

CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO: ESTUDO DE CASO APLICADO NUMA EMPRESA DO RAMO DE TELEATENDIMENTO DO ESTADO DO CEARÁ

Mendes, Pedro Henrique de Sousa¹
Moreira, Jeanne Marguerite Molina²

RESUMO

Com a expressiva contribuição atribuída a adoção do controle interno como ferramenta de gestão de riscos corporativos, a partir de escândalos e perda da credibilidade do mercado financeiro, foram desenvolvidos mecanismos de controle auxiliando o alcance dos objetivos estabelecidos pelas organizações. O presente estudo tem como objetivo analisar os efeitos da implantação de controles internos no departamento pessoal de uma empresa do ramo de teleatendimento do Estado do Ceará, e verificar o grau de aderência desses controles à metodologia COSO. O trabalho destaca através da apresentação de um estudo de caso, a contribuição da adoção de controles internos eficazes dentro das organizações e gerenciamento dos riscos do negócio, bem como o cumprimento das normas de transparência exigidas no ambiente de Governança Corporativa. O resultado indica que o acompanhamento dos processos, implantação e melhoria dos controles atualmente utilizados, à luz da metodologia COSO, são fundamentais para o gerenciamento dos riscos corporativos, garantindo a efetivação dos controles internos e evitando que a empresa sofra prejuízo financeiro através de falhas nos seus processos.

Palavras-chave: Controle Interno. Gerenciamento de Risco. COSO.

ABSTRACT

With an expressive contribution allocated to the adoption of internal control and corporate risk management tool, from scandals and credibility loss of the financial market, control mechanisms were developed aiding the scope the objectives established by the organization. This study aims to analyze the effects of the implementation of internal controls in the Personnel Department of a call center company in the state of Ceará, and check the degree of adherence of these controls to the COSO methodology. The work highlights, by presenting a study case, the contribution of adopting effective internal control within the organization and management of business risks, as well as compliance with the transparency standards required in the Corporate Governance environment. The result indicates that the monitoring of processes, implementation and improvement of controls currently used in the light of the COSO methodology, are critical to the management of corporate risk by ensuring the effectiveness of internal controls and preventing the company suffered financial loss through failures their processes.

Keywords: Internal Control. Risk management. COSO.

1 INTRODUÇÃO

A importância dos controles internos passou a ter destaque a partir dos anos 2000, nesse período foram deflagrados escândalos financeiros envolvendo empresas Norte-Americanas que levaram à tona os impactos decorrentes de uma estrutura de controle interno frágil, em decorrência desses escândalos houve a perda da credibilidade no mercado de

1. Graduando em Ciências Contábeis na FEEAC/UFC
2. Professora Orientadora Mestre em Ciências Contábeis, USP.

capitais, o que afastou os investidores.

Segundo Oliveira e Linhares (2007) a Sarbanes-Oxley, ou SOX é uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração e divulgação de relatórios financeiros. Além de imputar responsabilidades e sanções aos administradores, a Lei trata da avaliação de controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios, e por isso impôs às organizações a necessidade de adotar métodos de controle capazes de garantir a fidelidade das informações e coibir ações dolosas. Dentre os métodos de controle estabelecidos pela SOX, está o modelo do COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, que aborda o controle interno como um processo, e não como procedimentos isolados representados pelas atividades de controle, como o controle interno era visto antes da sistemática do COSO (COSO, 2007).

Segundo MOELLER (2011), para um empreendimento ser bem sucedido este precisa tirar vantagem dos seus riscos que podem ser explorados e tratar os riscos que apresentam impactos negativos para a organização. Dessa forma, foi desenvolvida pelo COSO uma metodologia de gestão de riscos corporativos com o intuito de fortalecer os controles das organizações e desta forma promover maior desenvolvimento econômico.

Assim, segundo o COSO (2007), para tratar os riscos que podem impedir o alcance dos resultados organizacionais é que são desenvolvidos controles e a função destes controles é basicamente tratar os riscos antes que estes se materializem e causem um impacto negativo na organização. Desta forma, seguindo a abordagem da Gestão de Riscos Corporativos (ERM - *Enterprise Risk Management*) é possível compreender os controles como ferramentas administrativas para tratar riscos e melhorar o desempenho das organizações e que riscos e controles devem coexistir dentro das organizações.

Gerenciamento de risco é definido como o conjunto de processos, ações, métodos e melhorias que tem por finalidade combater prejuízos e alcançar as metas estabelecidas. Estas metas, por sua vez, dependem da integração dos interesses e objetivos estabelecidos para atenderem aos *stakeholders*. Essas perspectivas são cada vez maiores que lucro, e o aumento da competitividade dos negócios e a descentralização do poder de decisão fazem com que as organizações adotassem instrumentos de controle.

Segundo Sá (2007), a década de 90 marcou o crescimento do mercado de *callcenter* no Brasil, que ocorreu a partir de uma série de fatores (processo de estabilização econômica, competição empresarial, abertura ao mercado externo e criação do Código de Defesa do Consumidor). Além disso, houve um grande aumento na planta da telefonia fixa no Brasil, decorrente do processo de privatização do setor.

O setor registra crescimento, em média, de 10% ao ano, com empregabilidade de centenas de milhares de pessoas em todo o país, e significativa quantidade desses cargos são ocupados por jovens em seu primeiro emprego, visto a necessidade de investimento no treinamento desses colaboradores, o setor também se depara com um alto nível de *turnover*, que faz com que sejam adotadas medidas de controle que minimizem os riscos do principal custo do setor, a mão de obra.

Diante de tais aspectos, este estudo propõe responder ao seguinte problema: Quais são as ações que devem ser realizadas para a implantação de controles internos no Departamento Pessoal de uma empresa de teleatendimento?

O estudo tem por objetivo geral analisar as ações que devem ser realizadas para a implantação de controles internos no Departamento Pessoal de uma empresa de teleatendimento. Como objetivos específicos, busca-se verificar o grau de aderência a metodologia do COSO como ferramenta de gestão de controles internos, e avaliar os riscos,

no âmbito da gestão de responsabilidade, como preconiza as boas práticas de governança corporativa.

O universo empresarial sofre alterações e se ajusta de acordo com o ciclo das grandes crises e escândalos financeiros, derivando dessa realidade, vem sendo aprimoradas técnicas, lógica de gerenciamento de riscos, no intuito de se ajustar a transparência e *compliance* exigido no ambiente de Governança Corporativa, buscando um mercado financeiro mais seguro e eficiente. Uma estrutura apropriada de controle interno pode contribuir para a consolidação da ética nos negócios, alcance de um nível de governança e melhoria na eficiência e efetividade gerencial e operacional.

De acordo com a contextualização apresentada, o presente trabalho propõe, através de uma pesquisa exploratória, apoiada em procedimento de pesquisa bibliográfica e documental, utilizando o método de abordagem qualitativa, analisar um estudo de caso aplicado a uma empresa de teleatendimento do Estado do Ceará. Além da introdução, listada na Sessão 1, o trabalho tem a seguinte estrutura: os conceitos básicos de Controle Interno, Gerenciamento de Riscos Corporativos, e Governança Corporativa, aos quais são descritos na Seção 2, com foco na utilização do modelo proposto pelo COSO e na necessidade de mecanismos eficientes para melhorar o desempenho das entidades, conforme as definições de riscos e administração destes, dando suporte a análise dos resultados; a Seção 3 descreve a Metodologia utilizada para realização deste estudo, as Seções 4 e 5 buscam descrever todos os procedimentos utilizados na análise dos dados e resultados alcançados e a Seção 6 traz as referências bibliográficas utilizadas.

Dessa forma, a pesquisa se justifica pela crescente busca de controles internos mais eficazes, vislumbrando sua implantação desde o mapeamento dos processos e mitigação dos riscos, até a execução e avaliação desses controles propriamente ditos, atendendo às expectativas à luz da metodologia COSO e adequação às boas práticas de Governança Corporativa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceito e Importância do Controle Interno

Toda empresa que deseja aumentar seu valor e lucratividade precisa deve ter em vista seus objetivos, aliados a todas as dificuldades para o alcance destes, e adotar estratégias eficientes e eficazes para que essa valorização aconteça. O alcance da situação futura desejada, porém, requer da empresa a adoção de mecanismos de controle capazes de assegurar que suas ações estejam voltadas para o cumprimento dos planos.

Isto ocorre, porque, conforme Boya (2007), a liberdade de atuação na execução das atividades pode levar os indivíduos a agirem de forma tal que comprometa os resultados e até mesmo a continuidade da empresa. A exemplo disso podem ser mencionados os grandes escândalos financeiros que marcaram o início dos anos 2000, como o caso da energética Enron e da WorldCom, empresa do ramo de telefonia, cujos gestores agiram perseguindo objetivos próprios em detrimento de objetivos organizacionais lesando acionistas e outros *stakeholders* (RIBEIRO NETO, 2002). Deste modo, são introduzidos mecanismos de controle visando limitar a ação dolosa dos indivíduos e garantir, ou ao menos tentar, que as atribuições sejam desempenhadas para atingir os resultados esperados pela empresa.

BARALDI (2011), afirma que controles internos inteligentes são conhecimentos, políticas, procedimentos, métodos organizados para responder (gerenciar) aos riscos e às oportunidades relacionadas com o ambiente externo, as pessoas, a informação e a comunicação e os processos utilizados para atingir os objetivos e metas estratégicos das

empresas e de suas áreas de negócios. A eficácia e eficiência destes variam de acordo com a qualidade dos meios mencionados.

Conforme Attie (2012) o controle interno, compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas traçadas pela administração.

A definição de controle interno segundo o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) é “todo o sistema de controle, tanto financeiro, como os outros tipos estabelecidos pela administração da empresa para proteger seus ativos, obter a exatidão e confiabilidade da escrita contábil e de outros dados e informações operacionais, promover e julgar a eficiência das operações de todas as atividades da organização”.

Conforme Attie (2012), ainda existe o equívoco no Brasil de se entender o controle interno como sinônimo de auditoria interna, pois esta equivale a um trabalho organizado de revisão de controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos e planos permanentes da organização.

De acordo com a empresa *Deloitte Touche Tohmatsu* (2003), uma consistente estrutura de controle interno pode proporcionar as seguintes vantagens para a empresa como: tomar melhores decisões operacionais e obter informações mais pontuais, conquistar (ou reconquistar) a confiança dos investidores, evitar a evasão de recursos, cumprir leis e regulamentos aplicáveis, obter vantagem competitiva através de operações dinâmicas.

Há três grandes conjuntos de objetivos principais visados pelo controle interno, conforme Pereira, (2009, p. 31-32):

- I. Objetivos de Desempenho: remete ao envolvimento e desempenho do quadro pessoal capaz de assegurar a avaliação da qualidade dos ativos; os procedimentos para cada área, delegando e distribuindo as responsabilidades; e a identificação, avaliação e controle de riscos.
- II. Objetivos de informação: incluem relatórios confiáveis e precisos, como os demonstrativos contábeis e financeiros proporcionando os dados e relatórios gerenciais para expressar a qualidade dos ativos.
- III. Objetivos de conformidade: garantem a conformidade com as leis, com os regulamentos e com os procedimentos da organização.

2.2 Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO)

A metodologia COSO se aplica a todas as organizações, vislumbrando o gerenciamento eficaz de riscos independentemente do tamanho desta organização. O controle interno é visto como um processo composto pelo ambiente de controle.

O modelo do COSO se destaca por ter sido incorporado “em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando o cumprimento dos objetivos estabelecidos” (AUDIBRA, 2007).

O COSO (Controles Internos – Estrutura Integrada) representa um marco na evolução de como avaliar a efetividade de controles internos relacionados não só a relatórios financeiros, mas todas operações que envolve o negócio das empresas. De relevante interesse para qualquer envolvido no gerenciamento de uma entidade, deveria ser, igualmente, de valor e uso para os auditores independentes, pois é um meio de cumprir suas responsabilidades no caso do relatório de controles internos ou de fazer sugestões de melhoria nas operações de um cliente. (COCURULLO, 2004).

Para Attie (2009), o COSO traz outra definição de controle interno que está se tornando padrão no mercado: Controle interno é um processo determinado pela administração da organização, gerências, lideranças e outras pessoas, e desenhado para prover uma segurança razoável sobre a execução dos objetivos nas seguintes categorias, promovendo os negócios: Eficiência e eficácia das operações, confiabilidade das informações financeiras e cumprimento das leis e regulações aplicáveis.

Um dos objetivos fundamentais dessa estrutura é contribuir para que a gestão de empresas e demais organizações adotem uma forma mais adequada de abordar os riscos inerentes ao cumprimento de seus objetivos. (AUDIBRA, 2007)

Nesse contexto, AUDIBRA (2007) ressalta que o controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos. Essa estrutura que controla e gerencia esses e riscos compreende o controle interno, originando dessa forma uma conceituação e uma ferramenta de gestão mais eficiente.

Segundo o COSO (2007, p. 8):

Cada um dos empregados de uma organização tem uma parcela de responsabilidade no gerenciamento de riscos corporativos. O presidente executivo é o principal responsável e deve assumir a responsabilidade da iniciativa. Cabe aos outros diretores executivos apoiar a filosofia de administração de riscos da organização, incentivar a observação de seu apetite a risco e administrá-los dentro de suas esferas de responsabilidade, conforme as tolerâncias. Via de regra, cabe ao diretor de riscos, diretor financeiro, auditor interno e outros, responsabilidades fundamentais de suporte. Os outros membros da organização são responsáveis pela execução do gerenciamento de riscos em cumprimento das diretrizes e dos protocolos estabelecidos. O conselho de administração executa importante atividade de supervisão do gerenciamento de riscos da organização, estando ciente e de acordo com o grau de apetite a risco da organização.

2.3 Gerenciamento de Riscos Corporativos

O gerenciamento de riscos é uma atividade que chamou a atenção de diversos executivos e pesquisadores ao longo dos anos. Moeller (2011) afirma que inicialmente o gerenciamento de riscos era visto como um conceito relacionado a seguros e permaneceu desta forma por muitos anos. Este conceito se baseia no fato de um indivíduo visualizar alguma ameaça existente para si ou seu patrimônio e analisar procurar uma forma de reduzir este risco como no ato de contratar um seguro.

Com a evolução da economia e da tecnologia, os riscos passaram a mudar de natureza. Anteriormente os riscos de grandes inundações, incêndios e terremotos eram aqueles vistos com mais frequência na agenda das empresas, mas isso sofreu uma grande mudança após o advento da informática. No entanto não havia ainda um conceito adequado sobre como estes riscos poderiam ser tratados ou mesmo como tomar decisões baseadas em uma relação de benefício em tratar o risco e custo em tratar o risco.

Segundo, o COSO (2007, p. 4) gerenciamento de riscos corporativos pode ser definido como:

Um processo contínuo que flui através da organização; conduzido pelos profissionais em todos os níveis da organização; aplicado a definição das estratégias; aplicado em toda a organização, em todos os níveis e unidades, e inclui a formação de uma visão de portfólio de todos os riscos a que ela está exposta; formulado para identificar eventos em potencial, cuja ocorrência poderá afetar a organização, e para administrar os riscos de acordo com seu apetite e risco; capaz de propiciar garantia razoável para o conselho de administração e a diretoria executiva de uma organização; orientado para realização de objetivos em uma ou mais categorias distintas mais dependentes.

Para Moeller (2011) o Modelo do COSO para Gestão de Riscos Corporativos é a metodologia mais moderna e que fornece o escopo de atuação mais abrangente entre todas as que se propõem a gerenciar riscos nas organizações atualmente. Para simplificar porque o gerenciamento de riscos corporativos é uma metodologia tão respeitada no mundo corporativo, o COSO (2007) define este como sendo:

Um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos. (COSO, 2007, p. 4)

Segundo a definição do COSO (2007), a ERM é um processo organizacional e como tal possui objetivos que auxiliam a organização na geração de valor. Estes objetivos de acordo com o COSO (2007) são:

a. Alinhar o apetite a risco (o nível de interesse em explorar ou não o risco) com a estratégia adotada: os administradores precisam avaliar o apetite a risco da organização ao analisar as estratégias, definindo os objetivos a elas relacionados e desenvolvendo mecanismos para gerenciar esses riscos. Os riscos estratégicos são àqueles que apresentam maiores impactos, pois normalmente conduzem toda a organização em um dado direcionamento.

b. Fortalecer as decisões em resposta aos riscos: o gerenciamento de riscos corporativos possibilita maior certeza na identificação e na seleção de Alternativas de respostas aos riscos – como evitar, reduzir, reter, compartilhar e explorar os riscos.

c. Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais: por meio da ERM as organizações adquirem melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes, reduzindo surpresas e custos ou prejuízos associados a estes.

d. Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos: toda organização enfrenta uma ampla gama de riscos que podem afetar diferentes áreas da organização. A gestão de riscos corporativos possibilita uma resposta eficaz a impactos inter-relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos, pois se trata de uma abordagem com foco corporativo, entendendo o negócio em sua forma mais completa possível.

e. Aproveitar oportunidades: pelo fato de considerar todos os eventos em potencial, a organização posiciona-se para identificar e aproveitar as oportunidades de forma proativa. A ERM não encara todos os eventos como sendo características negativas, mas mesmo determinados riscos podem auxiliar na busca para gerar os ótimos resultados almejados pela organização.

f. Otimizar o capital: a obtenção de informações adequadas a respeito de riscos possibilita à administração conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital.

O Modelo de Gestão de Risco proposto pelo COSO possui 8 componentes que estão relacionados com os objetivos da empresa. Estes objetivos podem ser classificados em: Estratégicos, Táticos, Comunicação, Regulação e Conformidade Legal. Existe uma relação direta entre objetivos e componentes, pois os objetivos são metas que a entidade pretende alcançar e os componentes são os meios necessários para atingir esses objetivos. Esta relação é representada através de uma matriz tridimensional, conforme figura a seguir:

Figura 1 COSO II – *Enterprise Risk Management*



Fonte: adaptado de Moeller (2011)

1ª Dimensão: os objetivos da metodologia

O Tribunal de Contas da União (2009) esclarece que a 1ª Dimensão da ERM, como se vê na Figura 1, auxilia a alta administração das empresas na definição de seus objetivos, pois embora muitos objetivos sejam específicos a uma determinada organização, o modelo definiu quatro categorias de objetivos, comuns a praticamente todas as organizações, os quais devem ser previamente fixados para permitir a identificação e análise dos riscos que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados. Essas categorias de objetivos são:

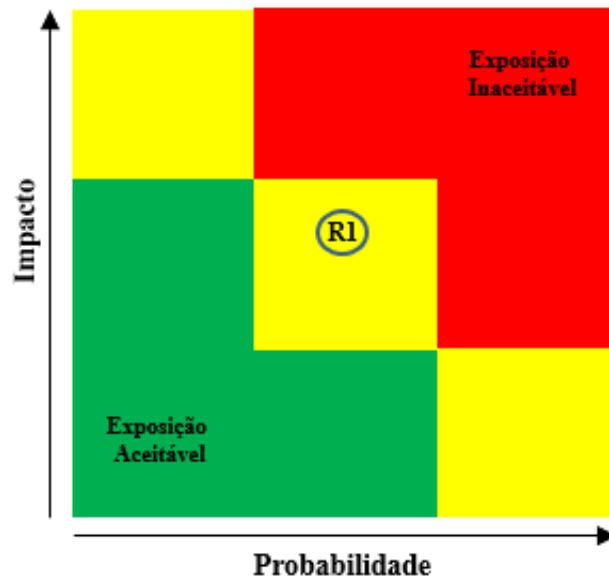
- I. Estratégico: relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto-nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.
- II. Operacional: efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou danos.
- III. Comunicação: confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de prestação de contas.
- IV. Conformidade: aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização. (TCU, 2009, p. 12)

A primeira dimensão da ERM auxilia o direcionamento estratégico de uma organização por alinhar o apetite a riscos da alta administração com os objetivos da empresa. A estratégia da organização surge como uma das quatro categorias de objetivos da ERM, demonstrando desta forma a preocupação que os gestores devem ter ao definirem as estratégias organizacionais que podem levar a empresa ao sucesso ou ao fracasso.

2ª Dimensão: os componentes da metodologia:

A 2ª dimensão da ERM demonstra como a metodologia de gestão de riscos corporativos está estruturada. A aplicação da metodologia da ERM para avaliar riscos é conhecida como ERA (*Enterprise Risk Assessment*) e uma das vantagens da aplicação da ERM, segundo o IBGC (2007), é a possibilidade de se classificar os riscos em uma relação de impacto e probabilidade.

Figura 2 Classificação de riscos por impacto e probabilidade



Fonte: adaptado de IBGC (2007)

A análise qualitativa do risco é o processo de avaliação do impacto e probabilidade de riscos identificados. A identificação do grau de exposição ao risco pela entidade se dá através do produto entre a probabilidade de ocorrência do risco e seu impacto sobre a entidade, conforme demonstrado na Figura 2.

Segundo o COSO (2007), os componentes da metodologia da ERM podem ser definidos da seguinte forma:

I. Ambiente Interno: A administração estabelece uma filosofia quanto ao tratamento de riscos e estabelece um limite de apetite a risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos empregados da organização. O coração de toda organização fundamenta-se em seu corpo de empregados, isto é, nos atributos individuais, inclusive a integridade, os valores éticos e a competência – e, também, no ambiente em que atuam.

II. Fixação de Objetivos: Os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco.

III. Identificação de Eventos: Os eventos em potencial que podem impactar a organização devem ser identificados, uma vez que esses possíveis eventos, gerados por fontes internas ou externas, afetam a realização dos objetivos. Durante o processo de identificação de eventos, estes poderão ser diferenciados em riscos, oportunidades ou ambos. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos.

IV. Avaliação de Riscos: Os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto.

V. Resposta aos Riscos: Os empregados identificam e avaliam as possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite a risco.

VI. Atividades de Controle: Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos selecionados pela administração sejam executadas com eficácia.

VII. Informação e Comunicação: A forma e o prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitem que as pessoas cumpram com suas atribuições. Para identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades.

VIII. Monitoramento: A integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos é monitorada e as modificações necessárias são realizadas. Desse modo, a organização poderá reagir ativamente e mudar segundo as circunstâncias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos.

Uma boa gestão de riscos precisa de uma série de informações históricas e atuais que auxiliem na formulação de cenários. O desenvolvimento de filtros para essas informações pode ser visto como o primeiro desafio na aplicação da ERM em uma empresa. Obtendo esta série de informações, o gestor de riscos pode elaborar o que Moeller (2011) chama de portfólio de riscos.

O portfólio de riscos apontado por Moeller (2011) relaciona o impacto estimado em valores pecuniários com a frequência de materialização dos riscos baseada em dados históricos e medida em unidades de tempo. Essa percepção fornece ao gestor a informação que este precisa para estabelecer uma relação entre o custo e o benefício de se implantar controles para tratar determinados riscos.

Para os riscos de alto impacto e probabilidade, a alta administração deve garantir que a organização possua controles efetivos que de fato tratem estes riscos, enquanto os riscos de baixo impacto e baixa probabilidade podem permanecer sem controles, desde que assim seja definido pelo apetite a riscos da organização.

Assim, utilizando as ferramentas propostas pelo COSO para a elaboração e gestão dos controles gerenciais, os gestores podem garantir maior segurança quanto à necessidade ou não dos controles e fará com que estes controles existam baseados na percepção de risco que a organização possui bem como o apetite a risco.

3ª Dimensão: os níveis de aplicabilidade da metodologia:

Segundo o COSO (2007) a aplicação da ERM poderá agregar valor à organização e ser mais bem-sucedida se a alta administração da empresa for uma patrocinadora das atividades de gestão de riscos. Os princípios da gestão de riscos corporativos podem ser utilizados em todos os níveis da organização. Para o COSO (2007) estes níveis são:

I. Nível de entidade: Engloba a organização como um todo; o grupo empresarial representado especificamente pelo conselho de administração e a diretoria executiva;

II. Nível de unidade de negócios: Nível de grupos de atividade ou centros de resultado.

III. Subsidiária: Empresa pertencente ao grupo que possui atividades de negócio específicas para um ramo de atividade do grupo.

IV. Divisão: Setores da organização como os setores de pesquisa e desenvolvimento, suporte tecnológico, inteligência de mercado etc.

Para o COSO (2007) as diretrizes adotadas para o gerenciamento de riscos corporativos somente serão adotadas se este estiver diretamente vinculado com o planejamento estratégico da organização e for adequadamente transmitido para as metas setoriais. As metas das equipes de trabalho e as ações para atingir estas metas precisam estar vinculadas a uma visão de portfólio de riscos para o setor ao quais as metas foram destinadas. Desta forma todos os setores da organização teriam suas metas atreladas a uma percepção de riscos que ajudaria a reduzir custos, gerar eficiência e eficácia operacional e salvaguardar os ativos da organização.

2.4 Governança Corporativa

Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2007), Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo as práticas e os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. Nessa definição, é possível verificar a menção indireta aos contratos existentes dentro da firma, bem como às partes envolvidas num conflito de agência. A governança é uma tentativa de reduzi-lo. 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 ao capital e contribuindo para a sua longevidade. O IBGC (2007) considera como princípios básicos da Governança Corporativa:

a. Transparência - Mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à criação de valor.

b. Equidade - Caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.

c. Prestação de Contas (*accountability*) - Os agentes de Governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.

d. Responsabilidade Corporativa - Os agentes de Governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

Silveira (2004) relaciona de modo bastante direto a governança corporativa à teoria da agência e ao conflito de agência, ao defini-la como um conjunto de mecanismos internos e externos, de alinhamento entre os interesses de agentes e principais, para aumentar a probabilidade aos fornecedores de recursos garantirem para si o retorno sobre o seu investimento. Os mecanismos de governança tentam, portanto, alinhar os contratos que vigoram dentro da firma.

Martin, Santos e Dias Filho (2004) afirmam que o exercício dos poderes de governança dentro de uma empresa depende em alto grau da implantação de um sistema de identificação, avaliação e controle dos riscos que cercam a gestão dos recursos nela investidos. Nesse sentido, a governança deve cercar a administração dos recursos empresariais com um sistema de controle e gestão.

Ainda os autores, observam que enquanto o Conselho de Administração tem o dever e o poder de governança, são outros, os executivos, que têm o dever e o poder de governança, o que gera a necessidade de um sistema de controles que assegure a boa gestão dos recursos

corporativos. Esses controles são responsabilidade da administração, conforme declara o AICPA (1972), no AU *Section* 110, ao definir que a administração é responsável por estabelecer e manter controles internos para autorizar, registrar, processar e reportar transações consistentes com as afirmações da empresa em seus relatórios financeiros.

3 METODOLOGIA

Para analisar a metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento de controle interno, utilizou-se uma pesquisa exploratória, apoiada em procedimento de pesquisa bibliográfica. O método de abordagem utilizado nesta pesquisa será a qualitativa, haja vista que serão analisados documentos, sem a utilização de cálculos matemáticos, ferramentas estatísticas ou congêneres. Segundo Mezzaroba e Monteiro (2005), na pesquisa qualitativa não há medição de dados, mas identificação da natureza dos fatos.

O método de procedimento abordado será o indutivo. Segundo Marconi & Lakatos (2000) a indução é um processo mental que a partir de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal.

A coleta de dados ocorreu através da pesquisa documental e de um estudo de caso aplicado a uma empresa do ramo de teleatendimento (*callcenter*) estabelecida no Estado do Ceará, onde foram analisados os resultados do trabalho de auditoria e consultoria acerca da verificação e adoção de controles internos no Departamento Pessoal desta empresa, e verificado também o grau de aderência a metodologia COSO.

O estudo de caso, segundo Yin (2005), é um estudo empírico que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real. Adotar-se-á um estudo de caso aplicado, pois, o mesmo terá dimensão teórico-prática bem definida.

No estudo de caso, apresentamos passo a passo da auditoria realizada no ano de 2014, que se estende desde o planejamento e objetivos do trabalho, mapeamento dos processos, levantamento dos riscos e verificação da existência dos controles utilizados, realização de *walkthrough* para confirmação do processo e evidenciação dos controles, no intuito de testar a eficiência e eficácia deste último, testes de dados coletados do sistema, análise das diferenças, elaboração do relatório de auditoria até o acompanhamento da implementação das melhorias sugeridas. Ao final do procedimento foi verificado o grau de aderência dos controles já utilizados à metodologia COSO, através de um comparativo com a segunda dimensão desta metodologia.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa a qual foi realizado o presente estudo, trata-se de uma sociedade limitada, fundada em 2008, estabelecida no Estado do Ceará, tem como objetivo social a prestação de serviços de teleatendimento e atua no mercado nacional. O faturamento anual da empresa em 2014 foi de 15 milhões. Seu quadro de funcionário é de aproximadamente 600 funcionários.

A equipe responsável pelo trabalho de auditoria é composta por um colaborador da empresa em parceria com uma empresa de consultoria, a produção e responsabilidade do relatório é compartilhada, e consiste na emissão de um diagnóstico sobre a atual gestão de processos e controles internos com a finalidade de avaliar potenciais riscos e sugestão de melhorias, bem como será realizado pelo departamento de controladoria à implementação de todas essas melhorias sugeridas. O trabalho foi realizado de acordo com a NBC TSC 4400, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, aplicável a trabalhos de procedimentos previamente acordados.

Os procedimentos foram aplicados com o intuito de auxiliar e avaliar a adequação das informações contábeis apresentadas nos demonstrativos, para que estes reflitam substancialmente em todos os aspectos de acordo com as práticas contábeis vigentes e aplicáveis aos negócios da Empresa. Como também, propiciar uma visão sobre as principais deficiências dos processos internos para avaliação e tomada de decisão por parte da Administração com base nos conceitos básicos da metodologia COSO.

O presente estudo se limitará apenas as rotinas de controle da área de Gestão de Pessoas, cujo departamento é composto por 12 colaboradores. Como o ramo de atuação da empresa possui um dos maiores índices de *turnover* do mercado, essa é a área que apresenta o maior risco do negócio. A metodologia do trabalho realizado pelos profissionais envolvidos terá foco nesses riscos, através do mapeamento dos processos e discussão com os gestores e diretoria para levantamentos dos controles já utilizados, eficiência e eficácia desses controles, além da implantação de novos controles de acordo com a exposição aos riscos avaliados no procedimento.

4.2 Etapas do procedimento

O estudo de caso apresentado representa o resultado dos levantamentos e das conclusões obtidas a partir dos testes de auditoria interna com enfoque em gestão de riscos através da utilização e implantação de controles interno e aderência destes à metodologia COSO, visando assegurar-se da razoabilidade dos saldos registrados, e identificar oportunidades de melhorias no processo atualmente executado.

Por se tratar de um trabalho também de auditoria contábil, o planejamento se deu a partir da análise do balancete contábil com saldo em 31.06.2014. Como a empresa não dispõe de um plano de auditoria, e o objetivo desse estudo de caso se limita apenas a área de Gestão de Pessoas, as etapas do procedimento foram:

1. Mapeamento do processo auditado;
2. Levantamento dos riscos do processo e verificação da existência de controles;
3. Elaboração de *Walkthrough* (confirmação do processo);
4. Testes através de dados coletados do sistema;
5. Análise das diferenças;
6. Elaboração do relatório;
7. *Follow-Up* (Acompanhamento das melhorias sugeridas).

Estas etapas serão explanadas ordenadamente a seguir para que se possa entender como funciona o trabalho da auditoria de processos e verificação dos saldos. Todas as etapas estão inter-relacionadas e o cumprimento de todas elas são de fundamental importância para o sucesso dos trabalhos realizados.

4.2.1 Mapeamento do processo auditado

Após definição da área auditada, o processo se inicia através da realização de entrevista com o gestor e o usuário chave responsável pelo processo auditado, identificando assim todas as etapas do processo, sistemática utilizada e controles utilizados.

4.2.2 Levantamento dos riscos do processo e verificação da existência de controles

Durante o mapeamento, são identificados os riscos do processo e verificada a existência de controles, destinados a coibir esse risco.

Apresentamos a seguir alguns riscos e controles identificados na área auditada:

Quadro 1 – Controles e Riscos

CONTROLE	RISCO
Solicitação de contratação de novos funcionários, e demissões feitas pelo gerente de cada setor, de acordo com a demanda, e aprovação pela diretoria e RH.	Contratação de colaboradores sem a devida autorização.
Documentação admissional assinada pelo funcionário e pelo departamento de recursos humanos (<i>checklist</i>).	Ausência de documentação exigida em CLT.
Centralização da inclusão dos novos funcionários no sistema AC Contábil através de senha individual.	Registro de colaboradores sem a devida autorização.
Responsável pelo Setor examina o relatório de ponto e funcionário assina confirmando horas extras e/ou horas descontadas.	Realização de horas extras não realizadas e/ou não autorizadas.
A Companhia disponibiliza mensalmente, para o funcionário, espelho de ponto para conferência das horas extras e horas descontadas.	Reclamações acerca de horas extras cumpridas e não pagas ao funcionário.
O sistema AC Contábil é parametrizado para o cálculo automático de salários, 13º Salário, férias, rescisões, encargos sociais e respectivas guias.	Parametrização do sistema incorreta e/ou desatualizada / Multas trabalhistas
Conciliação entre o extrato bancário, o arquivo de retorno bancário e a informação gerada pelo sistema.	Pagamentos indevidos.
Senha única de acesso para pagamento da folha, aprovação feita por um membro da diretoria.	Pagamentos de salários indevidos.
Saída automaticamente do sistema de folha de pagamento dos funcionários após o registro da rescisão no sistema	Pagamentos de salários indevidos.
Realização de testes periódicos na validação dos dados do relógio de ponto	Manipulação dos registros do relógio de ponto / Multas trabalhistas / Não adequação à NR 17
Rescisão homologada junto ao sindicato assinada pelo funcionário	Multas trabalhistas

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Com o mapeamento dos processos e levantamento dos respectivos riscos e controles a equipe responsável pelo trabalho identifica o grau de risco associado ao processo.

4.2.3 Elaboração de *walkthrough*

Para confirmação das informações coletadas na entrevista e efetividade dos controles descritos pelo entrevistado, na tentativa de coibir o risco associado ao processo, a equipe de auditoria solicita documentação para realização do *walkthrough*, que demonstra a realização de um processo desde o seu início até o fim, mediante apresentação de documentação comprobatória e evidências da existência de controles já executados, verificando assim a eficiência e eficácia destes controles. Para a área de Gestão de pessoas, analisou-se a documentação e evidências de controles desde a requisição da contratação, até o registro contábil na folha de pagamento, adicionalmente, foi analisada também uma demissão, onde houve o recálculo das verbas rescisórias, bem como o registro na RAIS e CAGED para os respectivos itens selecionados no procedimento.

4.2.4 Testes através de dados coletados do sistema

Para controle das informações referente a área de Gestão de Pessoas, a empresa utiliza os sistemas AC Contábil, e Fortes RH, este último utilizado apenas para input de informações dos colaboradores, todos os cálculos, geração de arquivos para entidades de controle dos

encargos sociais e demais obrigações são emitidos através do AC Contábil, onde a parametrização é realizada de acordo com as exigências da legislação vigente.

Como a fase de entendimento do processo, mapeamento de riscos, e mecanismos de controles associados já foi concluída, a próxima etapa é realizada através da verificação dos registros realizados no período acordado, essas informações e cruzamentos de dados são realizadas através de planilhas do Microsoft Excel, e seguem as exigências da NBCTA quanto aos papéis de trabalho.

Na etapa dos testes, os auditores solicitam uma lista contendo todas as informações necessárias para realização dos testes, essa documentação compreende desde folhas de pagamento mensais, obrigações acessórias, comprovantes de pagamento de encargos, listagem de admissão e rescisão do período e dão início aos procedimentos, como listamos a seguir:

- a. Conciliação do saldo contábil com os relatórios extra contábeis das provisões de férias e 13º salário
- b. Recálculo das provisões de férias, 13º salário e encargos dos funcionários (seleção por amostragem)
- c. Confronto da folha de pagamento, de acordo com a quantidade de funcionários por cargo de admissão, registrados oficialmente, em relação ao saldo contábil
- d. Cálculo dos encargos sociais apropriados: INSS, FGTS, contribuição sindical, etc;
- e. Análise das pastas pessoais dos funcionários e respectiva documentação
- f. Verificação de horas-extras, descontos procedidos, rescisões contratuais e outros itens correlatos
- g. Verificação dos pagamentos e dos encargos sociais de autônomos
- h. Revisão da documentação de estagiários, temporários e serviços terceirizados
- i. Conferência da aplicação dos reajustes salariais e demais cláusulas constantes em acordo, convenção ou dissídio coletivo da categoria
- j. Verificação da documentação em geral correlata ao Departamento Pessoal (RAIS, inscrição do PAT, CAGED, etc.)
- k. Análise das movimentações ocorridas através dos CAGED mensais: Admissão, demissão e transferência de funcionários
- l. Análise da Certidão do Trabalho emitida pela Delegacia do Trabalho para verificar se existem pendências nas esperas judiciais
- m. Análise dos parcelamentos de INSS (se houver)

A realização desses testes da auditoria interna se dá através da seleção de uma amostra que dê cobertura representativa dos saldos registrados nas rubricas verificadas, solicitação de documentação comprobatória de todos os registros.

4.2.5 Análise das diferenças

Quando os testes realizados apresentarem diferenças, essas são levadas ao gestor e discutidas as razões para existência do erro. Apesar da auditoria interna não ter como objetivo específico localizar indícios de fraude e irregularidades, caso essas sejam encontrados durante o procedimento a tratativa é a comunicação imediata para a Diretoria.

Diferenças encontradas no procedimento, quando superior a materialidade definida no planejamento da auditoria, são registradas no relatório de ajustes, para posteriormente serem encaminhadas o departamento de contabilidade para o correto registro dos saldos.

As evidências coletadas são registradas no relatório de auditoria, servindo como defesa do auditor para possíveis questionamentos por parte dos setores auditados, diretoria.

4.2.6 Relatório de auditoria

Para elaboração do relatório de auditoria, é importante que todas as diferenças tenham sido discutidas com os responsáveis das áreas auditadas, coletando assim as possíveis justificativas pelos pontos da auditoria ou determinadas falhas encontradas, para que posteriormente, o trabalho seja demonstrado para a diretoria, e que esta, também se manifeste quanto a opinião dos auditores.

Como o objetivo do trabalho era apresentar um relatório de pontos de melhoria dos processos e mecanismos de controle aplicados as áreas auditadas, demonstrando a situação identificada, riscos, implicações e recomendações, listou-se a seguir alguns exemplos dos pontos listados no trabalho dos auditores:

Quadro 2 – Pontos de Auditoria

DEFICIÊNCIA	SITUAÇÃO IDENTIFICADA	RISCOS E IMPLICAÇÕES	RECOMENDAÇÕES
Ausência de relatórios com a posição acumulada das férias e 13º salário.	Ausência de demonstrativo contendo a posição acumulada das provisões de férias e 13º salários, incluindo os encargos sociais, em uma determinada data base.	Impossibilidade da conferência do saldo contábil	Desenvolvimento de relatórios que demonstrem a posição analítica por funcionário, montantes totais provisionados e em aberto.
Ausência de segregação por centro de custo da folha de pagamento.	Não há ou segregação da folha de pagamento por centro de custo, afim de registrar no resultado do exercício em cada respectiva rubrica.	Apuração indevida da margem de lucro quando analisado o total das receitas em relação ao custo efetivo dos serviços prestados.	Criação de política de rateio e/ou centros de custos para identificação do valor efetivo das despesas com folha de pagamento.
Deficiências no processo de registro das provisões de férias.	Ausência de registro mensal do valor total da provisão de férias conforme o regime de competência. É registrada somente a parcela do 1/3 do salário e os encargos, não sendo realizadas, o valor da provisão (1/12 avos) e os encargos sociais.	O resultado do exercício não é demonstrado de acordo com as despesas de fato incorridas, distorcendo o resultado de acordo com a expectativa da Administração.	Recomenda-se que sejam provisionadas as despesas mensais das férias e encargos de acordo com a sua competência, evitando distorções no resultado do exercício.
Não adoção efetiva da Convenção Coletiva	Verificou-se que a empresa não está seguindo fielmente as práticas quanto aos valores de salários adotados pela Convenção Coletiva da Categoria.	Todas as homologações possuem ressalvas pelo fato de que os salários adotados pela Empresa estão divergentes da prática da Convenção Coletiva.	Recomenda-se a adoção dos valores salariais estipulados pela Convenção Coletiva da categoria
Deficiências no controle de documentação de admissão e demissão	Há falhas nos controles de documentação das admissões e demissões dos funcionários da Calldesk.	Fiscalizações por parte do Ministério do Trabalho, autuações por falta das documentações obrigatórias de admissões e demissões.	Adotar controles para organização da documentação devidamente arquivada, <i>checklist</i> .
Divergências entre as informações declaradas na CAGED e RAIS em relação às informações do Sistema Fortes.	Conforme verificado através do confronto entre as movimentações apresentadas no CAGED e RAIS, em relação às informações do Sistema Fortes, há divergências entre elas.	Prejuízos ao empregado, informações são utilizadas para comunicar o Ministério do Trabalho e Emprego as admissões, demissões e transferências ocorridas no decorrer do mês.	Manter controle efetivo para que as movimentações apresentadas no CAGED e RAIS estejam de acordo com as movimentações dispostas no Sistema.
Risco de vínculo trabalhista referente a contínua utilização de serviços prestados por pessoas físicas para a Empresa.	Verificação através dos registros contábeis de despesas no resultado do exercício, que é comum a utilização de serviços de pessoas físicas para a Empresa.	A frequência e contínua utilização de serviços junto a pessoas físicas podem configurar relações trabalhistas não formalizadas, obrigando ao recolhimento dos encargos sociais, como INSS e FGTS.	A contratação de profissionais autônomos é lícita, devendo o tomador de serviços atentar à natureza dos serviços prestados, evitando que haja espaço para o reconhecimento de vínculo empregatício.

Fonte: Relatório de auditoria (2014)

4.2.7 *Follow-up*

A empresa está implantando uma célula de controladoria, no intuito de implantar e gerenciar os controles internos, bem como realização de testes visando a eficiência e eficácia desses controles. Esse departamento conta com apenas um colaborador, envolvido em todas as etapas do trabalho, no intuito de dar continuidade ao procedimento de *Follow-Up*.

Após a divulgação do relatório, o auditor interno elaboram um plano de ação com base nos pontos levantados relatório, contendo os controles testados, as recomendações, o prazo para implementação de novos controles, com base na metodologia 5W2H, é estabelecido um plano de ação para acompanhamento de todas as áreas auditadas e adequação aos pontos de melhorias levantados, visto que a obrigatoriedade da utilização/implementação do controle é do gestor da área, a Controladoria apenas acompanha e oferece suporte.

Adicionado ao setor de Controladoria, está a responsabilidade de promover auditorias mais simples quanto a extensão do processo, e saldos verificados, no caso da Gestão de Pessoas, trimestralmente, é realizada auditoria da Folha de Pagamento, e todas as obrigações de informações e encargos atreladas ao mês em questão.

4.3 Resultados obtidos

A análise dos dados presente deste estudo de caso permitiu o alcance dos objetivos da pesquisa, de analisar as ações a serem realizadas para a implantação de controle interno no departamento pessoal da empresa pesquisada, e verificar o grau de aderência desses controles à metodologia COSO.

O trabalho foi realizado de maneira pioneira na Empresa, visto que a mesma cresceu cerca de 300% nos últimos 18 meses, e as áreas de apoio (administrativas) demonstravam carência quanto ao acompanhamento das áreas operacionais, a Empresa passou a enfrentar uma série de problemas decorrentes da execução das rotinas e profissionais com conhecimento adequado para realizar suas funções.

A ausência da formalização dos processos, padronização de rotinas e atividades de controles, gerava impactos negativos para a gestão, visto que a área analisada é detentora do maior custo da empresa, a ausência da formalização de todas as atividades impedia a otimização dos recursos.

A partir do trabalho realizado, espera-se a melhoria dos processos através do acompanhamento dos pontos de melhorias e pontos de controle a serem implantados, aliados a implantação da área de auditoria/controladoria, responsável por acompanhar toda a fase de *follow-up* do relatório, e realização de testes periódicos afim de confirmar as implementações necessárias para fortalecer os processos internos da Empresa.

A empresa decidiu investir no âmbito estratégico, estabelecendo metas de crescimento e nível de serviço, visto a necessidade da implantação de controles internos, mediante a realização de uma auditoria no último exercício. O trabalho serviu como marco para auxiliar a tomada de decisão por parte da Diretoria e transparência nos registros contábeis auxiliando nos processos realizados e apontando melhorias a serem implantadas.

As questões acerca da avaliação dos riscos foram elaboradas com base nas definições do COSO (2007) e as atividades de controle abarcadas representam as principais atividades de controle reconhecidas pela literatura, são compostas por alçadas, autorizações, conciliações, revisões de desempenho, segurança física, segregação de funções, sistemas informatizados e normatização interna.

No que tange a adequação a metodologia COSO, verificou-se a presença de componentes de controle interno propostos pelo COSO, ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Contudo algumas características, listadas a seguir, não foram identificadas.

Apesar da empresa possuir um ambiente de controle pautado em ética e integridade, verificou-se a ausência de um conjunto de normas ou código de conduta e algumas características, como a formalização das responsabilidades. Quanto à avaliação dos riscos, conforme as entrevistas com os gestores realizadas no início do procedimento, a empresa conhece os riscos no negócio e aponta tais riscos envolvem a concorrência e a perda de clientes, contudo, não usa mecanismos de controle nem efetua análise desses riscos.

Para as atividades de controle, verificou-se que estas estavam segmentadas, todas as atividades relacionadas às alçadas, conciliação, e sistemas são verificados na empresa, entanto, não foi evidenciado atividade relativa à revisão de desempenho. Atividades representadas por autorizações foram evidenciadas na empresa, apesar das atividades de segurança física e segregação de funções não são percebidas.

Conforme COSO (2007) o sistema de informação e comunicação eficaz corresponde à identificação, coleta e comunicação da informação de maneira confiável e oportuna para que as responsabilidades sejam cumpridas, sendo, portanto, elemento essencial para o funcionamento dos controles. As informações respaldam os tomadores de decisão na identificação, análise e resposta ao risco de modo que ela é necessária em todas as instâncias. O componente Informação e Comunicação foi verificado na empresa pesquisada, esta, por sua vez, valoriza a informação e a utiliza para possibilitar um processo decisório eficaz. A informação também é comunicada de maneira pontual, confiável e tempestiva. Contudo, não existem canais de informação relevantes que englobe toda a estrutura da empresa.

A existência de controles não garante que as ações sejam implementadas e as responsabilidades sejam cumpridas, daí a necessidade de monitorar as atividades, justificando, portanto, a presença do componente Monitoramento na estrutura de controle interno. A empresa monitora de forma contínua seus processos, atividades e serviços e quando deficiências são identificadas, estas são relatadas àqueles capazes de tomar as devidas medidas. Porém, o monitoramento não ocorre de forma dinâmica e tempestiva.

Além disso, a segregação das atividades não é monitorada. Espera-se que com a evolução dos trabalhos realizados pela Auditoria e consultorias, os componentes possam ser verificados de maneira mais eficiente e demonstrando a eficácia necessária para um pleno alinhamento a metodologia COSO.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria interna ganha cada vez mais representatividade no Brasil, devido ao fato de que transparência e solidez são fatores de fundamental importância para investidores e acionistas. As grandes empresas brasileiras têm atentado para a importância da área e tem investido grandes montantes para desenvolver seus departamentos de auditoria interna. A gestão de riscos com foco no risco de negócio é uma nova metodologia de auditoria que ganhou força no Brasil. Essa metodologia é utilizada pela empresa em que o estudo de caso foi realizado.

Este trabalho teve como objetivo analisar as ações que devem ser realizadas para a implantação de controles internos no Departamento Pessoal de uma empresa de teletendimento, aplicando-se o modelo do COSO. Com base nos resultados apresentados, verificou-se que apesar da realização do primeiro trabalho de Auditoria e mapeamento dos

riscos e controles, observou-se que alguns desses controles já existiam, e assegurou-se a eficiência e eficácia destes.

Para que o trabalho de implementação desses controles possa vir a trazer mais resultado para a empresa, esta deverá buscar desenvolver o setor de Controladoria, buscar profissionais com certificações, investir em capacitação da equipe já existente. Com base no resultado obtido após implantação de todos os pontos de melhorias levantados pela empresa terceirizada, e pelo acompanhamento dos processos realizado pela Controladoria e reduzindo cada vez mais a quantidade de inconsistências, a Diretoria possui maiores subsídios para tomada de decisão e mitigação dos riscos as quais a empresa está exposta.

O presente estudo contribui para evidenciar o quanto o Controle Interno é fundamental para gerenciamento dos riscos corporativos, assim garantindo a efetivação dos controles interno e evitando que a empresa sofra prejuízo financeiro através de falhas nos seus processos. Com isso, os objetivos gerais e específicos do estudo foram alcançados e demonstrados através dos resultados obtidos no estudo de caso. O problema proposto, que era saber quais são as ações a serem realizadas para a implantação de controles internos no Departamento Pessoal de uma empresa de teleatendimento.

6 REFERÊNCIAS

American Institute of Certified Public Accountants – AICPA. Codification of Statements on Auditing Standards – Numbers 1 to 72 – New York, USA, 1994.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2 ed. São Paulo. Atlas, 2012.

AUDIBRA, **Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna – Estrutura Geral**, out, 2007.

BARALDI, Paulo. **Gerenciamento de riscos empresariais: a gestão de oportunidades, a avaliação de riscos e a criação de controles internos nas decisões empresariais**. 3 ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2910

BOYA, Valéria Lobo Archete. **Os efeitos da remuneração variada sobre o processo orçamentário: estudo de campo em uma concessionária de energia elétrica**. 2007.65.f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Gerencial e Finanças), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas, Economia e Finanças, Vitória

BOYTON, William C; JOHSON, Raymond N. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

COCURULLO, Antonio, **Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo de caso no setor de celulose e papel**. 3. ed. São Paulo: 2004.

COSO & PRICEWHITEHOUSECOOPERS. **Sumário executivo e estrutura e gerenciamento de riscos corporativos**. Trad. Audibra & Pricewaterhousecoopers, 2007.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**. São Paulo, 2003.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGC. Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos. **Caderno de governança corporativa 3**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; Lakatos, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTIN, Nilton C; SANTOS, Lílian R; DIAS FILHO, José Maria. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças**. N. 34, jan/abr 2004, p. 7-22.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2005

MOELLER, Robert R. **COSO Enterprise Risk Management**. Second Edition. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2011.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. LINHARES, Juliana e Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – Um estudo de caso. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, vol. 4, núm. 2, mayo-agosto, 2007, pp. 160-170 Universidade do Vale do Rio dos Sinos

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna: embasamento conceitual e Suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREIRA, Marcos Augusto Assi. **Controles internos e cultura organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.

RIBEIRO NETO, Ramon Martinez. **A Importância da Governança Corporativa na gestão da empresas - o caso do Grupo Orsa**. 2002. 76 f. Monografia (Bacharel em Administração) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2002. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/tcc/trabalhos/TCC_Ramon.pdf>. Acesso em 03 de dezembro de 2010.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança corporativa e estrutura de propriedade**. 2004. Tese. (Doutorado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – de São Paulo.

TCU. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF> Acessado em: 02 de março de 2015.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Bookmark, 2005.

_____. **Gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada**. Sumário executivo COSO, São Paulo: PricewaterhouseCoopers, 2007.

Associação Brasileira de Telesserviços – ABT. Disponível em: <www.abt.org.br>. Acessado em: 07 de abril de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC T 12**. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acessado em: 21 de outubro de 2014.

INSTITUTE INTERNAL AUDITORS – IIA. The Institute of Internal Auditors. 2015. Disponível em: Acessado em: 05 de maio de 2015.

McNamee, David; 1997; **Auditoria Baseada em Riscos: mudando o paradigma das auditorias internas**, adaptado e atualizado por Cicco, Francesco; 2006. Disponível em: <http://www.qsp.org.br/auditoria_risco.shtml> Acessado em: 20 de fevereiro de 2015.

PEPPERS and ROGERS. Disponível em: <http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/visualizacao/MACC/aula15.pdf>> Acessado em: 04 de junho de 2015.