

ALINHAMENTO DOS MODELOS DE GESTÃO DO CONTROLE APLICADO A NEGÓCIOS

RESUMO

O presente estudo trata-se de um apanhado teórico que tem como objetivo alinhar as propostas metodológicas dos órgãos considerados referenciais sobre controle organizacional. Apresentam-se nessa perspectiva os modelos usualmente conhecidos como *COSO ERM*, *CoCo*, *King*, *Turnbull*, *Cobit*[®] e *Itil*[®]. O alinhamento de tais abordagens conceituais visa refletir-se acerca dos principais modelos estruturais disponíveis atualmente, no sentido de verificar opções existentes que mais condizem com os aspectos organizacionais de implantação ou revisão da estrutura de sistema de controles. A relevância da discussão torna-se eminente para o momento vivido no mercado global diante de tantos escândalos corporativos, ainda mais, aos que deram origem à lei designada *Sarbanes-Oxley*. Para dar apoio ao estudo fez-se necessário o desenvolvimento de um estudo caracterizado do tipo qualitativo, de cunho descritivo, através de pesquisa documental e por fontes bibliográficas, sob análises de conteúdo por categorias. O estudo permite verificar que a adaptabilidade dos pontos favoráveis de cada estrutura, alinhado aos preceitos da cultura e necessidade organizacional tendem ao sucesso empresarial em relação à gestão do controle.

Palavras-Chaves: Metodologias de Controle. Gestão do Controle. *Framework*.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Na grande maioria dos ramos empresariais os gestores têm buscado o melhoramento contínuo de seus processos internos, voltados a manterem-se no curso de seus objetivos almejados por meio da realização de sua missão, e principalmente, o foco na minimização do inesperado. O controle interno parece ser uma necessidade em permitir que se trate rapidamente a relação de mudanças no ambiente econômico demandando-se prioridades.

Essa procura do sucesso empresarial implicou nos últimos anos escândalos corporativos, inconsistências de informações e desordem nas bolsas de valores, referendado até hoje pelo maior esquema de corrupção empresarial ocorrido desde 2002, à falência da empresa americana *Enron Corporation*.

Em virtude dessas práticas de gestão temerária e na necessidade de procedimentos mais enérgicos nos processos organizacionais, ainda mais na redução da incidência de relatórios fraudulentos, forçou o Legislativo americano a promulgar, quem sabe, o ato mais significativo do cenário corporativo, a Lei *Sarbanes-Oxley* ou *SOX*.

A referida lei, que atinge inclusive companhias brasileiras que possuem ações negociadas naquele país, trouxe consigo, na seção 404, a exigência de avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios contábeis, requerendo ainda dos diretores executivos e financeiros avaliações que atestem periodicamente a eficácia dos controles internos da entidade.

Desde então, ao se discutir no meio contábil a controladoria, a auditoria, entre outros temas emergentes relacionados à governança corporativa, um assunto parece ter se tornado fundamental, a relevância da gestão do controle organizacional para atingir os objetivos propostos nessa área.

Segundo Oliveira e Linhares (2006) o exercício de uma boa governança corporativa necessita-se implantação de técnicas para identificação, avaliação e controle dos riscos, aliado a um eficaz controle interno. Já a relação do sucesso no gerenciamento de riscos torna-se imprescindível que os líderes das organizações possam enxergá-los como uma forma de gerar valor aos acionistas.

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

Os autores advertem que muitas empresas não facilitam a adequação estratégica nem a coordenação organizacional de um sistema de controle de gestão, o que resulta, muitas vezes, apenas em um conjunto de instrumentos burocráticos sem sentido, dando a impressão de que existe um sistema de controle ou o poder e influência de quem os administra.

Diante do contexto, verifica-se que não basta definir determinados controles por questões de convenção. Torna-se indispensável, a adoção de alguma (ou a junção de muitas) metodologia adequada direcionada às necessidades de cada organização. Para isso, é fundamental conhecer os principais modelos existentes de estrutura de controles, no intuito de verificar qual destes possui os princípios apropriados conforme a filosofia da entidade em adotá-lo.

Nesse sentido, sugere-se no estudo um modelo de alinhamento das propostas metodológicas referenciadas a gestão corporativa. Direcionada a governança corporativa como é o caso das metodologias *King* e o *Turnbull*; ao controle da Tecnologia da Informação – TI, cita-se o *Cobit*[®] e o *Itil*[®]; e os modelos de gestão do risco e controle interno definidos por *COSO ERM* e *CoCo*.

O alinhamento de tais abordagens conceituais visa à reflexão acerca dos principais modelos estruturais de gestão do controle aplicado a negócios, no sentido de verificar as opções existentes que mais tenham seus princípios condizentes com as perspectivas de cada entidade, na pretensão de implantar ou revisar sua estrutura ou sistemas de controle.

Assim sendo, serão apresentadas algumas metodologias de controles mais conhecidos atualmente, suas características e pontos fortes e fracos que estas venham a possuir. E tratando-se de uma contribuição, não se pretende, de forma alguma, esgotar o assunto.

2. METODOLOGIA

Utilizou-se coleta de dados realizada através de pesquisa documental, a *home pages* de instituições, órgãos e entidades internacionais, com a finalidade de melhor aproveitar conceitos e métodos existentes acerca do assunto e concluir com êxito os objetivos deste trabalho.

Para dar suporte ao estudo, aproveitaram-se fontes bibliográficas dos manuais de cada metodologia evidenciada, as quais foram analisadas através de conteúdo por categorias, considerado por Richardson (1999 *apud* BEUREN, 2003) como a decodificação do texto pesquisado em diversos elementos, extraíndo as partes utilizáveis e correlacionáveis ao problema da pesquisa, permitindo uma comparação com outros textos escolhidos.

Partindo do preceito de um estudo com abordagem qualitativa o artigo está organizado da seguinte maneira: inicialmente discorre-se acerca dos seis modelos estruturais tomado

como referência; e por fim, sugere-se um modelo de alinhamento das metodologias de controle focadas a gestão de negócios.

3. REVISÃO TEÓRICA

Como referência deste estudo conceitua-se primeiramente as metodologias de gestão do risco e controle interno representadas por *COSO* e *CoCo*, por conseguinte, as de governança corporativa através de *King* e *Turnbull*, e por fim, os métodos de gestão da governança de TI referendadas por *Cobit*[®] e *Itil*[®].

3.1 *COSO REPORT E COSO ERM*

Composta por representantes das principais associações de profissionais ligados à área financeira, com o propósito do estudo da importância sobre controles internos na redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos, segundo Ferreira, Valente e Asato (2002), em 1985, criou-se nos Estados Unidos da América (EUA), através de iniciativa independente, a Comissão Nacional sobre Elaboração e Apresentação de Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), a Comissão *Treadway*.

Em 1992, agora não mais comissão, mas sim, Comitê das Organizações Patrocinadoras (*Committee of Sponsoring Organizations - COSO*), desenvolveu o protocolo *COSO I*, também chamado *The COSO Report* (BERGAMINI JUNIOR, 2005), que relacionava em sua estrutura tridimensional (chamado cubo do *COSO*) a observância na identificação e análise dos riscos internos e externos à organização aos que conduzem à entidade. Partia-se da proposição relacional entre a avaliação eficaz do controle interno e a prevenção de relatórios financeiros fraudulentos.

A metodologia Controle Interno – Estrutura Integrada (*Internal Control – a Integrated Framework*) partia do pressuposto da análise e melhoria efetiva dos controles internos, auxiliado à administração e demais interessados. Para tanto, necessitou-se estabelecer uma definição única de controle interno entre as partes envolvidas, os quais devem seguir parâmetro comum, com a finalidade de avaliação e melhoramento constante de seus sistemas (BARBOSA, PUGLIESE e SPECCHIO, 1999).

Nesse intento, a metodologia passou a adotar princípios de controle colocados em uma estrutura conceitual os diversos controles internos recomendáveis, identificados a partir de cinco componentes de controle que se inter-relacionam: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Surge a partir de tais conceitos a integração entre os elementos relacionados e as categorias referidas. Essa estrutura integrada permite a compreensão de que todos os elementos são fundamentais em cada uma das categorias, de maneira sistemática isolada e também considerada na visão conjunta (no todo).

Não obstante, com o passar do tempo o próprio *COSO* reconheceu o interesse do foco gerencial não somente ao controle dos processos em si, mas também a gerência efetiva e eficaz do risco aliado a uma estrutura de governança corporativa. Para tanto, a necessidade de aperfeiçoamento do método fez prudente a elaboração de um novo modelo, principalmente no foco da gestão do risco.

O que resultou em 2004 a divulgação do documento Gerenciamento do Risco Empresarial – Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*),

intitulado *COSO II* ou *COSO ERM*, que pode ser visto como uma versão melhorada (evoluída) do *COSO I*.

O novo modelo, além de preservar os conceitos iniciais, explora mais extensivamente ao que cerne o *ERM* na empresa. A premissa subjacente da gerência de risco empresarial é definida como um processo efetuado e aplicado na empresa, disposto a projetar e identificar eventos potenciais que possam vir afetar a entidade na condução do risco, em detrimento de razoável garantia na realização dos objetivos empresarial (*COSO*, 2004a).

A realização dos objetivos fundamentais instituídos na missão e visão da organização, a partir do modelo estrutural sugerido no relatório *Enterprise Risk Management*, apresentado na Figura 1, estabelece que a gerência de riscos precisa definir: as estratégias (*Estrategic*), utilizar eficiente e eficazmente seus recursos (*Operations*), reproduzir através de relatórios as decisões e resultados (*Reporting*), e respeitar as leis e regulamentos impostas (*Compliance*).



Figura 1: Matriz tridimensional, cubo *COSO ERM*

Fonte: *COSO*, 2004a.

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

Componente:	Definição:
Ambiente Interno	Abrange o tom da organização, a base para como o risco é visto e dirigido por uma entidade, incluindo o apetite da filosofia do risco e da gerência de risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que se operam.
Definição dos objetivos	Os objetivos devem existir antes que a gerência possa identificar os eventos potenciais que afetam sua realização. A gerência de risco da empresa assegura um processo para ajustar objetivos e aqueles objetivos escolhidos suportaram e alinham com a missão da entidade e ser consistente com seu apetite do risco.
Identificação de Eventos	Os eventos internos e externos afetam a realização dos objetivos de uma entidade, devendo ser identificado, distinguindo entre riscos e oportunidades. As oportunidades são canalizadas em função das estratégias ou ao objetivo da gerência de processos.
Avaliação do Risco	Os riscos são analisados, considerando a probabilidade e o impacto, como uma base para determinar como devem ser controlados. Os riscos inerentes são avaliados em uma base residual.
Resposta ao Risco	A gerência seleciona respostas do risco - que evita, aceitando, reduzindo, ou compartilhando o risco - desenvolvendo um jogo das ações para alinhar riscos com as tolerâncias do risco da entidade e o apetite do risco.
Atividades de Controle	As políticas e os procedimentos são estabelecidos e executados para ajudar assegurar as respostas aos riscos realizados eficazmente.
Informação e Comunicação	A informação relevante é identificada, capturada, e comunicada em um formulário ou outro meio que permitam pessoas de realizar a sua responsabilidade. Uma comunicação eficaz ocorre também em um sentido mais largo, fluindo para baixo, transversalmente, e em toda a entidade.
Monitoramento	A totalidade da gerência de risco da empresa é monitorada e modificações são feitas como necessário. Monitoramento é realizado em todas as atividades da gerência, avaliações separadas, ou ambas. A gerência de risco da empresa não é estritamente um processo de série, onde um componente afete somente o seguinte. É um processo multi-direcional, iterativo em que quase todo o componente pode e influencia outro.

Quadro 1: Componentes do modelo de gerenciamento do risco *COSO ERM*.

Fonte: *COSO*, 2004b (Adaptado, tradução nossa).

É preciso esclarecer que o modelo de gerenciamento do risco imposto por *COSO ERM*, como em todo método, existe limitações resultantes do julgamento humano na tomada de decisão, os custos e os benefícios relativos e as falhas humanas, impossibilitando a diretoria e gerência na garantia absoluta de acordo com a realização dos objetivos da entidade (*COSO*, 2004a).

3.2 CRITERIA OF CONTROL (COCO)

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

Os princípios de avaliação desta metodologia baseiam-se na responsabilidade do Diretor Presidente, focado principalmente aos objetivos da organização e os riscos relacionados. Bem como, as perspectivas de avaliação conduzida por pessoas capacitadas na empresa, como forma de auto-avaliação, processo contínuo de revisão ao melhoramento organizacional dos procedimentos e operações realizadas (MORAES, 2003).

O entendimento de Cica (2008) é de que controle envolve os recursos, sistemas, processos, planejamento, aprendizado contínuo, acompanhamento através de indicadores de desempenho e cultura organizacional, todos os quais devem atuar de maneira conjunta, possibilitando as pessoas a atingir os objetivos da organização.

Dessa forma, o foco da avaliação é a empresa como um todo na obtenção de seus objetivos aliado a gestão dos riscos, os quais podem dificultar ou impedir a estratégia empresarial. O controle torna-se um conceito mais amplo que apenas o cuidado com as demonstrações financeiras, *compliance* e a segurança dos ativos, oposto ao que *COSO* adotava no seu primeiro relatório.

Utilizando como exemplo a realização de tarefas através do modelo de *CoCo*, segundo Moraes (2003), as pessoas devem compreender seu propósito (o objetivo a ser atingido), possuir capacidade necessária (informação, recursos e habilidades), comprometerem-se para a realização das tarefas ao longo do tempo, além de monitorar sua performance e o ambiente externo no aprendizado contínuo de execução das melhores práticas. Isso vale tanto para o indivíduo como para o grupo de trabalho. Esquemáticamente compreendido na figura 2.

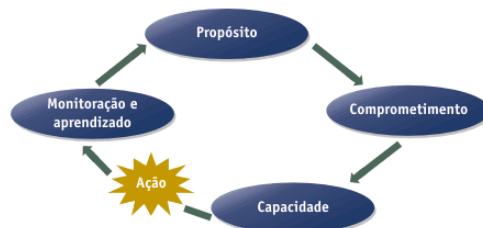


Figura 2: Modelo de Controle do *CoCo*
Fonte: Barbosa, Pugliese e Specchio (1999).

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

3.3 THE KING REPORT

Em 1994 foi divulgado pelo *the King Committee on Corporate Governance* o primeiro material acerca de controle interno e governança corporativa na África do Sul, titulado *The King Report on Corporate Governance (King I)*, naquela época o comitê era presidido pelo juiz Mervyn King S.C. Este documento incorporava códigos de práticas de conduta corporativa o qual promovia padrões aos mais elevados níveis organizacionais.

O *King I* ultrapassava os aspectos financeiros e reguladores usuais do controle interno e governança, direcionando questões sociais, éticas e ambientais. Embora a descontinuidade de aperfeiçoamento do manual, a pressão provocada pelo ambiente econômico global junto com legislações recentes, necessitou que o antigo manual fosse atualizado. Foi então, que em 2002 houve a publicação de um novo relatório, o chamado *King II*.

A nova metodologia *the King II* reconheceu que além dos aspectos sociais, éticos e ambientais, como afirma Dekker (2002), as empresas devem estar aberta a atividades institucionais e também ao aspecto da sustentabilidade e não somente ao desempenho financeiro. *King* transmite os julgamentos de transparência (*disclosure*), equidade (*fairness*), prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa. Que se referem nos conceitos de *King Report* (2002) essencialmente em:

- Liderança por Eficiência: de forma que as empresas possam competir eficientemente na economia global e como consequência, criar empregos;
- Liderança por Probidade: porque os investidores exigem confiança e segurança de que a gestão da companhia se comportará honestamente e com integridade no que se refere aos seus acionistas e outros;
- Liderança com Responsabilidade: na medida em que as empresas são chamadas a endereçar preocupações sociais legítimas, relacionadas às suas atividades;
- Liderança que seja Transparente e Responsável: porque se não for assim, os líderes do negócio não merecerão confiança, e isso levará a um declínio da organização e a um desfecho desfavorável da própria economia dos países.

3.4 TURNBULL REPORT

A estrutura de controle interno, publicado inicialmente em 1999, foi desenvolvido pelo Instituto de Contabilistas Certificados da Inglaterra (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW*) intitulado *Turnbull Report*, refere-se a um código combinado de governança corporativa e controles internos voltados a diretrizes de risco.

De acordo com Deloitte Touche Tohmatsu (2003), o *Turnbull* exige que as companhias identifiquem, avaliem e administrem seus riscos expressivos e a eficácia do sistema de controles internos relacionados. O modelo em questão aconselha que se crie uma estrutura de controle apropriado a cada empresa particularmente, advertindo que somente os controles financeiros não bastam, deve-se verificar também os riscos relativos à proteção dos ativos e dos acionistas para o desenvolvimento de um ambiente de negócio de sucesso.

Com a execução de *Turnbull*, a definição do risco consiste numa cultura de gestão do risco voltada a abranger todos os riscos significativos do negócio, operacional, financeiro, de conformidade e outros que comprometem os objetivos de negócio.

Para a implantação do código combinado é sugerido algumas alternativas a ser respondido a fim de se ter o melhor resultado possível na implantação desta metodologia, que conforme *Turnbull* (2005): os gestores reconhecem a verdadeira responsabilidade do sistema de controle interno? Existem processos para identificar, avaliar e controlar os riscos

significativamente? Há um processo para tratar dos aspectos internos do controle de todos os problemas significativos? É conhecida a extensão dos riscos que enfrentam a organização? A empresa tem capacidade de resposta rapidamente aos riscos e os em desenvolvimento?

Em resumo, as orientações desta metodologia visam o alinhamento das operações da organização, para que não sejam tratados como uma iniciativa independente, a capacidade de identificar os riscos interna e externamente, aplicação de sistemas de controle de maneira apropriada e relacionada aos riscos, sempre focada aos acionistas.

3.5 CONTROL OBJECTIVES FOR INFORMATION AND RELATED TECHNOLOGY (COBIT®)

Os sistemas de controles internos voltados para a gestão dos negócios corporativos superaram as atribuições de controles contábeis e administrativos. O processo operacional na organização por completo deve satisfazer à qualidade e prezar pela segurança das informações e confiabilidade dos recursos gerados, no intuito de aperfeiçoar suas aplicações, dados, infraestrutura e pessoas.

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

De acordo Barbosa, Pugliese e Specchio (1999), O modelo fundamenta-se nos princípios da exigência da qualidade, fiduciárias e de segurança. Distingue claramente as áreas do foco, ou seja, fornece controles para os gerentes operacionais que necessitam executar e, em separado, aos executivos que controlam e regulam o andamento administrativo e financeiro do ambiente organizacional.

A técnica permite o acompanhamento das práticas de controle e segurança nos ambientes de Tecnologia da Informação – TI. Sustentado a governança de TI no fornecimento de avaliação do negócio através da maximização dos benefícios dos processos de TI, recursos utilizados e controle apropriado por medidas de desempenho (COBIT, 2005)

A metodologia possui três níveis, no nível mais baixo estão às atividades e tarefas relacionadas a um grupo numeroso de 214 objetos de controle. No primeiro plano estão os processos, que agrupam as principais atividades de TI, facilitando o gerenciamento dos recursos de TI. Os processos encontram-se definidos e classificados em 4 domínios, contendo 34 processos, estes por sua vez serão desmembrados e definidos em atividades e tarefas na organização (COBIT, 2005).

No nível mais elevado, estão os domínios, agrupados em processos de planejamento e organização, aquisição e implementação, entrega e suporte e monitoramento (BARBOSA, PUGLIESE e SPECCHIO, 1999).

O ciclo organizado da combinação dos processos de TI, critérios de informação e recursos de TI resulta no *Cobit® Framework* (Figura 3), podendo ser aplicado em vários níveis na organização.

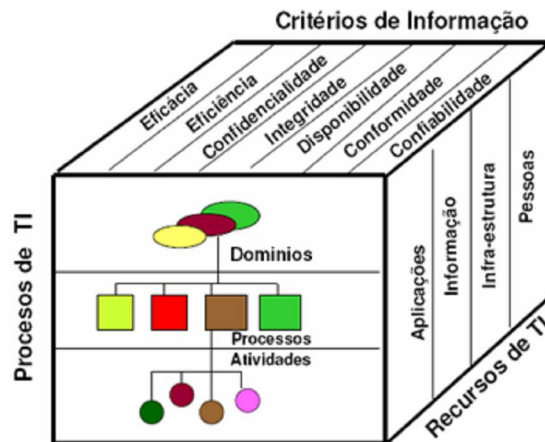


Figura 3: Framework Overall Cobit®
Fonte: Adaptado de Cobit (2005).

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

3.6 INFORMATION TECHNOLOGY INFRASTRUCTURE LIBRARY (ITIL®)

O *Itil®* foi publicado em meados de 1980 pela *Central Computer and Telecommunications Agency* (como era chamado o atual *Office of Government Commerce - OGC*). A sua primeira versão constituiu numa biblioteca de 31 livros abrangendo todos os aspectos da prestação de serviços de TI. Inicialmente a sua utilização restringiu-se ao Reino Unido e Holanda, mas esta versão pioneira foi então revista e substituída por sete livros.

Esta segunda versão tornou-se universalmente aceita e é utilizado em muitos países por empresas de base para a prestação de serviço efetivo de TI. Entretanto, o método passou por diversas revisões a fim de fornecer subsídios de atualização com praticidade para com as tecnologias modernas computacionais e em virtude da *internet*.

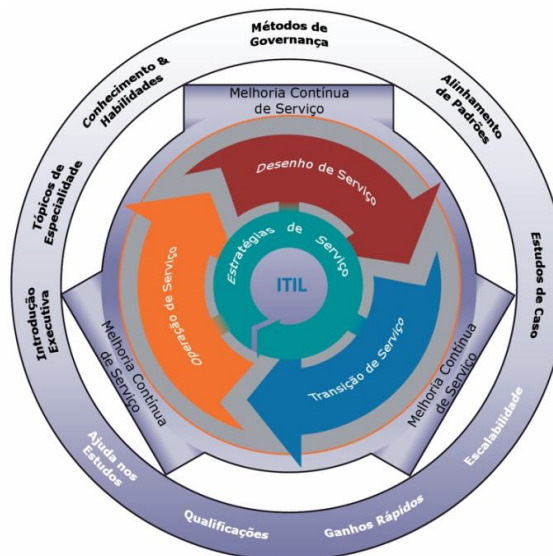


Figura 4: Framework Itil®
Fonte: Cartlidge (2007).

Foi então que, de acordo com Cartlidge (2007), o *Itil*® v.2 em 2007 foi substituído por uma terceira versão melhorada e consolidada, através de cinco livros elaborados, cobre-se cada estágio do ciclo de vida do serviço (figura 4), por meio da definição e análises iniciais de exigências do negócio na estratégia de serviço e no projeto do mesmo; complementados por análises do ambiente interno, vivência operacional e melhoria contínua nas prestações de serviços.

Percebe-se no diagrama como o módulo da perspectiva do negócio é alinhado a gerência de estrutura da Tecnologia da Informação. Estes componentes constituem o núcleo de *Itil*® por meio da integração entre o desenho, operação, transição e estratégias na melhoria contínua dos serviços, relacionados essencialmente a partir dos fatores, de acordo com Cartlidge (2007):

- Métodos de Governança;
- Conhecimento e habilidades;
- Tópicos de especialidade;
- Introdução executiva;
- Ajuda nos estudos;
- Qualificações;
- Ganhos rápidos;
- Escalabilidade;
- Estudos de casos; e
- Alinhamento de padrões.

Outros *frameworks* para gerenciamento de serviços em TI têm sido desenvolvidas com base no *Itil*®, geralmente por empresas com fins comerciais. A razão de esta metodologia ter tornado-se um padrão de fato, caracteriza-se pela descrição dos processos fundamentais para a Governança de Serviços em TI potencializada as vantagens e resolução de problemas.

4. ALINHAMENTO DAS METODOLOGIAS

Os modelos antes descritos incluem conceitos elementares de controle na ajuda do alcance em relação aos objetivos e condução dos riscos, bem como cultura, sistemas, processos, estruturas e procedimentos (condicionado por *COSO ERM*, *CoCo*, *King* e *Turnbull*). O controle no apoio aos objetivos em relação ao desenvolvimento de software ou serviços de TI, bem como a qualidade e confiabilidade dos sistemas de informação, faz referência a *Cobit*® e *Itil*®.

Neste sentido, a orientação sobre controle representa reexame das funções e tendências do negócio. Partindo-se do intento da governança corporativa, as metodologias em referência seguem princípios desconexos uma vez que, *Turnbull* estabelece códigos voltados aos conselhos, gestores e acionistas em realização aos objetivos basicamente financeiros da empresa, por sua vez, *King* prevê diretrizes para a boa prática financeira, social, ética e ambiental.

O comitê africano impõe para as organizações a emissão, no mínimo anual, de um relatório de integridade e sustentabilidade, o qual visa relato a sociedade das práticas de estratégias contra HIV/Aids, bem como o potencial impacto organizacional destas doenças; e ainda, as políticas claras e formais articulados a ética, política de incentivo a cargos de gerência para mulheres e negros.

Também nos preceitos de *King* é dedicado um tópico ao capital humano e o valor latente ou potencial que os empregados em todos os níveis representam para companhia. Reconheceu-se, de acordo com *King Report* (2002), que o desenvolvimento do capital

humano serve não somente ao interesse econômico próprio da empresa, mas também as exigências da sociedade no meio em que a empresa opera.

Apesar do método inglês (*Turnbull*) ser focado na governança dos processos de controles internos com orientações aos dirigentes do negócio, em nenhum momento é instruído a boa prática para a responsabilidade social empresarial (julga-se um dos fundamentos basilares para a gestão corporativa eficiente). Uma vez que na gestão dos riscos os aspectos internos e externos, este último também considerado o meio social, devem ser avaliados.

Percebe-se em relação às metodologias de gestão dos riscos e controles internos, de um lado, a caracterização de todos os elementos da entidade em conjunto (incluindo recursos, sistemas, cultura, estrutura e tarefas), apoiados na conquista dos objetivos da entidade, é o caso do *CoCo*. Já o *COSO* conjectura o controle interno como processos e atividades.

O método canadense (*CoCo*) baseia-se na responsabilidade da diretoria para com os objetivos organizacionais, de modo a conduzir pessoas através de um processo contínuo de melhoramento dos procedimentos e operações realizadas pela empresa, como forma de auto-avaliação. Perfazendo o objetivo a ser atingido por meio de capacidade e habilidade individual e certo grau de comprometimento, tanto individual como para um grupo de trabalho.

O método conceitual elucidado pelo instituto canadense CICA, o *The CoCo Principles*, tem sua divulgação limitada nos meios de comunicação, uma vez que depara-se com a falta de referencial principalmente relacionado à aplicabilidade em empresas brasileiras. Outro fator a ser levado em consideração é que todos os manuais das práticas deste método são obrigatoriamente adquiridos através de venda direta do instituto, a não ser o primeiro manual distribuído em 1999 para consulta pública.

Em contraposto, a metodologia *COSO* desde a criação de seu comitê divulga amplamente seus relatórios resultantes de pesquisas, para apreciação do meio acadêmico-profissional, e ainda, traduz seus materiais focado a diversos países. Será este o diferencial por ter tornado-se ícone absoluto na gestão do controle interno?

É certo que o conceito remoto por parte de *COSO Report*, de que o controle baseia-se somente na segurança de informações contidas nas demonstrações contábeis, segurança dos ativos e *compliance* (de acordo com conformidade), deixaram de serem princípios básicos por aquele método. Com o surgimento do *Enterprise Risk Management – ERM* a Comissão *Treadway* tornou-se referência na gestão do risco também.

A nova estrutura de gestão do controle interno baseado na análise, avaliação e tratamento dos riscos envolvidos, fez a metodologia americana (*COSO ERM*) tornar-se a base fundamentalista para muitas outras, o qual seu primeiro documento antecessor já era considerado. Entretanto, considera-se de difícil aplicação em processos que ainda não estão bem definidos e mensurados, uma vez que o aprimoramento dos processos será conseguido, mas a questão a indagar-se será: deste modo está correto?

O *COSO ERM* é um *framework* utilizável em qualquer área de negócio. Outros métodos estão focados no alinhamento das técnicas, como acontece com o *Cobit*[®], o qual necessita utilizar ferramenta de gestão para encorajar a equipe de TI a se inspirar nas melhores práticas a desenvolver.

COSO aborda orientações na descoberta da origem dos problemas de negócio e com intuito em resolvê-los. Também considera os custos e qualidades envolvidos, uma vez que o custo do controle interno não deve ultrapassar aos benefícios que se espera obter. Dentre as

limitações da metodologia consiste na inaplicabilidade diretamente a Governança de TI, porque não provêem as necessidades dessa área por completo.

Quanto aos métodos de gestão de TI, o *Cobit*[®] permite identificar os riscos inerentes nos processos da tecnologia da informação, ao contrário de outros modelos, ele é um *framework* que se adapta facilmente a outros padrões de qualidade. Apesar de o método evidenciar o que tem que ser feito, não se preocupa em como fazer, bem como não lida diretamente ao desenvolvimento de *software* ou serviços de TI, e mais, não fornece um roteiro para aprimoramento contínuo dos processos da segurança da informação.

Destaca-se por sua vez a completude de *Cobit*[®], o qual abrange todos os processos do *Itil*[®], mas o detalhamento merece destaque a essa última metodologia, a qual foca nas questões de qualidade operacional e produção de TI. Mas o *Itil*[®] limita-se no quesito desenvolvimento de sistemas e gerenciamento da qualidade.

Dentre as desvantagens potenciais identificadas na metodologia de *Itil*[®] observa-se nas menções de Pinheiro (2006):

- A mudança pode ser demorada exigindo um grande esforço, sendo necessária a mudança de cultura na organização. Isto pode ocorrer devido à frustração em relação aos objetivos não alcançados.
- Se a estrutura do processo for o objetivo final, a qualidade do serviço pode ser afetada. Neste caso, os procedimentos se tornam mais burocráticos.
- O reflexo comprovado da melhoria influi diretamente o grau de falta do entendimento sobre o que cada processo deve fornecer, quais são os indicadores e como os processos devem ser controlados.
- Uma implementação de sucesso depende do envolvimento e comprometimento de todos os níveis da organização. Deixar a estrutura do processo a encargo apenas de departamentos especialistas pode isolar o departamento na organização, sendo este não mais aceito por outros departamentos.
- Se existir investimento insuficiente para ferramentas de suporte, os processos não sofrerão aperfeiçoamento. Neste caso será exigido mais recurso de pessoas para gerir o processo, causando uma carga de trabalho maior.

Tanto o *Itil*[®] como o *Cobit*[®] são excelentes ferramentas a Governança da Tecnologia da Informação. A adoção das duas ferramentas em conjunto permite ao menos, o aperfeiçoamento e alinhamento das funções de TI para com o negócio. Quando isto ocorre à empresa ganha no curto prazo menos esforços de trabalho e em longo prazo, a adoção de soluções enérgica para TI.

Após descrição dos pontos fortes e fracos das metodologias propõe-se o esquema alusivo de alinhamento a seguir (figura 5), o qual fundamenta-se a partir da adaptabilidade dos elementos de governança corporativa sugeridos pelos modelos *King* e *Turnbull*, dos controles internos orientados por *COSO* e *CoCo*, bem como as sugestões das ferramentas de gestão de TI identificados em *Cobit*[®] e *Itil*[®].

A estrutura sugestiva adéqua-se conforme a necessidade organizacional no exercício da gestão do controle, através da adaptabilidade (dos melhores pontos entre as seis metodologias) por meio do aperfeiçoamento constante de técnicas, métodos, atividades e processos. Destarte, a estrutura básica de controle compreende a garantia de acesso a informações confiáveis e tempestivas, o qual induz o grau estratégico na gestão do risco empresarial (*ERM*) conexo ao ambiente interno e externo da empresa.



Figura 5: Alinhamento das Metodologias de Gestão.
Fonte: Elaborado pelos autores.

Denota-se que o atrelamento de técnicas aos processos de gestão da tecnologia da informação diz respeito à estrutura de atividades e tarefas focadas aos processos de planejamento, organização, aquisição, programação da entrega e suporte de aplicações (por meio do *Cobit*®), bem como das operações e serviços (através do *Itil*®).

Contextualiza-se em princípio o tocante ao método *Itil*® ao aspecto de pessoas, processos e tecnologia, de forma a suplementar a entrega e suporte gerencial da prestação de serviços, gerenciamento de incidentes, capacidade e disponibilidade para a gestão de TI. Dentre as vantagens aos usuários final do método *Itil*® diz respeito ao cliente, o qual adquire basicamente qualidade nos serviços prestados, transparência nas operações e padronização uniforme nos procedimentos.

Quanto à ferramenta *Cobit*®, consagra-se o foco do gerenciamento dos requisitos de análise e execução de sistemas, gerência de operações, manutenção de projetos, identificação de soluções e avaliação dos controles internos informacionais. Desenvolvidos de modo que se consiga agregar nível razoável da segurança no alcance dos objetivos do negócio.

As convergências corporativas do exercício da gestão eficaz do controle interno (*COSO* e *CoCo*), mesmo no exercício do controle aliado a princípios administrativos, entre outros, permite com que uma empresa maximize o seu valor de mercado e seus resultados.

Delineou-se o foco de *CoCo* quanto a definição de controle por meio das metas e objetivos, planejamento estratégico, gestão do risco e comprometimento para se realizar as tarefas, tanto por parte do grupo de trabalho, bem como mais enfatizado aos dirigentes e gestores.

Sua estrutura destaca nitidamente o ambiente de controle e, mais especificamente, a participação das pessoas por meio de elementos como valores éticos e cultura do controle, abordando este assunto com maior grau de detalhamento que o *COSO*, apesar deste método americano ser precursor nesse componente.

Contudo, a metodologia *COSO* aliada ao *Enterprise Risk Management* complementa os pontos operacionais de forma que, avalia-se os riscos adequadamente considerando a probabilidade e o impacto como base determinante de controle. Impactando num maior grau de detalhamento do negócio quanto às atividades, processos, métodos,...

Os subsídios antes relevados unem-se para incorporar e vincular o ambiente ao aspecto da governança corporativa. A proposição tende a práticas organizacionais para com os conselhos, gestores e acionistas, no alcance dos objetivos fundamentalmente financeiros (*Turnbull*) e através das diretrizes da boa prática social, ética e ambiental (*King*).

Por fim, acredita-se que as sugestões antes evidenciadas consolidam-se num modelo de estrutura básica de controle que oferecem inúmeros benefícios aos dirigentes, uma vez que se tem condição de analisar os processos e o gerenciamento de riscos adequadamente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo alinhou as propostas metodológicas dos órgãos considerados referenciais em estudo sobre controle interno, risco, governança corporativa e tecnologia da informação. A complementaridade observada entre os diversos modelos indica a possibilidade de não utilizar-se apenas uma metodologia, mas um mix capaz de aproveitar os pontos fortes de cada uma e seus diferentes focos.

A execução da gestão do controle aplicado a negócios requer-se um nível mínimo de aceitação pela cultura organizacional, acredita-se ser necessário que todos compreendam suas responsabilidades na empresa bem como a importância dessas. Com isso preserva-se uma harmonia institucional e uma melhoria constante no relacionamento para com os clientes internos e externos, refletindo no alcance dos resultados almejados.

De forma complementar, este trabalho contribui no auxílio do aprimoramento das atividades e processos para com os sistemas de controles das empresas que atuam no mercado brasileiro. No entanto, ressalta-se que não existe nenhuma metodologia específica ou estrutura recomendada para a substituição da qualidade do julgamento gerencial, já que estas podem variar conforme o tamanho, segmento e complexidade das operações de cada entidade.

Percebe-se que os modelos possuem limitações, sendo a função do sistema de controle garantir um nível razoável de segurança quanto ao alcance dos objetivos do negócio. A gestão do controle não garante precisamente que a organização atingirá seus objetivos, nem mesmo que vá continuar seus negócios, mas a junção das técnicas garante acesso a informações confiáveis e tempestivas, na condução estratégica da gestão do risco empresarial (*ERM*) conexo ao ambiente interno e externo da empresa, estimando-se o sucesso empresarial.

Ressalta-se ainda, que a menção do modelo e os preceitos propostos não estabelecem precisamente ou em sua totalidade, nem representam uma referência absoluta, mas sim, cultiva uma gestão do controle aplicado a negócios e fornece ferramentas de avaliação que garantem razoáveis cumprimentos dos objetivos almejados. Incumbindo adaptações e aprimoramento de acordo com as necessidades de cada empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS – CICA. **Framework for Owner Managed Enterprises**: Draft. 2008. Disponível em: <http://www.cica.ca/download.cfm?ci_id=41085&la_id=1&re_id=0>. Acesso em: 10 jan. 2008.

CARTLIDGE, Alison, et al. **The IT Infrastructure Library: An Introductory Overview of ITIL® V3**. 2007. Disponível em: <<http://www.itsmfbooks.com/>>. Acesso em: 08 jan. 2008.

CONTROL OBJECTIVES FOR INFORMATION AND RELATED TECHNOLOGY – COBIT. **COBIT® 4.0: Executive overview**. 2005. Disponível em: <<http://www.isaca.org>>. Acesso em: 11 set. 2006.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Executive Summary**. 2004a. Disponível em: <<http://www.coso.org/Publications/>>. Acesso em: 19 jul. 2006.

_____. **Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Framework**. 2004b. Disponível em: <<http://www.coso.org/Publications/>>. Acesso em: 19 jul. 2006.

DEKKER, Cliffe. **King Report on Corporate Governance for South África**. 2002. Disponível em: <http://www.cliffedekker.com/files/CD_King2.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2007.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Guia para Melhorar a Governança Corporativa Através de Eficazes Controles Internos**. 2003. Disponível em: <[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley\(1\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley(1).pdf)>. Acesso em: 06 jan. 2007.

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

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

KING REPORT. **Executive Summary**. 2002. Disponível em: <http://www.ecgi.org/codes/documents/executive_summary.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2007.

MORAES, José Cássio Fróes de. **Análise da Eficácia da Disseminação de Conhecimentos Sobre Controles Internos Após sua Implementação no Banco do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

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

PINHEIRO, Flávio R. **Fundamentos em Gerenciamento de Serviços em TI Baseado no ITIL**. 2006. Disponível em: <www.instonline.com.br>. Acesso em: 01 mai. 2006.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

TURNBULL. **Guidance On Internal Control: The Turnbull Guidance**. 2005. Disponível em: <<http://www.frc.org.uk>>. Acesso em: 06 set. 2007.