

ESTRUTURAÇÃO DE UMA ROTINA DE VERIFICAÇÃO DE AUDITORIA INTERNA COM BASE NA METODOLOGIA COSO (*COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION*)

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo propor a estruturação de uma rotina de verificação de auditoria interna com base na metodologia *C.O.S.O. (Committee of Sponsoring Organization)*, para o aperfeiçoamento do controle interno na Cooperativa Triticola de Espumoso-RS- Cotriel. O estudo caracteriza-se uma pesquisa descritiva, sobre os procedimentos técnicos, foi aplicada a pesquisa documental e estudo de caso. Os questionários foram aplicados no departamento de auditoria interna. Com este estudo verificou-se que a organização necessita implementar melhorias em algumas atividades, setores e até nas suas unidades externas, na forma de uma rotina de verificação periódicas dos mesmos, para que ocorra a prevenção de fraudes e/ou irregularidades nas suas execuções das atividades da entidade, para que seja alcançado os objetivos traçados pela organização.

PALAVRA-CHAVE: Auditoria Interna; Controle Interno; Cooperativismo; Cooperativa Triticola de Espumoso; Metodologia C.O.S.O.

Aluna: Fabiane Nogueira Lorenzi

STRUCTURE OF A ROUTINE CHECK OF INTERNAL AUDIT METHODOLOGY BASED ON THE COSO (Committee of Sponsoring Organization)

SUMMARY

This research aims to propose the structure of a routine check of internal audit methodology based on COSO (Committee of Sponsoring Organization), for the improvement of internal control in wheat growing Cooperative of Espumoso -RS- Cotriel. The study characterized a descriptive research on the technical procedures, was applied to archival research and case study. The questionnaires were applied to the internal audit department. With this study it was found that the organization needs to implement improvements in certain activities, sectors and even in their external drives, in the form of a routine periodic check of the same, for the occurrence of fraud prevention and / or irregularities in their execution of activities of the entity, in order to reach the goals set by the organization.

KEYWORD: Internal Audit, Internal Control, Cooperative; Cooperative wheat Espumoso; COSO Methodology

1 INTRODUÇÃO

As cooperativas – organizações que não visam lucro - são controladas pelos seus cooperados, que financiam os investimentos, sendo que todos os sócios têm uma cota participativa nas sobras na organização.

No entanto, embora haja diferenças nos objetivos gerais, os processos de gestão operacional e financeira de uma cooperativa merecem a mesma atenção que nas empresas de capital privado. Naturalmente, a complexidade das atividades operacionais de uma cooperativa é diretamente proporcional ao seu porte e região de abrangência. Contudo, isso não a exime de utilizar as ferramentas de gestão mais modernas e as técnicas de controle hoje amplamente utilizadas pelas empresas no mundo todo.

Os controles internos têm papel importante para a auditoria interna, visando proporcionar melhorias nos procedimentos na cooperativa, contribuindo para que a mesma execute suas atividades de forma mais eficiente. Assim, a metodologia *COSO (Committee of Sponsoring Organization)* será utilizada na avaliação dos controles internos referentes aos seguintes componentes: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividade de Controle, Informações e Comunicação e Monitoramento.

O presente estudo foi realizado na Cooperativa Tritícola de Espumoso (Cotriel), localizada na cidade de Espumoso/RS. Busca-se o entendimento acerca do processo de gerenciamento como um todo, e se há existência do plano estratégico, da gestão financeira e do controle interno utilizado hoje pela cooperativa.

Propõe investigar de que forma a estruturação de uma rotina de verificação periódica com base na metodologia *C.O.S.O.* poderá auxiliar o setor de auditoria interna a consolidar-se no ambiente organizacional da Cotriel. A referida metodologia define controles internos como sendo um processo, constituído de cinco elementos essenciais, denominados: Ambiente de Controle, Avaliação e Gerenciamento de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

A estrutura desse estudo apresenta na sequência a introdução, o referencial teórico, com uma breve exposição sobre a estrutura societária cooperativa, referencia sobre controle interno e posteriormente descreve da metodologia *C.O.S.O.*, e a metodologia que dirigiu a pesquisa. A conclusão aponta para uma série de melhorias, principalmente em relação à eficiência e eficácia dos controles internos.

2 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

A Cotriel nasceu das aspirações e dos ideais de um grupo de agricultores, que, em 1959, uniram esforços para viabilizar a comercialização do trigo, tendo em vista os financiamentos especiais que o Governo concedia para o cultivo deste cereal e do incentivo para aquisição de silos metálicos que eram importados dos Estados Unidos para sua armazenagem.

A cooperativa possui, em sua estrutura, doze unidades de beneficiamento de armazenagem de grãos, nos municípios de Espumoso, Alto Alegre, Campos Borges, Salto do Jacuí, Estrela Velha, Arroio do Tigre, Sobradinho, Rio Pardo e Pantano Grande no estado do Rio Grande do Sul.

Durante sua trajetória, estabeleceu uma extensa rede de varejo, com supermercados, lojas de confecções, padarias, confeitarias, açougues e restaurante, além de lojas de ferragens, farmácias veterinárias e postos de combustíveis. Desse modo, busca atender associados e clientes com grande diversidade de produtos e facilidade nas negociações.

3. Fundamentação Teórica

3.1. Estrutura Societária das Cooperativas

As cooperativas são o conjunto de pessoas com o mesmo objetivo. São organizações sem fins lucrativos. No entanto, é necessário ter uma boa gestão de seus recursos, pois é o que sustenta o crescimento do patrimônio, satisfazendo as necessidades humanas e resolvendo os problemas comuns dos cooperados.

Para Pereira, apud Durlo e Carlesso (2005, p.4): “O cooperativismo nasceu da crise social gerada pelo capitalismo, não da ideologia capitalista, sendo que as idéias cooperativistas inspiram-se na corrente liberal.”

Para Oliveira (1979) apud Durlo e Carlesso (2005, p.3):

O cooperativismo é uma doutrina social que visa à renovação social, através da cooperação. No sentido de doutrina, o cooperativismo tem por objetivo a correção do social pelo econômico através de associações de fim caracterizadoras da cooperativa: econômica e social.

O estatuto social é o instrumento que regula as atividades econômicas e sociais da cooperativa que deverá estar em conformidade com a Lei nº 5764/71, a chamada Lei Cooperativista, que regula os órgãos de administração existentes na estrutura nas cooperativas: Assembleia Geral, Conselho Fiscal, Conselho de Administração e Diretoria Executiva.

As cooperativas possuem um papel relevante na sociedade, pois, além de trabalharem para o alcance dos objetivos traçados e aprovados democraticamente por seus associados, desenvolve de forma sustentável a economia da região onde está inserida. Nesse sentido, a contabilidade apresenta-se como instrumento de gestão e controle imprescindível na administração desse patrimônio e como lastro de uma boa governança (CARPES, 2010).

O cooperativismo é uma organização social que busca unir todos os esforços de uma determinada comunidade que tem o mesmo objetivo de crescer economicamente para poder competir no mercado e suprir as necessidades de cada cooperado.

3.2. Controle Interno

O controle interno é uma ferramenta utilizada para verificar como está sendo conduzida a atividade da organização e como deveria ser, podendo, no caso de erros e fraudes, ser reestruturado o controle para que seja corrigido o erro, para que o mesmo não ocorra novamente.

O controle, segundo Martins apud Paula (1999, p.21) “significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar medidas para sua correção”.

A auditoria interna tem como atividade definida de assessorar a administração, voltada para a avaliação e adequação dos sistemas de controle interno, em relação às atribuições e aos planos e objetivos da organização.

Para Crepaldi (2004, p. 242):

Às vezes, imagina-se ser o controle interno sinônimo de Auditoria Interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um

departamento especializado, ao passo que o controle interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa.

O controle interno abrange o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que são adotados na organização. Isso irá proteger os ativos, demonstrar a exatidão e a credibilidade de seus dados contábeis, estimular a eficiência das operações e incentivar as políticas estabelecidas pela administração.

O Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados (CREPALDI, 2004, p. 242) define:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidades dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

O Institut Français des Experts Comptables (CREPALDI, 2004, p. 242) assim define:

Controle Interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Segundo Padoveze (2003, p. 38):

Os objetivos do controle interno são: proteger o patrimônio empresarial, aumentar a exatidão, fidedignidade e tempestividade dos relatórios contábeis e gerenciais e outras informações de natureza operacional, auxiliar a administração na condução eficiente e ordenada dos negócios, promover e avaliar a eficiência operacional de todos os aspectos das atividades empresariais, e comunicar diretrizes administrativas e estimular seu cumprimento.

Para Crepaldi (2004, p.249), pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas. Nesse contexto, a contabilidade dos resultados gerados por tal fluxo assume vital importância para os empresários que se utilizam dela para a tomada de suas decisões. Toda empresa possui controles internos, sendo que em algumas eles são adequados e em outra não; a diferenciação entre uma a outra pode ser feita ao analisar-se a eficiência dos binômios operações/informações x custos/benefícios.

3.3. Metodologia COSO (*Committee of Sponsoring Organization*)

A bibliografia brasileira disponível ainda é bastante escassa. Utilizou-se basicamente a abordagem de Schmidt e Santos, publicada em 2006, cujos textos são bastante completos, e oferecem uma idéia interessante sobre o assunto.

Nos Estados Unidos, em 1985, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros) com o intuito de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiro-contábeis. Essa comissão tinha profissionais ligados à área financeira em sua composição, com o objetivo inicial de estudar o controle interno. No ano de 1992, foi publicado o trabalho *Internalcontrol-integrated framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado) que virou referência mundial na aplicação dos controles internos.

A partir da transformação desta comissão em comitê, passou a ser chamado de *COSO – Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) Conforme Schmidt e Santos (2006):

Essa comissão transformou-se em um comitê, que passou a se chamar *COSO – Committee of Sponsoring Organization* (Comitê das Organizações Patrocinadoras). O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

O *COSO* formulou princípios e conceitos, buscando um maior entendimento em relação aos controles internos e sua importância no gerenciamento de riscos nas entidades.

Para Ferreira, Valente e Asato (SCHMIDT; SANTOS, 2006), o *COSO* definiu controle interno como sendo um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, nas seguintes categorias:

- Eficiência e efetividade operacional (objetivos de desempenho ou estratégia): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;
- Confiança nos registros contábeis/financeiros (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;
- Conformidade (objetivo de conformidade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.
- Para o *COSO*, a integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do *COSO*), cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle, da seguinte forma: (a) na primeira dimensão estão as três categorias de atividades de controle: processo, registro e conformidade; (b) na segunda dimensão estão os objetos de avaliação, ou seja, as unidades administrativas que deverão ser avaliadas; e (c) os cinco componentes de controle estão na terceira face: ambiente de controle, avaliação de risco, controle das atividades, processo de comunicação e a monitoração (Bergamini Junior, apud Rego, Bruni; Junior Carvalho. Silva, 2007).

Mesmo que o controle interno efetivo auxilie a organização na execução de seus objetivos, não garante que os mesmos serão atingidos, pois existem fatores que interferem para ocorrer a não garantia.

No trabalho desenvolvido pelo COSO, relatado por Ferreira, Valente e Asato, apud Schmidt; Santos (2006) ficam evidentes o entendimento de que controle interno é um processo constituído por cinco elementos inter-relacionados e presentes em todos os controles internos. Esses cinco elementos destacados pelos autores são: Ambiente de Controle, Avaliação e Gerenciamento de Riscos, Atividade de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

3.3.1. Ambiente de controle

É a relação entre ambiente de controle com a pessoa que está inserida nele, e como ela se percebe em relação às atividades e sua execução. Ferreira, Valente e Asato (apud Schmidt; Santos, 2006) apresentam algumas recomendações que a controladoria deveria seguir para verificar a qualidade do ambiente de controle:

- O ambiente de controle é mais efetivo na medida em que as pessoas tenham a sensação de que estão sendo controladas;
- Certificar-se de que os funcionários conhecem suas responsabilidades e a função de seus serviços;
- Verificar se há um plano adequado de treinamento;
- Verificar se os funcionários sabem qual o padrão de conduta e ética a serem seguidos;
- Verificar se são tomadas as ações corretivas disciplinares devidas, quando o funcionário não agir de acordo com os padrões de conduta e comportamento esperados ou de acordo com as políticas e procedimentos recomendados.

3.3.2. Avaliação de riscos

Cabe à auditoria interna fazer a avaliação de riscos próprios, fazendo o confronto com a análise dos executivos. Após esta examinação, a controladoria desenvolve mecanismos para a avaliação dos riscos em termos de probabilidade que ocorram, quais os impactos e ações necessárias para o gerenciamento dos riscos.

O conceito de risco para uma entidade, segundo Duarte Júnior apud Schmidt; Santos (2006), deve ser multidimensional, pois “cobre quatro grandes grupos: risco de mercado, risco operacional, risco de crédito e risco legal”. O autor conceitua os quatro tipos de risco de uma entidade, sendo que as principais características apontadas são:

- Risco de mercado: depende diretamente do comportamento do preço dos ativos de uma entidade diante das condições de mercado. Para entender e medir possíveis perdas devido às flutuações do mercado é importante identificar e quantificar o mais corretamente possível as volatilidades e correlações dos fatores que impactam a dinâmica do preço do ativo.
- Risco operacional: esse risco está relacionado à possível perda como resultado de sistemas e/ou controles inadequados, falhas de gerenciamento e erros humanos. Para ele, o risco operacional pode ser dividido em três áreas:
 - relacionado com uma organização ineficiente, administração inconsistente e sem objetivo de longo prazo bem definido, fluxo de informações interno e externo deficiente, responsabilidades mal definidas, fraudes, acesso a informações internas por parte de concorrentes etc.;
 - relacionado com problemas como sobrecarga de sistemas (telefônico, elétrico, computacional etc.), processamento e armazenamento de dados passíveis de fraudes e erros, confirmações incorretas ou sem verificação criteriosa etc.;
 - relacionado a problemas de pessoal, como empregados não qualificados e/ou motivados, de personalidade fraca, com falsa ambição, “carreirista” etc.
- Risco de crédito: está relacionado a possíveis perdas quando um dos contratantes não honra seus compromissos. As perdas aqui estão relacionadas aos recursos que não mais serão recebidos.
- Risco legal: conexo a possíveis perdas quando um contrato não pode ser legalmente amparado. Devem ser consideradas perdas por documentação insuficiente, insolvência, ilegalidade, falta de representatividade e/ou autoridade por parte de um negociador etc.

Ferreira, Valente e Asato apud Schmidt; Santos (2006) apresentam algumas recomendações que a controladoria deveria seguir para auxiliar no gerenciamento correto do risco:

- Certificar-se de que a entidade tenha uma missão clara, e que as metas e objetivos estejam formalizados;
- Avaliar os riscos em nível de dependência e setor;
- Avaliar os riscos em nível de processo;
- Elaborar um papel de trabalho para cada atividade relevante, priorizando as atividades e processos mais críticos e aquelas que podem ser melhoradas.

3.3.3. Atividade de controle

Para Ferreira, Valente e Asato apud Schmidt; Santos (2006)), as atividades de controle são aquelas executadas a tempo e maneira adequados, permitindo a redução ou administração de riscos. As atividades de controle podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção ou de detecção.

As principais atividades de controle de prevenção e de detecção podem ser divididas, segundo a classificação do *COSO*, apresentada por Ferreira, Valente e Asato apud Schmidt; Santos (2006):

- Alçadas (prevenção): representam os limites determinados a um colaborador, quando há possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome da instituição. Exemplos: estabelecimento de valor máximo para uma caixa pagar um cheque; estabelecimento dos tetos assumidos por um operador de mercado para horizonte de investimento; estabelecimento de alçada operacional para o Comitê de Crédito de uma agência;
- Autorizações (prevenção): a controladoria, em conjunto com a administração, deve determinar as atividades e transações que necessitam de aprovação de um superior para que sejam efetivadas. A aprovação de um superior, de forma manual ou telefônica, implica na verificação e validação das atividades ou transações, na busca de assegurar que as mesmas estejam em conformidade com as políticas e procedimento estabelecidos pela entidade. Os responsáveis pela autorização devem apresentar documentação pertinente, questionar itens pouco usuais e assegurar-se de que as informações necessárias à transação foram checadas antes de darem sua autorização. Jamais devem assinar em branco ou fornecer sua senha eletrônica;
- Conciliação (detecção): representa a confrontação da mesma informação com dados vindos de base diferentes, adotando as ações corretivas, quando necessário;
- Revisão de desempenho (detecção): a controladoria deverá acompanhar uma atividade ou processo, para avaliar sua adequação e/ou desempenho em relação à missão, às metas, aos objetivos traçados e aos *benchmarks*, assim como fazer acompanhamento contínuo do mercado, de forma a antecipar mudanças que possam impactar negativamente a entidade. Exemplos: monitoração do comportamento de usuários de cartões (lugares inusitados, produtos diferentes etc.); monitoração e questionamento de flutuações abruptas nos resultados de agências, produtos, carteiras próprias e de terceiros; monitoramento de valores realizados e orçados em unidades, com o objetivo de identificar dificuldades-problemas; acompanhamento da concorrência, visando ao lançamento de novos produtos;

- Segurança física (prevenção e detecção): a controladoria deverá criar controles focados nos valores de uma entidade, buscando a proteção contra uso, compra ou venda não autorizados. Um dos melhores controles para proteger estes ativos é a segurança física, que compreende o controle de acessos, o controle da entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, *call-back* para acessos remotos, criptografia e outros. Incluem-se neste controle os processos de inventário de itens mais valiosos para a entidade (por exemplo, a conferência de numerário);
- Segregação de funções (prevenção): a efetividade dos controles internos é um dos pontos mais importantes de uma entidade, pois busca reduzir tanto o risco de erros humanos quanto o risco de ações indesejadas. Atividades de contabilidade, conciliação, autorização, custódia, inventário, controles de pagamentos, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre os funcionários e supervisores pela controladoria;
- Sistemas informatizados (prevenção e detecção): os controles internos criados através de sistemas informatizados dividem-se em dois tipos:
 - controles gerais; pressupõem a existência de controles internos nos centros de processamentos de dados e controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas. Exemplos: organização e manutenção dos arquivos de *back-up*, arquivo de *log* do sistema, plano de contingência;
 - controles de aplicativos: são os controles internos focados nos aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e transações. Exemplos: validação de informações (checagem das informações com registros armazenados em banco de dados).
- Normatização interna (prevenção): a controladoria deverá definir, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade. As normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da entidade, e devem definir responsabilidade, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

3.3.4. Informação e comunicação

Existem vários fluxos de informações dentro de uma entidade e em diversas direções, sendo elas formais ou informais.

Outro elemento destacado por Ferreira, Valente, Asatoapud Schmidt, Santos (2006) na metodologia *COSO* é o fluxo de informações dentro de uma entidade, entendendo que este fluxo ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores, e comunicação horizontal, entre níveis hierárquicos equivalentes.

A comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles internos. Informações sobre planejamento, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas a toda a entidade. Por outro lado, as informações recebidas, de maneira formal (acontecem através dos sistemas internos de comunicação) ou informal (ocorrem em conversas e encontros com clientes, fornecedores, autoridades e empregados), de fontes externas ou internas, devem ser identificadas, capturadas, verificadas quanto à sua confiabilidade e relevância, processadas e comunicadas às pessoas que delas necessitam, tempestivamente e de maneira adequada.

3.3.5. Monitoramento

O monitoramento é um indicador de como estão ocorrendo os controles internos ao longo do tempo dentro da organização. Monitorar os controles internos significa acompanhar as atividades de uma entidade e avaliar se estão em conformidade com os procedimentos previamente definidos. Esse acompanhamento pode ser feito concomitantemente às decisões, de forma direcionada para transações selecionadas, atividades de auditoria interna e de sistemas e de qualquer outra forma que permita à entidade monitorar a efetividade dos controles internos. Cabe a controladoria o papel de gerenciar esse processo de monitoramento. É o processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. (SCHMIDTT, SANTOS, 2006)

4. METODOLOGIA

Quanto à classificação deste estudo, em relação a sua natureza, trata-se de uma pesquisa aplicada, pois buscou com base nas informações adquiridas sobre a utilização do controle interno na rotina da auditoria interna.

Quanto aos objetivos caracteriza-se uma pesquisa descritiva, visa verificar a existência de uma rotina na auditoria interna, com base nas informações coletadas e analisadas.

Sobre os procedimentos técnicos trata-se de pesquisa documental e estudo de caso, pois foram utilizados os documentos da cooperativa, estruturando a proposta dentro de uma única empresa.

A coleta dos dados foi realizada através do método de observação sistemática, que incluiu questionário e entrevista estruturada. Quanto a abordagem do problema é uma pesquisa qualitativa, em relação à análise de interpretação dos dados se classifica como descritiva, pois seu objetivo é descrever as condições apresentadas pela empresa em relação ao que se propõe como objetivo central do trabalho, sem que haja qualquer interferência ou transmutação de dados e informações.

5. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise de dados foi pautada na identificação da existência de um plano estratégico que norteie o planejamento e a execução das atividades da cooperativa.

O planejamento das atividades é feito de acordo com cada atividade, por exemplo:

- Área de Varejo: com base no realizado do ano anterior, avaliando as tendências de mercado, considerando um acréscimo a título de meta;

- Área de Grãos: considerando a participação de mercado da cooperativa referente às safras anteriores, considerando a área plantada, perspectiva de produtividade e ainda considerando um acréscimo a título de meta;

- Área de Insumos Agrícolas: com base no realizado do ano anterior, avaliando as necessidades dos associados, culturas, clima, novos produtos disponíveis no mercado, avaliando a aceitação destes produtos pelos associados;

- Agroindústrias: com base no realizado do ano anterior, avaliando as tendências de mercado, abertura de novas áreas, aumento de clientes ativos e ainda considerando um acréscimo a título de meta.

O Organograma Estrutural serve para estabelecer os níveis de hierarquia da cooperativa, que deve ser obedecido por todos os funcionários da Cotriel. Conforme estrutura a seguir:

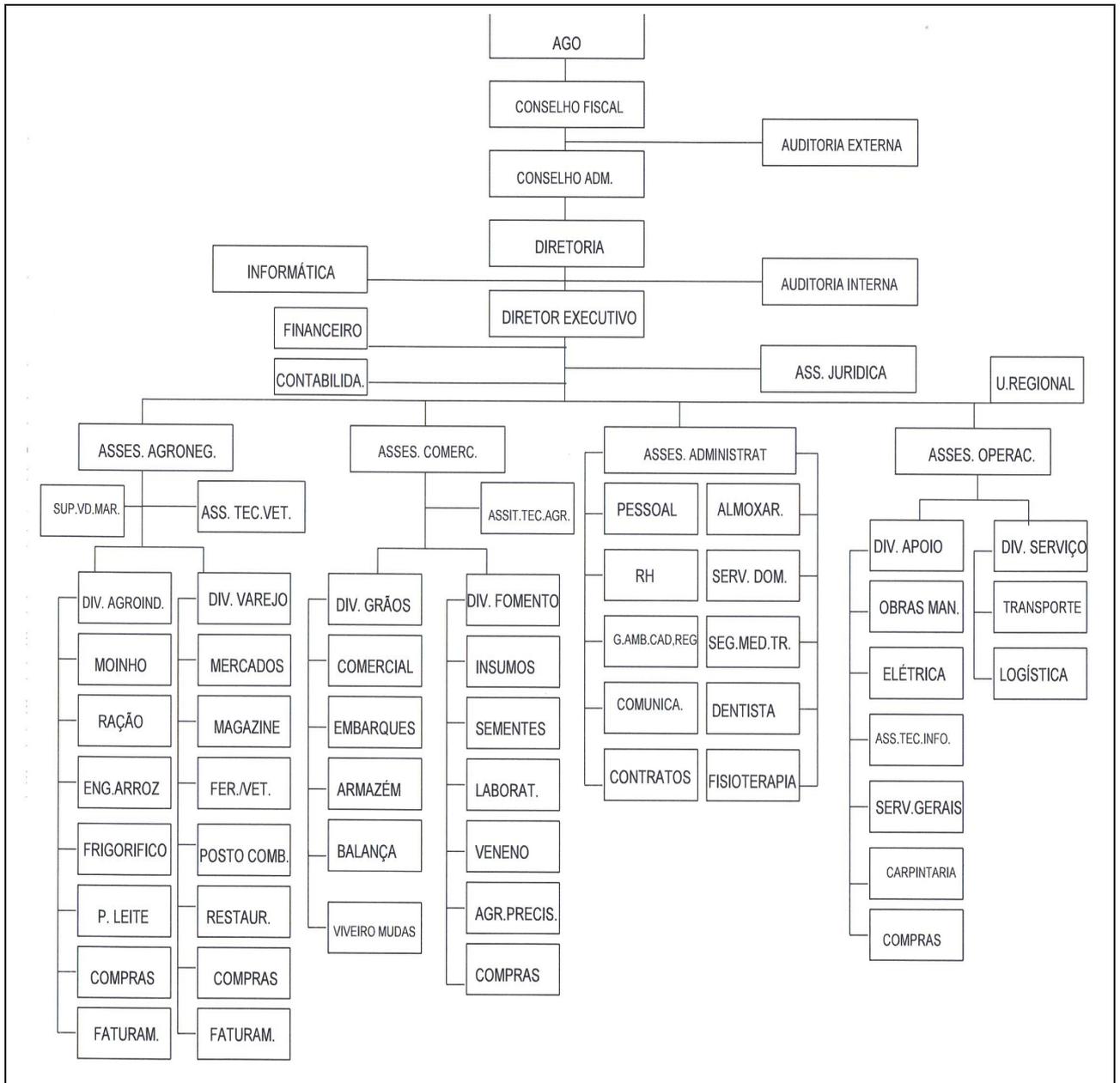


Figura 1: Cooperativa Triticola Espumoso LTDA – RS
Fonte: Cotriel (2011)

A nova estrutura organizacional da Cotriel compreende três níveis de hierarquia divididos em: 1º nível – Diretoria; 2º nível – Assessoria e 3º nível – Gerencia.

Os Administradores das Unidades Regionais da Cotriel se equiparam ao nível de Assessoria para efeitos de hierarquia. Os níveis de hierarquia servem para estabelecer o grau

de autoridade na estrutura organizacional, cuja características estão divididas da seguinte forma:

1º Nível – Diretoria:

Função: Estratégica

Cargo: Diretor Presidente, Diretor Vice-Presidente, Diretor-Secretário e Diretor Executivo.

Atribuição: Ditar as políticas de ações da cooperativa, de acordo com a Missão, o Negócio, o Propósito, e os Princípios e Objetivos estabelecidos no Capítulo II do Estatuto Social da Cotriel, alinhados a Visão estabelecida pelo Planejamento Estratégico da cooperativa.

2º Nível – Assessoria:

Função: Tática

Cargo: Assessor e Administrador das Unidades Regionais

Atribuição: Estabelecer em conjunto com os Gerentes e Encarregados de Setor de cada Departamento de sua área de atuação, os Planos de Metas e as Ações que cada um deverá atingir, definidos pela Diretoria.

3º Nível – Gerência:

Função: Operacional

Cargo: Gerente e Encarregado de Setor

Atribuição: Executar os Planos de Metas e Ações estabelecidos com os Assessores e Administradores das Unidades Regionais, e definidos pela Diretoria, em conjunto com os Encarregados de Setores e funcionários dos Departamentos de sua área de atuação.

Os Administradores das Unidades Regionais se equiparam aos Gerentes para efeitos de atribuição de que trata o presente artigo. Os graus de subordinação ao qual cada Departamento e Setor devem obedecer estão assim divididos:

Nível Hierárquico de Diretoria: subordinam-se ao:

a) Diretor-Presidente os Departamentos de Tecnologia da Informação [TI] e Auditoria Interna, tendo em vista o trabalho estratégico que desenvolvem na cooperativa.

b) Diretor Executivo os Departamentos de Contabilidade e Financeiro, e administrativamente os Assessores e Administradores das Unidades Regionais.

Nível Hierárquico de Assessoria: distribuídas em quatro grandes áreas:

a) Agronegócio: dividido em duas áreas:

a.1 – Divisão de Agroindústrias: subordinam-se os Departamentos de Moinho de Trigo, Fábrica de Ração, Engenho de Arroz Pântano Grande e Arroz Sede, Abatedouro

Frigorífico e Confinamento, Posto Resfriamento de Leite, Supervisão de Marketing e Vendas e Assistência Técnica Veterinária, e o Setor de Compras.

a.2 – Divisão de Varejo: subordinam-se os Departamentos de Supermercado, Loja de Magazine, Restaurante, Loja de Ferragem, Posto de Combustível, Sede e Unidades, e os Setores de Compras e Faturamento.

b) Comercial: dividido em duas áreas:

b.1 – Divisão de Grãos: subordinam-se os Setores Comercial, Embarque, Armazém, Balança, Viveiro de Mudas, Assistência Técnica Agrícola, Sede e Unidades.

b.2 - Divisão de Fomento: subordinam-se os Departamentos de Insumos Agrícolas e Sementes, e os Setores de Laboratório, Depósito de Venenos, Agricultura de Precisão, Compras e Faturamento, Sede e Unidades.

c)Administrativo: subordinam-se o Departamento de Pessoal e os Setores de RH,

Gestão Ambiental, Comunicação, Contratos, Almojarifado, Telefonista, Serviços Doméstico, Técnicos em Segurança do trabalho, Segurança e Medicina no Trabalho, Dentista e Fisioterapia.

d) Operacional: dividida em duas áreas:

d.1 – Divisão de Apoio: subordinam-se o Departamento de Obras e Manutenção e os Setores Eletricista, Carpintaria, Assistência Técnica de Informática, Serviços Gerais e de Limpeza, Posto de Lavagem de veículos e Compras.

d.2 – Divisão de Serviços: subordinam-se o Departamento de Transportes e o Setor de Logística.

Os funcionários e Encarregados de Setores, deverão se subordinar na hierarquia aos Gerentes de Departamentos, podendo existir Setores autônomos e independentes, os quais por uma questão operacional ou estratégica se subordinarão diretamente aos Assessores.

A seguir será apresentada a avaliação sob a perspectiva do que propõe a metodologia *C.O.S.O* e como a cooperativa se enquadra nesses pressupostos. O questionário foi respondido pela a auditora interna, conforme os quadros a seguir.

Quadro 1- Questionário de Avaliação do Ambiente de Controle

O Ambiente de Controle envolve competência técnica e compromisso ético, este é um fator intangível e essencial à efetividade dos controles internos.

Atividade	Sim	Não	Natureza do Risco*	Impacto
1)As pessoas se sentem controladas?	X		(*)Ver item a seguir.	
2) As delegações de autoridade estão acompanhadas de claras definições de responsabilidade?	X			
3)Existem procedimentos e/ou instruções de trabalho padronizados?	Alguns			
4) Há planejamento para o treinamento?	Alguns			
5) Se positivos, esses planos atendem às expectativas e necessidades do trabalho e dos servidores de cada Unidade?	Quando são realizados			
6) Existe código formalizado de ética/conduita?	Conforme consta no Estatuto social-definidos os princípios da Cooperativa			
7) Se o funcionário agir em desrespeito ao código de conduta, são tomadas medidas disciplinares e/ou punitivas?	X			
8) Há mecanismos de participação dos servidores na elaboração das regras de conduta?	Participação dos Assessores			
9)Existe adequada segregação de funções nas Unidades da organização?	X			
10) Existe um ambiente de comunicação adequado e eficiente?	Na maioria das vezes			

Fonte: Adaptado Modelo COSO

Site: <http://www.aicpa.com>

Quadro 2- Questionário de Avaliação e Gerenciamento dos Riscos

A Avaliação e Gerenciamento de Riscos envolvem a identificação e a análise pela Administração dos riscos mais relevantes para a obtenção dos objetivos do negocio.

Atividade	Sim	Não	Natureza do Risco	Impacto
1) Os objetivos e metas da organização se encontram formalizados?	X			
2) Foram identificados os processos mais críticos?	X			
3) Foram levantados e diagnosticados os pontos de falha dos processos?	X			
4) Foram estimadas as probabilidades de ocorrência e/ou impactos dos riscos?		Nem sempre		
5) Existem ativos com risco potencial?				
6) Existem históricos de perdas/fraudes internas?		Não estão formalizados		
7) Em caso positivo, houve instauração de sindicância e/ou ressarcimento?	Quando existe prova concreta e documentada			
8) Há controles adequados em áreas críticas como estoques/compras/numerário?	X			
9) São feitas contagens físicas de estoques?	X			
10) As atividades de guarda, estoque e inventário são regulamentadas ou normatizadas na Unidade?	X Precisa ser melhorada			
11) Existem riscos de incêndio, desgaste, obsolescência, perdas previstos e monitorados?	X			
12) Existem processos que podem ser melhorados e/ou priorizados?	X			

Fonte: Adaptado Modelo COSO

Site: <http://www.aicpa.com>

Quadro 3- Avaliação das Atividades de Controle

A Atividade de Controle são aquelas atividades que quando executadas a tempo e maneira adequadas, permite a redução ou administração dos resultados.

Atividade	Sim	Não	Natureza do Risco	Impacto
1) Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos?	X			
2) Essas normas são de conhecimento dos servidores?	X			
3) As funções/atividades estão adequadamente segregadas nas Unidades?	X			
4) As compras de mercadorias são centralizadas?	X			
5) Existe uma cultura de planejamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições?	Nem sempre			
6) As delegações de autoridade estão acompanhadas de claras definições de responsabilidade?	X			
7) O sistema de processamento de informações é seguro e confiável?	X			
8) Existem normas/orientações escritas para realização de contratações, subordinadas aos ditames legais?	X			
9) Existe revisão independente nos processos de pagamento/autorizações de despesa/emissão de empenhos?	X			
10) Foram identificados casos de desvio/fraude/suborno/corrupção?	X			
11) Em caso positivo, foram tomadas atitudes punitivas e/ou instauração de sindicância e/ou medidas disciplinares?	X			
12) São estabelecidos critérios técnicos (lei de Licitações) para aquisição de equipamentos e bens de capital?	X			
13) A Entidade apresenta planejamento gerencial com estabelecimento de metas e/ou diretrizes?	X			
14) A administração propôs o estabelecimento de padrões de desempenho/atuação/aferição da qualidade				

Aluna: Fabiane Nogueira Lorenzi

dos serviços prestados?				
15) A Unidade têm Auditoria Interna (ou órgão específico)?	X			
16) Existem procedimentos de segurança para acesso de informações e utilização de aplicativos de conformidade?	X principalment e nas Agroindústri as			
17) Existe um centro de custos e/ou responsabilidade para levantamento de dados/avaliação de custos e dos resultados dos programas/serviços e/ou bens oferecidos pela administração?	X Cada atividade e separada por CC			

Fonte: Adaptado Modelo COSO

Site: <http://www.aicpa.com>

Quadro 4- Avaliação dos Controles Internos para o item- Arrecadação das Receitas Orçamentárias

Receitas Orçamentárias	Respostas		Observações	Testes	
	Sim	Não		O(*)	S(*)
1. Existe método de previsão para cada modalidade de receita própria?	X				
2. Há responsável (eis) para identificar possíveis causas pela não realização das receitas nos moldes esperados?	X				
3. São realizadas revisões anuais da base de cálculo das receitas?	X				
4. É efetuado algum tipo de desconto pelo pagamento antecipado das receitas?		X			
4.1. Caso exista, o cálculo do desconto é elaborado diretamente pelo agente arrecadador ou possui sistema de autorização prévio junto ao órgão da administração?					
5. O pagamento ocorre junto ao próprio órgão ou é realizado mediante boleto bancário?	X		Existe o recebimento pelo local e por boleto		

6. É realizada alguma verificação dos valores arrecadados, em contraposição aos valores lançados?	X				
7. Existem procedimentos de cobrança administrativa para os valores não arrecadados, e eles ocorrem logo após a não realização do pagamento?	X				
8. A instituição possui sistema de cobrança judicial próprio ou a cobrança é feita por terceiros?	X				
9. Há controle dos débitos prescritos e conhecimento das causas pela não efetivação da cobrança?	X				

Fonte: Adaptado Modelo COSO

Site: <http://www.aicpa.com>

(*) *Abrangem os procedimentos de auditoria – testes de observância (O) e testes substantivos (S), definidos pela Resolução CFC nº820/97, como:*

Testes de observância – visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento;

Testes substantivos – visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade (transações/saldos e revisão analítica)."

Após a análise sistemática das respostas, como iniciativa imediata na cooperativa, propõe-se uma melhoria nos procedimentos e/ou instruções de trabalho padronizado, no ambiente de comunicação entre os setores na matriz e nas filiais para que sejam mais eficientes estas propostas de adequações analisando o Ambiente de Controle na organização. Na Avaliação e Gerenciamento dos Riscos a implementação de melhorias é imprescindível, pois não há verificação periódica da probabilidade de impactos dos riscos, não tem registro no histórico se já ocorreram perdas/fraudes internas na organização, e nas atividades de guarda, estoque e inventário nas Unidades precisão de melhorias também.

Em relação às Atividades de Controle seria necessário implementar uma cultura de planejamento junto às áreas que requisitarem mercadorias de forma a otimizar a programação das aquisições. No Monitoramento teria que ter a maior mudança ou melhoria nas Unidades Externas (filiais), para que os controles sejam mais eficazes e eficientes.

4 CONCLUSÃO

Pelo fato de que a cooperativa vem crescendo em suas atividades no mercado nos últimos anos na região em que está localizada, ocorreu um aumento do fluxo de informações e por isso os controles internos se tornaram mais complexos. A fim de prevenir erros e fraudes na organização, podem seguir métodos e procedimentos que auxiliarão nos controles da cooperativa, garantindo satisfação, segurança e transparência das demonstrações contábeis para seus associados.

Para que o controle interno funcione corretamente, não depende somente do planejamento da organização, da eficiência dos seus procedimentos, mas também do empenho e da competência do pessoal envolvido.

O presente trabalho é importante para a cooperativa, pois auxiliará a auditoria interna no controle dos seus setores e unidades, para que seus objetivos já traçados sejam alcançados com êxito.

O questionamento central deste estudo é: “De que forma a estruturação de uma rotina de verificação periódica poderá com base na metodologia C.O.S.O auxiliar o setor de auditoria interna a consolidar-se no ambiente organizacional da Cotriel, e implantar, no curto prazo, rotinas definitivas de verificação e controle?”

Com a proposta de rotina na auditoria, seu trabalho será mais ágil e eficiente, sendo mais produtivo no momento do recolhimento dos dados, na análise e resultados dos mesmos, trazendo agilidade na prevenção dos erros e fraudes para que a cooperativa possa executar suas atividades com eficiência e eficácia organizacional, alcançando seus objetivos e crescimento econômico.

REFERÊNCIAS

ABNT, NBR 14724. Disponível em: <http://www.eel.usp.br/nova/biblioteca/arq/ABNT-NBR14724.pdf>. Acesso em 25/11/2011.

AICPA: <http://www.aicpa.com> , Acesso em outubro/2011.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução À Metodologia Do Trabalho Científico**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BARROS, Aidil de Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Projeto de Pesquisas Metodológicas**. 15.ed. Petrópolis: Vozes, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Lei nº. 5764 de 16 de Dezembro de 1971**. Disponível em <www.sebraemg.com.br> lei 5764. Acesso em: 23 maio.2011

CARLESSO, StèleBicca da Silva. **Importância do Controle Interno na Cooperativa Agrícola Mista RiograndenseLtda: um estudo de caso**. Disponível em <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIVn01/controle_interno_na_cooperativa_sul_riograndense.pdf>. Acesso em: 21 mar.2011

CARPES, Antonio Maria da Silva; Oro, Ieda Margarete. **Análise do Ambiente de Controle Interno nas Cooperativas Agropecuárias do Estado de Santa Catarina: Uma Investigação Alicerçada na Perspectiva da Metodologia COSO (The ComiteeOfSponsoringOrganization)**. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/569.pdf>> . Acesso em:21mar.2011

Aluna: Fabiane Nogueira Lorenzi

COOPEARTIVA TRITÍCOLA DE ESPUMOSO. Disponível em
<<http://www.cotriel.com.br>> Acesso em: 15 mar.2011

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: auditoria independente- auditoria interna –perícia contábil.5.ed. Porto Alegre, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DURLO, Avani Rubin; CARLESSO, StèleBicca da Silva. **O controle Interno e as Cooperativas**. Disponível em
<w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/.../a11vIInesp.pdf>– Acesso em: 12 maio.2011.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cezar. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5.ed. São Paulo: Atlas,1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas S.A. 2007.

OLIVEIRA, Luiz Martins de et al. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PARANÁ. **Reflexos da Auditoria Interna no Aperfeiçoamento dos Controles Internos das Cooperativas Agroindustriais do Estado do Paraná**. Disponível em
<<http://www.crepr.org.br/eventos/15convencao/trabalhosAprovados/21.pdf>> Acesso em: 16 maio.2011.

PAULA, Maria Goreth. M. A. **Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

REGO, Antônio Marcos Passos de Souza; BRUNI, Adriano Leal; JUNIOR CARVALHO, César Valentin de Oliveira; SILVA, Sergio Chamadoira Mendonça, 2007 . **A utilização do COSO na Controladoria: um estudo no Brasil**. Disponível em
http://www.infinitaweb.com.br/albruni/artigos/a0704_IntCustos_COSO.pdf . Acesso em:23 maio.2011

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas,1999.

Aluna: Fabiane Nogueira Lorenzi

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica**: Guia para eficiência nos estudos. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SHIMIDTT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.