabilidade direcionada ao Diretor Presidente, tendo como foco principal os objetivos da organização e os riscos a ela relacionados. As perspectivas da avaliação devem ser englobadas e conduzidas por pessoas capacitadas na empresa por completo, servindo de forma para auto-avaliação, através de um processo contínuo revisado com vistas ao melhoramento organizacional dos procedimentos e operações realizadas (MORAES, 2003).

Assim como COSO, defende a premissa do interesse no foco gerencial através de processos. *CoCo* amplia também o conceito de que controle, tendo por base o próprio modelo desenvolvido por aquele comitê.

O entendimento da CICA é de que controle envolve os recursos, sistemas, processos, planejamento, aprendizado contínuo, acompanhamento através de indicadores de performance e cultura organizacional, todos os quais devem atuar de maneira conjunta, possibilitando as pessoas a atingir os objetivos da organização. Dessa forma, o foco da avaliação é a empresa como um todo, os seus objetivos e os riscos que podem dificultar ou impedir sua realização (CICA, 2006).

De acordo com Barbosa, Pugliese e Specchio (1999, p.15-16), “controle torna-se um conceito mais amplo que apenas o cuidado com as demonstrações financeiras, *compliance* e segurança dos ativos”; que era o entendimento adotado pelo COSO.

Utilizando como exemplo a realização de tarefas através do modelo de *CoCo*, segundo Moraes (2003, p. 33), as pessoas devem compreender seu propósito (o objetivo a ser atingido), possuir capacidade necessária (informação, recursos e habilidades), além de ser necessário um grau de comprometimento para se realizar as tarefas ao longo do tempo, devendo monitorar sua performance e o ambiente externo para que possa aprender como melhor realizá-las e quais as mudanças necessárias que devem ser executadas. Isso vale tanto para o indivíduo como para o grupo de trabalho.



Fonte:
PUGLIESE e
(1999).

BARBOSA,
SPECCHIO

Figura 4: Modelo de Controle do CoCo

A técnica do *CoCo* se destina à alta administração principalmente ao Presidente e ao Conselho de Administração que visa avaliar os processos de eficiência dos controles internos, tendo como propósito de fornecer informações na esfera interno da empresa. Essa técnica difere-se da de COSO fundamentalmente por essa característica que torna explícita o *accountable* (responsável pela prestação de contas) da entidade.

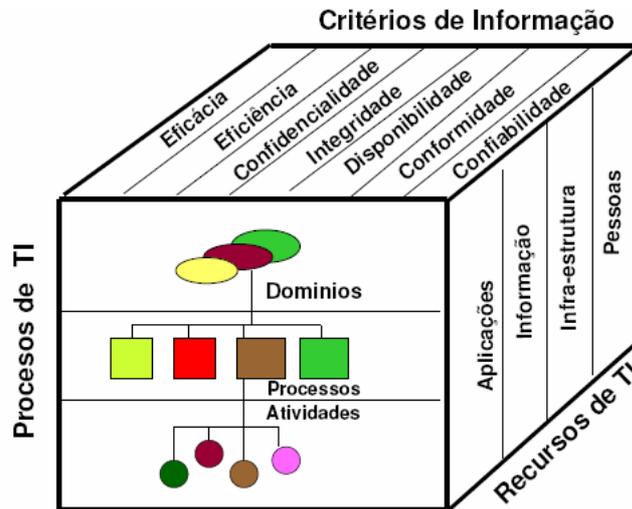
5. CONTROL OBJECTIVES FOR INFORMATION AND RELATED TECHNOLOGY (Cobit[®])

Os sistemas de controles internos voltados para a gestão dos negócios corporativos superaram as atribuições de controles contábeis e administrativos. O processo operacional na organização por completo deve satisfazer à qualidade e prezar pela segurança das informações e pela confiabilidade dos recursos gerados a fim de otimizar suas aplicações, dados, infraestrutura e pessoas. Assim é o entendimento da metodologia do *The Information Systems Audit and Control Foundation* (ISACF).

A partir dessa concepção foi desenvolvido o *Control Objectives for Information and Related Technology* (Cobit[®]), que também considera as bases conceituais da metodologia do COSO, aplicando-o para a área da Tecnologia da Informação (TI).

A técnica permite o acompanhamento das práticas de controle e segurança nos ambientes de TI, traz sustentações voltadas a governança de TI e fornece uma estrutura que avalia o alinhamento dos negócios, permitindo maximizar os benefícios aos processos de TI. Os recursos são utilizados com responsabilidade e controlados com medidas de desempenho essenciais à governança de TI (COBIT[®], 2006).

O modelo se fundamenta nos princípios da exigência da qualidade, exigências fiduciárias e exigências de segurança. Distingue claramente as áreas do foco. Ou seja, fornece controles para os gerentes operacionais que necessitam executar e, em separado, para os executivos que controlam e regulam o andamento administrativo e financeiro do ambiente organizacional (BARBOSA, PUGLIESE e SPECCHIO, 1999).

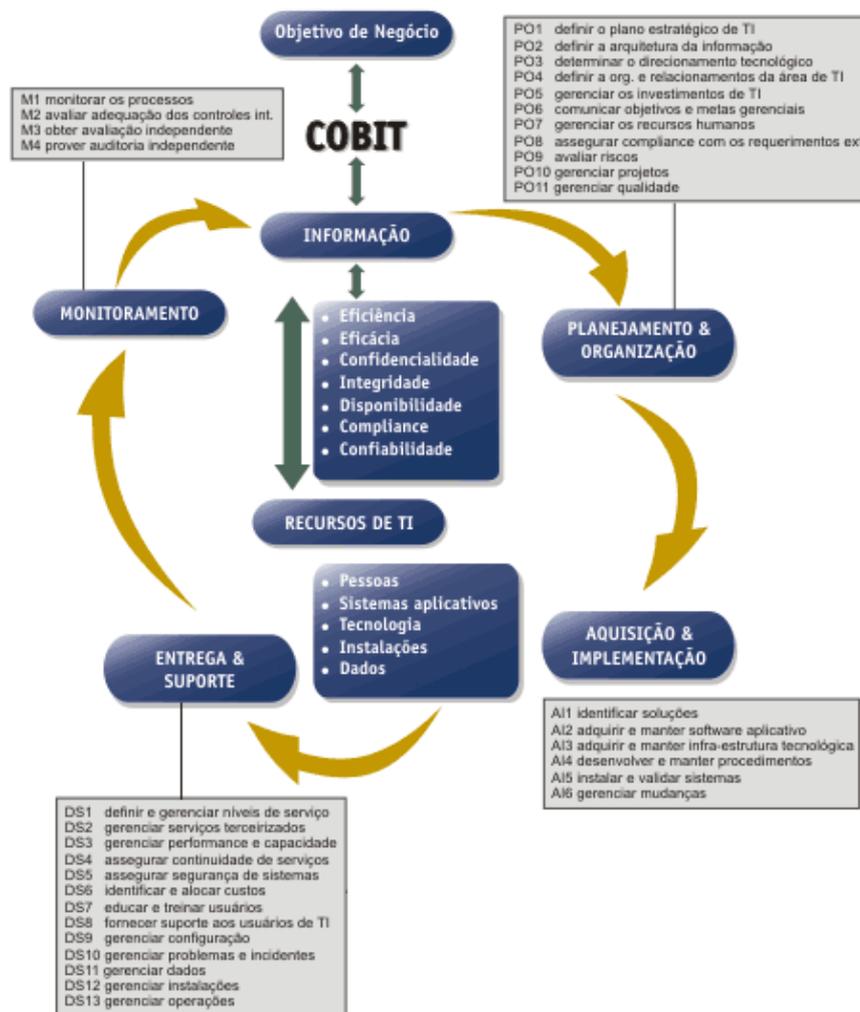


Fonte: *Cobit*[®] (2006).
Figura 5: The COBIT[®]

Cube

A metodologia possui três níveis, conforme apresentado na Figura 5. No nível mais baixo da estrutura estão as atividades e tarefas, que formam um grupo numeroso de 214 objetos de controle a ela relacionado. No primeiro plano estão os processos, que agrupam as principais atividades de TI, facilitando o gerenciamento dos recursos de TI. Os processos encontram-se definidos e classificados em 4 domínios, contendo 34 processos, estes por sua vez serão desmembrados e definidos em atividades e tarefas na organização. No nível mais elevado, estão os domínios, agrupados em processos de planejamento e organização, aquisição e implementação, entrega e suporte e monitoramento (BARBOSA, PUGLIESE e SPECCHIO, 1999).

O ciclo organizado da combinação dos processos resulta no *Cobit*[®] Framework (Figura 6), podendo ser aplicado em vários níveis na organização.



Fonte: Cobit®
 Figura 6:
 Framework
 Cobit®

(2006).

Overall

O *framework Cobit*® é derivado de um molde que mostra a informação com qualidade sendo produzida por eventos através de recursos de TI, tornando necessária e imprescindível a utilização desta ferramenta de gestão para encorajar a equipe de TI a se inspirar nas melhores práticas.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo alinhou as propostas metodológicas dos órgãos considerados referenciais em estudo sobre controle interno. Esse trabalho permitiu verificar que todas essas estruturas têm em comum os principais preceitos adotados pela primeira metodologia discutida, qual seja, a do COSO.

A estrutura integrada de controle interno, desenvolvida a partir das diretrizes do COSO, tende a se tornar cada vez mais conhecida e divulgada em nível mundial principalmente por conta das novas exigências contidas na lei norte-americana denominada *Sarbanes-Oxley* (SOX), de 2002.

Embora existam ainda outras estruturas de controles internos (como a do *Committee on Corporate Governance of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales* (*Turnbull Report*), que sustenta-se sobretudo na administração de riscos significativos), a estrutura integrada desenvolvida pelo COSO vem se destacando pela sua eficiência e eficácia como modelo utilizado por companhias norte-americanas no atendimento das exigências

estabelecidas pela referida lei, tornando-se, destarte, o grande referencial em termos de metodologias para estruturação de controles internos.

Nesse sentido, com este artigo espera-se ter contribuído como uma fonte de revisão teórica acerca do tema, permitindo uma reflexão maior às organizações que estão em fase de definir um modelo de estrutura de controle interno que vá de encontro aos seus objetivos.

Por fim, relativamente à questão da informação contábil, seguindo o ensejo dado pelos norte-americanos, talvez seja essa uma boa oportunidade de se reconhecer na regulamentação brasileira a relevância dos controles internos para a adequabilidade das informações prestadas por meio das demonstrações contábeis.

Lembrando Antunes (1998), um sistema de controle interno confiável pode propiciar maior conforto ao auditor no desenvolvimento de seus trabalhos, além de beneficiar o sistema de informações da empresa, permitindo, destarte, maior confiabilidade na tomada de decisão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, São Paulo, 1998.

BARBOSA, D.O.; PUGLIESE, W.R.; SPECCHIO, S.R.A. **Novas Metodologias**. São Paulo: IBCB, 1999.

BERGAMINI JR, S. Controles internos como um instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149 - 188, dez/2005.

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

CICA - *Canadian Institute of Chartered Accountants*. Disponível em: <http://www.cica.ca>. Acesso em: Out. 2006.

COBIT[®] - *Control Objectives for Information and Related Technology*. Disponível em: <http://www.isaca.org>. Acesso em: Set. 2006.

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Disponível em: <http://www.coso.org>. Acesso em: Jul.2006.

EDELSTEIN, S.M. **The CPA Journal**. 2004. Disponível em: <http://proquest.umi.com/pqdweb?did=769422791&sid=15&Fmt=4&clientId=42438&RQT=309&VName=PQD>. Acesso em: Nov.2006.

FERREIRA, L.E.A.; VALENTE, A.N.; ASATO, F. **Entendendo COSO: Um roteiro prático para entender os princípios de COSO**. Campinas: 2002. Disponível em: www.auditoriainterna.com.br/coso.htm. Acesso em set./2005.

GALLORO, A.A. **Controle interno e Contabilidade como elemento de controle**. In Coleção Seminários CRC-SP / IBRACON: Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

GOMES, J.S.; SALAS, J.M.A. **Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IIA – *Institute of Internal Auditors*. **Putting COSO's Theory into Practice**. Disponível em: www.theiia.org/download.cfm?file=42122. Acesso em out./2005.

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

KOONTZ, H.; O'DONNELL, C. **Princípios da administração**: Uma análise das funções administrativas. 10.ed. São Paulo: Pioneira, 1976.

MARTINS, N.C.; SANTOS, L.R.; DIAS FILHO, J.M. Governança Empresarial, riscos e controles internos: A emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 34, p. 7 - 22, jan./abr. 2004.

MIGLIAVACCA, P.N. **Controles internos nas organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

MORAES, J.C.F. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. Dissertação. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

OLIVEIRA, M.C.; LINHARES, J.S. A implantação de controle interno adequado às exigências da lei Sarbanes-oxley em empresas brasileiras – Um estudo de caso. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 6., 2006, São Paulo. **Anais**. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006. CD-ROM.

PELEIAS, I.R. **Falando sobre o sistema de controle interno**. IOB – Informações Objetivas, Temática Contábil e Balanços. São Paulo: Boletim IOB n. 37/2003, p. 01-10, 2003.

RITTENBERG, L. *Uma conversa com Larry Rittenberg presidente do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*. **The CPA Journal**. New York, p. 5-22, nov.2005.

ROZO, J.D. Controle Interno como variável explicativa do sucesso empresarial. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 2, 2002, São Paulo. **Anais**. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2002. CD-ROM.

VIEIRA, C. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo>. Acesso em: 15 de janeiro de 2007.

ANEXO I – LISTA DE SIGLAS

AAA - American Accounting Association.

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants.

CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants.

Cobit® - Control Objectives for Information and Related Technology.

CoCo - Guidance on Assessing Control - The CoCo Principles.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

FEI - Financial Executives Internacional.

IIA - The Institute of Internal Auditors.

IMA - Institute of Management Accountants.

SOX - Lei Sarbanes-Oxley.