



Controle Interno - COSO

Beatriz Antonio, Henry Marchesini, Monyk Bac, Pâmella Rezende

SUMÁRIO

- 1 Controle Interno
- 2 Meios e para que serve Controle Interno
- 3 Quais materiais, testes e o papel do auditor
- 4 Exemplos e tipos de Controle Interno
- 5 Deveres do auditor
- 6 COSO
- 7 Exercícios
- 8 Estudo de Caso

Controle Interno

[...] o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficiência operacional.

CFC – NTC 11; 2003.

O controle interno compreende o plano de organização e conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

AICPA (in Attie, 1992, p. 197 apud OLIVEIRA e LINHARES, 2007)

Controle Interno

Postulado

Controle interno é um processo resultante das ações de um comitê de diretores, administradores e outras pessoas de uma empresa, para prover razoável segurança relativa ao alcance de objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade das informações financeiras e obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO (1992)

Definição

“ Controles internos são de fundamental importância para as organizações, pois possibilitam a continuidade do fluxo de operações e informações e a tomada de decisões pela direção e pela gerência. Quanto maior e mais complexa se torna uma organização maior a necessidade de mecanismos de controle que permitam à administração supervisionar e monitorar as atividades e operações. [...] ”

FILHO et al, 2008

“ Controles Internos são operados por pessoas. Não é meramente um manual de políticas e um conjunto de formulários, mas o resultado da interação de pessoas em todos os níveis da organização – inclusive o conselho de administração, a administração e os membros do quadro de pessoal em geral. ”

COMITÊ DE ORGANIZAÇÕES PATROCINADAS *apud* PIMENTEL, 2009

Meios de Controle Interno

“ [...] todos os registros, livros, fichas, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, impressos, ordens internas e demais instrumentos de organização administrativa que formam um sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores[...] ”

BORDIN e SARAIVA, 2005

Meios de Controle Interno

“ Um controle interno adequado proporciona segurança de que os relatórios contábeis e gerenciais são fidedignos e retratam de forma clara a realidade da empresa. ”

CRC-SP/Ibracon (2000,p.59) *apud*
Bordin e Saraiva, 2005

Para que serve o Controle Interno?

Tomar melhores decisões operacionais e obter informações mais pontuais

Conquistar (ou reconquistar) a confiança dos investidores

Evitar a evasão de recursos

Cumprir leis e regulamentos aplicáveis

Obter vantagem competitiva através de operações dinâmicas

Como a auditoria externa obtém informação do controle interno de seu cliente

Resolução CFC Nº 701/91 Aprova a NBC P.1 – Normas Profissionais de Auditor Independente

1.7.1 O **auditor independente** pode utilizar os **serviços de contador**, na função de auditor interno, quando de seus exames sobre as demonstrações contábeis ou em trabalhos especiais, devendo **planejar e coordenar a execução** dos serviços.

1.7.2 A responsabilidade do auditor independente **não** será modificada, mesmo quando o auditor interno tenha contribuído significativamente para a realização dos trabalhos.

1.7.3 O auditor independente **deve** revisar os papéis de trabalho do auditor interno e obter cópias **quando entender necessário**.

Quais os materiais a auditoria externa deve consultar?

● Dórico e Santiago, 2007

As informações levantadas pelo auditor poderão ser registradas de 3 formas:



A forma preferida das empresas de auditoria são os **Questionários Padronizados**, que serão respondidos pelos auditores da empresa, e esse questionário servirá de guia, para **evitar possíveis omissões pelos auditores**.

Qual o teste que a auditoria externa faz para analisar o controle interno dos clientes?

“

● auditor deverá alterar as informações sobre o sistema levantado anteriormente, tendo em vista o ajustamento à situação real. É tarefa do auditor verificar se o sistema que está sendo efetivamente aplicado no controle da empresa corresponde aos procedimentos do manual.

DÓRICO e SANTIAGO, 2007

”

Qual é o papel do auditor externo e interno na avaliação do controle interno?

● Todos são responsáveis pelo correto funcionamento do Controle Interno.

● Ao **Auditor Interno** cabe a função de avaliar se o sistema de Controle Interno está funcionando como estabelecido

● Os **Audidores Externos** operam com documentos comprobatórios, **revisam** as medidas do controle interno, aplicam as técnicas básicas de **verificação**, na forma de procedimento de auditoria, e **emitem seus pareceres** sobre a fidelidade das informações contábeis, assim como sobre a adequada **aplicação das técnicas e procedimentos de contabilidade**.

SILVA, 2005

Auditor Externo X Auditor Interno

Para o auditor externo:

"[...] O auditor examina a organização dos controles e também a sua execução. Além disso, o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da entidade auditada, para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria. A avaliação de controle interno propicia que o auditor dimensione os riscos de auditoria e, assim, defina uma estratégia adequada e eficaz"

Para o auditor interno:

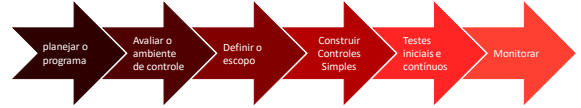
"A atividade de auditoria deve abranger o estudo dos controles internos aplicáveis às operações e atividades departamentais e à confirmação da fidedignidade dos valores expressos nas demonstrações financeiras em todas as empresas associadas [...]"

MENDES, 2010

Controle Interno - Exemplos

✦ Lei **Sarbanes-Oxley**

Etapas devem ser seguidas para o desenvolvimento de um programa de controles internos:



DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2003 *apud* MAIA et al, 2005.

Controle Interno - Exemplos

Relatórios financeiros: [...] análises trimestrais dos dados financeiros de todo o negócio [...]



Ciclo de compras: Envolve requisições e pedidos aprovados e pré-numerados, cancelamento de documentos, conferência interna de documentos do fornecedor, relatórios de recebimentos pré-numerados [...]



Ciclo de pessoal: [...] aprovação dos cartões de ponto/hora, adequados arquivos de pessoal, segregação de funções entre a admissão, apontamento, aprovação de horas e pagamento [...]

(PIMENTEL, 2009)

Controle Interno - Exemplos

Ciclo de receita: [...] verifica-se a conferência aritmética, segregação de funções entre aprovação de crédito, faturamento [...]



Controlship e finance council: [...] reunião dos responsáveis pelo departamento de finanças da região da empresa [...]

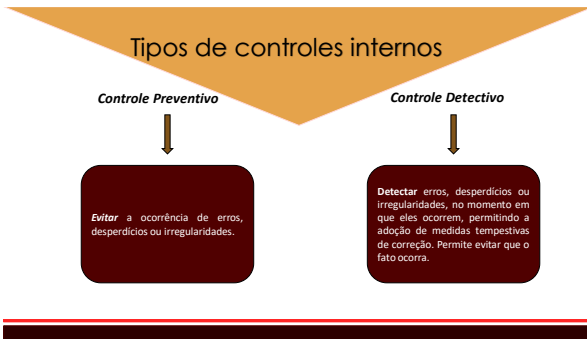


Pre closing: apresentação dos resultados, com a expectativa dos valores anuais, os riscos e os problemas de controladoria



Corporate audit staff: auditores responsáveis pelo processo de auditoria interna

(MAIA et al, 2005)



Deveres dos Auditores Interno e Externo na Avaliação do Controle Interno

Auditoria Interna

Auxilia os membros da administração cumprirem suas responsabilidades. Análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas. Testa os controles internos e identifica possíveis erros e deficiências existentes. Aponta soluções.



Auditoria Externa

Examinar as demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas. Portanto, não é seu objetivo principal detectar irregularidades.

Auditoria Interna

“ O auditor interno serve como um revisor do trabalho do “controller”:

Detecta falhas no sistema de Controle Interno da empresa e sugere melhorias.

REZENDE e FAVERO, 2004

“ Atividade independente: Acrescenta valor às organizações. Agente visionário, com atitudes e ideias para alavancar resultados, não somente exercer atividades de controle interno.

CARNEIRO, 2013

“ Ferramenta de apoio à gestão, capaz de auxiliar em diversas áreas, tais como: Corporate Governance, melhores práticas éticas, gestão de risco, melhores práticas de controle interno e de Compliance, tecnologias de informação, qualidade e ambiente. À medida que as necessidades da organização vão mudando, a atividade de auditoria vai ajustando o seu contributo de modo a satisfazer as novas necessidades da organização.

COSO

Histórico

Estados Unidos 1985

Criação da *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*

A comissão transformou-se no Comitê das Organizações Patrocinadoras de **Treadway** ou **The Comitee of Sponsoring Organizations (COSO)**

1992 publicado o “**framework do COSO**”, que se tornou referência mundial

“Este *framework* mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção de que estes tinham que fornecer proteção contra riscos e que esses riscos mudariam com o passar do tempo[...].”

DAVIS e BLASCHENK, 2005

COSO

O que é COSO?

Entidade sem fins lucrativos, patrocinada por cinco grandes associações da classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos.

AICPA - American Institute of Certified Public Accounts (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados);

AAA - American Accounting Association (Associação Americana de Contadores);

FEI - Financial Executives International (Executivo Financeiro Internacional);

IIA - The Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos);

IMA - Institute of Management Accountants (Instituto dos Contadores Gerenciais).

Os integrantes do COSO são:

- Representantes da indústria,
- Contadores
- Empresas de Investimento
- Bolsa de Valores de Nova York.

COSO

Definição de Controles Internos

Processo conduzido pelo conselho de diretores, para todos os níveis de gerência e para outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos

Categorias
3

Eficiência e eficiência das operações: Relacionada com aos fins básicos da entidade como os objetivos e metas de desempenho, rentabilidade e também de segurança e qualidade dos ativos;

Confiabilidade de relatórios financeiros: Referente aos objetivos de informação, registrando todas as transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;

Conformidade com a legislação e regulamentos aplicáveis.

Controles Internos - COSO

5 Componentes Inter Relacionados

Ambiente de controle
Avaliação de riscos
Atividades de controle
Informação e comunicação
Monitoramento

MAIA et al, 2005

Exercícios Práticos

1) Para que o auditor tenha condições de se certificar que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado, ele realiza:

- a) Análise de balanços
- b) Testes de observância**
- c) Revisão dos papéis de trabalho
- d) Exame dos manuais

Exercícios Práticos

2) As ações que proporcionam o alcance dos objetivos da entidade estão relacionadas a categoria do controle interno denominada:

- a) Contábil
- b) Operacional**
- c) Normativa
- d) Estratégica

Exercícios Práticos

3) Constitui exemplo de controle interno contábil:

- a) Controles físicos sobre ativos tais como contagens ou inventários**
- b) Controle de qualidade
- c) Análises de variação entre valores orçados e realizados
- d) Treinamento pessoal

Exercícios Práticos

4) O controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condição ordenada dos negócios da empresa. Das afirmativas abaixo, indicar a alternativa incorreta:

- a) Os objetivos dos controles internos são, entre outros, assegurar que as várias fases do processo decisório, o fluxo de informações e a implementação das decisões se revisam da necessária confiabilidade.
- b) A auditoria interna tem autoridade total para exigir que sejam adotadas as melhorias recomendadas nos controles internos.**
- c) O processo de avaliação do controle interno consta, basicamente, de três etapas: levantamento geral do sistema, sua avaliação e testes.
- d) O auditor interno não deve divulgar evidências indicativas de irregularidade, apuradas no decorrer do trabalho antes de sua completa averiguação.

Estudo de Caso

AUDITORIA INTERNA COM FOCO EM GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLE INTERNO: ANÁLISE DA AUDITORIA INTERNA DE UMA EMPRESA DO SETOR ENERGÉTICO

Quais são as dificuldades para que a prática da auditoria interna esteja plenamente alinhada aos modernos conceitos definidos pelo IIA?

O objetivo principal do estudo é identificar o grau de aderência da auditoria interna da empresa pesquisada às recomendações do IIA (Instituto de Auditores Internos) e analisar os principais fatores limitadores à atuação da área

Estudo de Caso

Para atender às expectativas das empresas e bem cumprir suas funções com o intuito de redução dos conflitos de agência, o **Instituto de Auditores Internos – IIA** define normas e padrões que constituem um benchmark a ser buscado pelas áreas de auditoria interna das empresas em todo o mundo.

Os Estados Unidos publicaram a **Lei Sarbanes-Oxley**, com o objetivo de proteger os investidores através da melhoria da confiabilidade das divulgações financeiras ao mercado de ações. Pela lei, é atribuída aos agentes a responsabilidade por conhecer as informações relevantes divulgadas ao mercado e pela qualidade dessas informações.

Estudo de Caso

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento do estudo configura-se como exploratório, utilizando-se de fontes primárias, com abordagem lógica dedutiva.

A Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG
Desde 2001, a empresa possui ações negociadas na Bolsa de Valores de Nova York.

Extraídos de entrevistas não estruturadas com o superintendente e o gerente de auditoria interna. Alguns temas foram objeto de entrevistas realizadas com auditores que compõem a equipe, como mecanismo de triangulação. Também foram aplicados, através de contato direto, questionários de perguntas fechadas ao corpo gerencial.

Estudo de Caso

Perfil dos entrevistados:

| | Tempo de empresa | Escolaridade | Experiência em auditoria |
|----|-------------------|----------------------------------|--------------------------|
| E1 | Mais de 10 anos | Administrador com especialização | Entre 5 e 10 anos |
| E2 | Mais de 10 anos | Contador com especialização | Mais de 10 anos |
| E3 | Entre 5 e 10 anos | Administrador com especialização | Entre 5 e 10 anos |
| E4 | Entre 5 e 10 anos | Administrador com especialização | Entre 5 e 10 anos |
| E5 | Entre 5 e 10 anos | Engenheiro | Entre 5 e 10 anos |

Quadro 1: Perfil dos Entrevistados.

Fonte: Elaborado pelos autores.

O questionário foi composto de perguntas diretas sobre aspectos referentes à formalização das atividades de auditoria. Com a finalidade de mensurar o grau de similaridade entre a prática local e as recomendações do IIA, que tange a questões sobre a gestão de riscos, governança e controle interno.

Estudo de Caso

ANÁLISE DOS DADOS

- Proximidade entre os critérios definidos pelo IIA e os adotados pela empresa pesquisada.
- No que tange à formalização da atividade de auditoria dentro da empresa: o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade da auditoria interna são formalmente definidos.
- A auditoria interna da empresa está subordinada à Diretoria da Presidência, permitindo-lhe independência.
- As funções de responsabilidade da auditoria não são supervisionadas externamente e nem objeto de avaliação por outros órgãos, internos ou externos à empresa.
- Atendimento à Lei Sarbanes-Oxley, as atividades de avaliação da estrutura de controles internos da empresa, realizadas pela auditoria interna, são objeto de verificação dos auditores externos

Estudo de Caso

Os aspectos relativos à gestão de riscos, governança corporativa e controles internos foram extraídos por meio de escala de atitudes Likert, cuja média dos resultados são apresentados no Quadro 2. A legenda da escala é: (1) Não atende; (2) Atende em poucos aspectos; (3) Atende em parte; (4) Atende majoritariamente; (5) Atende totalmente.

| RISCOS | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|---|
| A auditoria interna identifica e avalia exposições significativas a riscos e contribui para a melhoria do sistema de gestão de riscos da empresa. | | | | | X |
| A atividade de auditoria interna avalia e monitora a eficácia do sistema de gestão de riscos corporativos. | | | | X | |
| A auditoria interna avalia os riscos relativos a confiabilidade e integridade das informações financeiras. | | | | X | |
| A auditoria interna avalia os riscos relativos a eficácia e eficiência das operações. | | | | X | |
| A auditoria interna avalia os riscos relativos a salvaguarda do patrimônio. | | | | X | |
| A auditoria interna avalia os riscos relativos a obediência a leis, regulamentos e contratos. | | | | X | |
| CONTROLE | | | | | |
| A auditoria apoia a empresa na manutenção de controles efetivos, avaliando sua eficácia e promovendo melhorias contínuas. | | | | | X |
| Os programas de testes e sua extensão são revisados quando da realização das auditorias. | | | | X | |
| GOVERNANÇA | | | | | |
| A auditoria avalia o desempenho, a implantação e a eficácia dos objetivos, programas e atividades relativos à ética. | | | | X | |

Estudo de Caso

A auditoria faz recomendações que auxiliem na melhoria do processo de governança, considerando: promoção da ética, gestão do desempenho organizacional, prestação de contas e comunicação de informações relacionadas a risco e controle.
 Quadro 2: Grau de aderência da auditoria interna às recomendações sobre riscos, controle e governança do IIA.
 Fonte: Elaborado pelos autores.

- Verifica-se uma forte aderência da auditoria interna da empresa pesquisada à maioria dos aspectos previstos pelo IIA no que tange à capacidade da área de contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais
- Na maioria dos pontos, há uma adequação total às recomendações do IIA.
- Principal ponto de divergência entre a prática na empresa e as recomendações do IIA refere-se à formalização da atividade de consultoria
- A auditoria interna coordenou o projeto de adequação à Lei Sarbanes-Oxley, em 2006.

Estudo de Caso

CONCLUSÕES

- O estudo realizado revelou uma forte aderência da auditoria interna da empresa pesquisada aos padrões definidos pelo IIA. Tal resultado, utilizado como proxy para a capacidade de redução do conflito de agência

- A ausência de formalização das atividades de consultoria, ponto de maior distanciamento entre as recomendações do IIA e as práticas da área auditada, prejudica a elaboração e mensuração de indicadores de desempenho por tipo de atividade realizada.

- Verificou-se que as atividades da área foram fortemente impactadas pelas exigências da Lei Sarbanes-Oxley, às quais a empresa se submete por ter ações negociadas nas bolsas de valores norte-americanas.

Estudo de Caso

LÉLIS, Débora Lage Martins; MARIO, Paueri do Carmo. Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e Controle interno: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. In: **Congresso USP de Controadoria e Contabilidade**, 9^o. 2009.