

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALEXANDRE RODRIGUES

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES INTERNOS ACERCA DA
APLICABILIDADE DO COSO 2013 COMO INSTRUMENTO
DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS**

São Paulo

2015

ALEXANDRE RODRIGUES

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES INTERNOS ACERCA DA
APLICABILIDADE DO COSO 2013 COMO INSTRUMENTO
DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para
a obtenção do título de Mestre em
Controladoria Empresarial.**

ORIENTADORA: Prof^ª. Dr^ª. Marta Cristina Pelucio Grecco

São Paulo

2015

Ficha Catalográfica

R696p Rodrigues, Alexandre

Percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos / Alexandre Rodrigues - 2015.

195 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015.

Orientação: Prof. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco

Bibliografia: f. 166-172

1. Auditoria interna. 2. Controles internos. 3. COSO. 4.
COSO 2013. 5. Teoria da Agência I. Título.

CDD 657.458

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação
Profª. Dra. Helena Bonito Couto Pereira

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Prof. Dr. Adilson Aderito da Silva

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Prof. Dr. Henrique Formigoni

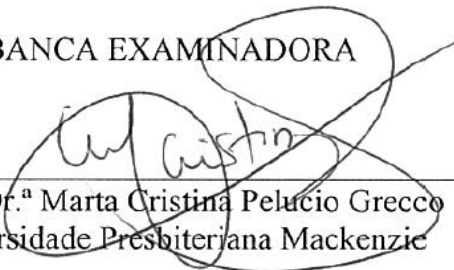
ALEXANDRE RODRIGUES

PERCEPÇÃO DE AUDITORES INTERNOS ACERCA DA APLICABILIDADE DO COSO
2013 COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS


Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Aprovado em 30 de julho de 2015.

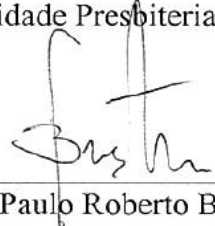
BANCA EXAMINADORA



Prof.ª Dr.ª Marta Cristina Pelúcio Grecco
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof.ª Ms. Cecília Moraes Santostaso Geron
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa
Universidade de Brasília

**Dedico este trabalho aos meus
pais, Elza e Orival (*in memoriam*)**

AGRADECIMENTOS

Desenvolver esta dissertação certamente não foi uma tarefa fácil. Ainda assim os dois anos de realização do curso foram gratificantes, iniciando-se pelo momento do exame de seleção, quando, depois de quinze anos de conclusão da graduação, voltei a ter contato permanente com a Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Nesse período que ora parece curto, ora parece longo, tive muitas alegrias e tristezas que possibilitaram, de certa forma, me fortalecer para cumprir esta jornada, com a conclusão da dissertação.

Após as últimas linhas da conclusão, venho fazer os meus sinceros agradecimentos:

A Deus, fonte de toda sabedoria, pela força e pela coragem que nos concedeu, permanecendo ao nosso lado em todo o percurso dessa caminhada;

À minha orientadora Prof.^a Dr.^a Marta Cristina Pelucio Grecco, pelo apoio, pela paciência, pelas contribuições e pela oportunidade de ser orientado por uma profissional competente que soube associar, desde as aulas, as questões teóricas e práticas que são a essência desse mestrado.

À Prof.^a Ms. Cecília Moraes Santostaso Geron, pelas observações precisas durante e após a qualificação.

Ao Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, por ter demonstrado, durante a qualificação, outras vertentes que orientaram e contribuíram para o enriquecimento desse estudo.

À minha mãe, Elza, que, além de ser uma entusiasta desta instituição, sempre incentivou, com a sua habitual sabedoria, os filhos a estudarem e se desenvolverem;

Ao meu pai, Orival (*in memoriam*), que infelizmente nos deixou ainda durante essa caminhada, mas que deixa um legado de dedicação, respeito e profissionalismo;

Ao meu filho, Felipe, pelo amor, fonte de inspiração, que nesses mesmos dois anos começou, literalmente, a caminhar, a correr, a falar, a bagunçar.... Agora, Felipe, teremos mais tempo para brincar!

À minha esposa, Kátia, que sempre me incentivou a realizar o mestrado e que, durante esse tempo, teve que compreender os meus inúmeros dias de dedicação ao curso;

Aos meus irmãos, André e Glauce, que sempre foram grandes referências, em diversos aspectos, para mim;

À empresa, Sabesp, pelo apoio financeiro;

Ao superintendente de auditoria, Marcelo Fridori, pelas contribuições efetuadas à elaboração desse estudo;

Aos colegas de mestrado, pela convivência agradável durante as aulas;

Enfim, a todos que, embora não citados nominalmente, contribuíram com o meu desenvolvimento profissional e acadêmico durante esses anos.

O domínio de uma profissão não exclui o seu aperfeiçoamento. Ao contrário, será mestre quem continuar aprendendo (Pierre Furter).

RESUMO

O objetivo geral deste estudo consiste em verificar a aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos. As principais justificativas para a realização dessa pesquisa são: (1) a nova versão do *framework* de controles internos (COSO 2013) substituiu recentemente, em dezembro/2014, a versão que vigorava desde 1992; (2) a atuação do auditor interno está diretamente associada à avaliação de controles internos; (3) não foram identificados estudos anteriores que confirmam, ou não, a aplicabilidade de uma metodologia sem o viés exclusivamente regulatório da SOX. A pesquisa, classificada como descritiva, abrangeu auditores internos e gerentes de auditoria. O questionário foi escolhido como o instrumento de coleta dados, sendo o pré-teste realizado com a participação de profissionais de auditoria interna com diferentes formações e funções. A amostra, obtida por critério de acessibilidade, foi composta por 155 (cento e cinquenta e cinco) profissionais. Foram aplicados os seguintes testes não paramétricos: Mann-Whitney, Kruskal-Wallis, Qui-Quadrado e coeficiente de Spearman. Em linha com a literatura existente, que relaciona o COSO e a auditoria interna como meios de redução do conflito de agência, a análise dos dados demonstrou que os profissionais, além de considerarem útil, reconhecem a aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos, sendo destacada a importância dos princípios emanados, com ênfase para o princípio número um (integridade e valores éticos). Quanto à utilização, o COSO 2013, com maior incidência, e o COSO 1992, na sequência, são os *frameworks* mais aplicados, enquanto o Turnbull e o CoCo, *frameworks* presentes na literatura, não foram sequer citados. Quanto aos princípios, o de número dez, “controles internos”, é o mais utilizado nas avaliações, e o princípio quatro, relacionado à competência dos profissionais, em contraponto, é o menos utilizado. O COSO 2013 demonstrou ser, também, um forte indutor dos atributos de auditoria presentes na literatura, com destaque para a qualidade e objetividade. Quanto aos motivos sugeridos para a adoção, destaca-se a relevância que os assuntos contidos na metodologia representam para a auditoria e, sobre as razões que podem restringir a utilização, ressalta-se a falta de conhecimento existente. A percepção positiva sobre a aplicação, em geral, está relacionada à organização e/ou área de auditoria ser de grande porte, à organização estar sujeita a alguma norma de controle e ao fato de a área de auditoria já utilizar algum *framework*. Os profissionais que utilizam a metodologia consideram que o escopo deveria ser ampliado, e os que não a utilizam consideram que a metodologia deveria ser adotada. Por fim, apesar da aplicabilidade percebida, ressalta-se, de maneira geral, que a utilização está mais fortemente associada às áreas de auditoria de grande porte ou cujas respectivas organizações estão sujeitas a alguma norma de controle.

Palavras-chave: Auditoria interna. Controles internos. COSO. COSO 2013. Teoria da Agência.

ABSTRACT

The main purpose of this research consists in verifying the applicability of COSO 2013 as an evaluation instrument of internal controls. The main justifications for this study are: (1) the new version of the internal controls framework (COSO 2013) has recently substituted, in December/2014, the version that was in force since 1992; the performance of the internal auditor is directly associated to the evaluation of internal controls; (3) previous studies were not identified to confirm, or not, the applicability of a methodology without exclusive regulatory bias of SOX. Classified as descriptive, the research covered internal auditors and audit managers. The questionnaire was chosen as the instrument to collect data, being the pretest conducted with participation of internal audit professionals with different functions and background. The sample, obtained by accessibility criteria, was formed by 155 (a hundred and fifty-five) professionals. We applied the following nonparametric tests: Mann-Whitney, Kruskal-Wallis, Qui-Square and Spearman coefficient. In line with the existent literature, which relates the COSO and the internal audit as ways of reducing the agency conflict, the analysis of the data showed that the professionals, besides considering it useful, recognize the applicability of COSO 2013 as an evaluation instrument of internal controls, being highlighted the importance of the emanating principles, with emphasis to the principle number one (integrity and ethical values). In relation to the use, COSO 2013, with a higher incidence, and COSO 2012, in sequence, are the most applied frameworks, while Turnbull and CoCo, frameworks in literature, were not even mentioned. In relation to the principles, number ten, "internal controls", is the most used in the evaluations, and principle four, related to the competence of the key-area professionals, in contrast, is the less used. COSO 2013 also proved to be a strong inductor of audit attributes in literature, highlighting quality and objectivity. When it comes to the reasons suggested to adoption, we highlight the relevance that the subjects inserted in the methodology represent to the audit and, about the reasons that might stop the using, we highlight the lack of knowledge existent. The positive perception about the application, in general, is related to the organization and/or audit area being large, the organization being subject to some standard control and, last, to the fact that audit area is already using some framework. Professionals that use the methodology consider that the scope should be expanded, and the ones that do not use it consider that the methodology should be adopted. Last, despite the perceived applicability, we highlight, in general, that the utilization is strongly associated to the large audit areas, or whose respective organizations are subject to some standard control.

Key Words: Internal Audit. Internal Controls. COSO. COSO 2013. Agency Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Sistema de governança corporativa – IBGC (2009).....	36
Figura 2	Teoria da agência segundo Moeller	41
Figura 3	Inter-relação da Teoria da Agência com o COSO 2013, Governança e Auditoria Interna.....	42
Figura 4	Modelo “Três Linhas de Defesa”	55
Figura 5	Estrutura Integrada de Controles Internos – COSO 2013	64
Figura 6	Os componentes e os princípios de controles internos – COSO 2013	69
Figura 7	O triângulo da fraude.....	72
Figura 8	Modelo <i>Levers of Control</i>	98

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Utilização do <i>framework</i> do COSO – 1992 x 2013	123
Gráfico 2	Motivos adoção – governança.....	130
Gráfico 3	Motivos adoção – objetivos estratégicos e operacionais.....	131
Gráfico 4	Motivos adoção – credibilidade	131
Gráfico 5	Motivos adoção – melhoria das operações.....	132
Gráfico 6	Motivos adoção – qualidade.....	133
Gráfico 7	Motivos adoção – relevância dos assuntos contidos no COSO 2013	133
Gráfico 8	Motivos adoção - atendimento às obrigações regulatórias.....	134
Gráfico 9	Motivos adoção – visão de riscos.....	134
Gráfico 10	Motivos adoção – impacto na programação.....	135
Gráfico 11	Motivos adoção – expansão dos trabalhos de auditoria	136
Gráfico 12	Motivos adoção – desenvolvimento profissional	136
Gráfico 13	Motivos adoção – recompensa profissional ao auditor interno	137
Gráfico 14	Razões de restrição – desconhecimento	140
Gráfico 15	Razões de restrição – forma atual de avaliação.....	141
Gráfico 16	Razões de restrição – dificuldade operacional	141
Gráfico 17	Razões de restrição – outros <i>frameworks</i>	142
Gráfico 18	Razões de restrição – extensão	143
Gráfico 19	Razões de restrição – divulgação	143
Gráfico 20	Razões de restrição – abordagem superficial	144
Gráfico 21	Razões de restrição – estímulo da gerência.....	145
Gráfico 22	Razões de restrição – demonstração dos benefícios.....	145
Gráfico 23	Razões de restrição – custos à auditoria interna.....	146
Gráfico 24	Razões de restrição – cultura dos controles internos.....	147
Gráfico 25	Razões de restrição – custos à organização.....	147

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Relações principal / agente.....	33
Quadro 2	Definição ampliada de controle interno	58
Quadro 3	Componentes e características dos principais <i>frameworks</i>	59
Quadro 4	Comparativo “SCG Controles Administrativos x COSO 2013”	99
Quadro 5	Comparativo “SCG Controles de Planejamento, Cibernéticos e de Recompensas” x “COSO 2013”	100

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Alpha de Cronbach.....	112
Tabela 2	Faixa etária	113
Tabela 3	Experiência profissional.....	113
Tabela 4	Função	114
Tabela 5	Norma de controles	114
Tabela 6	Listagem em bolsa.....	114
Tabela 7	Origem do capital	115
Tabela 8	Receita anual	115
Tabela 9	Porte do departamento de auditoria.....	116
Tabela 10	Utilidade do COSO 2013 para a auditoria interna	116
Tabela 11	Aplicabilidade do COSO 2013.....	117
Tabela 12	Análise estatística descritiva – importância dos princípios do COSO 2013	118
Tabela 13	Importância – componente ambiente de controle	119
Tabela 14	Importância – componente avaliação de riscos.....	120
Tabela 15	Importância – componente atividades de controles	120
Tabela 16	Importância – componente informação e comunicação.....	121
Tabela 17	Importância – componente monitoramento.....	122
Tabela 18	Utilização de <i>framework</i>	123
Tabela 19	Utilização – componente ambiente de controle	125
Tabela 20	Utilização – componente avaliação de riscos.....	126
Tabela 21	Utilização – componente controles internos	127
Tabela 22	Utilização – componente informação e comunicação.....	127
Tabela 23	Contribuição do COSO 2013 com os atributos de auditoria interna.....	128
Tabela 24	Análise estatística descritiva – motivos para adoção	129
Tabela 25	Motivos adoção	138
Tabela 26	Análise estatística descritiva – motivos para adoção	139
Tabela 27	Principais razões restritivas.....	149
Tabela 28	Razões menos citadas.....	149
Tabela 29	Utilização de algum <i>framework</i>	151
Tabela 30	Utilização de versões do <i>framework</i>	151
Tabela 31	Utilização – porte da auditoria interna – quatro grupos.....	152
Tabela 32	Utilização – porte da auditoria interna – dois grupos.....	152

Tabela 33	Sujeição à norma de controles – credibilidade dos trabalhos.....	154
Tabela 34	Porte da organização – credibilidade dos trabalhos	154
Tabela 35	Porte da organização – associação do COSO 2013 à questão regulatória	155
Tabela 36	Porte da auditoria interna – recompensa profissional	156
Tabela 37	Utilização do COSO – alinhamento dos trabalhos de auditoria aos objetivos Estratégicos	157
Tabela 38	Utilização do COSO – melhoria da eficácia dos processos organizacionais	157
Tabela 39	Experiência em auditoria – forma atual de avaliação	159
Tabela 40	Sujeição à norma de controles – organização não apoia os controles.....	160
Tabela 41	Porte da organização – desconhecimento sobre o <i>framework</i>	161
Tabela 42	Porte da organização – custos para a auditoria interna	161
Tabela 43	Porte da organização – custos para a organização	162
Tabela 44	Porte da auditoria interna – custos para a auditoria interna	163
Tabela 45	Utilização do COSO – Difusão do COSO 2013	163
Tabela 46	Utilização do COSO – custos para a auditoria interna.....	164
Tabela 47	Utilização do COSO – organização não apoia os controles internos.....	164
Tabela 48	Correlação entre as razões que podem restringir a adoção do COSO 2013.....	166

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BACEN	Banco Central do Brasil
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento
CEO	Chief Executive Officer (Diretor Presidente)
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFO	Chief Financial Officer (Diretor Financeiro)
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CMN	Conselho Monetário Nacional
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology (COBIT)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ERM	Enterprise Risk Management
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
FERMA	The Federation of European Risk Management Associations
FEI	Financial Executives International
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England&Wales.
IC-IF	Internal Control - Integrated Framework
IIA	Institute of Internal Auditors (Instituto de Auditores Internos)
IMA	Institute of Management Accountants
ISACA	Information Systems Audit and Control
ISO	International Organization for Standardization
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NYSE	New York Stock Exchange
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SCG	Sistemas de Controle Gerencial
SEC	Securities Exchange Commission
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	23
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	23
1.2	OBJETIVOS	28
1.2.1	Objetivo geral	28
1.2.2	Objetivos específicos	29
1.3	QUESTÃO DE PESQUISA	29
1.4	JUSTIFICATIVAS	30
2	REFERENCIAL TEÓRICO	32
2.1	A TEORIA DE AGÊNCIA.....	32
2.1.1	Aspectos gerais e a governança corporativa	32
2.1.2	A teoria da agência e a auditoria interna	36
2.1.3	A teoria da agência e o COSO	40
2.2	AUDITORIA INTERNA.....	43
2.2.1	Atributos da auditoria interna	44
2.2.2	Desempenho da auditoria interna	48
2.2.3	Posicionamento da auditoria interna	54
2.3	O <i>FRAMEWORK</i> SOBRE CONTROLES INTERNOS DO COSO.....	56
2.3.1	Conceito de controles internos	56
2.3.2	COSO 2013	60
2.4	NORMAS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS VOLTADAS PARA OS CONTROLES INTERNOS	83
2.4.1	Lei Sarbanes-Oxley (SOX)	84
2.4.2	Instruções ns. 480 e 552 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)	86
2.4.3	Resolução n. 2554 do Conselho Monetário Nacional (CMN)	87
2.4.4	Circular n. 3.467 do Banco Central (Bacen)	89
2.4.5	Circular n. 249 da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)	90
2.4.6	Circular n. 380 da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)	91
2.4.7	Resolução n. 13 do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (GCPC)	93
2.4.8	NBC T 16.8 – Controles Internos	94
2.4.9	Governança nas estatais brasileiras – proposta da BM&FBOVESPA	96

2.5	CONTROLES GERENCIAIS E CONTROLES INTERNOS.....	97
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	104
3.1	TIPO DE PESQUISA	104
3.2	MÉTODO DE PESQUISA	104
3.3	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	105
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	107
3.5	PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DE DADOS.....	109
3.5.1	Confiabilidade	109
3.5.2	Análise descritiva e inferencial	109
3.5.3	Técnicas estatísticas utilizadas.....	110
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	112
4.1	ANÁLISE DE CONFIABILIDADE	112
4.2	ANÁLISE DESCRITIVA: CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA.....	112
4.2.1	Faixa etária	113
4.2.2	Experiência profissional	113
4.2.3	Função	113
4.2.4	Sujeição à norma de controles internos	114
4.2.5	Listagem em bolsa de valores.....	114
4.2.6	Origem do capital.....	115
4.2.7	Receita anual	115
4.2.8	Porte do departamento de auditoria interna.....	115
4.3	ANÁLISE DESCRITIVA: ASSERTIVAS	116
4.3.1	Utilidade e aplicabilidade do COSO 2013	116
4.3.2	Importância dos componentes e princípios do COSO 2013.....	117
<i>4.3.2.1</i>	<i>Componente ambiente de controle.....</i>	<i>118</i>
<i>4.3.2.2</i>	<i>Componente avaliação de riscos</i>	<i>119</i>
<i>4.3.2.3</i>	<i>Componente atividades de controle</i>	<i>120</i>
<i>4.3.2.4</i>	<i>Componente informação e comunicação.....</i>	<i>121</i>
<i>4.3.2.5</i>	<i>Componente monitoramento</i>	<i>122</i>
4.3.3	Utilização do COSO 2013: geral.....	122
4.3.4	Utilização do COSO 2013: componentes e princípios.....	124
<i>4.3.4.1</i>	<i>Componente ambiente de controle.....</i>	<i>125</i>
<i>4.3.4.2</i>	<i>Componente avaliação de riscos</i>	<i>126</i>

4.3.4.3	<i>Componente controles internos</i>	126
4.3.4.4	<i>Componente informação e comunicação</i>	127
4.3.5	Impacto da utilização do COSO 2013 nos atributos de auditoria	
	Interna	128
4.3.6	Motivos que favorecem a utilização do COSO 2013	128
4.3.6.1	<i>Estrutura de governança</i>	130
4.3.6.2	<i>Alinhamento dos trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos</i>	130
4.3.6.3	<i>Credibilidade da auditoria interna junto aos responsáveis pela supervisão</i>	131
4.3.6.4	<i>Melhoria nas operações</i>	132
4.3.6.5	<i>Qualidade dos trabalhos de auditoria</i>	132
4.3.6.6	<i>Relevância do COSO 2013</i>	133
4.3.6.7	<i>Atendimento às obrigações regulatórias</i>	134
4.3.6.8	<i>Visão de riscos da auditoria interna</i>	134
4.3.6.9	<i>Impacto da utilização do COSO na programação de auditoria</i>	135
4.3.6.10	<i>Expansão dos trabalhos de auditoria</i>	135
4.3.6.11	<i>Desenvolvimento profissional dos auditores internos</i>	136
4.3.6.12	<i>Recompensa profissional ao auditor interno</i>	137
4.3.6.13	<i>Outros motivos que favorecem a utilização</i>	137
4.3.6.14	<i>Principais motivos voltados para a adoção do COSO 2013</i>	138
4.3.7	Razões que podem restringir a utilização do COSO 2013	138
4.3.7.1	<i>Desconhecimento sobre o framework</i>	139
4.3.7.2	<i>Forma atual de avaliação</i>	140
4.3.7.3	<i>Dificuldade em transformar o COSO em trabalhos de auditoria</i>	141
4.3.7.4	<i>Existência de outros frameworks mais adequados</i>	142
4.3.7.5	<i>Conteúdo excessivamente extenso</i>	142
4.3.7.6	<i>Divulgação do COSO 2013</i>	143
4.3.7.7	<i>Abordagem superficial</i>	144
4.3.7.8	<i>Estímulo da gerência</i>	144
4.3.7.9	<i>Demonstração dos benefícios do COSO à alta administração</i>	145
4.3.7.10	<i>Custos relevantes à auditoria interna</i>	146
4.3.7.11	<i>Cultura dos controles internos</i>	146
4.3.7.12	<i>Custos relevantes à organização</i>	147
4.3.7.13	<i>Outras razões que podem restringir a utilização</i>	148
4.3.7.14	<i>Principais razões que restringem a adoção do COSO 2013</i>	148

4.3.8	Utilização futura do COSO 2013	149
4.4	ANÁLISE INFERENCIAL	150
4.4.1	Análise quanto à aplicação dos <i>frameworks</i> – geral	150
4.4.1.1	<i>Organizações sujeitas, ou não, a alguma norma sobre controles internos</i>	150
4.4.1.2	<i>Porte da área de auditoria interna</i>	152
4.4.2	Análise de percepção: motivos que favorecem a adoção do COSO 2013	153
4.4.2.1	<i>Organizações sujeitas, ou não, a alguma norma sobre controles internos</i>	153
4.4.2.1.1	Motivo: credibilidade da auditoria interna	153
4.4.2.2	<i>Porte da organização – receita anual</i>	154
4.4.2.2.1	Motivo: credibilidade da auditoria interna	154
4.4.2.2.2	Motivo: associação do COSO 2013 à obrigação regulatória	155
4.4.2.3	<i>Porte da auditoria interna</i>	155
4.4.2.3.1	Motivo: recompensa profissional	156
4.4.2.4	<i>Adoção, ou não, dos frameworks de controles internos do COSO</i>	156
4.4.2.4.1	Motivo: alinhamento dos trabalhos aos objetivos estratégicos e operacionais	157
4.4.2.4.2	Motivo: melhoria da eficácia dos processos organizacionais	157
4.4.3	Análise de percepção: razões que podem restringir a adoção do COSO	158
4.4.3.1	<i>Experiência em auditoria interna</i>	158
4.4.3.1.1	Razão: forma atual de avaliação considerada satisfatória	159
4.4.3.2	<i>Organizações sujeitas, ou não, a alguma norma sobre controles internos</i>	159
4.4.3.2.1	Razão: organização não apoia a cultura de controles internos	159
4.4.3.3	<i>Porte da organização – receita anual</i>	160
4.4.3.3.1	Razão: desconhecimento sobre o <i>framework</i>	160
4.4.3.3.2	Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à auditoria interna	161
4.4.3.3.3	Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à organização	162
4.4.3.4	<i>Porte da auditoria interna</i>	162
4.4.3.4.1	Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à auditoria interna	162
4.4.3.5	<i>Adoção, ou não, dos frameworks de controles internos do COSO</i>	163
4.4.3.5.1	Razão: baixa difusão do COSO 2013	163
4.4.3.5.2	Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à auditoria interna	164
4.4.3.5.3	Razão: organização não apoia a cultura de controles internos	164
4.4.3.6	<i>Correlação entre as razões que podem restringir a adoção do COSO 2013</i>	165
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	167

REFERÊNCIAS	171
APÊNDICES	181

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Nos últimos anos, a função de auditoria interna nas organizações tem apresentado crescente evolução. Em meados da década passada, era a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) que impulsionava e dava maior visibilidade à profissão de auditor interno, mesmo nas empresas que não possuíam ações listadas no mercado norte-americano, pois, no geral, esse profissional liderou o processo de implantação e avaliação dos controles internos e passou a ser visto como um especialista em controles internos.

A partir de 2014, com a entrada em vigor da Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013, conhecida como Lei Brasileira Anticorrupção, a profissão de auditor interno tende a ganhar um novo impulso, uma vez que a existência de auditoria, entre outros mecanismos de integridade, passa a ser um ponto atenuante no caso de aplicação de sanções decorrentes de práticas corruptas junto à agente público. O próprio decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015, ao regulamentar a Lei n. 12.846/13, prevê que os controles internos, dentre outros mecanismos, servirão de parâmetro para avaliar a existência e a aplicação do programa de integridade.

Em comum, a SOX e a Lei Brasileira Anticorrupção exigem do auditor interno maior conhecimento sobre os controles internos que mitiguem os correspondentes riscos de divulgação das demonstrações financeiras, no caso da SOX, e de *compliance*, no caso da lei brasileira.

Além de atender às questões regulatórias, as organizações buscam primordialmente a eficiência e a eficácia das operações, e, nesse sentido, os controles internos, sob o viés não normativo, contribuem para que as entidades realizem esses objetivos adequadamente.

Assim, independente de qualquer aspecto regulatório, os controles internos, de acordo com os riscos envolvidos, são passíveis de avaliação pela auditoria interna.

O próprio Instituto dos Auditores Internos (em inglês, *Institute of Internal Auditor – IIA*), ao versar sobre o papel da auditoria interna nas organizações, considera, entre outros objetivos, a necessidade de avaliação dos controles:

A Auditoria Interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para **avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança**. (IIA, 2012, p. 18, grifo nosso).

Da definição do IIA em relação à função de auditoria interna, ressalta-se a necessidade da adoção de “uma abordagem sistemática e disciplinada”, sugerindo a adoção de uma metodologia de avaliação de controles internos e de riscos.

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2003), por meio da NBC T 12 (Da Auditoria Interna), estabelece que os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações realizadas pela auditoria interna estão estruturados para a avaliação dos controles internos.

Por fim, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009), por meio do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, atribui como responsabilidade primordial da Auditoria Interna monitorar e avaliar a adequação do ambiente de controles internos e das normas e procedimentos estabelecidos pela gestão. O IBGC realça, ainda, que, além de avaliar, os auditores internos devem recomendar, de maneira proativa, o aperfeiçoamento dos controles internos.

Corroborando a visão prática demonstrada por meio das normas do IIA e pelo código do IBGC, diversas literaturas enfatizam o vínculo entre as atividades de auditoria interna e a avaliação dos controles internos.

Dada a relação existente entre os controles internos e a auditoria interna, Sarens (2009) sugere a realização de pesquisas futuras que explorem o impacto da qualidade da auditoria sobre os controles internos das organizações.

Para Migliavacca (2004), a eficácia da auditoria interna está relacionada à sua capacidade de assegurar que os objetivos dos controles internos estão sendo alcançados.

Já Attie (2012, p.188) considera que a auditoria interna “equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente, executado por um departamento especializado”.

Matheus (2012) associa, no âmbito da auditoria interna, a responsabilidade pela avaliação dos controles com a identificação de riscos.

Ainda que as atividades dos auditores internos estejam intimamente ligadas à avaliação dos controles internos nas organizações, não há qualquer obrigatoriedade na adoção de metodologias de controles internos, haja vista que a atividade de auditoria interna, apesar da existência do IIA, não é regulamentada no Brasil, tampouco fiscalizada.

Dentre as metodologias de controles existentes, o *framework* norte-americano do COSO, versão 1992, ganhou maior notoriedade a partir da promulgação em 2002, nos Estados Unidos, da Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Tenório (2007), inclusive, destaca a importância do COSO 1992 e da própria SOX na evolução histórica dos controles internos.

Em relação aos auditores internos, Rezaee (1995) considera que o *framework* de controles internos do COSO 1992 possibilita à área de auditoria interna apresentar maior uniformidade de procedimentos quando das realizações de avaliações de controles internos. Adicionalmente, o autor afirma que a metodologia, ao estimular o debate sobre os controles internos dentro das organizações, promove também a função de auditoria interna junto à Alta Administração.

Após mais de vinte anos da publicação original, o COSO, em 2013, emitiu uma nova versão que alterou e substituiu a versão de 1992. Dentre as mudanças efetuadas, destaca-se o desdobramento dos mesmos cinco componentes da versão de 1992 (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controles, informação e comunicação e monitoramento) sob a forma de dezessete princípios.

Quanto aos estudos anteriores sobre controles internos, no Brasil, quase todos tiveram como referência os *frameworks* do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*:

- a) Ferreira (2013) buscou analisar o grau de similaridade dos elementos de controles internos de uma instituição federal de ensino e o COSO ERM por meio de uma pesquisa aplicada junto aos colaboradores. O autor conclui que os componentes informação e comunicação, monitoramento e ambiente interno, presentes na organização, foram os que mais se aproximaram do modelo do COSO ERM;
- b) Poltronieri (2012) buscou investigar os controles internos nas pequenas e médias empresas de tecnologia da informação, partindo, também, da estrutura conceitual do COSO. Os resultados da pesquisa demonstraram que a estratégia influencia os controles internos, e, como ponto passível de melhoria, foi observada a necessidade de maior atuação do conselho de administração, criação do departamento de auditoria interna e a melhoria na qualidade dos sistemas de informação;
- c) Elias (2010) objetivou no estudo propor uma estrutura de controles internos para uma indústria plástica tendo como referência, também, o COSO. A pesquisa realizada junto aos colaboradores de diversos níveis concluiu pela necessidade de implantação de uma série de controles internos;
- d) Ehrentreich (2009) identificou a visão dos gestores de uma rede de distribuição de autopeças a respeito da existência e da utilização dos controles internos. Ao contrário dos estudos anteriores, o autor não se baseou no COSO, optando por questões gerais. Os resultados demonstraram que os gestores percebem a existência

e uso dos controles internos para mitigar riscos, no entanto foram identificadas oportunidades de melhorias desses mesmos controles;

- e) Teixeira (2008) avaliou a ótica dos gestores de instituições de ensino superior públicas em relação aos componentes do COSO. A autora conclui que há um desalinhamento entre as cinco perspectivas de controles internos na instituição estudada;
- f) Carvalho (2006), tendo por referência o COSO e os treze princípios para a avaliação de Sistemas de Controles Internos nas Organizações Bancárias do Comitê de Supervisão Bancária da Basileia, buscou estabelecer um diagnóstico da estrutura de controles internos de um banco de varejo. Com base na pesquisa realizada junto aos gerentes das agências, a autora concluiu que o banco necessitava desenvolver um plano de ação visando à adequação de alguns componentes dos controles internos.

Observa-se que, de maneira geral, os estudos locais buscaram avaliar junto à média gerência, ou até mesmo junto aos colaboradores, o grau de adoção do *framework* como meio de implantação de controles internos, não investigando, conseqüentemente, a metodologia como instrumento de avaliação dos controles internos.

Já no cenário internacional, sobretudo nos Estados Unidos, os estudos focaram a avaliação e a implantação de controles internos sob o viés estritamente regulatório da SOX, com destaque para:

- a) Lopez et al. (2009) focaram o resultado da avaliação dos controles internos em atendimento à SOX sob o viés da reação percebida pelos investidores. Concluíram que os usuários externos consideram relevantes, quando da tomada de decisão, as informações a respeito de eventuais fragilidades dos controles das companhias;
- b) Zhang (2007) tratou sobre a relação existente entre a qualidade do comitê de auditoria, a atuação do auditor externo e a divulgação de deficiências de controles internos, também em atendimento à SOX. O autor conclui que as empresas são mais propensas a apresentar fragilidades de controles quando os auditores são mais independentes e/ou quando os comitês de auditoria são menos experientes;
- c) Gupta (2009) buscou identificar, nos Estados Unidos, como os profissionais de diversas áreas utilizavam o COSO 1992 em atendimento à seção 404 da SOX. O autor conclui, entre outros pontos, que os profissionais não se baseavam no COSO 1992 para efetuar o levantamento dos riscos de fraude, a identificação dos controles

de tecnologia da informação, a seleção de “controles-chave”, e a determinação de limites para documentação dos controles;

- d) Mahdy e Thiruvadi (2014) realizaram uma análise abrangente das deficiências de controles internos identificadas à luz da SOX. Os autores concluem que a descoberta e a divulgação de deficiências, de maneira geral, são importantes meios de manter os acionistas e demais partes interessadas a respeito da capacidade operacional das organizações.

Embora existam estudos anteriores que focaram o processo de avaliação dos controles, inclusive com citações ao COSO, a abordagem praticada ficou concentrada na SOX, na qual a adoção de determinada metodologia e a realização anual de avaliação de controles internos são itens obrigatórios.

Ainda que os *frameworks* do COSO estejam diretamente vinculados às atividades das estruturas de auditoria interna nas organizações, conforme demonstrado anteriormente, não foram encontradas evidências empíricas de que essa metodologia é, de fato, utilizada como instrumento de avaliação dos controles internos pelos próprios auditores internos.

Adicionalmente, conforme será demonstrado adiante, no capítulo dois, tanto as funções de auditoria interna quanto o *framework* de controles internos do COSO são considerados importantes mecanismos que contribuem para a redução do conflito de agência, cujo desenvolvimento da teoria está relacionado ao artigo seminal de Jensen e Meckling (2008), desenvolvido e publicado originalmente em 1976.

O fato do novo *framework* de controles internos do COSO (“COSO 2013”) trazer novos elementos e disciplinar o processo de implantação e avaliação dos controles por meio da declaração de dezessete princípios não garante a sua aplicação, uma vez que, entre outros motivos, a variedade de assuntos irá requerer, de certa forma, treinamentos adicionais dos profissionais, com conseqüente impacto nos custos da própria auditoria interna.

Outro aspecto que pode desencorajar a aplicação do COSO 2013 está ligado ao fato de que as atividades de auditoria interna, por não estarem regulamentadas no Brasil, podem ser desenvolvidas de diferentes maneiras nas organizações, não havendo, portanto, obrigatoriedade da aplicação de uma metodologia de controles internos.

Por fim, por ser uma versão relativamente recente, publicada em maio de 2013 e que passou a vigorar, sem a concorrência da versão de 1992, em 15 de dezembro de 2014, as áreas de auditoria interna podem não ter tido tempo hábil para avaliar a sua aplicação.

Diante da lacuna observada a respeito de estudos empíricos anteriores, este estudo busca avaliar a percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como

instrumento de avaliação dos controles internos, tendo por referência a contribuição das funções de auditoria interna e do próprio COSO com a redução dos conflitos de agência.

1.2 OBJETIVOS

Ao versar sobre os objetivos, Beuren et al. (2009, p. 65) expõem que os “objetivos representam o fim que o trabalho monográfico se propõe atingir, que é dar uma resposta ao problema formulado”. Nessa linha, os objetivos, que serão apresentados a seguir, buscam nortear este trabalho acadêmico, bem como indicar quais serão os resultados a ser alcançados.

1.2.1 Objetivo geral

Ainda segundo Beuren et al. (2009, p. 65), o objetivo geral “indica uma ação ampla do problema, por isso mesmo ele deve ser elaborado com base na pergunta de pesquisa”. Essa ação abrangente busca demonstrar a essência do trabalho a ser desenvolvido.

Considerando o contexto apresentado anteriormente, este estudo tem como objetivo geral avaliar a percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos, uma vez que:

- a) as atividades dos auditores internos estão totalmente associadas ao processo de avaliação de controles internos;
- b) no Brasil, os estudos empíricos sobre implantação de controles internos focaram, principalmente, a metodologia do COSO;
- c) não foram identificados estudos anteriores, sem viés regulatório, que atestem, ou não, a utilização do *framework* do COSO como o instrumento de avaliação dos controles internos;
- d) as estruturas de auditoria interna nas organizações, por motivos diversos (custos, não obrigatoriedade etc), podem não considerar o COSO como uma ferramenta adequada para a avaliação dos controles;
- e) a última versão do *framework* de controles internos do COSO é relativamente recente, uma vez que, embora publicada em maio de 2013, a versão anterior, de 1992, vigorou até dezembro de 2014.

Para alcançar esse objetivo principal, o estudo está dividido em duas partes inter-relacionadas:

- a) avaliação da percepção dos auditores internos a respeito da aplicação do COSO 2013;
- b) avaliação da efetiva utilização da metodologia pelas áreas de auditoria interna.

De maneira diferenciada em relação aos estudos anteriores realizados no Brasil, este trabalho, além de estar baseado na nova versão do *framework* de controles internos (“COSO 2013”), investiga a metodologia como instrumento de avaliação dos controles internos, não como metodologia de implantação.

1.2.2 Objetivos específicos

Buscando atingir o objetivo geral, houve necessidade de se realizar os seguintes desdobramentos:

- a) analisar a percepção dos profissionais em relação à utilidade e importância do COSO 2013;
- b) verificar se as áreas de auditoria interna adotam efetivamente alguma metodologia de controles internos, bem o grau de adoção face aos princípios emanados pelo instrumento;
- c) avaliar se a utilização proporciona, como consequência, o fortalecimento dos atributos da função de auditoria interna descritos pelo IIA;
- d) identificar os motivos que favorecem a utilização e os que restringem a utilização do COSO 2013;
- e) analisar a perspectiva futura de aplicação do instrumento;
- f) confrontar a percepção e a utilização com as características pessoais e organizacionais dos respondentes.

1.3 QUESTÃO DE PESQUISA

Gil (2008) menciona que as perguntas devem funcionar como um convite para uma resposta, além de colaborar com o próprio pesquisador ao centrar a atenção para a obtenção dos dados necessários à resposta. Assim, considerando os objetivos apresentados anteriormente, fica evidenciada a seguinte questão de pesquisa para este estudo:

Qual é a percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos?

1.4 JUSTIFICATIVAS

De acordo com Beuren et al. (2009), a relevância do tema normalmente está relacionada à área de formação acadêmica do autor, à área de atuação profissional ou à sociedade em geral.

Do ponto de vista prático, este estudo contribui para aprimorar as estratégias dos executivos em relação ao posicionamento e aos objetivos das áreas de auditoria interna, com ênfase na avaliação de controles internos. Nessa linha, os resultados deste trabalho poderão ser utilizados pelos gestores das áreas de auditoria interna e de controles internos para:

- a) aprimorar ou estabelecer um processo estruturado de identificação e avaliação de controles;
- b) identificar lacunas existentes no processo de auditoria e de avaliação de controles internos à luz da “Estrutura Integrada de Controles Internos – COSO 2013”;
- c) reavaliar o escopo dos projetos de auditoria e de controles internos, bem como eventual desbalanceamento quanto ao foco de avaliação. Como exemplo hipotético, a gerência poderá entender que a abordagem está muito focada na avaliação dos controles internos dos processos operacionais em detrimento da avaliação do processo de governança e de gerenciamento de riscos da organização;
- d) rever o processo de definição da programação anual de auditoria;
- e) fomentar a realização de treinamentos dos profissionais a respeito de metodologia de avaliação de controles.

Este estudo, também, poderá ser utilizado como instrumento de inovação na execução dos trabalhos de auditoria interna das organizações. O plano de auditoria, que, de acordo com as normas do Instituto dos Auditores Internos, deve ser baseado na avaliação de riscos e na expectativa da administração, poderá incorporar outros importantes elementos que não fazem parte habitualmente do escopo de atuação dos auditores internos, como, por exemplo, a avaliação das questões ligadas ao papel da estrutura de governança em relação ao processo de supervisão da administração (atuação dos conselhos de administração e fiscal, por exemplo), preocupação essa abordada no princípio dois do *framework* do COSO 2013.

Outra justificativa para a realização deste estudo decorre da experiência profissional do autor, com quinze anos de atuação em auditoria interna e avaliação de controles internos, atuando como auditor interno e como gerente de auditoria e de controles internos.

Do ponto de vista acadêmico, dada à escassez de trabalhos situando o COSO no contexto da atuação dos auditores internos, este estudo poderá suprir essa lacuna existente.

Além do mais, no Brasil, os estudos anteriores baseados no COSO tiveram como respondentes os próprios gestores das áreas administrativas das diversas instituições, não abrangendo os profissionais da auditoria interna.

Outro importante aspecto observado é o pioneirismo deste estudo, uma vez que os trabalhos anteriores no Brasil se basearam na versão de 1992, sendo esse o primeiro a se basear no COSO 2013.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A TEORIA DE AGÊNCIA

2.1.1 Aspectos gerais e a governança corporativa

A origem da teoria da agência está ligada ao artigo de Jensen e Meckling (2008, p. 89) que a definiu como sendo

um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o(s) principal(is)) emprega uma outra pessoa (agente) para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente. Se ambas as partes da relação forem maximizadoras de utilidade, há boas razões para acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com os interesses do principal.

Atualmente, é muito comum os proprietários não acumularem as funções de administração da organização, delegando para um administrador, em tese, com um perfil profissional.

Do relacionamento entre o agente e o principal surgem os problemas de conflito de agência motivados principalmente pela assimetria de informação. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a assimetria da informação ocorre quando alguns fatos não são conhecidos por ambas as partes, agente e principal. O agente está presente no dia a dia da organização, enquanto o principal, no outro polo, depende da informação que o agente lhe subsidiará.

Nascimento e Reginato (2008) associam, de certa forma, o conflito de agência ao crescimento das organizações. Quando a empresa é de pequeno porte, todas as decisões e ações passam pelo proprietário, que atua também como gestor da organização. Quando a empresa passa a crescer e, conseqüentemente, a sua operação se torna complexa, o proprietário contrata administradores que são, em tese, de sua confiança, sendo remunerados para exercerem da melhor forma possível as suas atividades. Nesse novo cenário, as decisões que antes eram exclusivas do proprietário passam, invariavelmente, pelos administradores.

Segundo Silva (2011), a teoria da agência ou relação agente-principal demonstra os aspectos comportamentais de dependência, explícita ou implícita, entre o bem-estar de uma parte e a *performance* de outra, estando ambas sujeitas a relações contratuais entre si.

Rocha et al. (2012) considera que o problema central da teoria da agência é o risco no qual o agente e o principal estão submetidos. O agente pode assumir comportamentos

oportunistas por meio de ações e de omissões visando apenas a sua satisfação pessoal. Os mesmos autores lembram que a relação entre a agente e principal não foca exclusivamente a relação entre proprietário e gestor, mas também entre gerente e acionistas, debenturistas, credores, clientes e comunidade, entre outros. O Quadro 1 demonstra o que se espera do agente na visão dos autores:

Quadro 1 – Relações principal / agente

Principal	Agente	O que o principal espera do agente?
Acionistas	Gerentes	Maximização da riqueza (ou do valor das ações).
Debenturistas	Gerentes	Maximização do retorno.
Credores	Gerentes	Que assegurem o cumprimento dos contratos de financiamento.
Clientes	Gerentes	Que assegurem a entrega de produtos de valor para o cliente. Qualidade (maior), tempo (menor), serviço (maior) e custo (menor).
Governo	Gerentes	Que assegurem o cumprimento das obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias da empresa.
Comunidade	Gerentes	Que assegurem a preservação dos interesses comunitários, a cultura, os valores, o meio ambiente etc.
Acionistas	Audidores externos	Que atestem a validade das demonstrações financeiras (foco na rentabilidade e na eficiência).
Credores	Audidores externos	Que atestem a validade das demonstrações financeiras (foco na liquidez e no endividamento).
Gerentes	Audidores internos	Avaliação das operações na ótica de sua eficiência e eficácia, gerando recomendações que agreguem valor.
Gerentes	Empregados	Que trabalhem para os gerentes com o melhor de seus esforços, atendendo às expectativas deles.
Gerentes	Fornecedores	Suprimento das necessidades de materiais dos gerentes no momento necessário, nas quantidades requisitadas.

Fonte: Rocha et al. (2012).

Como sabidamente os interesses do principal e do agente podem divergir, o primeiro busca, por meio de custos adicionais, conceder incentivos para que o segundo, o agente, desempenhe adequadamente suas funções. Nessa linha, Jensen e Meckling (2008) definem os custos de agência como sendo a composição:

- a) das despesas de monitoramento por parte do principal;
- b) das despesas com a concessão de garantias contratuais por parte do agente;
- c) e dos custos residuais.

Segundo Jensen e Meckling (2008, p. 13), as despesas com a concessão de garantias contratuais podem assumir diferentes formas, como:

Contratos explícitos contra infrações por parte do administrador e limitações contratuais ao poder de decisão do administrador (que impõem custos sobre a firma por limitarem a capacidade do administrador de se beneficiar ao máximo de algumas oportunidades lucrativas além de limitar a sua capacidade de prejudicar os acionistas em benefício próprio).

Já os custos residuais, de acordo com Silveira (2004), decorrem da diminuição da riqueza do principal motivada por divergências entre as decisões do agente e as decisões que potencialmente iriam maximizar a riqueza do principal.

Segundo Silveira (2004), nesse tipo de custo, o gestor recebe do acionista remuneração em troca de serviços especializados de gestão. O proprietário espera que o executivo, desempenhando o papel de seu agente, tome decisões maximizadoras de riqueza. No entanto, muitas vezes, o gestor, contrariando o principal, toma decisões que maximizam sua utilidade pessoal, em detrimento da organização e do próprio proprietário. Como exemplos desse tipo de decisão, há situações em que os gestores tomam decisões que fixam gastos pessoais excessivos (salários e benefícios) e quando contratam membros da própria família sem a devida qualificação para assumir posições gerenciais.

Jensen e Meckling (2008, p. 3) assim contextualizam as despesas com monitoramento na composição dos custos de agência:

O principal pode limitar as divergências referentes aos seus interesses por meio da aplicação de incentivos adequados para o agente e incorrendo em custos de monitoramento visando a limitar as atividades irregulares do agente.

Segundo Siqueira (2011), as despesas de monitoramento correspondem aos custos incorridos pelo principal com o objetivo de evitar que o agente exproprie a sua riqueza. Em outras palavras, a autora denomina esses custos como sendo “custos de amarras que visam limitar o poder discricionário dos agentes”.

No sentido de minimizar comportamentos oportunistas, Silva (2011) realça a necessidade de introdução de “mecanismos que promovam o alinhamento entre as partes”. Como exemplos desses mecanismos, que compõem os custos de monitoramento, o autor aborda a governança corporativa, *compliance* e gestão de riscos.

Carvalho (2002) define governança corporativa como o conjunto de princípios que regem o processo decisório de uma empresa fazendo com que o controle atue em benefício das partes que detêm os direitos legais sobre a companhia. Nessa linha, segundo Piccoli et al. (2014), empresas que possuem boas práticas de governança incidem, conseqüentemente, em

um volume menor de conflito de agências, uma vez que a governança tende a dificultar comportamentos oportunistas por parte do agente.

Segundo Lopes (2004), o estudo da governança corporativa parte exatamente dos problemas de agência. Assim como Rocha et al. (2012), o autor entende que os conflitos não estão limitados aos fornecedores de capital e administradores, mas também aos empregados de níveis hierárquicos distintos, entre outros.

Em um sentido mais amplo, Siqueira (2011) faz uma relação direta entre a teoria da agência e a governança corporativa ao considerar que as normas de governança podem ser entendidas como o resultado do contrato entre os proprietários (principal) e a gestão (agente). Por fim, Siqueira (2011, p. 35) situa a governança como um meio redutor dos custos de agência:

Nesse sentido, o sistema de governança atua procurando minimizar os custos de agência, ou seja, minimizar as chances de expropriação da riqueza do principal, acompanhando de forma ordenada e sistemática a execução de contratos entre agentes e principais.

Quando da definição de governança corporativa, o IBGC (2009) considera como atores da governança não somente os tradicionais órgãos, como, por exemplo, o conselho de administração, mas também os órgãos de controle:

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade. (IBGC, 2009, p. 19).

Com base nessa definição, nota-se que as práticas de governança corporativa, incluindo os órgãos de controle, internos e externos, têm como objetivo preservar o valor da organização em linha com os interesses primários do principal.

Sem deixar de considerar a auditoria interna como parte integrante do sistema de governança, o IBGC (2009) esquematicamente assim apresenta o sistema de governança corporativa:

Figura 1 – Sistema de governança corporativa – IBGC (2009)



Fonte: IBGC (2009).

2.1.2 A teoria da agência e a auditoria interna

No contexto da avaliação dos controles internos, a auditoria interna, parte integrante do sistema de governança, compõe os custos de monitoramento apresentados originalmente por Jensen e Meckling (2008).

Em meados da década de 1990, Adams (1994), em contraponto à literatura predominante à época, que relacionava quase que exclusivamente o papel dos auditores externos como meio de reduzir o conflito entre agente e principal, argumentou que a teoria da agência também fornecia uma estrutura para o estudo da função de auditoria interna. Segundo o autor, não somente a teoria da agência consegue explicar e prever a existência da auditoria interna, mas, num sentido mais detalhado, a teoria auxilia no direcionamento do papel e na definição das responsabilidades dos auditores internos.

Para que o conflito de agência possa efetivamente ser reduzido, Adams (1994) reforça a necessidade de a auditoria interna dispor de determinados recursos:

- a) as regras e responsabilidades devem estar claramente definidas sob a forma de um regulamento de auditoria;
- b) o *head* de auditoria interna deve, necessariamente, ter acesso irrestrito à diretoria, ao conselho de administração e/ou ao comitê de auditoria;

c) o departamento deve ser provido com recursos financeiros suficientes para fomentar o desenvolvimento dos auditores por meio de treinamentos.

Além desses aspectos, o autor realça que a credibilidade e a independência da auditoria interna devem ser promovidas por meio da nomeação de pessoal qualificado e experiente.

Paape (2007), de maneira semelhante a Adams (1994), usa a teoria da agência para posicionar o departamento de auditoria interna como um importante órgão de monitoramento que permite mitigar uma possível assimetria de informação entre o agente e principal.

Para Swinkels (2012), a auditoria interna é vista, nas organizações, como um mecanismo complementar à estrutura de governança.

Nessa abordagem, a auditoria interna pode ser vista, de fato, como uma função que permite reduzir o conflito de agência: o agente, sabendo que as suas atividades são monitoradas constantemente pela auditoria interna, pode se sentir inibido a praticar ações que prejudiquem a sociedade empresarial, com consequente impacto negativo sobre o principal.

Complementarmente, as atividades de auditoria não contribuem exclusivamente para minimizar o conflito entre o agente e o principal; a sua atuação se estende à redução de conflitos entre os próprios agentes, uma vez que determinada auditoria, por meio de avaliação de controles, pode relatar, por exemplo, eventuais fragilidades nos setores financeiro e contábil ao diretor financeiro que, de certa forma, pode não ter o mesmo grau de informação acerca do processo que os auditores internos.

Corroborando o entendimento de que o papel da auditoria interna reduz o conflito de agência, Lélis (2009, p. 3) assim interpretou essa relação:

Mecanismo de monitoramento, a auditoria interna pode constituir-se numa atividade que reduz o conflito de agência, ao limitar as ações do agente que, por saber estar sendo monitorado, terá reduzida sua tendência de contrariar os interesses da firma em virtude dos seus próprios. Nesse caso, a auditoria seria um mecanismo de monitoramento do principal.

Sob o viés financeiro do que representa a auditoria interna para os proprietários e para a administração, Sarens e Abdolmohammadi (2011, p. 4) assim posicionaram a função de auditoria interna na inter-relação com o agente e com o principal:

Os proprietários da empresa são representados pelos membros do conselho de administração, que, nesse contexto, são considerados os principais. Como qualquer custo de funcionamento do negócio, o custo da função de auditoria interna é “pago” pelos proprietários visando proteger os seus interesses econômicos. Em outras palavras, a administração investe em auditoria

interna para demonstrar ao conselho de administração (que representam os proprietários da empresa) que a companhia está sob controle. Mais especificamente, a administração quer demonstrar também que possui uma gestão de riscos adequada e um sistema de controle interno eficaz. Assim, a auditoria interna desempenha um papel importante na redução das assimetrias de informação entre os principais e os agentes.

Os autores demonstram que o pleno desempenho da auditoria interna não representa somente o interesse que o proprietário tem em monitorar a administração, mas também o interesse do próprio agente que, por meio da auditoria interna, pode demonstrar que a organização está “sob controle” e que há preocupação em reforçar a governança corporativa por meio de um efetivo gerenciamento de riscos corporativos e de um robusto sistema de controles internos.

Ainda para Sarens e Abdolmohammadi (2011), quanto maior a assimetria informacional existente entre os gestores (agentes) e os acionistas (principal), maior será a necessidade de monitoramento, com conseqüente impacto, inclusive no tamanho da estrutura de auditoria interna. Nesse estudo, que abrangeu organizações europeias, os autores concluem que o tamanho da auditoria interna está relacionado positivamente ao nível de diluição do capital entre diversos sócios nas organizações e, também, a um ambiente de controle interno robusto.

Segundo os autores, o ambiente de controle robusto caracteriza-se pela valorização nas organizações da integridade e dos valores éticos e pela definição clara das responsabilidades no que diz respeito à gestão de riscos e aos controles internos. Em tal ambiente, o papel de acompanhamento e de apoio área de auditoria interna sobre a gestão de riscos e controles internos parece, de acordo com os autores, ser mais apreciado pelo conselho de administração e pela alta administração, resultando, portanto, na necessidade de uma área de auditoria maior.

Por fim, os autores ainda concluem que a área de auditoria interna, de acordo com a pesquisa aplicada, é considerada um mecanismo complementar aos órgãos de governança, como o comitê de auditoria.

No contexto apresentado por Sarens e Abdolmohammadi (2011), a auditoria interna tende a desempenhar melhor o seu papel de redução do conflito de agência quando a governança corporativa exerce efetivamente seu papel nas organizações, principalmente quando os órgãos de supervisão, como o Comitê de Auditoria, apoiam a manutenção de um ambiente de controle robusto na organização.

Sob outro prisma, com base num estudo realizado junto a organizações neozelandesas, Peurseem e Pumphrey (2005) concluem que os auditores internos, no dia a dia das

organizações, correm o risco de exercerem não somente atividades de monitoramento, mas também atuarem como “agentes” para vários “principais”. Nesse sentido, os autores realçam como situações inadequadas o papel executivo do auditor ao, por exemplo, liderar determinados projetos e desenvolver a gestão de riscos. Os autores reforçam que tais situações não são motivadas pelo desconhecimento que o auditor tem em suas práticas, mas em situações em que são “obrigados” pela alta administração a exercer determinado papel de execução.

Com certa ressalva, Peursem e Pumphrey (2005) alertam que, uma vez percebida a fragilidade do conselho de administração ou do comitê de auditoria, é provável que a alta administração exerça uma forte influência sobre as funções da auditoria interna, comprometendo a sua independência.

Ainda que a auditoria interna possa reduzir o conflito de agência, Endaya (2013) pondera que os próprios auditores internos, por interesses próprios, podem agir contrariando os interesses do principal, motivados por recompensas financeiras, relações pessoais próximas, promessa de aumento salarial e de cargos futuros, comprometendo a objetividade na realização dos trabalhos. Visando atenuar este efeito, os órgãos de governança deveriam, na visão do autor, incentivar o processo de educação continuada dos profissionais, com programas que abrangessem, inclusive, estímulos para a obtenção de certificações profissionais.

Do ponto de vista do vínculo hierárquico, no passado, era comum discutir em qual diretoria executiva o departamento de auditoria interna deveria estar vinculado, passando desde a diretoria financeira até a diretoria corporativa. Atualmente, fica evidenciado pelas normas do *Institute of Internal Auditors* (IIA) que o departamento de auditoria interna deve estar próximo do conselho de administração, ainda que não esteja hierarquicamente vinculado a esse órgão de governança, uma vez que o “executivo chefe de auditoria deve revisar periodicamente o estatuto de auditoria interna e **submetê-lo à alta administração e ao conselho para aprovação**”. (IIA, 2012, p. 3, grifos nossos).

Observa-se que o IIA considera que os objetivos da auditoria interna nas organizações, representados pelo estatuto, sejam submetidos não somente à aprovação da alta administração (agente), mas também ao crivo do conselho de administração (principal). Destaca-se, também, em linha com a teoria da agência, que o IIA (2012, p.3) prevê, entre os atributos classificados como mandatórios, a necessidade da auditoria interna ser independente e objetiva na realização dos seus trabalhos: “A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos”.

Já Fernandes e Machado (2011), ao versarem sobre o papel do auditor interno, enfatizam a necessidade de se observar o posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional. Numa linha menos flexível que o próprio IIA, os mesmos autores entendem que a área de auditoria interna deve estar subordinada ao conselho de administração e vinculada, também, ao comitê de auditoria da organização,.

De uma maneira geral, percebe-se que a auditoria interna, desempenhando suas funções com independência, objetividade e competência, reduz consideravelmente as assimetrias informacionais existentes entre o principal e os agentes, ainda que a área esteja hierarquicamente vinculada ao agente.

Por fim, além de possuir diversos atributos relacionados à qualidade dos trabalhos, a auditoria interna deve ter total apoio do conselho de administração e/ou do comitê de auditoria para desempenhar o seu papel com total imparcialidade.

2.1.3 A teoria da agência e o COSO

Swinkels (2009) relaciona a teoria da agência não apenas à auditoria interna, mas também ao *framework* de controles internos do COSO. Nessa abordagem, o autor exalta a forte ligação entre o COSO e os mecanismos de governança, com destaque para o monitoramento efetuado pelo conselho de administração e pelo comitê de auditoria (princípio dois do *framework*) e a questão “incentivo-remuneração” (princípio cinco).

O autor ainda pondera que, embora a teoria da agência não explique todos os mecanismos de governança que contribuem com a diminuição da assimetria de informação entre o agente e o principal (como, por exemplo, questões éticas e estruturas organizacionais), diversos elementos estão contidos, em destaque, no *framework* do COSO.

Em relação ao COSO 2013, com exceção do componente “Informação e Comunicação”, os demais componentes (Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controles e Monitoramento), quando implantados e em funcionamento, contribuem com a redução do conflito de agência, com destaque para o:

- Princípio dois do componente Ambiente de Controle, que aborda a supervisão da alta administração pelos órgãos de governança;
- Princípios dezesseis e dezessete do componente Monitoramento, que trata sobre a avaliação dos controles internos e sobre a correspondente comunicação das fragilidades identificadas aos órgãos de governança.

Sobre a teoria da agência, Moeller (2011) relembra, por meio da Figura 2, que a assimetria informacional surge quando tanto o agente quanto o principal buscam satisfazer os seus próprios interesses, apesar de existir um contrato em que o agente deva atuar em linha com os objetivos estabelecidos pelo principal:

Figura 2 – Teoria da agência segundo Moeller



Fonte: Adaptado de Moeller (2011).

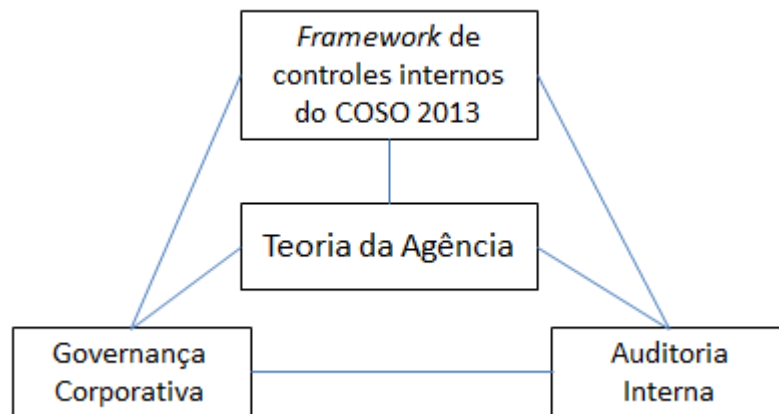
Moeller (2011) considera que as questões relacionadas à governança corporativa, como meio de reduzir o conflito de agência demonstrado, começaram a receber considerável atenção nos Estados Unidos quando do lançamento da primeira versão do *framework* de controles internos do COSO, no início dos anos de 1990. À época, em período pré-SOX, os investidores já começaram a criticar a relação estreita existente entre a alta administração e o conselho de administração e, também, a forte utilização de remuneração variável por meio de *stock options* (contratos que conferem ao seu titular o direito de adquirir ou sobrescrever ações da própria empresa na qual trabalha), itens que já estavam presentes, ainda sem grandes destaques, na estrutura conceitual do COSO, de 1992.

Dez anos depois, com a repercussão das fraudes bilionárias envolvendo as companhias Enron e WorldCom, a Lei Sarbanes-Oxley foi promulgada, buscando, principalmente, fortalecer, ainda mais, a governança corporativa nas organizações, conforme atesta Moeller (2011).

A partir da SOX, as responsabilidades da administração, dos auditores independentes e do comitê de auditoria aumentaram consideravelmente e, naquele contexto, o COSO 1992 ganhou um novo impulso, motivado principalmente pela necessidade da administração e da auditoria independente avaliarem os controles internos em linha com as melhores práticas de governança corporativa. A própria SEC, ao regulamentar o processo de avaliação de controles internos, sugeriu, entre outras opções, a adoção do COSO 1992.

Assim, à luz da teoria da agência, a “Governança Corporativa”, a “Auditoria Interna” e o “COSO 2013”, de maneira inter-relacionada, constituem três importantes elementos que contribuem com a redução do conflito de agência, conforme demonstrado na figura 3.

Figura 3 – Inter-relação da Teoria da Agência com o COSO 2013, Governança e Auditoria Interna



Fonte: elaborado pelo autor

Ao mesmo tempo em que a Auditoria Interna faz parte da estrutura de governança, conforme destaca, entre outros, o IBGC e o próprio IIA, ela está contida na estrutura conceitual do COSO (2013), sendo o principal agente voltado para o monitoramento (princípios dezesseis e dezessete do *framework*) dos outros componentes de controles internos.

Assim como a auditoria interna, os elementos de governança corporativa, com destaque para o papel de supervisão do Comitê de Auditoria e do Conselho de Administração, estão presentes também no princípio dois do componente Ambiente de Controle.

2.2 AUDITORIA INTERNA

Embora não formalmente regulamentadas no Brasil, as atividades de auditoria interna são embasadas pelas normas emanadas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), com sede na Flórida, Estados Unidos.

Em território nacional, o IIA é representado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, entidade civil sem fins econômicos, que tem como objetivo propiciar informações que agreguem valor à carreira dos seus associados..

Segundo o IIA (2012, p.18), a atividade de auditoria interna pode ser considerada como “um departamento, divisão, time de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação (assurance) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização”.

A adição de valor, no entendimento de Lélis (2010, p.29), ocorre quando a auditoria interna proporciona o “aperfeiçoamento dos processos, a partir das atividades de avaliação e consultoria, que permitem a identificação de falhas e oportunidades de melhoria, e propõem a implementação de ações para sanar os problemas encontrados e melhorar os processos”.

Adicionalmente, o IIA (2012, p.18) conceitua que a função de auditoria interna “auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança”.

Assim como o IIA, Sarens e De Beelde (2006) realçam que a auditoria interna, ao realizar o seu papel de monitoramento, contribui com o aperfeiçoamento dos processos de controles internos e de gestão de riscos.

Adicionalmente, os mesmos autores consideram que há outras expectativas da administração em relação ao papel da auditoria interna:

- a) compensar a eventual perda de controle que ocorre quando há aumento da complexidade dos negócios;
- b) ser a porta-voz da cultura corporativa por meio de contatos pessoais quando das auditorias em campo;
- c) ser uma forma de treinamento prévio para os auditores se tornarem futuros gerentes; e
- d) colaborar ativamente com o auditor externo, visando aumentar a cobertura total de auditoria.

Sobre os aspectos ligados à governança, Sarens e De Beelde (2006) consideram que a auditoria interna, seguindo o próprio conceito definido pelo IIA, adquire uma posição de assessoramento do conselho de administração, sendo, conseqüentemente, um componente essencial dentre os mecanismos de governança.

Como desdobramento desse conceito, as normas de auditoria internas (IIA, 2012), consolidadas na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (em inglês, *International Professional Practices Framework – IPPF*), são divididas em duas partes, sendo:

- a) Normas de Atributos: relacionam as características que a auditoria interna e os auditores devem possuir;
- b) Normas de Desempenho: discriminam a natureza da auditoria interna e apontam o desempenho esperado, visando à obtenção de qualidade dos trabalhos.

Sobre essas normas, Trisciuzzi (2009) reafirma o caráter internacional das normas, cujos padrões (*standards*) são orientados com o princípio de proporcionar uma estrutura geral para a realização e promoção da auditoria interna. O autor realça, também, que são requerimentos de cumprimento obrigatório para a prática profissional de auditoria interna.

2.2.1 Atributos da auditoria interna

Segundo Stewart e Subramaniam (2010), nos últimos anos, a preocupação com a independência e objetividade dos auditores internos aumentou consideravelmente em decorrência do papel de destaque que a auditoria interna ganhou como mecanismo-chave de governança corporativa.

Segundo o IIA (2012, p. 3), a independência, primeiro atributo descrito na norma, está relacionada à ameaça da imparcialidade que o auditor interno deve ter ao executar os seus trabalhos:

Independência é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de auditoria interna, o executivo chefe de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isto pode ser alcançado através de um relacionamento de duplo reporte. As ameaças à independência devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional.

Lélis (2010) vincula a independência à autonomia que a auditoria interna tem ao definir o seu escopo de trabalho por meio de uma metodologia aplicável, livre de qualquer influência que possa redefinir os trabalhos a ser realizados.

Similarmente, Perez Lopez (2014) considera que a independência só pode ser alcançada quando a função de auditoria interna está livre de pressões por parte da gestão, sendo o comitê de auditoria um veículo importante para incrementar o *status* organizacional e a própria autonomia da área.

Além de definir livremente o seu escopo de trabalho, a auditoria interna deve, necessariamente, ter total liberdade para executar os seus trabalhos nos diversos níveis organizacionais e hierárquicos da organização.

Ainda que o departamento de auditoria interna possa estar vinculado à estrutura formal de determinada companhia, a independência é um atributo indispensável no desenvolvimento de suas atividades, da mesma forma que a auditoria independente, embora essa não tenha qualquer vínculo trabalhista com a instituição que está sendo auditada.

Em relação à objetividade, o IIA (2012, p.3) entende que os “auditores internos devem ser objetivos ao executar os seus trabalhos” e que, para tanto, os “auditores internos devem adotar uma atitude imparcial e isenta e evitar qualquer conflito de interesses”. O IIA menciona que o conflito de interesses poderá prejudicar a habilidade do auditor em executar suas funções e responsabilidades objetivamente.

O termo “conflito de interesses” está associado diretamente à questão da independência, conforme demonstrado também pelo IBGC (2009, p. 67):

Há conflito de interesses quando alguém não é independente em relação à matéria em discussão e pode influenciar ou tomar decisões motivadas por interesses distintos daqueles da organização. Essa pessoa deve manifestar, tempestivamente, seu conflito de interesses ou interesse particular.

O conflito de interesses definidos pelo IBGC foca, principalmente, os principais órgãos de governança, como conselho fiscal e comitê de auditoria. Da mesma forma, na realização dos seus trabalhos, o auditor interno, ao se deparar com alguma situação caracterizada como de conflito de interesses, deve se declarar impedido de realizar determinada auditoria.

Attie (2007, p. 11), apesar de reconhecer a importância, considera a independência um atributo praticamente impossível de se obter integralmente nas organizações:

Independência total e completa é impalpável, uma vez que implica em liberdade de toda e qualquer dependência, incluindo a dependência financeira.

Quanto à objetividade, o IIA (2012, p. 4) assim a interpreta:

A objetividade é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria. As ameaças à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional.

De acordo com Lélis (2010), por meio da objetividade, o auditor define a metodologia a ser aplicada, as amostras a ser examinadas e os procedimentos de testes, sempre considerando os riscos envolvidos.

Já Perez Lopez (2014) considera que a objetividade é, também, definida pela atitude do profissional, possibilitando a realização das suas funções com confiança de tal forma que não comprometa a qualidade. O autor enfatiza, ainda, que a objetividade requer dos auditores internos a não subordinação das suas constatações a atores externos ao ambiente da área de auditoria interna.

Stewart e Subramaniam (2010), buscando distinguir os dois termos, esclarecem que a objetividade é um “estado de espírito”, enquanto a independência é o “estado de coisas” que permite ao auditor interno desenvolver suas atividades com uma atitude objetiva. Os autores, de maneira prática, enumeram sete ameaças à objetividade do auditor interno:

- a) falta de auto avaliação: o auditor interno não revê e não critica o seu próprio trabalho;
- b) pressão social: o auditor interno está exposto à pressão do auditado ou de outros membros da equipe de auditoria;
- c) interesse econômico: resultante, por exemplo, de pagamentos de incentivo ou quando o próprio auditado tem o poder de afetar o emprego ou o salário do auditor interno;
- d) relações pessoais: o auditor interno é parente ou amigo de algum profissional-chave da área auditada;
- e) familiaridade: resultante de um relacionamento de longo prazo com a área auditada, tendo, inclusive, trabalhado anteriormente no local

- f) preconceitos culturais, raciais e de gênero provenientes de organizações multinacionais quando o auditor é tendencioso ou não tem uma compreensão da cultura e dos costumes locais; e
- g) vieses cognitivos resultantes de noções preconcebidas ou a adoção de determinada perspectiva psicológica ao realizar a auditoria.

Perez Lopez (2014), com base no estudo realizado junto aos auditores internos, conclui que a independência e objetividade são fortalecidas, entre outros fatores, quando:

- a) há distinção clara entre os responsáveis pela operação dos controles internos e os responsáveis por avaliá-los,
- b) são selecionados profissionais com perfil adequado;
- c) há programa continuado de formação do profissional.

De certa forma, o auditor, ao adotar um método de trabalho, minimiza o risco de perda da objetividade na realização das suas atividades, uma vez que fatores externos, em desacordo aos objetivos a ser atingidos, tendem a não influenciar a avaliação realizada. Nesse sentido, entre outros métodos de trabalho, a adoção de uma metodologia de avaliação de controles pode contribuir com esse atributo.

Além da independência e da objetividade, as normas reforçam a necessidade de os auditores apresentarem proficiência e zelo profissional.

A proficiência está ligada ao conhecimento e às habilidades que os profissionais devem ter para executar determinados trabalhos. O IIA (2012) entende que, entre as competências, os auditores internos devem ter conhecimentos relacionados à avaliação dos riscos de fraudes, aos principais riscos da organização, aos controles sobre tecnologia da informação e à maneira na qual a organização é gerida, ressaltando, entretanto, não haver necessidade dos profissionais serem especialistas nessas matérias.

O IIA (2012) alerta que, caso os auditores não possuam conhecimento suficiente sobre determinado assunto que está sendo demandado para fins de auditoria, o executivo-chefe deve declinar em relação ao trabalho proposto.

Como exemplo de conhecimento que deve ser adquirido em consonância com a norma do IIA, Barros (2007) considera que os auditores devem conhecer metodologias específicas voltadas para a execução de serviços de *assurance* (avaliação) e de consultoria. Dentre os referenciais teóricos citados, o autor menciona diversas metodologias que definem critérios para a avaliação dos processos de gerenciamento de risco e controle interno, dentre as quais o COSO, Turnbull, CoCo e CobiT, sendo esse último voltado para a área de tecnologia da informação.

Já em relação ao atributo zelo profissional, o IIA (2012, p.6) afirma que “os auditores internos devem empregar o zelo e habilidades esperados de um auditor interno razoavelmente prudente e competente”, relevando, em contrapartida, que ser zeloso não significa ser infalível. Para tanto, os auditores internos devem levar em consideração:

- a) a extensão e os objetivos dos trabalhos a serem desenvolvidos,
- b) a complexidade do assunto;
- c) a adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles;
- d) a possibilidade de erros e fraudes no processo avaliado;
- e) o custo da avaliação em relação aos benefícios.

Para Barros (2007), o zelo profissional está associado à aplicação dos conhecimentos, habilidades e métodos adequados à natureza de determinado trabalho, e, relacionando com a proficiência, o autor (2007, p.115) considera que constitui parte do zelo profissional o “desenvolvimento profissional continuado para manter atualizado o estoque de competências, em face das mudanças do ambiente de auditoria interna”.

Além de destacar a importância da qualidade na realização dos trabalhos, o IIA (2012) estimula a implantação de um programa de avaliação da qualidade e melhoria que, entre outros objetivos, deve avaliar a eficiência e a eficácia da atividade de auditoria, além de identificar oportunidades de melhoria.

Ainda sobre a qualidade, o IIA (2012, p. 14) a associa à adequada supervisão do trabalho de auditoria:

Os trabalhos de auditoria devem ser adequadamente supervisionados para assegurar que os objetivos sejam alcançados, a qualidade seja assegurada e que a equipe seja desenvolvida.

2.2.2 Desempenho da auditoria interna

Outro ponto da norma que merece destaque é a forma que a auditoria deve desempenhar os seus trabalhos. Pode-se inferir que, para se alcançar os atributos “abordagem sistemática” e “disciplinada”, os auditores internos devem desenvolver as suas atividades seguindo um método adequado de trabalho, inclusive ao se avaliar os controles internos.

Da definição de auditoria interna, tem-se o foco do trabalho do auditor, que consiste na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Sem citar um modelo específico de avaliação de controles, o IIA (2012, p. 12) realça que os auditores internos, quando do planejamento dos trabalhos, “devem considerar a adequação e a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da atividade, **comparativamente a uma estrutura ou modelo compatível** (grifo nosso)”.

Percebe-se, claramente, que os três elementos (controles, governança e gerenciamento de riscos) estão presentes na “Estrutura Integrada de Controles Internos – COSO 2013”, sob a forma de componentes::

- a) Gerenciamento de riscos → componente avaliação de riscos;
- b) Controles → componente atividades de controle;
- c) Governança → componente ambiente de controle.

Reiteradamente, as normas (IIA, 2012) evidenciam que os trabalhos do auditor estão fortemente ligados a esses três elementos, relacionando-os aos seguintes temas:

- a) zelo profissional;
- b) gerenciamento da atividade de auditoria interna;
- c) reporte para a alta administração e para o conselho;
- d) natureza dos trabalhos de auditoria;
- e) objetivos do trabalho de auditoria;
- f) divulgação dos resultados das auditorias;
- g) trabalhos de consultoria.

Em relação à governança, sem deixar de citar genericamente outros aspectos contidos no componente ambiente de controle do COSO, as Normas de Desempenho do IPPF realçam a necessidade da realização de trabalhos focando aspectos ligados à ética, conforme destacado a seguir:

2110 – Governança: a atividade de auditoria interna deve avaliar e propor recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança no seu cumprimento dos seguintes objetivos:

- **Promover a ética e os valores apropriados dentro da organização;**
- Assegurar o gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e a prestação de contas;
- Comunicar as informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas da organização; e
- Coordenar as atividades e a comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos e a administração.

2110. A1 – **A atividade de auditoria interna deve avaliar o desenho, implantação e a eficácia dos objetivos, programas e atividades da organização relacionados à ética.**

2110. A2 – A atividade de auditoria interna deve avaliar se a governança de tecnologia da informação da organização dá suporte às estratégias e objetivos da organização. (IIA, 2012, p. 11, grifo nosso).

Como meio de fortalecer a estrutura de governança corporativa, Paape (2007) destaca as seguintes recomendações:

- a) o líder da área de auditoria interna (em inglês, “*Chief Audit Executive*”), visando fortalecer a independência, deve se reportar ao presidente da companhia e ter livre acesso ao conselho de administração. Ressalva, entretanto, que, a fim de se evitar quaisquer mal-entendidos, o líder da área de auditoria deve ser encorajado a discutir os limites dessa “independência”;
- b) as entidades reguladoras e fiscalizadoras não devem usar a auditoria interna como uma extensão da auditoria externa, pois, apesar da expectativa dessas entidades, a auditoria interna faz parte da organização e deve ser tratada como tal;
- c) os executivos de auditoria devem perceber que eles são uma parte essencial do sistema de governança corporativa e, por isso, devem desempenhar as suas funções com a devida qualidade e zelo profissional;
- d) os conselhos de administração obtêm benefícios imediatos quando fomentam e estimulam melhorias na área de auditoria interna;
- e) os conselhos de administração não devem ter tratamento especial, sendo os seus membros também sujeitos à auditoria. Nesse sentido, seus sistemas de recompensa e incentivos devem ser transparentes;
- f) os membros do comitê de auditoria e do conselho fiscal devem solicitar auditorias à área de auditoria interna, mesmo à revelia dos membros do conselho de administração, pois, na prática, o comitê de auditoria e conselho fiscal são o último recurso para detecção e prevenção de fraudes corporativas.

Como novo paradigma para a profissão, Lélis (2010) ressalta o fato de os trabalhos de auditoria serem desenvolvidos com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa.

Sarens et al. (2012) consideram que as funções de auditoria interna têm papel de destaque na governança corporativa, motivadas originalmente pelas boas práticas de governança determinadas pela Lei Sarbanes-Oxley, 2002. Com base em pesquisa realizada, os autores concluem que a percepção de protagonismo da auditoria interna em relação à governança corporativa nas organizações está significativamente e positivamente associada à(s)(ao):

- a) uso de um plano de auditoria baseado em riscos;
- b) existência de um programa de garantia e qualidade;
- c) demandas de auditoria originadas a partir de solicitações do comitê de auditoria.

Os autores ressaltam que a associação de auditoria às práticas de governança está, também, relacionada a algumas características das organizações (empresa ser de capital aberto e de grande porte) e do líder de auditoria interna (o profissional possuir certificação profissional).

O próprio IIA (2012, p. 9) estabelece que o plano anual de auditoria deva ser baseado em riscos:

O executivo chefe de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização.

Com o objetivo de fortalecer a governança corporativa, o primeiro passo a ser dado pela área de auditoria é definir o seu plano de trabalho, priorizando os principais riscos organizacionais em linha com as metas da organização. Nesse momento, o executivo de auditoria, ao mesmo tempo em que está recebendo subsídio para a formulação da sua linha de trabalho, também obtém condições para avaliar como está sendo conduzido o processo de gerenciamento de riscos na organização. Conseqüentemente, por meio dessa abordagem, a auditoria interna consegue fornecer uma garantia razoável ao conselho e à própria administração de que o processo de gestão de risco está sendo conduzido de forma eficaz, inclusive em relação ao apetite de risco pré-definido pela organização.

Sarens et al. (2012) enfatizam que a realização de auditoria baseada em riscos representa um forte apoio aos membros que compõem a estrutura de governança corporativa (conselho de administração e comitê de auditoria, por exemplo). Consideram, também, que as áreas de auditoria que não adotam a abordagem por riscos acabam se distanciando da estrutura de governança da companhia.

Já Yan (2014) considera que, a partir do momento em que a auditoria interna avalia não somente os riscos, mas também os controles internos, a estrutura de governança é fortalecida. Nesse aspecto, o autor considera que a auditoria interna deve atuar não somente na avaliação, mas também na assessoria em serviços relacionados à governança, riscos e controles.

Sobre o gerenciamento de riscos, percebe-se, novamente, forte intersecção com o COSO, uma vez que o IPPF resalta que a avaliação dos riscos deve focar a precisão das informações financeiras, a eficiência e eficácia das operações e os aspectos de *compliance*, exatamente os três objetivos descritos pelo *framework* do COSO 2013, conforme trecho apresentado a seguir:

2120 – Gerenciamento de riscos: a atividade de auditoria interna deve avaliar a eficácia e contribuir para a **melhoria dos processos de gerenciamento de riscos**.

2120. A1 – A atividade de auditoria interna deve avaliar as exposições a riscos relacionadas à governança, às operações e aos sistemas de informação da organização, em relação a:

Alcance dos objetivos estratégicos da organização;

- **Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais;**
- **Eficácia e eficiência das operações e programas;**
- Salvaguarda dos ativos; e
- **Conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.** (IIA, 2012, p. 11, grifo nosso).

Reforçando esse entendimento, Barros (2007) também relaciona o tópico 2120, descrito anteriormente, ao arcabouço teórico do COSO.

Lélis (2010) considera que, a partir do alinhamento dos processos passíveis de auditoria com os objetivos estratégicos, os processos auditados são melhores selecionados para fins de avaliação de controles internos, de acordo com o impacto e a exposição dos seus riscos. Por fim, nesse contexto, a autora realça que a auditoria agrega valor para os negócios e melhora as operações da organização.

A partir do estudo realizado, Sarens e Dee Beelde (2006) concluem que, em relação ao processo de gerenciamento de riscos, há expectativas mútuas entre a auditoria interna e a alta administração: a alta administração espera que a auditoria interna atue no monitoramento voltado para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos e a auditoria interna, em contraponto, espera que a alta administração atue fortemente no sentido de estimular o processo de gerenciamento de riscos na organização.

Swinkels (2012) considera que, na equipe de auditoria interna, deve haver profissionais com características multidisciplinares suficientes para atender às competências essenciais da organização em relação às principais áreas de risco.

Por fim, no tópico específico sobre controle, o IPPF reconhece de maneira objetiva que a avaliação dos controles deve ser realizada baseada nos dois outros elementos, gerenciamento de riscos e governança:

2130 – Controle: A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas.

A atividade de auditoria interna **deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança**, as operações e os sistemas de informação da organização. (IIA, 2012, p. 12, grifo nosso).

Corroborando o entendimento de que os trabalhos de auditoria consideram de maneira significativa elementos de controles internos, os resultados de uma pesquisa realizada na Austrália, por Soh e Bennie (2012), demonstraram que os planos anuais de auditoria interna das organizações consideram, de maneira significativa, a realização de testes de controles internos. O estudo demonstrou, também, que essa abordagem sistemática em relação à avaliação dos controles internos surge como uma forma de facilitar a realização de auditorias contínuas nas organizações australianas.

Al-Matari (2014) considera que, uma vez que a estratégia empresarial e financeira de uma organização é apoiada por sistemas de controles internos, a auditoria interna tem um papel crucial na melhoria da confiabilidade desse sistema e, também, no aprimoramento do processo de gestão de riscos. Como consequência desses papéis, a auditoria interna satisfaz às necessidades dos usuários internos, representados principalmente pela alta administração.

De maneira concatenada, Endaya (2014) associa a função da auditoria interna aos interesses da administração. Como há, muitas vezes, uma forte demanda por controles internos, os membros da organização, responsáveis pela implantação dos controles, dependem dos serviços de avaliação que são realizados pelos auditores internos. Durante a avaliação, os auditores internos devem coletar evidências suficientes e confiáveis que irão sustentar a sua avaliação final do sistema de controles internos. Consequentemente, a existência de tais evidências irá aumentar o nível de confiança dos membros da organização sobre os trabalhos realizados pela auditoria interna. Assim, o desempenho eficaz do departamento de auditoria interna é considerado como item essencial para os membros da organização, que passam a considerar os auditores internos como os seus agentes.

Com base em pesquisa realizada na Itália, Arena (2014) reforça que a competência e a posição hierárquica da estrutura da auditoria interna são os atributos mais valorizados pelos executivos das companhias. Justificando a importância da competência, o autor realça o papel de destaque que os auditores internos têm nas companhias quando realizam avaliações dos sistemas de controles internos.

Dado o forte vínculo entre a auditoria interna e os controles internos, Attie (2012 p. 188) menciona que “às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna”, o que, na prática, trata-se de um grande equívoco. O papel do auditor é essencialmente avaliar os controles internos, cabendo aos diversos departamentos das companhias, como, por exemplo, os departamentos contábil e financeiro, implantar e operar os controles internos da melhor forma possível.

Ainda que haja uma clara segregação de funções entre os departamentos organizacionais, que operam os controles, e os auditores internos, que avaliam os controles, esse último grupo é altamente demandado pela organização quando o assunto é controles internos. Os auditores, habitualmente, atuam antes mesmo de o controle entrar em operação, efetuando uma série de recomendações preventivas, sendo comum, por exemplo, os auditores internos atuarem no processo de implantação de sistemas integrados de gestão.

Em linhas gerais, observa-se que os atributos conferem aos auditores o instrumental básico para realizar eficazmente as suas atividades. Já o padrão de desempenho considera três fatores que, embora sejam apresentados de maneiras independentes, estão interligados:

- a) capacidade do auditor em realizar trabalhos priorizados de acordos com os riscos da organização e em linha com a estratégia estabelecida;
- b) necessidade de aproximação junto aos órgãos de governança, além da avaliação do ambiente de controle que sustenta a organização, passando, inclusive, por questões éticas;
- c) capacidade do profissional em avaliar os controles internos de acordo com os riscos priorizados.

Adicionalmente, os profissionais de auditoria interna devem ter um bom entendimento do negócio a fim de serem capazes de avaliar as mudanças em que a organização está sujeita.

Das definições explicitadas, percebe-se que o processo de avaliação conduzido pelo auditor interno está associado aos “controles internos”, “gerenciamento de riscos” e “governança corporativa”, itens presentes sob a forma de componentes no *framework* “Controle Interno – Estrutura Integrada” do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).

2.2.3 Posicionamento da auditoria interna

Em 2010, a *The Federation of European Risk Management Associations (FERMA)* e a *European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)* apresentaram um modelo que, além de integrar as funções de controles internos, define claramente o conselho de administração e a alta administração como os órgãos responsáveis pela supervisão e monitoramento dos processos de gestão de riscos e controles. Ressalva-se, entretanto, que, para tornar essas funções efetivas, ficou clara a necessidade desses órgãos serem subsidiados com resultados provenientes das diversas áreas da organização.

De acordo com a FERMA/ECIIA (2010, p. 8), a função de auditoria interna deve “prover uma segurança objetiva ao conselho de administração e à alta administração sobre a forma como os riscos são entendidos e gerenciados, além de recomendar soluções para a melhoria da governança, a gestão de riscos e a estrutura de controle da organização”.

Dada a representatividade que o modelo obteve globalmente, o IIA, buscando deixar mais clara a posição da auditoria interna no contexto das organizações, passou a adotá-lo como meio de declarar o posicionamento da área de auditoria interna:

Figura 4 – Modelo “Três Linhas de Defesa”¹



Fonte: IIA (2013, p. 2)

Conforme modelo apresentado, o IIA (2013) busca essencialmente diferenciar as responsabilidades em três grandes grupos, denominados linhas de defesa.

Na primeira linha de defesa, os gerentes, por serem os proprietários dos riscos, devem gerenciá-los, sendo, conseqüentemente, os responsáveis pela adoção de ações que corrijam deficiências em processos e controles.

Idealmente, somente a primeira linha de defesa seria suficiente para garantir o gerenciamento eficaz dos riscos, mas, na prática, os gerentes operacionais podem, em função dos objetivos primários a que são submetidos, não priorizar a gestão dos riscos. A partir desse momento, inicia-se a segunda linha de defesa, que, segundo o IIA (2013), consiste no estabelecimento de diversas funções de gerenciamento de riscos e conformidade para ajudar a desenvolver e/ou monitorar os controles da primeira linha de defesa, com destaque para:

- a) função (ou comitê) voltada para o gerenciamento de riscos;
- b) função de *compliance*, com o objetivo de monitorar a não conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis;

¹ O Modelo “Três Linhas de Defesa” foi adaptado pelo IIA a partir do *Guidance on the 8th EU Company Law Directive da ECIIA/FERMA*, artigo 41, que prevê a segregação da organização em três grupos subsequentes com funções distintas (1ª. linha: gerências; 2ª. linha: áreas de controle e 3ª. linha: auditoria interna)

- c) função de controladoria voltada para o monitoramento dos riscos financeiros e questões de divulgações financeiras.

Por fim, na terceira linha de defesa, o IIA (2013, p.5) deixa claro o papel da auditoria interna, com destaque para os atributos de independência e objetividade:

Os auditores internos fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização. Esse alto nível de independência não está disponível na segunda linha de defesa. A auditoria interna provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle.

Por meio dessa abordagem, a auditoria interna, de maneira independente e objetiva às outras duas linhas de defesa, terá condições de dar garantias razoáveis (não absolutas) à alta administração e aos órgãos de governança de que os principais riscos estão identificados e estão “sob controle”.

Sob o prisma dos controles internos, a divisão de funções, segregadamente definida, fica mais clara e lógica: a primeira linha executa os controles; a segunda linha normalmente desenha e/ou define os controles e a terceira linha, por fim, avalia os controles.

Por fim, pela figura 4, ainda é possível identificar o papel da administração, que consiste em oferecer subsídios para as três linhas de defesa, e o papel do órgãos de governança monitorando as três linhas de defesa.

2.3 O *FRAMEWORK* SOBRE CONTROLES INTERNOS DO COSO

2.3.1 Conceito de controles internos

De acordo com Boyton, Jonhson e Kell (2002, p. 320), os controles internos são considerados “um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos”.

Numa visão extremamente abrangente, Migliavacca (2004) considera que o controle interno abrange desde o planejamento organizacional até os métodos e procedimentos de uma organização. Já em relação à finalidade, o mesmo autor considera que os controles internos

devem salvaguardar os ativos, garantir a precisão dos registros contábeis, além de promover a eficiência operacional por meio da aderência às políticas.

Já Tenório (2007, p. 17), associa o crescimento das organizações às necessidades de controles:

O crescimento no tamanho das organizações, o aumento da complexidade dos processos organizacionais e a consequente necessidade de descentralização do poder decisório, faz com que surja a necessidade de criação de mecanismos de prestação de contas e monitoramento das organizações, tanto para os proprietários quanto para as partes relacionadas, incluindo os seus clientes, fornecedores e financiadores.

Reconhecendo a amplitude da definição de controles internos, Attie (2012) associa o conceito de controles internos à inter-relação dos seguintes elementos:

- Estrutura organizacional;
- Procedimento documentado das operações;
- Proteção e salvaguarda patrimonial;
- Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis;
- Eficiência operacional;
- Políticas administrativas

O PCAOB, por meio do Audit Standard n. 5, considera que o controle interno, essencialmente, deve fornecer uma garantia razoável em relação à confiabilidade dos relatórios financeiros e ao processo de elaboração das demonstrações financeiras para fins externos.

Já para Mahdy e Thiruvadi (2014) o controle interno é um processo contínuo e adaptável, voltado para a realização dos objetivos das organizações, sejam eles operacionais, de divulgação ou de *compliance*.

Sobre as diversas metodologias existentes sobre controles internos, de acordo com Reding et al. (2008), os *frameworks* reconhecidos globalmente são:

- a) *Internal Control – Integrated Framework*, emitido pelo COSO;
- b) *Guidance on Control*, normalmente chamado de *CoCo Framework* – emitido pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*;
- c) *Internal Control Guidance for Directors on The Combined Code*, normalmente chamado de *Turnbull* – emitido pelo *Institute of Chartered Accountants in England&Wales*.

O CoCo, de acordo com Reding et al. (2007), define controle interno como sendo todos os elementos de uma organização (incluindo sistemas, processo, cultura, estrutura e tarefas) que, em conjunto, apoiam as pessoas na realização dos objetivos empresariais, que, por sua vez, consistem na busca pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios internos e externos e no cumprimento às leis, regulamentos e políticas internas.

O Turnbull, de acordo com Reding et al. (2007), considera que o sistema de controle interno engloba políticas, processos, tarefas e atitudes que possibilitam à organização responder adequadamente às necessidades operacionais e financeiras, manter a alta qualidade nas comunicações internas e externas e cumprir as leis e regulamentos aplicáveis.

Já de acordo com o COSO (2013, p. 7), o “controle é 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”.

Procurando elucidar essa definição, o COSO (2013) assim complementa:

Quadro 2 – Definição ampliada de controle interno

Definição de controle interno	Complemento
Conduzido para atingir objetivos...	Os objetivos são atingidos em uma ou mais categorias separadas, porém sobrepostas (operacional, divulgação e conformidade).
Um processo...	Um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas.
Realizado por pessoas	Não se tratam simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito às pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno.
Segurança razoável	Capaz de proporcionar segurança razoável, mas não absoluta, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade.
Adaptável à estrutura da entidade	Flexível na aplicação, para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular.

Fonte: COSO (2013).

Demonstrando a relevância dos três *frameworks* citados anteriormente, a Securities and Exchange Commission (SEC) emitiu, em 2007, o *Commission Guidance Regarding Management’s Report on Internal Control*, visando orientar as organizações, nos Estados Unidos e no exterior, em relação ao processo de avaliação dos controles internos em atendimento à seção 404 da SOX. Nesse documento, a SEC, sem impor uma metodologia, orientou as organizações a utilizarem um dos três *frameworks*:

A comissão especificou as características de um *framework* de controles internos adequado e identificou a obra *Internal Control - Integrated Framework* (1992) criado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* ("COSO") como um exemplo de um *framework* adequado. Também citou o *Guidance on Assessing Control* publicado pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* ("CoCo") e o *framework* publicado pelo *Institute of Chartered Accountants in England & Wales Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code* (conhecido como *Turnbull Report*) como exemplos de outras estruturas adequadas que os emissores poderiam escolher para avaliar a eficácia dos controles internos relacionados às demonstrações financeiras. (SEC, 2007, p. 11).

Com certa ressalva, a SEC (2007) acrescenta que as companhias devem realizar a seleção do *framework* de acordo com as suas próprias características.

Sobre as diferenças conceituais entre os três *frameworks*, destacam-se, a partir do estudo de Fernandes et al. (2010), os seguintes pontos:

Quadro 3 – Componentes e características dos principais *frameworks*

<i>Framework</i>	Componentes	Aspectos de governança corporativa
COSO	Ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; monitoramento.	O conselho de administração deve: discutir com a alta administração a situação do gerenciamento de riscos e fornecer a supervisão necessária. O conselho de administração tem uma importante função ao auxiliar na definição daquilo que se espera em termos de integridade e valores éticos.
CoCo	Propósito; comprometimento; capacidade; monitoramento e aprendizado.	O conselho de administração deve estar ativamente envolvido com a boa governança corporativa; confirmar se os processos estão apoiados por um controle eficaz de gestão da informação; gerir a exposição da empresa ao risco; acompanhar os trabalhos da auditoria em relação ao monitoramento da eficácia da organização e de controles processuais.
Turnbull	Englobam todas as políticas, tarefas, comportamentos que uma empresa deve ter na implantação dos controles internos.	O conselho de administração deverá: considerar quais são os riscos significativos e avaliados; avaliar a eficácia do sistema de controle interno relacionados à gestão dos riscos; examinar os resultados que indicam a necessidade de uma fiscalização mais ampla do sistema de controle interno. Além disso, o conselho deverá proceder a uma avaliação anual, com o objetivo de fazer a sua declaração pública sobre os controles internos.

Fonte: Adaptado de Fernandes et al. (2010).

Com base em diversas comparações, que incluem também as informações apresentadas no Quadro 3, Fernandes et al. (2010) concluem que, entre as estruturas padrão, o COSO apresenta maior detalhamento, além de servir como referência para diversas definições e modelos de estruturas de controle.

De maneira geral, dentre os diversos conceitos apresentados, observa-se que, essencialmente, os controles internos devem ser implantados visando mitigar os principais riscos da organização, com o envolvimento de todos os níveis da organização, com destaque para o papel da alta administração (atribuições relacionadas ao gerenciamento da implantação do sistema de controles internos) e da estrutura de governança corporativa, que, além de fazer parte do sistema, deve monitorar o ambiente de controle.

2.3.2 COSO 2013

Em 1985, por uma iniciativa de associações profissionais privadas dos Estados Unidos, o COSO, como instituição, foi criado para estudar as causas que poderiam ocasionar fraudes nos relatórios contábeis.

Desde a sua fundação, em 1985, o COSO é formado pelas seguintes associações privadas norte-americanas:

- a) *The Institute of Internal Auditors (IIA)*
- b) *American Accounting Association (AAA)*
- c) *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*
- d) *Financial Executives International (FEI)*
- e) *Institute of Management Accountants (IMA)*

Inicialmente, a principal missão do COSO era estudar as causas e situações que poderiam redundar em fraudes nos relatórios contábeis apresentados pelas companhias abertas.

Ainda na década de 1980, o COSO, por meio dos diversos estudos realizados, desenvolveu recomendações, focando os controles internos, para as empresas de capital aberto, auditores independentes e para a própria *Securities and Exchange Commission (SEC)*, comissão de valores mobiliários norte-americana.

Segundo o próprio COSO, o objetivo da instituição é liderar a discussão sobre três temas inter-relacionados: gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e fraudes. Sobre esses temas, o COSO publicou as seguintes obras:

- a) 1992: *Controle Interno – Estrutura Integrada*
- b) 1996: *Controle Interno no Uso de Derivativos*
- c) 1999: *Relatórios Financeiros Fraudulentos: 1987-1997*
- d) 2004: *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*
- e) 2006: *Controle Interno sobre os Relatórios Financeiros – Orientação para Empresas de Pequeno Porte*
- f) 2009: *Orientação sobre Sistemas de Monitoramento de Controle Interno*
- g) 2010: *Relatórios Financeiros Fraudulentos: 1998-2007*
- h) 2013: *Controle Interno – Estrutura Integrada*

Dos diversos estudos gerados pelo COSO, destaca-se, na abrangência e na visibilidade alcançada, a obra *Controle Interno – Estrutura Integrada*, publicada em 1992, que se tornou referência mundial na avaliação dos controles internos.

Segundo Martin et. al (2014), a criação do *framework* de controles internos do COSO foi considerada, em 1992, um grande evento pela comunidade de auditoria interna, pois pela primeira vez foi apresentada uma abordagem unificada para avaliação de controles internos que incluía os cinco componentes: (1) ambiente de controle, (2) avaliação de riscos, (3) atividades de controle, (4) informação e comunicação e (5) monitoramento.

Segundo Silva (2012), o COSO deixa transparecer os objetivos essenciais da organização ao conceituar os controles internos e ao definir os parâmetros pelos quais os controles devem ser avaliados.

Fazendo uma referência direta à possibilidade de avaliação a partir do COSO, Cocurullo (2004) considera que o *framework*:

- a) auxilia a organização na identificação dos riscos essenciais do negócio e de qualquer segmento;
- b) define controle interno e seus componentes; e
- c) fornece critérios nos quais os sistemas de controles podem ser avaliados.

No entendimento de Elias (2010), o COSO define uma sequência de eventos a serem aplicados para a gestão dos processos organizacionais, dentre os quais: definição de objetivos

da entidade, avaliação dos riscos e implantação dos controles visando mitigar os riscos identificados.

Em função dos objetivos e conceitos propostos pelos principais *frameworks* de controles existentes, Poltronieri (2012, p. 18) considera o COSO “um dos maiores balizadores e instrumento institucionalizador de controles internos”. Outra virtude vista pelo autor consiste no fato de o COSO estabelecer uma única definição de controles internos que atende, de maneira ampla, diversos interessados.

Na visão de Dantas et al. (2010, p. 6), o *framework* do COSO é um importante instrumento de gestão, uma vez que

propicia o controle da organização pela alta administração, a manutenção da organização ‘no curso’, com base na definição da missão e no estabelecimento de metas, a minimização das incertezas, e a possibilidade de a alta administração tomar decisões rápidas em ambientes competitivos. Em suma, segundo o COSO (1992), o controle interno pode ajudar a entidade a chegar aonde deseja e a evitar armadilhas e surpresas em sua trajetória.

Segundo Swinkels (2012), o *framework* do COSO parece, muitas vezes, ser uma regra institucional, que é legitimada pelos auditores externos e internos, empresas, reguladores e outros, mas, entretanto, não melhora as perspectivas de sobrevivência da empresa.

Embora existam outras metodologias de avaliação de controles internos, o predomínio do *framework* do COSO fica latente ao se analisar as organizações nacionais que devem atender à seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Em abril de 2015, mês de publicação dos formulários 20-F (*Annual Report pursuant to section 13 or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 for the fiscal year ended december 31, 2014*), na *New York Stock Exchange (NYSE)* e na SEC, as vinte e uma empresas brasileiras que tinham realizado o arquivamento, sem exceção, declararam utilizar o *framework* do COSO como metodologia de avaliação dos controles internos, sendo que um terço declarou utilizar a versão de 1992 e dois terços já declararam utilizar a versão de 2013.

Após mais de vinte anos da publicação original, o COSO, em 2013, emitiu uma nova versão que altera e substitui a versão de 1992. Dentre as mudanças efetuadas, o COSO (2013) destaca que, para que o sistema de controles internos possa ser considerado implantado, os dezessete princípios, vinculados aos cinco componentes (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controles, informação e comunicação, e monitoramento), devem estar implantados e em funcionamento.

Além da inclusão dos princípios, o COSO (2013, p. 5) menciona que a nova versão de 2013 buscou incorporar as seguintes situações:

- a) maiores expectativas em relação à supervisão da governança;
- b) globalização dos mercados e das operações;
- c) mudanças nos negócios e maior complexidade das operações;
- d) demandas e complexidades nas leis, regras, regulamentações e normas;
- e) expectativas em relação a competências e responsabilidades pela prestação de contas;
- f) uso de tecnologias em transformação e confiança nelas;
- g) expectativas em relação à prevenção e detecção de fraudes.

Compartilhando esse entendimento quanto às causas que culminaram com o desenvolvimento da versão de 2013 do *framework* do COSO, Mahdy e Thiruvadi (2014, p. 4) assim descreveram a motivação para a mudança de versão:

Devido às várias mudanças no ambiente de negócios relacionadas à complexidade, às reestruturações, às falhas, à tecnologia e ao ambiente operacional, o COSO 2013 foi lançado visando substituir a versão original.

Para os autores, independente da versão, o *framework*, primordialmente, auxilia as organizações a se adaptarem, de maneira segura, às mudanças inerentes aos negócios.

Resumidamente, o COSO (2013) menciona que a versão de 2013 buscou incorporar situações que não estavam presentes no cotidiano das organizações em 1992 ou que, de fato, não existiam, como questões ligadas à governança, tecnologia da informação e avaliação dos riscos de fraudes.

O COSO determinou, ainda, que a metodologia antiga, de 1992, seja considerada inválida a partir de 15 de dezembro de 2014, passando a prevalecer tão somente a versão de 2013.

Quanto aos elementos efetivamente contidos na estrutura, que normalmente é representada pela figura de um cubo, há três camadas (“faces do cubo”) denominadas objetivos, componentes a estrutura organizacional da empresa, conforme demonstrado na Figura 5:

Figura 5 – Estrutura Integrada de Controles Internos – COSO



Fonte: COSO (2013).

Segundo o próprio COSO (2013, p. 11), há um relacionamento direto entre as três camadas:

Existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras).

Os objetivos são categorizados em três subdivisões, podendo se referir aos objetivos operacionais da organização, de divulgação e de conformidade (*compliance*, em inglês). O COSO (2013, p. 8) assim os definem:

Objetivo Operacional: esse objetivo relaciona-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.

Objetivo de Divulgação: esse objetivo relaciona-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.

Objetivo de Conformidade: esse objetivo relaciona-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Ao utilizar a metodologia de controles internos do COSO, a organização pode restringir a sua utilização a determinado objetivo, como ocorreu com as organizações que tiveram de atender à Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Como a seção 404 da lei foca a necessidade

de avaliação dos controles internos de natureza financeira, as organizações que adotaram o *framework* do COSO consideraram a sua utilização com base no objetivo de divulgação, pois, em tese, não havia necessidade regulatória em focar os objetivos “operacional” e de “conformidade”.

Ressalta-se, entretanto, que esta distinção é teórica, pois, na prática, um único controle mapeado e testado pode abranger os três objetivos. O próprio COSO (2013, p. 16) considera que “um objetivo em um categoria pode sobrepor a um objetivo em outra categoria ou contribuir com ele”.

Determinada companhia ao mapear um controle, por exemplo, de “aprovação de redução de valor de determinada fatura” poderia associar a sua implantação à mitigação dos riscos relacionados aos três objetivos definidos pelo COSO (2013):

- Objetivo operacional: por meio do controle mapeado, seria possível identificar e corrigir a causa que originou o faturamento impreciso, que será corrigido;
- Objetivo de *compliance*: o controle poderia atender eventual exigência do regulador, que estipula um prazo mínimo para que a companhia realize a revisão do faturamento indevido;
- Objetivo de divulgação: a ausência de aprovação poderia resultar numa diminuição ou aumento indevido no faturamento, comprometendo consequentemente a receita registrada contabilmente.

Quanto aos cinco componentes do sistema de controles internos (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento), o COSO (2013) considera que eles devem estar presentes e em funcionamento nas organizações

Poltronieri (2012), entretanto, faz uma distinção, quanto à forma de implementação dos controles internos, entre as organizações de pequeno/médio porte e as de grande porte:

O controle interno consiste em cinco componentes inter-relacionados. Estes são derivados a partir da forma de como a gestão administra um negócio, e estão integrados com o processo de gestão. Embora os componentes aplicáveis a todas as entidades, empresas de pequeno e médio porte podem implementá-los de forma diferente que as grandes. (POLTRONIERI, 2012, p. 19).

Ainda que a abordagem por riscos seja considerada a melhor forma de se avaliar os controles internos, o *framework* do COSO 2013, assim como já acontecia na versão de 1992,

inicia-se intencionalmente pelo componente “Ambiente de Controle”, que representa a base da estrutura de controles internos.

Apesar de haver distinção de riscos e estratégias entre as organizações, os elementos de controles internos contidos nos cinco princípios do componente “Ambiente de Controle” buscam estabelecer os pilares da ética e da governança nas companhias, devendo, em essência, estar presentes explicitamente, preferencialmente, ou implicitamente em qualquer organização, independente do porte e do segmento de atuação.

O “Ambiente de Controle” foca controles gerais que possuem alta capilaridade em toda a organização, tais como:

- a) o papel de supervisão que o comitê de auditoria exerce na organização;
- b) a existência de Código de Ética.

Nessa linha, assim o COSO (2013, p. 19, grifo nosso) conceitua o componente ambiente de controle:

O ambiente de controle é um conjunto de **normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno** por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas.

Segundo Elias (2010), o ambiente de controle representa a cultura da organização, sendo a base para todos os outros componentes.

O segundo componente, “Avaliação de Riscos”, pressupõe a existência de mecanismos que possam identificar e tratar eventos que tendem a afetar negativamente a organização, como:

- a) riscos de fraude na elaboração das demonstrações contábeis;
- b) risco de descontinuidade das operações em função da utilização de tecnologia defasada.

Na visão do COSO (2013, p. 19, grifo nosso), o componente avaliação de riscos é assim conceituado:

A avaliação de riscos envolve um **processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos da entidade**. Ela constitui a base para determinar a forma como os riscos devem ser gerenciados. A administração leva em conta possíveis mudanças no ambiente externo e no seu próprio modelo de negócio que podem interferir em sua capacidade de realizar os objetivos.

O componente “Atividades de Controles” possivelmente seja aquele que apresenta maior familiaridade com os auditores internos. As atividades de controles visam

essencialmente mitigar os riscos estabelecidos formalmente ou simplesmente os riscos percebidos pela organização, mas não formalizados. Como exemplos de atividades de controles:

- a) aprovação de determinada despesa pelo superior hierárquico;
- b) conciliação contábil de fornecedores;
- c) interface entre sistemas informatizados.

De maneira abrangente, o COSO (2013, p. 20, grifo nosso) assim define o componente “Atividades de Controle”:

Atividades de controle são **ações estabelecidas** por meio de políticas e procedimentos que **ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos**. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico.

A preocupação maior embutida no quarto componente, “Informação e Comunicação”, é garantir que toda a informação necessária para o negócio e para a tomada de decisão seja devidamente captada e divulgada, além de apresentar alto grau de precisão, independente da natureza informacional (financeira, de mercado, conjuntura econômica etc.).

O COSO (2013, p. 20, grifo nosso), por sua vez, assim define o componente informação e comunicação:

As informações são necessárias para que a entidade cumpra as responsabilidades de controle interno visando apoiar a realização de seus objetivos. **A comunicação ocorre tanto interna quanto externamente e fornece à organização informações necessárias para conduzir os controles do dia a dia**. A comunicação permite que os funcionários compreendam as responsabilidades de controle interno e sua importância para a realização dos objetivos.

Quando claramente definidos, espera-se que os componentes, até então apresentados – ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle e informação e comunicação – estejam funcionando adequadamente nas organizações. Para se certificar sobre o correto funcionamento dos quatro componentes citados, foi estabelecido o componente atividades de monitoramento, que, em linhas gerais, prevê a existência de mecanismos rotineiros de avaliação, tais como a própria auditoria interna ou a própria adoção da auto avaliação de controles pelas próprias unidades administrativas.

Seguindo essa abordagem, o COSO (2013, p. 20, grifo nosso) assim conceitua o componente “Atividades de monitoramento”:

Avaliações contínuas, independentes, ou alguma combinação dessas são utilizadas para **garantir que cada um dos cinco componentes de controle interno**, inclusive os controles para colocar em prática os princípios de cada componente, **está presente e funcionando**. Os resultados são avaliados e as **deficiências são comunicadas em tempo hábil**, sendo que as questões graves são relatadas à estrutura de governança e à alta administração.

Poltronieri (2012) considera a existência de uma sinergia e articulação entre esses componentes, permitindo, assim, formar um sistema integrado que reage de maneira dinâmica às mudanças empresariais. O autor considera também que o sistema de controle interno está intimamente relacionado com as atividades operacionais da entidade.

Como desdobramento dos componentes apresentados anteriormente, a versão de 2013 passou a contar com dezessete princípios. Segundo o COSO (2013), os principais conceitos sobre controles internos tornaram-se princípios, visando possibilitar aos usuários, de maneira geral, terem maior clareza quanto ao desenvolvimento e implantação dos sistemas de controle interno, além de uma maior compreensão dos requisitos que tornam um controle interno eficaz.

Representando uma exigência maior em relação à versão de 1992, o sistema de controles internos somente será considerado implantado quando os dezessete princípios existirem e funcionarem adequadamente, não somente quando os cinco componentes estiverem presentes, como na versão de 1992:

Como *framework* de controles internos, verifica-se que o escopo do COSO 2013 não está restrito aos simples controles internos operados no dia a dia das empresas, como, por exemplo, “aprovação gerencial de determinada despesa” ou “conciliação bancária”. A partir de uma análise mais criteriosa em relação à essência dos dezessete princípios, verificam-se temas extremamente importantes e de grande abrangência nas organizações, como, por exemplo:

- a) compromisso formal com os valores éticos (princípio 1);
- b) funcionamento do comitê de auditoria e/ou do conselho de administração (princípio 2);
- c) avaliação dos riscos corporativos e de fraudes (princípios 7 e 8).

Os dezessete princípios estão descritos e interpretados na sequência:

Figura 6 – Os componentes e os princípios de controles internos – COSO 2013



Fonte: Adaptado do COSO (2013).

Componente – Ambiente de Controle:

Princípio 1 – A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.

A maior preocupação associada a esse princípio está ao “tom” que a Administração passa à organização em relação às questões éticas, sendo normalmente formalizado sob a forma do código de ética e conduta.

Como desdobramento ao princípio, o COSO (2003) relaciona os seguintes pontos de foco: comunicação da Diretoria e do Conselho de Administração para os demais colaboradores sobre a importância em se praticar valores éticos; formalização de código de ética e conduta e canal de denúncias que proporcione o anonimato, a apuração independente e a eventual punição ao averiguado.

Princípio 2 – A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.

Item considerado indispensável para reduzir o conflito de agência, o objetivo desse princípio é estimular o desenvolvimento da estrutura de governança visando, essencialmente, supervisionar a atuação e as decisões da organização.

Conseqüentemente, esse princípio enfatiza a necessidade da organização ter mecanismos de governança que atuem ativamente junto à diretoria executiva. Como pontos de foco para este princípio, o COSO (2013) realça o desempenho e a independência da estrutura de governança em relação à supervisão da administração.

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.

Esse princípio está associado principalmente às definições dos níveis de autoridade requeridos na organização para, por exemplo, aprovar determinado investimento considerado financeiramente elevado.

Adicionalmente, a importância deste princípio está associada à necessidade das entidades possuírem nível adequado de reporte, tanto hierárquico quanto entre departamentos (horizontalmente). Os pontos de foco recaem sobre o estabelecimento das linhas de subordinação, definição, atribuição e limitação das autoridades e responsabilidades.

Princípio 4 – A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.

A questão chave está associada à capacidade da organização em desenvolver profissionais competentes para desempenhar funções consideradas chaves.

Sobre este item, os pontos de foco relacionados pelo COSO (2013) estão associados à (ao): estabelecimento de políticas e práticas de recursos humanos voltadas para o desenvolvimento da competência profissional, avaliação das competências dos profissionais e dos terceirizados, desenvolvimento de profissionais com foco na retenção de talentos e programa de sucessão para profissionais chaves.

Princípio 5 – A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

A questão associada a esse princípio é a definição de medidas que estimulem o desempenho dos profissionais, mas, ao mesmo tempo, não os encorajem a realizar práticas antiéticas que criem um ambiente corporativo artificialmente eficiente, prejudicando conseqüentemente as diversas partes interessadas, inclusive os investidores, considerados “principais” nesse contexto.

O COSO (2013) associa este princípio aos seguintes pontos de foco: prestação de contas por meio do estabelecimento de estruturas, responsabilidades e autoridades; definição de métricas, incentivos e recompensas; avaliação de pressões excessivas que podem resultar em falha de controle interno; e avaliação de desempenho.

Componente – Avaliação de Riscos:

Princípio 6 – A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

O primeiro princípio do componente “Avaliação de Riscos” busca demonstrar à organização a necessidade de definir claramente quais serão os objetivos a serem atingidos, segregando-os em objetivos operacionais, de divulgação e/ou de conformidade. A partir dessa definição, será possível definir, com maior precisão, como os recursos financeiros e não financeiros serão alocados.

A preocupação do COSO (2013) está relacionada à (ao): definição dos objetivos operacionais, limites toleráveis de variação na realização desses objetivos, estipulação das metas de desempenho operacionais e financeiras considerando os objetivos traçados.

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.

Uma vez estabelecidos os objetivos, conforme o princípio seis, espera-se que a organização identifique, com grau considerável de precisão, os riscos pelos quais está incorrendo no alcance de suas metas. Posteriormente à identificação, a organização deve avaliar a probabilidade e o impacto do risco se materializar, classificando-o de acordo com o grau de severidade. A partir desse momento, a organização terá condições de tomar as decisões em relação aos riscos identificados e quantificados, no sentido de aceitá-los, evitá-los, reduzi-los ou compartilhá-los.

Nesse item, o COSO (2013) considera como pontos de foco: avaliação de riscos sendo realizada com base nos níveis organizacionais da entidade, bem como abrangendo o vínculo com organizações investidoras e investidas; análise de fatores externos, como taxa de juros, e de fatores internos, como alta rotatividade de empregados; avaliação de riscos realizada e acompanhada por níveis organizacionais apropriados da empresa; mensuração do grau dos riscos identificados e, principalmente, o nível de resposta da organização aos riscos no sentido de aceitá-los, evitá-los, reduzi-los ou compartilhá-los.

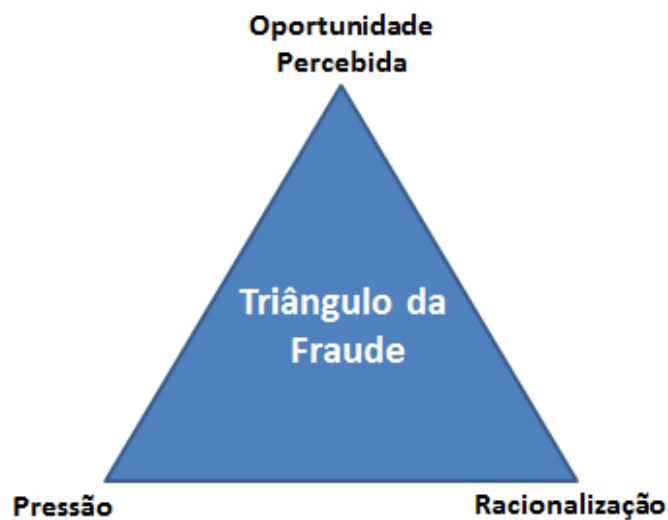
Princípio 8 – A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

Até então o assunto fraude, embora existente, era citado discretamente nos *frameworks* de auditoria e de controle internos, mas, a partir desse princípio, essa questão fica explicitada como um ponto a ser debatido e avaliado nas organizações.

Com a proliferação em diversos países de leis anticorrupção, inclusive no Brasil, o conceito de triângulo da fraude, originalmente apresentado pelo Donald Cressey, em 1953, ganhou destaque internacional nos últimos anos, fazendo parte, inclusive, do princípio oito do COSO (2013)

Segundo Freitas (2012, p. 29), o conceito de triângulo da fraude desenvolve “a hipótese de que três elementos devem estar sempre presentes para que um indivíduo venha a cometer uma fraude: pressão, oportunidade e racionalização”:

Figura 7 – O triângulo da fraude



Fonte: Adaptado de Wells (2008, apud Santos, Amorin e Hoyos, 2010, p. 17)

Segundo Santos, Amorin e Hoyos (2010), o vértice da racionalização está relacionado ao fato de que o fraudador necessita racionalizar o seu ato, buscando justificar que a situação de fraude praticada não é errada, amenizando assim a situação para si e para os outros.

Freitas (2012) menciona que a pressão, segundo vértice sob análise, pode ocorrer internamente, quando a própria empresa, por meio de políticas de remuneração variáveis agressivas, faz com o que o colaborador tenha que usar meios ilícitos para alcançar metas praticamente inatingíveis. Já a pressão externa está relacionada a problemas financeiros do próprio fraudador que, endividado, comete a fraude.

Por fim, a oportunidade, de acordo com Freitas (2012), ocorre quando o fraudador se depara com uma situação que estimula a fraude, normalmente uma fragilidade de controle interno da própria organização.

Quanto aos pontos focais, o COSO (2013) relaciona: os diferentes tipos de fraudes, como divulgações fraudulentas, perda de ativos e corrupção; a associação de fraudes aos

incentivos e pressões; a facilidade em se ter oportunidades para praticar a fraude; as possíveis atitudes e estratégias de colaboradores para executar as fraudes.

Princípio 9 – A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

Devido à dinâmica empresarial, que envolve, por exemplo, mudanças nos processos, regulatórias, climáticas e concorrenciais, esse princípio objetiva estimular o desenvolvimento de um processo de gestão de riscos que capte os diversos tipos de mudanças, abrangendo alterações no ambiente externo (política econômica, por exemplo), no modelo de negócios (aquisições ou inclusão de uma nova linha de produtos, por exemplo) ou na própria liderança da organização, impactando positivamente ou negativamente a cultura de controles internos.

De maneira didática, o COSO (2013, p. 91) exemplifica o aspecto relacionado à cultura da organização: “um novo membro da organização pode não entender a cultura da entidade e refletir uma filosofia diferente ou focar apenas no desempenho, em detrimento das atividades relacionadas ao controle”.

Sobre os pontos de foco, a metodologia relaciona a avaliação das mudanças no ambiente externo, no modelo de negócio e na própria liderança.

Componente – Atividades de Controle:

Princípio 10 – A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, em níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

Esse princípio talvez seja o de maior familiaridade para o auditor interno, pois relaciona a essência do trabalho deste profissional, que é o de avaliar os controles internos.

O COSO (2013) considera que o desempenho e operação dos controles devem levar em conta os seguintes pontos focais:

- Os correspondentes riscos a serem mitigados pelos controles;
- Características específicas da entidade (forma de atuação e ambiente regulatório, por exemplo);
- Os processos de negócio mais relevantes com maior necessidade de controles;
- As diversas naturezas dos controles internos (manual, automático, diário, mensal, etc.);
- Os níveis hierárquicos de operação dos controles;

- Segregação de funções: a organização segrega funções incompatíveis, como por exemplo, um mesmo colaborador não poderá adquirir bens e, ato contínuo, efetuar os respectivos pagamentos.

Ainda sobre segregação de funções, espera-se que atividades chaves da companhia não sejam controladas por um único empregado, de tal forma que práticas fraudulentas ou simplesmente erros não intencionais possam ser identificados e corrigidos tempestivamente.

Em síntese, o principal objetivo desse princípio é estimular o desenvolvimento de controles internos que mitiguem os riscos associados ao alcance de determinado objetivo, mas, para tanto, a etapa anterior, que consiste no levantamento dos principais riscos, tem de ser efetuada de maneira criteriosa a fim de evitar que sejam alocados controles em excesso, representando muitas vezes custos desnecessários, ou, numa situação mais grave, não alocar qualquer controle para mitigar um risco considerado alto, deixando a organização exposta à materialização do risco.

O *framework* vincula os seguintes pontos focais: integração com avaliação de riscos, consideração dos fatores específicos da entidade, identificação dos processos de negócio relevantes, avaliação combinada de tipos de atividades de controle, consideração dos diversos níveis em que as atividades de controle são realizadas e, finalmente, a abordagem em relação à segregação de funções.

Princípio 11 – A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.

Quando da constituição da versão de 1992, a Tecnologia da Informação (TI) nas empresas estava, de certa forma, iniciando, não havendo, por exemplo, o estabelecimento da internet como meio de trabalho nas organizações.

Assim, os pontos de foco definidos pelo COSO (2013) consideram:

- O nível de dependência que o negócio tem em relação à TI, bem como os controles associados;
- A definição de controles internos voltados para a infraestrutura, buscando assegurar a completude, a exatidão e a disponibilidade do processamento;
- A existência de controles voltados para o gerenciamento da segurança da informação (criptografia, aprovações e revisões de acesso, etc.); e
- Os controles relacionados à aquisição, desenvolvimento e manutenção tecnológica, como, por exemplo, a compra ou a “fabricação” de softwares.

Apesar da maior ênfase em Tecnologia da Informação, não é intenção do COSO 2013 aprofundar o tema, pois, além de estimular o julgamento e o desenvolvimento do controle de acordo com as características da organização, a metodologia busca apresentar os pontos que merecem maior atenção, denominados pontos focais. Além disso, há uma metodologia exclusiva, e mais completa, voltada para o desenvolvimento da governança em Tecnologia da Informação (TI), denominada *Control Objectives for Information and related Technology (COBIT)*.

O COBIT, atualmente na versão cinco, foi criado em 1996 pelo *Information Systems Audit and Control Association (ISACA)*

Nessa última modelagem, foram criados dois grandes grupos de processos focando a governança e o gerenciamento de TI, conforme segue:

1. Processos de governança corporativa de Tecnologia da Informação (TI):

- Avaliar, Orientar e Monitorar:
 - EDM01 Garantir a definição da estrutura de governança e manutenção;
 - EDM02 Garantir a entrega de valor (benefícios);
 - EDM03 Garantir a otimização de riscos;
 - EDM04 Garantir a otimização de recursos;
 - EDM05 Garantir a transparência às partes interessadas.

2. Processos de gerenciamento corporativo de Tecnologia da Informação (TI):

- Alinhar, Planejar e Organizar:
 - APO01 Gerenciar a estrutura de gerenciamento de TI;
 - APO02 Gerenciar a estratégia;
 - APO03 Gerenciar a arquitetura corporativa;
 - APO04 Gerenciar a inovação;
 - APO05 Gerenciar o portfólio;
 - APO06 Gerenciar o orçamento e os custos;
 - APO07 Gerenciar os recursos humanos;
 - APO08 Gerenciar os relacionamentos;
 - APO09 Gerenciar os contratos de serviços
 - APO10 Gerenciar os fornecedores;
 - APO11 Gerenciar a qualidade;
 - APO12 Gerenciar os riscos;

- APO13 Gerenciar a segurança.
- Construir, Adquirir e Implementar:
 - BAI01 Gerenciar programas e projetos;
 - BAI02 Gerenciar a definição de requisitos;
 - BAI03 Gerenciar a identificação e construção de soluções;
 - BAI04 Gerenciar a disponibilidade e capacidade;
 - BAI05 Gerenciar a promoção de mudança organizacional;
 - BAI06 Gerenciar mudanças;
 - BAI07 Gerenciar o aceite da mudança e transição;
 - BAI08 Gerenciar o conhecimento;
 - BAI09 Gerenciar os ativos;
 - BAI10 Gerenciar a configuração.
- Entregar, Atender e Dar Suporte:
 - DSS01 Gerenciar as operações;
 - DSS02 Gerenciar as requisições de serviços e os incidentes;
 - DSS03 Gerenciar problemas;
 - DSS04 Gerenciar a continuidade;
 - DSS05 Gerenciar os serviços de segurança;
 - DSS06 Gerenciar os controles de processos de negócio.
- Monitorar, Avaliar e Analisar:
 - MEA01 Monitorar, avaliar e analisar o desempenho e conformidade;
 - MEA02 Monitorar, avaliar e analisar o sistema de controle interno;
 - MEA03 Monitorar, avaliar e analisar a conformidade com requisitos externos.

Assim como a versão atual, as versões anteriores do COBIT apresentavam maior detalhamento de práticas de controles internos em TI, quando comparadas às versões do COSO, inclusive a 2013.

Tal situação demonstra que o COSO 2013 não buscou seguir ou apresentar nível de detalhamento compatível às versões anteriores do COBIT, como a versão 4.1, lançada em 2007, seis anos antes da versão de 2013.

Apesar do menor detalhamento, os principais aspectos a serem observados quando da realização de auditoria de sistemas estão contidos no COSO 2013, conforme exposto anteriormente.

Já os pontos de foco passam pela determinação da dependência do uso de tecnologia e pelo estabelecimento de atividades de controle relacionadas à(ao): infraestrutura, processo de gerenciamento de segurança e processo de aquisição, desenvolvimento e manutenção de tecnologia.

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.

A questão fundamental embutida nesse princípio está relacionada à formalização dos controles e dos processos organizacionais e, nesse sentido, o COSO 2013 realça a importância de manter os instrumentos organizacionais atualizados, de acordo com as práticas atuais de controles internos desenvolvidas na organização.

O COSO (2013) foca: a definição de políticas e procedimentos empresariais, a definição de responsabilidades e a adoção tempestiva de ações corretivas nos casos em que os controles internos são considerados falhos.

Componente – Informação e Comunicação:

Princípio 13 – A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

Nesse princípio, a questão fundamental é a utilização de informações precisas e íntegras, de tal forma que não haja prejuízo na tomada de decisão e no funcionamento dos controles internos.

De certa forma, esse princípio pode ser associado ao princípio onze, que foca Tecnologia da Informação. Mesmo os controles manuais, como de revisão gerencial de transações efetuadas ou de revisão de lista de acesso aos sistemas, são suportados por relatórios extraídos dos sistemas informatizados e, havendo qualquer tipo de falha no programa que desenvolveu o relatório, a informação gerada será impreciso e/ou não íntegra.

Como pontos focais, o COSO (2013) considera: a definição de um processo de identificação de informações relevantes; sistemas de informação abrangendo dados internos e externos; sistemas de informação com processamento de dados precisos; e, por fim, informações com as seguintes características: oportuna, atual, precisa, íntegra, acessível, protegida, verificável e retida.

Princípio 14 – A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

Esse princípio busca destacar a necessidade de haver um processo estruturado de comunicação interna que possibilite transmitir as informações necessárias aos responsáveis pela operação dos controles, abrangendo desde a comunicação entre a diretoria e os empregados à comunicação entre a administração e os órgãos de governança.

Nesse contexto, se tornaria inócuo, por exemplo, ter uma política de limites de alçadas que não fosse divulgada para todos os colaboradores, ou, ainda, em outra esfera, haver um comitê de auditoria composto por membros independentes que não tivesse uma agenda pré-estabelecida com a diretoria executiva.

Em síntese, o objetivo deste princípio é reforçar a necessidade da informação interna, classificada como relevante, ser transmitida ao público-alvo correspondente e no tempo apropriado.

Os pontos de focos considerados são: comunicação das informações sobre as responsabilidades pelo controle interno, comunicação entre a Diretoria Executiva e os órgãos de governança; canais de comunicação em separado, como canal de denúncias; e, finalmente, utilização de métodos de comunicação apropriados de acordo com o público-alvo.

Princípio 15 – A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

Ao contrário do anterior, esse princípio foca o fluxo de informações entre a administração e o público externo. Fundamentalmente, a maior preocupação contida nesse princípio é estabelecer um processo estruturado que transmita e capte as principais informações junto aos diversos públicos externos, como órgãos reguladores, investidores, analistas financeiros, governo, clientes, entre outros.

Considerando que o fluxo de informação com o público externo é abrangente, nessa estruturação, a organização deve estabelecer os canais com base nos principais riscos identificados – exemplo: uma companhia aberta listada em bolsa deve, ou deveria, ter uma área de específica de “relação com os investidores” a fim de prestar toda a informação demandada pelos acionistas e demais partes interessadas.

Os seguintes pontos focais são destacados pelo COSO (2013): processos formalmente constituídos para transmitir e comunicar com as partes externas, incluindo acionistas, sócios, proprietários, reguladores, clientes, analistas financeiros, entre outros; existência de linhas de comunicações diferenciadas de acordo com o público-alvo; definição de métodos que considerem, inclusive, a tempestividade na prestação das informações.

Componente – Atividades de Monitoramento:

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.

Os quinze princípios, até então apresentados, definem os mecanismos e os controles que a administração, com a supervisão da estrutura de governança, deve implantar. Já nesse, e no próximo princípio, o foco está no processo de avaliação que deve ser realizado para confirmar se os quinze princípios estão, de fato, presentes e em funcionamento.

Para que a avaliação seja eficaz, o COSO (2013) define que os auditores internos devem, entre outros fatores, analisar as mudanças que ocorreram nos processos. Com a alteração do processo, ainda que o risco possa ser apresentado textualmente da mesma forma, há grande probabilidade de os correspondentes controles que, até então existiam, deixarem de ser operacionalizados, sendo fundamental o diagnóstico tempestivo por parte das áreas de avaliação.

Em linha com a própria metodologia, o COSO (2013) considera que a avaliação seja realizada por profissionais capacitados e tendo por referência o prévio conhecimento sobre o desenho e a situação atual do sistema de controle interno.

A abrangência dos testes a serem realizados deve considerar os principais riscos existentes, além de ter uma periodicidade claramente definida que, no geral, ocorre anualmente (na maioria das organizações, os planos de auditoria interna são realizados em doze meses). O próprio IIA (2012, p. 6), por meio do seu guia de avaliação do ambiente de controle, aborda que o “o diretor executivo de auditoria pode considerar a inclusão, em seu plano anual de auditoria, de uma ou mais auditorias dos principais riscos do ambiente de controle”.

Apesar de direcionar os principais aspectos a serem abordados quando das avaliações, o COSO (2013) não busca replicar as normas de auditoria emanadas pelo IIA, haja vista que o *framework* é essencialmente um modelo de referência (não uma norma) de implantação e avaliação de controles interno, tendo diversos públicos-alvo, como a administração e a estrutura de governança, e não somente os auditores internos.

Para esse princípio, são relacionados os seguintes pontos de focais: combinação entre avaliações contínuas e independentes, acompanhamento do ritmo das mudanças, entendimento de uma base de referência de controles internos, qualificação profissional, integração das avaliações aos processos de negócio, escopo e frequência de avaliação e, por fim, avaliações independentes.

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 alta administração, conforme aplicável.

Se, no princípio dezesseis, a ênfase recai sobre a avaliação dos controles internos, nesse princípio, como continuidade do anterior, foca a comunicação das eventuais deficiências encontradas.

Por mais que as áreas de avaliação sejam essenciais no monitoramento dos controles, o COSO (2013) enfatiza que os resultados alcançados durante os testes de controles, incluindo o grau das deficiências observadas, devem, necessariamente, ser comunicados e analisados pela administração com o objetivo principal de delinear um plano de ação a fim de corrigir as falhas identificadas.

Além da administração, que deverá adotar medidas de controles internos a fim de mitigar os riscos correspondentes, a estrutura de governança deve ter acesso permanente aos resultados dos testes, possibilitando assim desenvolver o seu papel essencial de supervisionar a administração, tanto no entendimento das causas que ocasionaram as falhas quanto no acompanhamento dos planos de ação (realizações e prazos de conclusão) conduzidos pela administração.

O COSO (2013) considera os seguintes pontos de foco: análise do resultado pela Administração e Conselho de Administração; comunicação das deficiências às áreas responsáveis pela implantação dos planos de ação; e acompanhamento da implantação das ações corretivas.

Por fim, tanto esse princípio quanto o anterior, apesar de abordarem a avaliação de controles internos, são uma espécie de guia básico sobre avaliação de controles internos para a administração. Em relação aos auditores internos, conforme já observado no princípio anterior, as definições contidas nesses princípios são, de certa forma, conceitos extremamente básicos, muito aquém dos atributos que os auditores internos devem seguir quando da avaliação dos controles internos.

Apesar da declaração dos dezessete princípios, o próprio COSO (2013) alerta que intencionalmente os princípios foram escritos de forma que a interpretação fosse abrangente, uma vez que a intenção é aplicá-los a qualquer categoria de objetivos e a qualquer tipo de entidade, podendo ser empresas com fins lucrativos, tanto de capital aberto quanto de capital fechado; entidades sem fins lucrativos; órgãos governamentais; e outras organizações.

Embora o COSO seja uma grande referência na implantação e avaliação dos controles internos, observa-se a preocupação da entidade em não torná-lo um mero *checklist* de atividades a serem desenvolvidas e validadas, cabendo, portanto, ao próprio auditor, por meio da sua capacidade crítica inerente, exercer o seu julgamento quando da interpretação da aplicação de determinado princípio.

O COSO (2013, p.8) acrescenta, ainda, que a “estrutura COSO não prescreve a seleção, o desenvolvimento e a aplicação de controles específicos para alcançar um sistema de controle eficaz”, além de enfatizar que “essa determinação depende do julgamento da administração”.

Apesar de a metodologia guiar o trabalho da organização e dos auditores internos no processo de avaliação dos controles internos, não há intenção, segundo Marie N. Hollein, presidente da FEI (Financial Executives International), uma das associações que compõe o COSO, em tornar o *framework* um *checklist* de atividades a serem avaliadas:

O *framework* atualizado do COSO, assim como a versão original, será baseado em princípios. A intenção do COSO não é torna-lo um *checklist*, uma vez que há muitos caminhos para a sua implementação, incluindo o mapeamento da versão 1992 para a versão 2013, além das particularidades de cada empresa. O COSO não prescreveu, e não prescreverá, qualquer documentação mínima “obrigatória” (FEI, 2014, p.2)

O COSO (2013) reconhece também que, embora o sistema de controle apresente uma garantia razoável em relação à realização dos seus objetivos, há limitações inerentes que podem resultar em falha no controle, tais como:

- Falta de adequação do controle aos objetivos estabelecidos;
- O julgamento humano pode ser incorreto e tendencioso;
- A administração, intencionalmente, pode burlar o controle;
- Os funcionários, de maneira estruturada, podem contornar os controles por meio de conluio;
- Eventos externos, como os climáticos, fora do controle da organização.

Essa ponderação do próprio COSO visa demonstrar que, apesar da organização ter constituído documentalmente um sistema de controles com todos os princípios, os responsáveis pela sua execução podem, deliberadamente, agir de má fé e sobrepor os

controles existentes, resultando, conseqüentemente, em perda para a companhia. Essa situação demonstra, acima de tudo, que os controles internos proporcionam, em essência, uma garantia razoável à organização, não absoluta.

Em relação às empresas norte-americanas de capital aberto, Mahdy e Thiruvadi (2014) entendem que poderá haver uma maior quantidade de fraquezas materiais de controle, uma vez que o *framework* de controles internos do COSO (2013) apresenta, em relação à versão anterior, um maior detalhamento dos componentes por meio da definição de dezessete princípios. Por fim, cabe ressaltar que os autores esperam que haja, futuramente, pesquisas contemplando os outros objetivos, não se restringindo aos controles que suportam as demonstrações financeiras.

Focando especificamente o *compliance* SOX, Martin et. al (2014) considera que o grau de impacto do COSO 2013 nas atividades do auditor interno irá depender da forma como foi estabelecida o programa de trabalho. Na visão dos autores, os programas de trabalho excessivamente estruturados tenderão a sofrer adaptações significativas, pois nesse tipo de programa o julgamento do auditor não é valorizado, prevalecendo a abordagem mecanicista. Por outro lado, os programas de trabalho flexíveis, que valorizam o julgamento do profissional, tenderão a se adaptar mais facilmente ao COSO 2013, uma vez que a própria metodologia estimula o exercício do julgamento, quando da avaliação dos princípios.

Minimizando o impacto da mudança, ao relacionar o fato da versão 2013 ser somente uma atualização da versão 1992, McNally (2013) considera que, no contexto da SOX, a adaptação à versão 2013, dependendo da organização, não terá um grande impacto em relação ao programa de *compliance* implantado.

Infere-se que, dependendo do grau de maturidade e da abrangência dos controles já implantados, para algumas organizações, sujeitas à SOX, o COSO 2013 só confirmaria a prática já realizada pela área de auditoria interna, que, de certa forma, teria incorporado, com o passar dos anos, alguns pontos que, embora já existentes, somente agora foram explicitados na nova versão, como as preocupações relacionadas às fraudes e à tecnologia da informação.

Já em relação ao papel do auditor interno frente ao COSO 2013, Rittenberg (2013) avalia que o novo *framework* afetará o escopo das atividades de auditoria interna e a natureza dos trabalhos, incluindo a necessidade de maior julgamento pelo auditor e a documentação de avaliação da auditoria. O autor, também, visualiza as seguintes oportunidades relacionadas ao desenvolvimento da auditoria interna:

- a) aprimoramento do relacionamento da auditoria interna com a alta administração e com o conselho de administração, uma vez que os aspectos relacionados à “adição

de valor” e à “importância dos objetivos voltados para as operações e para o *compliance*” devem ser explorados;

- b) trabalhos em conjunto com o auditor externo;
- c) monitoramento contínuo voltado para a melhoria da eficiência dos processos;
- d) ampliação da comunicação com os “donos” dos processos.

Já o *Institute of Internal Auditors* (IIA), por meio do seu próprio presidente, Sr. Richard Chambers, realça a importância do COSO 2013, bem como a participação decisiva que os auditores internos possuem no processo de avaliação e disseminação dessa metodologia nas companhias.

Chambers entende que o novo *framework* é um roteiro natural para os trabalhos de auditoria, no entanto, para utilizá-lo, o auditor deve inicialmente se familiarizar com o tema por meio de treinamentos específicos para, depois, na condição de “perito natural de controle interno”, estar fortemente preparado para responder aos diversos questionamentos da organização.

Ainda sobre o papel do auditor interno, o COSO (2013, p. 155) considera que “a atividade de auditoria interna inclui avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos”. Como todas as atividades de uma organização estão potencialmente dentro do escopo e responsabilidade do auditor interno, o COSO (2013, p. 155) reforça a expectativa em relação às “atividades de auditoria interna serem realizadas com recursos competentes e profissionais alinhados com os riscos relevantes da entidade”.

Observa-se que, a partir do entendimento do COSO 2013, os auditores internos terão novas possibilidades de demonstrar a importância dos seus trabalhos para a Administração, além da possibilidade de ampliação de escopo, com a atuação em atividades que, até então, poderiam ser estendidas equivocadamente como não passíveis de auditoria, mas, para tanto, serão mais exigidos quanto à amplitude de conhecimento.

2.4 NORMAS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS VOLTADAS PARA OS CONTROLES INTERNOS

A avaliação de controles internos realizada pelos auditores internos pode ser realizada sem que haja a necessidade normativa, uma vez que se espera que, por meio dos diagnósticos gerados, ocorram melhorias da eficácia das operações, maior precisão dos relatórios financeiros e correção de situações que não estão em conformidade com leis e regulamentos.

Ocorre que muitas organizações, dependendo do segmento de atuação, devem, necessariamente, contar com sistemas de controles internos que sejam continuamente avaliados, conforme será demonstrado a seguir.

2.4.1 Lei Sarbanes-Oxley (SOX)

A Lei Sarbanes-Oxley, conhecida também pela sigla SOX, foi promulgada em 2002, nos Estados Unidos, como uma resposta do congresso aos escândalos de natureza contábil que afetaram o mercado norte-americano, com consequentes reflexos em outros mercados.

As principais fraudes contábeis que suscitaram a criação da lei envolveram grandes empresas como a Enron (Energia Elétrica) e Worldcom (Telecomunicações), além da empresa de auditoria independente Arthur Andersen. Em decorrência das práticas contábeis fraudulentas, milhares de investidores tiveram de amargar grandes prejuízos.

A lei abrangeu não somente as empresas norte-americanas, mas também todas as empresas estrangeiras listadas na Bolsa de Nova Iorque (em inglês, *New York Stock Exchange – NYSE*), inclusive as brasileiras.

A SOX, de certa forma, reescreveu as regras para a governança corporativa, relativas à divulgação e à emissão de relatórios financeiros: as boas práticas passaram a ser obrigatórias, sendo que as responsabilidades da administração, dos auditores independentes e do comitê de auditoria aumentaram de maneira significativa.

Depois de algumas postergações de prazos, as empresas brasileiras tiveram de atender à lei a partir do exercício de 2006. Em 2015, conforme informações obtidas no *site* da NYSE há vinte e seis empresas brasileiras listadas e que, conseqüentemente, devem atender às exigências legais estabelecidas.

Dentre as inúmeras seções da SOX, destaca-se, em termos de impacto nas atividades das empresas, a seção 404, que prevê a necessidade das organizações efetuarem a “avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros”, conforme demonstrada a seguir:

SEC. 404. MANAGEMENT ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROLS.
 (a) RULES REQUIRED.—The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o(d)) to **contain an internal control report**, which shall—
 (1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and

(2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING.—With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement. (Lei Sarbanes-Oxley, 2002, p. 789, grifo nosso)

Nessa abordagem, no geral, a área responsável pela avaliação deve seguir uma série de passos para completar o processo de identificação e testes de controles, tais como:

- a) elaborar fluxogramas visando mapear os diversos processos envolvidos no processo de avaliação;
- b) identificar os riscos que afetam as demonstrações contábeis;
- c) identificar os controles existentes;
- d) na ausência da atividade de controle, propor planos de ação;
- e) testar periodicamente os controles mapeados, seja no nível de desenho, seja no nível de efetividade;
- f) manter atualizada toda documentação (fluxogramas, matrizes, riscos, controles etc.).

Em função das características desse tipo de avaliação, a área de auditoria interna, em grande parte das organizações, recebeu a delegação da alta administração para que executasse a avaliação dos controles internos nos moldes solicitados pela *Securities and Exchange Commission* (SEC).

Com essa nova atribuição, as auditorias internas das empresas brasileiras listadas na NYSE tiveram de se reestruturar para atender à nova demanda, passando pela(o):

- a) realização de treinamentos específicos focando a SOX e controles internos;
- b) foco na avaliação de controles que mitigam os riscos associados ao registro contábil e à divulgação das demonstrações financeiras;
- c) execução de trabalhos com foco contábil;
- d) habilidade em desenvolver um trabalho com característica híbrida (consultoria e auditoria). A consultoria fica evidenciada quando da identificação dos controles ou, na ausência desses, das recomendações para o que o controle seja implantado. A

atividade de auditoria fica clara quando o auditor realiza a avaliação independente do controle;

- e) reavaliação da programação anual de auditoria com a possibilidade de exclusão de projetos anteriormente previstos;
- f) aumento do quadro de profissionais da auditoria interna.

Ainda que sob o viés normativo, a lei estimulou o desenvolvimento da profissão de auditor interno, que passou a ser mais demandado nas organizações, principalmente nos Estados Unidos.

2.4.2 Instruções ns. 480 e 552 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

Passados três anos do atendimento da SOX pelas empresas brasileiras listadas na NYSE, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Instrução n. 480, de 7 de dezembro de 2009, passou a exigir que todas as companhias abertas brasileiras produzissem e arquivassem anualmente o Formulário de Referência.

Dentre as inovações incorporadas ao formulário de referência pela CVM, destaca-se, no contexto deste estudo, um tópico específico, e até então inédito, focando os controles internos:

Com relação aos controles internos adotados para assegurar a elaboração de demonstrações financeiras confiáveis, os diretores devem comentar:

- a) grau de eficiência de tais controles, indicando eventuais imperfeições e providências adotadas para corrigi-las;
- b) deficiências e recomendações sobre os controles internos presentes no relatório do auditor independente. (INSTRUÇÃO CVM n. 480, 2009, p. 32).

Em linha com o mercado norte-americano, percebe-se uma maior preocupação por parte da CVM em relação à eficiência dos controles internos das companhias abertas brasileiras.

Diferentemente da lei americana, a CVM não detalhou como as companhias abertas deveriam avaliar o grau de eficiência dos controles, mas solicitou que os diretores efetuassem, necessariamente, comentários a respeito do grau de eficiência dos controles. Nessa situação, a companhia deve ter elementos suficientes para subsidiar a resposta dos diretores, revelando mais um importante papel da auditoria interna nas organizações.

Adicionalmente, a partir do relatório de controles internos dos auditores independentes, os diretores devem comentar a respeito do grau de severidade das falhas encontradas, bem como o plano de ação delineado para solucioná-las.

Em 2014, por meio da Instrução n. 552, de 7 de outubro de 2014, a CVM alterou e acrescentou dispositivos à Instrução CVM 480. Sobre o item 5 (Política de gerenciamento de riscos e controles internos), a nova instrução passou a exigir a informação a respeito da “adequação da estrutura operacional e de controles internos para verificação da efetividade da política adotada” voltada para avaliar os fatores de risco que possam influenciar a decisão de investimento.

Em relação aos controles internos sobre as demonstrações financeiras, além dos dois itens exigidos anteriormente, a Instrução CVM 552 passou a exigir que sejam informados:

- a) as estruturas organizacionais envolvidas;
- b) se e como a eficiência dos controles internos é supervisionada pela administração do emissor, indicando o cargo das pessoas responsáveis pelo referido acompanhamento.

Como desdobramento dessas instruções, o Ofício-Circular/CVM/SEP/N. 2, de 26 de fevereiro de 2015, apresentou maiores detalhes em relação à confecção do formulário de referência, com destaque para a citação ao COSO:

O emissor deve, ainda, destacar se adota estruturas de controle que envolvam a companhia como um todo, órgãos de gestão, diretorias, especialmente a Diretoria de Compliance, e outros órgãos e comitês específicos, como a Auditoria Interna e o Comitê de Auditoria, conforme princípios adotados por entidades reconhecidas, como o COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SEP/No. 2, de 26 de fevereiro de 2015).

Observa-se que a CVM, em linha com a tendência mundial, passa a exigir maiores informações a respeito dos controles internos.

Em função da SOX, seção 404, as informações sobre controles internos descritas no formulário de referência pelas empresas brasileiras listadas na NYSE tendem a ser mais precisas, pois essas organizações são avaliadas de maneira contínua, estruturada e por meio de testes específicos de controles pela auditoria externa e pela própria administração da organização (normalmente, a auditoria interna faz os testes de eficácia dos controles).

2.4.3 Resolução n. 2554 do Conselho Monetário Nacional (CMN)

O objetivo da Resolução CMN n. 2554, de 24 de setembro de 1998, é

determinar às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil a implantação e a implementação de controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis.

Na prática, dados os riscos inerentes às atividades financeiros, o Conselho Monetário Nacional determinou que as instituições financeiras tivessem uma efetiva estrutura de controles internos.

Nesse sentido, de maneira muito semelhante à própria estrutura do *Internal Control – Integrated Framework*, definido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), a resolução considera as seguintes atividades como de responsabilidade da diretoria:

- a) a implantação e a implementação de uma estrutura de controles internos efetiva mediante a definição de atividades de controle para todos os níveis de negócios da instituição;
- b) o estabelecimento dos objetivos e procedimentos pertinentes a eles;
- c) verificação sistemática da adoção e do cumprimento dos procedimentos.

Aparentemente baseados no *framework* do COSO, os controles internos devem prever:

- a) a definição de responsabilidades dentro da instituição;
- b) a segregação das atividades atribuídas aos integrantes da instituição de forma que seja evitado o conflito de interesses, bem como meios de minimizar e monitorar adequadamente áreas identificadas como de potencial conflito da espécie;
- c) meios de identificar e avaliar fatores internos e externos que possam afetar adversamente a realização dos objetivos da instituição;
- d) a existência de canais de comunicação que assegurem aos funcionários, segundo o correspondente nível de atuação, o acesso a confiáveis, tempestivas e compreensíveis informações consideradas relevantes para suas tarefas e responsabilidades;
- e) a contínua avaliação dos diversos riscos associados às atividades da instituição;
- f) o acompanhamento sistemático das atividades desenvolvidas, de forma que se possa avaliar se os objetivos da instituição estão sendo alcançados, se os limites estabelecidos e as leis e regulamentos aplicáveis estão sendo cumpridos, bem como assegurar que quaisquer desvios possam ser prontamente corrigidos;
- g) a existência de testes periódicos de segurança para os sistemas de informações, em especial para os mantidos em meio eletrônico.

Percebe-se, conforme os itens listados pela resolução, que as exigências estão ligadas ao ambiente de controle, atividades de controle, avaliação de riscos, informação e comunicação e monitoramento das atividades, todos componentes do COSO.

Por fim, convém destacar a importância que a resolução dá para a auditoria interna ao afirmar que a atividade de auditoria interna deve fazer parte do sistema de controles internos.

2.4.4 Circular n. 3.467 do Banco Central (Bacen)

Semelhante à Resolução CMN n. 2554, a Circular Bacen n. 3.467, de 15 de setembro de 2009, dispõe sobre “estabelecer critérios para elaboração dos relatórios de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos e de descumprimento de dispositivos legais e regulamentares e dá outras providências”.

De acordo com a natureza, complexidade e risco das operações realizadas pela instituição auditada, o relatório de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos, inclusive sistemas de processamento eletrônico de dados e de gerenciamento de riscos, elaborado como resultado do trabalho de auditoria independente, deve abranger:

- a) ambiente de controle;
- b) identificação e avaliação de riscos;
- c) controles;
- d) informações e comunicações;
- e) monitoramento e aperfeiçoamento; e
- f) deficiências identificadas.

Embora não referencie o *framework* do COSO, todas as citações, praticamente, poderiam fazer referência a esta estrutura, haja vista, por exemplo, os aspectos citados para o ambiente de controle:

- a) compromisso com a ética e a integridade: existência de evidência de compromisso da administração da instituição com a ética e a integridade, incluindo, mas não se limitando ao estabelecimento de um código de ética e sua divulgação dentro da organização;
- b) competência técnica: existência de evidência apresentada pela administração da instituição quanto aos critérios adotados para seleção e avaliação dos profissionais de seu quadro funcional;
- c) políticas institucionais: existência de evidências de tais políticas, bem como de processos que garantam a sua divulgação dentro da organização;

- d) estrutura de gerenciamento de riscos, controles internos e auditoria interna;
- e) existência de estrutura organizacional voltada para o gerenciamento desses aspectos e de outros correlatos, eventualmente presentes na instituição, com a indicação de, pelo menos, seus níveis hierárquicos;
- f) envolvimento da alta administração com as questões de controle interno e gestão de riscos: existência de evidências quanto ao envolvimento da administração relativamente a tais questões; e
- g) política de treinamento e conscientização do corpo funcional a respeito dos riscos e controles internos: existência de política formal de treinamento e sua abrangência.

Quanto aos riscos, a circular particulariza a necessidade de abordar os seguintes elementos:

- a) processos de identificação e mensuração dos riscos de mercado, de crédito e operacional; e
- b) processos de validação dos modelos de precificação e testes de estresse.

Importante destacar os aspectos intimamente ligados às atividades da auditoria interna:

- a) atualização de premissas, das metodologias e dos modelos de gestão de riscos;
- b) atribuições da auditoria interna relativas aos controles internos, à gestão de riscos e à frequência dos trabalhos de auditoria nos últimos doze meses;
- c) atividades de monitoramento contínuo realizadas durante o desenvolvimento das operações; e
- d) testes periódicos de segurança dos sistemas de informações, em especial dos mantidos em meio eletrônico.

Além desses aspectos mais práticos, a circular prevê situações protocolares, como, por exemplo, a necessidade de informar sobre a substituição dos auditores independentes.

2.4.5 Circular n. 249 da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)

A Circular n. 249 de 20 de fevereiro de 2004 dispõe exatamente sobre a “implantação e implementação de sistema de controles internos nas sociedades seguradoras, nas sociedades de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar”.

No artigo 2º, a circular deixa bem clara a responsabilidade da diretoria da sociedade no sentido de:

- a) definir as atividades e os níveis de controle para todos os negócios;
- b) estabelecer os objetivos dos mecanismos de controles e seus procedimentos;

- c) verificar sistematicamente a adoção e o cumprimento dos procedimentos definidos;
- d) avaliar continuamente os diversos tipos de riscos associados às atividades da sociedade ou entidade;
- e) acompanhar e implementar a política de conformidade de procedimentos, com base na legislação aplicável, revendo-a semestralmente;
- f) implantar política de prevenção contra fraudes;
- g) implantar política de subscrição de riscos.

Em relação aos controles internos, essa norma foi bastante enfática em relação aos atributos esperados dos controles internos ao solicitar, entre outros itens, a segregação das atividades, os meios de monitoramento, o acompanhamento sistemático das atividades desenvolvidas, bem como a existência de testes periódicos.

A circular procurou determinar a implantação de um sistema de controles internos, mas não deixou de prever a necessidade de avaliações independentes, sobretudo ao afirmar também que a atividade de auditoria interna deve fazer parte do sistema de controles internos. Além disso, estabeleceu que o acompanhamento sistemático dos controles internos deve ser objeto de relatórios emitidos com a periodicidade mínima de seis meses.

2.4.6 Circular n. 380 da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)

Um dos itens-chave da Circular n. 380, de 29 de dezembro de 2008, determina que as “sociedades, resseguradores e corretores devem adotar as providências previstas nesta Circular para o estabelecimento de relação de negócios e o acompanhamento das operações ou propostas de operações realizadas com pessoas politicamente expostas”.

Ainda que cite textualmente os controles internos, a Circular Susep n. 380 dispõe

sobre os controles internos específicos para a prevenção e combate dos crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, ou que com eles possam relacionar-se, o acompanhamento das operações realizadas e as propostas de operações com pessoas politicamente expostas, bem como a prevenção e coação do financiamento ao terrorismo.

Nesse sentido, surge o conceito das Pessoas Politicamente Expostas:

- a) os detentores de mandatos eletivos dos Poderes Executivo e Legislativo da União;
- b) os ocupantes de cargo, no Poder Executivo da União:
 - de ministro de Estado ou equiparado;
 - de natureza especial ou equivalente;

- de presidente, vice-presidente e diretor, ou equivalentes, de autarquias, fundações públicas, empresas públicas ou sociedades de economia mista; e
- do Grupo Direção e Assessoramento Superiores -DAS, nível 6, e equivalentes;
- c) os membros do Conselho Nacional de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores;
- d) os membros do Conselho Nacional do Ministério Público, o Procurador-Geral da República, o Vice-Procurador-Geral da República, o Procurador-Geral do Trabalho, o Procurador-Geral da Justiça Militar, os Subprocuradores-Gerais da República e os Procuradores-Gerais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal;
- e) os membros do Tribunal de Contas da União e o Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União;
- f) os governadores de Estado e do Distrito Federal, os presidentes de Tribunal de Justiça, de Assembleia Legislativa e de Câmara Distrital, e os presidentes de Tribunal e de Conselho de Contas de Estado, de Municípios e do Distrito Federal;
- g) os prefeitos e presidentes de Câmara Municipal das capitais de Estado.

§ 3º No caso de pessoas politicamente expostas estrangeiras, para fins do disposto no §1º desse artigo, as sociedades, resseguradores e corretores podem adotar as seguintes providências:

- a) solicitar declaração expressa do cliente, beneficiário, terceiro ou outras partes relacionadas, a respeito da sua classificação;
- b) recorrer a informações publicamente disponíveis;
- c) recorrer a bases de dados eletrônicos comerciais sobre pessoas politicamente expostas;
- d) considerar a definição constante do Glossário dos termos utilizados nas 40 Recomendações do Grupo de Ação Financeira sobre Lavagem de Dinheiro – GAFI, segundo a qual uma “pessoa politicamente exposta” é aquela que exerce ou exerceu importantes funções públicas em um país estrangeiro; por exemplo, chefes de Estado e de Governo, políticos de alto nível, altos servidores dos poderes públicos, magistrados ou militares de alto nível, dirigentes de empresas públicas ou dirigentes de partidos políticos.

§ 4º Para efeitos do disposto no §1º deste artigo, são considerados familiares os parentes, na linha direta, até o primeiro grau, o cônjuge, o companheiro, a companheira, o enteado e a enteada.

§ 5º O prazo de cinco anos referido no §1º deve ser contado, retroativamente, a partir da data de início da relação de negócio.

Quanto aos controles internos, a circular determina que as sociedades, resseguradores e corretores devem desenvolver e implementar procedimentos de controles internos, efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e riscos das operações realizadas, que contemplem a identificação, avaliação, controle e monitoramento dos riscos de serem envolvidos em situações relacionadas à lavagem de dinheiro, bem como para prevenir e coibir o financiamento ao terrorismo, com relação aos produtos comercializados, negociações privadas, operações de compra e venda de ativos e demais práticas operacionais.

Dados os riscos associados à fraude, tanto na contratação do seguro e, principalmente, no momento dos pagamentos das indenizações, as sociedades, resseguradores e corretores devem manter organizados e à disposição da SUSEP, pelo prazo regulamentar, os registros, cadastros e demais documentos, relativos a todas as operações com clientes, beneficiários, terceiros e outras partes relacionadas, inclusive aqueles referentes a todos os pagamentos realizados, com identificação do beneficiário final.

Além disso, a circular define a necessidade de tempestividade na comunicação das operações (prazo de 24 horas a partir da ocorrência do fato).

2.4.7 Resolução n. 13 do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (GCPC)

Seguindo a tendência das diversas entidades em meados da primeira década desse milênio, o Conselho de Gestão da Previdência Complementar emitiu a Resolução n. 13, de 1º de outubro de 2004, visando estabelecer “princípios, regras e práticas de governança, gestão e controles internos a serem observados pelas entidades fechadas de previdência complementar – EFPC”.

Especificamente sobre os controles internos, a resolução procurou incentivar a diretoria-executiva, o conselho deliberativo, o conselho fiscal e demais órgãos de governança a desenvolver “uma cultura interna que enfatize e demonstre a importância dos controles internos a todos os níveis hierárquicos”.

A resolução menciona que o conselho deliberativo poderá instituir a função de auditoria interna para avaliar de maneira independente os controles internos das entidades fechadas de previdência complementar.

Além disso, de maneira inequívoca, a resolução determina que os controles internos devem ser, de maneira contínua, reavaliados e aprimorados considerando os riscos mais relevantes dos processos.

Assim como outras regulamentações, esse normativo determina que as deficiências de controles internos devam ser reportadas prontamente ao nível gerencial adequado.

Finalmente, buscando evidenciar a importância da manutenção de controles internos eficazes, a norma prevê que, caso os controles internos se mostrem ineficazes, o órgão oficial do governo, atualmente a Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc), “poderá determinar a observância de parâmetros e limites mais restritivos, até que sejam sanadas as deficiências apontadas”.

2.4.8 NBC T 16.8 – Controles Internos

De maneira semelhante ao COSO, no contexto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu, em 21/11/2008, a Resolução CFC n. 1.135/08, que aprovou a norma NBC T 16.8 – Controles Internos.

Essa norma define, entre outros pontos, os conceitos fundamentais relacionados aos controles internos:

Sobre a abrangência, a norma considera:

- a) o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:
 - a preservação do patrimônio público;
 - o controle da execução das ações que integram os programas;
 - a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Em relação às categorias de controle, a norma cita:

- b) o controle interno é classificado nas seguintes categorias:
 - operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
 - contábil: relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
 - normativo: relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Por fim, sobre os componentes de controles internos, a norma elenca:

- c) estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento;
- d) o ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto;
- e) mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil;
- f) avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:
 - a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
 - a forma como serão gerenciados;
 - a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
 - a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.
- g) para efeito dessa norma, entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil;
- h) procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:
 - procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
 - procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.
- i) monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos;
- j) o sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o

monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

Assim como na esfera privada, essa norma demonstra a necessidade do aprimoramento dos controles internos nos entes públicos, que essencialmente lidam direta ou indiretamente com recursos provenientes do erário público.

2.4.9 Governança nas estatais brasileiras – proposta da BM&FBOVESPA

A BM&FBOVESPA, por meio de sua equipe de regulação, apresentou, em abril de 2015, uma série de propostas voltadas para o desenvolvimento e aprimoramento da governança das empresas estatais.

Motivada pelos recentes escândalos de corrupção na Petrobras, o projeto, de acordo com a própria BM&FBOVESPA (2015), “concentra-se em aprimorar as práticas relativas à prestação de informações e à estrutura de governança das empresas estatais, com o objetivo de elevar o grau de proteção do investidor e, assim, iniciar o processo de recuperação da credibilidade dos investidores no mercado”.

As propostas, ainda em discussão sob a forma de audiências restritas, foram divididas em quatro segmentos:

- Transparência;
- Estruturas e práticas de controles internos;
- Composição da administração; e
- Obrigações dos acionistas controladores.

No contexto dessa dissertação, em “estruturas e práticas de controles internos”, a BM&FBOVESPA (2015) realçou o “aprimoramento de controles internos mediante adoção de estruturas e práticas previstas pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*”. Além de citar genericamente as metodologias, a entidade associou o COSO às “três linhas de defesa”, denominação fomentada pelo IIA que busca diferenciar as responsabilidades das áreas organizacionais em relação aos riscos e aos controles internos:

- Primeira linha: ação dos administradores e colaboradores, por meio da implementação cotidiana de controles internos;
- Segunda linha: atuação das áreas voltadas, essencialmente, à conformidade;

- Terceira linha: atuação da auditoria interna e Comitê de Auditoria Estatutário.

Ainda sob o segmento “estruturas e práticas de controles internos”, a BM&FBOVESPA (2015) relaciona, adicionalmente, os seguintes mecanismos: Política de Administração de Riscos, Código de Conduta ou Ética e Política de Transações com Partes Relacionadas.

Por fim, observa-se que a BM&FBOVESPA, a partir da percepção de que houve perda de credibilidade das estatais em relação aos investidores, busca fortalecer a estrutura de governança, considerando, entre outros meios, a adoção de práticas de auditoria interna e de controles internos.

2.5 CONTROLES GERENCIAIS E CONTROLES INTERNOS

A associação entre os controles internos e os controles gerenciais é visualizada não somente nas estruturas organizacionais de muitas empresas, em que as funções de auditoria interna e de controladoria estão presentes no mesmo departamento organizacional, mas também nos modelos teóricos e práticos existentes: ora visualiza-se o controle interno como elemento do controle gerencial, ora, de maneira inversa, mas menos comum, verifica-se o controle gerencial como componente do controle interno.

O modelo de Simons, de acordo com Alves (2010), foi uma das primeiras abordagens que situou os controles gerenciais em outra dimensão, influenciando consideravelmente os estudos sobre sistemas de controles gerenciais. O modelo é baseado em alavancas de controle (*Levers of Control*) relacionadas a quatro sistemas:

- a) Sistemas de Crenças (*Belief Systems*): aplicados para promover e guiar as procuras por novas oportunidades;
- b) Sistemas de Restrições ou de Limites (*Boundary Systems*): em linha com o Sistema de Crenças, esses sistemas consistem na definição de limites comportamentais em relação à procura de novas oportunidades;
- c) Sistemas de Controle Diagnóstico (*Diagnostic Control Systems*): voltado para a motivação, monitorando e recompensando quando do cumprimento das metas;
- d) Sistemas de Controle Interativo (*Interactive Control Systems*): utilizado para fomentar o aprendizado organizacional e para a criação de novas ideias e estratégias.

Dos quatro sistemas citados, observa-se que os Sistemas de Controles Diagnóstico e os Sistemas de Limites, principalmente, guardam maior relação com os controles internos.

O principal objetivo do Sistema de Limites é restringir a atuação dos colaboradores em limites aceitáveis de acordo com os riscos priorizados pela organização. De maneira exemplificada, pode-se citar o estabelecimento de códigos de conduta, normas e procedimentos que, em linhas gerais, buscam estabelecer, de maneira documentada, as ações passíveis de realização, bem como as ações indesejáveis.

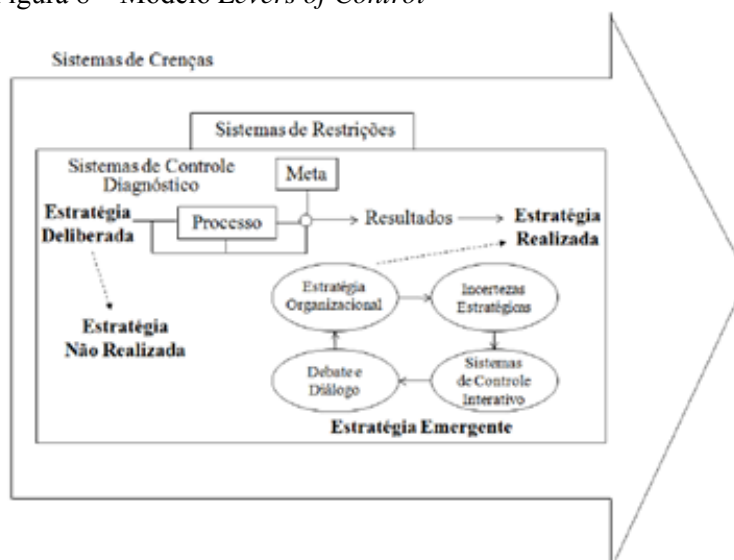
Como forma de operacionalizar as restrições, de acordo com Diehl e Souza (2008), as regras estabelecidas são implantadas, muitas vezes, por meio de sistemas automatizados de controle e de gestão. Essa abordagem pode ser exemplificada por meio da implantação de controles de acesso aos sistemas informatizados e controles automáticos de limites de alçada.

Ressalta-se, entretanto, que os sistemas de restrições não estão limitados aos típicos controles internos, abrangendo também controles que asseguram o cumprimento do planejamento estratégico, conforme ensina Alves (2010).

Já os sistemas de controle diagnóstico caracterizam-se, segundo Alves (2010, p. 28) por “estabelecer os padrões esperados de desempenho; motivar a realização da estratégia planejada; avaliar o desempenho da organização”. Similarmente aos princípios cinco e seis do COSO 2013, por meio dos sistemas de controle diagnóstico, a organização faz o acompanhamento da estratégia, mensurando os resultados e comparando com os planos e metas pré-estabelecidas.

Resumidamente, conforme apresentado na figura 8, o modelo *Levers of Control* busca relacionar as alavancas ao processo de gestão estratégica da organização:

Figura 8 – Modelo *Levers of Control*



Fonte: Simons (2000, apud Alves, 2010, p.26)

Já Malmi e Brown (2008) criaram um novo *framework* ao estruturarem os sistemas de controles gerenciais (SCG) em cinco grupos de controles: de planejamento, cibernético, de recompensa e de remuneração, administrativos e controles culturais. Nesse modelo, buscou-se distinguir os controles voltados para a tomada de decisão e os controles voltados para o acompanhamento do comportamento dos empregados.

Em relação às concepções tradicionais dos sistemas de controles gerenciais, os autores destacam que o diferencial dessa tipologia é a integração e a correlação entre os cinco tipos de controles.

Dos cinco grupos de controles citados, o grupo que aborda os controles administrativos é o que possui maior correlação com os sistemas de controles internos, notadamente o *framework* do COSO 2013. A partir das definições apresentadas por Malmi e Brown (2008), é possível fazer uma relação direta entre os três tipos de controles administrativos e parte dos princípios explicitados pelo *framework* do COSO 2013:

Quadro 4 – Comparativo “SCG Controles Administrativos x COSO 2013”

Sistemas de Controles Gerenciais como um pacote – controles administrativos		<i>Framework</i> do COSO 2013 – parte dos dezessete princípios	
Tipo de Controle	Definição conforme <i>framework</i>	Conceitos Fundamentais	Definição conforme <i>framework</i>
Estrutura e desenho da organização	Sistemas de controle administrativo são aqueles que dirigem o comportamento dos funcionários, por meio da organização de indivíduos.	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.
Governança	A supervisão faz com que os empregados sejam responsáveis pela prestação de contas das atividades executadas.	Princípio 2	A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
Políticas e Procedimentos	Processo voltado para a especificação de como as tarefas ou os comportamentos devem ser, ou não, executados.	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.

Fonte: elaborado pelo autor

Em menor intensidade, observam-se, também, correspondências entre os grupos de planejamento, cibernético e de recompensas, descritos no *framework* de Malmi e Brown (2008) com o COSO 2013, conforme quadro apresentado a seguir:

Quadro 5 – Comparativo “SCG Controles de Planejamento, Cibernéticos e de Recompensas” x “COSO 2013”

Sistemas de Controles Gerenciais como um pacote		Framework do COSO 2013 – parte dos dezessete princípios	
Grupo	Definição conforme <i>framework</i>	Conceitos Fundamentais	Definição conforme <i>framework</i>
Planejamento	Definição dos objetivos da organização	Princípio 6	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.
Cibernéticos	Definição das medidas de <i>performance</i> , considerando, por exemplo, os indicadores financeiros e não financeiros.		
Recompensa e de remuneração	A melhora de desempenho e as recompensas estão associadas com os esforços empreendidos.	Princípio 5	A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Semelhante à visão de Malmi e Brown (2008), Merchant e Van der Stede (2007, p. 76) entendem que os controles de “ação”, “pessoais” e “culturais” são “parte de praticamente todos os sistemas de controles gerenciais” e, realçando o papel de destaque desses controles, afirmam que “em algumas organizações, eles são tão importantes que se pode dizer que são dominantes”.

Considerando a correlação existente entre controles internos e os controles gerenciais, os controles de ação, por serem os que mais se aproximam do tradicional conceito de controle interno, são detalhados na sequência.

Os controles de ação, segundo os autores, são ponderados como a forma mais direta de controle gerencial pelo fato de abranger medidas voltadas para garantir que os empregados ajam de acordo com os melhores interesses das organizações. Ainda de acordo com os

autores, há quatro tipos de controles de ação: restrições comportamentais, preventivos, prestação de contas e redundância.

As restrições comportamentais envolvem formas que impossibilitam ou dificultam a realização de determinadas ações dos empregados, podendo ser restrições físicas ou restrições administrativas, conforme exemplificado a seguir:

- a) restrições físicas: senhas de acesso aos sistemas, restrição de acesso às áreas físicas de realização de inventários de estoques, controles biométricos de acesso à área de tecnologia da informação, entre outros;
- b) restrições administrativas: limites de alçada (voltados para a aprovação de determinadas despesas) e controles de segregação de funções que visam impossibilitar que determinado funcionário execute todas as etapas de determinado processo, entre outros.

Os controles de ação intitulados como preventivos se referem, conforme os autores, às revisões que são realizadas por outros empregados ou por áreas hierarquicamente superiores. Um exemplo típico de controle preventivo é o processo de revisão orçamentário, que envolve a participação de diversos níveis hierárquicos, sendo finalizado pela alta administração das organizações.

Ainda segundo Merchant e Van der Stede (2007), a prestação de contas, terceiro tipo de controle de ação, requer o cumprimento de quatro passos:

- a) definir quais ações são aceitáveis e não aceitáveis;
- b) comunicar essas definições aos empregados;
- c) monitorar o atendimento às ações definidas;
- d) recompensar as boas ações ou punir as ações consideradas inaceitáveis.

Como exemplo desse tipo de classificação de controle ação, os autores referenciam a especificação de políticas com detalhamento das regras a serem seguidas e, também, com informações em relação às expectativas de eventuais recompensas e punições.

Por fim, o último tipo de controle de ação apresentado é o de redundância, que envolve a existência de empregados ou processos que possam, na ausência do titular, executar as mesmas tarefas com nível de qualidade compatível. Como exemplos, há a disseminação de conhecimento para mais de um empregado e a existência de *backups* de dados que possam ser recuperados caso determinado sistema apresente indisponibilidade.

Sob outro prisma, os mesmos autores, Merchant e Van der Stede (2007, p. 269), associam os controles internos à precisão das informações que suportam os sistemas gerenciais ao afirmarem que “os sistemas de controle dos resultados financeiros também

dependem dos controles internos, pois estes garantem a integridade e a precisão das informações na organização”.

Segundo Vaassen (2013, apud SWINKELS, 2012, p. 17), a própria definição do COSO parece combinar controle interno com controle de gestão, ampliando o escopo de controle interno para abranger diferentes níveis de uma organização. Swinkels (2012) menciona que, enquanto a análise de controle interno focava tradicionalmente em transações e na confiabilidade das informações, a partir do COSO, o seu ponto de vista foi estendido para incluir o enfoque gerencial. Mesmo na versão de 1992, segundo o autor, a definição de controles internos inclui maior atenção às pessoas. O controle é visto como um processo que requer ações das pessoas dentro da organização e também foca itens como integridade, gestão, informação e comunicação.

Anthony (1995 apud SWINKELS, 2012, p. 17) descreve o controle de gestão como o processo pelo qual os gerentes influenciam outros membros da organização para implantar as estratégias da organização. A partir desse enfoque, Swinkels (2012) considera que há coerência entre a definição de Anthony e do COSO em relação ao fato de que controle não é um elemento estático, mas um processo que requer atenção de várias pessoas dentro da organização tendo como horizonte os objetivos estabelecidos. A própria definição demonstrada pelo COSO (2013) enfatiza que o controle interno é um processo realizado por pessoas que busca permitir que a organização atinja seus objetivos com segurança.

Swinkels (2012) ressalva, entretanto, que, embora exista a relação entre controles internos e controles gerenciais, os auditores não são treinados em relação aos controles gerenciais, mas apenas em controles dos sistemas e procedimentos que suportam o processo de geração das informações gerenciais.

Do ponto de vista organizacional, Borinelli (2006, p. 137) discrimina, dentre as funções típicas de controladoria (gestão de custos, tributária, proteção e controle de ativos, gestão da informação), a função de controle interno, normalmente relacionada à auditoria interna:

Função de Controle Interno:

Compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.

Além da função de controle interno, Borinelli (2006) vincula a função de controle de riscos à área de Controladoria e, nesse contexto, considera todas as atividades relacionadas, desde a identificação dos riscos até a implantação de controles mitigatórios.

Cruz (2009), além de citar a função de controle interno, considera também como atividade vinculada à controladoria das instituições financeiras a própria auditoria interna. Convém destacar, entretanto, que o estudo realizado pela autora demonstrou que apenas 12% das instituições declararam que a função de auditoria interna estava vinculada à controladoria, índice bem inferior à função de controle interno, que estava presente em 40% das áreas de controladoria das organizações pesquisadas.

Toledo e Tres (2012), sob o aspecto da gestão, consideram que a inter-relação entre o controle interno, auditoria interna e controladoria permitem o desenvolvimento administrativo, contábil e financeiro das organizações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados neste estudo.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Dadas as características deste estudo, a pesquisa a ser desenvolvida pode ser classificada como “pesquisa descritiva”, pois, segundo Beuren et al. (2009, p. 81), esse tipo de pesquisa “tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Ainda de acordo com a autora, a pesquisa descritiva está situada na posição intermediária entre a pesquisa exploratória, normalmente associada a temas de pouco conhecimento ou com poucos estudos a respeito, e a pesquisa explicativa, em que se busca explicar a razão e o porquê das coisas, uma vez que consiste, segundo Gil (2008, p. 28), na identificação de “fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos”.

Vergara (2010), além de confirmar que a pesquisa descritiva expõe características de determinada população, considera que esse tipo de pesquisa não tem compromisso em explicar os fenômenos descritos.

Em linha com a definição da pesquisa descritiva, este trabalho busca descrever, a partir da teoria da agência, a percepção de auditores internos acerca da aplicação do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos.

3.2 MÉTODO DE PESQUISA

Segundo Beuren et al. (2009, p. 93), a “abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis”. Em função da objetividade das questões a serem elaborados, além da forte necessidade de classificar e analisar as variáveis para investigar o problema, foi aplicada a abordagem quantitativa.

Além disso, ainda segundo Beuren et al. (2009, p. 93), a importância da pesquisa quantitativa está relacionada a “ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às

inferências feitas”. Na mesma linha, Gil (2008, p. 17) também associa a precisão do estudo à aplicação de método estatístico.

Outros estudos que abordaram os componentes do COSO também utilizaram a abordagem quantitativa, ainda que, à época, não existisse a declaração explícita dos dezessete princípios, como foram os casos de Teixeira (2008) e Ferreira (2013).

Em linha com a abordagem quantitativa, neste estudo foi elaborado um questionário voltado para a avaliação do problema em questão e foram empregadas técnicas estatísticas voltadas para a tabulação, análise e compreensão dos dados.

O questionário foi composto por questões abrangendo variáveis métricas e não métricas (qualitativas), principalmente. Os seguintes tipos de escala foram utilizados para a aplicação das escalas qualitativas:

- a) dicotômicas: questões com duas respostas possíveis;
- b) múltipla escolha: questões com três ou mais respostas possíveis;
- c) escala Likert: afirmação na qual o entrevistado mostra o quanto concorda ou discorda, variando de “discorda totalmente” (1) a “concorda totalmente” (5);
- d) escala de importância: escala que avalia a importância de alguns atributos, variando do “nada importante” (1) a “extremamente importante” (5).

A elaboração dessas questões considerou a teoria disponível, estudos anteriores e, na ausência desses, questões de ordem prática:

Usando a teoria disponível, o conhecimento de estudos sobre o tema ou, caso não haja teoria relevante ou não existam suficientes estudos empíricos, o senso comum e a intuição. (HILL, p. 137).

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população-alvo desta pesquisa são os auditores internos e gerentes de auditoria que estejam atualmente vinculados a alguma organização e que possuam, ao menos, um ano de experiência profissional.

Convém observar que Beuren et al. (2009, p. 118) define população como sendo um grupo de elementos distintos que apresentam certa paridade em relação a algumas características, e Gil (2008, p. 89), de maneira semelhante, conceitua a população como sendo “um conjunto definido de elementos que possuem determinadas características”.

Em tese, a população geral abrangida corresponderia a todos os auditores internos que atuassem em organizações nacionais ou multinacionais, com operações em território

brasileiro. Como mencionado anteriormente, a atividade de auditoria interna, no Brasil, não é formalmente regulamentada, não havendo, conseqüentemente, uma instituição ou algum conselho que agregasse, sob o viés normativo e disciplinador, todos os profissionais. Nesse contexto, inexistem um banco de dados único que contemple todos os auditores internos.

Outro aspecto que dificulta a obtenção de respostas dos auditores internos é a confidencialidade, quesito inerente à profissão, como já observado por Dias (2013, p. 29) ao justificar a adoção da amostra por conveniência ou acessibilidade:

Justifica-se a utilização deste critério pela dificuldade em identificar auditores internos dispostos a falar a respeito de sua prática profissional.

Em função dessas limitações, optou-se pela adoção da amostragem por conveniência. Conforme Sampieri et al. (2006), este tipo de amostragem é útil para estudos quantitativos, no entanto essa abordagem requer uma escolha cuidadosa e controlada de indivíduos com características específicas. Seguindo essa recomendação, os convites foram feitos considerando auditores internos e/ou gerentes de auditoria com experiência de, no mínimo, um ano na atividade. Ainda que o objetivo principal esteja relacionado com a percepção dos auditores internos e dos gerentes de auditoria acerca da aplicabilidade do COSO 2013, os convites foram encaminhados a, no máximo, um profissional da mesma organização, possibilitando, assim, maior precisão na análise dos dados.

Os convites foram realizados a gerentes e auditores internos vinculados a grupo presencial, formado por profissionais que buscam debater os assuntos relacionados à auditoria interna, e a grupos sociais, sendo que, para o segundo caso, optou-se pela rede social de cunho profissional denominada LinkedIn.

Segundo Pimentel (2013), o principal benefício da utilização do LinkedIn para a realização de trabalhos acadêmicos se deve ao fato dessa plataforma possibilitar a formação de grupos de interesse. No caso do presente estudo, foram escolhidos os grupos de interesse relacionados com auditoria interna, mas, ainda assim, foi realizada uma confirmação prévia de que o profissional realmente atuava em auditoria interna. Apesar de os grupos estarem direcionados aos auditores internos, há profissionais que atuam em consultorias e auditorias independentes e em outras áreas indiretamente vinculadas, como, por exemplo, gestão de riscos e *compliance*.

Visando manter o rigor nos critérios estabelecidos, embora previsto na literatura, não foi utilizado o método *snowball sampling* (bola de neve ou corrente de referência), no qual o

respondente do questionário pode indicar outros possíveis respondentes envolvidos com o assunto.

O controle efetuado ao se dirigir aos possíveis respondentes possibilitou alcançar os critérios estabelecidos para este estudo.

A amostra final foi composta por 155 (cento e cinquenta e cinco) respostas válidas, representando 27,3% do total de 567 (quinhentos e sessenta e sete) convites efetuados.

O *link* do questionário foi enviado no período de 20/04/2015 a 07/05/2015, e a disponibilidade para recebimento das respostas abrangeu o período de 21/04/2015 a 29/05/2015.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Dentre as vantagens atribuídas ao questionário, segundo Gil (2008, p. 122), destaca-se a possibilidade de alcançar um grande número de pessoas, o que, de certa forma, ocorreu neste estudo, uma vez que a população a ser estudada compreende diversos elementos. Esse aspecto, associado à abordagem quantitativa, resultou na escolha do questionário como instrumento de coleta de dados.

Além da facilidade de alcançar um grande número de respondentes, Gil (2008, p. 122) atribui outras vantagens associadas a esse método:

- a) gastos reduzidos por não haver necessidade de treinamento para os pesquisadores;
- c) anonimato dos respondentes. Convém destacar que o grupo a ser consultado, de auditores internos, tem na confidencialidade um dos pilares da profissão;
- d) possibilidade de responder ao questionário em qualquer momento;
- e) não exposição dos pesquisados às opiniões de terceiros, inclusive do pesquisador.

Adicionalmente, como o questionário considerou, principalmente, opções fixas de respostas, a análise e a interpretação dos dados foram facilitadas.

De acordo com Gil (2008, p. 123), dentre os tipos de questões, as fechadas, por apresentarem maior uniformidade, são mais facilmente processadas, porém apresentam maiores riscos devido à possibilidade de não serem incluídas todas as questões relevantes sobre o tema. Visando minimizar essa situação, o questionário foi testado previamente, para depois, enfim, ser submetido formalmente aos respondentes.

Para a validação do instrumento, foi solicitado a quatro profissionais de auditoria de auditoria interna, com diferentes formações (um com mestrado, dois com pós-graduação *lato sensu* e um somente com graduação) e funções (um gerente de auditoria, dois auditores

seniores e um auditor pleno) que preenchessem eletronicamente o instrumento. Nessa fase, os objetivos foram avaliar o tempo de resposta e, principalmente, evitar que o questionário apresentasse distorções em decorrência das palavras e de eventuais sintaxes ambíguas, além de uma eventual má seleção do conteúdo das perguntas, sempre tendo em vista o objetivo do estudo.

Além da reformulação dos textos de algumas questões de acordo com a opinião e coerência dos apreciadores, foi alterada a escala Likert de dez pontos, originalmente, para cinco pontos.

Na formulação das perguntas, foram consideradas algumas normas que, de acordo com Gil (2008, p. 126), compreendem, entre outros pontos, questões que:

- a) estão relacionadas ao problema pesquisado;
- b) foram formuladas considerando os procedimentos de tabulação e análise de dados;
- c) pudessem ser respondidas sem dificuldades;
- d) afetassem a intimidade dos respondentes.

Dada a facilidade na tabulação das respostas, o questionário elaborado foi, enfim, encaminhado eletronicamente aos respondentes, por meio do *site* <https://pt.surveymonkey.com>.

Em sua maioria, as questões elaboradas foram fechadas e compreenderam, de maneira segregada, aspectos relacionados à(ao)(s):

- a) próprio respondente;
- b) organização.
- c) área de auditoria interna;
- d) utilidade do COSO 2013;
- e) aplicabilidade do COSO 2013;
- f) importância relacionada à aplicação dos princípios;
- g) metodologia de controles internos efetivamente utilizada;
- h) aplicação relacionada aos princípios;
- i) contribuição com os atributos de auditoria interna;
- j) motivos que favorecem a utilização;
- k) razões que podem restringir a utilização;
- l) perspectiva futura de utilização do COSO 2013.

Como a simples transcrição dos temas vinculados ao COSO 2013 sob a forma de pergunta poderia não deixar claro o objetivo a ser investigado, as questões foram

desenvolvidas por meio da utilização de termos que apresentassem maior familiaridade e, quando fosse o caso, por meio da demonstração de exemplos.

3.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DE DADOS

Após a coleta por meio eletrônico, os dados foram transferidos para o ambiente local e passaram por uma avaliação criteriosa, visando eliminar possíveis respostas em duplicidade, “em branco” e incompletas. Na sequência, os dados foram convertidos em uma matriz e transferidos para o *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*, software da IBM utilizado para análises estatísticas.

3.5.1 Confiabilidade

A primeira fase da análise de dados foi constituída pela avaliação da confiabilidade interna do instrumento por meio do Alpha de Cronbach que, de acordo com Hair (2009, p. 90), trata-se de “medida de confiabilidade que varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados os limites inferiores de aceitabilidade”.

Como o Alpha de Cronbach efetua cálculos que envolvem a média e o desvio-padrão, os testes foram efetuados para grupo de questões que envolvessem respostas sob a forma de escalas de importância ou Likert (grupos de respostas relacionados à importância da aplicação dos princípios do COSO 2013, aos motivos que favorecem a utilização do COSO 2013 e às razões que pudessem restringir a utilização do instrumento).

3.5.2 Análise descritiva e inferencial

Concluídos os testes de confiabilidade, realizou-se, na sequência, a análise descritiva dos dados, que consistiu na sumarização e organização da amostra por meio de tabelas e gráficos.

Posteriormente, foram realizados os testes de significância, buscando efetuar inferências em relação à amostra estudada. Nessa fase, o principal objetivo era identificar relações de semelhanças e dessemelhanças entre os diversos grupos estudados, valendo-se dos seguintes testes não paramétricos: *Mann-Whitney*, *Kruskal-Wallis* e *Qui-Quadrado*.

Adicionalmente, quando havia necessidade de aplicar maior profundidade na investigação, utilizou-se o coeficiente de *Spearman*, visando identificar eventuais correlações entre as variáveis

3.5.3 Técnicas estatísticas utilizadas

Os testes Mann-Whitney e Kruskal-Wallis podem ser utilizados para testar se dois grupos independentes, no caso do Mann-Whitney, ou mais de dois grupos, no caso Kruskal-Wallis, foram extraídos ou não da mesma população. Por ser um teste não paramétrico, não é exigida nenhuma hipótese quanto à distribuição e variâncias da população estudada, podendo ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais.

As hipóteses dos testes Mann-Whitney e Kruskal-Wallis são as seguintes:

- a) H_0 = Não há diferenças significativas entre os dois (Mann-Whitney) ou mais (Kruskal-Wallis) grupos de respondentes;
- b) H_1 = Há diferenças significativas entre os dois (Mann-Whitney) ou mais (Kruskal-Wallis) grupos de respondentes.

Por meio desses dois testes, quando o nível de significância calculado for baixo (inferior a 0,05), indicará que pelo menos um dos grupos possui opinião significativamente distinta dos demais em determinada assertiva. Já quando o nível de significância for superior, indicará que as diferenças obtidas nas respostas de cada grupo não são estatisticamente significantes, representando apenas variações casuais. Esses testes foram aplicados às variáveis que focam as razões que podem restringir a utilização do COSO 2013 e os motivos que podem favorecer a aplicação do instrumento.

O teste Qui-Quadrado (χ^2) avalia se há adequação de ajuste entre as frequências observadas e esperadas, ou seja, se as diferenças são relacionadas ao acaso ou se, de fato, há diferença significativa entre elas.

As hipóteses do teste Qui-Quadrado (χ^2) são as seguintes:

- a) H_0 = Não há diferenças significativas entre dois ou mais grupos de respondentes ($\chi^2 > 0,05$);
- b) H_1 = Há diferenças significativas entre dois ou mais grupos de respondentes ($\chi^2 < 0,05$).

Para esse estudo, o teste foi aplicado às variáveis que caracterizam o perfil do respondente face à utilização propriamente dita do COSO 2013.

O coeficiente ρ de Spearman, aplicado somente às variáveis que relacionam as razões que podem restringir a utilização do instrumento, mede a intensidade da relação entre variáveis ordinais.

Assim como os testes anteriores, o coeficiente de Spearman é classificado como um teste não paramétrico, não fazendo qualquer suposição em relação à população observada. O coeficiente ρ de Spearman varia entre -1 e 1.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo é destinado à apresentação e análise dos resultados, estando segregado em quatro partes. De início, na seção 4.1, serão abordadas os testes voltados para a confiabilidade do instrumento. Na seção 4.2, é apresentada a composição da amostra. Posteriormente, na seção 4.3, será apresentada a análise descritiva da amostra. Por fim, no tópico 4.4, será demonstrada a análise descritiva e inferencial dos elementos amostrais.

4.1 ANÁLISE DE CONFIABILIDADE

Com objetivo de testar a consistência interna do instrumento, foi aplicado o teste de Alpha de Cronbach, que, conforme mencionado anteriormente, trata-se de medida de confiabilidade que varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados os limites mínimos de aceitação.

Conforme demonstrado na Tabela 1, para os três grupos que envolvem a utilização de escala de importância ou Likert, o Alpha de Cronbach foi superior a 0,7, confirmando a confiabilidade do instrumento:

Tabela 1 - Alpha de Cronbach

Tipo de questões	Qtde. Questões	%
Importância dos princípios	17	0,924
Motivos que favorecem a adoção	12	0,852
Razões que podem restringir a adoção	12	0,715

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA: CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A caracterização da amostra será apresentada considerando:

- a) idade dos respondentes;
- b) tempo de atuação em auditoria interna;
- c) vínculo da organização a alguma norma sobre controles internos;
- d) organização estar, ou não, listada em bolsa de valores;
- e) porte da organização (receita anual);
- f) porte do departamento de auditoria interna (quantidade de auditores).

4.2.1 Faixa etária

Em relação à faixa etária, observa-se predomínio dos respondentes situados na faixa entre 30 e 40 anos (69,7%) – Tabela 2:

Tabela 2 – Faixa etária

Faixa de idade	n	%	% Acumulado
De 20 a 30 anos	26	16,8%	16,8%
De 31 a 40 anos	82	52,9%	69,7%
De 41 a 50 anos	36	23,2%	92,9%
Acima de 50 anos	11	7,1%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2.2 Experiência profissional

Na Tabela 3, apresentam-se faixas para a classificação de maturidade profissional em auditoria interna. Observa-se maior incidência de respondentes com experiência superior a 10 anos (45,2%):

Tabela 3 – Experiência profissional

Experiência	n	%	% Acumulado
1 a 2 anos	5	3,2%	3,2%
3 a 5 anos	29	18,7%	21,9%
6 a 10 anos	51	32,9%	54,8%
acima de 10 anos	70	45,2%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2.3 Função

A maior parte dos respondentes, conforme demonstrado na Tabela 4, possui a função de gerente de auditoria interna (54,2%).

Tabela 4 – Função

Função / cargo	n	%
Gerente de auditoria	84	54,2%
Auditor(a) interno(a)	71	45,8%
Total	155	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2.4 Sujeição à norma de controles internos

Em relação à sujeição a alguma norma de controles internos, observa-se que a maior parte dos respondentes (57,2%) atua em empresas sujeitas a este tipo de regulamentação, conforme Tabela 5:

Tabela 5 – Norma de controles

Norma controle	n	%
Sim	89	57,4%
Não	61	42,6%
Total	155	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2.5 Listagem em bolsa de valores

Verifica-se um equilíbrio entre os respondentes que atuam em organizações de capital aberto com ações listadas em bolsa e os que atuam em organizações que não possuem ações listadas em bolsa de valores no Brasil e/ou no exterior, conforme Tabela 6:

Tabela 6 – Listagem em bolsa

Listada em bolsa	n	%	% Acumulado
Sim	80	51,6%	51,6%
Não	75	48,4%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2.6 Origem do capital

Quanto à origem do capital, observa-se uma maior incidência de respondentes que atuam em organizações nacionais, na ordem de 68,4 %, de acordo com a Tabela 7:

Tabela 7 – Origem do capital

Origem do capital	N	%	% Acumulado
Nacional	106	68,4%	68,4%
Estrangeiro	49	31,6%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2.7 Receita anual

Na Tabela 8, apresentam-se faixas para a classificação de porte das organizações de acordo com a receita anual auferida. Observam-se maiores incidências de respondentes que atuam em organizações de grande porte, com receita superior a R\$ 1 bilhão:

Tabela 8 – Receita anual

Receita anual	n	%	% Acumulado
abaixo de R\$ 16 milhões	9	5,8%	5,8%
R\$ 16 milhões a R\$ 90 milhões	8	5,2%	11%
R\$ 90 milhões a R\$ 300 milhões	15	9,7%	20,6%
R\$ 300 milhões a R\$ 1 bilhão	26	16,8%	37,4%
R\$ 1 bilhão a R\$ 5 bilhões	46	29,7%	67,1%
acima de R\$ 5 bilhões	51	32,9%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.2.8 Porte do departamento de auditoria interna

Já na Tabela 9 apresentam-se as frequências dos respondentes de acordo com o porte dos departamentos de auditoria interna. Observa-se que 58,1% dos respondentes atuam em departamentos de auditoria interna com até 10 profissionais:

Tabela 9 – Porte do departamento de auditoria

Porte da Área	n	%	% Acumulado
1 a 4 profissionais	49	31,6%	31,6%
5 a 10 profissionais	41	26,5%	58,1%
11 a 30 profissionais	39	25,2%	83,2%
acima de 30 profissionais	26	16,8%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3 ANÁLISE DESCRITIVA: ASSERTIVAS

O objetivo da análise descritiva e inferencial é demonstrar o resultado de todos os itens do questionário, com exceção dos itens apresentados anteriormente, buscando identificar eventuais divergências e convergências entre os diversos grupos de respondentes e de organizações. Para a realização dos testes, utilizou-se confiança de 95%.

4.3.1 Utilidade e aplicabilidade do COSO 2013

Questionados quanto à utilidade do COSO 2013 para os auditores internos, 96,8% dos profissionais afirmaram que o *framework* de controles internos, de uma maneira geral, é útil para os profissionais de auditoria interna (Tabela 10):

Tabela 10 – Utilidade do COSO 2013 para a auditoria interna

Utilidade	n	%
Sim	150	96,8%
Não	5	3,2%
Total	155	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Partindo para uma questão mais objetiva, voltada para a efetiva aplicação, 94,8% dos profissionais de auditoria concordam que o *framework* pode ser aplicado para avaliar os controles internos (Tabela 11):

Tabela 11 – Aplicabilidade do COSO 2013

Aplicabilidade	n	%	% Acumulado
Sim	147	94,8%	94,8%
Não	6	3,9%	98,7%
Sem avaliação	2	1,3%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Apesar da incidência menor quando comparada à questão anterior, que focou a utilidade geral do instrumento para os auditores internos, observa-se que quase a totalidade dos profissionais (94,8%) concorda que a metodologia do COSO 2013 pode ser utilizada como instrumento de avaliação dos controles internos, sendo, portanto, considerada uma metodologia passível de aplicação quando da realização de auditorias.

4.3.2 Importância dos componentes e princípios do COSO 2013

De maneira diferenciada em relação à versão anterior, o COSO (2013) passou a discriminar formalmente a existência de dezessete princípios, vinculados aos mesmos componentes existentes nas versões de 1992.

No entendimento do COSO (2013), o sistema de controle interno somente é considerado existente quando os cinco componentes e os dezessete princípios estiverem presentes e funcionando.

Por outro lado, as áreas de auditoria interna, dada a escassez de recursos, devem priorizar os seus trabalhos seguindo os riscos empresariais mapeados pela companhia, conforme prevê o IIA (2012). Conforme pesquisa realizada pela consultoria britânica Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2015), apenas 12% das áreas de auditoria interna conseguem, no Brasil, realizar trabalhos de auditoria que cubram 100% dos riscos empresarias.

Assim, considerando possíveis priorizações de avaliações de controles internos a serem realizadas pela auditoria interna, os profissionais de auditoria foram inquiridos a atribuir o grau de importância dos temas aos cinco componentes, desdobrados nos dezessete princípios.

Na sequência, considerando as 155 (cento e cinquenta e cinco) respostas válidas obtidas, apresenta-se a análise estatística descritiva das variáveis de estudo relacionadas à importância dos dezessete princípios – Tabela 12:

Tabela 12 – Análise estatística descritiva – importância dos princípios do COSO 2013

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda	Percentis		
							25	50	75
PRINCIP_01	3	5	4,7143	0,5204	5	5	4	5	5
PRINCIP_02	2	5	4,5232	0,6092	5	5	4	5	5
PRINCIP_03	3	5	4,5294	0,6076	5	5	4	5	5
PRINCIP_04	2	5	4,2857	0,5909	4	4	4	4	5
PRINCIP_05	2	5	4,0844	0,7316	4	4	4	4	5
PRINCIP_06	2	5	4,2680	0,6590	4	4	4	4	5
PRINCIP_07	2	5	4,4481	0,6472	5	5	4	5	5
PRINCIP_08	3	5	4,4575	0,6588	5	5	4	5	5
PRINCIP_09	2	5	4,1046	0,7794	4	4	4	4	5
PRINCIP_10	3	5	4,5621	0,5716	5	5	4	5	5
PRINCIP_11	3	5	4,4706	0,6076	5	5	4	5	5
PRINCIP_12	2	5	4,2941	0,6165	4	4	4	4	5
PRINCIP_13	3	5	4,3684	0,6055	4	4	4	4	5
PRINCIP_14	2	5	4,1242	0,7637	4	4	4	4	5
PRINCIP_15	2	5	4,0523	0,8175	4	4	3	4	5
PRINCIP_16	2	5	4,3922	0,6513	4	5	4	4	5
PRINCIP_17	2	5	4,3553	0,6241	4	4	4	4	5

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Tendo por base as médias e as medianas apresentadas acima, verifica-se que os princípios considerados mais importantes estão relacionadas à(aos) “integridade e valores éticos” (princípio 1), “controles internos que contribuem para a redução dos principais riscos da organização” (princípio 10) e “limites de alçadas e delegações de autoridade” (princípio 3).

Na sequência, os resultados da pesquisa, segregados por componente do COSO 2013, são apresentados de acordo com o elevado grau de importância (respostas 4 e 5 da escala Likert) percebido pelos auditores internos.

4.3.2.1 Componente ambiente de controle

O ambiente de controle, segundo o COSO (2013), representa a base dos controles internos para a organização.

Com exceção do princípio cinco, que também apresentou elevado grau de importância (81,2%), todos os demais princípios foram considerados importantes por quase todos os auditores internos, cujos percentuais variaram de 94,1% a 96,8% (Tabela 13):

Tabela 13 – Importância – componente ambiente de controle

Variável	Importância	Extrema importância
1. Integridade e valores éticos (exemplo: código de ética e conduta)	96,8%	74,7%
2. Atuação e existência dos órgãos de governança (exemplos: conselho fiscal, comitê de auditoria etc.)	95,4%	57,6%
3. Limites de alçadas e delegações de autoridade	94,1%	58,8%
4. Competência dos profissionais das áreas-chave da organização	94,2%	35,1%
5. Medidas individuais de desempenho e recompensas financeiras decorrentes	81,2%	29,2%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Analisando individualmente as respostas com base no item classificado como 5 (extremamente importante), observa-se que o primeiro princípio, “integridade e valores éticos”, foi considerado o mais importante pelos profissionais de auditoria – 74,7%. Em condição oposta, o princípio cinco, “medidas individuais de desempenho e recompensas financeiras decorrentes”, apresentou a menor incidência (29,2%) de extrema importância entre os cinco princípios que compõem o componente ambiente de controle. Quando comparados aos demais princípios, observa-se menor valorização, por parte dos auditores internos, dos mecanismos de desempenho (princípio cinco) que, conforme demonstrado anteriormente, apresentam considerável alinhamento com os tradicionais sistemas de controles gerenciais presentes na literatura.

4.3.2.2 Componente avaliação de riscos

O componente avaliação de riscos, segundo o COSO (2013), tem por finalidade levar a organização a identificar e mitigar os principais riscos que afetam o cumprimento dos seus objetivos.

Com exceção do princípio nove, que também apresentou elevado grau de importância (83,7%), novamente, todos os demais princípios foram considerados importantes por quase a totalidade dos auditores internos, cujos percentuais variaram de 89,5% a 92,9% (Tabela 14):

Tabela 14 – Importância – componente avaliação de riscos

Variável	Importância	Extrema importância
6. Especificação dos objetivos (estratégicos, de divulgação e/ou de conformidade) pela organização	89,5%	37,9%
7. Gerenciamento dos riscos empresariais	92,9%	52,6%
8. Gerenciamento dos riscos de fraudes dos processos	90,8%	54,9%
9. Identificação de mudanças internas e externas que afetam os controles internos	83,7%	31,4%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Individualmente, tendo por referência a frequência da resposta cinco (extremamente importante), verifica-se que os princípios oito, “gerenciamento dos riscos de fraudes” (54,9%), e sete, “gerenciamento dos riscos empresariais” (52,6%), foram considerados os mais importantes pelos profissionais de auditoria. Por outro lado, o princípio 9, “identificação de mudanças internas e externas que afetam os controles internos”, apresentou a menor incidência (31,4%) da opção cinco entre os quatro princípios que compõem o componente avaliação de riscos. Convém destacar que, novamente, o princípio mais relacionado com os sistemas de controles gerenciais, princípio seis, apresentou, comparativamente, menor grau de importância.

4.3.2.3 Componente atividades de controle

O componente atividades de controles, de acordo com o COSO (2013), representa ações que são implantadas para garantir o cumprimento às diretrizes definidas pela administração face aos riscos identificados.

Todos os princípios foram considerados importantes por quase todos os profissionais de auditoria interna, cujos percentuais variaram de 92,8% a 96,1% (Tabela 15):

Tabela 15 – Importância – componente atividades de controles

Variável	Importância	Extrema importância
10. Controles internos que contribuem para a redução dos principais riscos da organização	96,1%	60,1%
11. Controles internos relacionados à tecnologia da informação	94,1%	52,9%
12. Estabelecimento de controles internos por meio de políticas e procedimentos	92,8%	37,3%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Analisando individualmente as respostas com base no item classificado como cinco (extremamente importante), observa-se que o princípio dez, “controles internos que contribuem para a redução dos principais riscos da organização”, apresentou a maior incidência de “extremamente importante” - 60,1% dos respondentes assinalaram essa opção. Por outro lado, o princípio doze apresentou a menor incidência (37,3%) da opção “cinco” entre os três princípios que compõem o componente atividades de controle.

4.3.2.4 Componente informação e comunicação

Conforme definido pelo COSO (2013), o componente informação e comunicação objetiva assegurar que a informação, além de ser precisa, seja disseminada dentro e fora da organização, possibilitando que a entidade cumpra a sua responsabilidade pelos controles internos.

Embora a importância seja percebida pelos auditores internos, observa-se que, de maneira geral, esse componente não é considerado tão importante quanto os demais. Apenas o princípio 13, “utilização de informações relevantes”, apresentou frequência superior a 90%, sendo que o princípio 15, “comunicação com os públicos externos (órgãos reguladores, órgãos fiscalizadores etc.)”, apresentou incidência de 74,5%, a menor entre os dezessete princípios (Tabela 16):

Tabela 16 – Importância – componente informação e comunicação

Variável	Importância	Extrema importância
13. Utilização de informações relevantes e números precisos pela organização	93,4%	43,4%
14. Comunicação interna sobre o funcionamento e responsabilidades pelos controles	84,3%	32,0%
15. Comunicação com os públicos externos (órgãos reguladores, órgãos fiscalizadores etc.)	74,5%	33,3%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Corroborando a constatação de que esse componente apresentou menor grau de importância relativa, percebe-se que nenhum dos três princípios apresentou, em relação à opção cinco (extremamente importante), incidência superior a 50%, sendo que os princípios quatorze, “comunicação interna”, e quinze, “comunicação externa”, apresentaram,

respectivamente, apenas 32,0% e 33,3% de respondentes que escolheram a opção de maior grau de importância.

4.3.2.5 Componente monitoramento

Em essência, o componente monitoramento representa exatamente o papel da auditoria interna ao avaliar os controles internos.

Os dois princípios foram considerados importantes por quase todos os profissionais de auditoria interna, com percentuais de 93,3% a 92,3%. (Tabela 17):

Tabela 17 – Importância – componente monitoramento

Variável	Importância	Extrema importância
16. Avaliações periódicas dos controles internos	93,5%	47,1%
17. Comunicação e resolução de deficiências dos controles internos	93,4%	42,8%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Analisando individualmente as respostas com base no item classificado como cinco (extremamente importante), observa-se que os dois princípios apresentaram frequências em patamares próximos. Com base nos resultados demonstrados, percebe-se que os auditores internos consideram, tão importante quanto realizar auditorias, comunicar e resolver as deficiências encontradas.

4.3.3 Utilização do COSO 2013: geral

Nos tópicos anteriores, analisou-se a percepção dos auditores internos em relação à utilidade, aplicabilidade e importância do COSO 2013 no processo de avaliação dos controles internos, considerando tanto de maneira abrangente quanto de forma específica (análise dos componentes de controle interno).

Busca-se neste tópico, e nos seguintes, analisar a efetiva aplicação, bem como os benefícios percebidos em relação aos atributos de auditoria interna.

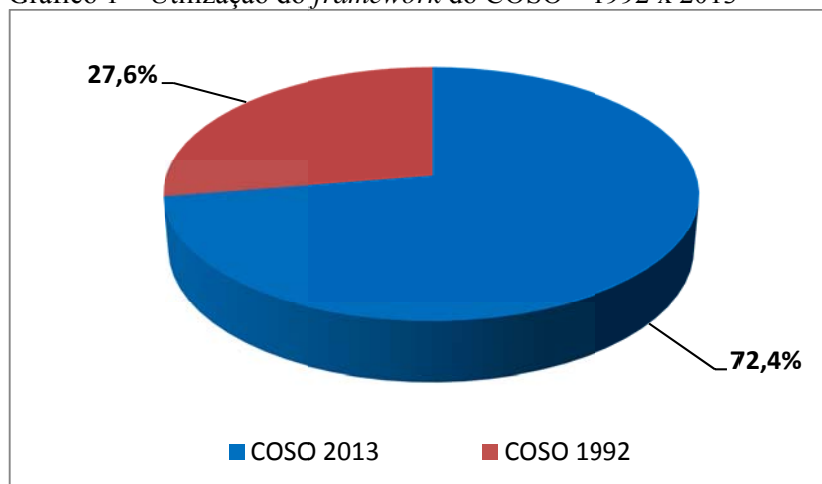
Inquiridos a responder sobre a efetiva utilização de *frameworks* de controles internos, grande parte dos profissionais de auditoria (74,8%) informou que as respectivas áreas de auditoria interna utilizam a metodologia do COSO, nas versões de 1992 e/ou 2013 (Tabela 18 e Gráfico 1):

Tabela 18 – Utilização de *framework*

<i>Framework</i>	n	%	% Acumulado
COSO 1992 / COSO 2013	26	16,8%	16,8%
COSO 2013	58	37,4%	54,2%
COSO 1992	32	20,6%	74,8%
Outro (isoladamente)	0	0,0%	74,8%
Nenhum	39	25,2%	100%
Total	155	100%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Dentre os profissionais que já utilizam alguma metodologia do COSO, expressivos 72,4% dos profissionais de auditoria interna já declararam utilizar a versão de 2013 (Gráfico 1):

Gráfico 1 – Utilização do *framework* do COSO – 1992 x 2013

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

De uma maneira geral, observa-se que grande parte das áreas de auditoria interna, considerando os últimos 12 meses, já está utilizando a versão mais atual, de 2013, ainda que, durante esse período, tenha sido utilizada também a versão de 1992.

Alguns profissionais informaram que, adicionalmente, adotam também os seguintes instrumentos:

- COBIT (*Control Objectives for Information and related Technology*), *framework* voltado exclusivamente para a área de Tecnologia da Informação (TI) – cinco respondentes;

- ISO 31000, norma da ABNT voltada para a gestão de riscos empresariais – um respondente;
- COSO ERM, *framework* voltado para a avaliação dos riscos empresariais - um respondente.

Com base na análise de conteúdo, as seguintes observações foram feitas pelos respondentes em relação à suficiência dos assuntos atualmente abordados no COSO 2013:

- Os pontos relacionados à Tecnologia da Informação deveriam apresentar maior detalhamento, sendo feita, inclusive, uma citação direta ao COBIT (*Control Objectives for Information and related Technology*);
- O princípio relacionado às fraudes deveria considerar, com maior profundidade, questões relacionadas à detecção.
- O COSO 2013 deveria ser complementado com os requisitos estabelecidos pelo IPPF, como ética e conduta dos auditores;
- O *framework* do COSO 2013 não pode ser a única ferramenta do auditor, devendo ser acompanhado pelas normas de auditoria e por treinamentos que busquem a atualização do profissional;

Observa-se que, apesar da criação de princípios específicos, alguns respondentes consideram insuficientes, ainda, as abordagens dadas às fraudes (princípio oito) e à Tecnologia da Informação (princípio onze).

4.3.4 Utilização do COSO 2013: componentes e princípios

Considerando que a atualização do COSO abrangeu situações atualmente presentes nas organizações e que, em tese, já poderiam fazer parte do escopo atual de avaliação dos auditores internos, os respondentes, tanto os que declararam utilizar a versão de 1992 quanto os que informaram utilizar a versão de 2013, foram questionados se as avaliações de controles internos, realizadas nos últimos doze meses, foram efetuadas tendo por referência os princípios vinculados aos componentes ambiente de controle, avaliação de riscos, controles internos e informação e comunicação.

Por envolver a própria atividade dos auditores internos, os profissionais não foram questionados a respeito de avaliação dos princípios vinculados ao componente monitoramento.

Na sequência, com base somente nos respondentes que declararam utilizar o COSO 2013, apresentam-se os resultados considerando a utilização individual dos princípios e consolidada por componente:

4.3.4.1 Componente ambiente de controle

Em relação à efetiva realização de avaliações de controles internos em consonância com o COSO, de maneira significativa, 90,5% dos respondentes declararam que foram realizadas avaliações considerando o princípio três, “níveis de autoridades e responsabilidades”, e 88,1% declararam que foram feitas avaliações tendo por referência o princípio um, “integridade e valores éticos”:

Tabela 19 – Utilização – componente ambiente de controle

Princípio	Princípio Considerado		
	Sim	Não	Total
1. A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos (ex. código de ética).	88,1%	11,9%	100,0%
2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno (ex. atuação dos órgãos de governança).	76,2%	23,8%	100,0%
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 (ex. limites de alçada).	90,5%	9,5%	100,0%
4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos (ex. competência dos profissionais).	54,8%	45,2%	100,0%
5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos. (ex. medidas de desempenho para os funcionários e recompensas financeiras decorrentes)	66,7%	33,3%	100,0%
Média	75,2%	24,8%	
Desvio Padrão	14,9%	14,9%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Por outro lado, quase metade dos respondentes declarou que não considera o princípio quatro, relacionado com a competência dos profissionais.

Ressalta-se que o princípio cinco, que apresenta relação aos controles tipicamente gerenciais, também não apresentou elevada avaliação, ainda que a maioria tenha declarado que esse item é considerado nas avaliações.

4.3.4.2 Componente avaliação de riscos

Sobre o componente avaliação de riscos, observa-se, conforme Tabela 20, que os princípios sete, “gerenciamento dos riscos empresariais”, com 82,1%, e oito, “gerenciamento dos riscos de fraudes dos processos”, com 81,0%, apresentaram as maiores incidências de citações quanto à utilização:

Tabela 20 – Utilização – componente avaliação de riscos

Princípio	Princípio Considerado		
	Sim	Não	Total
6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.	71,4%	28,6%	100,0%
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.	82,1%	17,9%	100,0%
8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.	81,0%	19,0%	100,0%
9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno (ex. mudanças internas do processo e mudanças externas do negócio).	67,9%	32,1%	100,0%
Média	75,6%	24,4%	
Desvio Padrão	7,0%	7,0%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Entre os quatro princípios do componente avaliação de riscos, o princípio nove, “identificação de mudanças que afetam o sistema de controle” apresentou o menor índice, no qual 67,9% declararam ter realizado avaliações nos últimos doze meses.

4.3.4.3 Componente controles internos

Os três princípios do componente controles internos, sem exceção, apresentaram elevado grau de utilização nos últimos dozes, cujos percentuais variaram de 85,7% a 88,1% dos respondentes (Tabela 21):

Tabela 21 – Utilização – componente controles internos

Princípio	Princípio Considerado		
	Sim	Não	Total
10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.	88,1%	11,9%	100,0%
11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia da informação para apoiar a realização dos objetivos.	86,9%	13,1%	100,0%
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.	85,7%	14,3%	100,0%
Média	86,9%	13,1%	
Desvio Padrão	1,2%	1,2%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.4.4 Componente informação e comunicação

Comparativamente com os demais componentes, o componente informação e comunicação, de maneira geral, apresentou a menor frequência de respostas (Tabela 22):

Tabela 22 – Utilização – componente informação e comunicação

Princípio	Princípio Considerado		
	Sim	Não	Total
13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno	80,5%	19,5%	100,0%
14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.	67,9%	32,1%	100,0%
15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	64,3%	35,7%	100,0%
Média	70,9%	29,1%	
Desvio Padrão	8,5%	8,5%	

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

O princípio quinze, “comunicação com os públicos externos (órgãos reguladores, órgãos fiscalizadores etc.)”, com 64,3%, apresentou a menor frequência de respostas, comparativamente em relação aos demais princípios do componente “monitoramento”.

Apesar de grande parte dos princípios apresentarem elevado grau de percepção quanto à utilização, por parte dos profissionais, observa-se falta de uniformidade na aplicação entre os princípios e, também, entre os próprios componentes, demonstrando, conseqüentemente, um desbalanceamento geral na utilização do COSO 2013.

4.3.5 Impacto da utilização do COSO 2013 nos atributos de auditoria interna

Conforme evidenciado na literatura, os atributos de auditoria são características que se esperam que estejam presentes no próprio auditor interno e/ou na própria área de auditoria interna.

O objetivo dessa análise é avaliar, com base na percepção dos auditores que adotam alguma metodologia de controles internos do COSO, se a adoção do COSO 2013 contribuiria para o fortalecimento dos atributos de independência, objetividade, conhecimento/desenvolvimento profissional, zelo profissional e qualidade.

Na Tabela 23, apresentam-se os resultados em relação à eventual contribuição que a adoção do COSO 2013 proporciona aos atributos de auditoria interna:

Tabela 23 – Contribuição do COSO 2013 com os atributos de auditoria interna

Atributo	Contribuição		
	Sim	Não	Total
Independência	71,9%	28,1%	100%
Objetividade	92,1%	7,9%	100%
Conhecimento e desenvolvimento profissional	88,5%	11,5%	100%
Zelo profissional	78,6%	21,4%	100%
Qualidade dos trabalhos	90,3%	9,7%	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Demonstrando ser um forte indutor dos atributos de auditoria interna, os profissionais, conforme demonstrado na Tabela 23, concordam que a utilização do COSO 2013 fortalece os cinco atributos sugeridos, com destaque para objetividade (92,1%) e qualidade dos trabalhos (90,3%) que apresentam patamares superiores a 90%.

4.3.6 Motivos que favorecem a utilização do COSO 2013

Considerando que a adoção do COSO 2013 não é uma prática obrigatória para fins de realização de auditorias internas, buscou-se investigar, com base em questões elaboradas com a utilização da escala Likert, quais os motivos que favorecem à adoção da metodologia.

Na sequência, considerando as 155 (cento e cinquenta e cinco) respostas válidas obtidas, apresenta-se a análise estatística descritiva das variáveis de estudo relacionadas aos motivos que favorecem à adoção do instrumento – Tabela 24:

Tabela 24 – Análise estatística descritiva – motivos para adoção

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda	Percentis		
							25	50	75
M_GOVERN (fortalecimento da governança)	2	5	4,5355	0,7051	5	5	4	5	5
M ESTRAT (alinhamento estratégico e operac.)	1	5	4,0903	0,9284	4	4	4	4	5
M_CREDIB (credibilidade das auditorias)	1	5	4,1871	0,9452	4	5	4	4	5
M_EFICIE (eficiência e eficácia das operações)	1	5	4,2645	0,8610	4	5	4	4	5
M_QUALID (qualidade das auditorias)	2	5	4,4065	0,7180	5	5	4	5	5
M_RELEVA (relevância dos temas)	3	5	4,5032	0,5741	5	5	4	5	5
M_REGULA (obrigação regulatória)	1	5	3,5226	1,1127	4	4	3	4	4
M_RISCOS (visão de riscos da área de auditoria)	1	5	4,2903	0,7975	4	5	4	4	5
M_IMPACT (baixo impacto na programação anual)	1	5	3,1677	1,0979	3	4	2	3	4
M_ESCOPO (reavaliação do escopo das auditorias)	1	5	4,0581	0,8845	4	4	4	4	5
M_DESENV (desenvolvimento profissional)	1	5	4,2387	0,9051	4	5	4	4	5
M_RECOMP (recompensa profissional)	1	5	3,5290	1,1527	4	4	3	4	4

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Tendo por base as médias e as medianas apresentadas acima, verifica-se que os principais motivos que favorecem à adoção do COSO 2013 estão relacionados à percepção de que o *framework* fortalece a estrutura de governança (variável M_GOVERN), abrange assuntos relevantes para os auditores internos (variável M_RELEVA) e aumenta a qualidade dos trabalhos de auditoria interna (variável M_QUALIDAD).

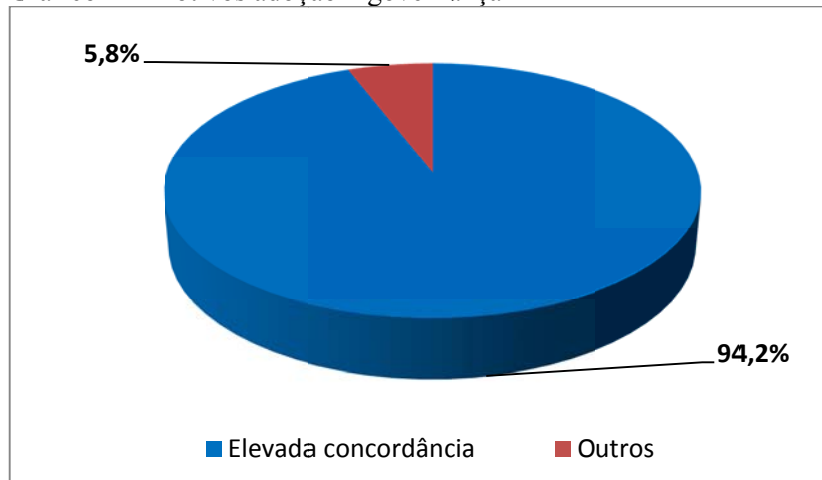
Na sequência, os resultados da pesquisa, segregados por motivo, são apresentados de acordo com o elevado grau de concordância (respostas 4 e 5 da escala Likert) percebido pelos auditores internos.

4.3.6.1 Estrutura de governança

Quando da revisão da literatura existente, evidenciou-se a relação existente, à luz da teoria da agência, entre a função de auditoria interna e a estrutura de governança das companhias. No próprio COSO 2013, esses três temas estão inter-relacionados na forma de componentes.

Nesse sentido, conforme demonstrado no Gráfico 2, os profissionais de auditoria interna concordam (pontos 4 e 5 da escala *Likert*), com alta representatividade (94,2%), que o COSO 2013 contribui com o fortalecimento da estrutura de governança.

Gráfico 2 – Motivos adoção – governança



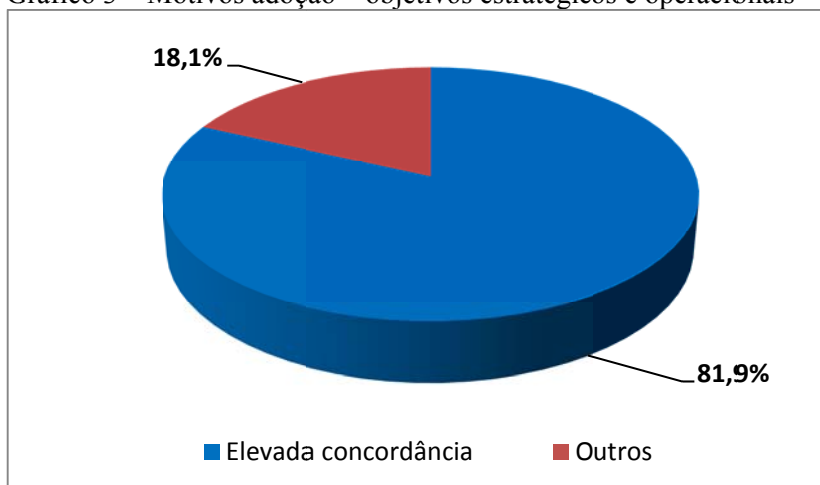
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.2 Alinhamento dos trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos

Assim como Poltronieri (2012) demonstrou a relação existente entre a estratégia e os controles internos, o IIA (2012) também relacionou a função de auditoria ao “alcance dos objetivos estratégicos da organização”.

Nesse contexto, conforme evidenciado no Gráfico 3, os respondentes, majoritariamente (81,9%), concordam que o COSO 2013 possibilita alinhar os trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos e operacionais da organização.

Gráfico 3 – Motivos adoção – objetivos estratégicos e operacionais



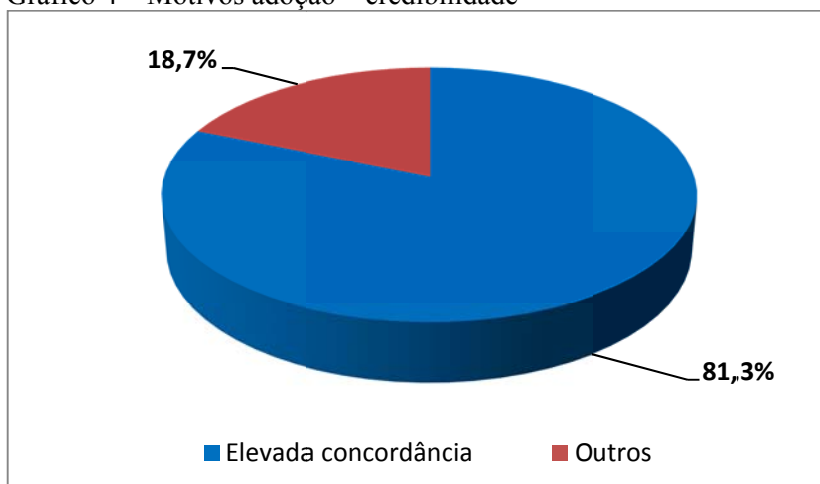
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.3 Credibilidade da auditoria interna junto aos responsáveis pela supervisão

Conforme descrito anteriormente, é comum a área de auditoria interna ser supervisionada pelos órgãos de governança e pela própria administração, uma vez que hierarquicamente muitas áreas de auditoria estão vinculadas à alta administração, sobretudo à Presidência.

Nessa linha, observa-se que a grande maioria (81,3%) dos profissionais de auditoria interna concorda que a utilização do COSO 2013 aumenta a credibilidade dos trabalhos junto à alta administração e aos órgãos de governança (Gráfico 4):

Gráfico 4 – Motivos adoção – credibilidade



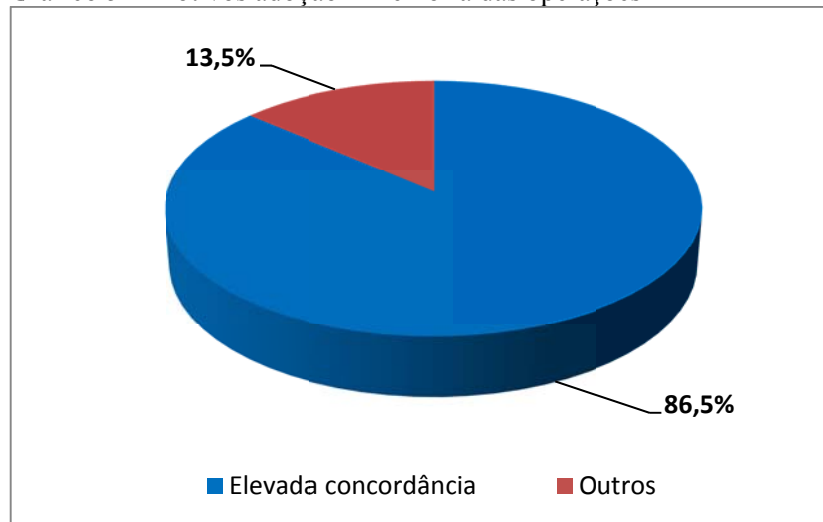
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.4 Melhoria nas operações

Dentre os diversos motivos para a implantação e manutenção de uma estrutura de auditoria interna, a possibilidade de os trabalhos de auditoria propiciarem a melhoria das operações merece grande destaque.

Em linha com esse atributo, os profissionais de auditoria interna concordam, com expressiva frequência relativa (86,5%), que a utilização do COSO 2013 contribui com a eficácia e eficiência das operações (Gráfico 5):

Gráfico 5 – Motivos adoção – melhoria das operações



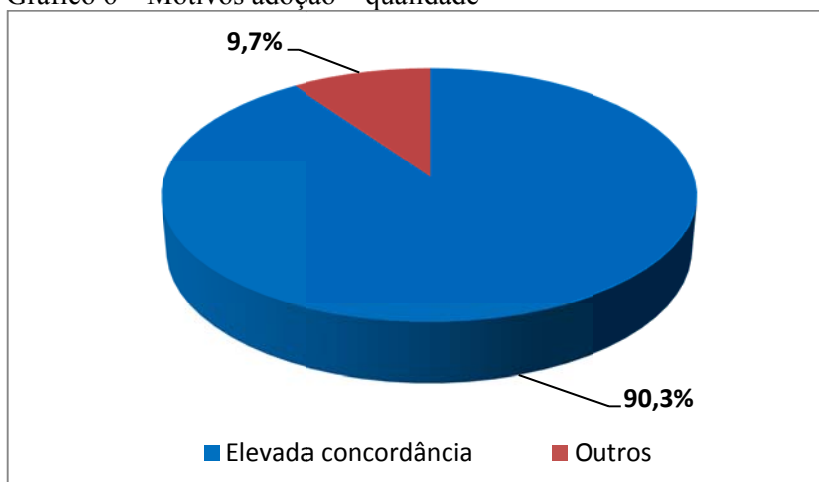
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.5 Qualidade dos trabalhos de auditoria

De certa forma, os trabalhos de auditoria interna, dentro das organizações, possuem características típicas de prestadores de serviços internos que, espera-se, sejam realizados com extrema qualidade.

Nessa abordagem, os respondentes, com o expressivo percentual de 90,3%, concordam que o COSO 2013 contribui com a qualidade dos trabalhos da auditoria interna (Gráfico 6):

Gráfico 6 – Motivos adoção – qualidade

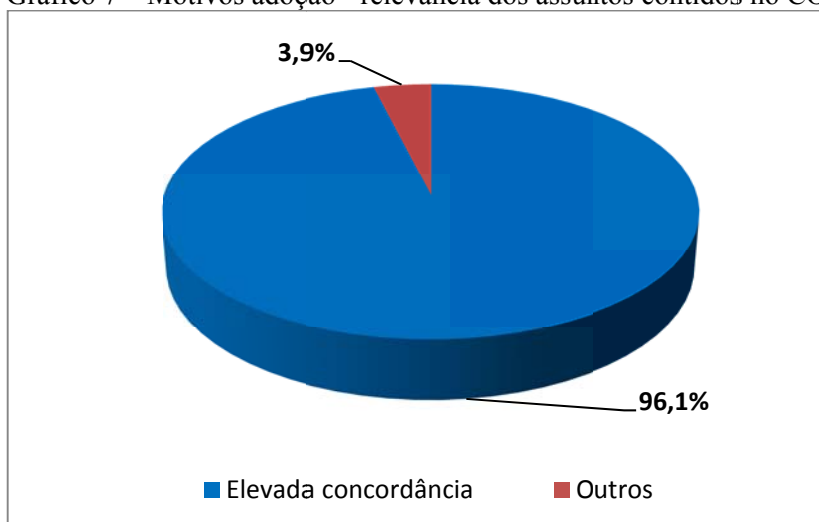


Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.6 Relevância do COSO 2013

Considerando a relevância dos temas presentes no COSO 2013 para o auditor interno, os respondentes, quase que na totalidade (96,1%), concordam que o *framework* aborda assuntos de interesse dos profissionais de auditoria interna (Gráfico 7):

Gráfico 7 – Motivos adoção - relevância dos assuntos contidos no COSO 2013



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.7 Atendimento às obrigações regulatórias

Em percentual inferior às questões anteriores, a maior parte dos profissionais concorda que a utilização do COSO 2013 está, na maioria das vezes, associada ao atendimento de obrigações regulatórias (58,7%) (Gráfico 8):

Gráfico 8 – Motivos adoção - atendimento às obrigações regulatórias



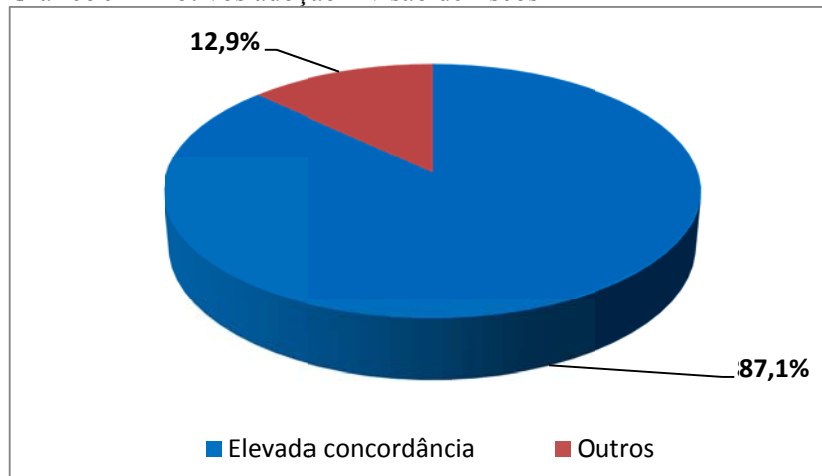
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.8 Visão de riscos da auditoria interna

Nos últimos anos, a realização de trabalhos de auditoria com foco em riscos se consolidou nas organizações, estando presente, com destaque, na literatura e nos estudos sobre auditoria interna.

Nessa abordagem, verifica-se que 87,1% dos respondentes concordam que o COSO 2013 possibilita ampliar a visão de riscos da área de auditoria interna (Gráfico 9):

Gráfico 9 – Motivos adoção – visão de riscos



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.9 Impacto da utilização do COSO na programação de auditoria

Contrariando as questões anteriores, cujos resultados demonstraram alto grau de concordância dos respondentes com as assertivas, para esse item, em especial, a maioria dos profissionais (41,9%) não apresentou concordância com o fato de que a utilização do COSO 2013 gera baixo impacto (em horas) na programação de auditoria (Gráfico 10):

Gráfico 10 – Motivos adoção – impacto na programação



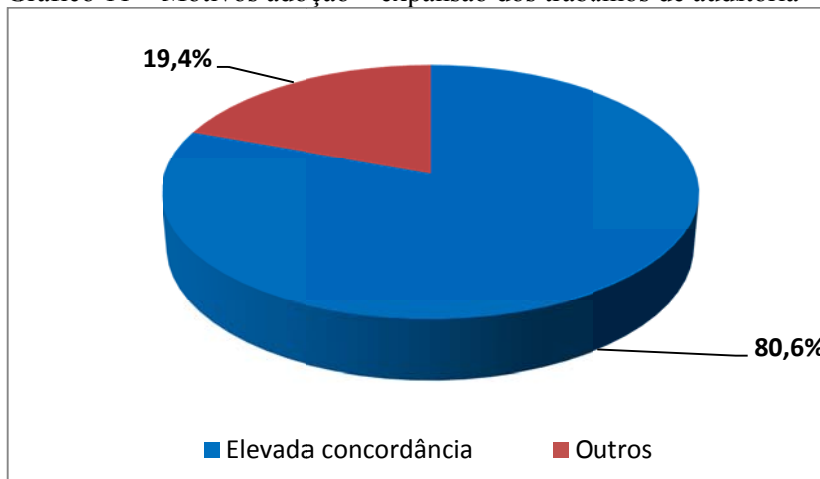
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.10 Expansão dos trabalhos de auditoria

À medida que a organização expande as suas operações, seja adquirindo novos negócios, seja atuando em novas localidades, maiores desafios são incutidos aos profissionais de auditoria, que passam a lidar com um novo universo de processos passíveis de auditoria. O próprio COSO (2013) considera que a versão de 2013 buscou incorporar novos assuntos que não faziam parte do dia a dia das organizações em 1992, ano da primeira versão.

Nesse contexto, parte significativa dos profissionais de auditoria interna (80,6%) concorda que o COSO 2013 possibilita reavaliar e expandir o escopo dos trabalhos dos auditores internos (Gráfico 11):

Gráfico 11 – Motivos adoção – expansão dos trabalhos de auditoria



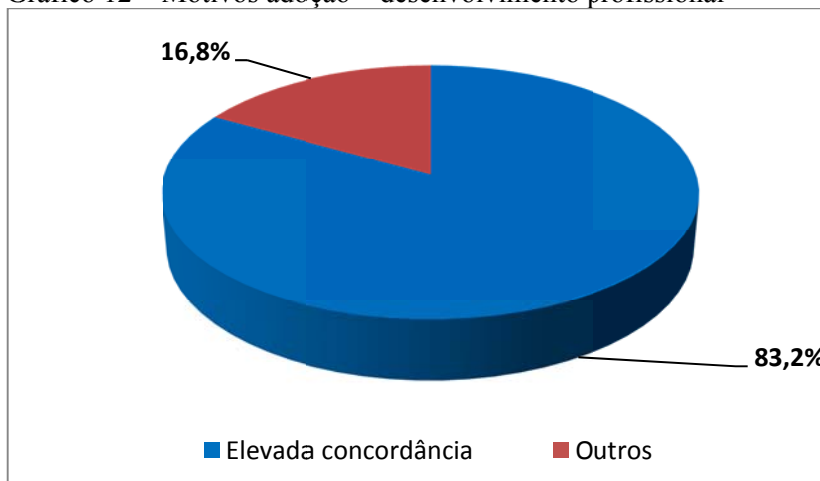
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.11 Desenvolvimento profissional dos auditores internos

Em função das características das atividades dos auditores internos, que num mesmo exercício lidam com diversos assuntos diferentes, o desenvolvimento profissional é um atributo que deve estar constantemente presente.

Nesse sentido, observa-se que, de forma significativa, 83,2% dos respondentes concordam que o COSO 2013 possibilita o desenvolvimento profissional (Gráfico 12):

Gráfico 12 – Motivos adoção – desenvolvimento profissional



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.12 Recompensa profissional ao auditor interno

Considerando eventual valorização pessoal do auditor, não é possível afirmar que os profissionais de auditoria concordam que a utilização do COSO poderá gerar algum tipo de recompensa individual, pois menos da metade dos respondentes (46,5%) concorda com essa afirmação (Gráfico 13):

Gráfico 13 – Motivos adoção – recompensa profissional ao auditor interno



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.6.13 Outros motivos que favorecem a utilização

Quando questionados a respeito de eventuais outros motivos que favoreceriam à utilização do COSO 2013, os profissionais informaram, adicionalmente, que o COSO 2013:

- a) Disciplina e padroniza o processo de avaliação – quatro respondentes;
- b) Permite maior integração com as outras áreas de governança da companhia (gestão de riscos e *compliance*) – quatro respondentes;
- c) Direciona os testes a serem realizados, facilitando a atuação dos profissionais, principalmente os menos experientes;
- d) Conscientiza a gestão sobre as melhores práticas de governança corporativa, principalmente sobre os aspectos mais relevantes como o ambiente de controle;
- e) Permite que seja medida de forma eficiente a performance individual de cada profissional;
- f) Considera as melhores práticas de mercado;
- g) Assegura a implantação de mecanismos de integridade que estão sendo requeridos a partir de leis de combate à corrupção.

4.3.6.14 Principais motivos voltados para a adoção do COSO 2013

De maneira geral, observa-se, com base nas evidências empíricas analisadas, que os profissionais de auditoria apresentaram concordância com a maior parte dos motivos para adoção sugeridos (75%):

Tabela 25 – Motivos adoção

Questão	Concordância
Relevância dos assuntos para os auditores internos	96,1%
Contribuição com a estrutura de governança	94,2%
Qualidade dos trabalhos de auditoria	90,3%
Visão de riscos dos profissionais de auditoria	87,1%
Melhoria eficácia dos processos organizacionais	86,5%
Desenvolvimento dos profissionais	83,2%
Alinhamento dos trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos	81,9%
Credibilidade dos trabalhos	81,3%
Reavaliação e expansão dos trabalhos de auditoria	80,6%
Associação da utilização à obrigatoriedade regulatória	58,7%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Entre as assertivas que apresentaram alto índice de concordância, destacam-se, ainda, aquelas cujos percentuais de concordância (opções 4 e 5) dos respondentes foram extremamente elevados, superiores a 90%:

- a) relevância dos assuntos para os auditores internos;
- b) contribuição do COSO com a estrutura de governança;
- c) qualidade que a metodologia propicia aos trabalhos de auditoria.

Por outro lado, ressalta-se que os auditores não afirmaram, em sua maioria, concordar que a adoção da metodologia implicaria em baixo impacto (em horas) na programação de auditoria – 41,9%.

4.3.7 Razões que podem restringir a utilização do COSO 2013

Em contraponto à investigação dos motivos que favorecem à adoção do COSO 2013, os profissionais de auditoria interna foram inquiridos em relação às eventuais razões que

poderiam restringir a utilização da metodologia como instrumento de avaliação dos controles internos.

Na sequência (Tabela 26), apresenta-se a análise estatística descritiva das variáveis de estudo relacionadas às razões que podem restringir a adoção do instrumento:

Tabela 26 – Análise estatística descritiva – motivos para adoção

Variável	n	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda	Percentis		
								25	50	75
R_DESCON	155	1	5	3,8129	0,9789	4	4	3	4	4
R_SATISF	155	1	5	3,7290	0,9955	4	4	3	4	4
R_DIFICU	155	1	5	3,4323	1,1050	4	4	3	4	4
R_OUTROS	155	1	5	2,6452	0,9852	3	3	2	3	3
R_EXTENS	155	1	5	3,2129	1,0319	4	4	2	4	4
R_DIFUND	155	1	5	3,0323	1,2864	3	4	2	3	4
R_SUPERF	155	1	5	2,6194	1,1468	3	2	2	3	3
R_ESTIMU	155	1	5	3,4000	1,1655	4	4	3	4	4
R_BENEFI	155	1	5	3,5484	1,0883	4	4	3	4	4
R_AICUST	155	1	5	3,0387	1,1332	3	4	2	3	4
R_ORGNAO	155	1	5	3,0645	1,3707	3	4	2	3	4
R_ORCUST	155	1	5	2,8516	1,0180	3	3	2	3	4

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

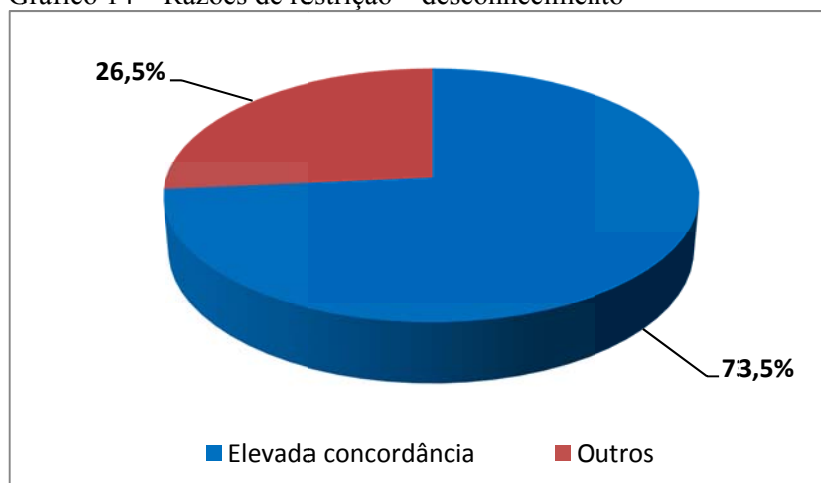
Tendo por base as médias e as medianas apresentadas acima, verifica-se que os principais razões que restringem a aplicação do COSO 2013 estão relacionadas ao desconhecimento da metodologia (variável R_DESCON), à percepção de que os auditores consideram satisfatória a forma atual de avaliação (variável R_SATISF) e à dificuldade que a própria auditoria tem em demonstrar os benefícios do COSO à alta administração (variável R_BENEFI).

4.3.7.1 Desconhecimento sobre o framework

Naturalmente, a utilização de uma metodologia requer um conhecimento prévio para utilizá-la, que, na maioria das vezes, pode ser obtido por meio de treinamentos especializados. No caso específico do COSO 2013, a metodologia é relativamente recente, uma vez que foi formalmente divulgada em meados de 2013 e passou a vigorar, exclusivamente, sem a concorrência da versão de 1992, em dezembro de 2014.

Nessa linha, os profissionais de auditoria interna concordam, com expressiva representatividade (73,5%), que os auditores internos ainda desconhecem o *framework* de controles internos do COSO 2013 (Gráfico 14):

Gráfico 14 – Razões de restrição – desconhecimento



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

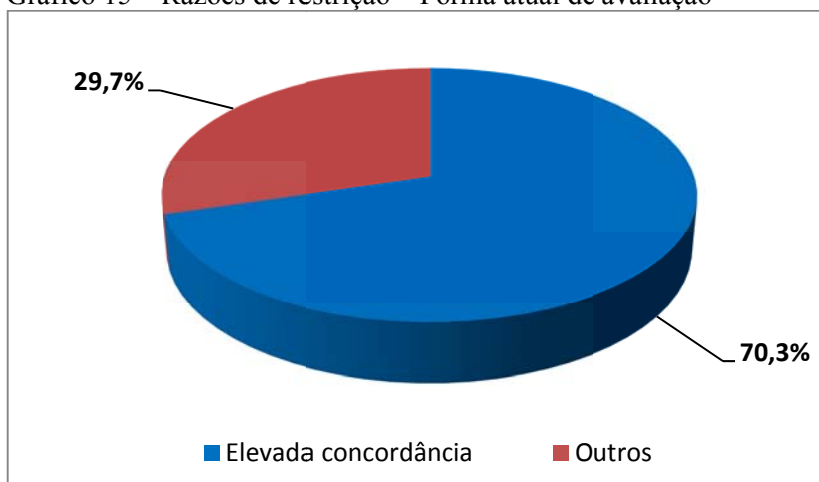
4.3.7.2 Forma atual de avaliação

Segundo Oyadomari et al. (2013), a satisfação dos usuários com as técnicas já adotadas é um fator que induz à manutenção das práticas de controle gerencial.

Nessa mesma linha, considerando o controle interno como parte integrante dos controles gerenciais, os profissionais foram questionados se o fato de considerarem satisfatória a forma atual de avaliação poderia restringir a utilização do COSO 2013.

Nesse contexto, os profissionais de auditoria concordam, também com expressiva representatividade (70,3%), que os auditores consideram satisfatória a forma atual empregada para avaliar os controles internos e, por essa razão, poderiam não adotar o COSO 2013 para avaliar os controles internos (Gráfico 15):

Gráfico 15 – Razões de restrição – Forma atual de avaliação



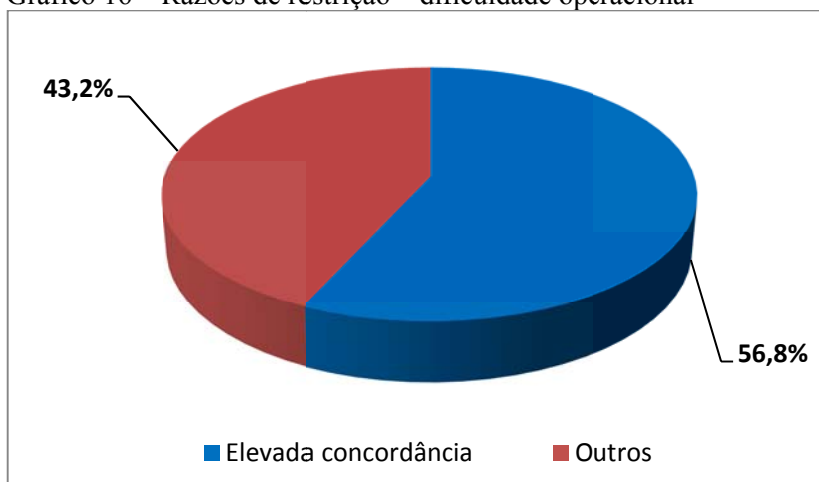
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.3 Dificuldade em transformar o COSO em trabalhos de auditoria

Considerando questões de ordem prática, os auditores internos foram questionados se a eventual dificuldade de operacionalização do COSO 2013 poderia restringir a utilização do instrumento.

Nessa abordagem, os profissionais de auditoria, em proporção ligeiramente superior à metade dos respondentes (56,8%), concordam que há dificuldade em transformar o COSO 2013 em trabalhos de auditoria.

Gráfico 16 – Razões de restrição – dificuldade operacional



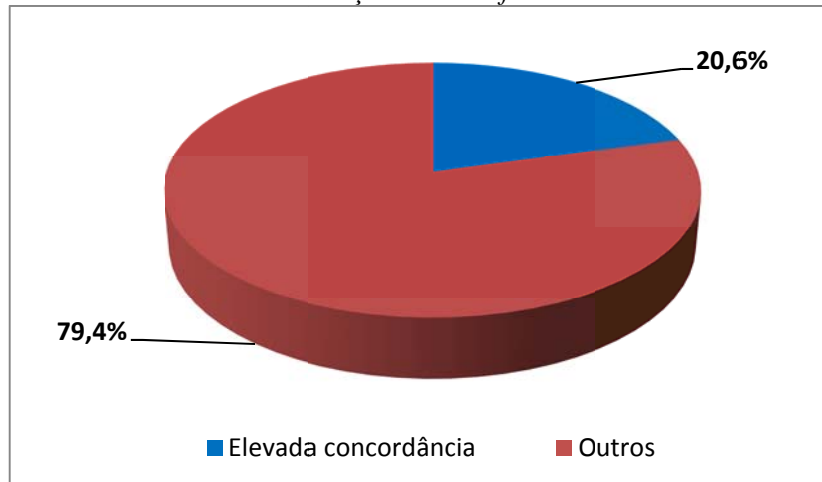
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.4 Existência de outros frameworks mais adequados

A ausência de estudos anteriores impossibilita confirmar a adoção, ou não, de outros *frameworks* de controles internos pela auditoria interna.

Nesta linha, os profissionais de auditoria apresentam baixa concordância (20,6%) em relação à existência de *frameworks* de controles internos mais adequados do que o COSO 2013 (Gráfico 17):

Gráfico 17 – Razões de restrição – outros *frameworks*



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

O resultado dessa assertiva demonstra o predomínio do COSO como instrumento de avaliação dos controles internos junto às áreas de auditoria interna que atuam em território nacional.

4.3.7.5 Conteúdo excessivamente extenso

Novamente focando questão de ordem prática, o objetivo dessa pergunta foi verificar se, na opinião dos auditores, o conteúdo do COSO 2013 é demasiadamente extenso de tal forma que poderia desencorajar a sua utilização.

Nessa abordagem, observa-se que metade dos profissionais (50,3%) concorda que o conteúdo do COSO é excessivamente extenso e abrangente (Gráfico 18):

Gráfico 18 – Razões de restrição – extensão



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.6 Divulgação do COSO 2013

Considerando que a eventual falta de divulgação do COSO 2013 pode inibir a sua utilização, os profissionais foram questionados a respeito do grau de concordância com essa afirmativa.

Conforme demonstrado no Gráfico 19, observa-se que os profissionais de auditoria, em sua maioria (58,7%), não concordam que o COSO 2013 é pouco difundido pelo Instituto dos Auditores Internos e pelas consultorias especializadas.

Gráfico 19 – Razões de restrição – divulgação



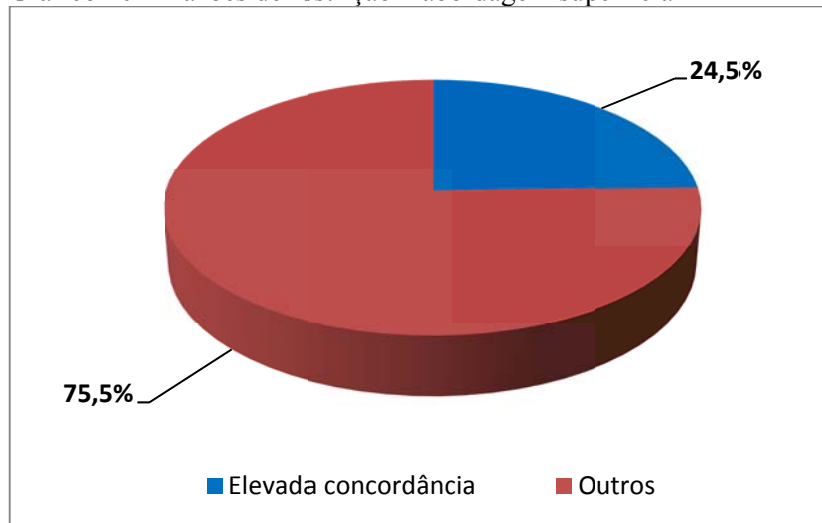
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.7 Abordagem superficial

Focando exclusivamente o conteúdo existente, os auditores internos foram indagados quanto à eventual superficialidade dos diversos assuntos abordados pela metodologia.

Verifica-se que apenas 24,5% dos respondentes concordam que o COSO 2013 apresenta uma abordagem superficial em relação aos diversos assuntos tratados (Gráfico 20):

Gráfico 20 – Razões de restrição – abordagem superficial



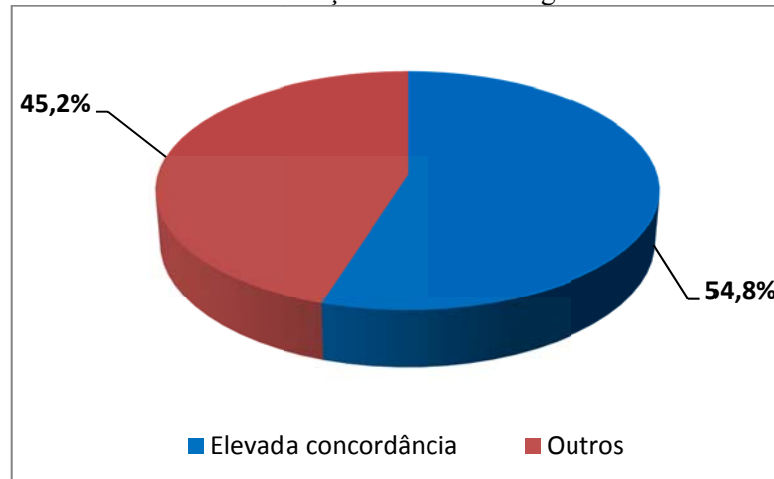
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.8 Estímulo da gerência

Considerando que a adoção de instrumentos metodológicos nas organizações não é, na maioria das vezes, uma decisão individual de cada colaborador, os profissionais de auditoria interna foram questionados a respeito do papel da gerência em relação à adoção do COSO 2013.

Observa-se, conforme demonstrado no Gráfico 21, que os profissionais de auditoria, com incidência moderada (54,8%), concordam que a gerência de auditoria interna não estimula o uso do COSO 2013 nos trabalhos de auditoria:

Gráfico 21 – Razões de restrição – estímulo da gerência



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

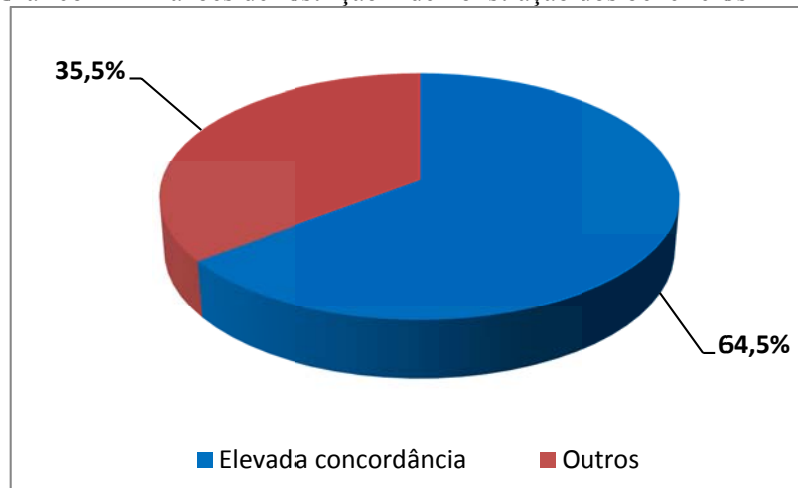
4.3.7.9 Demonstração dos benefícios do COSO à alta administração

Em função das características de assessoramento, a auditoria interna deve estar alinhada com a alta administração, haja vista que o próprio IIA (2012) estabelece que o estatuto da auditoria interna, que abrange a descrição do propósito, da autoridade e da responsabilidade, deve ser revisado pela administração.

Nessa linha, os profissionais de auditoria foram questionados se a área de auditoria interna, de maneira geral, tem dificuldade em demonstrar os benefícios da adoção de boas práticas, especificamente o COSO 2013.

Ainda que de maneira moderada (64,5%), a maioria dos respondentes reconhece que a auditoria interna tem dificuldade em demonstrar os benefícios do COSO à alta administração (Gráfico 22):

Gráfico 22 – Razões de restrição – demonstração dos benefícios



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.10 Custos relevantes à auditoria interna

A questão financeira da própria área de auditoria é, invariavelmente, um fator limitador de recursos que pode restringir a contratação de profissionais ou simplesmente limitar a abrangência dos testes de auditoria. Adicionalmente, a adoção de novas práticas pode acarretar o aumento dos custos da área, uma vez que envolve treinamento, aquisição de materiais, maior tempo na análise e elaboração dos roteiros de auditoria, entre outros.

Nessa linha, apenas 40% dos profissionais de auditoria concordam que a utilização do COSO 2013 poderá gerar custos adicionais relevantes à auditoria interna (Gráfico 23):

Gráfico 23 – Razões de restrição – custos à auditoria interna



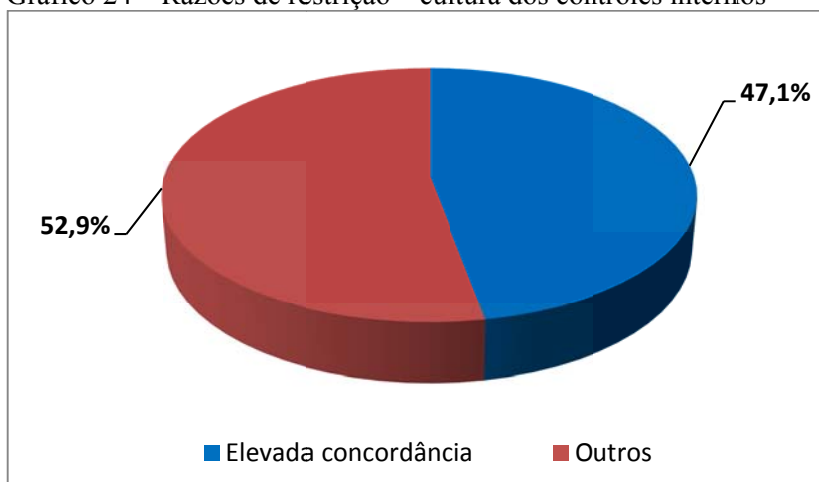
Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.11 Cultura dos controles internos

Como o próprio COSO (2013) realça o papel da administração na disseminação de boas práticas de controles internos, riscos e governança, os auditores internos foram indagados se a posição da administração pode desencorajar a adoção do COSO 2013.

Nessa linha, não há, praticamente, uma posição majoritária, uma vez que apenas 47,1% dos profissionais concordam que a alta administração não apoia a disseminação da cultura de controles internos na companhia (Gráfico 24):

Gráfico 24 – Razões de restrição – cultura dos controles internos



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.12 Custos relevantes à organização

Assim como a questão financeira pode impactar a utilização da metodologia pela auditoria interna, os profissionais de auditoria, num sentido mais amplo, foram inquiridos se a utilização do COSO 2013 poderia impactar nos custos da própria organização.

Nessa abordagem, apenas 29,0% dos profissionais de auditoria concordam que a utilização do COSO poderá gerar custos adicionais relevantes à organização (Gráfico 25):

Gráfico 25 – Razões de restrição – custos à organização



Fonte: análise dos dados (pesquisa)

4.3.7.13 Outras razões que podem restringir a utilização

Quando inquiridos a respeito de eventuais outras razões que restringiriam a utilização do COSO 2013, os profissionais citaram adicionalmente:

- a) A área de auditoria interna possui métricas internas para a avaliação dos controles internos – três respondentes;
- b) Falta de maturidade organizacional a respeito de controles internos e estruturas de governança – dois respondentes;
- c) Falta de priorização desse tema pela companhia – dois respondentes;
- d) Os trabalhos são realizados de acordo com o conhecimento de cada auditor – dois respondentes;
- e) O COSO apresenta sistemática de trabalho extremamente segmentada;
- f) O planejamento pode tomar um tempo maior, tornando mais difícil o atendimento aos prazos de auditoria;
- g) Há dificuldade em mensurar os resultados obtidos;
- h) O COSO está relacionado à área de controles internos, não à auditoria interna;
- i) A baixa formação dos auditores é o principal empecilho para a adoção do COSO pelos auditores internos;
- j) Os treinamentos são considerados caros;
- k) O acesso ao conteúdo do COSO é considerado difícil;
- l) Há divergências internas sobre o papel e objetivos do departamento de auditoria;
- m) A carreira anterior do gestor não se desenvolveu em auditoria interna;
- n) A área de auditoria interna foi criada recentemente;
- o) A empresa, por ser familiar, não tem controle ou manuais que determinam o que fazer;
- p) O COSO ainda não foi avaliado adequadamente.

Ainda que alguns itens apresentem mais de uma citação, observa-se que as “outras razões” estão pulverizadas em dezesseis comentários.

4.3.7.14 Principais razões que restringem a adoção do COSO 2013

De maneira geral, observa-se, com base nas evidências empíricas analisadas, que os profissionais de auditoria não concordam com a maior parte dos razões sugeridas que podem

restringir a adoção do COSO 2013, no entanto, ainda assim, algumas questões apresentaram considerável concordância às assertivas descritas, sendo:

Tabela 27 – Principais razões restritivas

Variável	Concordância
Desconhecimento sobre o <i>framework</i>	73,5%
Forma atual de avaliação considerada satisfatória	70,3%
Dificuldade em demonstrar os benefícios à alta administração	64,5%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que as três principais razões apresentadas não representam questões de ordem estrutural que impossibilitariam a aplicação do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos, estando relacionadas à própria área de auditoria interna.

Por outro lado, dada a baixa concordância, os profissionais de auditoria não confirmaram, como possíveis razões que podem restringir a utilização, as seguintes assertivas:

Tabela 28 – Razões menos citadas

Questão	Concordância
Existência de outros <i>frameworks</i> mais adequados	20,6%
Abordagem superficial em relação aos diversos assuntos tratados	24,5%
Custos relevantes à organização	29,0%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Destaca-se que o COSO 2013, na opinião dos auditores internos, é o principal *framework* de avaliação dos controles internos.

4.3.8 Utilização futura do COSO 2013

Dentre os que utilizam o COSO 1992, quase a totalidade dos respondentes (96,7%) considera a possibilidade de expandir o uso do *framework* a partir da versão 2013.

Em uma incidência menor, mas altamente representativa, 92,9% dos profissionais que já adotam a versão 2013 são favoráveis a expandir a sua utilização.

Em patamar inferior aos outros dois grupos de profissionais que utilizam o COSO 1992 ou COSO 2013, mas, também de maneira representativa, 84,6% dos profissionais que não utilizam a metodologia consideram que a área de auditoria deveria reavaliar a possibilidade de adoção do *framework*.

Os profissionais que já utilizam o COSO, nas versões 1992 ou 2013, apresentam maior grau de favorabilidade ao *framework*, quando comparados aos profissionais que não o utilizam.

4.4 ANÁLISE INFERENCIAL

Nessa fase, realizaram-se testes com a finalidade de efetuar inferências sobre os parâmetros amostrais, explorando relações de semelhanças/dessemelhanças entre os diversos grupos avaliados. Os seguintes testes não paramétricos foram aplicados:

- a) Qui-Quadrado: comparação das questões nominais;
- b) Mann-Whitney: comparação das questões escalares, apropriado para dois grupos;
- c) Kruskal-Wallis: comparação das questões escalares, apropriado para a comparação de três ou mais grupos.

4.4.1 Análise quanto à aplicação dos *frameworks* – geral

Dentre as variáveis analisadas, que caracterizam o perfil dos respondentes, não foram identificadas divergências de opinião estatisticamente significativas para os respondentes agrupados de acordo com o(a): organização estar ou não listada em bolsa, origem do capital e receita.

Em contrapartida, os grupos caracterizados pelas variáveis “sujeição a normas de controles internos” e “porte da auditoria interna” apresentaram divergências de utilização estatisticamente significativas.

4.4.1.1 Organizações sujeitas, ou não, a alguma norma sobre controles internos

Para essa variável, os respondentes estão segregados em dois grupos: auditores que atuam em organizações sujeitas a alguma norma de controles e profissionais cuja organização não necessita atender à determinada norma de controle.

O teste Qui-Quadrado (p-valor = 0,006) rejeita a hipótese de que os dois grupos de auditores, os que estão sujeitos a alguma norma de controle e os que não estão sujeitos, adotam posturas semelhantes em relação à utilização de algum *framework* de controles internos (Tabela 29):

Tabela 29 – Utilização de algum *framework*

<i>Framework</i>	Não sujeitas à norma		Sujeitas à norma		Total	
	N	%	n	%	n	%
COSO 1992 / COSO 2013	42	63,6%	74	83,1%	116	74,8%
Nenhum	24	36,4%	15	16,9%	39	25,2%
Total	66	100%	89	100%	155	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Embora os dois grupos utilizem, de maneira majoritária, algum *framework* de controles internos, observa-se que, dentre as organizações sujeitas a alguma norma de controle, o índice de utilização alcança o percentual de 83,1, quase 20 pontos acima do grupo de organizações não sujeitas à norma de controle.

Desmembrando as versões do *framework* de controles internos do COSO nas versões 1992 e 2013, ainda assim o teste Qui-Quadrado (p -valor = 0,004) rejeita a hipótese de que os dois grupos de auditores, os que estão sujeitos a alguma norma de controle e os que não estão sujeitos, adotam posturas semelhantes em relação à utilização de algum *framework* de controles internos (Tabela 30):

Tabela 30 – Utilização de versões do *framework*

<i>Framework</i>	Não sujeitas à norma		Sujeitas à norma		Total	
	N	%	n	%	N	%
COSO 1992	16	24,2%	16	18,0%	32	20,6%
COSO 2013	26	39,4%	58	65,2%	84	54,2%
Nenhum	24	36,4%	15	16,9%	39	25,2%
Total	66	100%	89	100%	155	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Apesar de a adoção do COSO 2013 ser majoritária para os dois grupos avaliados (organizações sujeitas e não sujeitas às normas de controles), 65,2% das áreas de auditoria vinculadas a organizações sujeitas a normas de controle já utilizam a versão 2013, enquanto menos da metade, 39,4%, das áreas de auditoria vinculadas a organizações não sujeitas a norma de controle utilizam a versão 2013.

Das análises efetuadas, percebe-se que a adoção do COSO 2013, pela auditoria interna, está mais fortemente associada a organização estar sujeita a alguma de norma de controle.

4.4.1.2 Porte da área de auditoria interna

Para essa variável, inicialmente, os respondentes estão segregados em quatro grupos, variando de acordo com a quantidade de auditores na área de auditoria interna: 1 a 4 profissionais, 5 a 10, 11 a 30 e acima de 30 profissionais.

Apesar da incidência crescente de utilização do COSO 2013 em relação ao porte de auditoria (Tabela 31), o teste Qui-Quadrado (p-valor = 0,098) não rejeita a hipótese de que os quatro grupos de auditores adotam posturas semelhantes em relação à utilização de algum *framework* de controles internos (Tabela 31):

Tabela 31 – Utilização – porte da auditoria interna – quatro grupos

<i>Framework</i>	1 a 4 prof.		5 a 10 prof.		11 a 30 prof.		Acima de 30 prof.		Total	
	N	%	n	%	n	%	n	%	n	%
COSO 1992	13	26,5%	8	19,5%	8	20,5%	3	11,5%	32	20,6%
COSO 2013	22	44,9%	18	43,9%	25	64,1%	19	73,1%	84	54,2%
Nenhum	14	28,6%	15	36,6%	6	15,4%	4	15,4%	39	25,2%
Total	49	100%	41	100%	39	100%	26	100%	155	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Conforme demonstrado na Tabela 31, a não rejeição está associada ao fato dos grupos de auditoria com “até quatro profissionais” e de “cinco a dez profissionais” apresentarem distribuição de frequências semelhantes, o mesmo fato ocorre entre os grupos “com onze a trinta profissionais” e “acima de trinta profissionais”.

Já segregando os respondentes em dois grupos, áreas de auditoria interna com até dez profissionais e áreas de auditoria com mais de dez profissionais, o teste Qui-Quadrado (p-valor = 0,012, menor do que 0,05) rejeita a hipótese de que os dois grupos adotam posturas semelhantes em relação à utilização de algum *framework* de controles internos (Tabela 32):

Tabela 32 – Utilização – porte da auditoria interna – dois grupos

<i>Framework</i>	Até 10 profissionais		Acima de 10 profissionais		Total	
	n	%	n	%	n	%
COSO 1992	21	23,3%	11	16,9%	32	20,6%
COSO 2013	40	44,4%	44	67,7%	84	54,2%
Nenhum	29	32,2%	10	15,4%	39	25,2%
Total	90	100%	65	100%	155	100%

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

A partir da análise das Tabelas 31 e 32, constata-se que a utilização do COSO 2013 apresenta maior incidência nas organizações que possuem áreas de auditoria com mais de dez profissionais – 67,7%, 20 pontos percentuais acima das organizações com áreas de auditoria com até dez profissionais – 44,4%.

4.4.2 Análise de percepção: motivos que favorecem a adoção do COSO 2013

Dentre as variáveis analisadas, que caracterizam o perfil dos respondentes, não foram identificadas divergências de opinião estatisticamente significativas para os respondentes agrupados de acordo com: experiência em auditoria interna, idade, função na auditoria, organização estar ou não listada em bolsa e origem do capital.

Em compensação, os grupos caracterizados pelas variáveis “sujeição a normas de controles internos”, “receita”, “porte da auditoria interna” e “utilização ou não de *framework*” apresentaram divergências de opinião estatisticamente significativas.

4.4.2.1 Organizações sujeitas, ou não, a alguma norma sobre controles internos

Para essa variável, os respondentes estão segregados em dois grupos: auditores que atuam em organizações sujeitas a alguma norma de controles e profissionais cuja organização não necessita atender a determinada norma de controle.

4.4.2.1.1 Motivo: credibilidade da auditoria interna

Por meio do teste de Mann-Whitney, verifica-se que a variável “COSO 2013 aumenta a credibilidade dos trabalhos de auditoria” apresentou nível de significância baixo, igual a 0,042 (inferior a 0,05), indicando que há distinção de opinião entre os grupos – Tabela 33:

Tabela 33 – Sujeição à norma de controles – credibilidade dos trabalhos

Grau de concordância	Sem norma de controle	Com norma de controle	Total
Elevada concordância	74,2%	86,5%	81,3%
Outros	25,8%	13,5%	18,7%
Total	100%	100%	100%
Média	3,9848	4,3371	4,1871

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Apesar de ambos os grupos já concordarem fortemente com o aumento da credibilidade a partir da utilização do COSO 2013, observa-se que, nas organizações sujeitas à norma de controles, essa percepção é ainda maior.

4.4.2.2 Porte da organização – receita anual

Para essa variável, os respondentes estão segregados em dois grupos, representados pelas empresas de grande porte (receita anual superior a R\$ 300 milhões) e de pequeno e médio porte (receita anual inferior a R\$ 300 milhões).

Por meio do teste de Mann-Whitney, foi possível identificar que duas variáveis apresentaram nível de significância baixo, inferior a 0,05, indicando que há distinção de opinião entre os grupos.

4.4.2.2.1 Motivo: credibilidade da auditoria interna

Novamente, a variável “COSO 2013 aumenta a credibilidade dos trabalhos de auditoria” apresentou nível de significância igual a 0,045, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 34):

Tabela 34 – Porte da organização – credibilidade dos trabalhos

Grau de concordância	Até R\$ 300 milhões	Acima de R\$ 300 milhões	Total
Elevada concordância	87,5%	79,7%	81,3%
Outros	12,5%	20,3%	18,7%
Total	100%	100%	100%
Média	4,4063	4,1301	4,1871

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Apesar de ambos os grupos já apresentarem elevada concordância com a assertiva, observa-se que, nas organizações menores, quase 90% dos profissionais entendem que o COSO 2013 aumenta a credibilidade dos trabalhos (Tabela 34).

4.4.2.2 Motivo: associação do COSO 2013 à obrigação regulatória

A variável “associação do COSO à obrigação regulatória” apresentou nível de significância igual a 0,016, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 35):

Tabela 35 – Porte da organização – associação do COSO 2013 à questão regulatória

Grau de concordância	Até R\$ 300 milhões	Acima de R\$ 300 milhões	Total
Elevada concordância	75,0%	54,5%	58,7%
Outros	25,0%	45,5%	41,3%
Total	100%	100%	100%
Média	3,9375	3,4146	3,5226

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que, nas organizações menores, os auditores internos, majoritariamente (75%), associam a utilização do COSO 2013 a uma exigência regulatória, percentual esse bem superior às organizações de grande porte.

Infere-se, portanto, que esse tipo de associação pode prejudicar a adoção do COSO, uma vez que os profissionais tendem a vincular a utilização à determinada obrigatoriedade.

4.4.2.3 Porte da auditoria interna

Para essa variável, os respondentes estão segregados em quatro grupos, variando de acordo com a quantidade de auditores na área de auditoria interna: 1 a 4, 5 a 10, 11 a 30 e acima de 30 profissionais.

4.4.2.3.1 Motivo: recompensa profissional

Por meio do teste de Kruskal-Wallis, foi possível identificar que a variável “COSO 2013 gera recompensa profissional” apresentou nível de significância igual a 0,001, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 36):

Tabela 36 – Porte da auditoria interna – recompensa profissional

Grau de concordância	1 a 4 prof.	5 a 10 prof.	11 a 30 prof.	Acima de 30 prof.	Total
Elevada concordância	75,5%	39%	46,2%	46,2%	53,5%
Outros	24,5%	61%	53,8%	53,8%	46,5%
Total	100%	100%	100%	100%	100%
Média	4,0408	3,2195	3,3077	3,3846	3,5290

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que, nos departamentos de auditoria de pequeno porte (até quatro auditores), a ampla maioria dos profissionais (quase 75,5%) entende que a adoção do COSO 2013 é um diferencial importante, podendo gerar recompensas profissionais. Ressalta-se que há significativa divergência de opinião entre esse grupo e os demais, acima de quatro profissionais, que não consideram, em sua maioria, que o COSO 2013 gera recompensa profissional (Tabela 36).

4.4.2.4 Adoção, ou não, dos frameworks de controles internos do COSO

Para essa variável, os respondentes estão segregados em três grupos: profissionais cuja área de auditoria interna não utiliza qualquer *framework*; profissionais em que as respectivas áreas de auditoria adotam o COSO 2013; e, por fim, profissionais vinculados às áreas de auditoria que adotam o COSO 1992.

Por meio do teste de Kruskal-Wallis, foi possível identificar que três variáveis apresentaram nível de significância baixo, inferior a 0,05.

4.4.2.4.1 Motivo: alinhamento dos trabalhos aos objetivos estratégicos e operacionais

A variável “Alinhamento dos trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos e operacionais” apresentou nível de significância igual a 0,023 , indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 37):

Tabela 37 – Utilização do COSO – alinhamento dos trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos

Grau de concordância	COSO 1992	COSO 2013	Nenhum	Total
Elevada concordância	87,5%	88,1%	64,1%	91,6%
Outros	12,5%	11,9%	35,9%	8,4%
Total	100%	100%	100%	100%
Média	4,2813	4,1905	3,7179	4,0903

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Embora todos os grupos concordem, de maneira majoritária, que o COSO 2013 possibilita alinhar os trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos e operacionais, observa-se que, dentre os profissionais que atuam em áreas de auditoria que não adotam a metodologia, o grau de concordância é significativamente menor (Tabela 37).

4.4.2.4.2 Motivo: melhoria da eficácia dos processos organizacionais

A variável “melhoria da eficácia dos processos organizacionais” apresentou nível de significância igual a 0,002 , indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 38):

Tabela 38 – Utilização do COSO – melhoria da eficácia dos processos organizacionais

Grau de concordância	COSO 1992	COSO 2013	Nenhum	Total
Elevada concordância	93,8%	90,5%	71,8%	94,2%
Outros	6,3%	9,5%	28,2%	5,8%
Total	100%	100%	100%	100%
Média	4,4688	4,3929	3,8205	4,2645

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Semelhante à questão anterior, ainda que todos os grupos apresentem concordância, o grupo dos auditores que não utiliza o COSO considera, em patamar inferior aos demais (71,8%), que a adoção do COSO 2013 possibilita a melhoria dos processos organizacionais (Tabela 38).

Por fim, dentre as análises de dessemelhanças apresentadas, observa-se que os profissionais de áreas de auditoria que não adotam qualquer *framework*; que são vinculados à organização não sujeita a norma de controle; ou que atuam em organização de pequeno e médio porte possuem um menor grau de concordância em relação aos motivos sugeridos que favorecem a adoção do COSO 2013, com destaque para:

- a) elevada associação da utilização da metodologia a uma obrigação regulatória (organizações com receita de até R\$ 300 milhões);
- b) menor percepção sobre a eficácia do instrumento em alinhar os trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos/operacionais e em aprimorar os processos organizacionais (áreas de auditoria que não utilizam o COSO 2013).

4.4.3 Análise de percepção: razões que podem restringir a adoção do COSO 2013

Buscando investigar as razões que justificam a não adoção do COSO 2013, foram realizadas, inicialmente, a avaliação de semelhanças e dessemelhanças entre grupos e, posteriormente, foram investigadas eventuais correlações existentes entre as principais razões citadas pelos respondentes.

Dentre as variáveis analisadas, que caracterizam o perfil dos respondentes, não foram identificadas divergências de opinião estatisticamente significativas para os respondentes agrupados de acordo com a: idade, função na auditoria, organização estar ou não listada em bolsa e origem do capital.

Em compensação, os grupos caracterizados pelas variáveis “experiência em auditoria interna”, “sujeição a normas de controles internos”, “receita”, “porte da auditoria interna” e “utilização ou não de *framework*” apresentaram divergências de opinião estatisticamente significativas.

4.4.3.1 Experiência em auditoria interna

Para essa variável, os respondentes estão segregados em quatro grupos, de acordo com tempo de experiência na profissão.

4.4.3.1.1 Razão: forma atual de avaliação considerada satisfatória

Por meio do teste de Kruskal-Wallis, verifica-se que a variável “forma atual de avaliação considerada satisfatória” apresentou nível de significância baixo, igual a 0,018 (inferior a 0,05), indicando que pelo menos um dos grupos possui opinião distinta dos demais (Tabela 39):

Tabela 39 – Experiência em auditoria – forma atual de avaliação

Grau de concordância	1 a 2 anos	3 a 5 anos	6 a 10 anos	Acima de 10 anos	Total
Elevada concordância	20%	86,2%	60,8%	74,3%	70,3%
Outros	80%	13,8%	39,2%	25,7%	29,7%
Total	100%	100%	100%	100%	100%
Média	3,0000	4,0000	3,4706	3,8571	3,7290

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que o grupo dos profissionais menos experientes não considera satisfatória a forma atual de avaliação como satisfatória e, portanto, essa variável não seria uma razão que restringiria a adoção do COSO 2013. Ressalta-se, entretanto, que a amostra estudada apresenta apenas cinco profissionais com até dois anos de experiência em auditoria interna.

4.4.3.2 Organizações sujeitas, ou não, a alguma norma sobre controles internos

Para essa variável, os respondentes estão segregados em dois grupos: auditores que atuam em organizações sujeitas a alguma norma de controles e profissionais cuja organização não necessita atender à determinada norma de controle.

4.4.3.2.1 Razão: organização não apoia a cultura de controles internos

Por meio do teste de Mann-Whitney, verifica-se que a variável “organização não apoia a cultura de controles internos” apresentou nível de significância baixo, igual a 0,016 (inferior a 0,05), indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 40):

Tabela 40 – Sujeição à norma de controles – organização não apoia os controles

Grau de concordância	Sem norma controle	Com norma controle	%
Elevada concordância	56,1%	40,4%	47,1%
Outros	43,9%	59,6%	52,9%
Total	100%	100%	100%
Média	3,3636	2,8427	3,0645

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que, nas organizações não sujeitas à norma de controles, o apoio da alta administração em relação aos controles internos é menos percebido pelos auditores: 56,1% dos profissionais consideram que a organização não apoia cultura de controles internos e, por essa razão, a área de auditoria não se sente incentivada a utilizar o COSO 2013, percentual superior em mais de 15% ao grupo das “organizações sujeitas a norma de controles”.

Denota-se, também, que o apoio da alta administração, de certa forma, está influenciado pelo ambiente regulatório ao qual a empresa está sujeita, podendo não ser, em grande parte dos casos, uma ação voluntária em relação ao incentivo à cultura de controles internos.

4.4.3.3 Porte da organização – receita anual

Para essa variável, os respondentes estão segregados em dois grupos, representados pelas empresas de grande porte (receita anual superior a R\$ 300 milhões) e de pequeno e médio porte (receita anual inferior a R\$ 300 milhões).

Por meio do teste de Mann-Whitney, foi possível identificar que três variáveis apresentaram nível de significância baixo, inferior a 0,05.

4.4.3.3.1 Razão: desconhecimento sobre o *framework*

A variável “desconhecimento sobre o *framework*” apresentou nível de significância igual a 0,026, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 41):

Tabela 41 – Porte da organização – desconhecimento sobre o *framework*

Grau de concordância	Até R\$ 300 milhões	Acima de R\$ 300 milhões	Total
Elevada concordância	87,5%	69,9%	73,5%
Outros	12,5%	30,1%	26,5%
Total	100%	100%	100%
Média	4,1875	3,7154	3,8129

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Apesar de ambos os grupos concordarem que o desconhecimento inibe a utilização do COSO 2013, observa-se que, nas organizações menores, quase 90% dos auditores entendem que os auditores internos desconhecem a metodologia e, por essa razão, não a utilizam (Tabela 41).

4.4.3.3.2 Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à auditoria interna

A variável “COSO 2013 gera custos adicionais relevantes à auditoria interna” apresentou nível de significância igual a 0,006 , indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 42):

Tabela 42 – Porte da organização – custos para a auditoria interna

Grau de concordância	Até R\$ 300 milhões	Acima de R\$ 300 milhões	Total
Elevada concordância	59,4%	35%	40%
Outros	40,6%	65%	60%
Total	100%	100%	100%
Média	3,5313	2,9106	3,0387

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que, nas organizações menores, os auditores internos, majoritariamente (quase 60%), consideram que o COSO implicaria em custos relevantes à auditoria interna, ao contrário dos auditores que atuam em organizações de grande porte, em que a minoria (40%)

considera que o COSO resulta em custos adicionais importantes à área de auditoria interna (Tabela 42).

4.4.3.3 Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à organização

A variável “COSO 2013 gera custos adicionais relevantes à organização” apresentou nível de significância igual a 0,002, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 43):

Tabela 43 – Porte da organização – custos para a organização

Grau de concordância	Até R\$ 300 milhões	Acima de R\$ 300 milhões	Total
Elevada concordância	56,3%	22,0%	29%
Outros	43,8%	78,0%	71%
Total	100%	100%	100%
Média	3,3438	2,7236	2,8516

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Nas organizações de pequeno e médio porte, a maioria dos auditores internos (56,3%) considera que a adoção do COSO pela própria auditoria interna implicaria em custos relevantes à organização, ao contrário dos auditores que atuam em organizações de grande porte, em que a minoria (22%) considera que o COSO 2013 resultaria em custos adicionais relevantes à organização (Tabela 43).

4.4.3.4 Porte da auditoria interna

Para essa variável, os respondentes estão segregados em quatro grupos, variando de acordo com a quantidade de auditores na área de auditoria interna: um a quatro, cinco a dez, onze a trinta e acima de trinta profissionais.

4.4.3.4.1 Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à auditoria interna

Por meio do teste de Kruskal-Wallis, foi possível identificar que a variável “COSO 2013 gera custos adicionais relevantes à auditoria interna” apresentou nível de significância igual a 0,006, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 44):

Tabela 44 – Porte da auditoria interna – custos para a auditoria interna

Grau de concordância	1 a 4 prof.	5 a 10 prof.	11 a 30 prof.	Acima de 30 prof.	Total
Elevada concordância	59,2%	31,7%	30,8%	30,8%	40%
Outros	40,8%	68,3%	69,2%	69,2%	60%
Total	100%	100%	100%	100%	100%
Média	3,4898	2,7805	2,7692	3,0000	3,0387

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que, nos departamentos de auditoria de pequeno porte (até quatro profissionais), a maioria dos profissionais (quase 60%) entende que a adoção do COSO 2013 implicaria em custos adicionais relevantes à área (Tabela 44).

4.4.3.5 Adoção, ou não, dos frameworks de controles internos do COSO

Para essa variável, os respondentes estão segregados em três grupos: profissionais cuja área de auditoria interna não utiliza qualquer *framework*; profissionais em que as respectivas áreas de auditoria adotam o COSO 2013; e, por fim, profissionais vinculados às áreas de auditoria que adotam o COSO 1992.

Por meio do teste de Kruskal-Wallis, foi possível identificar que três variáveis apresentaram nível de significância baixo, inferior a 0,05.

4.4.3.5.1 Razão: baixa difusão do COSO 2013

A variável “baixa difusão do COSO 2013” apresentou nível de significância igual a 0,027, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 45):

Tabela 45 – Utilização do COSO – Difusão do COSO 2013

Grau de concordância	COSO 1992	COSO 2013	Nenhum	Total
Elevada concordância	50,0%	36,9%	43,6%	61,9%
Outros	50,0%	63,1%	56,4%	38,1%
Total	100%	100%	100%	100%
Média	3,4063	2,7738	3,2821	3,0323

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Naturalmente, os profissionais que percebem a utilização do COSO 2013 nas respectivas áreas de auditoria são os que menos concordam com a assertiva relacionada à baixa divulgação do COSO 2013 (Tabela 45).

4.4.3.5.2 Razão: COSO 2013 gera custos adicionais à auditoria interna

A variável “COSO 2013 gera custos adicionais relevantes à auditoria interna” apresentou nível de significância igual a 0,006:

Tabela 46 – Utilização do COSO – custos para a auditoria interna

Grau de concordância	COSO 1992	COSO 2013	Nenhum	Total
Elevada concordância	37,5%	29,8%	64,1%	68,4%
Outros	62,5%	70,2%	35,9%	31,6%
Total	100%	100%	100%	100%
Média	3,0938	2,7976	3,5128	3,0387

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que os auditores internos que atuam em organização que não adotam qualquer metodologia, em sua maioria (62,5%), consideram que a adoção implicaria em custos adicionais relevantes à própria área, em contraste com os demais grupos, usuários das metodologias (Tabela 46).

4.4.3.5.3 Razão: organização não apoia a cultura de controles internos

A variável “organização não apoia a cultura de controles internos” apresentou nível de significância igual a 0,020, indicando que há distinção de opinião entre os grupos (Tabela 47):

Tabela 47 – Utilização do COSO – organização não apoia os controles internos

Grau de concordância	COSO 1992	COSO 2013	Nenhum	Total
Elevada concordância	31,3%	46,4%	61,5%	62,6%
Outros	68,8%	53,6%	38,5%	37,4%
Total	100%	100%	100%	100%
Média	2,5938	3,0476	3,4872	3,0645

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

Observa-se que, nas áreas de auditoria não usuárias do COSO, a falta de apoio da alta administração em relação aos controles internos é um fator que desestimula a adoção da metodologia pela própria auditoria interna, representando uma influência direta da administração sobre a forma de trabalho dos auditores internos (Tabela 47).

Por fim, dentre as análises de dessemelhanças apresentadas, observa-se que os profissionais de áreas de auditoria que não adotam qualquer *framework*; que atuam em unidades de auditoria de pequeno porte; que são vinculados à organização não sujeita à norma de controle; ou que atuam em organização de pequeno e médio porte visualizam maiores barreiras financeiras e não financeiras em relação à utilização do COSO 2013, com destaque para a percepção de que:

- a) a organização não apoia a cultura de controles internos (áreas de auditoria não usuárias do COSO 2013 ou áreas de auditoria não sujeitas à norma de controle);
- b) a adoção do COSO 2013 implicaria em aumento nos custos da área de auditoria interna (áreas de auditoria vinculadas à organização de pequeno/médio porte e áreas de auditoria de pequeno porte; áreas de auditoria não usuárias do COSO 2013);
- c) a utilização do COSO 2013 aumentaria os custos para a organização (áreas de auditoria vinculadas à organização de pequeno/médio porte).

4.4.3.6 Correlação entre as razões que podem restringir a adoção do COSO 2013

Por meio da aplicação do coeficiente de Spearman, método não paramétrico que não considera qualquer suposição em relação à distribuição de frequências, foram efetuadas avaliações considerando eventuais correlações entre as razões sugeridas que restringiriam a adoção do COSO 2013.

Tendo por base as principais razões citadas pelos profissionais que não utilizam qualquer *framework* de controles internos, conforme observado quando da verificação das distribuições de frequências e aplicações dos testes Mann-Whitney e Kruskal-Wallis, as principais correlações, consideradas moderadas, abrangeram as seguintes variáveis:

Tabela 48 –Correlação entre as razões que podem restringir a adoção do COSO 2013

Razão para não adoção	Coefficiente de Spearman
Desconhecimento sobre o <i>framework</i> ----- Forma atual de avaliação considerada satisfatória	0,338*
Forma atual de avaliação considerada satisfatória ----- Dificuldade em transformar o COSO 2013 em trabalhos de auditoria	0,334*
Dificuldade em transformar o COSO 2013 em trabalhos de auditoria ----- Dificuldade em demonstrar os benefícios à alta administração	0,388*
COSO 2013 representa custos relevantes para a auditoria interna ----- COSO 2013 representa custos relevantes para à organização	0,520**
A alta administração não apoia os controles internos ----- Falta de estímulo da gerência	0,338*

Fonte: análise dos dados (pesquisa)

(*) Correlação é significativa em 5%

(**) Correlação é significativa em 1%

Analisando a primeira correlação demonstrada na Tabela 48, é possível inferir que os auditores, de certa forma, consideram satisfatória a forma atual de avaliação em função de não possuírem conhecimento sobre o *framework*, além do fato de considerarem difícil transformá-lo em projetos de auditoria. Tanto o desconhecimento quanto à dificuldade percebida representam barreiras para a utilização do COSO 2013.

Essa mesma dificuldade operacional em relação ao COSO, conforme observado, prejudica também a demonstração dos benefícios da metodologia à alta administração pela auditoria interna

Adicionalmente, a falta de estímulo da própria gerência em relação à utilização do *framework* está correlacionada ao fato de a alta administração não apoiar a cultura de controles internos.

Por fim, há correlação também entre a percepção de custos adicionais à auditoria interna e, conseqüentemente, à própria organização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo, por meio de *survey* realizado com auditores internos e gerentes de auditoria interna, teve por objetivo averiguar a percepção de profissionais acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos. Visando atingir o objetivo proposto, o problema de pesquisa foi desdobrado em questões que consideraram não somente a opinião dos profissionais, mas também a aplicação da metodologia.

Em fase que antecedeu a análise dos dados, foram realizados testes de confiabilidade que demonstraram ser adequada a consistência interna do instrumento de pesquisa.

Os critérios para a avaliação da aplicabilidade do COSO 2013 foram definidos a partir da revisão da bibliografia, abrangendo, principalmente, características do instrumento e da própria área de auditoria que poderiam contribuir com a redução do conflito de agência.

Em linha com a literatura existente, que relaciona a redução dos conflitos de agência à atuação da auditoria interna e à adoção de metodologia de controles internos, os profissionais consideram o *framework* do COSO, versão 2013, útil e aplicável aos trabalhos de auditoria, sendo destacada, inclusive, a importância para a auditoria interna de todos os dezessete princípios emanados, com destaque para o princípio um, “integridade e valores éticos”, que foi considerado extremamente importante pela ampla maioria dos respondentes.

Corroborando a percepção de aplicabilidade, constata-se, de maneira geral, que a metodologia do COSO, nas versões 1992 e 2013, é aplicada pela maioria das áreas de auditoria interna pesquisadas, sendo preponderante a aplicação da versão mais recente, apesar de ter passado a vigorar, sem a concorrência da versão anterior, recentemente em dezembro de 2014. Ressalta-se que nenhum respondente declarou utilizar as outras duas metodologias de controles internos presentes na literatura, Turnbull e CoCo.

Analisando de maneira segregada as organizações sujeitas e não sujeitas às normas de controles internos, observa-se maior incidência de utilização do *framework* do COSO 2013 por parte das áreas de auditoria interna cuja organização está exposta a alguma norma de controles internos, embora a adoção formal de uma metodologia de controles internos não seja item obrigatório dentre a ampla maioria das regulamentações de controles internos.

Apesar da diferenciação entre os dois grupos, parte considerável das áreas de auditoria interna, vinculadas às organizações que não necessitam atender às normas de controles internos, adota o COSO 2013 para avaliar os controles internos. Embora o percentual de utilização supere as organizações que utilizam a versão 1992 e as organizações que não

adotam qualquer metodologia, a utilização do COSO 2013 não representa a maioria absoluta nesse grupo (organizações não sujeitas à norma de controle).

A incidência de utilização também está associada ao porte dos departamentos de auditoria, haja vista que áreas de auditoria com mais de dez profissionais apresentaram percentual de utilização significativamente superior quando comparadas ao grupo das organizações com até dez profissionais.

Já avaliando a aplicação do instrumento a partir dos princípios estabelecidos pela metodologia, destacam-se, entre as organizações que utilizam o COSO 2013, os princípios que apresentaram citações por quase todos os respondentes:

- a) Princípio três, relacionado à definição de autoridades e responsabilidades (ex.: limites de alçada)
- b) Princípio dez, relacionado aos controles internos que contribuem para a redução dos principais riscos da organização;
- c) Princípio um, relacionado à integridade e valores éticos.

Por outro lado, verifica-se que a utilização dos princípios não é realizada de maneira uniforme, com destaque para a baixa utilização, em números absolutos, do princípio quatro, relacionado à “competência dos profissionais da organização”, com pouco mais de 50% de citações e, em números relativos, do princípio quinze, relacionado à “comunicação com os públicos externos”, com aproximadamente 64% de citações.

Adicionalmente, com base na análise de conteúdo, consta-se que, mesmo com a inclusão de um princípio específico sobre Tecnologia da Informação, parte dos profissionais declarou utilizar também o COBIT, metodologia voltada para a avaliação de controles originários dos sistemas informatizados.

Focando especificamente o grupo de usuários das metodologias, nas versões 1992 e 2013, foi possível constatar que, na opinião dos profissionais, o COSO 2013 é um forte indutor dos cinco atributos de auditoria presentes na literatura, com destaque para a contribuição com a objetividade e qualidade dos trabalhos, corroborando, dessa forma, a literatura existente.

Quanto aos motivos que favorecem à adoção, os profissionais confirmaram a maior parte das assertivas apresentadas, com destaque para a percepção de que o COSO 2013 contempla assuntos relevantes para a auditoria interna, contribui para o fortalecimento da estrutura de governança da organização e, finalmente, que o *framework* melhora a qualidade dos trabalhos realizados pela auditoria interna. Dado o elevado grau de concordância com a maioria das assertivas, ficou evidenciada que a inter-relação entre o COSO 2013 e a auditoria

interna é percebida pelos auditores internos como um forte meio de reduzir o conflito de agência nas organizações.

Por outro lado, os auditores, de maneira geral, não consideraram que o COSO 2013 proporciona recompensa profissional e, também, não confirmaram que a sua adoção representaria baixo impacto, em horas, na programação de auditoria.

Adicionalmente, a partir da análise de dessemelhanças entre grupos, observa-se que os profissionais de áreas de auditoria que não adotam qualquer *framework*; que são vinculados à organização não sujeita à norma de controle; ou que atuam em organização de pequeno e médio porte possuem um menor grau de concordância em relação às razões sugeridas para a adoção do COSO 2013, com destaque para a menor percepção sobre a eficácia do instrumento em alinhar os trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos/operacionais e em aprimorar os processos organizacionais.

Quanto às razões que podem restringir a adoção do instrumento, os profissionais, de maneira geral, consideraram situações vinculadas à própria área de auditoria interna: falta de conhecimento sobre a metodologia; o fato de os próprios auditores internos, apesar da falta de abordagem metodológica, considerarem satisfatória a forma atual de avaliação; e a dificuldade que a própria área de auditoria interna tem em demonstrar os benefícios da adoção do COSO 2013 à alta administração.

Já buscando identificar dessemelhanças entre os grupos, observa-se que os profissionais de áreas de auditoria que não adotam qualquer *framework*; que atuam em unidades de auditoria de pequeno porte; que são vinculados à organização não sujeita à norma de controle; ou que atuam em organização de pequeno e médio porte visualizam maiores barreiras financeiras e não financeiras em relação à utilização do COSO 2013, com destaque para a percepção de que “a organização não apoia a cultura de controles internos”, “a adoção do COSO 2013 implicaria em aumento nos custos da área de auditoria interna”; e “a utilização do COSO 2013 aumentaria os custos para a organização”.

Avaliando as correlações existentes entre estas razões que restringem à adoção, infere-se que os profissionais que consideram satisfatória a forma atual de avaliação estão influenciados pelo desconhecimento a respeito da metodologia e também pela percepção de que haveria dificuldade em transformá-la em trabalhos de auditoria.

Confirmando a percepção de aplicabilidade do instrumento, quase a totalidade dos profissionais de áreas de auditorias usuárias do instrumento considera que o escopo atual de utilização de metodologia deve ser expandido a partir do COSO 2013. Com uma incidência inferior, mas também altamente representativa, os profissionais que não adotam qualquer

instrumento consideram que a área de auditoria deveria passar a aplicar a metodologia. Entre os dois grupos mencionados, observa-se, entretanto, que os profissionais que já aplicam o COSO apresentam maior grau de favorabilidade ao *framework*.

Por fim, com base na teoria da agência, pode-se resumir que os auditores internos consideram o COSO 2013 um instrumento aplicável à avaliação dos controles internos, sendo, inclusive, a metodologia mais utilizada, ressalvando, entretanto, que:

- As maiores incidências de utilização estão relacionadas às áreas de auditoria de grande porte ou cujas respectivas organizações estão sujeitas a alguma norma de controle;
- Os princípios não são utilizados de maneira uniforme;
- Os controles internos relacionados à Tecnologia da Informação são avaliados considerando, também, outra metodologia específica e mais completa sobre o tema (COBIT).

De maneira semelhante à utilização propriamente dita, a percepção positiva em relação ao instrumento está ligada, também, aos profissionais que atuam em:

- departamentos de auditoria interna de grande porte;
- organizações sujeitas a alguma norma de controle;
- organizações de grande porte;
- departamentos de auditoria que já utilizam o *framework* de controles internos do COSO.

Como limitação deste trabalho, apesar do rigor em relação ao critério estabelecido, indica-se a forma de acesso à amostra, que foi realizada por conveniência, ou seja, não probabilística, o que impossibilita inferir os resultados alcançados ao universo de auditores internos atuantes no Brasil.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se avaliar o papel dos auditores internos frente à recente regulamentação da Lei Brasileira Anticorrupção, tendo por referência os cinco princípios presentes no componente ambiente de controle do COSO 2013.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Michael B. Agency Theory and the Internal Audit. **Managerial Auditing Journal**, Vol. 9 Iss: 8, pp.8 – 12, 1994.

AL-MATARI, E.M. The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research *Framework*. **International Review of Management and Marketing**, v. 4, Issue 1, p. 34-41, 2014.

ALVES, Adriano Bertoldo. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)– Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ARENA, Marika. Internal Audit in Italian Universities: An Empirical Study. **Procedia – Social and Behavioral Sciences**, v. 93, p. 2000-2005, out. 2013.

ATTIE, William. **Auditoria: conceito e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. Circular n. 3.467, de 14 de setembro de 2009. **Dispõe critérios para elaboração dos relatórios de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos e de descumprimento de dispositivos legais e regulamentares e dá outras providências**. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=098186548&method=detalharNormativo>>. Acesso em: 10 maio 2014.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. Resolução n. 2.554, de 29 de setembro de 1998. **Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos**. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=098186548&method=detalharNormativo>>. Acesso em: 10 maio 2014.

BARROS, Joaquim dos Santos. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa**. 2007. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria)–Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

BEUREN ET AL., I.M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BM&FBOVESPA. **Aprimoramento da governança das estatais**, 2015. Disponível em <<http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/noticias/2015/Programa-de-Governanca-de-Estatais-2015-04-17.aspx>> Acesso em: 29 abr. 2015.

BOOTH, W.C.; COLOMB; G.G.; WILLIAMS, J.M. **A arte da pesquisa**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. Tese (Doutorado)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOYTON, W.; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 22 out. 2014.

BRASIL. Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015. Regulamenta a Lei no 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm>. Acesso em: 25 abr. 2015.

CARVALHO, A. Governança Corporativa no Brasil em perspectiva. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP)**, São Paulo, v. 37, n. 3, 2002.

CARVALHO, Rita de Cássia Ramos. **Avaliação da percepção dos gerentes das agências de varejo de um banco comercial brasileiro acerca do sistema de controles internos**. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração)–Curso de Pós-Graduação em Administração, FEAD, Belo Horizonte, 2006.

COCURULLO, Antonio. **Gestão de Risco Corporativo**. 3. ed. São Paulo: Price Water House Coopers, 2004.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Instrução n. 480, de 7 de dezembro de 2009. **Dispõe sobre o registro de emissores de valores mobiliários admitidos à negociação em mercados regulamentados de valores mobiliários..** Disponível em:<www.cvm.gov.br/port/infos/inst480%20-%20consolidada.pdf>. Acesso em: 10 jul 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Instrução n. 552, de 9 de outubro de 2014. **Altera e acrescenta dispositivos à Instrução CVM n. 480, de 7 de dezembro de 2009 e altera dispositivos da Instrução CVM n. 358, de 3 de janeiro de 2002 e da Instrução CVM n. 481, de 17 de dezembro de 2009.** Disponível em: <www.cvm.gov.br/port/infos/inst552%20-%20consolidada.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2015.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SEP/N. 02/2015, 26 de fevereiro de 2015. **Orientações gerais sobre procedimentos a serem observados pelas companhias abertas, estrangeiras e incentivadas.** Disponível em: <www.cvm.gov.br/port/infos/ofic022015.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC n. 986/03. **NBC T 12 - Da Auditoria Interna**. Disponível em: <http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0986_2002.pdf>. Acesso em: 10 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC n. 1135/08. **NBC T 16.8 – Controle Interno.** Disponível em: <https://www.google.com.br/?gfe_rd=cr&ei=C755Vdq-JJCq8wfaoYDIBw#>. Acesso em: 15 abr. 2015.

CORRAR, L. J. ; PAULO, E. ; FILHO, José Maria Dias. **Análise multivariada para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia.** São Paulo: Atlas, 2007. v. 1. 568 p.

COSO. **Internal Control – Integrated Framework.** Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Altamonte Springs, Florida, 1992.

COSO. **Internal Control – Integrated Framework.** Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Altamonte Springs, Florida, 2013.

CRUZ, Bleise Rafael da. **A prática de controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria.** 2009. Dissertação (Mestrado)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; MARCELINO, Gileno Fernandes; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. Custo-benefício do controle: proposta de um método para a avaliação com base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança.** Brasília, v. 13, n. 2, p. 3-19, maio/ago. 2010.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Auditoria Interna no Brasil - Função estratégica para a geração de valor nas organizações** – Pesquisa 2014. Disponível em < <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/AuditoriaInternaBrasil2015.pdf>>. Acesso em: 25.mai.2015.

DIAS, Sergio Ricardo Leandro. **A interferência da cultura organizacional na atividade do auditor interno:** um estudo com auditores internos de instituições financeiras. 2013. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial)–Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. **Revista Del Instituto de Custos,** v. 2, n. 2, p. 1-18, 2008.

EHRENTREICH, Hugo Paulo. **Percepção dos gestores de um grupo de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de risco.** 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2009.

ELIAS, Zanoni dos Santos. **Controles internos em indústria plástica:** Estudo sobre controles internos com base na Metodologia COSO. 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2010.

ENDAYA, K.A. Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical *Framework.* **Research Journal of Finance and Accounting,** v. 4, Issue 10, 2013

FÁVERO, L. P. L.; BELFIORE, P. P.; CHAN, B. L.; SILVA, F. L. **Análise de Dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FINANCIAL EXECUTIVES INTERNATIONAL (FEI). Keeping Your Controls Under Control: COSO Turns One. **Financial Executives International Daily**, May 12, 2014.

FERMA/ECIIA. **Monitoring the effectiveness of internal control, internal audit and risk management systems: Guidance for boards and audit committees**. FERMA/ECIIA, Brussels, Belgium, 2010.

FERNANDES, Francisco C; MACHADO, Débora Gomes. Teoria da agência e governança corporativa: uma reflexão acerca da relação de subordinação organizacional da contabilidade à administração. **Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais – SIMPOI, 2011**, São Paulo, Anais. São Paulo, Fundação Getúlio Vargas.

FERNANDES, Francisco C; HEINZMANN, Lígia Maria; WIENHAGE, Paulo. Controles internos: comparativo entre estruturas padrão. Seminários em Administração – **XIII SEMEAD, 2010**, São Paulo, Faculdade de Economia e Administração – Universidade de São Paulo.

FERREIRA, Helem Mara Confessor. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos**: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília – UnB, Universidade Federal da Paraíba – UFPB e Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, João Pessoa, 2013.

FREITAS, Eduardo Costa de. **Avaliação do sistema de combate às fraudes empresariais no Brasil**. 2013. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUPTA, Parveen P. COSO 1992 Control *Framework* and Management Reporting on Internal Control: Survey and Analysis of Implementation Practices. **Institute of Management Accountants in U.S.A.**, 2009. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1417604> Acesso em: 10 jul. 2014.

HAIR JR. Joseph F.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Análise Multivariada de Dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HILL, M.M.; HILL, A. **Investigação por Questionário**. 2. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2009..

INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL (ISACA). **COBIT 5**, 2015. Disponível em <<http://www.isaca.org/cobit>> Acesso em: 8 mai. 2015.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA). **Auditando o ambiente de controle**, Florida, IIA, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**, 2009. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br>> Acesso em: 10 ago. 2014.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA). **Declaração de Posicionamento: As Três Linhas de Defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**, Florida, 2013.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**, 2013. Disponível em <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013_portuguese.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2014.

JENSEN, Michael C; MECKLING, William H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, abr/jun 2008.

LÉLIS, Débora Lage Martins; MARIO, Poueri do Carmo. Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e controle interno: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. **Congresso USP FIPECAFI**, São Paulo, 2009.

LÉLIS, Débora Lage Martins. **Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Curso de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

LOPES, A.B. Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A.B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LOPEZ, Thomas; VANDERVELDEA, Scott; WU, Yi-Jing. Investor perceptions of an auditor's adverse internal control opinion. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 28, n. 3, p. 231-250, mai. 2009.

McNALLY, Stephan. **The 2013 COSO Framework & SOX Compliance**. Strategic Finance COSO, 2013

MACHADO, Márcia Reis. **As informações sociais e ambientais evidenciadas nos relatórios anuais das empresas: a percepção de usuários**. 2010. Tese (Doutorado)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MAHDY, Dina F. El.; THIRUVADI, Sheela. Antecedents, Characteristics and Consequences of Internal Control Weaknesses and the COSO (2013). **Framework**. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2479646>. Morgan State University, Baltimore, 2014.

MALMI, T. BROWN, D. A. Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. Management. **Accounting Research**, v. 19, Issue 4, p. 287-300, dec. 2008.

MARTIN, K., Sanders, E.; Scalan, G. The potential impact of COSO internal control integrated *framework* revision on internal audit structured SOX work programs. **Research in Accounting Regulation**, Volume 26, Issue 1, Pages 110-117, 2014.

MATHEUS, Claudinei Portilho. **Medição de desempenho de auditoria interna**: um estudo empírico. 2012. Dissertação (Mestrado em Controladoria)–Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

MERCHANT, Kenneth A; VAN DER STEDE, Wim A. **Management control systems: performance measurement, evaluation, and incentives**. 2nd. ed. New York; Prentice Hall 2007

MIGLIAVACCA, Paulo N.. **Controles Internos nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MOELLER, Robert R. **COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance (GRC) Processes**. 2nd. ed. Estados Unidos: Willey Corporate F&A, 2011.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. Divulgação da Informação Contábil, Governança Corporativa e Controle Organizacional: uma relação necessária. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 25-47, 2008.

OYADOMARI, J. C. T.; MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; DULTRA-DE-LIMA, R. G. Fatores indutores de inovação e manutenção de práticas de controle gerencial:um estudo exploratório. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 2, p. 125-141, 2013.

PAAPE, L. **Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function**. Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management (ERIM), 2007.

PEREZ LOPEZ, Aurora V. 2014. Propuesta de salvaguardas para la independencia de la función de auditoría interna. **Estudios Gerenciales**, v. 30, Issue 131, p. 115-123, apr./jun. 2014.

PEURSEM, K. V.; PUMPHREY, L. D. “Internal Auditors and Independence: An Agency Lens on Corporate Practice. **Financial Reporting, Regulation and Governance**, 4(2), p. 1-33, 2005.

PETRS, Marcos. **Implantando e Gerenciando a Lei Sarbanes Oxley**: Governança corporativa agregando valor aos negócios. São Paulo: Atlas, 2007.

PICCOLI, Pedro Guilherme Ribeiro; SOUZA, Alceu; SILVA, Wesley Vieira. As práticas de governança corporativa diminuem o gerenciamento de resultados? Evidências a partir da aversão na divulgação de prejuízos e de queda nos lucros. **Revista Contemporânea de Contabilidade, UFSC**. Florianópolis,, Vol. 11, No. 22, p141-162, jan/abr. 2014

PIMENTEL, Maria Cristina Pereira. **Relação entre monitoramento do ambiente e orientação estratégica**: um estudo da percepção de profissionais de inteligência competitiva. 2013. Dissertação (Mestrado em Administração)–Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

POLTRONIERI, Carlos Cristiano. **Um estudo sobre controles internos em pequenas e médias empresas de TI**. 2012. Dissertação (Mestrado em Controladoria)–Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD - PCAOB. Auditing Standard No. 5, 15 de novembro de 2007. **An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements**. Disponível em: <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/auditing_standard_5.aspx>. Acesso em: 21 abr. 2015.

REDING, Kurt F. Internal Auditing – Assurance % Consulting Services. **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**. Altamonte Springs, Florida, 2008.

REZAEE, Zabihollah. What the COSO report means for internal auditors, **Managerial Auditing Journal**, Murfreesboro, Vol. 10 Iss: 6, pp.5 – 9, 1995

RITTENBERG, Larry E. **COSO Internal Control – Integrated Framework – Turning Principles into Positive Action**. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs, Florida, 2013.

ROCHA, Irani; PEREIRA, Alexandre; BEZERRA, Francisco. Análise da produção científica sobre teoria da agência e assimetria da informação, **REGE Revista de Gestão da USP**, São Paulo, v.19, n. 2, abr-jun 2012.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill. 2006.

SANTOS, Renato; AMORIM, Cristina; HOYOS, Arnoldo. Corrupção e Fraude – Princípios Éticos e Pressão Situacional nas Organizações. **Journal on Innovation and Sustainability**. São Paulo, Vol. 1, No. 2. 2010.

SARBANES-OXLEY ACT. United States, 2002.

SARENS, Gerrit. Internal auditing research. **International Journal of Auditing**, Chichester, v. 13, n. 1, p. 1-7, mar. 2009.

SARENS, Gerrit; ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J. Monitoring effects of the Internal audit function : agency theory versus other explanatory variables. **International Journal of Auditing**, Oxford, 2011.

SARENS, Gerrit; ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J.; LENZ, Rainer. “Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance”, **Journal of Applied Accounting Research**, v. 13, Issue 2, p. 191-204, 2012.

SARENS, Gerrit; DE BEELDE, Ignace. The relationship between internal audit and senior management: an analysis of expectations and perceptions. **International Journal of Auditing, Chichester**, v. 10, n. 3, p. 219-41, nov. 2006.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. Release. 33-8810. **Commission Guidance Regarding Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting Under Section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934**, Washington, DC, jun. 2007.

SILVA, Nerylson Lima. **Relação Brasil-Banco Mundial: O papel do Banco Mundial no auxílio ao financiamento do governo brasileiro**. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração)– Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

SILVA, Washington Lopes da. **Auditoria contínua de dados como instrumento de automação do controle empresarial**. 2012. Tese (Doutorado)–Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança corporativa e estrutura de propriedade**. 2004. Tese (Doutorado em Administração)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SIQUEIRA, L. C. **Conselho Fiscal e auditoria em cooperativas agropecuárias: uma análise sobre a adoção de práticas de monitoramento**. 2011. Dissertação (Mestrado)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

SOH, Dominic S. B.; BENNIE, Nonna Martinov. The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness, and evaluation. **Managerial Auditing Journal**, Sidney, 2012. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1860568>>. Acesso em: 21 nov. 2014.

STEWART, J.; SUBRAMANIAM, N. Internal Audit Independence And Objectivity: Emerging Research Opportunities. **Managerial Auditing Journal**, 25(4), p. 328-360, 2010.

STEWART, J., KENT, Pamela. The use of internal audit by Australian companies, **Managerial Auditing Journal**, v. 21, Issue 1, p.81-101, 2006.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS – SUSEP. Circular n. 249 de 20 de fevereiro de 2004. **Dispõe sobre implantação e implementação de sistema de controles internos nas sociedades seguradoras, nas sociedades de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar**. Disponível em: <<https://www.susep.gov.br>>. Acesso em: 10 maio 2014.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS – SUSEP. Circular n. 380, de 29 de dezembro de 2009. **Dispõe sobre os controles internos específicos para a prevenção e combate dos crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, ou que com eles possam relacionar-se, o acompanhamento das operações realizadas e as propostas de operações com pessoas politicamente expostas, bem como a prevenção e coação do financiamento ao terrorismo**. Disponível em: <<https://www.susep.gov.br>>. Acesso em: 10 maio 2014.

SUPERINTENDÊNCIA NACIONAL DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – PREVIC. Resolução n. 13, de 1º de outubro de 2004. **Dispõe sobre princípios, regras e práticas de governança, gestão e controles internos a serem observados pelas entidades fechadas de previdência complementar – EFPC.** Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/72/MPS-CGPC/2004/13.htm>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

SWINKELS, W.H.A, Contributions and limits of Internal Auditing to the internal control of the firm. **7th European IACG Conference** – Paper. – March 14, 2009.

SWINKELS, W.H.A **Exploration of a theory of internal audit**: A study on the theoretical foundations of internal audit in relation to the nature and the control systems of Dutch public listed firms 243f. PhD Thesi – FEB: Amsterdam Business School Research Institute, Amsterdam, 2012

TENÓRIO, Juliane Gama. **Controle interno: um estudo sobre sua participação na tomada de decisão de investimento no mercado de capitais brasileiro.** 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)–Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade do Rio Grande do Norte, Recife, 2007.

TEIXEIRA, Elenice Cacia Bittencourt. **Estudo sobre controles internos das instituições de ensino superior públicas do estado do Paraná.** 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais)–Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

TOLEDO, Sandra Regina; TRES, Tagiane Fiorentin. Controladoria, Auditoria Interna e Controle Interno: O Entendimento dos Gestores Públicos Municipais Pertencentes ao Corede Produção/RS. **9º Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade, realizado na Universidade de São Paulo (USP).** São Paulo, jul. 2012.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. **A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização**: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2009.

UNIVERSIDADE MACKENZIE. **Guia Mackenzie de Trabalhos Acadêmicos.** São Paulo: Editora Mackenzie, 2015.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em Administração.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 277 p.

VIEIRA, Sérgio Arnor. A auditoria e os sistemas de controles internos no Brasil: Antecedentes e evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, v. 5. p. 175-193, 2007.

YAN, Chia Meng. Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit: Advice to SME. **The 5th International Conference on Innovation, Entrepreneurship, and Small Business (IICIES 2013)**, 2014.

ZHANG, Yan; ZHOU, Jian; WU, ZHOU, Nan. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 26, n. 3, p. 300-327, mai. 2007.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – QUESTIONÁRIO

APÊNDICE 2 – TESTES – QUI-QUADRADO

APÊNDICE 3 - TESTES DE MANN-WHITNEY e KRUSKAL-WALLIS

APÊNDICE 4 – COEFICIENTE DE SPEARMAN

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO

Apresentação

Convidamos você para participar dessa pesquisa que está sendo desenvolvida por Alexandre Rodrigues para elaboração da dissertação de mestrado a ser defendida na Universidade Mackenzie, sob orientação da Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco, com o objetivo de identificar a percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos.

A pesquisa será utilizada exclusivamente para fins acadêmicos, sendo os dados tratados de forma agregada, sem qualquer identificação do respondente.

A sua participação é voluntária e você poderá abandonar a pesquisa a qualquer momento sem qualquer tipo de prejuízo.

O resultado da pesquisa poderá colaborar para a melhoria das práticas de auditoria interna no Brasil.

Para esclarecimentos, dúvidas ou maiores informações, entre por favor em contato.

Obrigado,

Alexandre Rodrigues

Tel.: (11) 96733-6281

E-mail: alexandre.sp.net@gmail.com

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE

Ao clicar em "próximo", declaro estar ciente da finalidade dessa pesquisa e declaro que aceito participar dela por minha livre e espontânea vontade.

Caso não queira participar da pesquisa, favor não clicar "em próximo".

Seção - Caracterização geral do respondente

* 1. Qual é a sua idade?

- De 20 a 30 anos
- De 31 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- Acima de 50 anos

* 2. Há quanto tempo você atua na área de auditoria interna?

- 1 a 2 anos
- 3 a 5 anos
- 6 a 10 anos
- acima de 10 anos

* 3. Você atua como gerente de auditoria interna?

- Sim
- Não

* 4. A sua organização está sujeita à alguma norma específica sobre controles internos ?

- Sim
- Não

5. A sua organização está listada em bolsa de valores no Brasil e/ou no exterior?

- Sim
- Não

6. Qual é a origem do capital da sua organização?

- Nacional
- Estrangeiro

* 7. Qual é a receita anual da sua organização?

- abaixo de R\$ 16 milhões
- R\$ 16 milhões a R\$ 90 milhões
- R\$ 90 milhões a R\$ 300 milhões
- R\$ 300 milhões a R\$ 1 bilhão
- R\$ 1 bilhão a R\$ 5 bilhões
- acima de R\$ 5 bilhões

* 8. Quantos auditores internos há na sua organização?

- 1 a 4 profissionais
- 5 a 10 profissionais
- 11 a 30 profissionais
- acima de 30 profissionais

* 9. Em sua opinião, o framework de controles internos do COSO 2013 é útil para os profissionais de auditoria interna?

- Sim
 Não

* 10. Você considera o COSO 2013 uma metodologia aplicável para avaliar os controles internos?

- Sim
 Não
 Não consigo avaliar

Seção – Motivos para aplicação e não aplicação

* 11. Em sua opinião, quais os motivos que favorecem a utilização do COSO 2013 pelos auditores internos? (1 - discordo totalmente e 5 - concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
O COSO 2013 contribui para o fortalecimento da estrutura de governança.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 possibilita alinhar os trabalhos de auditoria aos objetivos estratégicos e operacionais da organização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 aumenta a credibilidade dos trabalhos de auditoria junto à Administração e/ou aos Órgãos de Governança	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 contribui com a eficácia e eficiência das operações da organização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 contribui para a qualidade dos trabalhos da auditoria interna.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 contempla assuntos relevantes para a auditoria interna.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A utilização do COSO 2013 está, na maioria das vezes, associada ao atendimento de uma obrigação regulatória.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 possibilita ampliar a visão de riscos da área de Auditoria Interna.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A adoção do COSO 2013 apresenta baixo impacto (em horas) na programação de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

O COSO 2013 permite reavaliar e expandir o escopo dos trabalhos dos auditores internos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 possibilita desenvolver profissionalmente os auditores internos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A utilização do COSO 2013 gera recompensa profissional ao auditor interno.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12. Além dos itens discriminados nas questões anteriores, descreva, caso existentes, **outros motivos que favorecem a utilização** do COSO 2013 pelos auditores internos.

* 13. Em sua opinião, quais as razões que podem restringir a utilização do COSO 2013 pelos auditores internos? (1 - discordo totalmente e 5 - concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
Os auditores internos desconhecem o framework de controles internos do COSO 2013.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores consideram satisfatória a forma atual empregada para avaliar os controles internos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há dificuldade em transformar o COSO 2013 em trabalhos de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há outros frameworks de controles internos (CoCo, Turnbull, etc) mais adequados aos auditores internos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O conteúdo do COSO 2013 é excessivamente extenso.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 é pouco difundido pelo Instituto dos Auditores Internos e pelas consultorias especializadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O COSO 2013 tem uma abordagem superficial em relação aos diversos assuntos tratados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

A gerência de Auditoria Interna não estimula o uso do COSO 2013 nos trabalhos de auditoria.

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

A Auditoria Interna tem dificuldade em demonstrar os benefícios do COSO 2013 à alta administração.

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

A utilização do COSO 2013 poderá gerar custos adicionais relevantes à auditoria interna.

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

1 2 3 4 5

A Alta Administração não apoia a disseminação da cultura de controles internos na companhia.

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

A utilização do COSO 2013 poderá gerar custos adicionais relevantes à organização.

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

14. Além dos itens discriminados nas questões anteriores, descreva, caso existentes, **outras razões que podem restringir** a utilização do COSO 2013 pelos auditores internos.

Seção - Percepção em relação à importância dos princípios

15. Considerando possíveis avaliações de controles internos a serem realizadas pela Auditoria Interna, classifique os temas a seguir de acordo com o grau de importância (1 - Sem importância e 5 - Extremamente importante)

Parte 1 - Ambiente de Controle e Avaliação de Riscos

1 2 3 4 5

Integridade e valores éticos (exemplo: código de ética e conduta)

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Atuação e existência dos órgãos de governança (Exemplos: Conselho Fiscal, Comitê de Auditoria, etc)

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Limites de alçadas e delegações de autoridade

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Competência dos profissionais das áreas-chave da organização

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Atribuição de responsabilidades aos gestores por meio de medidas individuais de desempenho e recompensas financeiras decorrentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Especificação dos objetivos pela organização (operacionais, de divulgação e/ou de conformidade)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gerenciamento dos riscos empresariais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gerenciamento dos riscos de fraudes dos processos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identificação de mudanças internas e externas que afetam os controles internos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. Considerando possíveis avaliações de controles internos a serem realizadas pela Auditoria Interna, classifique os temas a seguir de acordo com o grau de importância (1 - Sem importância e 5 - Extremamente importante).

Parte 2 - Atividades de Controle, Informação/Comunicação e Atividades de Monitoramento

	1	2	3	4	5
Controles internos que contribuem para a redução dos principais riscos da organização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Controles internos relacionados à Tecnologia da Informação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estabelecimento de controles internos por meio de políticas e procedimentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utilização de informações relevantes e números precisos pela organização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunicação interna sobre o funcionamento e responsabilidades pelos controles	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunicação com os públicos externos (órgãos reguladores, órgãos fiscalizadores, etc)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliações periódicas dos controles internos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Comunicação e
resolução de
deficiências dos
controles internos



Seção – Utilização Geral do COSO 2013

* 17. Qual framework de controles internos **a área de Auditoria Interna utiliza ou utilizou nos últimos doze meses** para avaliar os controles internos? Obs.: poderá ser selecionada mais de uma opção

- COSO 1992
- COSO 2013
- CoCo
- Turnbull
- Nenhum

Outro(s) (especifique)

18. Descreva, caso existentes, assuntos que não constam ou não foram adequadamente abordados pelo COSO 2013.

Seção - Utilização Específica do COSO 2013

19. Com base em sua organização, informe se foram realizadas avaliações de controles internos, nos últimos 12 meses, tendo por referência os princípios do COSO 2013:

	Sim	Não
1. A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos (ex. código de ética).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno (ex. atuação dos órgãos de governança).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Sim	Não
3. A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, <u>as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades</u> adequadas na busca dos objetivos (ex. limites de alçada).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter <u>talentos competentes</u> , em linha com seus objetivos (ex. competência dos profissionais).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5. A organização faz com que as pessoas <u>assumam responsabilidade por suas funções de controle interno</u> na busca pelos objetivos (ex. medidas de desempenho para os funcionários e recompensas financeiras decorrentes).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6. A organização <u>especifica os objetivos com clareza suficiente</u> , a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7. A organização <u>identifica os riscos à realização de seus objetivos</u> por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	Sim	Não
8. A organização considera o <u>potencial para fraude na avaliação dos riscos</u> à realização dos objetivos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

<p>9. A organização identifica e avalia as <u>mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno</u> (ex. mudanças internas do processo e mudanças externas do negócio).</p>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<p>10. A organização seleciona e desenvolve <u>atividades de controle</u> que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.</p>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<p>11. A organização seleciona e desenvolve <u>atividades gerais de controle sobre a tecnologia</u> da informação para apoiar a realização dos objetivos.</p>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<p>12. A organização estabelece atividades de <u>controle por meio de políticas</u> que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.</p>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<p>13. A organização obtém ou gera e utiliza <u>informações significativas e de qualidade</u> para apoiar o funcionamento do controle interno.</p>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	Sim	Não
<p>14. A organização <u>transmite internamente as informações</u> necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.</p>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<p>15. A organização <u>comunica-se com os públicos externos</u> sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.</p>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20. Em sua opinião, com a utilização do COSO 2013 pelos auditores internos, os seguintes atributos de auditoria interna são fortalecidos?

	Sim	Não
Independência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Objetividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conhecimento e desenvolvimento profissional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Zelo profissional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Qualidade dos trabalhos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. Em sua opinião, a área de Auditoria Interna deveria, futuramente, expandir o uso de framework de controles internos a partir do COSO 2013?

- Sim
 Não

22. Em sua opinião, a área de Auditoria Interna deveria utilizar futuramente o COSO 2013 nos trabalhos de auditoria?

- Sim
 Não

23. Você gostaria de efetuar comentários gerais sobre a "aplicação do COSO 2013 pelos auditores internos"?

Muito obrigado pela colaboração ao responder este questionário.

Para quaisquer questões, fique à vontade para me contatar.

Alexandre Rodrigues
alexandre.sp.net@gmail.com

APÊNDICE 2 – TESTES – QUI-QUADRADO

Variável	Framework (sim/não) p-valor
Sujeição à norma de controlos internos	0,006
Receita	0,178
Porte da auditoria - quatro grupos	0,092
Porte da auditoria - dois grupos	0,017
Capital aberto	0,676
Origem do capital	0,085

Variável	Framework (versão) p-valor
Sujeição à norma de controlos internos	0,004
Receita	0,264
Porte da auditoria - quatro grupos	0,098
Porte da auditoria - dois grupos	0,012
Capital aberto	0,122
Origem do capital	0,133

APÊNDICE 3 - TESTES DE MANN-WHITNEY e KRUSKAL-WALLIS

Razões que podem restringir a utilização do COSO 2013:

Mann-Whitney Test

Variável	Normas Controle	Receita	Porte Depto. (dois grupos)	Utiliza Frame
R_DESCON	0,933	0,026	0,412	0,144
R_SATISF	0,076	0,116	0,337	0,431
R_DIFICU	0,381	0,884	0,675	0,082
R_OUTROS	0,844	0,435	0,254	0,145
R_EXTENS	0,347	0,394	0,142	0,742
R_DIFUND	0,908	0,878	0,116	0,174
R_SUPERF	0,133	0,491	0,366	0,489
R_ESTIMU	0,892	0,631	0,493	0,071
R_BENEFI	0,337	0,131	0,025	0,165
R_AICUST	0,103	0,006	0,074	0,001
R_ORGNAO	0,016	0,155	0,583	0,021
R_ORCUST	0,782	0,002	0,534	0,063

Kruskal-Wallis Test

Variável	Frame Versão	Experiência em auditoria	Porte Depto. (quatro grupos)
R_DESCON	0,239	0,224	0,501
R_SATISF	0,698	0,018	0,777
R_DIFICU	0,175	0,766	0,157
R_OUTROS	0,288	0,138	0,502
R_EXTENS	0,051	0,548	0,365
R_DIFUND	0,027	0,240	0,237
R_SUPERF	0,620	0,112	0,710
R_ESTIMU	0,133	0,330	0,476
R_BENEFI	0,191	0,957	0,068
R_AICUST	0,003	0,746	0,006
R_ORGNAO	0,020	0,449	0,619
R_ORCUST	0,175	0,879	0,387

Motivos que podem favorecer a utilização do COSO 2013

Mann-Whitney Test

Variável	Normas Controle	Receita	Porte Depto. (dois grupos)	Utiliza Frame
M_GOVERN	0,694	0,569	0,835	0,363
M ESTRAT	0,955	0,101	0,345	0,023
M_CREDIB	0,042	0,045	0,804	0,206
M_EFICIE	0,258	0,193	0,221	0,002
M_QUALID	0,156	0,204	0,816	0,069
M_RELEVA	0,995	0,494	0,995	0,016
M_REGULA	0,342	0,016	0,369	0,437
M_RISCOS	0,831	0,121	0,832	0,067
M_IMPACT	0,768	0,414	0,371	0,424
M_ESCOPO	0,831	0,551	0,079	0,292
M_DESENV	0,127	0,052	0,901	0,132
M_RECOMP	0,452	0,123	0,055	0,247

Kruskal-Wallis Test

Variável	Porte Depto. (quatro grupos)	Frame Versão
M_GOVERN	0,737	0,635
M ESTRAT	0,099	0,067
M_CREDIB	0,075	0,252
M_EFICIE	0,068	0,010
M_QUALID	0,287	0,191
M_RELEVA	0,704	0,055
M_REGULA	0,154	0,513
M_RISCOS	0,309	0,178
M_IMPACT	0,679	0,713
M_ESCOPO	0,277	0,415
M_DESENV	0,259	0,227
M_RECOMP	0,001	0,400

APÊNDICE 4 – COEFICIENTE DE SPEARMAN

		R_DESCON	R_SATISF	R_DIFICU	R_OUTROS	R_EXTENS	R_DIFUND	R_SUPERF	R_ESTIMU	R_BENEFI	R_AICUST	R_ORGNAO	R_ORCUST
R_DESCON	Correlation Coefficient	1,000	,338*	,248	,116	-,090	-,200	-,101	,136	,238	,016	,290	,170
	Sig. (2-tailed)		,035	,128	,481	,585	,222	,540	,410	,145	,923	,074	,301
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_SATISF	Correlation Coefficient	,338*	1,000	,334*	,215	,126	-,045	-,044	,091	,095	-,047	,062	,001
	Sig. (2-tailed)	,035		,037	,189	,444	,784	,791	,580	,564	,776	,706	,997
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_DIFICU	Correlation Coefficient	,248	,334*	1,000	,119	,216	-,133	-,073	,079	,388*	-,112	,126	,100
	Sig. (2-tailed)	,128	,037		,472	,186	,419	,661	,634	,015	,496	,446	,544
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_OUTROS	Correlation Coefficient	,116	,215	,119	1,000	,076	,167	,052	-,049	,132	,007	-,018	-,091
	Sig. (2-tailed)	,481	,189	,472		,645	,311	,753	,769	,422	,964	,911	,583
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_EXTENS	Correlation Coefficient	-,090	,126	,216	,076	1,000	,244	,367*	-,047	,180	,202	-,037	,072
	Sig. (2-tailed)	,585	,444	,186	,645		,135	,022	,779	,272	,218	,822	,663
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_DIFUND	Correlation Coefficient	-,200	-,045	-,133	,167	,244	1,000	,507**	,192	,022	,364*	-,035	,077
	Sig. (2-tailed)	,222	,784	,419	,311	,135		,001	,241	,895	,023	,832	,640
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_SUPERF	Correlation Coefficient	-,101	-,044	-,073	,052	,367*	,507**	1,000	-,028	,039	,213	-,015	,238
	Sig. (2-tailed)	,540	,791	,661	,753	,022	,001		,865	,813	,194	,926	,145
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_ESTIMU	Correlation Coefficient	,136	,091	,079	-,049	-,047	,192	-,028	1,000	,248	,244	,338*	-,057
	Sig. (2-tailed)	,410	,580	,634	,769	,779	,241	,865		,128	,135	,035	,732
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_BENEFI	Correlation Coefficient	,238	,095	,388*	,132	,180	,022	,039	,248	1,000	,106	,252	,266
	Sig. (2-tailed)	,145	,564	,015	,422	,272	,895	,813	,128		,521	,122	,102
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_AICUST	Correlation Coefficient	,016	-,047	-,112	,007	,202	,364*	,213	,244	,106	1,000	,019	,520**
	Sig. (2-tailed)	,923	,776	,496	,964	,218	,023	,194	,135	,521		,909	,001
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_ORGNAO	Correlation Coefficient	,290	,062	,126	-,018	-,037	-,035	-,015	,338*	,252	,019	1,000	,168
	Sig. (2-tailed)	,074	,706	,446	,911	,822	,832	,926	,035	,122	,909		,308
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39
R_ORCUST	Correlation Coefficient	,170	,001	,100	-,091	,072	,077	,238	-,057	,266	,520**	,168	1,000
	Sig. (2-tailed)	,301	,997	,544	,583	,663	,640	,145	,732	,102	,001	,308	
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39	39

(*) Correlação é significante em 5%

(**) Correlação é significante em 1%