

ESTRUTURAÇÃO DE CONTROLE INTERNO DE UMA EMPRESA BRASILEIRA DE ACORDO COM O MODELO COSO*

INTERNAL CONTROL STRUCTURING OF A BRAZILIAN COMPANY ACCORDING TO THE COSO MODEL

Daniela Alecrim Marinho**

Prof. Dr. Paulo Schmidt***

RESUMO

O processo de globalização e as mudanças no ambiente competitivo proporcionaram uma importância nos processos de controle das organizações que atuam no mercado. Dessa forma, o controle interno e o *compliance* vêm proporcionar melhores condições para acompanhamento das operações e processos das empresas, considerando as determinações da Lei Sarbanes-Oxley, que se aplica às companhias que possuem ações negociadas na bolsa de valores. Com esse mesmo intuito, foi criada a estrutura de controle interno do COSO. Assim, no presente estudo, foi realizada uma pesquisa descritiva e qualitativa abrangendo a observação sistemática, juntamente de uma pesquisa documental e bibliográfica em uma empresa brasileira de capital aberto que possui suas ações na bolsa de valores. O objetivo dessa pesquisa constitui-se em descrever os procedimentos adotados pela organização com relação a aplicação da metodologia COSO na avaliação da área de *compliance*. Os resultados encontrados demonstram que a organização estudada utilizou os princípios de controle interno do COSO para desenvolver processos aplicados periodicamente para analisar e testar os procedimentos, abrangidos pela área de *compliance*, desenvolvidos na empresa.

Palavras-chave: Controle Interno. *Compliance*. COSO.

ABSTRACT

The globalization process and changes in the competitive environment have provided an importance to the control processes of organizations that operate in the market. Thus, internal control and compliance has been providing better conditions for monitoring the operations and processes of companies, considering the resolutions of the Sarbanes-Oxley Law, which applies to companies that have shares traded on the stock exchange. COSO's internal control structure was created for the same end. Therefore, in the present study, a descriptive and qualitative research covering systematic observation was carried out, together with a

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2020, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (dani.alecrimm@gmail.com).

*** Orientador. Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (pschmidt@ufrgs.br).

documentary and bibliographic research in a publicly traded Brazilian company that has its shares on the stock exchange. The objective of this research is to describe the procedures adopted by the organization in relation to the application of the COSO methodology in the assessment of the compliance area. The results found demonstrate that the studied organization used COSO's internal control principles to develop processes applied periodically to analyze and test the procedures, covered by the compliance area, developed in the company.

Keywords: Internal Control. *Compliance*. COSO.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, com a consolidação do processo de globalização, houve uma grande mudança nos cenários das organizações. Neste processo se destacou um novo ambiente competitivo acirrado entre as empresas, a quebra de monopólios nos mercados, a necessidade de modernização tecnológica, reformas estruturais e programas de privatização (MARIANO et al., 2014). Segundo Sousa, Souto e Nicolau (2017), diante desse mundo de incertezas, as situações das organizações podem se modificar rapidamente, o que contribui para uma maior atenção na questão do risco e do controle.

Durante as últimas décadas, ocorreram casos de falência, escândalos contábeis, maquiagem de relatórios financeiros e fraudes que produziram consequências desastrosas para o mercado norte-americano e que também afetaram o mercado a nível mundial (OLIVEIRA; LINHARES, 2007). Dentre os casos mais notáveis que contribuíram para a instabilidade no mercado financeiro, observa-se o escândalo da empresa Enron. Conforme Borgerth (2005), em novembro de 2001, a empresa Enron admitiu ter manipulado seus dados contábeis superestimando seus lucros em aproximadamente US\$ 600 milhões em quatro anos, bem como, foram descobertas exceções e não-conformidades relacionadas com o código de ética, e aprovações de decisões sem levar em conta a necessidade de análise de todas as instâncias de controle interno, mas apenas as informações selecionadas pelos executivos eram repassadas ao Conselho de Administração.

O caso da Enron, entre outros escândalos financeiros mundiais como WorldCom, Banco Barings e Parmalat, segundo Blok (2017), demonstraram a necessidade de uma maior segurança com dados financeiros e sociais. Conforme Silverman (2008), tais colapsos são exemplos de fatores que contribuíram para o aperfeiçoamento do *compliance* que auxilia na prevenção e combate do descumprimento das normas e diretrizes organizacionais quando implementado em uma organização. Blok (2017) define *compliance* como o dever de cumprir

regulamentos internos e externos nas atividades da organização, estando em conformidade com as leis, políticas e regulamentos. Desta forma, percebe-se que nos escândalos mencionados ocorreram problemas relacionados com a área de *compliance* das respectivas organizações.

Segundo Deloitte Touche Tohmatsu (2003), as fraudes e escândalos corporativos enfrentados pelo mundo dos negócios foram justificados, pelos executivos, com afirmações de desconhecimento das práticas duvidosas implementadas em suas companhias. A partir desses fatos foi criada a Lei Sarbanes-Oxley para intensificar o controle interno e a responsabilidade dos executivos (ZHANG; ZHOU; ZHOU, 2007). Essa Lei foi implantada em 2002 pelo presidente estadunidense George Walker Bush, sendo, também, conhecida como Lei Sarbox ou SOX. “A Lei Sarbanes-Oxley torna Diretores Executivos e Diretores Financeiros explicitamente responsáveis por estabelecer, avaliar e monitorar a eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros e divulgações” (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2003).

Conforme a Lei Sarbanes-Oxley (2002), a fim de proteger os interesses dos investidores e promover o interesse público na preparação de relatórios de auditoria informativos, foi estabelecido um conselho contábil que supervisiona a auditoria de empresas de capital aberto cujos valores mobiliários são negociados nas bolsas de valores – o *Public Company Accounting Oversight Board*. De acordo com Oliveira e Linhares (2007), estas empresas deveriam se adequar a uma série de normas e regras estabelecidas na Lei da SOX, caso contrário ficariam sujeitas a penalidades impostas pela *Securities and Exchange Commission* – SEC, uma instituição equivalente à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) brasileira, destinada a proteger os investidores, manter mercados justos, ordeiros e eficientes e facilitar a formação de capital (SEC, 2018). Tendo por objetivo de se adaptarem às exigências da nova lei, algumas empresas, como é o caso da organização aqui estudada, optaram por utilizar o modelo denominado *Internal Control – Integrated Framework* publicado, no ano de 1992, pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO.

Conforme as palavras de David L. Landsittel – Presidente do COSO – publicadas no prefácio da estrutura Controle Interno – Estrutura Integrada do COSO (2013), o conjunto de normas do COSO foi reconhecido como um modelo para implementação, desenvolvimento e aplicação do controle interno, assim como para avaliação da eficácia do mesmo. Tal modelo abrange um cubo com três dimensões onde são detalhados os objetivos, os componentes e a estrutura da entidade. A dimensão Componentes está dividida em cinco componentes:

ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e atividades de monitoramento. Estes cinco componentes são constituídos por dezessete princípios de controle interno que representam seus conceitos fundamentais e que são aplicáveis a todas as entidades e suas estruturas (COSO, 2013).

Os requisitos mínimos necessários para uma estrutura de controle interno foram criados pela SOX, sendo definidos e recomendados pela comissão do COSO. Essa comissão, segundo Lutz (2014), fornece uma estrutura adequada e disponível para fins de avaliação da gestão da organização. Diante da relevância do controle e acompanhamento do processo de gestão das organizações, surge a seguinte questão: Como uma organização brasileira de capital aberto estruturou seus controles internos, na área de *compliance*, de acordo com a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO?

O estudo será desenvolvido tendo por objetivo descrever os procedimentos adotados pela organização com relação a aplicação da metodologia COSO na avaliação da área de *compliance*. Será utilizada a pesquisa descritiva em uma grande organização brasileira de capital aberto com sede no Estado do Rio Grande do Sul. Escolheu-se essa empresa, pois é exigida dela um grande nível de controle e acompanhamento da gestão, já que possui suas ações negociadas na bolsa de valores.

A identificação do processo de controle e acompanhamento da gestão das organizações tem se tornado importante perante o mercado, e a estrutura COSO e seu modelo Controle Interno - Estrutura Integrada veio corroborar com esse intuito, constituindo-se “um modelo conceitual para o sistema de controle interno, útil para as organizações no desenvolvimento e na manutenção de sistemas alinhados aos objetivos do negócio e adaptados às constantes mudanças no ambiente empresarial” (COSO, 2013, p. 3).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico, serão apresentados os conteúdos relacionados com controle interno; as características, estrutura e princípios de controle interno do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO; bem como, o entendimento sobre *compliance*.

2.1 CONTROLE INTERNO

Rotulum, em latim, é a origem da palavra controle, que se constituía de uma lista de contribuintes no qual os cobradores de impostos utilizavam para exercer suas funções. Posteriormente foi adotado por outros idiomas, obtendo novos sentidos, como: direção, vigilância, registro e verificação (CASTRO, 2015).

O controle interno, conforme o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (2019, p. 278, tradução nossa) ^[1], é definido como:

Um processo, efetuado pelos responsáveis pela governança e gestão, projetado para fornecer segurança razoável sobre a realização dos objetivos da entidade relacionados à confiabilidade dos relatórios financeiros, eficácia e eficiência das operações e conformidade com as leis e regulamentações aplicáveis.

Um sistema de controle interno consiste em “políticas e procedimentos projetados para prover gerenciamento com garantia razoável para que a companhia alcance seus objetivos e metas” (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2010, p. 290, tradução nossa) ^[2]. Tais políticas e procedimentos, que coletivamente compõem o controle interno da entidade, são compostos pela inspeção, observação, manutenção e regulação do trabalho da empresa (LAKIS; GIRIUNAS, 2012). Conforme Zhang, Zhou e Zhou (2007), um sistema de controle interno relacionado a relatórios financeiros é um dos aspectos exigidos em duas seções da Lei Sarbanes-Oxley; na Seção 302, é exigido que todas as fraquezas materiais no controle interno devem ser divulgadas nos seus relatórios; na Seção 404, é definido que uma empresa deve avaliar a eficácia de sua estrutura e seus procedimentos de controle interno e divulgar essas informações em seus relatórios anuais.

Ge e McVay (2005) constataram que as fraquezas materiais de controle interno, contempladas na Lei Sarbanes-Oxley, são advindas da falta de comprometimento da organização com relação aos recursos destinados aos controles contábeis. Para evitar essas fraquezas materiais, é necessário um sistema de controle interno eficiente e eficaz, que,

^[1] “A process effected by those charged with governance, management, and other personnel that is designed to provide reasonable assurance about the achievement of the entity's objectives with regard to the reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations”

^[2] “policies and procedures designed to provide management with reasonable assurance that the company achieves its objectives and goals”

conforme o Public Company Accounting Oversight Board (2007), fornece uma garantia razoável em relação à confiabilidade dos relatórios financeiros e a preparação de demonstrações financeiras. Sendo assim, para se obter um sistema controle interno eficiente e eficaz, Attie (2012) aponta os seguintes quesitos necessários à organização:

- a) plano de organização que propicie independência para as funções de responsabilidades funcionais;
- b) sistemas de autorização com métodos de aprovação eficiente dos controles dos principais grupos contábeis, sendo efetuados por indivíduos distintos entre quem autoriza e quem aprova na medida do possível a fim de salvaguardar os interesses da entidade;
- c) observação de práticas que promovam meios para garantir a integridade dos registros, autorizações e custódias, sendo efetuadas pela divisão de funções e responsabilidades, fragmentando a operação para que nenhum funcionário venha participar de uma operação na sua totalidade; e
- d) qualificação técnica e profissional de todo o pessoal envolvido na execução das operações.

Os objetivos básicos do controle interno estão dispostos no Quadro 1, sendo apresentados os seus principais meios de suporte.

Quadro 1 – Objetivos do controle interno e seus principais meios de suporte

| OBJETIVOS | PRINCIPAIS MEIOS DE SUPORTE |
|--|---|
| Salvaguardar os interesses da empresa. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Segregação de funções; 2. Sistema de autorização e aprovação; 3. Determinação de funções e responsabilidades; 4. Rotação de funcionários; 5. Carta de fiança; 6. Manutenção de contas de controle; 7. Seguro dos bens, valores e riscos da empresa; 8. Observação à legislação; 9. Diminuição dos erros e desperdícios; 10. Contagens físicas independentes; 11. Alçadas progressivas. |
| Apreciação e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis financeiros e operacionais. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Documentação fidedigna; 2. Conciliação; 3. Análise; 4. Plano de contas; 5. Tempo hábil; 6. Equipamento mecânico ou eletrônico. |
| Estímulo à eficiência operacional. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Seleção; 2. Treinamento; 3. Plano de carreira; 4. Relatório de desempenho; |

| | |
|---|--|
| | 5. Relatório de horas trabalhadas; 6. Tempos e métodos; 7. Custo-padrão; 8. Manuais internos; 9. Instruções formais. |
| Aderência às políticas existentes. | 1. Supervisão; 2. Sistema de revisão e aprovação; 3. Auditoria interna. |

Fonte: Elaborado pela autora com base em ATTIE (2012).

Segundo o COSO (2013, p. 7), controle interno é definido como “um processo conduzido pela estrutura de governança, pela administração e por outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.”. A implementação desses controles nas empresas deve ser guiada por um conjunto de regras e diretrizes que visam a realização dos objetivos traçados pela organização.

Após análise dessas definições, foi possível perceber que o controle interno é um processo com tarefas e atividades contínuas sendo um meio para atingir objetivos operacionais, de divulgação e de conformidade que foram traçados pela liderança. Por se tratar de um meio para atingir um fim, o COSO não tem um fim em si mesmo, ou seja, ele é adaptável sendo flexível em sua aplicação conforme à estrutura da empresa.

Conforme Attie (2011), uma acepção de controle interno ainda não é clara para algumas pessoas que confundem o controle interno com a auditoria interna, o que não deve ocorrer. A ideia de que essas duas práticas corporativas sejam sinônimos é totalmente equivocada. Tendo em vista que, a auditoria interna vem a ser um trabalho de apreciação e revisão dos controles internos geralmente executado efetuado por uma equipe ou departamento especializado, por sua vez, o controle interno se constitui de diversos procedimentos que seguem os planos permanentes da entidade (ATTIE, 2011). Para atingir esses objetivos organizacionais, diversas empresas seguem os princípios de controle interno da Estrutura COSO, que serão detalhados no tópico seguinte.

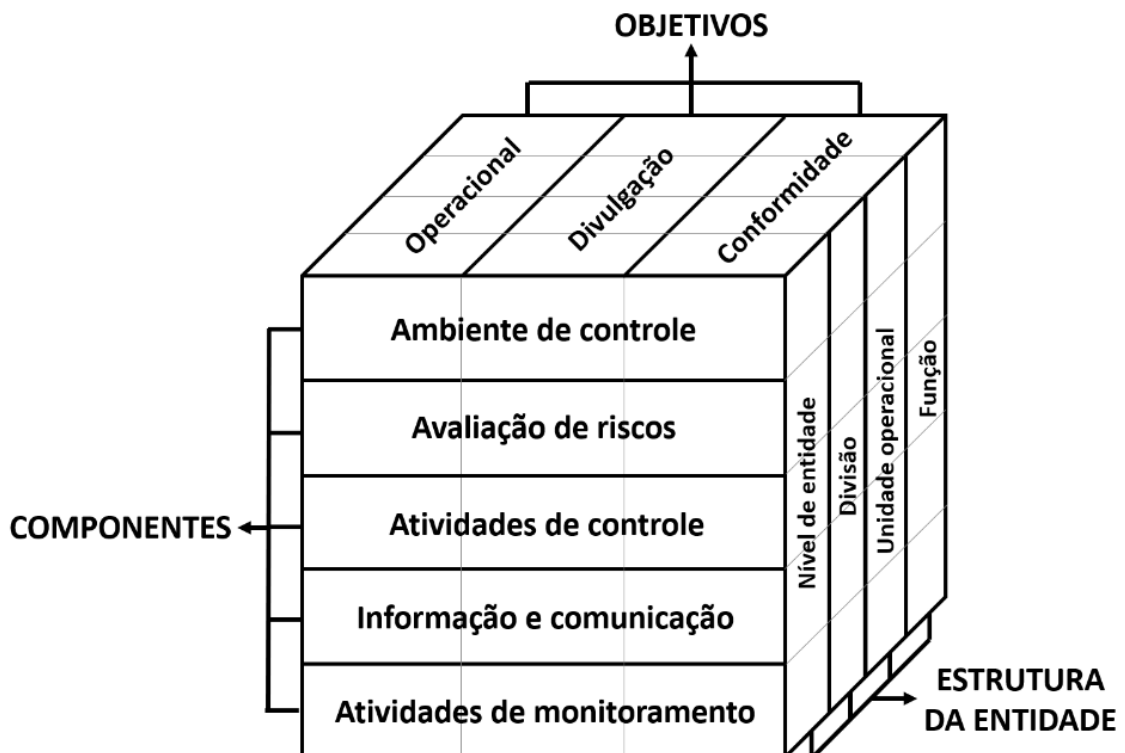
2.2 ESTRUTURA COSO

A obra denominada *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada) foi publicada em 1992 pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO. Em 2013, o COSO apresentou a versão atualizada desta estrutura, que vem sendo utilizada por diversas empresas (COSO, 2013). Conforme Arens,

Elder e Beasley (2010, p. 294, tradução nossa) ^[3], Controle Interno – Estrutura Integrada é “a estrutura de controle interno mais amplamente aceita nos Estados Unidos”. Seus conceitos foram traduzidos em pelo menos oito línguas estrangeiras, incorporados a padrões profissionais internacionais e aceito pelo *United States General Accounting Office* (Escritório Geral de Contabilidade dos Estados Unidos), formando uma base de estrutura de controle para centenas de empresas (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 1999).

A Estrutura COSO tem como objetivo principal auxiliar os executivos no controle da organização, conforme a sua missão e visão adotada e na supervisão do controle interno através de uma estrutura de governança (COSO, 2013). Para tal, a Estrutura apresenta uma relação entre as categorias de objetivos estabelecidos que a entidade busca realizar, os componentes necessários para atingir os objetivos e a estrutura da entidade. Conforme a Figura 1, esta relação entre objetivos, componentes e estrutura da entidade pode ser visualizada e ilustrada através da forma de um cubo.

Figura 1 – Controle Interno – Estrutura Integrada



Fonte: Elaboração própria adaptada de COSO (2013).

^[3] “the most widely accepted internal control framework in the United States”

Na parte superior do cubo Controle Interno – Estrutura Integrada vê-se os três objetivos respectivos: Operacional, Divulgação e Conformidade, para que esses sejam alcançados existe cinco componentes de controle internos representados na parte frontal do cubo que vem a ser os: Ambiente de controle, Avaliação de riscos, Atividades de controle, Informação e comunicação e Atividades de monitoramento. Já na parte lateral do cubo observa-se a Estrutura da entidade sendo destacadas: Nível de entidade, Divisão, Unidade Operacional e Função.

Por meio da visualização da gravura do cubo verifica-se que todos os itens dos Objetivos, dos Componentes e da Estrutura da Entidade são integrados e se relacionam como uma mão dupla. As ações tomadas em um dos itens têm reflexo que pode ser positivo ou negativo em outro item que por sua vez vai retornar à consequência seja ela boa ou não a quem gerou e provavelmente atingirá os demais itens. Conforme o COSO (2013), cada parte do processo é importante sendo que a Estrutura da Entidade deve ser levada em conta para se traçar objetivos adequados, a fim de que os riscos à realização de tais objetivos possam ser identificados e avaliados.

A seguir serão detalhadas e fundamentadas as três dimensões existentes no cubo Controle Interno – Estrutura Integrada, conforme apresentado no COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada na edição de maio de 2013.

2.2.1 Dimensão - Estrutura da entidade

Na parte lateral do cubo, a entidade como um todo foi representada, no cubo do COSO – Controle Interno, pela dimensão denominada Estrutura da Entidade. Nesta dimensão foram dispostas as divisões, processos corporativos, subsidiárias, áreas funcionais ou outros subconjuntos da entidade que se relacionam com o controle interno.

2.2.2 Dimensão - Objetivos

Localizados na parte superior do cubo encontra-se a dimensão Objetivos, conforme o COSO (2013), estes são alinhados com a visão, missão e estratégias da empresa e fixados pela administração e sob a supervisão da estrutura de governança. Os quais são pré-requisitos para o controle interno, sendo uma parte importante do processo de gestão que se relaciona ao

planejamento estratégico (COSO, 2013). Na estrutura Controle Interno – Estrutura Integrada vê-se os objetivos agrupados em três categorias (COSO, 2013):

- a) objetivos operacionais: consideram o modelo operacional, ao tipo de indústria e ao desempenho e relacionam-se à concretização da missão e visão básica da empresa. Geralmente são voltados para satisfação dos funcionários para que tenham uma boa produtividade, bem como dos clientes. Além da produtividade, os objetivos operacionais também podem focar na melhoria do desempenho financeiro de forma que respectivamente evitem retrabalho, ineficiência e desperdícios, lembrando também da qualidade, da inovação e práticas ambientais;
- b) objetivos de divulgação: referem-se à elaboração de comunicações internas ou externas à empresa e podem conter informações financeiras ou não financeiras. As divulgações internas contêm informações que dão suporte para tomadas de decisões na gestão dos negócios e para avaliação do desempenho e das atividades da entidade. As divulgações externas normalmente são comunicadas para atender regulamentos, normas e leis impostas por órgãos reguladores ou autoridades normativas; e
- c) objetivos de conformidade: visa respeitar a legislação tornando as ações da entidade em conformidade com as diversas leis sejam elas referente à área trabalhista, de segurança, meio ambiente, impostos ou quando desenvolve atividades em outros territórios.

2.2.3 Dimensão - Componentes

Os Componentes estão localizados na parte frontal do cubo e se constituem em cinco componentes denominados: Ambientes de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Atividades de Monitoramento. Os referidos componentes possuem conceitos fundamentais representados por meio de dezessete princípios de controle interno.

Os cinco primeiros princípios da estrutura Controle Interno – Estrutura Integrada estão ligados ao componente denominado Ambiente de Controle (COSO, 2013). Conforme o *National Commission On Fraudulent Financial Reporting* (1987), o ambiente de controle consiste na filosofia, na estrutura, na gestão e nos diversos métodos de uma organização. Tal componente é classificado como o guarda-chuva para os demais componentes do cubo, pois,

sem um Ambiente de Controle efetivo, os outros quatro componentes dificilmente resultarão em um controle interno efetivo e de qualidade (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2010). No Quadro 2 são descritos os cinco princípios de controle interno do COSO e seus respectivos pontos de foco relacionados a esse componente do cubo.

Quadro 2 – Princípios relacionados ao componente Ambiente de Controle

| PRINCÍPIO | PONTOS DE FOCO |
|--|--|
| Princípio 1: A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos. | Liderar pelo exemplo; Estabelecer normas de conduta e avaliar a sua adesão; Tratar desvios de forma oportuna. |
| Princípio 2: A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento do controle interno. | Estabelecer as responsabilidades pela supervisão; Utilizar experiências relevantes de forma independente; Exercer a supervisão do sistema de controle interno. |
| Princípio 3: A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação, e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos. | Considerar todas as estruturas da entidade; Estabelecer linhas de subordinação; Definir, atribuir e limitar autoridades e responsabilidades. |
| Princípio 4: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos. | Estabelecer políticas e práticas; Avaliar a competência e tratar as deficiências; Atrair, desenvolver e reter talentos; Planejar e preparar a sucessão. |
| Princípio 5: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidades por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos. | Exigir a prestação de contas por meio de estruturas, autoridades e responsabilidades; Estabelecer métricas, incentivos e recompensas; Avaliar continuamente a relevância de métricas, incentivos e recompensas de desempenho; Considerar pressões excessivas; Avaliar o desempenho e recompensar ou disciplinar. |

Fonte: Elaborado pela autora com base em COSO (2013).

A partir desses pontos de foco de cada princípio, o COSO (2013) identifica que os princípios do componente de Ambiente de Controle objetivam: demonstrar comprometimento com a integridade e valores éticos; cumprir a responsabilidade de supervisão; estabelecer a estrutura, a autoridade e a responsabilidade; bem como demonstrar comprometimento com a competência e reforçar a responsabilidade pela prestação de contas nas organizações.

Em seguida, a estrutura Controle Interno – Estrutura Integrada do COSO (2013) apresenta quatro princípios de controle interno, que representam o componente Avaliação de Riscos, conforme Quadro 3. De acordo com Arens, Elder e Beasley (2010), a avaliação de risco é definida como a identificação e análise da administração de risco relevante para a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Quadro 3 – Princípios relacionados ao componente Avaliação de Riscos

| PRINCÍPIO | PONTOS DE FOCO |
|--|--|
| Princípio 6: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos. | Refletir as escolhas da administração; Considerar as tolerâncias ao risco; Incluir metas de desempenho operacionais e financeiras; Formar uma base para o comprometimento de recursos. |
| Princípio 7: A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados. | Incluir os níveis da estrutura da entidade; Analisar fatores internos e externos; Envolver os níveis apropriados da administração; Estimar a importância dos riscos identificados; Determinar como responder aos riscos. |
| Princípio 8: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos. | Considerar os vários tipos de fraude; Avaliar incentivos, pressões e oportunidades; Avaliar atitudes e racionalizações. |
| Princípio 9: A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno. | Avaliar mudanças no ambiente externo; Avaliar mudanças no modelo de negócios; Avaliar mudanças na liderança. |

Fonte: Elaborado pela autora com base em COSO (2013).

Os princípios de Avaliação de Riscos e seus respectivos Pontos de Foco identificam alguns objetivos como parte do processo de identificação e avaliação de riscos, tais objetivos são: especificar objetivos adequados à organização; identificar e analisar os riscos; avaliar os riscos de fraude; e identificar mudanças significativas (COSO, 2013).

Os próximos três princípios são relacionados ao componente Atividades de Controle, dispostos juntamente com seus Pontos de Foco no Quadro 4. Este componente, conforme Arens, Elder e Beasley (2010), é definido como: políticas e procedimentos, além daqueles incluídos nos outros quatro componentes, que ajudam a garantir que as ações necessárias sejam tomadas para abordar os riscos à realização dos objetivos da entidade.

Quadro 4 – Princípios relacionados ao componente Atividades de Controle

| PRINCÍPIO | PONTOS DE FOCO |
|---|---|
| Princípio 10: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos. | Integrar-se com a avaliação de riscos; Considerar fatores específicos à entidade; Determinar os processos de negócios relevantes; Avaliar a combinação de tipos de atividades de controle; Considerar em quais níveis as atividades são realizadas; Abordar a segregação de funções. |
| Princípio 11: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle gerais sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos. | Determinar a dependência entre o uso da tecnologia nos processos de negócios e os controles gerais de tecnologias; Estabelecer atividades de controle sobre a infraestrutura de tecnologia; Estabelecer atividades de controle sobre os processos de gerenciamento; Estabelecer atividades de controle sobre os processos relevantes de aquisição. |
| Princípio 12: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas. | Estabelecer políticas para apoiar a implementação das diretrizes; Estabelecer responsabilidade e prestação de contas pela execução das políticas e procedimentos; Realizar tempestivamente; Tomar ações corretivas; Realizar recorrendo a pessoal competente; Reavaliar políticas e procedimentos. |

Fonte: Elaborado pela autora com base em COSO (2013).

Ao determinar os princípios e seus pontos de foco, o COSO (2013) destaca três objetivos importantes do componente Atividades de Controle: selecionar e desenvolver atividades de controle; selecionar e desenvolver controles gerais de tecnologia; e implementar atividades de controle por meio de políticas e procedimentos.

Ligados ao componente Informação e Comunicação observa-se mais três princípios de controle interno, dispostos no Quadro 5. Os controles desse componente têm como objetivo iniciar, registrar, processar e relatar as transações da entidade, sustentando a capacidade de usar as informações corretas e cumprir as responsabilidades de controle interno da entidade (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2010).

Quadro 5 – Princípios relacionados ao componente Informação e Comunicação

| PRINCÍPIO | PONTOS DE FOCO |
|--|---|
| Princípio 13: A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno. | Identificar os requisitos de informações; Capturar fontes internas e externas de dados; Processar dados relevantes em informações; Manter a qualidade durante todo o processamento; Considerar custos e benefícios. |
| Princípio 14: A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetos e responsabilidades pelo controle. | Comunicar as informações de controle interno; Comunicar-se com a estrutura de governança; Fornecer linhas de comunicação independentes; Selecionar métodos de comunicação relevantes. |
| Princípio 15: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno. | Comunicar-se com públicos externos; Possibilitar o recebimento de comunicações; Comunicar-se com a estrutura de governança; Fornecer linhas de comunicação independentes; Selecionar métodos de comunicação relevantes. |

Fonte: Elaborado pela autora com base em COSO (2013).

Os pontos de foco do componente Informação e Comunicação são sustentados pelos seguintes objetivos: utilizar informações relevantes; comunicações internas; e comunicações externas (COSO, 2013). Desta forma, os controles desse componente apoiam a capacidade da organização na utilização de informações corretas nos controles internos da entidade.

Os últimos princípios da estrutura Controles Internos – Estrutura Integrada, estão relacionados ao componente Atividades de Monitoramento, de acordo com o Quadro 6. Esse componente avalia se cada um dos cinco componentes e seus princípios estão presentes e funcionando na entidade (COSO, 2013). Conforme Arens, Elder e Beasley (2010), as atividades de monitoramento lidam com a avaliação contínua ou periódica da qualidade do controle interno para determinar se os controles estão operando como pretendido e se eles são modificados conforme apropriado para mudanças nas condições.

Quadro 6 – Princípios relacionados ao componente Atividades de Monitoramento

| PRINCÍPIO | PONTOS DE FOCO |
|--|--|
| Princípio 16: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno. | Considerar uma combinação de avaliações contínuas e independentes; Considerar o ritmo das mudanças; Estabelecer o entendimento da base de referência; Utilizar pessoal com conhecimento; Integrar aos processos de negócios; Ajustar o escopo e a frequência; Avaliar objetivamente. |
| Princípio 17: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e a alta administração, conforme aplicável. | Avaliar resultados; Comunicar deficiências; Monitorar as ações corretivas. |

Fonte: Elaborado pela autora com base em COSO (2013).

Os princípios do componente Monitoramento e seus respectivos pontos de foco apontam dois objetivos importantes relacionados: realizar avaliações contínuas e/ou independentes; e avaliar e comunicar deficiências.

2.3 COMPLIANCE

Compliance é definido, de acordo com Blok (2017), por estar em conformidade e ter o dever de cumprir e fazer cumprir as diretrizes internas e externas impostas na organização. A cultura de *compliance* surgiu na década de 90, com intuito de detectar más condutas e fomentar uma cultura mais ética e íntegra; conforme Silverman (2008), o *compliance* se refere à adesão a leis, regras, regulamentos, padrões e códigos de conduta que regem o comportamento da organização. Quando implementado em uma entidade, o *compliance* objetiva estabelecer uma cultura corporativa que promove condutas éticas nas relações interpessoais e institucionais (ROCHA JUNIOR; GIZZI, 2018), auxiliando na prevenção e combate do descumprimento das normas e regras organizacionais (BLOK, 2017).

Segundo a Controladoria Geral da União do Brasil – CGU (2015), um programa de integridade, ou programa de *compliance*, é norteado por cinco pilares. O primeiro é o comprometimento e o apoio da alta direção com a integridade nas relações público-privadas. O segundo se refere ao nível responsável, em que a empresa estabelece uma instância interna para o combate a irregularidades e para desenvolver, aplicar e monitorar o programa de *compliance*. O terceiro tem base nas informações de análise de perfil e riscos aos quais a entidade está exposta. O quarto desenvolve a estruturação das regras e instrumentos para garantir os padrões de ética e de conduta através de treinamentos, comunicações, canal de

denúncias, investigação e medidas disciplinares na organização. O quinto e último pilar estabelece estratégias de monitoramento contínuo do programa de *compliance*.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa é classificada como qualitativa quanto à abordagem do problema. Segundo Diehl e Tatim (2004), a pesquisa qualitativa busca compreender e classificar os processos dinâmicos descrevendo a complexidade do problema do estudo e possibilitando maior nível de profundidade nos resultados. Para coleta dos dados foi realizada a integração entre o pesquisador e o processo desenvolvido na organização, para maior entendimento das particularidades dos dados.

De acordo com o objetivo do estudo, trata-se de uma pesquisa descritiva. Esta procura descobrir com precisão a relação e conexão de um fenômeno com outros e suas características sem a interferência do pesquisador (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007). Esse tipo de pesquisa objetiva-se em observar, registrar, analisar, classificar e descrever os fatos sem manipulá-los (ANDRADE, 2008). Desta forma, o presente estudo busca colher os dados e interpretá-los da forma como ocorrem na organização.

A fim de se obter os dados da empresa, foram adotados os seguintes procedimentos técnicos: Observação Sistemática, Pesquisa Documental e Pesquisa Bibliográfica. Primeiramente, a pesquisadora se integrou no setor de Auditoria de Controles Internos, onde a mesma observou a forma de trabalho dos funcionários. Conforme Gerhardt e Silveira (2009, p. 74), observação é definida como “uma técnica que faz uso dos sentidos para a apreensão de determinados aspectos da realidade. Ela consiste em ver, ouvir e examinar os fatos, os fenômenos que se pretende investigar”. Utilizando o processo de observação sistemática, em que “o pesquisador permanece abstraído da situação estudada, apenas observa de maneira espontânea como os fatos ocorrem e controla os dados obtidos.” (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 74).

Em um segundo momento a pesquisadora obteve permissão de acesso aos documentos da empresa, realizando, desta forma, uma pesquisa documental. O que possibilitou a aquisição dos dados in loco que foram analisadas na presente pesquisa. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 29) “A Estratégia de Pesquisa Documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. [...] a pesquisa documental emprega fontes primárias, assim considerados os materiais compilados pelo próprio autor do

trabalho, que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa”. A organização também disponibilizou a literatura COSO, que se constitui na principal fonte bibliográfica da pesquisa. De acordo com Gil (2010, p. 29), a Pesquisa Bibliográfica “é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações, e anais de eventos científicos.”.

Em um terceiro momento, foi analisada a forma pela qual uma empresa brasileira de capital aberto utilizou seis princípios de controle interno do COSO para elaborar os controles internos implementados para testar a área e os procedimentos de *compliance*. Como a organização estudada possui um setor específico de *compliance* separado do setor de auditoria interna, percebe-se a importância que a organização atribui à área de *compliance*. Tal fato norteou a seleção da amostra da pesquisa, focando nos controles internos utilizados para testar o setor de *compliance* da organização.

Os dados analisados na seção quatro da pesquisa foram obtidos através de observação direta dos procedimentos da organização, da análise de documentação elaborada e disponibilizada pelo setor de Controles Internos, considerando as referências bibliográficas relacionadas ao assunto estudado.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Foram analisados, no setor de auditoria, os dezessete princípios de controle interno do COSO e verificou-se que seis deles estão relacionados com *compliance*. Esse fato gerou uma importância ainda maior, no presente estudo, no aprofundamento da análise desses princípios do COSO relacionados com a área de *compliance*.

A seguir serão apresentados os seis princípios do COSO, utilizados pela organização, para desenvolver os seus controles internos aplicados para testar a área de *compliance*:

- Princípio 1 - A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos;
- Princípio 2 - A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento do controle interno;
- Princípio 3 - A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação, e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos;

- Princípio 4 - A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos;
- Princípio 8 - A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos; e,
- Princípio 14 - A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetos e responsabilidades pelo controle.

Conforme exposto no documento disponibilizado pela empresa, verificou-se que, a partir da análise desses princípios de controle interno e seus pontos de foco, a empresa elaborou diversas questões e criou comentários que respondem às questões formuladas de acordo com as práticas da organização. Tendo como objetivo verificar se os comentários produzidos estão sendo efetivamente cumpridos de acordo com a Lei da SOX, a empresa elaborou seis controles que são testados anualmente em relação com as ações desenvolvidas pela área de *compliance*, a seguir denominados:

- Controle 1 - A empresa possui um Código de Ética, o qual é divulgado aos colaboradores cujas atividades podem impactar as Demonstrações Financeiras;
- Controle 2 - O treinamento do Código de Ética é realizado com os novos colaboradores que têm influência nas Demonstrações Financeiras (Vendas, Contabilidade, Financeiro, TI e Gestores) antes de 90 dias passada a contratação;
- Controle 3 - A empresa define formalmente as atividades/responsabilidades dos colaboradores com funções específicas (relacionadas às demonstrações financeiras);
- Controle 4 - A companhia possui políticas ou práticas para recrutar, treinar e promover cargos considerados chave para a elaboração das demonstrações financeiras;
- Controle 5 - A companhia possui um programa antifraude, contemplando um Canal de Denúncias anônimo, disponível e divulgado a todos os colaboradores, onde as ocorrências são tratadas pelas áreas apropriadas e os incidentes relevantes são reportados à Alta Administração;
- Controle 6 - Acompanhamento sobre a revisão das diretrizes, junto ao processo da companhia.

A organização transmite internamente as informações necessárias para cumprir tais controles internos e, por ocasião da observação *in loco*, foi presenciado a testagem dos mesmos diretamente com os funcionários da área de *compliance* da organização. Sendo que, esses controles são executados anualmente, e, no caso de ocorrer falhas nos processos de *compliance*, é realizado um segundo teste no ano.

Foi percebido que a maioria desses controles foram formulados com base em mais de um princípio de controle interno do COSO. Como, por exemplo, o Controle 1 que abrange os Princípios 01, 08 e 14 do COSO; o Controle 2 que abrange os Princípios 01 e 08 do COSO; o Controle 5 que compreende os Princípios 01, 02, 08 e 14 do COSO; e o Controle 6 que utiliza os Princípios 01, 03 e 04 do COSO.

4.1 PRINCÍPIO 1: A ORGANIZAÇÃO DEMONSTRA TER COMPROMETIMENTO COM A INTEGRIDADE E OS VALORES ÉTICOS

Com relação ao primeiro princípio do COSO, a empresa elaborou as seguintes questões e seus comentários/respostas, sendo que alguns comentários/respostas abrangem mais de uma questão, conforme detalhado a seguir:

- a) Como o conselho de administração demonstra através de suas diretrizes, ações e comportamento a importância da integridade e dos valores éticos?
- b) Como a administração em todos os níveis da organização demonstra através de suas diretrizes, ações e comportamento a importância da integridade e dos valores éticos? Essa importância é comunicada por toda a organização?
- c) A entidade possui um código de conduta por escrito, políticas formais e documentadas, procedimentos e meios de comunicação?

As perguntas de “a)” a “c)” são respondidas através da utilização do seguinte comentário de checagem: Através da divulgação do Código de Ética da companhia, disponível aos públicos internos e externos à organização. Políticas, Diretrizes Corporativas e Operacionais são formalizadas e divulgadas na Intranet acerca dos principais processos da organização.

- d) Os padrões de conduta se aplicam a toda a organização - a todos os níveis, diferentes geografias e parceiros externos? Em relação a essa questão tem-se o seguinte comentário/resposta: Sim, temos um código de ética para fornecedores.

- e) Como os padrões de conduta são comunicados aos funcionários?
Comentário/resposta: No momento da contratação dos colaboradores, entrega do Código ou realização do EAD. Treinamento acerca do Código de Ética e Valores a cada dois anos para todos os colaboradores; postagens na Intranet com exemplos de atitudes éticas segundo o Código.
- f) Como as violações são identificadas, denunciadas e abordadas? Como a entidade faz cumprir os padrões de conduta? As violações são sanadas de maneira oportuna e consistente? A entidade realiza auditorias de conformidade? Em relação a essas quatro questões tem-se os seguintes comentários/respostas: Canal da Ética – canal de denúncias anônimas da companhia – disponível para os públicos interno e externo. Denúncias recebidas são direcionadas para tratamento e reportadas nos respectivos comitês e lideranças.
- g) Existem consequências claras por se desviar dos padrões para todos os níveis de funcionários? Comentário/resposta: Sim.
- h) Esta mensagem é enfatizada pelo CEO e pelos principais executivos?
Comentário/resposta: Sim.
- i) Exemplos são consistentemente demonstrados nas ações e comunicações informais e rotineiras dos líderes em todos os níveis da entidade? Nessa última questão o comentário/resposta é o seguinte: Comitês reforçam e avaliam a qualidade dos controles internos.

Com base nessas questões e respectivos comentários/respostas, foram criados quatro controles internos relacionados: Controle 1 - A empresa possui um Código de Ética, o qual é divulgado aos colaboradores cujas atividades podem impactar as Demonstrações Financeiras; Controle 2 - O treinamento do Código de Ética é realizado com os novos colaboradores que têm influência nas Demonstrações Financeiras (Vendas, Contabilidade, Financeiro, TI e Gestores) antes de 90 dias passada a contratação; Controle 5 - A companhia possui um programa antifraude, contemplando um Canal de Denúncias anônimo, disponível e divulgado a todos os colaboradores, onde as ocorrências são tratadas pelas áreas apropriadas e os incidentes relevantes são reportados à Alta Administração; e Controle 6 - Acompanhamento sobre a revisão das diretrizes, junto ao processo da companhia. Esses quatro controles internos, apresentados, são utilizados para o acompanhamento das atividades de *compliance* relacionadas com o Princípio 1.

4.2 PRINCÍPIO 2: A ESTRUTURA DE GOVERNANÇA DEMONSTRA INDEPENDÊNCIA EM RELAÇÃO AOS SEUS EXECUTIVOS E SUPERVISIONA O DESENVOLVIMENTO DO CONTROLE INTERNO

Relacionado ao segundo princípio do COSO, foram elaboradas nove questões e seus respectivos comentários/respostas, sendo que alguns comentários/respostas abrangem mais de uma questão, tais são:

- a) A entidade formalizou seus estatutos e comitês de acordo com as regulações e requisitos da bolsa de valores? Comentário/resposta: Sim.
- b) A gerência e o conselho de administração têm funções e poderes de delegação definidos? Os membros do conselho supervisionam ativamente os relatórios financeiros e o desempenho dos controles internos?
- c) O conselho de administração avalia periodicamente as habilidades e os conhecimentos necessários entre seus membros para permitir que eles supervisionem, investiguem e avaliem adequadamente a equipe de gerenciamento sênior?
- d) O conselho de administração opera independentemente da administração e é suficientemente objetivo em suas avaliações e tomadas de decisão?
- e) O conselho de administração supervisiona o projeto, a implementação e a conduta da gerência para cada um dos cinco componentes?
- f) O conselho de administração revisa e avalia regularmente o desempenho dos membros chave da administração?
- g) A entidade estabeleceu canais de comunicação entre todas as partes relevantes em intervalos regulares, usando agendas formais?
As perguntas de “b)” a “g)” obtiveram o seguinte comentário/resposta: Estrutura organizacional definida em organograma atualizado. Diretriz corporativa com definições de alçadas e responsabilidades. Existência do Comitê de Auditoria independente. Definição do PEX e constante monitoramento e avaliação. Comitês avaliam a performance das principais gerências.
- h) A entidade estabeleceu uma estrutura para investigar denúncias?
Comentário/resposta: Sim, Canal de Ética.
- i) Como o conselho de administração supervisiona os riscos da administração?
Comentário/resposta: Comitê de Riscos, composto por membros da diretoria

executiva, o qual monitora resultados de auditoria interna operacional, controles internos, auditoria externa e outros assuntos relevantes trazidos pela gestão.

A partir dessas questões e seus comentários/resposta, foram criados dois controles internos relacionados com a área *compliance*: Controle 3 - A empresa define formalmente as atividades/responsabilidades dos colaboradores com funções específicas; e Controle 5 - A companhia possui um programa antifraude, contemplando um Canal de Denúncias anônimo, disponível e divulgado a todos os colaboradores, onde as ocorrências são tratadas pelas áreas apropriadas e os incidentes relevantes são reportados à Alta Administração.

4.3 PRINCÍPIO 3: A ADMINISTRAÇÃO ESTABELECE, COM A SUPERVISÃO DA ESTRUTURA DE GOVERNANÇA, AS ESTRUTURAS, OS NÍVEIS DE SUBORDINAÇÃO, E AS AUTORIDADES E RESPONSABILIDADES ADEQUADAS NA BUSCA DOS OBJETIVOS

De acordo com o terceiro princípio do COSO, a entidade elaborou sete questões e alguns comentários/resposta, que podem abranger mais de uma questão:

- a) A entidade criou um organograma que define as funções, responsabilidades e linhas de relatório? O organograma leva em consideração a segregação de funções e inclui linhas de relatório e canais de comunicação claros?
- b) Este organograma suporta a estrutura de controles da entidade? Ele considera responsabilidades departamentais, geografias, níveis de gestão?
- c) A autoridade e a responsabilidade são delegadas com base na competência demonstrada? Segregação adequada de funções e potenciais conflitos de interesse são considerados?
- d) As autoridades e responsabilidades são atribuídas em toda a entidade e em todos os níveis? São adequados, suficientes e bem definidos para permitir a prestação de contas sobre unidades operacionais e áreas funcionais?

As perguntas de “a)” a “d)” obtiveram o seguinte comentário/resposta: Existência de matrizes de autoridade e aprovação que se evidenciam em: Diretrizes e procedimentos que formalizem as alçadas e autoridades. Restrição de acesso implantada através de: política de acessos, fluxo de aprovação formal das

concessões, revisões periódicas e controles compensatórios que reforçam mitigação aos riscos.

- e) Os mecanismos empregados pela gerência são suficientes para monitorar a atribuição de autoridades e responsabilidades em toda a entidade e em todos os níveis? Comentário/resposta: Sim.
- f) Os tomadores de decisão possuem conhecimento suficiente? Como eles aprendem sobre novos regulamentos ou mudanças nos regulamentos? Quão fortes são as linhas de comunicação?
- g) A gerência está gerenciando efetivamente os provedores de serviços terceirizados por meio de acordos legais de serviços?

As perguntas das questões “f)” e “g)” foram respondidas com o seguinte comentário/resposta: Comitês avaliam a performance das principais gerências. Alçadas de decisões estabelecidas conforme políticas e diretrizes. Para prestadores de serviços, existem procedimentos formais para a contratação, além dos controles de performance.

Com relação ao terceiro princípio e as questões e comentários/resposta elaborados a partir dele, foi criado um controle interno para testar as práticas da área *compliance*: Controle 6 - Acompanhamento sobre a revisão das diretrizes, junto ao processo da companhia.

4.4 PRINCÍPIO 4: A ORGANIZAÇÃO DEMONSTRA COMPROMETIMENTO PARA ATRAIR, DESENVOLVER E RETER TALENTOS COMPETENTES, EM LINHA COM SEUS OBJETIVOS

Com relação ao quarto princípio do COSO, foram elaboradas seis questões que foram respondidas através de um comentário/resposta, conforme detalhado a seguir:

- a) A entidade estabeleceu requisitos de competência para pessoas com funções chave de relatório financeiro e auditoria interna em toda a organização, bem como para membros do comitê de auditoria?
- b) A entidade aborda adequadamente quaisquer lacunas de conhecimento identificadas por meio da contratação de indivíduos qualificados, treinamento de funcionários existentes ou uso de especialistas externos qualificados de provedores de serviços, quando necessário?

- c) A entidade desenvolve e mantém políticas que refletem os valores e objetivos da entidade? A entidade revisa e atualiza essas políticas regularmente?
- d) A entidade garante que essas políticas sejam usadas como base para a tomada de decisões de contratação, retenção, rescisão e promoção?
- e) A entidade possui programas em andamento que demonstram o compromisso da gerência em atrair, desenvolver e reter pessoal competente?
- f) A entidade implementou um processo para garantir níveis adequados de pessoal, incluindo planos de contingência e sucessão?

Todas as questões elaboradas a partir dos pontos de foco do Princípio 4 do COSO foram abrangidas pelo seguinte comentário/resposta: Processo estabelecido para desenvolvimento de pessoas. Programa de carreira e sucessão. Existência de programa de capacitação e avaliação de desempenho anuais. Para prestadores de serviço, existem procedimentos formais para a contratação, além dos controles de performance.

A partir dessas questões e seu comentário/resposta, a organização elaborou dois controles internos: Controle 4 - A companhia possui políticas ou práticas para recrutar, treinar e promover cargos considerados chave para a elaboração das demonstrações financeiras; e Controle 6 - Acompanhamento sobre a revisão das diretrizes, junto ao processo da companhia.

4.5 PRINCÍPIO 8: A ORGANIZAÇÃO CONSIDERA O POTENCIAL PARA FRAUDE NA AVALIAÇÃO DOS RISCOS À REALIZAÇÃO DOS OBJETIVOS

Com base no oitavo princípio do COSO e seus pontos de foco, foram elaboradas oito questões e um comentário/resposta que abrange todas elas, conforme detalhado a seguir:

- a) A entidade possui um processo para uma avaliação abrangente e contínua dos riscos de fraude que pode identificar vários tipos de fraude que podem impactar a entidade?
- b) A entidade considera em seu processo de avaliação de riscos de fraude os vários fatores que podem impactar ou criar riscos de fraude, incluindo incentivos e pressões, oportunidades e racionalizações?

- c) A entidade envolve pessoal apropriado em vários níveis da organização em sua avaliação de risco de fraudes, incluindo entrevistas com funcionários para avaliar os incentivos e pressões para manipular ganhos, desviar ativos ou alterar registros?
- d) A entidade considera, avalia e reavalia os programas de remuneração, se necessário?
- e) Como a entidade gerencia o risco de fraude em toda a organização e em todos os níveis em relação às contas e afirmações das demonstrações contábeis?
- f) Como o conselho de administração supervisiona a identificação e avaliação dos riscos de fraude, incluindo as oportunidades e ocorrências de fraude interna pela gerência?
- g) A gerência e conselho de administração mantêm supervisão adequada, um nível apropriado de ceticismo e permite o reporte de atividades fraudulentas ou com suspeitas de fraude através de um programa de denúncias?
- h) A entidade identificou controles que são responsivos aos riscos de fraude identificados, incluindo o risco de viés e o de tomada de controle pela gerência?

Todas essas questões criadas com base no Princípio 8 do COSO são respondidas pelo seguinte comentário/resposta: Mapeamento de riscos dos processos e elaboração do plano de auditoria anual. Comitê de Riscos, composto por membros da diretoria executiva, o qual identifica e monitora riscos através do acompanhamento das operações, resultados de investigações, auditoria interna operacional, controles internos e auditoria externa, além de outros assuntos relevantes trazidos pela gestão. Comitê de Auditoria com reuniões periódicas de acompanhamento com áreas de Contabilidade e Auditoria. Controles internos sobre a elaboração das demonstrações financeiras estabelecidos em função de riscos identificados. Controles internos para monitorar transações complexas e não usuais. Investigações de *compliance* sobre as denúncias advindas do Canal de Ética.

Após a organização elaborar as questões e seu comentário/resposta, foram criados três controles internos para testar a área de *compliance*: Controle 1 - A empresa possui um Código de Ética, o qual é divulgado aos colaboradores cujas atividades podem impactar as Demonstrações Financeiras; Controle 5 - A companhia possui um programa antifraude, contemplando um Canal de Denúncias anônimo, disponível e divulgado a todos os colaboradores, onde as ocorrências são tratadas pelas áreas apropriadas e os incidentes relevantes são reportados à Alta Administração; e Controle 2 - O treinamento do Código de

Ética é realizado com os novos colaboradores que têm influência nas Demonstrações Financeiras (Vendas, Contabilidade, Financeiro, TI e Gestores) antes de 90 dias passada a contratação.

4.6 PRINCÍPIO 14: A ORGANIZAÇÃO TRANSMITE INTERNAMENTE AS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS PARA APOIAR O FUNCIONAMENTO DO CONTROLE INTERNO, INCLUSIVE OS OBJETOS E RESPONSABILIDADES PELO CONTROLE

Com base no oitavo princípio do COSO e seus pontos de foco, foram elaborados oito questões e um comentário/resposta que abrange todas elas, conforme detalhado a seguir:

- a) A entidade estrutura e adapta a comunicação com base na necessidade e no público?
- b) A entidade assegura a comunicação de informações pertencentes aos relatórios financeiros externos e controle interno?

Comentário/resposta dessas duas questões elaboradas conforme os pontos de foco do Princípio 14 do COSO: Metodologia de controles internos, revisada anualmente, com a definição de gestores e usuários chave dos processos como responsáveis pelas atualizações, comunicação e efetividade dos controles. Código de Ética divulgado e disponível. Existência de um Canal de Denúncias anônimo.

Comitê de Riscos, composto por membros da diretoria executiva, o qual identifica e monitora riscos através do acompanhamento das operações, resultados de investigações, auditoria interna operacional, controles internos e auditoria externa, além de outros assuntos relevantes trazidos pela gestão. Comitês com componentes da alta administração que acompanham assuntos relevantes e riscos de Divulgação, Remuneração e Sucessão.

A fim de verificar se o comentário/resposta produzido está sendo efetivamente cumprido, dois controles internos relacionados com *compliance* foram criados: Controle 1 – A empresa possui um Código de Ética, o qual é divulgado aos colaboradores cujas atividades podem impactar as Demonstrações Financeiras; e Controle 5 – A companhia possui um programa antifraude, contemplando um Canal de Denúncias anônimo, disponível e divulgado a todos os colaboradores, onde as ocorrências são tratadas pelas áreas apropriadas e os incidentes relevantes são reportados à Alta Administração.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo descrever os procedimentos adotados pela organização com relação a aplicação da metodologia COSO na avaliação da área de *compliance*. A fim de atingir o mencionado objetivo, realizou-se uma pesquisa descritiva empregando as técnicas de Observação Sistemática, Pesquisa Documental e Pesquisa Bibliográfica.

Após a análise do cubo do COSO, da coleta de dados junto à empresa e observação direta da área de Controles Internos, foi possível descrever como uma organização brasileira de capital aberto estruturou seus controles internos, na área de *compliance*, de acordo com a metodologia do *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO.

Primeiramente, a organização utilizou a dimensão Componentes do cubo, permeando pelos componentes de Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos e Informação e Comunicação, e seus respectivos princípios, que estão dentro desses componentes. Do total de dezessete princípios apresentados na estrutura denominada Controle Interno – Estrutura Integrada, a organização valeu-se de seis princípios para desenvolver controles internos para avaliar a área de *compliance* da empresa. Os princípios utilizados foram os seguintes: Princípio 1 - A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos; Princípio 2 - A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento do controle interno; Princípio 3 - A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação, e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos; Princípio 4 - A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos; Princípio 8 - A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos; e, Princípio 14 - A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetos e responsabilidades pelo controle.

Em um segundo momento, após análise dos princípios, a organização desenvolveu um questionário e seus respectivos comentários/resposta. De posse do mesmo, a organização elaborou seis controles internos a fim de testar os procedimentos da área de *compliance*. Percebe-se que a maioria desses controles foram formulados com base em mais de um princípio do COSO como visto na análise do estudo.

Verificou-se, através do conteúdo dos controles criados com base nos princípios do COSO e que são testados na área de *compliance*, que a organização estudada busca um maior comprometimento com questões como conformidade, transparência, valores éticos, governança e competência em toda a sua estrutura hierárquica. Ela transmite internamente as informações necessárias para cumprir os controles internos exigidos pela Lei da SOX e, por ocasião da observação *in loco*, foi presenciado a testagem dos controles diretamente com os funcionários da área de *compliance* da organização. Sendo que, esses controles são executados anualmente, e, no caso de ocorrer falhas nos processos de *compliance*, é realizado um segundo teste no ano.

Como se trata de uma organização com ações negociadas na bolsa de valores, destaca-se a utilização dos princípios do COSO pela organização a fim de atender as exigências da Lei Sarbanes-Oxley; contudo, demais empresas podem aplicar o COSO de outras formas e até mesmo se utilizar de outras estruturas de controle interno. Sendo assim, como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se a identificação da utilização prática de demais formas utilizadas para acompanhamento dos controles internos, em conformidade com as exigências da lei americana.

REFERÊNCIAS

AMERICAN INTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCUNTANTS. **Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement.**

Disponível em: <<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/clarifiedsas.html>>.

Acesso em: 25 mai. 2020.

ANDRADE, M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ARENS, A. A. ELDER, R. J. BEASLEY, M. S. **Auditing and assurance services: an integrated approach.** Upper Saddle River: Prentice Hall, 2010.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ATTIE, W. **Auditoria interna.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BLOK, M. **Compliance e Governança Corporativa: atualizado de acordo com a Lei Anticorrupção Brasileira (Lei 12.846) e o Decreto-Lei 8.421/2015.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017. Disponível em: <<https://www.travessa.com.br/compliance-e-governanca-corporativa/artigo/9eee1a9c1607-4b05-9e1d-81a621ae452e>>. Acesso em: 7 maio 2020.

BORGERTH, V. M. **A lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente**. 141 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdades IBMEC, Programa de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração e Economia, Rio de Janeiro, 2005.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CERVO, A.; BERVIAN, P.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

DIEHL, A.; TATIM, D. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Lei Sarbanes-Oxley: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**. São Paulo: Deloitte, 2003. Disponível em: <http://www.hsce.com.br/portal/files/artigos/guia_sarbanes_oxley_DELLOITE..pdf>. Acesso em: 3 out. 2019.

GE, W.; MCVAY, S. **The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act**. Accounting Horizons, v. 19, n. 3, p. 137-158, set., 2005. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.512.3347&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 7 ago 2020.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

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

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Enhancing Shareholder Wealth by Better Managing Business Risk**. 1999. Disponível em: <http://devbiz.narod.ru/home/kozloff/PWC/risk_mngmnt99.pdf>. Acesso em: 7 ago. 2020.

LAKIS, V.; GIRIUNAS, L. **The concept of internal control systems: theoretical aspect**. Ekonomika. v. 91. n.2, p. 142-152, 2012. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/63c6/bdebf853f9e2afe0dc1d627c925f361b3114.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2020.

LUTZ, J. **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control – Integrated Framework mit besonderer Berücksichtigung der Änderungen in der Neuauflage 2013**. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Aplicadas) – Institut für Technologie- und Wissenstransfer, Masterarbeit, 2014.

MARIANO, A. M. *et al.* **Impactos da globalização nas organizações brasileiras**. Revista Eletrônica Gestão & Saúde, Brasília, v. 4, n. 3, p. 3657-3675, dez. 2014. Disponível em: <<http://periodicos.unb.br/index.php/rgs/article/view/2509>>. Acesso em: 23 out. 2019.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING. **Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting**. Oct. 1987. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>>. Acesso em: 9 ago. 2020.

OLIVEIRA, M.; LINHARES, J. **A implantação de controle interno adequado às exigências da lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras** – um estudo de caso. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 160-170, mai./ago. 2007. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/5601>>. Acesso em: 10 set. 2019.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). **Auditing standard 5**. 2007. Disponível em: <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx>. Acesso em: 13 ago. 2020.

ROCHA JUNIOR, F.; GIZZI, G. **Fraudes corporativas e programas de compliance**. Curitiba: InterSaberes, 2018.

SECURITIES EXCHANGE COMMISSION (SEC). **What we do**. 2018a. Disponível em: <<https://www.sec.gov/Article/whatwedo.html>>. Acesso em: 13 ago. 2020.

SILVERMAN, M. **Compliance management for public, private, or nonprofit organizations**. New York: McGraw-Hill, 2008. Disponível em: <<https://b-ok.lat/book/775526/d5ab7f?regionChanged=&redirect=3887912>>. Acesso em: 12 ago. 2020.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D.; NICOLAU, A. M. **Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada**. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 155-176, jan./abr. 2017. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2017v14n31p155>>. Acesso em: 03 set. 2019.

UNITED STATES OF AMERICA. Senate and House of Representatives. **The Sarbanes-Oxley Act of 2002**. Disponível em: <<http://www.sox-online.com/the-sarbanes-oxley-act-full-text/>>. Acesso em 30 abr. 2020.

ZHANG Y.; ZHOU J.; ZHOU N. **Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses**. Journal of Accounting and Public Policy, v. 26, n. 3, p. 300-327, may/june 2007. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425407000208>>. Acesso em: 13 ago. 2020.