

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CARLOS ALEXANDRE NASCIMENTO WANDERLEY

Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura do COSO: O
caso de uma Organização Militar da Marinha do Brasil

Rio de Janeiro, RJ.

2011

CARLOS ALEXANDRE NASCIMENTO WANDERLEY

Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura de controle interno do COSO: o caso de uma Organização Militar da Marinha do Brasil

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr(a). Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca (FACC/UFRJ)

Rio de Janeiro, RJ.

2011

W245e Wanderley, Carlos Alexandre Nascimento

Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura do COSO : o caso de uma organização militar da Marinha do Brasil / Carlos Alexandre Nascimento Wanderley. -- Rio de Janeiro: UFRJ, 2011.

193f.: il.; 31 cm.

Orientador: Profa. Dra. Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, 2011.

CARLOS ALEXANDRE NASCIMENTO WANDERLEY

Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura de controle interno do COSO: o caso de uma Organização Militar da Marinha do Brasil

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.. Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca, Dr(a) – FACC/UFRJ (orientador)

Prof. José Ricardo Maia de Siqueira, Dr – FACC/UFRJ (examinador)

Prof. Josir Simeone Gomes, Dr – FAF/UERJ (examinador)

APROVADA em ____ de _____ de _____

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família e amigos, em virtude do apoio prestado ao longo desta árdua jornada. Especialmente à minha mãe Bárbara, ao meu pai Wanderley, exímio professor de matemática e à minha filha Nathalia, razão de todo meu esforço e minha melhor produção.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela saúde e força. À minha família e amigos pela paciência e apoio irrestrito ao longo desta jornada.

Agradeço aos meus ex-chefes, o Contra-Almirante (IM) Carlos Henrique Gomes e o Capitão de Mar e Guerra (IM) Carlos José Coelho e Silva, pela oportunidade de enriquecimento profissional e pessoal, ao participar deste Programa de Mestrado.

Agradeço ao Diretor de Contas da Marinha, Contra-Almirante Francisco José de Araujo pela oportunidade de enriquecimento profissional e pessoal ao participar do Programa de Mestrado.

Agradeço à Professora Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca pela paciência e cortesia sempre dispensada à minha pessoa. Agradeço também pela orientação firme e precisa, a qual colaborou sobremaneira para a construção de novos conhecimentos, materializados nesta pesquisa.

Agradeço aos professores da banca de qualificação, professores Ana Carolina, José Ricardo e Samuel Cogan, por suas valiosas contribuições para esta pesquisa.

Agradeço aos demais professores do Programa de Mestrado pelos valiosos ensinamentos transmitidos.

RESUMO

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento. Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura de controle interno do COSO: O caso de uma Organização Militar da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 2011. 193f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

Os controles internos são vistos como um dos indispensáveis instrumentos de governança, por proporcionar uma melhor eficiência na condução dos negócios. Dentre as diversas metodologias de controles internos existentes, a estrutura integrada desenvolvida a partir das diretrizes do *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que publicou critérios práticos e amplamente aceitos para o estabelecimento de controles internos, mostra-se como uma das mais adequadas para a gestão eficiente de controles internos no setor privado, tendendo a se tornar cada vez mais conhecida e divulgada em nível mundial, principalmente por conta das exigências contidas na Lei *Sarbanes-Oxley*. Especificamente sobre o setor público o modelo de gestão por resultados é uma das principais recomendações do receituário da “nova gestão pública”, encerrando simultaneamente os valores de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Para o exame do resultado, o Tribunal de Contas da União (TCU) adota duas vertentes de atuação, preventivas, materializadas basicamente em dois procedimentos: a realização de auditorias de natureza operacional (ANOp); e a avaliação da gestão, por meio de nova metodologia de apresentação de contas. Tendo a estrutura de controle interno do COSO como pano de fundo, esta pesquisa tem por objetivo analisar a utilização de procedimentos, princípios e recomendações previstas na literatura sobre a estrutura de controle interno do COSO por um Órgão de Compra Governamental (OCG), por meio da apuração do nível de harmonização teórica e prática entre os procedimentos, princípios e recomendações de controles apontados como indispensáveis pela literatura e os procedimentos e princípios de controle adotados especificamente pelo elemento organizacional representado pelo Departamento de Aquisição (DA). Assim, foi feita a verificação da harmonização teórica, onde foram analisados os seguintes documentos: Planejamento Estratégico, Regimento Interno, Regulamento e Ordem interna nº 10-01 que estabelece procedimentos e responsabilidades para o funcionamento da sistemática de aquisição de materiais. Os resultados da pesquisa sugerem que as quatro categorias de documentos utilizados pelo DA como referência possuem algumas semelhanças em relação à abordagem de pontos de determinadas dimensões da estrutura de controle interno do COSO I. No tocante à harmonização prática, conclui-se que ocorrem divergências (afastamento) entre os princípios e recomendações constantes da estrutura de controle interno do COSO I e o funcionamento do sistema de controle interno do DA, o caso concreto. Infere-se que algumas divergências encontradas por ocasião da verificação da harmonização prática decorrem das deficiências encontradas na verificação da harmonização teórica.

PALAVRAS – CHAVE: Controle Interno; Governança Corporativa; COSO; Resultados; Projeto Contas.

ABSTRACT

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento. A study of internal controls in the public sector, in light of the structure of the COSO internal control: The case of a Military Organization of the Navy of Brazil . Rio de Janeiro, 2011. 193f. Dissertation (Master in Science Accounting). Master in Science Accounting Program, Federal University of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

Internal controls are seen as one of the indispensable instruments of governance, by providing an improved effectiveness and efficiency in conducting business. Among the various methods of internal controls, the integrated structure developed from the guidelines of the COSO shows up as one of the most suitable for the efficient management of internal controls in the private sector, tending to become increasingly well known and widely-level world, mainly because of the requirements in the Sarbanes-Oxley. Specifically on the public sector model of management by results is a key recommendation of the prescriptions of the "new public management", ending both the values of efficiency, economy and effectiveness. For the examination of the results, the Court of Audit (TCU) takes two strands of action, preventive, embodied primarily in two procedures: performance auditing (ANOP) and management audit, through new methodology presentation of accounts. Having the structure of the COSO internal control as a backdrop, the central concern of this study lies in determining the level of harmonization between the theoretical and practical procedures, principles and recommendations of controls identified as essential by the literature on the COSO I and procedures and control principles adopted by the Governmental Purchasing Body CG, specifically in relation to organizational element represented by the Department of Acquisition (DA). Was therefore made to verify the theoretical harmonization, which analyzed the following documents: Strategic Planning, Bylaws, Rules and Internal Order No. 10-01 establishing procedures and responsibilities for the operation of the system of purchasing materials. The survey results show that the four categories of documents used as reference by the DA have some similarities with regard to addressing points of certain dimensions of the structure of the COSO internal control I. As regards the harmonization practice, concludes that differences occur (distance) between the principles and recommendations contained in the internal control structure of the COSO I and functioning of the internal control system of the DA, the case. It is inferred that some discrepancies found during the verification of matching practical result of the deficiencies identified in the verification of theoretical harmonization.

WORDS - KEY: Internal Control; Corporate Governance; COSO; Results; Project Accounts.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Benefícios da utilização dos modelos de referência	27
Quadro 2 – Classificação do modelo de referência COSO.....	31
Quadro 3 – Bibliografias sobre modelos de gestão.....	35
Quadro 4 – Ambiente de controle no setor público.....	73
Quadro 5 – Avaliação de riscos no setor público.....	83
Quadro 6 – Procedimentos de controle no setor público.....	86
Quadro 7 – Informação e comunicação no setor público.....	89
Quadro 8 – Monitoramento no setor público.....	92
Quadro 9 – Associação das Dimensões do COSO I com os documentos do DA.....	129

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Plano de condução da pesquisa.....	25
Ilustração 2 – Fluxograma de seleção de referências à gestão.....	33
Ilustração 3 – Lógica de Construção do Modelo de Gestão.....	36
Ilustração 4 – Sistemas de Controle.....	43
Ilustração 5 – Categorias Básicas eleitas pelo COSO.....	63
Ilustração 6 – Cubo do COSO.....	67
Ilustração 7 – Elementos da análise de risco.....	78
Ilustração 8 – Questões inerentes à gestão integrada de riscos.....	79
Ilustração 9 – Matriz de Risco.....	79
Ilustração 10 – Resposta ao Risco.....	80
Ilustração 11 – Processo de gerenciamento de riscos.....	81
Ilustração 12 – Modelo COSO como um processo multidirecional.....	92
Ilustração 13 – Organograma do OCG.....	119
Ilustração 14 – Organograma do Departamento de Aquisição.....	120
Ilustração 15 – Panorama geral da base normativa.....	122
Ilustração 16 – Regulamento e o COSO I.....	123
Ilustração 17 – Regimento interno e o COSO I.....	124
Ilustração 18 – Planejamento Estratégico e o COSO I.....	127
Ilustração 19 – Ordem Interna e o COSO I.....	128

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	Associação Americana de Contadores
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
ANOp	Auditoria de Natureza Operacional
CEPAM	Fundação Prefeito Faria Lima
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COBIT	<i>Control Objectives for Information and related Technology</i>
COSO	<i>Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
COPPEAD	Instituto de Pesquisa e Pós-Graduação em Administração de Empresas da <u>Universidade Federal do Rio de Janeiro</u> (UFRJ)
ComprasNet	Portal de Compras do Governo Federal
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DA	Departamento de Aquisição
DOU	Diário Oficial da União
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
ERM	<i>Enterprise Risk Management</i>
FAB	Força Aérea Brasileira
FCPA	<i>Foreign Corrupt Practices Act</i>
FMFIA	<i>Federal Managers Financial Integrity Act of 1982</i>
FEI	Executivos Financeiros Internacionais
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	Federação Internacional dos Contadores
ICOFR	<i>Internal Control over Financial Reporting</i>
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores
IIA	Instituto dos Auditores Internos
IMA	Instituto dos Contadores Gerenciais
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica
NE	Notas de Empenho
OCG	Órgão de compra governamental
OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OAG	<i>Office of the Auditor General of Canada</i>
OC	Ordens de Compra
PC	Prestações de Contas
PPA	Plano Plurianual
RAAvGest	Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão
RG	Relatório de Gestão
RJU	Regime Jurídico Único
SEC	<i>United States Securities and Exchange Commission</i>
SICAF	Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores
SIGDEM	Sistema de Gerência de Documentos Eletrônicos da Marinha

SINGRA	Sistema de Informações Gerenciais do Abastecimento
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
Secin	Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados
SOX	Lei <i>Sarbanes-Oxley</i>
SWOT	Forças (<i>Strengths</i>), Fraquezas (<i>Weaknesses</i>), Oportunidades (<i>Opportunities</i>) e Ameaças (<i>Threats</i>)
TCU	Tribunal de Contas da União
TC	Tomadas de Contas
UJ	Unidades Jurisdicionadas

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 Definição do problema	21
1.2 Objetivos da pesquisa.....	21
1.2.1 Objetivo geral.....	21
1.2.2 Objetivos específicos.....	21
1.3 Proposições da pesquisa.....	22
1.4 Delimitação do estudo.....	22
1.5 Relevância do tema.....	22
1.6 Justificativa da pesquisa.....	23
1.7 Organização e plano de condução da pesquisa.....	24
2. REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1 Gestão Organizacional.....	26
2.1.1 Modelos de referência à gestão.....	26
2.1.2 Classificação dos modelos de referência à gestão.....	29
2.1.3 Aplicação dos modelos de referência à gestão.....	31
2.1.4 Trabalhos relevantes.....	34
2.2 Um estudo sobre os controles.....	37
2.2.1 Conceitos iniciais.....	37
2.2.2 O controle interno.....	40
2.3 O controle na esfera pública.....	42
2.3.1 O controle externo e interno.....	42
2.3.2 O controle como parte do processo administrativo no setor público.....	44
2.3.3 Diretrizes da INTOSAI.....	51
2.3.4 A regulação de Controles Internos em Países do Mundo.....	52
2.3.4.1 Canadá.....	53
2.3.4.2 Estados Unidos da América.....	53
2.3.4.2.1 Cidade de Nova York.....	54
2.3.4.3 Chile.....	55
2.3.4.4 Paraguai e Colômbia.....	55
2.3.4.5 Peru.....	56
2.3.4.6 África do Sul.....	56
2.4 Estrutura para gerenciamento de Controle Internos – modelo COSO.....	57
2.4.1 O COSO e a Governança Corporativa.....	57
2.4.2 O Comitê das Organizações Patrocinadoras.....	62
2.4.3 O processo evolutivo da estrutura de controle interno do COSO.....	64
2.4.4 O modelo COSO I.....	67
2.4.4.1 Ambiente de controle.....	69
2.4.4.2 Avaliação dos riscos.....	74
2.4.4.2.1 Conceitos Iniciais.....	74
2.4.4.2.2 Gerenciamento e análise de Riscos.....	75
2.4.4.2.3 Gerenciamento e análise de Riscos no setor público.....	76
2.4.4.2.4 Gerenciamento de Riscos e a estrutura do COSO.....	80
2.4.4.3 Atividades de Controle.....	83
2.4.4.4 Informação e Comunicação.....	87
2.4.4.5 Monitoramento.....	89
2.4.4.6 Processo de avaliação dos componentes da estrutura do COSO I.....	91
2.4.4.7 Estudos Relevantes sobre a aplicação da estrutura do COSO no Brasil.....	93

2.4.4.8 Estudos relevantes sobre a aplicação da estrutura do COSO no Exterior.....	99
2.5 O Projeto Contas.....	104
3. METODOLOGIA.....	107
3.1 Introdução.....	107
3.2 Natureza da pesquisa.....	108
3.3 Coleta e análise dos dados.....	112
3.4 Apresentação do roteiro da entrevista e questionário.....	115
3.5 Limitações do método.....	115
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	117
4.1 O Caso – Órgão de Compra Governamental.....	117
4.2 Verificação da Harmonização Teórica e Prática.....	121
4.2.1 Harmonização Teórica.....	122
4.2.1.1 Análise do Regulamento.....	123
4.2.1.2 Análise do Regimento Interno.....	124
4.2.1.3 Análise do Planejamento Estratégico.....	125
4.2.1.4 Análise da Ordem Interna.....	128
4.2.2 Conclusões acerca da Harmonização Teórica.....	129
4.3 Harmonização Prática.....	130
4.3.1 Análise da Entrevista com o Coordenador do Projeto Contas.....	130
4.3.2 Análise das Entrevistas com os Encarregados de Divisão.....	133
4.3.2.1 Ambiente de Controle.....	133
4.3.2.2 Avaliação de Riscos.....	147
4.3.2.3 Atividade de Controle.....	152
4.3.2.4 Informação e Comunicação.....	154
4.3.2.5 Monitoramento.....	159
4.3.3 Conclusões acerca da Harmonização Prática.....	161
5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES.....	164
REFERÊNCIAS.....	170
APÊNDICE A – INSTRUMENTO PARA CONDUÇÃO DAS ENTREVISTAS.....	179
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO SOBRE A ESTRUTURA COSO I.....	187

1. INTRODUÇÃO

A busca por melhores padrões de desempenho constitui-se num desafio para todas as organizações que pretendem perpetuar-se e crescer em seu ramo de atuação, a partir da geração de resultados sustentáveis. Dessa forma, o crescente número de ocorrência de fraudes em grandes corporações desempenhou papel fundamental para que fossem adotadas medidas para minimização dos riscos e melhoria da gestão das organizações (FARIAS *et al*, 2009).

Referente à ocorrência de fraudes e grandes escândalos corporativos, a promulgação da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), em junho de 2002, passou a figurar como o marco legal para a gestão de controles internos de empresas de capital aberto e instituições financeiras, como forma de garantia de diferencial competitivo nos seus respectivos ramos de atuação, ao tentar minimizar a possibilidade de ocorrência de fraudes. A gestão ética e transparente é considerada o cerne para o desenvolvimento desses trabalhos, considerados como boas práticas de governança corporativa.

Assim, o tema governança corporativa é visto como atividade inerente à alta gestão das organizações, considerado eficaz se produzir resultados positivos em todos os níveis da organização e compreendendo o bom desempenho na gestão de riscos e controles internos, nisso incluídas as questões de comportamento e conduta ética do corpo funcional (BARROS, 2007).

A SOX é considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, especificamente nas seções 302 (Responsabilidade Corporativa por Relatórios Financeiros) e 404 (Avaliação Gerencial do Controle Interno).

A seção 302 exige que o principal executivo e o diretor financeiro assumam a responsabilidade pelas informações divulgadas nos relatórios financeiros, declarando, pessoalmente, que executaram a avaliação do desenho e da eficácia dos controles internos. A Seção 404 prescreve que a alta administração da companhia é responsável pela adequação dos controles internos e exige que diretores executivos e financeiros avaliem e atestem, periodicamente, a sua eficácia.

Nesse diapasão, a referência generalizadamente adotada pelas companhias para atendimento às exigências da SOX, em matéria de controles internos, é a estrutura de controle interno do *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).

Cabe ressaltar que os princípios e práticas da boa Governança Corporativa aplicam-se a qualquer tipo de organização, independente do porte, natureza jurídica ou tipo de controle. No domínio privado, a governança tem estado associada ao governo da empresa, às formas com ela interage com as expectativas dos diversos *stakeholders* (IBGC, 2009).

Os controles internos são vistos como um dos indispensáveis instrumentos de governança, por proporcionar uma melhor efetividade e eficiência na condução dos negócios, com a utilização dos recursos sujeita a processos mais racionalizados e, possivelmente, livres de não conformidades, impropriedades e irregularidades.

Dentre as diversas metodologias de controles internos existentes, a estrutura integrada desenvolvida a partir das diretrizes do COSO mostra-se como uma das mais adequadas para a gestão eficiente de controles internos no setor privado, tendendo a se tornar cada vez mais conhecida e divulgada em nível mundial, principalmente por conta das exigências contidas na Lei *Sarbanes-Oxley* (FARIAS *et al*, 2009).

A *Treadway Commission*, criada em 1985 nos Estados Unidos para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, posteriormente se tornou um Comitê, denominado COSO, *que* publicou critérios práticos e amplamente aceitos para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade.

O modelo apresentado em julho de 1992, denominado *Internal Control – Integrated Framework* (Controles internos – Estrutura Integrada), conhecido como COSO I, mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos.

Embora existam outras metodologias e estruturas para controles internos como, por exemplo, a do *Committee on Corporate Governance of the Institute of Chartered Accounts in England e Walles – Turnbull Report*, que possui como cerne a administração de riscos, e a metodologia desenvolvida pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), denominada *Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles* (CoCo), que visa auxiliar a alta administração das organizações a implementar um ambiente de controle de forma a alcançar seus objetivos, a estrutura integrada do COSO vem se destacando pela eficiência como modelo utilizado no setor privado (ZANETTE *et al*, 2007).

Um aspecto importante destacado por Farias *et al* (2009) reside no fato de que a estrutura do COSO, mesmo sendo recomendada por alguns organismos internacionais,

não é a única e nem a melhor estrutura de gerenciamento de controles internos, pois uma estrutura eficiente, voltada para o gerenciamento de controles internos, depende muito dos objetivos traçados pela organização.

Farias *et al* (2009) ressaltam que não há na literatura sobre controle interno uma corrente que defina o COSO como a estrutura de controle interno mais eficiente. Porém, por ser a única metodologia a associar elementos de gestão estratégica em suas cinco dimensões, presume-se que seja a mais utilizada em organizações do setor privado, especialmente o setor financeiro.

Em termos de expectativas, numa sociedade globalizada, com acesso fácil às informações e crítica como a atual, os aspectos inerentes à boa gestão dos recursos, responsabilidade social, transparência e ética constituem importante base para uma sólida imagem e para a aceitação social das organizações, sejam públicas ou privadas. Dessa forma, é certo que as organizações não existem apenas para explorar recursos econômicos e humanos, mas também para contribuir com o desenvolvimento da sociedade como um todo (DE BENEDICTO, 2002).

Especificamente sobre o setor público, segundo Gomes (2009), o modelo de gestão por resultados é uma das principais recomendações do receituário da “nova gestão pública”, encerrando simultaneamente os valores¹ de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, na medida em que supõe que não só a clareza da definição dos objetivos e a sua operacionalização em resultados permitem que toda a organização se oriente nessa direção, mas também que a flexibilidade no tocante aos recursos e aos processos permite a melhor adequação racional aos fins visados.

Cabe ressaltar o fato de que os gestores públicos se encontram cada vez mais diante de decisões morais e de pressões por melhores resultados econômicos, operando

¹ A eficiência é a capacidade de obter a maior produção de bens e /ou serviços com a mínima utilização de insumos, sem que haja um comprometimento da qualidade, referindo-se ainda à obtenção de níveis máximos de produção com níveis mínimos de recursos. A eficácia refere-se à consecução dos objetivos e das metas programadas, independente dos efeitos produzidos, focando fundamentalmente as causas da eventual ineficácia da sua atuação. A economicidade refere-se, no contexto público, à capacidade dos gestores de obter e gerir adequadamente os recursos e manter os custos baixos e aplica-se, geralmente, na aquisição dos insumos necessários. A efetividade refere-se aos efeitos e impactos causados por essas ações, além de buscas às causas de eventuais insucessos, focando-se fundamentalmente, os reais benefícios que as ações poderão trazer para a sociedade (TCU, 2000a; INTOSAI, 2004).

em um ambiente de fortes influências políticas. Isto faz com que seja extremamente valorizada e necessária uma postura ética, transparente e com foco nos resultados.

Dessa forma, para a prática de mecanismos de gestão pública transparentes e eficientes devem-se ter disponíveis diversas formas de controle interno. O termo controle interno, em linhas gerais, representa os meios pelos quais uma organização pública assegura que os registros de suas transações refletem a realidade, ao evitar que não-conformidades, impropriedades e irregularidades ocorram.

Ainda sobre mensuração de resultados, observa-se também que, na busca de melhores padrões de desempenho no setor público, em face do crescente controle social sobre a gestão do erário, ganharam ênfase os procedimentos de auditoria voltados para aferição do desempenho da gestão e dos resultados dos programas e ações de governo implantados.

Em virtude de o Estado ser um sistema integrado de múltiplas ações, politicamente organizadas, que visam satisfazer às necessidades da sociedade, requer controles que garantam a efetiva gestão dos recursos públicos (FÉLIX, 2008).

Nesse contexto, Ghelman e Costa (2006, p.1) ensinam que “a gestão pública é ferramenta indispensável na busca da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das ações e programas governamentais, com o objetivo do atendimento das demandas da sociedade”.

O Estado brasileiro busca agregar às suas práticas administrativas as características dos movimentos voltados para a boa gestão e administração pública gerencial, “pois ao concentrar-se no controle de processos e não de resultados revelou-se lento e ineficiente para a magnitude e complexidade dos desafios atuais” (GHELMAN; COSTA, 2006, P.1)

Na esfera pública o exame do resultado deve atentar para a análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais, expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias e também em relação à capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades (BARROS; NETO, 2010).

Para o exame do resultado, o Tribunal de Contas da União (TCU) adota duas vertentes de atuação, preventivas, materializadas basicamente em dois procedimentos: a realização de auditorias de natureza operacional (ANOp); e a avaliação da gestão, por

meio de nova metodologia de apresentação de contas, que consiste no exame e julgamento das Tomadas de Contas – (TC)² e Prestações de Contas – (PC)³.

A ANOp e a avaliação da gestão visam contribuir para a melhoria do desempenho de programas de governo, aumentando a efetividade e dinamismo do controle, por meio da mobilização de atores sociais no acompanhamento e na avaliação dos objetivos e dos resultados das políticas públicas, e evidenciando a boa e regular administração dos recursos públicos.

De acordo com o manual de auditoria de natureza operacional do TCU, a ANOp (auditoria de desempenho ou *performance auditing*), que possui um caráter episódico (não é feita de forma sistemática) é considerada o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Referente à Avaliação da Gestão, as TC e PC são tipos de fiscalizações que possuem características de continuidade, uma vez que toda administração pública federal deve prestar contas ao TCU anualmente pelo uso de recursos públicos e essas prestações devem conter informações não somente sobre a conformidade da utilização dos recursos, mas também sobre sua eficácia, eficiência, economicidade e efetividade (BARROS; NETO, 2010).

Cabe ressaltar que para a avaliação da gestão, o TCU se utiliza, basicamente, das informações de duas peças constantes das TC e PC: o Relatório de Gestão (RG), elaborado pelas Unidades Jurisdicionadas (UJ)⁴, e o Relatório de Auditoria de

² A tomada de contas (TC) é processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal direta (TCU, 2008).

³ A prestação de contas (PC) é o processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração federal indireta e por aquelas não classificadas como integrantes da administração federal direta (TCU, 2008).

⁴ Órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, bem como suas unidades internas, os fundos cujo controle se enquadre como competência do TCU, os serviços sociais autônomos, as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do respectivo tratado constitutivo, as empresas encampadas, sob intervenção federal ou que, de qualquer modo, venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de entidade pública federal e as entidades cujos gestores, em razão de previsão legal, devam prestar contas ao Tribunal (TCU, 2010b).

Avaliação da Gestão (RAAvGest), elaborado pela Setorial de Controle Interno⁵ de cada UJ.

Ao observar a forma de avaliação de controles internos nas ANOp e por ocasião da avaliação da gestão (por meio do RG e RAAvGest), conclui-se que o TCU elegeu como referência a estrutura integrada de controle interno desenvolvida pelo COSO I, proeminente no setor privado, evidenciando um processo de evolução na avaliação e abordagem dos controles internos nas UJ, ao buscar atuar de forma preventiva, fugindo das modelagens tradicionais de controle focadas nos aspectos formais e de conformidade.

Infere-se que com a adoção da estrutura de controle baseada no COSO I para os trabalhos conduzidos pelo TCU, é estimulada a adoção de estruturas de controle mais efetivas para combater desperdícios, fraudes e desvios de recursos públicos, contribuindo para a melhoria do desempenho da administração pública. Essa atuação preventiva vem sendo reforçada porque é notório que as ações posteriores aos fatos ocorridos agregam pouco valor, à medida que é mínima a recuperação de danos e prejuízos (BOTELHO, 2008).

No tocante à avaliação da gestão, a partir de 2008, com a nova metodologia de apresentação de contas, alguns órgãos e unidades gestoras da administração direta e indireta foram escolhidos pelo TCU como UJ, cujos responsáveis deveriam apresentar RG individual, consolidando as informações sobre sua gestão.

Por meio da Decisão Normativa nº 107/2010 (TCU, 2010a), o TCU escolheu para apresentação de RG individual, referente ao exercício de 2010, dentre diversas unidades da administração direta e indireta, uma organização militar muito importante no âmbito do Ministério da Defesa que atua na área de compras governamentais, considerada o maior órgão de obtenção de material para a Marinha do Brasil, com distribuição em âmbito nacional, que possui o propósito de promover ou proceder a procura e a aquisição do material cuja responsabilidade lhe seja atribuída.

O sigilo da organização militar foi parte do acordo para realização desta pesquisa, visando garantir a total transparência e veracidade das informações obtidas.

⁵ Unidade administrativa integrante do sistema de controle interno da administração pública federal, incumbida, dentre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal (TCU, 2010b).

Em virtude disso, a organização militar foi denominada Órgão de Compra Governamental (OCG).

Releva mencionar que o referido OCG possui um orçamento anual na faixa de 350 milhões de reais para o cumprimento de suas tarefas, de acordo com a consulta realizada junto ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)⁶.

A origem dessa preocupação tem como base o pressuposto de que a estrutura de controle interno do COSO I deve estar em consonância com o ambiente e contexto do órgão e unidade gestora no qual está inserido, para que os mesmos consigam atingir os propósitos esperados pelo TCU, no tocante aos resultados públicos.

Os principais fatores que motivaram a escolha do OCG como objeto desta pesquisa referem-se à materialidade e relevância da atuação do OCG no contexto da Marinha do Brasil. Materialidade em virtude do montante de recursos envolvidos na execução orçamentária e financeira anual do OCG. Relevância pelo fato do OCG fazer parte de ampla e complexa cadeia logística de materiais, em nível estratégico para a Marinha do Brasil.

Secundariamente, porém não com menor importância, algo que motivou a escolha do OCG como objeto desta pesquisa foi a escassez de estudos sobre a estrutura do COSO em organizações do setor público e, especificamente, do meio militar, com características culturais, operacionais e organizacionais bastante peculiares.

Cabe destacar que os trabalhos de Wassaly (2008) e Silva (2009), relacionados com controles internos no setor público, que buscaram verificar os níveis de estruturação e harmonização de sistemas de controle interno baseados na estrutura de controle interno do COSO, foram utilizados como referência principal.

Dessa forma, é possível destacar os referidos trabalhos como precursores no estudo da estrutura de controle interno do COSO no setor público, uma vez que a maior parte da literatura sobre o assunto ainda é, até os dias de hoje, voltada para o estudo de organizações componentes da iniciativa privada. Assim, o presente estudo seguirá o caminho deixado por essas pesquisas.

⁶ O SIAFI foi desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), para suprir o Governo Federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e acompanhamento dos gastos públicos. Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União.

1.1 Definição do problema

Portanto, com base no exposto até aqui, apresenta-se a questão a seguir destacada, que visa elucidar o presente estudo:

O ambiente e contexto do DA está em consonância com a estrutura de controle interno do COSO I, proeminente junto às organizações do setor privado, possibilitando ao OCG o alcance dos propósitos esperados pelo TCU, no tocante aos resultados públicos?

1.2 Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem por objetivo analisar a utilização de procedimentos, princípios e recomendações previstos na literatura sobre a estrutura de controle interno do COSO I, pela Marinha do Brasil, na figura DA do OCG. Assim, este trabalho projeta oferecer essa visão, isto é, como o DA tem atuado de acordo com o instrumental fornecido pelo COSO I.

1.2.2 Objetivos Específicos

Secundariamente, pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever os procedimentos, princípios e recomendações relacionados com a estrutura de controle interno desenvolvida pelo COSO I com foco nas organizações públicas.
- b) Verificar o nível de harmonização conceitual, por meio da comparação entre os procedimentos, princípios e recomendações constantes da literatura sobre a estrutura de controle interno do COSO e os conceitos e diretrizes de controle interno constantes dos documentos adotados pelo DA do OCG;
- c) Explorar, em termos de proximidade e afastamento, a relação entre a literatura sobre estrutura de controle interno desenvolvida pelo COSO I e o sistema de controle utilizado pelo DA do OCG, através da comparação entre os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno utilizados e aqueles sugeridos como indispensáveis pela respectiva literatura. Ou seja, verificar o nível de harmonização prática; e
- d) Verificar se, no tocante aos aspectos operacionais, as alterações necessárias à implementação da estrutura de controle interno desenvolvida pelo COSO I no DA do OCG são aplicáveis ao caso concreto.

1.3 Proposições da Pesquisa

A pergunta de pesquisa permite formular as seguintes proposições:

P1) os procedimentos e princípios de controles internos utilizados pelo DA, não estão em consonância com os princípios e recomendações de controle interno constantes da literatura do COSO I, pelo fato de ser um modelo de referência proeminente junto às organizações do setor privado;

P2) os aspectos operacionais do DA/OCG podem dificultar a implementação dos princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I; e

P3) a estrutura de controle interno do COSO deve estar em consonância com o ambiente e contexto do DA, para que o OCG possa atingir os melhores níveis de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, ou seja, os melhores níveis em termos de resultados.

Portanto, pretende-se reunir elementos e indícios, por ocasião do desenvolvimento deste estudo, que possam ajudar na avaliação das proposições indicadas, as quais irão levar a uma melhor avaliação da adequação da estrutura de controle interno do COSO I.

1.4 Delimitação do Estudo

O presente estudo analisou as rotinas e os processos atinentes ao Departamento de Aquisição (DA) do órgão de compra governamental (OCG), da Marinha do Brasil, necessários para o cumprimento de sua missão, à luz da literatura da estrutura de controle interno do COSO I, com ênfase nos aspectos voltados para o bom desempenho da gestão dos recursos públicos recebidos. Assim, o estudo compreendeu a comparação entre os procedimentos de controle adotados pelo DA do OCG e o conjunto de conhecimentos reunidos no referencial teórico.

Nesse sentido, investigaram-se os procedimentos de controle interno adotados pelo DA do OCG, de forma a compreender e interpretar aquilo que se mostra cotidianamente, ou seja, a essência dos procedimentos de controle adotados. Dessa forma, toma-se por base uma consideração fenomenológica para análise dos procedimentos de controle, seguindo a indicação de Martins e Theophilo (2009).

1.5 Relevância do Tema

Grandes, médias e mesmo pequenas instituições costumam utilizar controles internos tendo como referência a estrutura de controle interno do COSO para atender seus diferentes propósitos, como, por exemplo, “servir de base para obter conformidade

com legislações, implantar projetos de Governança Corporativa e buscar certificação por órgão acreditador, ou outros objetivos específicos” (GHERMAN, 2005, p. 01).

Segundo Gherman (2005), o grande desafio das instituições na atualidade é a busca de soluções ideais para o processo de gestão de riscos corporativos, de forma que esta seja um pilar valioso para o processo maior de Governança Corporativa.

A natureza estratégica dessa abordagem faz com que este método se torne efetivo para alinhar os objetivos e estratégias organizacionais com os processos existentes.

De outra forma, a utilização da estrutura de controle interno do COSO, na área pública, pode ser considerada o início de uma série de inovações na gestão de sistemas de controles internos de grandes organizações, com base nas experiências geradas após grandes e inesperadas crises no mundo corporativo.

Outrossim, a gestão e a avaliação de sistemas de controles internos vem se firmando como uma prática que agrega valor às atividades das organizações em geral, dando, pois, embasamento para as determinações de adoção de planos de ação para a melhoria dos processos organizacionais. Isso reforça a importância, conveniência e oportunidade da abordagem do TCU, no tocante a avaliação dos sistemas de controle interno tendo como referência a estrutura de controle interno do COSO (BOTELHO, 2008).

1.6 Justificativa da Pesquisa

Acredita-se que a nova metodologia de apresentação de contas, com foco na avaliação do desempenho da gestão, poderá fornecer uma grande contribuição para o aperfeiçoamento da gestão pública, proporcionando excelência no oferecimento de serviços e produtos à sociedade, novas perspectivas para a boa condução administrativa das organizações e instituições, melhoria dos sistemas de controles internos, aperfeiçoamento do combate ao desperdício e à ineficiência administrativa, assim como a busca da eficiência dos gastos públicos.

Ademais, existe dúvida sobre a adequabilidade e aplicabilidade da estrutura de controle interno do COSO, uma vez que “[...] cada organização possui especificidades culturais, operacionais, diferentes níveis de maturidade, ambientes de negócio próprios etc., o que torna cada solução da gestão única em termos de aplicação.” (PAGLIUSO *et al*, 2010, p. 47).

Supõe-se também que a identificação do nível de harmonização e adequabilidade da estrutura de controle interno do COSO I, para arquitetura de sistemas de controles internos no setor público, poderá contribuir para o aperfeiçoamento da nova metodologia de apresentação de contas proposta (TCU, 2008), voltada para avaliação do desempenho da gestão e montagem do RG, na medida em que poderá apontar pontos falhos e acertos, os quais poderão ser considerados e observados quando a metodologia for adotada nas UJ.

1.7 Organização e plano de condução da pesquisa

Após esta introdução, o segundo capítulo apresenta uma revisão de literatura, onde são abordados alguns temas necessários para construção de base teórica e plano de referência para verificação de aspectos da estrutura de controle interno do COSO em relação à Organização objeto deste estudo.

Para isso, o referencial teórico organiza-se, inicialmente, buscando aspectos relacionados com a governança corporativa e gestão organizacional, descrevendo modelos de referência conceituais que orientam as organizações, em relação à forma como devem estabelecer a sistemática de controle interno voltados para o desempenho da gestão.

Dando prosseguimento, o referencial buscou alicerçar conhecimentos sobre os controles de forma ampla, depois restringindo para a esfera pública e terminando com a estrutura de controle interno do COSO I, ao descrever a referida estrutura e apresentar os estudos relevantes no Brasil e no exterior. Por fim o referencial teórico abordou o Projeto Contas, que trata da nova metodologia de apresentação de contas Disposta pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

No terceiro capítulo foram apresentados os aspectos metodológicos empregados na pesquisa.

Em seguida, no quarto capítulo, foram discutidos aspectos e peculiaridades do órgão de compra governamental (OCG), assim como de seu Departamento de Aquisição (DA), com o objetivo de evidenciar o seu perfil organizacional, ou seja, o estudo de Caso.

O quinto capítulo descreve as análises e resultados da pesquisa. Finalmente, no sexto capítulo, expõem-se as conclusões e sugestões para novos estudos.

Assim, com base na organização disposta, será conduzida a pesquisa, sempre balizada por procedimentos metodológicos, com o objetivo de buscar elementos que

possam auxiliar a responder a pergunta de pesquisa, elucidar as proposições apresentadas e alcançar os objetivos propostos. A Ilustração 1 apresenta o plano de condução desta pesquisa:

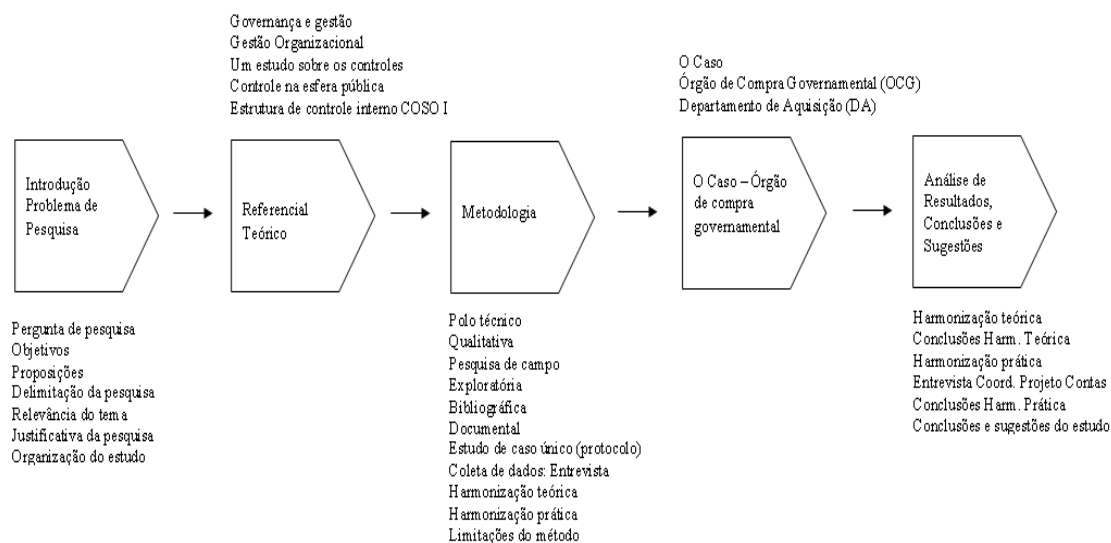


Ilustração 1 – Plano de condução da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão Organizacional

2.1.1 Modelos de Referência à Gestão

Segundo Siluk (2007) tendo conhecimento de que na atualidade os riscos enfrentados pelas organizações são cada vez maiores, seus gestores têm sido mais exigentes e cautelosos em relação à gestão estratégica, com o objetivo de garantir a competitividade em um ambiente cada vez mais instável. Assim, as organizações devem buscar ajustar o ambiente de negócio, suas estratégias e os principais componentes de sua gestão, incluindo pessoas, arquitetura, rotinas e cultura, como forma de obter o melhor desempenho ou mesmo sobreviver no mercado (SILUK, 2007).

Para Cardoso (2008, p. 15), “[...] os problemas e riscos enfrentados pelas organizações na competição moderna foram, em primeiro momento, apoiados pelo empacotamento de orientações e requisitos, denominados modelos de referência à gestão.”

Em diferentes trabalhos relacionados com a ciência da gestão, alguns termos como “modelos” não apresentam uniformidade em sua definição. De forma geral suportam o entendimento da dinâmica de interações entre os elementos de um sistema e permitem prever o impacto que uma mudança em uma variável trará ao sistema como um todo (SHEHABUDDEEN *et al*, 1999 *apud* PAGLIUSO *et al*, 2010).

Ao analisar seis principais definições sobre modelos de referência a gestão apresentadas por autores como Vernadat (1996), Shehabudde EN *et al* (1999), Zilbovicius (1999), Recker *et al* (2007), Von Brocke (2007) e Fettke e Loss (2007), Cardoso (2008) definiu os modelos de referência a gestão como “modelos padronizados e genéricos, que desempenham um papel de referência para os tomadores de decisão a respeito das práticas a serem empregadas nas operações e processos organizacionais” (CARDOSO 2008, p. 17).

Keller e Teufel (1998, *apud* Cardoso, 2008) enfatizam que os modelos de referência podem ser elaborados a partir do que se considera como as melhores práticas do mercado, muitas vezes construídos com base em casos de sucesso de empresas líderes ou em soluções de negócios realizadas em larga escala. Nos modelos de referência busca-se referenciar as melhores práticas para a condução dos negócios.

De acordo com Zilbovicius (1999, *apud* Pagliuso *et al*, 2010) os modelos de referência à gestão tem um papel fundamental na difusão de práticas, pois estabelecem

um modo de pensar, abordar e articular os problemas organizacionais. O Quadro 1, a seguir, exemplifica os benefícios advindos da utilização dos modelos de referência à gestão, estabelecidos por diversos autores:

Autor	Benefícios
Vernadat (1996)	- Comparação das atividades da organização com as atividades propostas no modelo de referência. - Apoio ao desenvolvimento de linguagem comum entre as organizações - Fornecimento de informações que permitem a realização de <i>benchmarking</i>
Mcgrath (1997)	- A partir de padrões definidos, é possível descrever como as funcionalidades de um sistema estão relacionadas com os processos do modelo de referência, facilitando a avaliação desse sistema quanto a sua capacidade e adaptabilidade aos processos de uma organização
Keller e Teufel (1998)	- Ponto de partida para uma solução, realizando-se posteriormente os ajustes necessários para adaptá-los a uma situação específica dentro de uma organização
Shehabuddeen <i>et al</i> (1999)	- Comparação entre diversas situações a abordagens - Suporte ao desenvolvimento de procedimentos, técnicas, métodos e ferramentas - Comunicação de ideias e descobertas entre uma ampla comunidade, acadêmicos ou entre academia e indústria
Karathanos (1999)	- Auxílio no desenvolvimento de práticas de melhoria do desempenho nas organizações - Disseminação de boas práticas para as demais organizações - Ferramenta para transmitir conhecimentos em desempenho gerencial, planejamento, treinamento e avaliação
Harrison e Shirom (1999)	- Identificação de organizações de alta competitividade - Ponto de partida para implementação de qualidade - Avaliação das práticas correntes de uma organização em relação a um padrão classe mundial - Identificação de oportunidades de melhoria e disseminação das melhores práticas existentes no mercado
Benavent (2006)	- Orientação para a melhoria da gestão - Possibilita a construção de soluções organizadas e integradas, capazes de serem entendidas e internalizadas
Fettke e Loos (2007)	- Descrição genérica de uma empresa, tornando-se importante produto de um processo de pesquisa - Base para construção de um modelo particular na organização - <i>Benchmarking</i> ou validação de modelo específico já existente

Quadro 1 – Benefícios da utilização dos modelos de referência

Fonte: adaptado de Pagliuso *et al* (2010, p. 44-45).

Cardoso (2008) ressalta que atualmente existe um grande número de modelos de referência à gestão utilizados tanto no Brasil como no mundo. A respeito dessa mesma temática Siluk (2007, p.70) enfatiza que:

As múltiplas possibilidades oferecidas pelos modelos de gestão estratégicas, atualmente disponíveis no mercado, fazem com que seja necessário realizar análises para verificar qual modelo é adequado à determinada organização, uma vez que os modismos que surgem de forma assustadora no mercado, na maioria das vezes, prejudicam o modo como a organização encaminha a implantação de determinado tipo de gestão. [...] Nesses tempos em que há uma efervescência de alternativas, as organizações, ao tratarem da gestão estratégica, procuram contemplar aos interesses organizacionais, observando os seus valores essenciais e a praticidade de sua implantação, bem como o seu acompanhamento. Nesse sentido, surge a proposta de um modelo de gestão estratégica que visa atender as necessidades organizacionais, procurando apontar alternativas que viabilizem a gestão das organizações, de modo mais efetivo, envolvendo as unidades colaborativas (SILUK, 2007, p.70).

Cabe ressaltar que Sebastianelli e Tamini (2003, *apud* Cardoso, 2008) indicam que apesar do avanço representado pelos modelos de referência, a utilização tão somente deles não resolve na prática todos os obstáculos existentes na gestão pela qualidade e excelência nas organizações.

Zilbovicius (1999, *apud* Cardoso, 2008) indica que um trabalho de Fleury publicado em 1978 apresentou confronto entre a orientação teórica das referências e a realidade com que as soluções práticas prescritas são implementadas em decorrência das especificidades culturais, constituição da mão de obra e processo de trabalho.

Assim, a respeito da aplicação dos modelos de referência à gestão, um ponto bastante controverso faz alusão a utilização de modelo de referência a gestão qualquer por uma organização com especificidades culturais, níveis de maturidade e ambiente de negócio bastante peculiar.

Nesse caso, haverá a necessidade de se traduzir o referido modelo de referência a gestão em relação aos aspectos culturais e de linguagem adequada aos integrantes dessa organização, produzindo uma solução de gestão única em termos de aplicação (PAGLIUSO *et al*, 2010).

Em relação à apresentação de exemplos de modelos de referência à gestão, nos anos 80 foram iniciados esforços na área de gerenciamento de projetos e proteção de políticas públicas. Na área de governança e controle corporativo, dentre alguns modelos de referência como o *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) de 1977, criado pelo *United States Securities and Exchange Commission* (SEC), em função de práticas de corrupção e de financiamento questionável de campanhas eleitorais nos Estados Unidos, o *EDP Auditors Association* de 1987 e a *Lei Sarbanes-Oxley* de 1992, obteve destaque o modelo COSO, disponibilizado às organizações para a busca de melhores níveis de

competitividade (PAGLIUSO *et al*, 2010). Seus principais eventos possuem como destaque a publicação dos seguintes trabalhos:

√ *Internal Control – Integrated Framework*, publicado em 1992, denominado modelo COSO I;

√ *Enterprise Risk Management (ERM) – Integrated Framework*, publicado em 2004, denominado modelo COSO II;

√ *Internal Control over Financial Reporting (ICOFR)*, guia para pequenas empresas, publicado em 2006, denominado modelo COSO III.

Além da concepção de modelos de apoio e referência à gestão, a avaliação de desempenho da gestão é temática também muito importante, abordada no trabalho do COSO desenvolvido em 1992. Era uma preocupação que estava em pauta há muitos anos que se iniciou com a questão relacionada à medição de desempenho, chegando a ser vista como uma ferramenta repressora.

Especificamente na esfera pública, o Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle (TCU, 2009a), denomina o modelo COSO I de “modelo de referência”, ressaltando que o mesmo também é conhecido mundialmente como padrão, estrutura conceitual ou *framework* de controle interno. Sobre a evolução do modelo de referência ressalta o seguinte:

De início, cumpre-nos destacar que a evolução desses modelos tem encampado fortemente o gerenciamento de riscos como esteio para seus desenvolvimentos. Isso se justifica porque a razão de ser dos controles é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um risco em relação a um objetivo fixado. É para mitigar riscos que são estabelecidos controles (TCU, 2009a).

2.1.2 Classificação dos Modelos de Referência à Gestão

Segundo Cardoso (2008) existe dificuldade na definição da forma de classificação dos modelos de referência a gestão. O autor destaca que é importante a classificação pertinente dos modelos de referência, pois sem uma classificação adequada não seria possível obter suporte teórico para os recortes e delimitações em uma pesquisa de campo. Seguindo as conceituações de Fettke, Loss e Zewicker (2005 *apud* Cardoso, 2008), a estrutura de classificação dos modelos de referência à gestão é distribuída em duas dimensões denominadas “Caracterização” e “Construção”.

A dimensão “Caracterização” corresponde aos aspectos estruturais do modelo de referência, composto por:

- a) Origem: é a origem científica ou prática do modelo de referência. É a base ou referencial principal utilizado, permitindo caracterizar sua trajetória histórica;
- b) Responsabilidade: corresponde a entidade ou pessoa responsável pelo modelo de referência; e
- c) Acesso: corresponde a acessibilidade das organizações ao modelo, podendo ser considerado livre quando o acesso e o uso são ostensivos; controlado, quando o acesso é aberto, mas o reconhecimento de uso é restringido; e restrito, quando o acesso a compra é restrito e o uso restringido por reconhecimento.

A dimensão “Construção” refere-se aos aspectos associados ao conteúdo do modelo de referência, método de construção e evolução, composto por:

- a) Domínio de Aplicação: representa o campo de aplicação da perspectiva dos usuários do modelo e faz menção à abrangência de sua aplicação na organização. É institucional quando é aplicado aos principais aspectos da gestão da organização. É funcional quando é aplicado a uma determinada área ou função da organização. É processual quando é aplicado a processo específico dentro da organização;
- b) Domínio de escopo: possui como base a classificação dos modelos de referência adotados no Brasil, levantados em pesquisas realizadas por instituições como COPPE/UFRJ, conforme a seguir: gestão pela qualidade e excelência; governança e controle corporativo; e gestão de projetos;
- c) Linguagem: Aborda a linguagem que foi utilizada para expressar o modelo de referência, podendo ser dividida em linguagem de orientação e de requisitos. Nos modelos de referência de orientação são apresentadas informações que servirão para auxiliar as organizações. Neste modelo, quando apresenta critérios ou regras, estas podem ou não ser adotadas pelas organizações. É descrita em um jargão comum, por meio da palavra “PODE”, uma vez que existem regras alternativas. Já os modelos de referência por requisitos são construídos por regras que necessitam ser atendidas pelas organizações e se caracterizam no jargão comum, por meio da palavra “DEVE”;
- d) Diagrama: critério baseado na existência ou não de uma estrutura diagramática de aplicação do modelo, que possui a finalidade de reduzir a complexidade ou apresentar uma visão global dos elementos e relacionamentos existentes no modelo de referência.
- e) Método: é o método utilizado para construção do modelo de referência, podendo ser dedutivo ou empírico. O método dedutivo resulta de uma lógica formal e inferências

matemáticas. O método empírico resulta da investigação de experiências reais das organizações;

f) Evolução: corresponde aos métodos utilizados para avaliar o próprio modelo de referência, visando a melhoria do próprio modelo; e

g) Aplicação: refere-se aos aspectos associados com a utilização do modelo de referência. Descreve como o modelo é realmente aplicado, nesse caso o uso.

Tendo como referência a estrutura de classificação dos modelos de referência à gestão de acordo com as dimensões “Caracterização” e “Construção, o Quadro 2 abaixo ilustra a classificação do modelo de referência COSO:

Caracterização	Origem	Científica
	Responsabilidade	<i>Treadway Commission</i>
	Acesso	Controlado
Construção	Domínio de Aplicação	Institucional
	Domínio de Escopo	Governança e Controle Corporativo
	Linguagem	Orientação
	Diagrama	Sim
	Método	Consultoria
	Evolução	Não identificado
	Aplicação	Utilização

Quadro 2 - Classificação do modelo de referência COSO

Fonte: adaptado de Cardoso (2008, p. 23-25).

2.1.3 Aplicação dos modelos de referência à gestão

Uma organização com especificidades bastante peculiares, ao adotar um modelo de referência à gestão qualquer, certamente deverá verificar a necessidade de traduzi-lo em termos da cultura da organização e da linguagem adequadas aos seus integrantes, uma vez que o modelo de referência também deve estar coerente com ecossistemas e estratégias organizacionais. Caso contrário, poderá haver alta rejeição ao modelo de referência (PAGLIUSO *et al*, 2010).

Segundo Slomsky *et al* (2008) o setor público pode utilizar os conceitos de governança utilizados no setor privado, porém com alguns cuidados, uma vez que as práticas de governança corporativa, no setor privado, foram desenvolvidas para atender problemas específicos e em um contexto próprio.

Destaca-se que uma organização, com grandes especificidades, poderá adotar diversos modelos de referência, fato este podendo representar vantagem para o

entendimento da dinâmica organizacional e para a aceleração de mudanças, pois cada modelo de referência à gestão proverá uma orientação conceitual distinta para problemas e soluções organizacionais. De outra forma pode aumentar a capacidade dos gestores em julgar os benefícios de cada um dos modelos de referência adotados e a possibilidade de evoluções.

Zanette *et al* (2007), especificamente sobre modelos de referência à gestão na área de governança e controle corporativo, alerta que não basta definir determinados controles internos por questões de convenção, tornando-se indispensável um estrutura adequada ao modelo apropriado às necessidades de cada organização, individualmente.

Para isso, o autor indica que é fundamental conhecer os principais modelos existentes de estrutura de controle interno, visando identificar qual modelo possui as características mais apropriadas de acordo com a filosofia da entidade.

Um ponto bastante importante reside na decisão sobre qual modelo de referência à gestão utilizar. Harrison e Shirom (1999, *apud* Pagluiso *et al*, 2010) indicam algumas ideias no sentido de orientar o processo de escolha, ressaltando que deve-se verificar a capacidade do modelo de referencia à gestão de prover um retorno útil e eficaz aos problemas organizacionais e desafios futuros. Indicam também que outro aspecto importante é a habilidade do modelo de referencia em separar os sintomas das causas raiz. Essa qualidade permite que os usuários atuem sobre as causas dos problemas e não sobre as consequências. Finalizando “a escolha dos modelos de referência à gestão deve pautar-se também na capacidade de auxiliar os gestores a encontrar os caminhos para o aprendizado organizacional (HARRISON; SHIROM, 1999 *apud* PAGLIUSO *et al*, 2010).

A maioria das organizações ainda utiliza os modelos de referência à gestão sobre os quais definem respostas isoladas para cada quesito, ou no máximo, o conjunto deles. Assim, “essas organizações não projetam a gestão como resultado do planejamento integrado e articulado das diferentes práticas e processos que serão utilizados.” (PAGLUISO *et al*, 2010, p. 115).

Na tarefa de definir ou integrar modelos de referência à gestão adequadamente, é necessário não se descuidar de sua aplicabilidade no contexto organizacional, ou seja, a aderência de suas propostas à cultura e aos aspectos enraizados, já estabelecidos, como normas de grupo, comportamentos regulares ao interagir, hábitos de pensamentos, modelos mentais e propósitos compartilhados (PAGLUISO *et al*, 2010).

A Ilustração 2, a seguir, apresenta um fluxograma que poderá ser adotado para a seleção dos modelos de referência a gestão com o objetivo de construir um metamodelo de gestão:

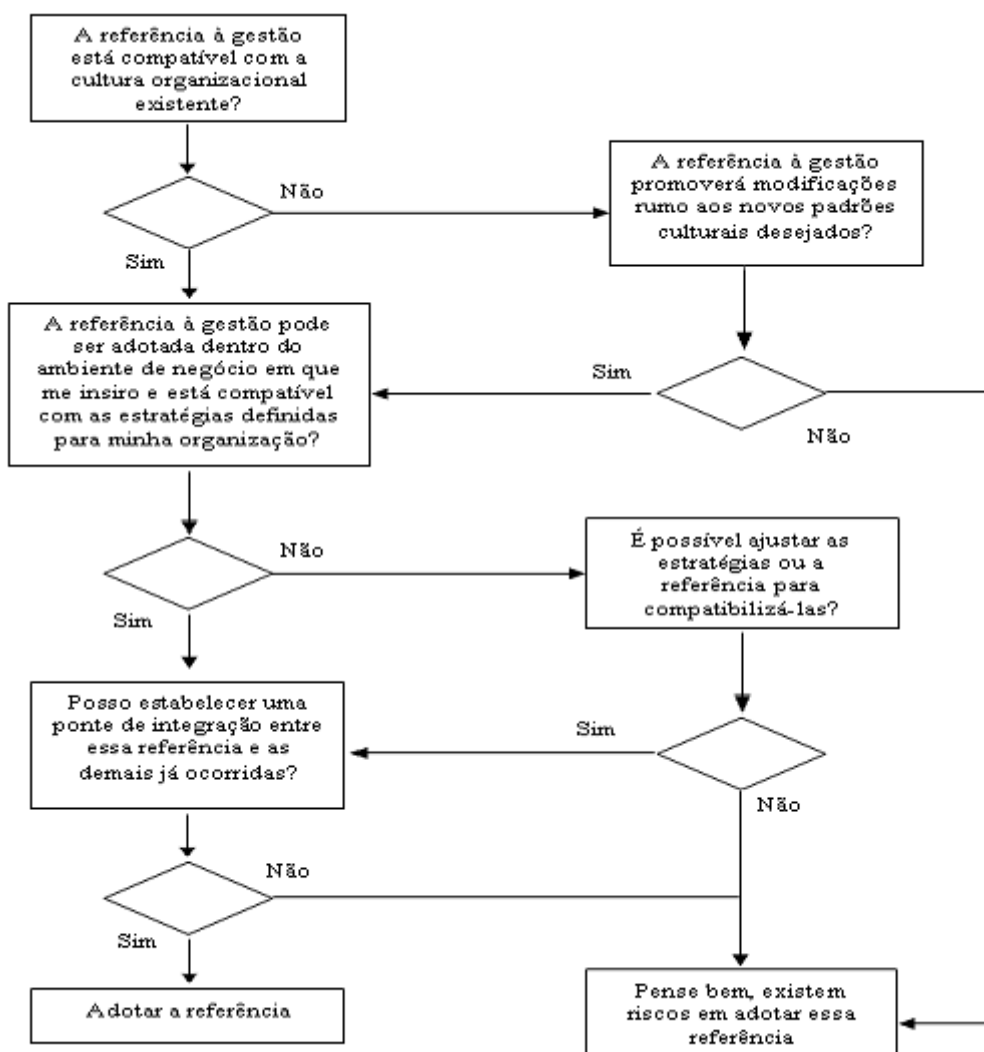


Ilustração 2 – Fluxograma de seleção de referências à gestão

Fonte: Pagliuso *et al* (2010, p. 116).

Dessa forma, alguns passos básicos são utilizados para se construir um metamodelo de gestão. Harrison e Shirom (1999, Pagliuso *et al*, 2010) ensinam que a construção do metamodelo de gestão é realizada por meio da construção das pontes de integração entre cada requisito dos diferente modelos de referência, lógica fundamentada numa abordagem integradora. O metamodelo de gestão possui como objetivo construir as pontes entre as referências adotadas e compatibilizá-las com a

cultura organizacional e especificidades do negócio, da organização. A construção do modelo de gestão é o passo seguinte a ser descrito.

Segundo Pagliuso *et al* (2010), os modelos de referencia a gestão podem servir como um ponto de partida para informar a representação da orientação para o desenvolvimento de soluções específicas para as organizações. Podem informar articulações que serão importantes na integração das soluções gerenciais a serem adotadas. Essa contribuição é evidente quando é construído o metamodelo de gestão, que integra diferentes modelos de referencia a gestão (PAGLIUSO *et al*, 2010, p. 122).

Taylor (2001, *apud* Pagliuso *et al*, 2010) destaca que o uso de modelos de gestão favorece o estabelecimento de uma visão global, a criação de uma visão comum, o estabelecimento de vocabulário e linguagem de conhecimento de todos e a identificação de critérios de sucesso para implementação.

Para Pagliuso *et al* (2010) as situações acima mencionadas são capazes de alinhar os princípios e valores escolhidos para a gestão à cultura da organização, ao alicerçar as orientações conceituais e o desenvolvimento dos integrantes da organização por meio de uma linguagem homogênea. Dessa forma, os modelos de gestão são importantes na construção da excelência na gestão.

Zilbovicius (1999) ressalta a necessidade da coexistência de dois tipos de modelos, um de orientação, indicando uma aspiração a alcançar, que seriam os modelos de referencia a gestão e outro que apresentasse a estilização de um conjunto de práticas adotadas (modelo de gestão). Para o autor seria necessária uma interconexão lógica das práticas de gestão que permita aos tomadores de decisão seguirem alinhados a uma determinada lógica explicitamente referenciada.

2.1.4 Trabalhos Relevantes

Esta seção apresenta os trabalhos relevantes na área de modelos de referência e modelos de gestão, enaltecendo seus principais resultados e peculiaridades.

Cardoso (2008), ao desenvolver sua Tese de Doutorado em Engenharia de Produção, cujo título é “Construção de modelos de gestão articulados por modelos de referência: uma investigação sobre o uso dos modelos de referência de qualidade e excelência”, procurou estabelecer conceituações e definições de extrema relevância para organizações usuárias dos modelos de referência a gestão, ao aplicar estudos de casos por meio de “*survey*” em oito organizações brasileiras consideradas referenciais de gestão, nos ramos de petroquímica, serviços, metalurgia, química, siderurgia e

farmacêutica. Cardoso (2008) abordou a questão sobre como as organizações realizaram a escolha e adoção dos modelos de referência e como foram entendidas e tratadas as questões de ajustes organizacionais e aprendizado decorrente.

Neste trabalho Cardoso (2008) apresentou bibliografias que referenciam os modelos de gestão ou denominações similares, utilizadas para representar as relações entre as práticas de gestão, que constroem uma solução articulada de uma organização, conforme disposto por Cardoso (2008) no Quadro 3 abaixo:

HARDING e LONG, 1998 in PINHEIRO DE LIMA e LEZANA, 2005	Um Modelo de Gestão é uma representação dinâmica da realidade e tem como objetivo esclarecer as relações entre diferentes elementos, indicando causalidades e interações efetivas.
SHEHABUDEEN <i>et al.</i> , 1999	Modelos de Gestão podem ser entendidos como a interação dinâmica entre os elementos de um sistema. O modelo é dinâmico por natureza, descreve a realidade, mostra relacionamentos, sendo capaz de prever o impacto de modificações nos elementos variáveis identificados. O autor sugere, ainda, que, por consequência, o modelo de gestão seria uma derivação de um ou mais Modelos de Referência.
PINHEIRO DE LIMA e LEZANA, 2005	Um modelo de gestão pode desempenhar os seguintes papéis: a) proporcionar a comunicação de uma racionalidade e estrutura para os atores que compõem o sistema sócio técnico da organização, no qual se estabelece uma representação das dimensões que compõem o sistema organizacional; b) possibilitar a avaliação da 'eficácia' organizacional, na medida em que se relaciona com um conjunto de competências requeridas, ou seja, serve como uma estrutura para a avaliação do desempenho organizacional; c) definir o domínio dos limites do sistema organizacional, tanto no que se refere à extensão da ação organizacional, bem como aos seus níveis ou dimensões de estudo; e) descrever e explicar a ação organizacional, em função da sua estrutura e organização; e f) construir uma orientação a partir da qual podem-se desenvolver procedimentos, técnicas ou métodos e ferramentas para modelos organizacionais, bem como o desenvolvimento de metodologias para o projeto organizacional.

Quadro 3 – Bibliografias sobre modelos de gestão

Fonte: Cardoso (2008).

Combinando os conceitos apresentados, Cardoso (2008, p. 38-39) definiu o conceito de “Modelo de Gestão” como a representação da realidade que descreve as relações entre diferentes elementos de gestão de uma organização e que tem a capacidade de prever o impacto das modificações nesses elementos. Segue o disposto por Pagliuso (2010) a respeito do tema “Modelo de Gestão”:

O modelo de gestão será a materialização da combinação das orientações dos modelos de referência (ou metamodelos) em relação às peculiaridades e características exclusivas de uma dada organização. É essa combinação que torna cada modelo de gestão único, mesmo nos casos em que as organizações partem dos mesmos modelos de referência (PAGLIUSO *et al* 2010, p. 126).

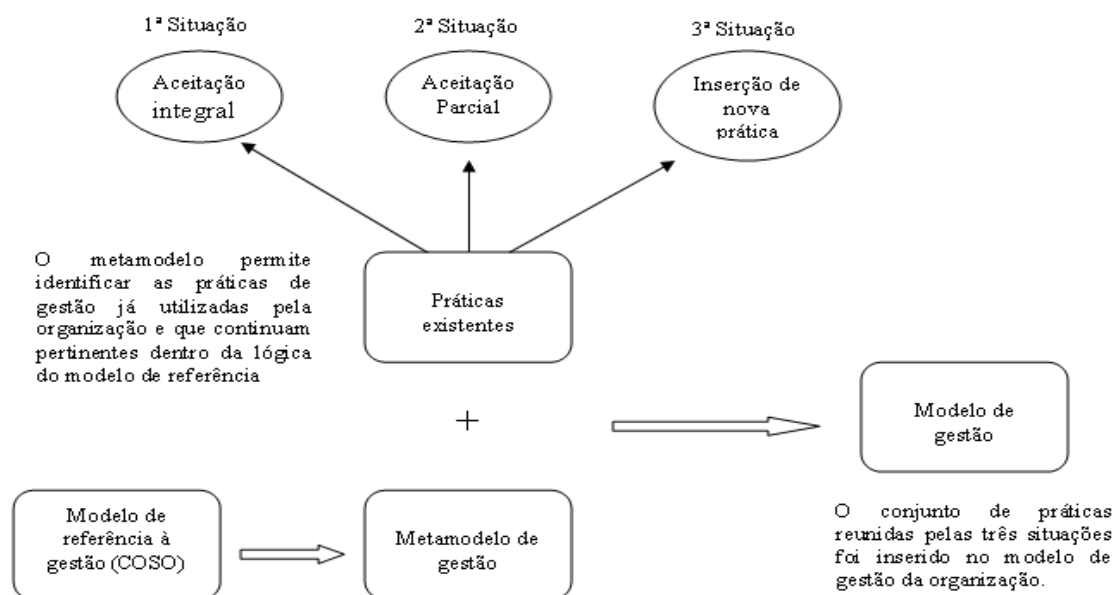


Ilustração 3 – Lógica de Construção do Modelo de Gestão

Fonte: Cardoso (2008).

O método adotado permite a construção de um modelo de gestão altamente integrado, com elevado detalhamento dos relacionamentos entre cada uma das práticas incorporadas, de forma gradativa, primeiramente, por meio da integração dos modelos de referência à gestão com os metamodelos de gestão, e, em seguida, da integração entre as práticas existentes no modelo de gestão, reduzindo a complexidade da abordagem integradora (PAGLIUSO *et al*, 2010).

Ao analisar o caso da Indústria Metalúrgica (MEP), Cardoso (2008) concluiu que o último modelo de referência a influenciar a gestão de MET foi o COSO, principalmente em decorrência das necessidades impostas na comercialização de ações nas bolsas de investimento mundiais.

Em linhas gerais, os resultados da pesquisa indicaram também que:

a) Os modelos de referência não foram, a princípio, adotados com o objetivo de conduzir a uma ruptura de cultura. Essas adoções decorreram dos conceitos ligados a qualidade, competitividade e excelência que pautaram a trajetória histórica das organizações objeto da pesquisa;

- b) A escolha dos modelos de referência foi influenciada pelos movimentos de organizações similares, clientes, fornecedores, pressões regulamentadoras ou *benchmarking*;
- c) É possível construir um modelo de gestão orientado por modelos de referência que seja capaz de integrar as principais práticas da gestão;
- d) Ao analisar a percepção dos entrevistados e documentos apresentados, foram identificadas quatro influências que impactam os modelos de gestão construídos: os modelos de referência adotados derivam de um conjunto de orientações e requisitos que sobre as quais são construídas as práticas de gestão; a cultura e o legado das práticas da organização foram a base utilizada para a construção dos modelos de gestão; o tipo de formalização, documentação e diagramação da organização é importante para a explicitação de seu modelo de gestão; e a lógica de ajuste organizacional assumida, bem como o nível de conhecimento sobre os ajustes de coerência e inter-relacionamento impactam os modelos de gestão;
- e) Quando o modelo de gestão é explicitado em documento e/ou imagem, isso favorece o entendimento dos seus fundamentos na operação da organização;
- f) A cultura e as práticas de gestão existentes na organização formam a base para construção de modelos de gestão.
- g) O *survey* e os casos estudados indicam que os modelos de referência influenciam mudanças culturais, mas essas mudanças influenciam revisões de conceitos, princípios e fundamentos dessas referências em um círculo virtuoso de melhoria da prática e teoria.
- h) A explicitação por documentos e imagem do modelo de gestão favorece a sua utilização no aprendizado organizacional, e por sua vez a própria melhoria da representatividade da explicitação, conduzindo, por fim, ao favorecimento na introdução dos fundamentos e conceitos associados aos modelos de referência.

2.2 Um estudo sobre o Controle

2.2.1 Conceitos Iniciais

No final do século XX observou-se uma maior competição entre as organizações, em muitos casos em níveis internacionais. Tais mudanças atingiram os processos dessas organizações, assim como suas estruturas administrativas e gerenciais. Com isso, os controles internos dessas organizações se deterioraram, pois a crença de que um sistema de controle computadorizado funcionaria como um substituto para procedimentos humanos de controle não mostrou-se válida, uma vez que as atividades

de controle constituem-se num processo eminentemente humano (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

De outra forma, D'Avila e Oliveira (2002) afirmam que, em relação à evolução dos métodos de controle, até o final da primeira metade do século passado, o controle do caixa era o principal elemento. Em sequência, observou-se o surgimento da percepção de que informações confiáveis são também um eficiente meio de controle. A partir daí, o foco deslocou-se da preocupação com o caixa para o uso de informações gerenciais, incluindo informações financeiras e de desempenho.

Cabe ressaltar que a partir de 1940, em relação aos trabalhos de auditoria, reconheceu-se que poderiam ser efetuados de forma mais eficiente, ao direcionar sua atenção inicialmente para os sistemas de controles internos das organizações auditadas. De outra maneira, em virtude do crescimento das organizações e do aumento do número de seus empregados, começou-se a perceber que dirigir e limitar a atuação do corpo funcional se tornou essencial. Com isso, práticas gerenciais evoluíram ao criar guias de atuação para empregados, evidenciando um maior controle sobre suas ações (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

Simeray (1983) ensina que o termo controle é normalmente empregado em dois sentidos diferentes que são objetos de confusão, especialmente quando se trata do controle gerencial. Primeiramente o controle faz menção a verificação e exame, onde se permite verificar o desvio existente entre a realidade e a norma. Este tipo de controle exerce indiretamente uma influência na qualidade da ação, pois a perspectiva do controle incita o executante a atuar em conformidade com as regras impostas. De outra forma, este tipo de controle exerce um papel penal e corretivo, não favorecendo a produtividade, por não permitir a correção imediata que reduziria o número de não conformidades.

Em segunda análise o termo anglo-saxão *control* possui como significado domínio e destreza, correspondendo a tarefa de manutenção do domínio de si próprio. É qualquer ação que se desenvolve no tempo e oferece a possibilidade de intervenção corretiva. Dessa forma, a realização controlada de qualquer ação que se possa dividir em fases pressupõe: a) uma estimativa do desvio; b) uma integração da informação; c) uma decisão de correção; e d) um impulso corretivo que mantenha a atividade na linha do objetivo (SIMERAY, 1983).

Segundo Lunkes (2010) observa-se atualmente uma série de fatores relacionados com o tema controle interno que motivam a realização de pesquisas e até mesmo proporcionam entendimentos equivocados sobre os sistemas de controle, conforme a seguir: a) a escassez de literatura sobre o tema, voltada para organizações públicas e privadas; b) a necessidade do aperfeiçoamento de sistemas de controle, devido a frequência de escândalos envolvendo fraudes e desvios; c) a necessidade de desenvolvimento de controles que envolvam o acompanhamento e avaliação do desempenho; e d) a necessidade do controle ser parte do processo administrativo e de gestão numa organização.

Continuando, Lunkes (2010) ainda afirma:

Talvez essas deficiências estejam também relacionadas à própria escassez de literatura sobre o tema no Brasil. Geralmente, as obras da área de gestão trazem extensa abordagem sobre sistemas de planejamento, principalmente o estratégico e operacional; entretanto, fazem pequenas referências ao sistema de controle. Isso faz com que as pessoas tenham percepções e entendimentos equivocados sobre os sistemas de controle (LUNKES, 2010).

Em virtude da necessidade do controle ser parte do processo administrativo e de gestão numa organização, faz-se necessário contextualizar o papel do controle nesse processo.

O processo administrativo e de gestão corresponde a um ciclo onde funções interagem, compreendendo o planejamento, organização, direção e o controle. Essa divisão é muito presente no ambiente das organizações contemporâneas, possuindo o objetivo da busca da eficiência e eficácia da administração em sentido amplo. Cada uma dessas funções possui características bem definidas.

O Planejamento (*Plan*) constitui a primeira função administrativa, consistindo na definição de planos e recursos institucionais necessários para o alcance de objetivos, metas e execução da estratégia empresarial (CHIAVENATO, 2000). Envolve a escolha do curso de ação, por meio do desenvolvimento de medidas de médio, curto e longo prazo, sendo de fundamental importância que as organizações disponham de sistemas que possam mensurar a sua evolução (LUNKES, 2010).

A organização das ações (*Act*) trata da estrutura, integração e divisão das atividades e dos recursos disponíveis de forma a que os objetivos propostos e execução da estratégia empresarial seja cumprida de forma efetiva. Para isso as pessoas devem interagir de entre si para o alcance desses objetivos, sob dois aspectos: o formal e o informal. A organização formal é baseada em divisão do trabalho racional, de acordo

com algum critério estabelecido por aquele que detem o processo decisório. A organização informal emerge espontaneamente de relacionamentos e interações entre os componentes da organização (CHIAVENATO, 2000).

A direção da ação empresarial (*Do*) aciona e dinamiza os processos depois de definido o planejamento e estabelecida a organização da ação empresarial. As pessoas precisam ser admitidas, doutrinadas, treinadas, motivadas e conhecer aquilo que se espera delas e como elas devem desempenhar seus cargos. A função de direção se preocupa com que as operações sejam executadas e os objetivos atingidos (CHIAVENATO, 2000).

Por fim, de acordo com Lunkes (2010) o controle é entendido como a administração, o domínio, a direção e a regulamentação de processos, de forma a assegurar e verificar se os objetivos estabelecidos nas etapas anteriores do processo administrativo foram ou não atingidos, o chamado controle da ação planejada. Nesse ínterim, o controle visa avaliar as realizações contidas no planejamento, mensurando, monitorando e acompanhando o desempenho das pessoas, o sucesso e o fracasso das atividades e ação empresarial. Essa fase serve de importante retroalimentação, pois o conhecimento gerado é importante para melhorar o planejamento em si.

O objetivo do controle dentro do ciclo administrativo é mensurar os resultados apresentados, estabelecendo padrões de avaliação do desempenho e, por último, sugerindo ações corretivas.

2.2.2 O Controle Interno

Segundo Lunkes (2010), os controles internos podem ser entendidos como as medidas de prevenção adotadas pela organização para se proteger de possíveis ações danosas contra a integridade do patrimônio. Um sistema de controle interno irá contribuir na prevenção e/ou detecção de possíveis irregularidades, intencionais ou não, e auxiliar no processo de gestão, uma vez que o grau de confiabilidade nas informações produzido por ele será muito maior.

Para Roehl-Anderson (1996, *apud* Lunkes, 2010) a função mais importante do gestor reside na criação e manutenção do sistema de controle interno, envolvendo também a documentação da estrutura de controle existente, a eliminação de controles redundantes e inclusão de novos controles que venham a eliminar riscos potenciais. Em relação a avaliação dos riscos, os gestores devem possuir um conhecimento das ameaças e fatores de fraqueza e também dos mecanismos adequados para neutralizá-los.

Slomsky *et al* (2008) afirma que deve-se assegurar que uma estrutura de controle interno seja estabelecida, testada na prática e que uma demonstração seja incluída no relatório anual da entidade. Nesse contexto Slomsky *et al* (2008) apresentam a seguinte definição para controle interno:

[...] é entendido como um processo efetuado pela diretoria, pela gestão e outras pessoas da entidade, designados para prover razoável garantia com relação à realização dos objetivos das seguintes categorias: a) efetividade e eficiência de operações, considerando objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e proteção de recursos; b) confiabilidade nos relatórios financeiros; c) conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (SLOMSKY *et al*, 2008, p.151).

Para Jackson e Sawyers (2001, *apud* Lunkes, 2010), embora um efetivo sistema de controle interno seja um imperativo para a prevenção de atividades fraudulentas, eles também podem promover operações efetivas e eficientes, que talvez sejam até mesmo mais importantes.

Para Lunkes (2010) a necessidade de sistemas de controle internos é justificada pela possibilidade de que empregados ou terceiros nem sempre apresentem comportamentos de acordo com o melhor interesse da organização. Assim, é imprescindível que os controles internos estejam integrados ao sistema de gestão da organização e alinhados aos sistemas de medidas em nível estratégico, tático e operacional. Podem ser segregados em três categorias a seguir: a) organizacionais e estruturais; b) sistemas de informação; e c) métodos e procedimentos.

Segue o disposto por Lunkes (2010) a respeito dessas três categorias:

Os controles organizacionais e estruturais é uma categoria de controle interno projetada para assegurar a definição da autoridade e designar responsabilidade aos que controlam ativos, operações e registros de sistemas de informação. Podem ser divididos em controles comportamentais, treinamento, segregação de responsabilidades, níveis de autorização, controle físico e auditorias independentes. [...] Os sistemas de informação são fundamentais no gerenciamento do sistema de controle, no entanto ele mesmo pode ser utilizado para encobrir fraudes e desvios. Em geral, os sistemas de informação devem permitir os seguintes eventos: gerar relatórios para comparar medidas de referência com os resultados; documentação e informação para o planejamento, execução e controle; conferir a precisão das transações registradas; segregar as responsabilidades entre empregados de forma que pessoas que autorizam transações não as registrem e tenham acesso a ativos relacionados; proteger ativos como o caixa, estoque ou almoxarifado, imóvel, móveis e equipamentos; comparar medidas financeiras com outras, inclusive não financeiras, como receita pelo número de empregados. [...] Os procedimentos de controle interno também são afetados pelos métodos, registros e até a forma como são comunicados aos responsáveis pelas medidas de controle. Assim, os procedimentos da organização são utilizados para monitorar o sistema de controle interno e para assegurar que estejam funcionando corretamente. [...] O controle de

procedimentos também é uma parte importante do sistema de controle interno. Na maioria das organizações, o desenvolvimento e implementação dos procedimentos é de responsabilidade do próprio gestor da área (LUNKES, 2010, p.104)

Em relação à avaliação de sistemas de controles internos há dois passos fundamentais a serem considerados pelos gestores. Primeiramente os gestores devem identificar as atividades principais, os riscos e exposições em cada componente operacional da organização e definir os controles relacionados a essas atividades. Em segunda análise, os gestores devem descrever e entender, por meio de fluxograma, os vários processos relacionados com as operações, proteção de ativos e preparação de relatórios. Estas informações são usadas para avaliação do sistema, ao se tentar identificar possíveis deficiências na estrutura de controle que poderão impedir o alcance de objetivos e metas (LUNKES, 2010).

2.3 O Controle na Esfera Pública

2.3.1 Os Controles Externo e Interno

As organizações públicas de uma forma geral devem preocupar-se com a avaliação de suas atividades em função da garantia da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das suas ações. Em função da crescente escassez de recursos, da necessidade cada vez maior de usar esses recursos da maneira mais eficiente e do grande volume e complexidade das operações realizadas pela administração pública, não resta dúvida quanto à necessidade de implementação de novas metodologias que possam contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, através da instituição de sistema de controle.

O controle governamental tem sentido se o seu objetivo for garantir que as ações e programas públicos respondam às necessidades da sociedade. Na administração pública o controle é realizado por meio dos sistemas de controle interno e externo, que passaram a ser bastante valorizados com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no ano de 2000, principalmente pela exigência de uma gestão responsável que prevê o cumprimento de metas, limites e dos princípios da administração pública (SILVA; CASTRO, 2006).

Chaves (2009) aborda o tema controle externo na esfera pública da seguinte forma:

Controle externo é a fiscalização e a apreciação das prestações de contas dos responsáveis pela coisa pública, quando exercidas por um ente que está fora do âmbito no qual o fiscalizado está inserido. Quando tal controle ocorre é exercido na própria hierarquia da administração é chamado simplesmente de controle (como parte das funções da gerência). Quando é exercido por órgão especializado, porém, pertencente ao mesmo âmbito de poder no qual a administração está inserida, chama-se controle interno. [...] No Brasil, no nível federal, o Controle Externo é exercido pelo Congresso Nacional (CN), com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) (CHAVES, 2009, p.13).

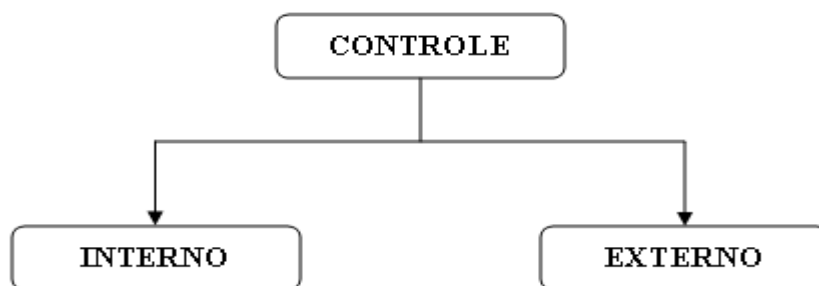


Ilustração 4 – Sistemas de Controle

Fonte: Silva e Castro (2006, p. 13).

Assim, o controle externo é executado por órgão que se situa fora da esfera da administração fiscalizada, ou seja, é exercido por órgão autônomo e totalmente independente. De acordo com o disposto no artigo 71 da Constituição Federal o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, o qual possui extensa lista de atribuições para o desempenho dessa atividade (SILVA; CASTRO, 2006).

Corroborando essa extensa lista, segundo o inciso II do art. 71 da Constituição Federal, compete ao TCU julgar as contas dos administradores e responsáveis por bens, dinheiros e valores públicos. Para a realização desta tarefa são analisados os processos de prestação de contas encaminhados ao TCU, que deverão conter elementos demonstrativos que evidenciem a boa e regular gestão dos recursos públicos (BARROS; NETO, 2010).

Segundo Spinelli (2009) na administração pública, a atividade de controle interno corresponde ao conjunto de ações, métodos, procedimentos e rotinas que uma organização exerce sobre seus próprios atos a fim de garantir a integridade do

patrimônio público e de examinar a compatibilidade entre as operações desenvolvidas, ao parâmetros preestabelecidos e os princípios e objetivos pactuados.

Spinelli (2009) afirma que não há um padrão ou modelo universal de sistema de controle interno a ser seguido, havendo inúmeras distinções nos formatos utilizados. A estrutura administrativa responsável pela execução das atividades de controle interno é um dos instrumentos que possibilitam o exercício do *accountability* horizontal, por se configurar como uma instância pertencente ao ambiente estatal com capacidade de monitorar e controlar seus próprios atos administrativos, bem como responsabilizar os agentes públicos que praticam alguma irregularidade.

Segundo O'Donnel (1998), enquanto a *accountability* vertical representaria a relação entre a população e as autoridades públicas e seria manifestada principalmente por meio de eleições, a *accountability* horizontal estaria relacionada com a existência de agências estatais que tem o poder de realizar ações de controle e fiscalização, mecanismo que a literatura denomina *checks and balances*. Silva e Castro (2006) trazem a seguinte definição para controle interno:

O controle interno, conhecido como primário ou administrativo, é realizado por órgão da própria administração. Tem como característica o ato de avaliar a ação governamental e a gestão dos agentes públicos, por intermédio da fiscalização orçamentária, financeira, operacional e patrimonial. Além disso, contribui com o controle externo, apontando, inclusive, eventuais irregularidades nos atos dos agentes públicos (SILVA; CASTRO, 2006, p. 11)

O controle interno, dada a sua importância no âmbito das organizações pública, possui previsão constitucional, por meio do artigo 74, parágrafo 1º e incisos I a IV, conforme a seguir:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

2.3.2 O controle como parte do processo administrativo no setor público

Mourão e Filho (2009) indicam que o controle interno é considerada uma ferramenta adequada para o alcance dos objetivos de qualquer entidade, sendo definido pela INTOSAI especificamente para o setor público como:

[...] um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de *accountability*; c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. O controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais (INTOSAI, 2004).

Observa-se ainda que, na esfera pública brasileira, o controle, previsto no ciclo PDCA, também encontra referência na legislação. De acordo com o disposto no Decreto-Lei nº 200/67, artigo 10, § 6º “os órgãos federais responsáveis pelos programas conservarão a autoridade normativa e exercerão controle e fiscalização indispensáveis sobre a execução local, condicionando-se a liberação dos recursos ao fiel cumprimento dos programas e convênios.”

De outra forma, podemos citar um exemplo de controle administrativo interno previsto na Lei 4.320/64, como fase da execução orçamentária, nos seguintes termos:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Continuando, em relação ao controle interno e de acordo com o disposto nos artigos 76 e 77 da referida lei, o Poder Executivo exerce os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente e que a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária poderá ser prévia, concomitante e subsequente. Estes dispositivos da Lei 4.320/64 se referem a uma série de atribuições que o Poder Executivo, por meio de seus órgãos de gestão deve cumprir.

Segundo Slomsky *et al* (2008) o controle na administração pública é viabilizado também por alguns instrumentos, como a sistematização do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) e criação do conselho de gestão fiscal, estabelecido no art. 67 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), formado por representantes do governo e da sociedade civil, para o acompanhamento e avaliação permanente da política e da operação do sistema de gestão fiscal.

Outro importante instrumento de controle é a Lei de Licitações (Lei nº 8.666/93), a qual visa atender ao disposto no art. 37 da Constituição Federal, que define a licitação pública como forma de contratação de obras, serviços, compras e alienações (SLOMSKY *et al*, 2008)

De acordo com o disposto na Instrução Normativa nº 01/2001 da CGU, o controle interno administrativo corresponde ao conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Os princípios de controle interno administrativo constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como:

- I. Relação custo/benefício - consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- II. Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários – a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:
 - a) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - b) rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes; e
 - c) obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.
- III. Delegação de poderes e definição de responsabilidades – a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de

descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões.

O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:

a) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e

b) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

IV. Segregação de funções – a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

V. Instruções devidamente formalizadas – para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

VI. Controles sobre as transações – é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito; e

VII. Aderência a diretrizes e normas legais – o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

Segundo a Instrução Normativa nº 01/2001 da CGU, em relação a finalidade do controle interno administrativo, seu objetivo geral é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:

I. Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;

II. Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;

- III. Evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- IV. Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- V. salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- VI. Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos; e
- VII. Assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade.

Continuando, a referida Instrução Normativa enfatiza que os controles internos administrativos implementados devem, prioritariamente, ter caráter preventivo; estar, permanentemente, voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos; prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração. Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita.

Segundo a Resolução CFC Nº. 1.135/08 (NBC T 16.8 – Controle Interno), no âmbito do setor público, o controle interno é tido como o suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos de uma dada entidade do setor público. Deve ser exercido em todos os níveis da entidade.

Contabilmente, compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações; g) o controle da execução das ações que integram os programas; e h) observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas (CFC, 2008).

Segundo a Resolução CFC N°. 1.135/08 (NBC T 16.8 – Controle Interno), em relação a sua classificação, o controle interno é classificado nas seguintes categorias: a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

A estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; o mapeamento e avaliação de riscos; os procedimentos de controle; a informação e comunicação; e o monitoramento.

O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.

O mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo: a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência; b) a forma como serão gerenciados; c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

Os procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

(a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;

(b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

O monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

Já o sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período

determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno (CFC, 2008).

Da mesma forma, a Primeira Secretaria de Controle Externo (TCU, 2000b) ao elaborar procedimentos de auditoria para avaliação de controles internos na área de licitações e contratos, indicou que o controle interno compreende cinco componentes inter-relacionados conforme a seguir:

a) Controle do pessoal

O recurso mais importante em qualquer organização é o seu pessoal – seus atributos individuais, incluindo integridade, valores éticos e competência, e o ambiente em que ele opera. Os controles de pessoal são fundamentais para reduzir os riscos de ocorrência de erros e fraudes na organização. Os demais controles existentes (controles físicos de proteção patrimonial, controles contábeis, etc.) são medidas de proteção importantes, mas ineficazes caso os controles internos de pessoal não estejam funcionando adequadamente.

b) Avaliação do risco

A entidade deve ter objetivos claramente definidos, compatíveis com seu orçamento, regimento interno e outras restrições envolvidas, e identificar os riscos que podem comprometer o alcance desses objetivos, para que estes possam ser minimizados a partir do estabelecimento de ações de controle.

c) Atividades de controle

Definidas as ações de controle necessárias para reduzir os riscos a níveis aceitáveis, a organização precisa estabelecer e divulgar as políticas e procedimentos que irão compor as suas atividades de controle.

d) Informação e comunicação

Dando suporte às atividades de controle interno, existem os sistemas de informação e comunicação. Estes permitem que a entidade capture e manipule a informação necessária para conduzir, gerenciar e controlar suas operações.

e) Monitoramento

O processo de controle interno deve ser monitorado, e as modificações necessárias efetuadas tempestivamente. Dessa forma, o sistema pode se adaptar às mudanças internas e externas que venham a surgir, mantendo sempre os riscos de erros e fraudes em um nível aceitável.

Barros e Neto (2010) ensinam que o exame do desempenho na esfera pública deve atentar para a análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais e à capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades.

2.3.3 Diretrizes da INTOSAI

A INTOSAI - Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores, que propôs padrões de controle interno para o setor público, define controle interno como um processo integrado, efetuado por todos em uma entidade, e projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que os seguintes objetivos gerais serão atingidos: execução das operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; manutenção da conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos contra perda, abuso e dano; e cumprimento das obrigações de *accountability* (INTOSAI, 2004).

A INTOSAI já possuía, desde 1992, um trabalho que definia as diretrizes relacionadas com o controle interno. Porém, houve uma atualização em 2004, onde a estrutura de controle interno do COSO foi incorporada, com o objetivo de contribuir para uma compreensão unificada de controle interno, por parte das Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS.

Assim, segundo Wassally (2008), o Comitê de padrões de controle interno da INTOSAI publicou estudo denominado *Guidelines for the Internal Control Standards for the Public Sector*, baseado no estudo desenvolvido pela *Treadway Commission*, denominado COSO I. Esse estudo da INTOSAI consiste na contextualização dos conceitos e diretrizes introduzidas pela estrutura de controle interno do COSO às especificidades do setor público. Silva (2009) aborda a referida contextualização da seguinte forma:

Nesse sentido, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, que é uma organização não-governamental, a qual vem se destacando por elaborar e divulgar diretrizes para a edição de normas relacionadas com a fiscalização pública, concebeu em 1992 diretrizes para as normas de controle interno no setor público, que se apresentaram como promotoras de planejamento, implantação e avaliação do controle interno. Em 2004, essa organização atualizou tais diretrizes, passando a adotar o trabalho já consagrado no setor privado do *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* – COSO, como marco referencial sobre controle interno no setor público (SILVA, 2009, p.18).

Entretanto, essa contextualização não se deu de forma literal, pois considerou as características do setor público, que implicaram em algumas mudanças e na inclusão de temas adicionais, como por exemplo, a inclusão do aspecto ético como um dos objetivos do controle interno (INTOSAI, 2004).

Segundo as orientações da INTOSAI (2004), tais conceitos e diretrizes da estrutura de controle interno do COSO podem ser utilizadas como referencial pela administração governamental para estruturar seu controle interno. Esses conceitos e diretrizes não fornecem políticas ou procedimentos detalhados, pois a posição da EFS não é de imposição de normas, mas de fornecimento de um arcabouço para desenvolvimento de controles mais detalhados pelos seus usuários.

Dessa forma, os componentes da estrutura de controle interno do COSO são mantidos nas diretrizes da INTOSAI, a saber, mas com destaque em cada um deles para as especificidades do setor público: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Esses cinco componentes são relevantes para a consecução de cada objetivo da entidade como um todo, mas também para cada uma de suas áreas, unidades e departamentos.

Conforme a INTOSAI (2004), os sistemas de controle interno devem ser monitorados, com o objetivo de avaliar ao longo do tempo a qualidade de sua atuação, podendo ser obtido através de monitoramento contínuo, de avaliações específicas ou da combinação dos dois.

2.3.4 A regulação de Controles Internos em Países do Mundo

Este item tem como objetivo identificar como alguns países tratam o tema controles internos em seus ordenamentos jurídicos. Foram pesquisados os seguintes, países nos seguintes continentes:

- a) América do Norte: Canadá, Estados Unidos e a cidade de Nova York;
- b) América do Sul: Chile, Paraguai, Colômbia e Peru;
- c) África: África do Sul

Para a identificação, utilizou-se um documento produzido pela Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos do Tribunal de Contas da União (TCU), cujo título é “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública” (TCU, 2009a), onde consta a análise dos aspectos relativos à obrigatoriedade legal dos órgãos e entidades do setor público de países como Canadá, Estados Unidos, Chile, Paraguai,

Colômbia, Peru e África do Sul implantar, manter e avaliar seus sistemas de controles interno, assim como adotar ou não de modelos de referência á gestão como, por exemplo, a estrutura de controle interno do COSO.

2.3.4.1 Canadá

Segundo os Critérios Gerais (TCU, 2009a), no Canadá a obrigação de instituir, manter e avaliar controles internos no setor público não é objeto de lei ou norma específica. No entanto, o tema é encontrado em relatórios de auditorias e em estudos sobre métodos e técnicas do *Office of the Auditor General of Canada* (OAG), que tem como jurisdicionados órgãos públicos federais.

As auditorias do OAG envolvem a avaliação de controles internos, o que pressupõe a necessidade de existência e eficácia dos mesmos.

A Lei de Administração Financeira do Canadá (*Financial Administration Act*) atribui responsabilidades aos ministros e chefes departamentais, perante o Parlamento e às comissões do Senado e da Câmara dos Comuns, pela organização de recursos, conforme as políticas e procedimentos governamentais, e pela manutenção de eficazes controles internos.

2.3.4.2 Estados Unidos da América

Segundo os Critérios Gerais (TCU, 2009a), em 1982 o Congresso dos Estados Unidos alterou a Lei de Contabilidade e Auditoria de 1950 (*Accounting and Auditing Act of 1950*) com o objetivo de incluir a obrigatoriedade de avaliações contínuas e relatórios sobre a adequação dos sistemas de controle interno contábil e administrativo de cada órgão/entidade, e para outros fins.

A lei alterada passou a denominar-se Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira (*Federal Managers Financial Integrity Act of 1982 - FMFIA*), e suas novas disposições obrigam os órgãos públicos federais a estabelecerem controles internos, seguindo padrões prescritos pelo órgão de controle externo daquele país, o GAO⁷.

Segundo a Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira, esses controles devem prover razoável segurança quanto à conformidade legal de obrigações e custos, à

⁷ O *Government Accountability Office* (GAO), Entidade Fiscalizadora Superior dos Estados Unidos da América, empregou a metodologia COSO como subsídio para a elaboração do documento *Internal Control Management and Evaluation Tool* (Ferramenta de Gerenciamento e Avaliação dos Controles Internos), que serve como diretriz para que os administradores públicos americanos avaliem a operação dos controles internos em suas instituições e determinem a necessidade de aprimoramento e correções (GAO, 2001).

proteção de bens e ativos públicos contra desperdício, perda, utilização não autorizada ou apropriação indevida, e quanto ao apropriado registro e contabilização das receitas e despesas para permitir prestações de contas, relatórios financeiros e estatísticos confiáveis e controle de responsabilidades sobre ativos.

O GAO, conforme determina a Lei Federal de Integridade Financeira, deve prescrever os padrões para estabelecimento de controles internos pelos órgãos e entidades do governo federal. As normas foram inicialmente emitidas pelo GAO em 1983 e se tornaram amplamente conhecidas em todo o governo federal como o “Livro Verde”.

As mudanças na tecnologia da informação e questões envolvendo a gestão de capital humano motivaram um enfoque renovado no controle interno, fazendo com que o GAO revisasse as normas e as publicasse novamente em novembro de 1999, sob o título *Normas de Controle Interno no Governo Federal*.

Em 2001, o GAO emitiu o documento *Internal Control Management and Evaluation Tool*, que é uma ferramenta de gestão e avaliação de controle interno, baseada nas Normas de Controle Interno no Governo Federal, para auxiliar órgãos públicos a implementar e manter controles internos efetivos e, quando necessário, ajudá-los a determinar o que, onde e como melhorias podem ser implementadas.

A ferramenta é apresentada em cinco seções, que correspondem aos cinco componentes do controle interno do COSO I: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

Quanto ao modelo de referência adotado, a própria introdução do documento *Internal Control Management and Evaluation Tool* informa que a ferramenta “foi desenvolvida a partir de diferentes fontes de informações e idéias. A fonte principal foi, obviamente, o documento *Normas de Controle Interno no Governo Federal*, elaborado e publicado pelo GAO. Orientações adicionais foram obtidas na seção “Ferramentas de Avaliação” do documento *Controle Interno – Estrutura Integrada (Internal Control - Integrated Framework)*, publicado em setembro de 1992 pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* (COSO I).”

2.3.4.2.1 Cidade de Nova York

Segundo os Critérios Gerais (TCU, 2009a), o Estado de Nova York editou, em 1987, o *New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act*, que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos. Esse ato foi

atualizado em 1999 e estabeleceu a responsabilidade dos controles internos nos vários setores/poderes do governo (agências estatais, poder legislativo, poder judiciário e autoridades públicas).

A lei define responsabilização para que sejam estabelecidas diretrizes de implantação e manutenção de controles internos e, no preâmbulo, diz que deverão ser consideradas as normas profissionais de controle interno e as práticas de organizações públicas e privadas. O conceito adotado é, essencialmente, o mesmo do documento *Standards for Internal Control in the Federal Government*, do GAO. A norma define que a responsabilidade pelo controle interno é do dirigente máximo de cada órgão e poder.

Depreende-se da análise das normas americanas, no âmbito federal e no Estado de Nova York, que cada esfera de governo trata de sua própria regulação em matéria de controle interno, e que, nos dois casos estudados, as normas incorporam o que há de mais contemporâneo em relação ao assunto, tanto em termos de responsabilização como no tocante aos conceitos e ao modelo de referência à gestão utilizado, que é o modelo COSO.

2.3.4.3 Chile

Segundo os Critérios Gerais (TCU, 2009a) as normas chilenas prescrevem a obrigatoriedade de implantação e avaliação de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública. O cumprimento dessa obrigatoriedade é garantido por meio da responsabilização de gestores envolvidos nos processos, em todas as instâncias, além da avaliação realizada pela própria controladoria em auditorias específicas.

Não há, no entanto, ato normativo ou legal específico que institua metodologia, estrutura ou modelo de controles internos como referência. Os dispositivos referentes aos controles internos estão dispersos em leis, decretos e resoluções. O Estado chileno é um estado unitário e, desse modo, as leis que não tratam de órgãos ou entidades específicos possuem abrangência nacional.

2.3.4.4 Paraguai e Colômbia

Segundo os Critérios Gerais (TCU, 2009a), devido às semelhanças entre os dois países, os mesmos foram analisados em conjunto. Nesses dois países, a obrigatoriedade dos controles internos foi estabelecida em leis, sendo que na Colômbia a obrigatoriedade é proveniente da própria Constituição. Em ambos os casos, as normas relativas à implantação, manutenção e avaliação de sistemas de controle interno ficaram

a cargo das Controladorias Gerais. Ambos os países desenvolveram modelos próprios de implantação e manutenção de controles internos em suas administrações públicas, tendo como base a estrutura de controle interno do COSO, com pequenas adaptações.

Todos os componentes e objetivos da estrutura de controle interno do COSO estão presentes em ambos os países, apenas com outros nomes e agrupamentos. Outra adaptação feita é o detalhamento em nível de elementos ou padrões, muito úteis para a aplicação eficiente dos modelos pelos órgãos e entidades públicos.

2.3.4.5 Peru

Segundo os Critérios Gerais (TCU, 2009a), em 1998 a Controladoria-Geral do Peru emitiu a resolução 72 (Normas Técnicas de Controle Interno para *El Sector Público*), como marco de referência em matéria de controle interno. Em decorrência dessa resolução, a implementação dos controles nos órgãos e entidades públicos foi crescente e motivou a expedição de uma lei específica para regular o estabelecimento, funcionamento, manutenção, aperfeiçoamento e avaliação dos sistemas de controle interno das entidades do Estado, o que resultou na lei 28716/2006 (*Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado*). Como o Peru é um estado unitário, essa lei tem aplicabilidade nacional.

A lei 28716/2006 estabelece que a Controladoria-Geral deve editar as normas técnicas de controle para orientar a efetiva implantação e funcionamento do controle interno nas entidades do Estado.

O art. 10 da referida lei determina que, a partir da edição pela Controladoria do marco técnico do controle interno, os titulares das entidades públicas estarão obrigados a emitir suas normas específicas, de acordo com a natureza e complexidade da entidade, em consonância com o marco editado pela Controladoria.

O marco técnico exigido pela lei foi aprovado pela resolução 320/2006, da Controladoria-Geral peruana, que optou por adotar, praticamente na íntegra, a estrutura de controle interno do COSO. Os componentes do controle interno foram definidos separada e detalhadamente nas *Normas Generales de Control Interno*, parte integrante da resolução 320/2006, da seguinte forma: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e supervisão, que agrupa as atividades de prevenção e monitoramento.

2.3.4.6 África do Sul

Segundo os Critérios Gerais (TCU, 2009a), a previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública da África do Sul tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades para tal.

Percebe-se que os princípios básicos da *accountability* sul-africana são: conformidade, economicidade, desempenho (eficiência e efetividade), publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e monitoramento. Apesar de não consolidados em um único documento, a Auditoria Geral da África do Sul imprime grande importância a esses princípios, o que pode ser observado pela presença constante nas normas que disciplinam a atuação desse órgão de controle. Em relação à estrutura de controle interno do COSO, não foi possível identificar a sua utilização como modelo de referência à gestão.

2.4 Estrutura para gerenciamento de Controle Internos – modelo COSO

2.4.1 O COSO e a Governança Corporativa

Nos anos 80, em virtude de grandes escândalos corporativos proveniente de inconsistência de informações e práticas fraudulentas, foi gerada uma grande instabilidade no mercado de valores mobiliários dos Estados Unidos. Com o objetivo de reverter tal quadro, buscou-se naquele momento a melhoria da gestão operacional e minimização dos riscos dos negócios em geral.

Segundo Maia *et al* (2005), com a ocorrência dos escândalos e fraudes nas demonstrações financeiras em grandes organizações americanas de notoriedade mundial, houve a necessidade de vincular, nas empresas, a excelência corporativa às atividades de controles internos eficazes, com o objetivo de restabelecer a confiança pública no mercado financeiro.

Assim, a governança corporativa surgiu em resposta a diversos registros de expropriação da riqueza dos acionistas, por parte dos gestores em empresas com estrutura de propriedade pulverizada e dos acionistas minoritários por acionistas controladores em companhias com estrutura de propriedade concentrada. Tais ocorrências são atribuídas ao denominado conflito, teoria ou relacionamento de agência, onde os gestores, que deveriam agir com o intuito de maximizar a riqueza de todos os acionistas, tomam decisões de caráter pessoal (SILVEIRA, 2004).

Nesse contexto, Jensen e Meckling (1976, *apud* Barros, 2007) indicam que o relacionamento de agência pode ser definido como um contrato no qual uma ou mais pessoas (principal) contratam outras pessoas (agente) para realizar alguma atividade em seu nome ou ao seu mando, delegando autoridade àquele agente. Toda vez que alguém, chamado de agente ou gestor, é posto para administrar os interesses de outro, chamado de principal ou proprietário, surge a relação de agência.

No mesmo sentido, Zylbersztajn e Sztajn (2005) ensinam que o conflito de agência é o núcleo da chamada teoria da agência, que considera a impossibilidade de serem desenhados contratos ótimos, em razão da existência de assimetria de informações, objetivos conflitantes e graus diferentes de aversão ao risco entre as partes contratantes, que são designadas por “principal” e “agente”.

Conceitualmente, a governança é o exercício da autoridade, controle, administração e poder de governar. É a maneira como o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais de um país com o objetivo de seu desenvolvimento (DORSET; BAKER, 1979 *apud* SLOMSKY *et al*, 2008).

Para Edwards (2002), a governança é compreendida em torno de seus elementos principais como a responsabilidade em prestar contas, transparência, participação, administração de relacionamentos, eficiência e eficácia, isso em alguns contextos.

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

Com isso, devido a necessidade serem postos em prática princípios mais enérgicos e transparentes nos processos operacionais das organizações, o tema controle interno, abordado tendo como referência as diretrizes do COSO, tornou-se o foco de uma nova estrutura regulamentar nos Estados Unidos, a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), publicada em 2002. Dessa forma, a estrutura de controle interno do COSO, uma das mais adequadas para a gestão de controles internos, tornou-se cada vez mais conhecida

e divulgada em nível mundial, principalmente por conta das novas exigências contidas na SOX (ZANETTE *et al*, 2007; MAIA *et al*, 2005).

Sanches (2007, p. 23) ensina que “o sistema de controles internos de uma companhia é parte integrante de sua estrutura de governança corporativa e está abordado nos principais códigos e conceitos relativos ao assunto.”

No tocante ao Código de Boas Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009), o mesmo aborda o tema controle interno indicando que o executivo principal é o responsável por organizar sistemas de controles internos que monitorem o fluxo de informações sobre a sociedade, bem como as informações de natureza financeira, operacional, de obediência as leis e outras que apresentem fatores de risco importantes.

Segundo Maia *et al* (2005) o COSO destaca-se por preocupar-se em simplificar a tarefa do administrador na gestão dos controles internos, através do relacionamento direto entre os objetivos que representam o que uma organização se esforça para alcançar, e os componentes, que representam o que é importante para que os objetivos operacionais sejam atingidos.

Rezaee (1995) enfatiza que a estrutura de controle interno do COSO representou um marco na evolução dos sistemas de controle interno. À luz das disposições da estrutura do COSO, as administrações teriam uma vantagem, proveniente da oportunidade de melhorar os sistemas de controle interno de suas organizações, seus relatórios financeiros e sistemas de governança corporativa. Segundo Rezaee (1995) a estrutura do COSO reforçou o valor e a importância dos administradores serem mais envolvidos na compreensão e no estabelecimento de sistemas de controle interno adequados e eficazes.

As entidades que receberam o maior benefício dos trabalhos do COSO foram, obviamente, aquelas que não possuíam um bom sistema de controle interno ou eram incapazes de avaliar a adequação e eficácia dos seus sistemas de controle existentes. No entanto, cabe ressaltar que todas as entidades se beneficiaram de alguma forma da estrutura integrada prevista no trabalho do COSO (REZAE, 1995).

Peçanha (2007) frisa que o COSO é um mecanismo utilizado para atendimento aos requisitos da Lei *Sarbanes-Oxley*, que define o controle interno como o processo operado pelo conselho de administração, pela administração e demais participantes. Ainda sobre o mesmo tema, segue o disposto por Beuren e Zonatto (2010):

Em virtude destes escândalos ocorridos, decorrentes de fraudes e manipulação de resultados nos informes financeiros de várias empresas norte-americanas, foi criado o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. O COSO, como é denominado, tem por finalidade promover melhorias nos informes financeiros das organizações, por meio da ética, efetividade do ambiente de controle e da adoção de boas práticas de governança corporativa (BEUREN; ZONATTO, 2010, p. 3).

Na mesma linha de pensamento, Castro (2009) ensina que as principais mudanças introduzidas pela SOX ocorreram nas regras de Governança Corporativa, as quais contribuíram para aumentar a ênfase no uso de controles internos mais rígidos. Com as orientações do COSO e o aumento das responsabilidades atribuídas pela SOX, os controles internos passaram a compor a pauta da alta gerência, como boas práticas de Governança Corporativa.

Assim, observa-se que, para combater os erros e fraudes e evidenciar a boa e regular utilização dos recursos, as entidades têm fortalecido suas leis sobre a segurança das atividades financeiras e dado uma atenção especial às normas sobre sistemas de controles internos, com o objetivo de resgatar a confiança dos usuários das demonstrações, elevando o nível de credibilidade das informações contábeis e do mercado de capitais como um todo (ANDRADE; ROSSETTI, 2009).

Segundo Rezaee (1995), o relatório COSO provocou uma reação positiva e significativa em diversos segmentos nos Estados Unidos como, por exemplo, representantes da profissão contábil, comunidade empresarial e comunidade reguladora, em virtude de ter sido percebido como uma voz forte no estabelecimento dos sistemas de controle interno e também devido os motivos dispostos a seguir:

- a) por ter fornecido um quadro integrado de avaliação e informação sobre a adequação e eficácia dos controles internos;
- b) pelo fato de ter estabelecido uma base sólida sobre a qual se constrói novos conhecimentos na área de controle interno; e
- c) por ter marcado o início de um novo e importante foco sobre o controle interno, tanto conceitual e prático.

De outra forma Slomski *et al* (2008) indica que o tema governança corporativa não alcança apenas o setor privado, mas, também, o setor público, uma vez que os problemas verificados na administração pública poderão ser controlados ou amenizados com a utilização de alguns princípios originários da governança corporativa do setor privado.

Filho (2003), na mesma linha de raciocínio, ensina que as organizações públicas e privadas guardam semelhanças importantes no que diz respeito ao tema governança corporativa. A separação entre propriedade e gestão, que gera os denominados conflitos de agência, os mecanismos de definição de responsabilidades e poder, o acompanhamento da execução das políticas e projetos, por exemplo, são problemas comuns.

Assim, em matéria de governança o setor público não poderia ser diferente, pois, diante da necessidade premente de um novo modelo de desenvolvimento da gestão pública, tornou-se imprescindível compreender o papel das administrações públicas no Brasil e sua importância no processo de transformação social pautado em uma postura eficiente, ética, responsável e de transparência das ações (DE BENEDICTO *et al*, 2008). A essência atual da gestão pública é bem diferente de alguns anos atrás, pois a busca constante da transparência dos gastos públicos e eficiência na alocação do erário ocasionaram inovações na estrutura da administração pública (PAULA, 2006).

Sobre a governança corporativa no setor público, Timmers (2000) indica que melhorar aspectos relacionados com a governança está no topo das agendas de vários países. Por exemplo, “em vários níveis dentro do governo central da Holanda, foram lançadas iniciativas para melhorar a governança, uma vez que ministérios, individualmente, estão trabalhando nisso.” (TIMMERS, 2000, p. 5).

Para Slomsky *et al* (2008, p. 129) “enquanto a governança corporativa tem como uma de suas definições um sistema pelo qual suas organizações são dirigidas e controladas, a governança na gestão pública compreende a proteção ao inter-relacionamento entre administração, o controle e a supervisão, visando relacionar os objetivos políticos eficientemente e eficazmente, bem como prestar contas para a sociedade ou em benefício dela.” (SLOMSKY *et al*, 2008, p.129).

Segundo Barrett (2002, p. 43) é necessário que haja uma forte ênfase sobre as pessoas e seus conhecimentos e suas competências, no sentido de garantir uma robusta estrutura de governança corporativa. [...] “Além disso, essa estrutura de governança deve fornecer um equilíbrio adequado entre a conformidade e desempenho, constante adaptação a diferentes condições de funcionamento e de organização ao longo do tempo”. Sendo assim, o ambiente mutável do setor público será um novo desafio para a governança.

Segundo o IFAC (2001), o setor público é extremamente complexo e suas organizações não operam com uma estrutura comum ou possuem um tamanho padrão. Dessa forma, é importante reconhecer a sua diversidade e os diferentes modelos de governança que poderão ser aplicados nos diferentes setores, cada qual com características únicas que requerem especial atenção e formas específicas em relação a responsabilidade na prestação de contas.

Cabe ressaltar que os modelos e práticas de governança corporativa foram desenvolvidos para atender a problemas específicos, em um contexto próprio, e diversas ressalvas devem ser consideradas quanto à sua generalização, principalmente ao ambiente das organizações não mercantilistas e de governo (FILHO, 2003).

2.4.2 O Comitê das Organizações Patrocinadoras

De acordo com Castro (2009), em 1985 foi criada nos Estados Unidos a Comissão Nacional Sobre Fraudes em Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área contábil e financeira, uma iniciativa do setor privado para estudar as causas relacionadas com a ocorrência de fraudes nos relatórios financeiros e contábeis e a respectiva atuação dos controles internos na redução dessas fraudes.

A referida Comissão foi patrocinada por cinco grandes associações de profissionais de classe ligadas a área financeira: Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA); Associação Americana de Contadores (AAA); Executivos Financeiros Internacionais (FEI); Instituto dos Auditores Internos (IIA); e Instituto dos Contadores Gerenciais (IMA).

Publicou, em 1992, o trabalho intitulado “*Internal Control-Integrated framework*” (Controle Interno - um modelo integrado), conhecido como COSO I ou COSO Report, o qual tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos, uma vez que a bibliografia e os estudos nesta área eram escassos (CASTRO, 2009)

Posteriormente, a Comissão tornou-se um Comitê, que passou a ser reconhecida como COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) – uma organização privada, sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros e prevenção de fraudes nas demonstrações contábeis através da ética, efetividade dos controles

internos e governança corporativa. Possui como componentes representantes da indústria, dos contadores, das empresas de investimento e da Bolsa de Valores de Nova York. O primeiro presidente foi James C. Treadway, de onde veio o nome "*Treadway Commission*". (CASTRO, 2010; BEUREN; ZONATTO, 2010)

Castro (2009, p. 188) destaca que “no trabalho publicado em 1992 ficou definido que o controle interno é um processo desenvolvido para melhorar o desempenho operacional, aumentar a confiança nas demonstrações contábeis e garantir a conformidade com as regras estabelecidas”. Portanto, naquele momento, desempenho, informações e conformidade foram as categorias eleitas como básicas pelo COSO, conforme a Ilustração 5 a seguir:

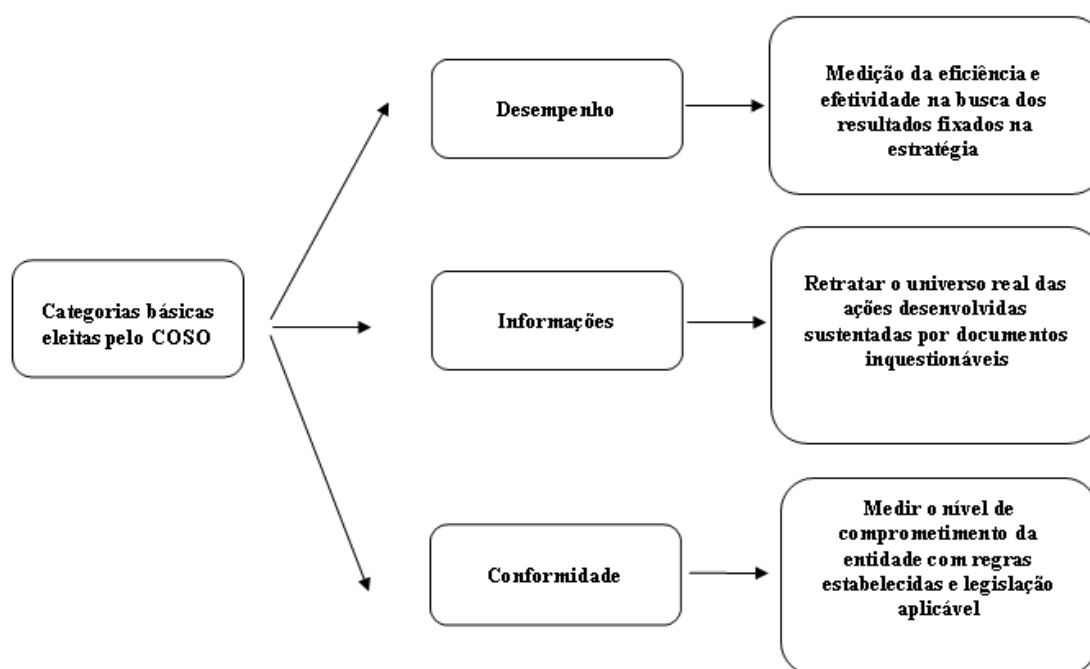


Ilustração 5 - Categorias Básicas eleitas pelo COSO

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Devido ao perfil contábil dos fundadores da *Treadway Commission*, a estrutura do COSO foi capaz de fornecer subsídio para ajudar a identificar os objetivos essenciais da atividade de uma organização, definindo controles internos eficientes e fornecendo critérios para avaliação de sistemas de controle. “Além dessas características, foram identificados cinco componentes principais na estrutura de controle interno do COSO I: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento” (CASTRO, 2009, p. 188).

Da mesma forma, o Instituto dos Auditores Internos (IIA, 2005) faz a seguinte alusão sobre o trabalho publicado em 1992:

Emitido em 1992 pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras – *Treadway Commission* (COSO), este quadro tem servido ao longo dos anos como um modelo para o estabelecimento de controles internos que promove a eficiência, minimiza os riscos, ajuda a garantir a confiabilidade das demonstrações financeiras, bem como o respeito às leis e regulamentos. Ele tem sido elogiado e adotado por muitas organizações em todo o mundo pela sua abrangência, eficácia e princípios universais de controle interno forte (IIA, 2005).

Assim, há mais de uma década o COSO atua auxiliando empresas e outras organizações na busca da excelência e aperfeiçoamento de seus sistemas de controle internos, com foco no gerenciamento de riscos, incluindo estratégias para identificação, avaliação e administração desses riscos.

2.4.3 O processo evolutivo da estrutura de controle interno do COSO

A obra *Internal Control – Integrated Framework* (COSO I), desenvolveu-se ao longo de dez anos, ao ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. A referida estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades, visando o cumprimento dos objetivos estabelecidos (COSO, 2007).

Nos últimos anos, intensificou-se o foco e a preocupação com o gerenciamento de riscos em virtude de grandes escândalos corporativos, tornando-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos.

Nesse diapasão, em 2001 o COSO iniciou um projeto com essa finalidade e solicitou à *PricewaterhouseCoopers* que desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos com o objetivo de evitar grandes escândalos, conforme disposto a seguir:

O período de desenvolvimento dessa estrutura foi marcado por uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, que gerou prejuízos de grande monta a investidores, empregados e outras partes interessadas. Na esteira desses eventos, vieram solicitações de melhoria dos processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos, por meio de novas leis, regulamentos e de padrões a serem seguidos. A necessidade de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos, capaz de fornecer os princípios e conceitos fundamentais, com uma linguagem comum, direcionamento e orientação claros, tornou-se ainda mais necessária (COSO, 2007).

Nos Estados Unidos, entre as consequências dos grandes escândalos, destacou-se a Lei *Sarbanes-Oxley* de 2002. Essa lei ampliou a exigência de que as companhias

abertas mantivessem sistemas de controle interno e demandassem a certificação da administração. De outra forma a referida lei exigiu a contratação dos serviços de auditoria independente para atestar a eficácia dos referidos sistemas de controles internos. Assim, a obra “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, COSO II (COSO ERM), amplia seu alcance em termos de estrutura de controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo no tema, agora mais abrangente, ao explorar o gerenciamento de riscos corporativos.

A estrutura de gerenciamento de riscos corporativos (COSO ERM), embora não tenha como meta substituir a estrutura de controles internos das organizações, incorpora estrutura de controle interno em seu conteúdo e pode ser por esta utilizada, tanto para atender às necessidades de controle interno quanto para adotar um processo completo de gerenciamento de riscos.

Segundo Beuren e Zonatto (2010, p. 4-5) “o modelo COSO foi desenvolvido para que se tornasse efetiva a preocupação e implantação do gerenciamento de riscos nas organizações. Seu enfoque principal dado à gestão de riscos diz respeito aos controles internos da empresa, cujo objetivo é buscar a continuidade dos negócios da entidade”.

Para Maia *et al* (2005), os valores comportamentais são a base dos controles internos adotados em quase todos os modelos de gestão de riscos, o que vai ao encontro ao disposto nos estudos de Booth e Schulz (2004), que sugerem a criação de um ambiente de forte ética, como opção de controle altamente recomendada para as organizações.

Especificamente sobre o setor público, Hill in (ENAP, 2006) indica que uma gestão de riscos eficaz exige que os riscos sejam sistematicamente atacados, não sendo esta uma tarefa *ad hoc*. Afirma também que uma gestão de riscos eficaz envolve dimensões técnicas e sociais, uma vez que os riscos são definidos em bases técnicas e sociais. Por essa razão, uma gestão de riscos eficaz exige comunicação e diálogo permanentes com o público e as partes interessadas, capazes de caracterizar e gerir riscos eficazmente.

Ainda sobre o setor público, cabe destacar o disposto por Seabra (2007) que sugere que a abordagem de gerenciamento de risco pode ser aplicável para o caso das organizações públicas no Brasil. Seabra (2007) ainda indica que a aplicação do gerenciamento de riscos no setor público pode, potencialmente, melhorar o controle

preventivo, resultando em uma melhor qualidade e efetividade na consecução dos objetivos, além de proporcionar maior comprometimento dos atores e contribuir para um empreendedorismo sadio nas organizações, alertando sobre os seguintes cuidados:

Uma das grandes dificuldades de se aplicar modelos genéricos de gerenciamento de riscos em órgãos governamentais é que o alcance dos seus objetivos depende de uma rede de organizações trabalhando em cooperação. Assim, o alcance dos objetivos depende não só de como um órgão gerencia os riscos de um particular programa, mas também como outras organizações envolvidas na execução do programa também gerenciam seus riscos. Portanto, gerenciar riscos em órgãos públicos envolve frequentemente a integração e a regulação do gerenciamento de riscos de outras organizações envolvidas no processo (SEABRA, 2007, p. 42).

Entretanto, a abordagem de gerenciamento de riscos não poder ser vista como uma panacéia para resolver todos os problemas de qualidade e controle na execução das políticas governamentais. Apesar de seus potenciais benefícios, a abordagem de gerenciamento de riscos requer uma aplicação “inteligente”, de forma a não resultar em rotinas mecânicas, engessadas e míopes, exacerbando a cultura do “*blame avoidance*”⁸ já existentes nos órgãos da Administração Pública Federal Brasileira (SEABRA, 2007, p. 49).

Hood e Rothstein (2000, *apud* Seabra, 2007) sugerem três boas práticas inerentes à abordagem de gerenciamento de riscos nas organizações públicas. Em primeiro lugar o gerenciamento de risco deve envolver todas as organizações que, de alguma forma, estão relacionadas com a política, programa ou atividade. Em segundo lugar o gerenciamento deve objetivar o risco sistêmico, ao invés de focar somente no risco para uma organização em particular. Por último, e talvez a mais importante tarefa, o gerenciamento deve possuir uma abordagem inteligente.

2.4.4 O modelo COSO I

Segundo Antunes, Honorato e Antunes (2007), para o COSO, a integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional chamada de cubo do COSO, cujas três dimensões compreendem as categorias de objetivos, os níveis de avaliação e os componentes de controle, conforme indicado na Ilustração 6 a seguir:

- √ 1ª Dimensão – Categorias de objetivos (os objetivos);
- √ 2ª Dimensão – Níveis de avaliação; e
- √ 3ª Dimensão – Componentes de controles internos.

⁸ Power (2004 *apud* Seabra, 2007) argumenta que num regime de gerenciamento de riscos, os gestores públicos, na medida em que se tornam mais responsáveis ou *accountable* pelo que eles fazem, correm o risco de ficarem mais preocupados em gerenciar seus próprios riscos, ou seja, em se resguardar contra “culpa” ou riscos a sua reputação. Portanto, se inapropriadamente aplicado, modelo de gerenciamento de riscos pode exacerbar a tendência de “evitamento” de culpa (*blame-avoidance*), que caracteriza a cultura das organizações públicas em geral (Hood e Rothstein, 2000 *apud* Seabra, 2007).



Ilustração 6 - Cubo do COSO (*Internal Control – Integrated Framework*)

Fonte: COSO (1994).

De acordo com o COSO (2007) as categorias de objetivos, 1ª Dimensão, também denominadas “realização de objetivos”, compreendem os seguintes pontos: a gestão eficaz dos processos, operações e negócios em nível estratégico e operacional; a preparação de demonstrações contábeis e a disponibilização de informações aos diversos usuários de forma confiável; e a conformidade (*compliance*) com leis, regulamentos e normas.

Mesmo sendo distintas, essas categorias se inter-relacionam, uma vez que determinado objetivo pode ser classificado em mais de uma categoria, tratam de necessidades diferentes da organização e podem permanecer sob a responsabilidade direta de diferentes gerentes. Essa classificação também permite diferenciar o que pode ser esperado de cada categoria de objetivos (COSO, 2007).

Já os níveis de avaliação, 2ª Dimensão, compreendem os tipos de organizações ou estruturas que serão avaliadas, podendo ser classificadas como subsidiárias, unidades de negócio, Divisões ou em nível de organização. Os componentes de controle internos, 3ª Dimensão, fazem referência ao ambiente interno ou ambiente de controle; a identificação de riscos; os procedimentos de controle; a informação e comunicação e o monitoramento.

Assim, os cinco componentes de controle interno devem propiciar o alcance das categorias de objetivos. Por exemplo, a organização deve avaliar riscos, estabelecer procedimentos de controle e buscar por um bom ambiente de controle de forma a garantir uma gestão eficaz dos processos, operações e negócios, tanto em nível estratégico como operacional e obedecer aos padrões de *compliance* (COSO, 1994).

De outra forma, as informações financeiras e não financeiras geradas, a partir de fontes internas e externas, pertencentes ao componente de informação e comunicação, são necessárias para estabelecer a estratégia, gerir os processos e operações comerciais de maneira eficaz e eficiente, certificando-se que a organização esteja cumprindo as leis aplicáveis (*compliance*). Finalizando, os componentes de controle serão exercidos em nível de subsidiárias, unidade de negócio, Divisões ou em nível da organização (COSO, 2007).

Assim, as diversas unidades e atividades da empresa podem atingir os objetivos operacionais (gestão eficiente das operações, fidedignidade das informações financeiras e conformidade com leis e regulamentos), se os componentes de controle (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento) estiverem adequadamente estruturados (SILVA, 2009).

Para Sanches (2007) o cubo do COSO ilustra a integração entre os cinco componentes do sistema de controles internos e os três principais objetivos da organização, considerando suas unidades de negócio e atividades operacionais, de forma que os objetivos sejam atingidos de forma eficiente e eficaz. Para Cocurullo (2006, p.8 *apud* Sanches, 2007) “existe uma sinergia e conexão entre esses componentes, formando uma estrutura integrada que reage de forma dinâmica às mudanças de condições.”

Nesse contexto está formada a estrutura tridimensional que ilustra a capacidade de manutenção do enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes de controle interno, níveis da organização ou qualquer um dos subconjuntos.

O modelo COSO I aborda as necessidades e expectativas da gestão organizacional e apresenta uma modelagem comum para sistemas de controle interno, a qual possa servir de base para as organizações em geral. Procura fornecer um referencial contra o qual as organizações – grandes ou pequenas, públicas ou privadas, com fins

lucrativos ou não – possam avaliar os seus sistemas de controle e determinar como melhorar seu desempenho.

Na opinião de Sanches, Zanette *et al* (2007), no modelo COSO I o controle interno é definido como um processo conduzido pela diretoria de uma entidade ou administração, gestão ou pessoa, destinado a fornecer uma garantia razoável quanto à concretização dos objetivos organizacionais nas seguintes categorias:

1. Efetividade e eficiência nas operações;
2. Confiabilidade nos relatórios financeiros; e
3. Atendimento às leis e regulamentos aplicáveis (*compliance*).

Nesse íterim, o modelo COSO I aborda o controle interno como um processo, configurado para proporcionar razoável segurança de que cinco componentes/elementos, derivados da forma como estão integrados com o processo de gestão organizacional, sejam observados:

- a) Ambiente Interno ou de controle;
- b) Avaliação de risco;
- c) Atividade/Procedimentos de controle;
- d) Informação e comunicação; e
- e) Monitoramento.

2.4.4.1 Ambiente de controle

O ambiente interno ou de controle define o perfil de uma organização e exerce influência sobre a consciência das pessoas, seu principal componente, com relação ao controle interno como um todo. Essa influência serve como base, onde se desenvolvem todos os outros componentes do modelo COSO I, proporcionando disciplina e estrutura adequada. Elementos como a integridade pessoal e profissional; valores éticos; políticas e práticas de recursos humanos; competência profissional; estilo gerencial ou “perfil dos superiores”; e estrutura organizacional são importantes para o ambiente de controle (SILVA, 2009; INTOSAI, 2004; COSO, 1994).

Segundo o COSO (1994), o ambiente de controle estabelece a fundação para o sistema de controle interno fornecendo a disciplina e a estrutura fundamentais. Os fatores relacionados com o ambiente de controle incluem:

- √ Integridade e valores éticos, fornecimento de orientações de cunho moral;
- √ Competência das pessoas da entidade;
- √ Estrutura organizacional;

- √ Estilo operacional da organização;
- √ Política de incentivos;
- √ Aspectos relacionados com a gestão; e
- √ Forma de atribuição de autoridade e responsabilidade.

Como o ambiente de controle representa a primeira linha de uma organização com o objetivo de reduzir os riscos de erros e impropriedades, um tom forte na alta administração desempenha um papel fundamental.

É notório que a postura da alta administração desempenha papel determinante para o ambiente de controle, ao deixar claro para seus comandados quais são as metas, as políticas, os procedimentos, o código de conduta a serem adotados e o “apetite ao risco”, ou seja, a disposição para tolerância ao risco. O importante é que tais informações sejam claras a todos os componentes da organização, pois nem sempre as pessoas executam suas tarefas de uma forma uniforme e consistente, em virtude de suas experiências e habilidades específicas.

Pesquisas comprovam que as organizações funcionam melhor e duram mais tempo quando a alta administração possui um compromisso forte com os controles internos e transmite claramente isso por meio de suas ações para os subordinados (IIA, 2005).

Seguem algumas abordagens sobre o ambiente interno ou de controle apresentada por algumas literaturas:

O ambiente de controle é a base para o sistema de controle interno em seu conjunto e refere-se a disciplina e a estrutura que influenciam a qualidade do controle interno. Estabelecidos os objetivos claros e um ambiente de controle efetivo, uma avaliação dos riscos fornece uma resposta apropriada que pode mitigar o risco, a depender das atividades de controle implementadas, classificadas em preventivas e/ou detectivas (WASSALLY, 2008, p. 37).

O ambiente de controle fornece uma base para avaliar a adequação e eficácia dos sistemas de controle interno e a capacidade de uma entidade assegurar uma governança corporativa responsável, com a confiabilidade dos relatórios financeiros. O ambiente de controle serve como base para os outros componentes (REZAEE, 1995, p. 6).

O ambiente de controle é o componente, que representa a primeira linha de defesa para mitigar os riscos de atingimento dos objetivos organizacionais, segundo o *Institute of Internal Auditors* (2005), pois pesquisas tem demonstrado que quanto maior o comprometimento da alta administração da empresa com o processo de controle interno, melhor a sua performance e longevidade (SILVA, 2009).

O ambiente de controle é influenciado pela história e cultura de uma organização e compreende muitos elementos, inclusive os valores éticos da organização, a competência e o desenvolvimento pessoal, a filosofia da

administração para a gestão de riscos, e como são atribuídas alçada e responsabilidade. [...] 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. (COSO, 2007, p. 22-27).

O âmago de toda empresa são suas pessoas. Isso inclui atributos individuais, como valores éticos, integridade e competência, além da influência que o próprio ambiente de trabalho causa em cada um. As pessoas constituem a fundação, a base que sustenta todo o restante (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002, p.31).

Portanto, pode-se constatar que o ambiente de controle, além de influenciar os outros cinco componentes do modelo COSO I, recebe considerável influência da cultura da organização e dos atributos individuais das pessoas, seu principal componente. Cada indivíduo traz para seu ambiente de trabalho suas experiências e habilidades, que são únicas, assim como suas necessidades e prioridades. Essas realidades afetam e são afetadas pelo ambiente de controle (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002).

De acordo com o disposto no trabalho denominado *Internal control management and evaluation tool – exposure draft* desenvolvido pelo GAO - *Government Accountability Office* no ano de 2001, gestores e empregados devem estabelecer e manter um ambiente em toda a organização que possa contribuir para uma atitude positiva e de apoio para o controle interno e consciência da gestão. Existem alguns fatores importantes para o alcance de um ambiente de controle positivo. Mesmo que alguns desses fatores sejam de natureza subjetiva e requeiram o uso de julgamento, eles são importantes para o alcance da eficácia do ambiente de controle, conforme a seguir:

a) Integridade e valores éticos: organização criou e utiliza um código formal ou códigos de conduta e outras políticas de comunicação, referente padrões de comportamento éticos e morais adequados, práticas operacionais aceitáveis e conflitos de interesse? São tomadas medidas disciplinares adequadas em resposta a violações do código de conduta ou procedimentos inadequados?

b) Compromisso com a competência: a organização realiza análise dos conhecimentos, competências e habilidades necessárias para execução dos trabalhos apropriadamente? A organização oferece treinamento e aconselhamento a fim de ajudar os funcionários a manter e melhorar a sua competência para execução de seus trabalhos? Os funcionários chave de nível sênior têm demonstrado capacidade de gestão?

c) Estilo da gestão operacional: A organização apresenta uma atitude apropriada para tratamento dos riscos e prossegue com novos projetos, missões ou operações somente após analisar cuidadosamente os riscos envolvidos e determinar como eles podem ser minimizados ou mitigados? A gestão, entusiasticamente, defende o uso da gestão baseada no desempenho? Não houve excessiva rotatividade de pessoal nas principais funções, tais como as operações, contabilidade ou de auditoria interna, que indique um problema relacionado com controle interno? A administração tem uma atitude positiva e de apoio para as funções de contabilidade, sistemas de informações para a gestão, operações, auditorias internas e externas e avaliações de desempenho? Ativos valiosos e informações são protegidos contra acesso não autorizado ou uso?

d) Estrutura Organizacional: A estrutura organizacional é adequada para o seu tamanho e a natureza de suas operações? As principais áreas de autoridade e responsabilidade são definidas e comunicadas por toda a organização? As relações hierárquicas internas foram estabelecidas de forma clara e adequadamente? A organização periodicamente avalia a sua estrutura organizacional e faz as alterações necessárias em resposta às mudanças nas condições? A organização possui número adequado de funcionários, particularmente em posições gerenciais?

e) Atribuição de autoridade e responsabilidade: A organização atribui adequadamente autoridade e delega a responsabilidade para o pessoal adequado para lidar com metas e objetivos organizacionais? A delegação de autoridade é proporcional à atribuição de responsabilidade?

f) Políticas de recursos humanos: Quais são as políticas e procedimentos em vigor para a contratação, orientação, formação, avaliação, aconselhamento, promoção e motivação?

A política de recursos humanos diz respeito à contratação, treinamento, orientação, avaliação, aconselhamento, promoção, compensação e ações corretivas. As pessoas são consideradas um aspecto muito importante para o controle interno, sendo necessário que sejam competentes e confiáveis para o estabelecimento de um sistema de controle eficaz. Dessa forma, os métodos por meio dos quais as pessoas são contratadas, capacitadas, avaliadas, remuneradas e promovidas são aspectos importantes do ambiente de controle. (INTOSAI, 2004, p.35).

De acordo com o COSO (1994), no tocante a incentivos e tentações, alguns estudos realizados sugerem que determinados fatores organizacionais podem influenciar a probabilidade de ocorrência de fraudes e práticas questionáveis.

Esses mesmos fatores também são suscetíveis de influenciar o comportamento ético, uma vez que os indivíduos podem se envolver em atos desonestos, ilegais ou antiéticos simplesmente porque as suas organizações proporcionam incentivos fortes, ou a tentação de fazê-lo.

Especificamente no âmbito do setor público, foram colhidas em algumas literaturas algumas considerações, constantes do Quadro 4 abaixo, acerca das características do ambiente de controle:

A moralidade administrativa constitui pressuposto de validade para os atos da Administração Pública.	Meirelles (1997)
Quando o servidor público encontra-se inteiramente desprovido de orientação, concernente a normas específicas de conduta ética, na ausência de tal orientação, ocorre fenômeno sociológico amplamente conhecido que é a construção de regras próprias, não escritas, de comportamento ético por parte das corporações de servidores.	Carneiro (1998)
O comportamento íntegro é o que observa os valores morais e reflete uma conduta ética, donde se conclui que tais valores e conduta não devem ser enviesados.	Vital (2007)
No âmbito federal, destacam-se atualmente como normas de conduta, entre outros, o Estatuto do Servidor, o Código de Ética da Alta Administração Federal e o Código de Ética do Servidor Público Civil.	Azevedo (2007)
O estado da arte em administração de recursos humanos, na administração pública federal, ainda se mantém em um estágio artesanal.	Ramos (1998)
Num contexto de governança corporativa, o estímulo à eficiência operacional depende, entre outras coisas, do preenchimento dos quadros com pessoal capacitado, ou seja, deve haver uma política de gestão de recursos humanos abrangente, com os objetivos de selecionar pessoal qualificado, oferecer treinamento para a sua adequada capacitação, definir plano de carreira individual, estabelecer política consistente de remuneração e de promoção, e realizar avaliações periódicas de desempenho individual.	Bergamini Junior (2005, p. 36)
No contexto da administração pública, a eficiência operacional que é um dos objetivos do controle interno, para ser alcançada necessita, entre outros, de seleção e treinamento de pessoal; implantação de um plano de carreira; sistema de avaliação de desempenho e programas de controle de qualidade.	Justa (2007)
A delegação de competência, que é considerada como uma técnica de descongestionamento, deve ser utilizada para garantir agilidade e objetividade às decisões, aproximando os agentes públicos dos fatos, pessoas ou problemas.	Castro (2002)
A estrutura organizacional e a distribuição de funções devem estar definidas de forma clara, aprovadas e, se possível, devem estar especificadas em manual de organização, que disponha sobre as atribuições e procedimentos de cada unidade.	Cruz e Glock (2003)

Quadro 4 – Ambiente de controle no setor público

Fonte: adaptado de Silva (2009).

2.4.4.2 Avaliação dos riscos

2.4.4.2.1 Conceitos Iniciais

Organizações bem sucedidas e estruturadas não aceitam passivamente os riscos. Inserem no seu cotidiano medidas pró-ativas de forma a mitigar, compartilhar e controlar os riscos de forma que o curso de suas operações não sofra influências negativas. Podem-se chamar essas medidas de “remédios” que possibilitarão a organização a se preparar e reagir a situações inesperadas e não conformidades que poderão impactar no seu desempenho.

No mundo corporativo extremamente competitivo vigente hoje, todas as empresas enfrentam incertezas oriundas da incapacidade de determinar, com precisão, a probabilidade de que os potenciais eventos irão ocorrer e os resultados associados. Incerteza engloba tanto riscos e oportunidades, com potencial para corroer ou aumentar o valor para as empresas e organizações. “Assumir ou gerenciar riscos é parte do que as empresas precisam para obter lucro e criar valor para seus acionistas” (CASTRO, 2009, p. 197)

As empresas devem ter habilidade inerente ao gerenciamento de situações e fatos que fogem ao seu controle, os quais poderão impactar objetivos e metas organizacionais de forma negativa, os chamados riscos corporativos. Portanto, o conceito de gestão de risco e o desenvolvimento de orientações apropriadas tornam-se central na governança corporativa.

O risco é o grau de incerteza que se tem em relação a um evento. É tudo aquilo que foge ao planejamento. Entende-se como uma variação ao que foi inicialmente planejado, a possibilidade de que algo não venha a dar certo devido ocorrência de não conformidades (SOLOMON; PRINGLE, 1981). Envolve aspectos qualitativos e quantitativos das incertezas em relação às perdas e ganhos e aos rumos dos acontecimentos planejados.

Segundo a Resolução CFC Nº. 1.212/09, que aprova a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente (CFC, 2009), o risco de negócio é o risco que resulta de condições, eventos, circunstâncias, ações ou falta de ações significativas que possam afetar adversamente a capacidade da entidade de alcançar seus objetivos e executar suas estratégias, ou do estabelecimento de objetivos ou estratégias inadequadas.

Segundo Crawford e Stein (2002), o universo dos riscos enfrentados pelas organizações consiste em riscos financeiros e todos os outros tipos de risco. A gestão de riscos financeiros normalmente é delegada ao pessoal da contabilidade que são frequentemente requisitados para sugerir meios de gestão de riscos não financeiros.

2.4.4.2.2 Gerenciamento e análise de Riscos

Segundo Castro (2009, p. 193.) o gerenciamento de riscos “é uma forma de evitar surpresas desagradáveis, de não se atingir um objetivo ou ver materializado um prejuízo”. Assim, o gerenciamento de riscos deve levar em consideração os eventos previstos e imprevistos que podem impactar o alcance de objetivos, considerando o impacto e a probabilidade de sua ocorrência. No gerenciamento de risco trabalha-se para aumentar a probabilidade e o impacto de eventos positivos, assim como diminuir o impacto e a probabilidade de eventos negativos (CASTRO, 2009).

Sobre o gerenciamento de riscos D’Avila e Oliveira (2002) trazem as seguintes considerações:

Entretanto, a realidade econômica parece inexorável. E nesse sentido, a conclusão mais clara é de que as empresas devem passar a correr riscos. E correr riscos de forma consciente, introduzindo e aperfeiçoando técnicas de gerenciamento desses riscos. O gerenciamento do risco de controle eficaz está associado à identificação dos objetivos do negócio, e dos riscos de insucesso sobre o alcance desses objetivos, para a partir daí moldar-se a uma estrutura de controles internos que auxilie a gerência a monitorar seus riscos [...] Os procedimentos de controle passam então a ser seletivos, ou seja, só serão adotados procedimentos de controle que tenham consistência com os objetivos gerais do negócio. Como consequência, elimina-se, de forma direcionada, procedimentos de controle, ou seja, eliminam-se aqueles procedimentos em que o risco de controle é julgado baixo (D’AVILA; OLIVEIRA, 2002, p. 22-23).

Alegrini e Donza (2003) ensinam que para proteger e agregar valor à organização, diferentes etapas de avaliação de risco devem ser abordadas de forma metódica.

De outra forma, Holm e Laursen (2007) ressaltam que o foco na gestão do risco, o papel do conselho de administração no alinhamento da administração ao apetite ao risco e a definição da estratégia da organização tem reforçado a importância da função dos auditores internos, que servem ativamente como monitores dos riscos organizacionais para a gestão e para o Comitê de Auditoria. Holm e Laursen (2007) afirmam também que o controle interno atua como um dos meios pelo qual o risco é gerido. Outros dispositivos usados para gerenciar riscos incluem a transferência de

risco para terceiros, compartilhamento dos riscos, planos de contingência e cancelamento das atividades com risco inaceitável (COSO, 2007).

2.4.4.2.3 Gerenciamento e análise de Riscos no setor público

Crawford e Stein (2002), ao investigar as estruturas de gestão de risco em quatro grandes organizações do setor público e privado no Reino Unido e o modo como aquelas procuram seguir as melhores práticas em governança corporativa, destacaram que o risco é inerente a maioria das atividades de organizações, independentemente da sua finalidade ou da sua escala de operações. Os riscos surgem das atividades atuais, a partir de mudanças no ambiente externo, das decisões e ações relacionadas com a diretoria e gerência.

Crawford e Stein (2002) afirmaram também que, embora organizações do setor público sejam amortecidas, na medida em que recursos sempre estão disponíveis para pagamento dos serviços essenciais, as consequências negativas da ação de riscos tanto para as organizações quanto para indivíduos podem ser terríveis e que, em contraste com o setor privado, os auditores do setor público são responsáveis por analisar e elaboração de relatórios sobre as modalidades de sistemas de controles internos, incluindo a gestão de risco.

Segundo Crawford e Stein (2002), o controle interno das organizações deve incluir a gestão de riscos e que, para cumprir esta responsabilidade, as organizações precisam se adaptar e combinar os conhecimento de auditoria interna com as funções de gestão de risco. De outra forma, a proteção dos ativos físicos e a troca das situações em risco por uma situação mais segura é uma habilidade fundamental para a maioria dos gestores de riscos (WARD, 2001).

No governo e no setor público do Reino Unido o gerenciamento de riscos estava sendo desenvolvido para gerenciar riscos políticos associados com as decisões e ações. Assim, surgiu uma diversidade de especialistas de risco e de maneiras de se pensar o assunto risco e suas práticas de gestão (CRAWFORD; STEIN, 2002).

Ao abordar a temática sobre o risco no setor público, Slomsky *et al* (2008, p. 149) afirmam que “o governo necessita assegurar que os sistemas efetivos de gestão de risco sejam estabelecidos como parte da estrutura de controle”. Slomsky *et al* (2008, p. 149) definem o risco como uma medida de incerteza e inferem que a compreensão dos fatores que o causam pode facilitar ou prevenir a realização dos objetivos da organização. Ainda ressaltam que:

A gestão de risco pode ser vista como um processo de compreender os objetivos organizacionais; identificar os riscos associados com a realização dos objetivos; avaliar os riscos incluindo a probabilidade e o potencial impacto dos riscos específicos; desenvolver e implementar os programas/procedimentos para se dirigir aos riscos identificados; e monitorar e avaliar os riscos e seus programas/procedimentos. Os controles não são estáticos. Como o ambiente, a entidade sofre mudanças em seus objetivos e atividades, devendo os sistemas de controle também mudarem. Por isso o governo precisa assegurar procedimentos para identificar e avaliar os riscos internos e oportunidades; identificar e avaliar novos riscos e oportunidades surgidas de novos objetivos ou fatores externos; quantificar potenciais desvantagens e oportunidades; rever os riscos passados; e tentar prever os riscos e mudanças futuras, pelo monitoramento do ambiente interno e externo, para obter informações que possam ser necessárias à reavaliação dos objetivos e controles da entidade (SLOMSKY *et al.*, 2008, p. 149-150).

Ainda sobre o setor público, Barrett (2002) possui a visão de que o gerenciamento de risco é tido como um elemento essencial para governança corporativa, subjacente a muitas das reformas que estão ocorrendo atualmente no setor público. Não é uma atividade separada dentro da administração, mas uma parte integrante do processo da boa gestão, sobretudo como um complemento ao ambiente de controle. O autor afirma também:

A gestão de riscos estabelece um processo de identificação, análise e mitigação de riscos que poderia impedir a agência de atingir seus objetivos de negócio. Inclui fazer ligações entre riscos, retornos e prioridades de recursos. A gestão de riscos inclui atividades de controle a ser postas em prática para gerenciar os riscos em toda a organização, por desenvolvimento de planos para evitar fraude e gestão de riscos que cobrem atividades tão diversas como avaliações de desempenho operacional de tecnologia da informação e gestão sistemas de informação, o aumento da concorrência e competitividade, gerenciamento de desempenho e de informação, desenvolvimento profissional, avaliação do pessoal, incluindo pesquisas com clientes, reconciliações de contas, aprovações e segregação de funções (BARRETT, 2002, p. 16)

Waring e Glendon (1998) afirmam que há uma necessidade de reconhecer que as abordagens em relação à gestão do risco e que as mesmas estavam começando a convergir, ao defender uma abordagem holística e não compartimentada em relação ao gerenciamento de riscos.

Luthy e Forcht (2006) ressaltam que sistemas de gerenciamento de informações que não consideram todas as áreas dos riscos enfrentados por uma organização podem ostentar riscos inaceitáveis que podem levar a efeitos adversos e consequências ruins para a organização.

De acordo com Castro (2009) são cinco os elementos a serem considerados na análise de risco, conforme Ilustração 7, a seguir:

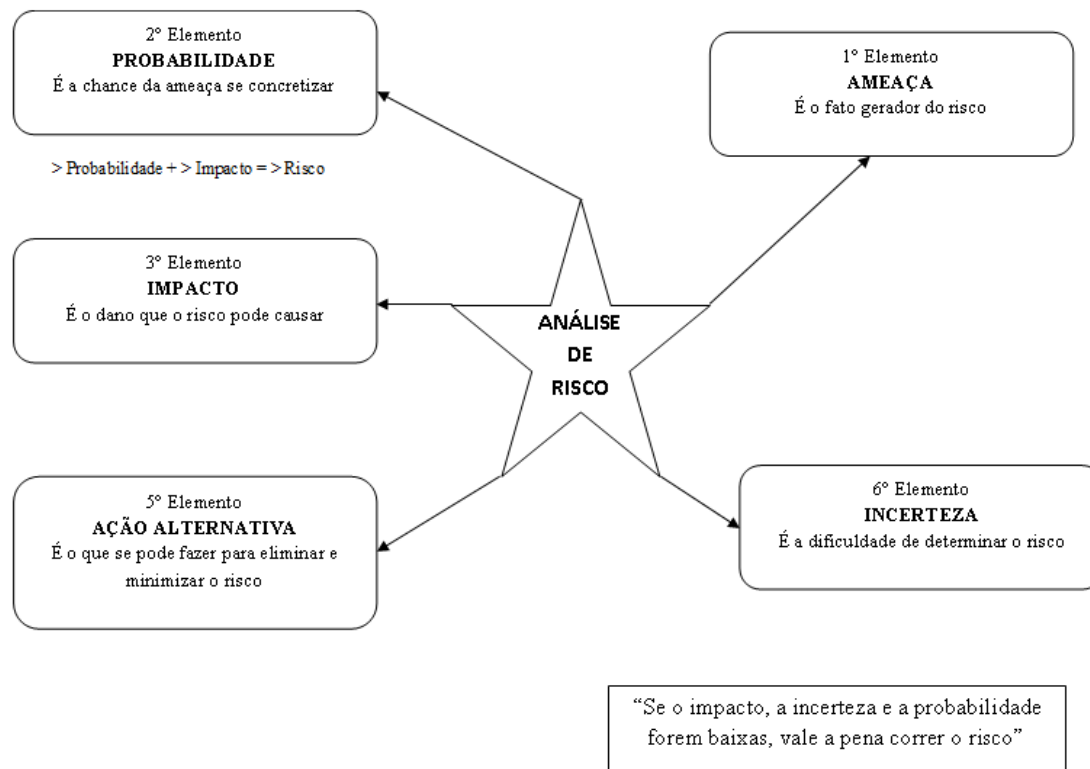


Ilustração 7 - Elementos da análise de risco

Fonte: Castro (2009, p. 196).

O primeiro elemento, a ameaça, é o fato gerador do risco. O segundo elemento, a probabilidade, é a chance de alguma ameaça se concretizar. O terceiro elemento, o impacto, é a medida do dano que o risco pode causar. O quarto elemento, a incerteza, é a dificuldade de determinar o risco pela falta de informações. O quinto elemento, a ação alternativa, representa o que se pode fazer para eliminar ou minimizar o risco. Por fim, se o impacto, a probabilidade e a incerteza forem baixos, vale a pena correr o risco.

Os riscos podem ser divididos entre aqueles que possuem origem na empresa e aqueles de origem externa, sobre os quais normalmente a empresa não tem controle.

Segundo Castro (2009) o risco operacional está relacionado a eventos externos ou deficiências no controle interno, resultante de pessoas, sistemas e processos internos inadequados que se materializam em fraudes e ineficiências, configurando um amplo leque de origens. De outra forma, prevalece no mercado a premissa de que um gerenciamento de riscos adequado deve contemplar a utilização de conceito multidimensional que permita uma abordagem de forma holística, a chamada gestão integrada de riscos, conforme Ilustração 8, a seguir:

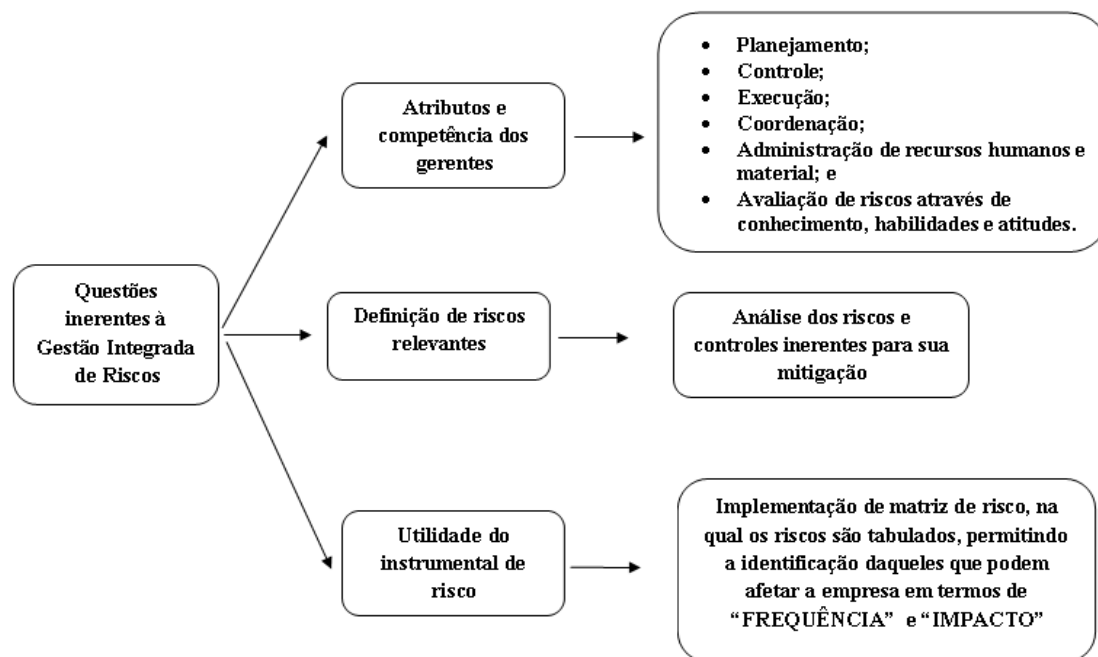


Ilustração 8 - Questões inerentes à gestão integrada de riscos

Fonte: adaptado de Castro (2009).

A figura a seguir mostra a convergência dos fatores frequência e impacto na forma de matriz de risco. A probabilidade de ocorrência pode ser estabelecida como frequente, provável, ocasional e remota. A gravidade pode ser fixada nos seguintes níveis: catastrófica, crítica, moderada e desprezível, conforme disposto na Ilustração 9, a seguir.

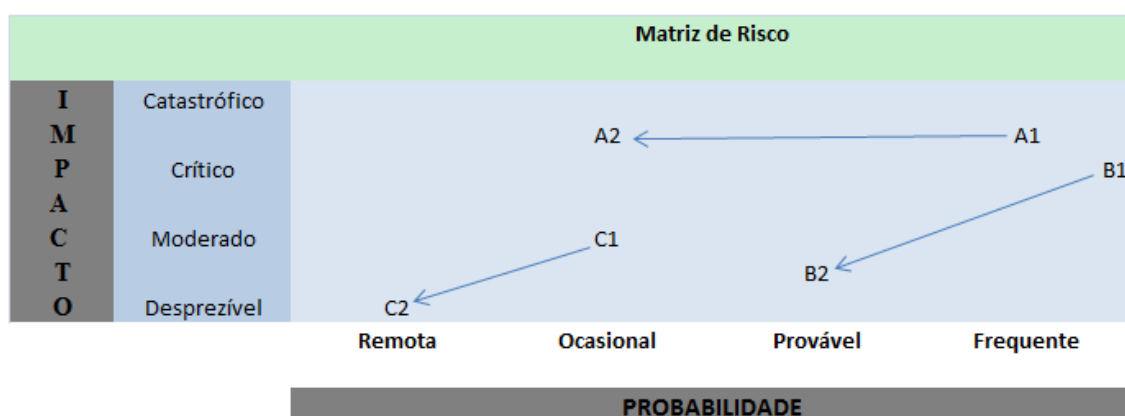


Ilustração 9 – Matriz de Risco

Fonte: Castro (2009, p. 199).

A regra básica da boa gestão de riscos é retirar ações que estão na zona de alto risco, concentradas no ângulo superior direito, trazendo-as para a zona de baixo risco, concentradas no ângulo inferior esquerdo. Segundo Castro (2009), o Conselho federal

de Contabilidade (CFC) recepcionou esta regra na Resolução CFC N°. 1.135/08 (NBC T 16.8 – Controle Interno), ao definir que as respostas ao risco se desdobrariam em eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento, conforme Ilustração 10, a seguir:

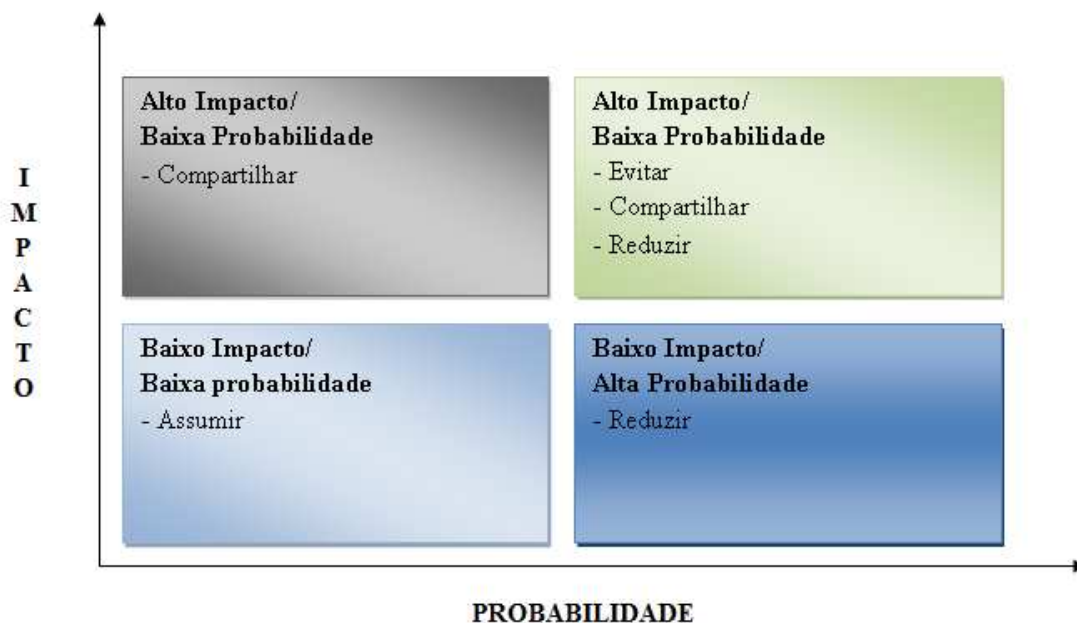


Ilustração 10 – Resposta ao Risco

Fonte: Castro (2009, p. 199).

2.4.4.2.4 Gerenciamento de Riscos na estrutura do COSO

Rezaee (1995) ensina que a avaliação de riscos exige a identificação e investigação dos riscos internos e externos do negócio como também a aceitação prudente desses riscos para consecução dos objetivos de uma entidade. No mesmo plano, a avaliação de risco auxilia também a gestão dos controles internos. Assim, o controle interno deve possuir a capacidade de identificar, compreender e reagir de tempo hábil em relação aos eventos, condições, desafios, oportunidades e em relação aos riscos relativos às atividades operacionais, financeiras, de geração de relatórios e de conformidade.

Segundo Ching (2005, *apud* Silva 2009) a avaliação de riscos envolve a identificação e a análise, pela administração, dos riscos mais relevantes que poderão interferir no alcance dos objetivos organizacionais. No decorrer da avaliação de riscos, cada objetivo, do nível mais alto (estabelecimento de metas de longo prazo) ao mais baixo (proteção de ativos), deve ser documentado e, então, cada risco que possa prejudicar ou impedir o alcance desses objetivos deve ser identificado e priorizado.

As organizações cotidianamente enfrentam uma série de influências provenientes de fontes externas e internas, chamados de ameaças e fatores de fraqueza, os quais devem ser avaliados, semelhante a elaboração de uma matriz SWOT⁹. A referida avaliação consiste na identificação e análise das influências relevantes, os riscos, que possam impedir o alcance dos objetivos, formando uma base para determinar como tais influências devem ser geridas (COSO, 1994).

De acordo com o GAO (2001) uma condição prévia para avaliação de risco é o estabelecimento de metas e objetivos claros e consistentes, tanto em nível da entidade, quanto de atividade. Uma vez que os objetivos foram definidos, a organização precisa inicialmente identificar os riscos que podem impedir o alcance eficiente e eficaz dos objetivos. Em segundo lugar, o controle interno deve prever uma avaliação dos riscos que a organização enfrentará proveniente de fontes internas e externas. Uma vez que os riscos foram identificados, devem ser analisados os seus possíveis efeitos e consequências de sua ocorrência. A organização, em seguida, deve formular uma estratégia para a gestão desses riscos, decidindo sobre as atividades de controle interno necessárias para atenuar esses riscos e alcançar os objetivos relacionados com as operações, produção de informação financeira confiável e o cumprimento das leis e regulamentos da forma mais eficiente e eficaz.

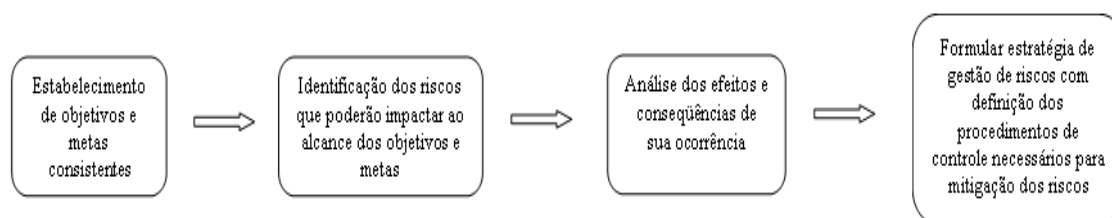


Ilustração 11 – Processo de gerenciamento de riscos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Deroza (2004, p.35, *apud* Silva 2009) propõe os seguintes questionamentos para o processo de avaliação de riscos:

a) os objetivos pretendidos foram definidos com clareza?

⁹ É uma ferramenta utilizada para fazer análise de cenário ou de ambiente, sendo usada como base para gestão e planejamento estratégico de corporações ou empresas. A elaboração da matriz SWOT visa explicitar as interações relevantes entre as oportunidades e ameaças, pontos fortes e pontos fracos, que serviram de base para identificação dos principais objetivos estratégicos. O termo SWOT é uma sigla oriunda do idioma inglês, e é um acrônimo de Forças (Strengths), Fraquezas (Weaknesses), Oportunidades (Opportunities) e Ameaças (Threats).

- b) foram identificados os riscos relacionados aos objetivos pretendidos?
- c) foram considerados os fatores impacto e relevância para a identificação das áreas de maior significância e vulnerabilidade?
- d) a avaliação de risco corresponde a um processo dinâmico?

Embora as organizações menores sejam mais suscetíveis a ter um processo de avaliação de risco mais informal e menos estruturado, os conceitos básicos deste componente de controle interno deve existir em cada organização (IIA, 2005).

Em relação à definição de procedimentos de controle para mitigação dos riscos, segundo TCU (2000b), os procedimentos devem ser documentados de forma clara e num nível de detalhamento adequado, precisando ser atualizados sempre que mudanças no ambiente de controle exijam sua adaptação. Esses documentos servem para orientar o corpo funcional e padronizar suas atividades, reduzindo, assim, os riscos de ocorrência de não conformidades.

Para identificação dos pontos críticos e riscos que poderão impactar o alcance dos objetivos e metas, e que porventura irão exigir controles mais rigorosos, uma ferramenta bastante interessante é o mapa de processo, que consiste em um processo de trabalho, por meio de um diagrama, que contém a sequência de passos necessários para se criar produtos ou serviços (TCU, 2000b).

A técnica de mapeamento de processo fornece uma representação gráfica das operações em análise, evidenciando a sequência de atividades, os atores envolvidos, os prazos fixados e o fluxo de documentos.

Segundo o GAO (2001), mesmo que algumas das funções e pontos a seguir possam ser de natureza subjetiva, e requeira o uso de julgamento, eles são importantes na uma avaliação do risco, conforme a seguir:

a) Estabelecimento de objetivos: A organização possui uma estratégia de gestão integrada e um plano de avaliação de risco que considera os objetivos e as fontes relevantes de riscos internos e externos e estabelece uma estrutura de controle para lidar com esses riscos? Existe uma relação e coerência entre as estratégias operacionais e os objetivos? Os objetivos são claramente comunicadas a todos os empregados, e se obtém *feedback* com a informação de que a comunicação foi eficaz? Os objetivos em nível de atividade, nível de programa ou de missão decorrem ou estão ligados com os objetivos e planos estratégicos da organização? Objetivos do nível de atividade são complementares, reforçam os objetivos da organização e não são contraditórios? Os

objetivos do nível de atividade são relevantes para todos os processos significativos da organização?

b) Identificação e análise dos riscos: O gerenciamento abrangente identifica os riscos utilizando diversas metodologias, conforme apropriado? Existem mecanismos adequados para identificar os riscos decorrentes de fatores externos? Existem mecanismos adequados para identificar os riscos decorrentes de fatores internos? Na identificação dos riscos, a administração avalia outros fatores que podem contribuir ou aumentar o risco a que a organização está exposta? Após os riscos terem sido identificados, a organização empreende uma profunda e completa análise dos seus possíveis efeitos? A organização tem desenvolvido uma abordagem para a gestão risco baseada na quantidade prudente de risco que pode ser aceita?

Especificamente no âmbito do setor público, foram colhidas as seguintes considerações constantes do Quadro 5 abaixo, acerca da avaliação de riscos, apresentadas por alguns autores, conforme a seguir:

No tocante ao estabelecimento de objetivos, a administração de qualquer organização de caráter público deve adotar um enfoque sistêmico onde, em vez de se priorizar tarefas estanques, que compõem a estrutura organizacional, deve-se buscar a identificação dos processos utilizados para se atingir um resultado, independente de quem as exerce.	Cruz e Glock (2003)
Todo o trabalho de identificação e análise de riscos deve ser coordenado por uma Unidade de Coordenação de Controle Interno, cuja denominação pode variar de uma para outra organização, a qual deve responsabilizar-se pela “identificação dos pontos de controle, com a participação direta de todas as unidades integrantes da estrutura organizacional”.	Cruz e Glock (2003)
Desvios de dinheiro através de falsificação de compras, recebimento de propinas, esquemas de deturpação de preços, manipulações de processos licitatórios, retenção de informações vitais, preparação defeituosa de relatórios, são exemplos de riscos relacionados com as compras no setor público.	Martins, Santos e Dias Filho (2004)

Quadro 5 – Avaliação de riscos no setor público

Fonte: adaptado de Silva (2009).

2.4.4.3 Atividades de Controle

Ching *et al* (2005, p.58, *apud* Silva, 2009), ensina que as atividades de controle representam o conjunto de procedimentos focados em cada objetivo de controle, com o fim de atenuar os riscos identificados na fase de avaliação de riscos. Tais atividades podem se caracterizar como “políticas, procedimentos e práticas adotadas pela empresa para assegurar que os objetivos operacionais sejam realizados e as estratégias para atenuar riscos executadas.”

Sob outra ótica, as atividades de controle são políticas e procedimentos para ajudar a garantir que as diretrizes de gestão identificadas como necessárias para enfrentar os riscos são realizadas. As atividades de controle podem ser divididas em três categorias, com base na natureza de objetivos da entidade a que se referem: operações, relatórios financeiros e conformidade (COSO, 1994; RAZAEE, 1995).

As atividades de controle operacional são direcionadas para gestão e controle das operações da entidade. As atividades de controle de informações financeiras destinam-se a garantir um processo confiável de produção de informações financeiras e salvaguarda dos ativos da entidade. O controle do cumprimento de conformidades é voltado para assegurar o cumprimento leis e regulamentos aplicáveis, bem como a adesão às orientações éticas e de conduta (COSO, 1994; RAZAEE, 1995).

Segundo o GAO (2001) as atividades de controle são parte integrante do planejamento da organização. Elas são essenciais para a gestão adequada de recursos, para a prestação de contas do governo e para a realização efetiva e eficientes resultados dos programas governamentais. As atividades de controle ocorrem em todos os níveis e funções da agência e incluem uma ampla gama de atividades tais como aprovações, autorizações, verificações, conciliações, exame e revisão do desempenho, as atividades de segurança, a produção de registros e documentação.

Um gestor analisará se as atividades de controle relacionadas com o processo de avaliação de risco são adequadas para assegurar que as diretivas da administração são realizadas. Ao avaliar a adequação das atividades de controle interno, o gestor deve analisar se as atividades de controle foram estabelecidas, se são suficientes em número e grau e se essas atividades estão operando efetivamente. Isto deve ser feito para cada atividade significativa (GAO, 2001).

As atividades de controle são procedimentos que, quando executadas a tempo e de maneira adequada, permitem a redução ou administração dos riscos. Compreendem o que, na sistemática dos trabalhos anteriores ao modelo COSO, era tratado como controle interno. Podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção (autorizações, segurança física, segregação de funções, normas internas e sistemas informatizados) ou de detecção (conciliações, monitoramento, revisões de desempenho e acompanhamento de atividades).

O modelo COSO I ainda expõe a seguinte idéia:

Ao selecionar as atividades de controle, a administração considera a forma como essas atividades se relacionam entre si. Em alguns casos, uma única atividade de controle aborda diversas respostas a riscos. Em outros, diversas atividades de controle são necessárias para apenas uma resposta a risco. E, ainda, em outras situações, a administração poderá constatar que as atividades de controle existentes são suficientes para assegurar a execução eficaz das novas respostas a riscos. [...] As atividades de controle são importantes elementos do processo por meio do qual uma organização busca atingir os objetivos do negócio. Elas não são executadas simplesmente por executar ou por parecer a coisa “certa ou apropriada” a ser feita. As atividades de controle servem como mecanismos de gestão do cumprimento desse objetivo (COSO, 2007, p. 67).

Em organizações menores, as atividades de controle refletem as suas características organizacionais, que incluem uma maior concentração de poder de decisão, apresentação de controles mais amplos e canais de comunicação menores. As pequenas organizações podem oferecer controles para mitigar os riscos através de uma combinação de métodos, incluindo controles de fiscalização, segregação de funções e reconciliações independentes. Podem, também, preparar e manter um nível de documentação que permita a definição de responsabilidades na condução dos trabalhos, políticas e procedimentos (IIA, 2005).

Segundo o GAO (2001), mesmo que algumas das funções e pontos a seguir possam ser de natureza subjetiva, e requeira o uso de julgamento, eles são importantes para a concepção de bons procedimentos de controle.

a) aplicação geral: Existem políticas apropriadas, procedimentos, técnicas para cada uma das atividades da organização? Os procedimentos de controle são identificados como necessários nas atividades a serem aplicadas? Os procedimentos de controle são regularmente avaliados para garantir que ainda são adequados para os fins a que se destina? A organização emprega uma variedade de procedimentos de controle adequados ao sistema de informações para garantir a sua precisão e completeza? A organização monitora o desempenho por meio de indicadores? As responsabilidades são divididas ou separadas entre pessoas diferentes reduzindo o risco de erro ou fraude?

Especificamente no âmbito do setor público, foram colhidas as seguintes considerações constantes do Quadro 6 abaixo, acerca de procedimentos de controle, apresentadas por alguns autores, conforme a seguir:

Um dos pontos de controle que merecem toda a atenção da entidade é o controle sobre a execução orçamentária.	Cruz e Glock (2003)
Há a necessidade das administrações estabelecerem manuais de rotinas internas e procedimentos de controle. Com relação aos controles contábeis e financeiros propõe a edição de instruções normativas que tratem: da emissão, liquidação, anulação, e cancelamento de notas de empenho e inscrição de restos a pagar; geração, divulgação e acompanhamento dos demonstrativos da LRF; controle diário da receita e das disponibilidades financeiras vinculadas e não vinculadas; programação financeira de curto prazo e pagadoria; entre outros.	Glock (2007)
Há a necessidade de segregação de funções entre quem autoriza, empenha, liquida e paga a despesa pública.	Brasil (2000)
Deverão ser observadas nas compras a especificação completa do bem a ser adquirido sem indicação de marca; a definição das unidades e das quantidades a serem adquiridas em função do consumo e utilização prováveis, cuja estimativa será obtida, sempre que possível, mediante adequadas técnicas quantitativas de estimação.	Lei 8.666/93
É vedada a utilização da modalidade convite ou tomada de preços, conforme o caso, para parcelas de uma mesma obra ou serviço, ou ainda para obras ou serviços da mesma natureza que possam ser realizados conjunta ou concomitantemente, sempre que o somatório de seus valores caracterizar o caso de tomada de contas ou concorrência, respectivamente, nos termos deste artigo, exceto para as parcelas de natureza específica que possam ser executadas por pessoas ou empresas de especialidade diversa daquele do executor da obra ou serviço.	Lei 8.666/93
O sistema de compras e licitações deve possuir instruções normativas que tratem das compras, licitações e contratações de obras e serviços; do gerenciamento de contratos de fornecimento de bens; do controle de estoques e do cadastramento de fornecedores.	Glock (2007)
Considerando que a administração contrata permanentemente com terceiros, visando à aquisição de bens, à prestação de serviços e à realização de obras, o controle desses atos inclui todas as suas fases, com a devida análise das licitações que devem preceder a tais contratações, nos casos e modalidades exigidos em lei.	Fernandes (1995)
Um sistema de logística e acompanhamento de compras deve considerar a responsabilidade pela entrega de materiais pelo fornecedor, mas também a responsabilidade pelo recebimento pelo comprador.	Gonzáles (2003)
A contabilidade aliada aos sistemas informatizados auxiliam de maneira eficaz o controle patrimonial de bens permanentes em suas aquisições, alienações, vendas, transferências, manutenção, entre outras movimentações.	Camelo, Gasparello e Favero (2006)
A auditoria de bens permanentes deve ser realizada com o objetivo de verificar as medidas de controle existentes relativas à incorporação, tombamento, guarda, baixa e responsabilidade pelo uso, bem como as relativas à sua movimentação, conservação e segurança.	Justa (2007)
A Administração deve realizar periodicamente o inventário físico dos bens patrimoniais em períodos não superiores a 1 (um) ano, com o objetivo de atualizar os registros e controles administrativo e contábil, e confirmar a responsabilidade dos agentes responsáveis por sua guarda.	Justa (2007)
Com relação aos controles dos bens de natureza permanente, deve ser propostas a edição de instruções normativas que tratem do registro e controle dos bens imóveis e móveis, dos inventários periódicos, da alienação, doação, inservibilidade, obsolescência, extravio e furto de bens, entre outros.	Glock (2007)
No controle de projetos e obras públicas, as administrações devem adotar instruções normativas que tratem do licenciamento, contratação, execução, fiscalização e recebimento de obras e serviços de engenharia, inclusive com transcrição de dados para o respectivo Tribunal de Contas.	Glock (2007),

Quadro 6 – procedimentos de controle no setor público

Fonte: adaptado de Silva (2009).

2.4.4.4 Informação e Comunicação

Para Razaee (1995) o componente de controle interno “informação e comunicação” considera as informações capturadas e o fluxo dessas informações através da entidade. Assim, todas as pessoas da entidade deverão receber uma mensagem clara da alta administração sobre a responsabilidade de se levar os controles internos a sério. A comunicação deve fluir em todas as direções, onde todas as informações relevantes, internas e externas, deverão ser comunicadas.

Para Linhares e Oliveira (2006, *apud* Silva, 2009) os componentes informação e comunicação dão o suporte aos controles internos, permitindo que as diretrizes traçadas pela alta administração sejam transmitidas para os funcionários, de forma a garantir que as atividades de controle sejam executadas com eficácia.

Segundo o GAO (2001) para uma organização executar e controlar suas operações, ela deve ter informações relevantes e confiáveis, financeiras e não financeiras, relativas a eventos internos e externos. Essas informações devem ser registradas e comunicadas à administração e aos outros entes dentro da organização que precisam dela em formato e dentro de um prazo que permita as pessoas realizar suas responsabilidades operacionais. Os gerentes devem considerar a adequação dos sistemas de informação e comunicação para as necessidades da entidade e para o grau de atingimento dos objetivos de controle interno.

Para isso, os sistemas de informação deverão produzir relatórios gerenciais contendo informações econômicas, financeiras, físicas e de produtividade, que possibilitarão o planejamento, controle e tomada de decisão (COSO, 1994).

Independentemente do tamanho, todas as organizações devem identificar, capturar e comunicar as informações pertinentes, na forma e prazo que possa permitir as pessoas a realizar suas responsabilidades. Boas práticas de gestão na construção da informação e processos de comunicação mais acessíveis fortalecem as práticas de controles internos sobre confiabilidade das informações. Sistemas de informação e comunicação internos em organizações menores tendem a ser menos formais do que nas grandes organizações. Porém, desempenham um papel igualmente importante. O uso da tecnologia da informação pode ajudar pequenas organizações a padronizar seus procedimentos de controles. Além disso, seus sistemas informações poderão identificar e relatar eventos externos relevantes, atividades e condições (IIA, 2005).

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização que ocorre em todas as direções, podendo ser formal ou informal. O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação (sistemas computacionais e reuniões de equipes de trabalho) e são importantes para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade, conforme disposto a seguir:

A comunicação é inerente a todos os sistemas de informações. Como já discutimos acima, os sistemas de informações devem fornecer informações ao pessoal apropriado para que este possa desincumbir-se de suas responsabilidades operacionais, de comunicação e de conformidade. Porém a comunicação também deve ocorrer em um sentido mais amplo, tratando de expectativas, responsabilidades de indivíduos e grupos, bem como outras questões importantes. [...] As comunicações devem transmitir com eficácia: a importância e a pertinência do gerenciamento de riscos corporativos eficaz; os objetivos da organização; o apetite a riscos e a respectiva tolerância; uma linguagem comum de riscos; as funções e as responsabilidades do pessoal ao conduzir e apoiar os componentes do gerenciamento de riscos corporativos. [...] A comunicação pode surgir sob a forma de manuais de políticas, memorandos, mensagens de correio eletrônico, notificações em quadros de avisos, mensagens pela Internet e mensagens gravadas em vídeo. Se as mensagens são transmitidas verbalmente – em grandes grupos, pequenas reuniões ou sessões individuais – o tom de voz e a linguagem corporal enfatizam aquilo que está sendo transmitido (COSO, 2007, p. 80-82).

Os sistemas de informação e comunicação lidam não somente com dados gerados internamente a organização, mas também com informações sobre eventos e acontecimentos externos, atividades e condições necessárias que possam influenciar o processo decisório e os relatórios externos. Uma eficaz comunicação também deve ocorrer em um sentido mais amplo, fluindo para baixo, através da organização (COSO, 1994).

Segundo o GAO (2001), mesmo que algumas das funções e os pontos possam ser de natureza subjetiva e requeira o uso de julgamento, eles são importantes para a produção de dados e informações adequadas e também para o estabelecimento e manutenção da boa comunicação e fluxo de informações.

a) Informações: A informação pertinente é identificada, capturada, e distribuídas para as pessoas certas, na forma correta e no momento adequado para permiti-los a realizar seus deveres e responsabilidades de forma eficiente e eficaz? As informações de fontes internas e externas são obtidas e fornecidas à administração como uma parte de relatórios sobre o desempenho operacional em relação aos objetivos estabelecidos? A organização assegura que internamente ocorre comunicação eficaz? A organização assegura que ocorre uma comunicação externa eficaz com os grupos que

podem ter um sério impacto sobre os programas, projetos, operações e outras atividades, incluindo orçamentação e financiamento? A organização emprega muitas e variadas formas de meios de comunicação de informações importantes com empregados e outros? A organização gere, desenvolve e revisa seus sistemas de informação em um esforço para melhorar continuamente a utilidade e confiabilidade de seu processo de comunicação de informações?

Especificamente no âmbito do setor público, foram colhidas as seguintes considerações constantes do Quadro 7 abaixo, acerca de procedimentos para informações e comunicações, apresentadas por alguns autores:

Os Gestores Públicos precisam contar com elementos de informação sobre o andamento da gestão, de forma a poder implementar correções que visem a economicidade crescente, no cotidiano da entidade.	Ribeiro Filho (1997)
Os sistemas de informação produzem relatórios que contêm informação operacional, financeira, não financeira e informação relacionada com a conformidade, e que tornam possível que as operações sejam realizadas e controladas	INTOSAI (2004)
As atividades que produzem e distribuem informação e conhecimento devem ter destaque em qualquer organização, para que essa melhore seu desempenho com vistas ao alcance efetivo de seus objetivos.	Drucker (1999)
Os governos podem se servir da Internet de várias formas, permitindo, por exemplo, acesso a informações e documentos, preenchimento de formulários interativos on-line e discussões interativas.	Stowers (1999)

Quadro 7 – Informação e comunicação no setor público

Fonte: adaptado de Silva (2009).

Finalizando, Silva (2009) destaca que é importante salientar que o modelo COSO I valoriza a transparência da ação governamental e, portanto, prevê que os diversos Planos elaborados pela gestão, devem conter objetivos e metas, os quais devem ser amplamente divulgados internamente para que todos os servidores possam saber o rumo que a entidade pretende tomar.

2.4.4.5 Monitoramento

Para Razaee (1995) o monitoramento exige que os sistemas de controle interno sejam monitorados, contínua e periodicamente, como base para manter a sua eficácia. O autor indica que monitoramento contínuo é uma avaliação permanente dos diversos componentes do sistema de controle interno, através de uma adequada avaliação do pessoal, supervisão e da implementação das recomendações fornecidas pelos auditores. A avaliação periódica pode complementar o acompanhamento contínuo e deve ser usada em uma base *ad hoc*. A frequência e o âmbito das avaliações periódicas

dependem da eficácia e resultados dos monitoramentos contínuos, bem como da avaliação dos riscos, associada com o sistema de controle interno.

Segundo o GAO (2001) deve-se avaliar a qualidade do desempenho dos controles internos. Ao considerar a extensão com que a eficácia continuada dos controles internos é monitorada, tanto por ocasião do curso atividades ou por avaliações em separado, o monitoramento contínuo ocorre durante operações normais e inclui a gestão regular e atividades de supervisão, comparações, reconciliações, e a verificação de como as pessoas tomam outras ações no desempenho de suas funções. Isso inclui assegurar que os gerentes e supervisores conhecem as suas responsabilidades dentro da estrutura de controle interno e a necessidade de se praticar o controle. Avaliações em separado são uma maneira de ter um novo olhar sobre controle interno, concentrando-se diretamente sobre eficácia dos mesmos em um tempo específico.

Para Linhares e Oliveira (2006, *apud* Silva, 2009) o monitoramento é tido como a avaliação e apreciação ao longo do tempo dos controles internos. Representa o melhor indicador de efetividade desses controles e pode ser realizado através de acompanhamento contínuo, por avaliações pontuais, ou a combinação de ambas (COSO, 1994).

O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas. Portanto, os monitoramentos eficazes compreendem: a) monitoramento contínuo; b) avaliações individuais; e c) identificação de deficiências nas informações. Como um componente chave da estrutura de controle de pequenas organizações, o acompanhamento confirma que todos os cinco componentes da estrutura de controle interno do COSO I (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão em vigor, foram devidamente projetados, e estão funcionando eficazmente.

As pequenas organizações podem reduzir o custo e o esforço de monitoramento por meio da sua implementação diretamente nos processos. Além disso, é altamente eficaz as atividades de monitoramento contínuo poderem compensar a falta de avaliações pontuais dos sistemas de controle interno, comumente encontrados em pequenas organizações. As pequenas organizações também podem tirar vantagem da facilidade de comunicar as não conformidades ("bandeiras vermelhas") para as pessoas certas (IIA, 2005)

Segundo o GAO (2001), mesmo que algumas das funções e pontos abaixo possam ser de natureza subjetiva e requeira o uso de julgamento, eles são importantes para estabelecer e manter boas políticas de controle interno referente a procedimentos de monitoramento:

a) Monitoramento contínuo: A organização possui uma estratégia para garantir que o monitoramento atual é eficaz? O sistema de monitoramento implementa avaliações em separado, onde os problemas são identificados? No processo de realização de suas atividades regulares, o pessoal da organização obtém informações sobre se controle interno está funcionando corretamente? A adequada estrutura organizacional e supervisão ajuda a fornecer a supervisão das funções de controle interno? Reuniões com trabalhadores são usadas para fornecer subsídios e comentários sobre se o controle interno é eficaz?

Especificamente no âmbito do setor público, foram colhidas as seguintes considerações constantes do Quadro 8 abaixo, acerca de procedimentos para monitoramento, apresentadas por alguns autores:

O sistema de controle interno da administração pública, através de um órgão central de controle interno, deve desempenhar diversas atividades, dentre elas as relacionadas com a auditoria interna.	Cruz e Glock (2003)
A função de auditoria interna requer processo de composição e capacitação de equipe de trabalho do supracitado órgão central de controle interno, considerando que essa atividade demanda tempo, conhecimento técnico, além de preparação quanto aos aspectos éticos e comportamentais.	Glock (2007)
Ao examinar os procedimentos adotados nas unidades das Administrações Direta e Indireta, a atividade de auditoria interna exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno da organização, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles.	Glock (2007, p.36)
Ressalta a importância da atividade de auditoria interna para a administração de uma companhia, destacando que, quando eficiente e atuante, representa um ponto forte para efeito de controle interno.	Attie (1998)

Quadro 8 – Monitoramento no setor público

Fonte: adaptado de Silva (2009).

2.4.4.6 Processo de avaliação dos componentes da estrutura do COSO I

É importante ressaltar que cada um dos cinco componentes de controle da estrutura do COSO I (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento) deve ser avaliado antes que uma opinião

possa ser emitida sobre a eficácia do sistema de controle interno de uma entidade, ou se a mesma possui os riscos identificados, mensurados e minimizados.

Em relação aos papéis e responsabilidades inerentes à observação dos cinco componentes acima citados, o modelo COSO I ensina que, nas organizações, a gerência de nível intermediário é a responsável perante o Conselho de Administração pelo acompanhamento desses cinco componentes. Ao selecionar os gestores, o conselho de administração exerce um papel importante na definição do que o mesmo espera em relação à integridade e valores éticos, passando a confirmar suas expectativas através da fiscalização de suas atividades (COSO, 2004).

Destaca-se que na estrutura de controle interno do COSO I um componente não afeta apenas o outro, em série. Os componentes interagem num processo multidirecional, conforme a Figura 83 abaixo, onde quase todos os componentes influenciam os outros (COSO, 2007):

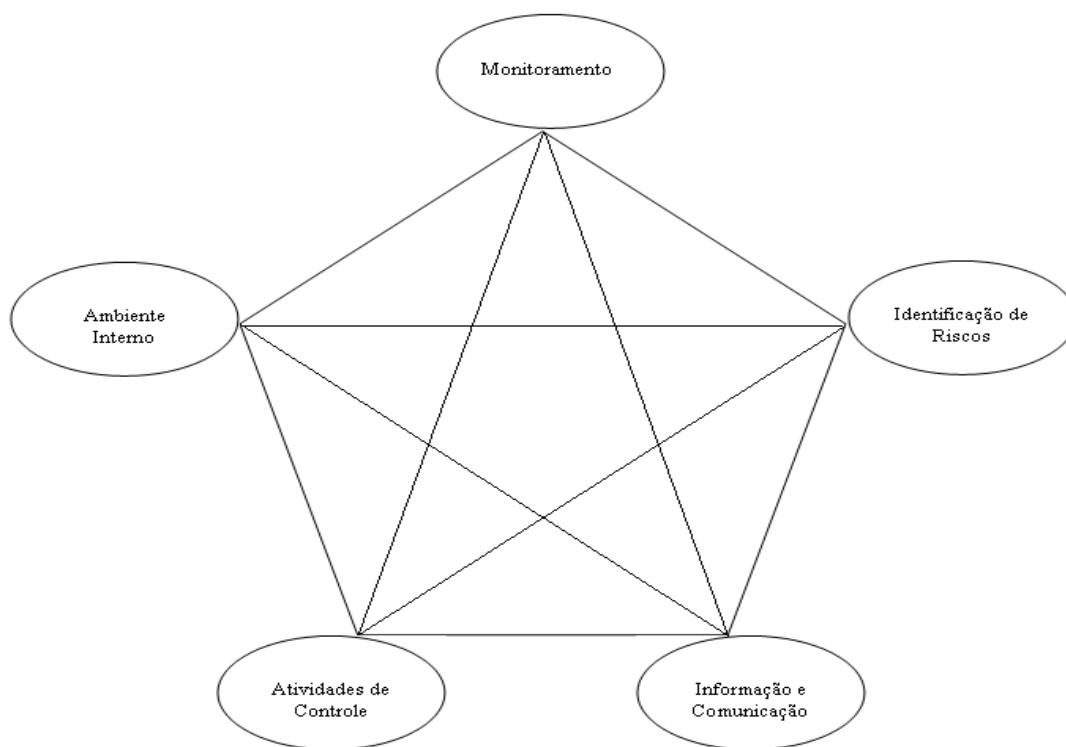


Ilustração 12 – Modelo COSO como um processo multidirecional

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.4.4.7 Estudos Relevantes sobre a aplicação da estrutura do COSO no Brasil

Esta seção apresenta os trabalhos relevantes referente a aplicação da estrutura de controle interno do COSO no Brasil, enaltecendo seus principais resultados e peculiaridades.

No âmbito nacional algumas instituições como a Universidade Federal de Santa Catarina, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Universidade de Brasília, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte e Universidade de São Paulo desenvolveram pesquisas que visavam explorar a utilização de estrutura de controle interno baseada no COSO, especificamente em organizações do setor privado, organizações do setor público, empresas de pequeno porte e organizações ligadas ao mercado financeiro.

Destaca-se também um artigo científico publicado na revista Contabilidade, Gestão e Governança, que objetivou analisar a utilização da estrutura do COSO no Banco do Brasil. A seguir serão apresentadas as conclusões decorrentes de alguns desses trabalhos as quais guardam algum tipo de relação com os objetivos do presente estudo.

A pesquisa desenvolvida por Elias (2010) teve como objetivo propor uma estrutura de controles internos para uma indústria plástica, tomando como base a estrutura de controle interno do COSO. O autor afirma que em virtude do mercado plástico ser bastante competitivo em nosso país, a eficiência nos controles internos pode gerar vantagem competitiva à empresa. A construção da pesquisa iniciou-se pela identificação dos controles internos utilizados pela empresa. Em seguida foi diagnosticada, através de questionários, a visão dos profissionais da empresa com relação aos controles e então, apresentou-se uma estrutura de controle interno para a empresa pesquisada. Com base nos resultados dos questionários, constatou-se que o quadro funcional da empresa possui uma visão singular dos processos da empresa, ou seja, ponto a ponto. Assim o autor presumiu ser importante desenvolver a cultura organizacional e esclarecer ao quadro funcional da empresa a importância do sincronismo das funções e informações dentro da empresa.

Elias (2010), após apresentar uma proposta de implantação dos procedimentos de controle interno, concluiu que existe uma forte ligação entre cada um dos preceitos ressaltados pelo COSO, uma vez que todos eles, em algum momento, se relacionarão de

maneira mais forte, sendo que nenhum dos preceitos fica totalmente isolado, pois em alguns momentos ficam mais distantes, porém sempre ligados uns aos outros.

D'Avila (2005) abordou o gerenciamento de empresas de pequeno porte em relação à sua fase de crescimento, a partir da utilização da estrutura de controle interno do COSO. Propôs avaliar a aplicabilidade da referida estrutura às empresas de pequeno porte no momento de sua transição para empresa de médio porte. D'Avila (2005) concluiu que a estrutura de controle interno do COSO pode ser aplicada em empresas de pequeno porte, mediante adaptações, no tocante à alteração do foco de divulgação externa de demonstrações contábeis pelo foco em uma boa contabilidade gerencial e detalhamento de conjunto de riscos que sejam específicos aos pequenos negócios. O autor afirma que a utilidade de um método de controle se torna relevante no momento em que um empreendedor cresce suas atividades e distancia-se da supervisão direta e contínua das operações. O autor conclui também que a estrutura do COSO abrange conceitos válidos para a fase de crescimento das empresas, mas que tais conceitos são genéricos para servirem de guia prático.

Wassally (2008) desenvolveu estudo relacionado com os controles internos no setor público, especificamente no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), onde buscou verificar o nível de harmonização conceitual e prática das normas emitidas pela SFC frente às diretrizes da estrutura do COSO e também o nível de conhecimento dos servidores sobre a estrutura do COSO. Concluiu ao final do estudo que não existia um elevado nível de harmonização entre as normas, pois as normas da SFC não abordavam os componentes da estrutura COSO. Observou também que, no setor público, são feitas vagas referências ao assunto “risco”, não sendo definidos ou contextualizados seus impactos sobre o controle interno. Como consequência foi constatada a ausência do componente avaliação de risco e a não avaliação dos controles internos relacionados ao gerenciamento de riscos. No que tange ao nível de conhecimento dos servidores da SFC verificou-se um baixo nível de conhecimento em relação à estrutura COSO e instituição INTOSAI. Observou-se também que os servidores possuem visão divergente a respeito de determinadas atividades de controle interno, podendo trazer prejuízo na avaliação dos controles internos. Foi proposta a realização de palestras para disseminação das orientações da estrutura do COSO relacionadas com controles internos.

Silva (2009) buscou verificar, por meio de pesquisa bibliográfica e de campo, o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando a estrutura de controle interno do COSO. Como resultados foram identificadas inúmeras fragilidades que deveriam ser corrigidas para que as prefeituras pudessem ter a garantia razoável do atingimento dos seus objetivos institucionais. Mesmo com exigência constitucional quanto a criação de sistema de controle interno, tal fato não representou fator suficiente para que fosse criado um órgão central de controle interno ou estabelecimento de legislação sobre o assunto. Conclui também que é baixo o grau de estruturação dos sistemas de controle interno das prefeituras pesquisadas e que isso deve servir de estímulo à realização de investimentos em pesquisas mais profundas sobre o tema, e que o controle externo poderá exercer importante papel no fortalecimento dos controles internos das prefeituras sob sua jurisdição, adotando ações educativas, induzindo a estruturação dos sistemas de controle interno das prefeituras.

Farias *et al* (2009) retrataram, por meio de estudo de caso único, a utilização da estrutura do COSO, ao analisar o seu nível de adequação no gerenciamento dos controles internos do Banco do Brasil, na visão dos gerentes da agência. O cerne da pesquisa busca a evidenciação da estrutura proposta pelo COSO na gestão de controles internos de instituições financeiras. Farias *et al* (2009) afirmam também que a estrutura do COSO, mesmo sendo recomendada por alguns organismos internacionais, não é a única metodologia de gerenciamento de controles internos e que uma metodologia eficiente dependerá dos objetivos traçados pela empresa. Concluíram que a estrutura do COSO é a melhor ferramenta de gestão de controles internos, porém não é a mais eficiente, uma vez que não existe literatura que a defina dessa forma. Por ser a única a associar elementos de gestão estratégica em seus objetivos, presume-se que seja a mais utilizada no setor financeiro. Por fim, concluíram que a visão dos gerentes exprime a aderência a estrutura do COSO no processo de gestão e alcance dos objetivos do Banco do Brasil. Ressaltam que os gerentes poderiam ter participado mais da elaboração do planejamento estratégico e da definição de ações sobre controles internos. Há a necessidade de se aprimorar a cultura de *compliance* do Banco do Brasil, com os gerentes disseminando mais essa cultura.

Santos (2009), ao desenvolver pesquisa documental em 112 empresas de grande porte do Brasil, com o objetivo de identificar as principais informações

evidenciadas pelos comitês de Auditoria e os aspectos mais relevantes que os caracterizam, concluiu que um dos itens mais importantes para o sucesso e cumprimento da missão do comitê de auditoria, que seria dar uma maior transparência às informações e independência as empresas de auditoria, reside na efetiva participação de seus membros em alguns temas como, por exemplo, o conhecimento relacionado a áreas de riscos e controles internos, como o COSO. Santos (2009) afirma que os membros do Comitê de Auditoria devem atuar de forma preventiva e com vistas a reduzir riscos e que tal procedimento envolve uma gama de conhecimentos específicos como, por exemplo, o conhecimento da metodologia COSO, muito utilizada para medir e analisar a matriz de riscos das empresas.

Antunes (2004) desenvolveu estudo cujo objetivo era a concepção de um modelo de avaliação de risco dos sistemas de controles internos no âmbito de um processo de auditoria de demonstrações contábeis, tendo como referência a estrutura do COSO, utilizando a lógica nebulosa (*fuzzy logic*) para contemplar os elementos incertos e difusos (muito alto, alto, mediano, baixo, fraco e razoável) inerentes ao ambiente de operação e aos elementos do processo de controle, que compõem de maneira representativa os fatores desse tipo de risco analisados pelos auditores independentes em uma auditoria das demonstrações contábeis. Buscou com o resultado da pesquisa permitir que venham a ser produzidos resultados mais próximos da realidade encontrada no dia a dia dos negócios, que talvez raramente indiquem situações pontuais de “sim” ou “não”, tal como exigido pelo método binário de avaliação e julgamento. Observou que o julgamento de um profissional sobre um sistema de controle interno de uma entidade é decorrência da análise dos diversos itens que o compõem e que as indagações sobre o desenho e processo de funcionamento de um sistema de controle interno não são passíveis de respostas do tipo “sim” e “não”, mas em muitos casos com expressões ambíguas do tipo “talvez”, “mais ou menos”, “quase sempre” e “em alguns casos não”. Portanto, uma estrutura de avaliação baseada numa lógica binária não consegue captar todos os predicados inerentes a cada avaliação e não consegue retratar a correta expressão da situação do sistema de controle interno.

Para simulação e testes de funcionamento do modelo utilizou-se um *software FuzzyTech 5.54*. A avaliação conceitual e operacional foi realizada através de debates e consultas a especialistas, obras literárias e alguns manuais sobre a metodologia dos trabalhos de auditoria.

Para compatibilizar a estrutura de controle interno do COSO com os fundamentos da lógica nebulosa, foram segregados os riscos do ambiente de controle do risco dos outros componentes de controle em sete classes: gestão de pessoas, modelos de decisão, infraestrutura, avaliação de risco, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Antunes (2004) concluiu que o modelo de avaliação de risco utilizando a lógica nebulosa, além de eliminar a restrição binária imposta pela lógica clássica, permite tratar de forma numérica e sistematizada conceitos ambíguos e incertos através da aplicação de uma escala psicométrica que reflete situações como “bom”, “razoável”, “de grande importância”, produzindo assim resultados mais próximos da realidade.

Carvalho (1996) investigou a interação entre risco de gerenciamento de operações com instrumentos financeiros derivativos, controles internos sobre tais riscos e a auditoria independente de demonstrações contábeis, que possui como referencial a existência, o funcionamento e a eficiência de sistemas de controles internos.

Assim, o referido autor revisou, de forma exploratória, os aspectos conceituais do risco e da auditoria de instrumentos financeiros, com o objetivo de responder questão referente à suficiência e adequabilidade dos procedimentos de auditoria para detectar, mensurar, alertar e prevenir a administração da entidade auditada quanto a possíveis consequências, e considerar a adequação das divulgações dos riscos de insucessos empresariais resultantes de operações com instrumentos financeiros derivativos. Apresentou como hipótese a inadequabilidade dos procedimentos de auditoria para controles internos, desenhados a décadas, para aplicação em transações extremamente sofisticadas. No seu referencial teórico abordou dentre outros temas os controles internos e o monitoramento e avaliação externa de risco, com enfoque na estrutura do COSO.

Por fim, Carvalho (1996) concluiu que as perdas incorridas referentes operações com instrumentos financeiros derivativos foram devidas a atividades não autorizadas ou ocultadas e que tal situação não fora detectada devido a falhas no controle e confusão gerencial. Encarou como lição os seguintes fatos: as equipes gerenciais terem o dever de compreender o negócio que gerenciam; a responsabilidade sobre cada atividade de negócio deve ser claramente estabelecida e comunicada; a segregação de funções é fundamental para qualquer sistema de controle eficaz;

controles relevantes, incluindo a gestão independente de riscos, devem ser estabelecida para qualquer atividade de negócio.

O referido autor ressalta também que se faz necessário delinear quais riscos estão presentes e qual método de redução de riscos é mais eficaz em cada circunstância. Avaliar riscos é um exercício que se pratica discriminando-os por espécie e avaliar controles internos é um exercício que se pratica discriminando-o por segmento operacional da empresa.

Peçanha (2007), ao estudar o impacto da Lei *Sarbanes-Oxley* na evidenciação contábil nos Relatórios Anuais da PETROBRAS, mais profundamente no nível de transparência das informações disponibilizado pela companhia ao mercado de Capitais, constatou que todos os processos críticos da PETROBRAS são monitorados pela Administração segundo as orientações do COSO e do COBIT, que é voltado para a tecnologia da informação.

Armando (2009), estudou a nova forma de controle interno adotado pela Secretaria de Controle Interno (Secin) da Câmara dos Deputados, e sua atuação em conformidade com sua missão e com o instrumental fornecido pelo COSO.

Como resultado, identificou que as transformações, em sua essência, se coadunam com o modelo de trabalho do COSO, sendo importante que os servidores conheçam os princípios propostos pelo COSO. Foi constatado também que a Secin tem estabelecido planos estratégicos, normas e objetivos aderentes ao exposto em oito componentes do COSO.

Foi observado que fatores desejáveis para o desenvolvimento do trabalho na área de controle interno foram disponibilizados pela Secin aos servidores como por exemplo, os valores éticos que orientem as ações e a conduta dos servidores, a estrutura organizacional adequada à realização das atividades de auditoria, a busca da realização das atividades dentro do espírito de cooperação mútua e estabelecimento de planejamento estratégico bem elaborado, onde foram fixados seus objetivos em quatro grandes perspectivas (papel institucional, processos internos, público-alvo e pessoas e tecnologia), as quais orientam e norteiam as ações e a execução das atividades de auditoria.

Na elaboração do planejamento estratégico, a Secin utilizou análise de cenário baseada na ferramenta de análise SWOT, na qual foram observados os pontos fortes e

os pontos fracos do ambiente interno, assim como a análise das ameaças e das oportunidades do ambiente externo.

Por fim, Armando (2009) concluiu que foi verificada a existência do componente monitoramento nas atividades realizadas pela Secin, tendo em vista que há acompanhamento de seu planejamento estratégico, bem assim a existência de monitoramento da administração de seus recursos humanos e materiais, assim como das atividades de auditoria, procurando realizá-lo, priorizando os seguintes aspectos: organização administrativa e planejamento e execução dos trabalhos.

2.4.4.8 Estudos relevantes sobre a aplicação da estrutura do COSO no Exterior

Esta seção apresenta os trabalhos relevantes referente à aplicação da estrutura de controle interno do COSO no exterior, enaltecendo seus principais resultados e peculiaridades.

Applegate e Wills (1999) realizaram um estudo relativo à incorporação das recomendações do COSO nos processos de auditoria interna da Companhia Boeing, como base para suas políticas de controle e procedimentos internos.

A metodologia até então utilizada pela Companhia Boeing para os trabalhos de auditoria interna foi redesenhada de modo que fosse ajustada à estrutura do COSO. Com esse novo enfoque o departamento de auditoria interna da Companhia Boeing começou a avaliar a qualidade dos controles internos cobertos em cada área de auditoria.

Nesta pesquisa algumas abordagens foram apresentadas em relação à avaliação dos sistemas de controle interno, ajustado ao modelo COSO, conforme a seguir:

- a) foi desenvolvido e testado um formulário de avaliação de controles internos;
- b) os resultados da avaliação dos sistemas de controle internos, de acordo com a estrutura COSO, foram catalogados e utilizados em relatórios gerenciais que foram apresentados a instâncias superiores como, por exemplo, o conselho de administração;
- c) foram utilizados os cinco componentes essenciais de um sistema de controle interno eficaz, estabelecido pelo COSO, para definição dos objetivos a serem auditados, avaliação dos componentes do sistema de controle interno e relato dos resultados da gestão da Companhia Boeing;
- d) cada auditoria foi concentrada em um objetivo único do COSO. Assim, cada auditor, em conjunto com a gerência, determinou o objetivo COSO adequado durante o

planejamento de sua auditoria, documentando o fato em papéis de trabalho. O objetivo dessa concentração era melhorar o foco e a eficiência da auditoria;

e) foi definido que uma auditoria operacional deve determinar se a organização está razoavelmente certa de que há ineficiências nos processos auditados;

f) foi definido que uma auditoria baseada na adequação e eficácia dos controles internos voltados para o respeito às leis e regulamentações externas está principalmente preocupada com a correlação entre as leis e procedimentos da empresa na prática (*compliance*);

g) foi definido que cada um dos cinco componentes de controle do COSO deveriam ser avaliados antes da emissão de parecer sobre a arquitetura e a eficácia do sistema global de controle interno. Portanto, cada um dos componentes COSO deveria ser abordado nas auditorias, devendo ser estabelecidos inquéritos adequados para avaliação da eficácia dos sistemas de controle internos;

h) para facilitar a compreensão e aplicação dos critérios, as avaliações dos componentes de controle se restringiam a satisfatório ou insatisfatório. Esta abordagem binária, juntamente com o apoio de raciocínio, comunicaria a informação correta. Se os controles fornecessem uma garantia razoável de que os objetivos de gestão estavam sendo alcançados, uma avaliação satisfatória seria atribuída. Uma avaliação insatisfatória seria atribuída se os controles não oferecem essa garantia;

i) os fatores de controle para o ambiente de controle foram divididos entre controles rígidos e maleáveis. Na Companhia Boeing, os controles rígidos eram representados pela estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade e políticas de recursos humanos. Os controles maleáveis incluíam a ética e o compromisso com a competência e estilo operacional da gestão. Esses controles tinham sido tradicionalmente negligenciados nas análises porque as evidências foram difíceis de obter;

j) foi definido que uma avaliação eficaz de gerenciamento de riscos exige a predefinição e compatibilidade de objetivos organizacionais, a identificação dos riscos para a consecução desses objetivos, identificação de riscos chaves, a identificação de quais riscos são críticos e a determinação das ações para mitigar esses riscos. Se qualquer um desses fatores está ausente, uma avaliação insatisfatória será geralmente justificada;

k) na análise dos sistemas de controle é prática padrão documentar as atividades de controle e os objetivos específicos relacionados com cada tipo de controle. São

considerados controles genéricos os controles financeiros, os controles relacionados com sistemas de informações e os controles operacionais.

l) deve haver uma garantia razoável de que as atividades de controle estão funcionando como previsto, com base nos objetivos organizacionais. Se a estratégia de mitigação de riscos está ausente ou não devidamente refletida nas atividades de controle, então esta condição exige uma avaliação insatisfatória dos sistemas de controle internos;

m) Em relação aos fatores de controle interno, referentes à informação e comunicação, ressaltou-se a identificação e comunicação das principais métricas para avaliação e a compreensão dos empregados no tocante as suas responsabilidades inerente aos controles e mecanismos para proporcionar resposta rápida e em tempo hábil, referente queixas e litígios com clientes, fornecedores e funcionários;

n) foi definido que a comunicação das avaliações seria feita através de um formulário de avaliação COSO, baseado nos controles acima desenvolvidos, fornecendo base suficiente para as classificações atribuídas. As avaliações de controle deveriam estar resumidas em níveis segmento de grupo e da empresa, formando uma base para os relatórios sobre o estado dos controles internos para a alta administração e o comitê de auditoria;

o) Algumas características foram consideradas como critérios para avaliação insatisfatória de sistemas de controles internos: controles rígidos inexistentes ou inadequados; a administração não possuir de forma pré-definida os objetivos relevantes; a administração não possuir uma base para determinar quais riscos são os mais críticos; a administração não possuir de forma bem clara uma estratégia adequada para mitigação dos riscos considerados críticos; controle chaves não estarem funcionando como previsto; e reclamações de clientes ou fornecedores não se resolverem ou medidas de correção não serem implementadas de forma tempestiva.

Finalizando, Applegate e Wills (1999) concluíram que a implementação COSO foi bem sucedida na Companhia Boeing, apesar de terem encontrado alguns obstáculos como a compreensão limitada da estrutura COSO pelo pessoal que realizou a análise dos sistemas de controle internos. Estes problemas foram superados através de um processo de construção de consensos, onde foram combinados alguns fatores como o envolvimento dos funcionários e direção, a gestão com orientações escritas e detalhadas e implementação de oficina de treinamento cujo objetivo era a educação no tocante a natureza, finalidade e utilização do COSO.

Para assegurar a congruência de metas, foi emitida a nova política de controle interno e procedimentos, padronizando a aplicação do COSO em toda a Companhia Boeing. Para isso o apoio da alta administração foi fundamental.

Luthy e Forcht (2006) investigaram uma série de leis e regulamentos que possuem implicações importantes para a gestão da informação e sistemas de controle interno. Para tanto, seu estudo abordou a Lei *Sarbanes-Oxley*, de 2002, e o tratado global de regulação denominado Acordo de Basiléia II, de 2004, apresentados como exemplos representativos onde há impactos significativos ou implicações para a gestão da informação. Luthy e Forcht (2006) inferem também que sistemas de gerenciamento de informações que não consideram todas as áreas dos riscos enfrentados por uma organização podem ostentar riscos inaceitáveis que podem levar a efeitos adversos e consequências ruins para a organização.

O objetivo do estudo foi fornecer uma compreensão geral e valorizar os reais impactos das leis e regulamentos sobre o projeto e operação de sistemas de informações para a gestão. O trabalho descreveu dois quadros que são apresentados como exemplos representativos de uma série de estruturas relacionadas a diversas informações sobre problemas de gestão, o COSO (1994) e o COBIT (2000).

Segundo Luthy e Forcht (2006), com a promulgação da Lei *Sarbanes-Oxley* foram estabelecidas normas de conduta com a intenção de reduzir o risco de perdas associadas com as companhias abertas. A Lei *Sarbanes-Oxley* trouxe entendimentos de que pode haver algumas áreas de preocupação para a gestão de informações que não são específicas para relatórios financeiros. Portanto, uma avaliação mais abrangente em relação ao especificado pela Lei *Sarbanes Oxley* pode ser indicada quando se consideram todos os aspectos da gestão da informação.

A Lei *Sarbanes-Oxley* exige que a avaliação da eficácia dos controles internos de uma companhia baseia-se num quadro de controle que é reconhecido e estabelecido por um corpo de especialistas, depois de ter sido analisado e revisto, num processo que são considerados os comentários das partes interessadas. Sugere que a estrutura de controle interno do COSO I, é um quadro adequado para fins de da avaliação da administração, juntamente com outros quadros apropriados.

Finalizando, Luthy e Forcht (2006) destacaram que um crescente número de leis e regulamentos, com impacto na gestão da informação, influenciou as funções das organizações de diversas maneiras. Mesmo que uma lei ou um regulamento possa ser

silencioso sobre questões referentes à gestão da informação, a difusão da Tecnologia da Informação (TI) nas organizações possibilita o fluxo de informações sobre os potenciais impactos. O cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis e utilização dos quadros de avaliação da conformidade fornecer um valioso recurso para os gestores de informação.

Fadzil *et al* (2005), ao estudarem se os departamentos de auditoria interna das empresas listadas na Bursa Malaysia estão em conformidade com as normas para a prática profissional de auditoria do Instituto de Auditores Internos IIA (2000), verificaram que a gestão do departamento de auditoria interna, a competência profissional dos auditores, a objetividade e a revisão dos trabalhos influenciam significativamente os aspectos de monitoramento do sistemas de controle interno.

Afirmam que o desenvolvimento e a qualidade do trabalho de auditoria influencia significativamente os aspectos relacionados com a informação e comunicação dos sistema de controle interno, enquanto que o desempenho do trabalho de auditoria, a competência profissional e a objetividade influenciam significativamente os aspecto do ambiente de controle dos sistemas de controle interno. A pesquisa mostrou também que a conformidade com as práticas de auditoria interna influenciam parcialmente certos aspectos da qualidade dos sistemas de controle interno.

Bierstaker e Thibodeau (2006) investigaram se a utilização de um questionário ou um formato de documentação narrativa poderia afetar o desempenho de um auditor, por ocasião da identificação de deficiências em um sistema de controle interno. Para isso, utilizaram uma abordagem de experimento de campo com uma amostra de 73 auditores com diferentes níveis de experiência.

Bierstaker e Thibodeau (2006) verificaram que os auditores que preencheram um questionário de controle interno corretamente identificaram mais deficiências na concepção dos controles internos do que os auditores que prepararam uma narrativa.

Os resultados sugerem que o formato de questionário documentado estimula o conhecimento de um auditor sobre o controle interno existente, reforçando e beneficiando, assim, seu desempenho na identificação de deficiências de projeto de controles internos. Estes resultados sugerem que existem benefícios importantes para os auditores, que podem ser perdidos, se os mesmos optarem por não usar questionários para avaliação do controle interno. Estes achados têm implicações importantes para

profissionais e organismos que parecem estar longe da utilização de questionários de controles internos padronizados.

2.5 O Projeto Contas

Segundo a Portaria Normativa – TCU nº 189/2009 (TCU, 2009b), até o ano de 2008 o desempenho da gestão pública não era objeto de análise nas prestações de contas, isso devido a falta de visão dos programas finalísticos¹⁰ do governo nas respectivas contas. Assim, a avaliação da gestão com base no desempenho não era o foco do exame dos processos de contas anuais.

Nesse contexto, o Projeto Contas foi concebido com foco na redefinição do instrumento da prestação de contas, que engloba as Tomadas de Contas (TC) e Prestações de Contas (PC), de modo a promover maior “*accountability*” da administração pública, servindo como base para seleção de órgãos e unidades gestoras que terão suas contas julgadas pelo TCU.

O Projeto Contas possui vinculação estratégica ao Plano Estratégico do TCU e aborda os seguintes objetivos:

- a) Contribuir para a melhoria do desempenho da administração pública;
- b) Estimular a transparência da gestão pública;
- c) Estimular o controle social;
- d) Ampliar a divulgação de resultados da gestão pública e das ações de controle;
- e) Atuar em cooperação com órgãos públicos e com a rede de controle;
- f) Reduzir o tempo de apreciação de processos;
- g) Atuar de forma seletiva em áreas de risco e relevância;
- h) Aperfeiçoar a estrutura legal e normativa de suporte ao controle externo;
- i) Aperfeiçoar instrumentos de controle e processos de trabalho;
- j) Ampliar e facilitar o acesso e a compreensão às informações sobre a gestão pública;

¹⁰ Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, ou seja, quatro anos. O programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando à solução de um problema ou o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade. Os Programas Finalísticos são aqueles que resultam bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade, cujos resultados sejam passíveis de mensuração (MTO, 2010).

- k) Promover o intercâmbio de informações, conhecimentos e metodologias de trabalho e a realização de trabalhos conjuntos com órgãos públicos e entidades que subsidiem o exercício do controle;
- l) Atuar proativamente no aperfeiçoamento da legislação de suporte ao controle externo; e
- m) Mapear e racionalizar os principais processos de trabalho do TCU.

Devido à grande quantidade e à extensão dos conteúdos dos processos de contas recebidos pelo TCU, para agregar valor às contas, reduzindo-se o tempo médio de exame e julgamento e produzindo resultados mais efetivos, o Projeto Contas propõe uma solução, ao focar o seu trabalho em contas de maior significância para as políticas públicas, de forma a contribuir para avaliação da gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ), conforme a seguir:

A diversidade e a generalidade dos conteúdos dos atuais processos de contas, muitos dos quais irrelevantes para análise no caso concreto, associada ao grande número de contas apresentadas anualmente ao Tribunal para julgamento e ao reduzido número de analistas alocados no exame desses processos, bem como a inexistência de procedimentos previamente definidos para verificação desses conteúdos, contribuem para produzir uma atividade intempestiva, de baixo valor agregado, alto custo financeiro e reduzidos resultados, quer quanto a um eficaz controle da conformidade dos atos de gestão dos responsáveis, quer quanto a uma efetiva avaliação do desempenho da gestão nas unidades jurisdicionadas implicadas (TCU, 2009b).

Destaca-se que o tempo médio em que um processo de contas permanece, a partir da autuação, nas unidades técnicas do TCU, localizadas na sede, ultrapassa dois anos, enquanto em algumas unidades regionais é de mais de três anos.

Um dos pontos centrais do Projeto Contas é a utilização do modelo COSO I, como referência de análise de sistemas de controles internos. De outra forma, o Projeto Contas enfatiza a gestão dos riscos corporativos, com base em princípios de boa governança.

Por fim, a partir da instituição da Instrução Normativa – TCU nº 57/2008 (TCU, 2008) tornou-se possível o TCU atuar de forma mais seletiva no tocante às prestações de contas anuais das UJ. Como exemplo, de um universo de aproximadamente 1650 processos de contas anuais analisados e julgados nos exercícios anteriores, o TCU julgou, relativamente ao exercício de 2008, somente 562 processos. Entretanto, não obstante a redução numérica, ainda não foram revisados os conteúdos

das peças que compõem os processos de contas, de forma a torná-los mais efetivos para avaliação da gestão dos responsáveis.

3. METODOLOGIA

3.1 Introdução

Conforme indica Demo (2009), a metodologia consiste no estudo dos caminhos e dos instrumentos usados para se construir o conhecimento que será materializado por meio das conclusões e achados. Segundo o autor, a pesquisa científica é a razão fundante da vida acadêmica e carece de método, conforme disposto a seguir:

Embora apenas instrumental, é indispensável sob vários motivos: de um lado, para transmitir à atividade marcas de racionalidade, ordenação, otimizando o esforço; de outro, para garantir espírito crítico, contra credulidades, generalizações apressadas, exigindo para tudo que se diga os respectivos argumentos; ainda, para permitir criatividade, ajudando a devassar novos horizontes (DEMO, 2009, p.12).

Da mesma forma, Laille e Dionne (1999), indicam que para o desenvolvimento da pesquisa científica, é imprescindível que o trabalho seja feito com método, de forma a assegurar a confiabilidade e validade dos dados alcançados. De outra forma, afirmam que a pesquisa proporciona aumento de saber e possibilita o alcance ao conhecimento verdadeiro, isso se levando em consideração as limitações da pesquisa. Para isso, o método indica os procedimentos que orientam e auxiliam a pesquisa no tocante a sua realização com eficácia.

Com esse enfoque, apresenta-se neste capítulo a metodologia que foi utilizada para o desenvolvimento deste estudo que, em linhas gerais, buscou investigar e construir conhecimentos sobre a seguinte questão ou pergunta de pesquisa:

O ambiente e contexto do DA está em consonância com a estrutura de controle interno do COSO I, proeminente junto às organizações do setor privado, possibilitando ao OCG o alcance dos propósitos esperados pelo TCU, no tocante aos resultados públicos?

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p.4), “a literatura contempla a concepção de que a geração do conhecimento se processa em quatro níveis ou polos: epistemológico, teórico, metodológico e técnico.” O autor indica que a ordem de apresentação desses quatro níveis ou polos não é causal, e que os mesmos possuem as seguintes características:

O polo epistemológico exerce uma função de vigilância crítica da pesquisa. Nele são consideradas dimensões como a explicação das problemáticas de pesquisa e a produção do objeto científico; e consideradas concepções como as de causalidade, validação e cientificidade. O polo teórico orienta a definição das hipóteses e a construção dos conceitos. [...] Compreende aspectos como teoria, modelos, construtos e hipóteses. O polo metodológico contempla dimensões relacionadas com os diversos modos de tratar a

realidade. [...] O polo técnico guia os procedimentos de coleta de dados e sua transformação em informações pertinentes à problemática da pesquisa. A esse polo estão diretamente ligadas as estratégias ou delineamentos de pesquisa e as técnicas para a coleta de informações, dados e evidências - escolhas práticas feitas pelos pesquisadores para permitir o encontro com fatos empíricos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.4).

Portanto, este capítulo se desenvolve tendo como elemento central o polo técnico.

Com o objetivo de verificar se a estrutura de controle interno do COSO I está em consonância com o ambiente e contexto do DA do OCG, optou-se pela adoção de duas linhas de ação, uma voltada para verificação da harmonização teórica dos documentos utilizados pelo DA, em relação à estrutura do COSO I, e outra voltada para a verificação da harmonização de processos e princípios adotados pelo DA em relação à estrutura do COSO, denominada harmonização prática.

3.2 Natureza da pesquisa

Em termos de natureza, a abordagem desta pesquisa é qualitativa, pois a mesma procurou capturar as percepções dos três Encarregados de Divisão, todos de nível superior, e de vinte servidores de nível superior e médio do Departamento de Aquisição (DA), com o objetivo de entender o dinamismo, a atuação e o funcionamento do seu sistema de controle interno, tendo como referência a estrutura de controle interno do COSO I.

Martins e Theóphilo (2009) ensinam que na pesquisa qualitativa o pesquisador preocupa-se em entender, compreender e descrever os comportamentos humanos por meio de quadros de referência.

Assim, a pesquisa qualitativa possui como uma de suas principais características a descrição de situações, pessoas, acontecimentos e reações, inclusive com transcrição de relatos, pois um pequeno detalhe pode ser essencial para o entendimento da realidade. Esse tipo de pesquisa possui preocupação com o processo, pois o comportamento de determinado fenômeno depende da interação de diversos fatores (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Para isso, foi de suma importância o desenvolvimento do trabalho de campo, participativo, onde se procurou descrever e identificar as tendências e padrões da estrutura de controle interno do DA.

A pesquisa de campo consistiu na coleta direta de percepções no local em que acontecem os fenômenos, ou seja, nos locais de trabalho. Segundo Rea e Parker (2002)

a pesquisa de campo, quando desenvolvida como técnica em ciências sociais, tem apresentado credibilidade, a partir de sua aceitação maciça e também devido o seu uso em instituições acadêmicas.

Rea e Parker (2002) afirmam que o pesquisador precisa estar consciente de que a pesquisa de campo é somente um entre vários métodos alternativos associados ao processo de coleta de dados, não se confundindo com a coleta de dados em si, e que se realiza fora do laboratório, no próprio terreno das ocorrências, com objetivos preestabelecidos.

Um aspecto positivo e que proporciona um melhor entendimento e desenvolvimento da pesquisa de campo, residiu no fato de que este pesquisador também é militar e já atuou por cerca de dois anos e meio no DA do OCG, entre os anos de 2007 e 2009.

Para Demo (2009) a pesquisa participante possui duplo desafio que a torna muito complexa: o de pesquisar e o de participar. Faz-se de forma aproximativa, uma vez que se assemelha a um projeto de vida. Para o autor a pesquisa participativa apresenta três momentos essenciais:

O primeiro, entendido como autodiagnóstico, onde ocorre a confluência entre o conhecimento científico e o saber popular. O segundo momento, que ocorre a partir autodiagnóstico, consiste na construção de estratégia de enfrentamento prático dos problemas detectados, no estabelecimento de prioridades, na busca de recursos e na ação efetiva. O terceiro momento consiste na estratégia para garantir competência no enfrentamento desses problemas.

Quanto aos fins, a pesquisa é exploratória, uma vez que possui como objetivo a investigação e análise de sistemas de controles internos à luz da estrutura de controle interno do COSO I, em órgãos e entidades do setor público federal, especificamente na área do Ministério da Defesa. A temática é pouco explorada no setor público, em virtude da estrutura de controle interno do COSO ser proeminente junto às organizações do setor privado.

Segundo Vasconcelos (2002) a pesquisa exploratória constitui-se numa pesquisa temática, porém com foco mais amplo e aberto, para a investigação de fenômenos e processos complexos e, principalmente, pouco conhecidos ou pouco sistematizados, passíveis de várias perspectivas de interpretação, sejam eles teóricos, culturais, sociais, técnicos ou históricos.

Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e de campo utilizando-se o estudo de caso único como estratégia de pesquisa. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54) “a pesquisa bibliográfica é estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”, pois visa à construção da plataforma teórica do estudo. Seguindo essa linha, procurou-se explicar e discutir a estrutura de controle interno do COSO I, com base em referências publicadas em livros, artigos científicos, teses e dissertações.

O “primeiro livro” utilizado foi a obra publicada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, o *Internal Control – Integrated Framework* (COSO, 1994). Outras publicações na área do controle interno, incluindo o setor público e privado, controle de gestão, gestão organizacional e governança corporativa no setor público também foram utilizadas. Para o conhecimento de estudos atualizados foram utilizados artigos científicos, teses e dissertações.

A pesquisa documental baseou-se em análise de documentos como Acórdãos, Instruções Normativas, Decisões Normativas e Portarias do Tribunal de Contas da União (TCU), assim como diretrizes da INTOSAI.

Conforme disposto por Martins e Theóphilo (2009, p. 55), a pesquisa documental tem semelhanças com a pesquisa bibliográfica. A principal diferença entre elas decorre da natureza das fontes, pois a pesquisa bibliográfica utiliza fontes secundárias e a pesquisa documental emprega fontes primárias, que ainda não foram objeto de análise.

Sob outro enfoque, optou-se pelo desenvolvimento de estudo de caso único com enfoque revelador, em virtude de a estrutura do DA ser inacessível à investigação externa, devido às peculiaridades militares.

Assim, o estudo de caso objetiva realizar uma profunda descrição, interpretação, análise e compreensão do sistema de controle interno do DA, dentro do seu ramo de atuação e cotidiano, englobando condições contextuais, tendo como referência precípua a estrutura de controle interno do COSO I e aspectos operacionais do OCG objeto do estudo, os quais serão considerados como a plataforma teórica do estudo de caso, explorada no referencial teórico.

Segundo Yin (2010), o estudo de caso é utilizado em muitas situações, gerando contribuição para o conhecimento de fenômenos individuais, grupais e organizacionais. É o exame preferido de eventos contemporâneos, cujos comportamentos relevantes não

possam ser manipulados. Segundo o autor o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real, tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos.

Sobre o enfoque revelador do estudo de caso único, Martins e Theóphilo (2009) ainda citam o seguinte:

Quando um estudo de caso escolhido é original e revelador, isto é, apresenta um engenhoso recorte de uma situação de uma situação complexa da vida real cuja análise-síntese dos achados tem a possibilidade de surpreender, revelando perspectivas que não tinham sido abordadas por estudos assemelhados, o caso poderá ser qualificado com importante, e visto em si mesmo como uma descoberta: oferece descrições, interpretações e explicações que chamam a atenção pelo ineditismo (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.62).

Corroborando o disposto por Martins e Theóphilo (2009, p.62), Yin (2010, p. 72), ao discorrer sobre as justificativas para desenvolvimento de projetos de caso único, apresenta algumas justificativas, sendo uma delas o caso revelador, indicando que esta situação “existe quando um investigador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno previamente inacessível à investigação da ciência social.”

O autor ressalta também que, quando outros investigadores possuem as mesmas oportunidades e podem revelar alguns fenômenos, anteriormente inacessíveis a outros cientistas, essa condição justifica a utilização de estudo de caso único, com base em sua natureza reveladora.

Conforme ressaltado por Martins e Theóphilo (2009) o estudo de caso não apresenta rigidez ou sistematização em relação às etapas para sua condução. Todavia é possível criar um plano de ação ou seqüência lógica de procedimentos a partir de questões orientadoras iniciais, passando pela coleta de evidências, análise dos resultados, validação até se chegar às conclusões.

Yin (2010, p. 106) denomina essa seqüência lógica de procedimentos de protocolo. O autor indica que o protocolo contém os procedimentos e regras gerais a serem seguidas no seu uso, sendo “uma maneira importante de aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e se destina a orientar o investigador na coleta de dados de um caso único [...]”.

Assim, no protocolo proposto para este estudo de caso foram definidos, de forma detalhada, os passos importantes e necessários para o desenvolvimento da pesquisa, contendo a visão geral do projeto do estudo de caso (objetivos e leituras

relevantes sobre o tópico investigado); os procedimentos de campo (acesso aos locais, procedimentos e fontes de dados); as questões de estudo de caso, que são questões específicas que o investigador deve ter em mente na coleta de dados e potenciais fontes de informações; e o guia para a produção dos achados.

Dessa forma, a partir de agora, este estudo apresenta as questões de estudo de caso construídas:

√ É possível o DA do OCG utilizar a estrutura de controle interno do COSO I para a concepção e condução do seu sistema de controle interno?

√ Os aspectos das cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I são perfeitamente identificáveis por ocasião da observação da execução das tarefas cotidianas do DA?

√ Os aspectos operacionais e o ambiente de negócio do DA favorecem a utilização da estrutura de controle interno do COSO I?

√ Existem outros modelos de referência à gestão, na área de controle e governança, que podem ser aplicados no ramo de atuação (compras governamentais) e contexto (cadeia logística) do DA?

Com base nas questões de estudo de caso formuladas, as quais podem ser entendidas como situações, com cunho exploratório, criadas para serem defendidas ou demonstradas, o estudo de caso foi desenvolvido considerando o DA como unidade de análise do caso. Essas questões procuraram refletir as proposições da pesquisa (P1, P2 e P3), construídas por meio da revisão teórica sobre a estrutura do COSO I e temas correlatos, e serviram como fonte de orientação (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

3.3 Coleta e análise dos dados

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p.65) “se a coleta de dados não for corretamente planejada, todo o trabalho de pesquisa do estudo de caso poderá ser posto em risco, e tudo o que for feito estará perdido.”

Yin (2010) destaca o princípio das múltiplas fontes de evidência que de alguma forma poderão ajudar a tratar dos problemas de estabelecimento da validade do constructo e da confiabilidade da evidência do estudo de caso.

Dessa forma, a coleta de dados foi dividida em quatro etapas.

Inicialmente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental sobre a estrutura de controle interno do COSO I e temas correlatos como governança corporativa no setor público, gestão pública, gestão organizacional, controle de gestão e

controles internos (setor público e privado), com o objetivo de subsidiar a verificação do nível de harmonização teórica, entre os conceitos e diretrizes de controle interno utilizados pelo DA formalizados em documentos e a literatura sobre a estrutura do COSO I, e reunir em um roteiro os tópicos e variáveis a serem verificadas nos trabalhos de campo por meio de entrevistas individuais, semi-estruturadas.

Em segundo momento, foi feita a verificação da harmonização teórica, onde foram analisados os seguintes documentos: Planejamento Estratégico, Regimento Interno, Regulamento e Ordem interna nº 10-01 que estabelece procedimentos e responsabilidades para o funcionamento da sistemática de aquisição de materiais. O manuseio desses documentos foi muito importante para corroborar e aumentar as evidências provenientes de outras fontes.

Em terceiro lugar, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas com o Coordenador Geral do Projeto Contas, que exerce a função de Analista de Controle Externo no Tribunal de Contas da União (TCU), e com os três Encarregados de Divisão do DA, servidores com atuação em nível gerencial, para que os mesmos pudessem opinar e externar suas percepções, experiências e tendências sobre as variáveis estabelecidas na pesquisa bibliográfica sobre a estrutura do COSO I.

Cabe ressaltar que as entrevistas realizadas com os três Encarregados de Divisão do DA buscaram também identificar os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno utilizados pelo DA na condução de suas tarefas e atividades cotidianas.

As entrevistas foram realizadas com o auxílio de um roteiro composto por perguntas abertas, que possibilitaram a sistematização das respostas. Nas entrevistas buscou-se evidências confirmatórias para os tópicos e variáveis constantes do roteiro. O roteiro consta do Anexo A deste estudo.

As perguntas foram elaboradas com o objetivo de extrair as percepções e o maior número de informações relevantes, no tempo disponível.

No tocante à coleta de evidências relevantes para o estudo de caso, para Vergara (2009, p. 3) a “entrevista é uma interação verbal, uma conversa, um diálogo, uma troca de significados, um recurso para se produzir um conhecimento sobre algo.” A entrevista individual, que se estabelece entre um entrevistador e um entrevistado, possui estrutura aberta quando possui “o objetivo de explorar de maneira mais ampla uma

situação, seja fazendo perguntas diretas, seja inserindo-as no meio de uma conversa que inclua outros pontos.”(VERGARA, 2009, p.15).

Para Rubin e Rubin (1995, *apud* Yin, 2010) as entrevistas são conversas guiadas, não investigações estruturadas, observando uma linha de investigação consistente, fluida e não rígida na entrevista de estudo de caso.

Cannell e Kahn (1974, *apud* Vergara, 2009) indicam que as entrevistas, em comparação com outros métodos de coleta de informações, são úteis quando se quer obter informações que estão dentro de cada indivíduo e que dizem respeito a experiências e ou tendências observadas.

Martins e Theóphilo (2009) abordam a entrevista como técnica de coleta de informações da seguinte forma:

Trata-se de uma técnica de pesquisa para a coleta de informações, dados e evidências cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador. [...] Diz-se que a entrevista é estruturada quando orientada por um roteiro previamente definido e aplicado para todos os entrevistados. Por outro lado, na condução de uma entrevista não estruturada o entrevistador busca obter informações, dados, opiniões e evidências por meio de uma conversação livre, com pouca atenção a prévio roteiro de pergunta (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.88).

Cabe ressaltar que as visitas para a realização das entrevistas foram previamente agendadas e que os entrevistados receberam orientação e informações prévias sobre a estrutura de controle interno do COSO e temas correlatos, como também sobre suas publicações e principais trabalhos. As visitas ocorreram no período de 02 a 21 de maio de 2011.

Em quarto lugar, foram aplicados questionários, com perguntas fechadas, em vinte servidores, sendo quatro de nível superior e dezesseis de nível médio, todos desempenhando tarefas executórias no âmbito do DA. O questionário com perguntas fechadas consta do Anexo B deste estudo.

Após a análise da harmonização teórica e de posse das opiniões dos entrevistados e respondentes dos questionários aplicados, foram identificados os níveis de proximidade e afastamento entre os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno utilizados pelo DA e aqueles sugeridos como indispensáveis pela literatura atinente a estrutura de controle interno do COSO I.

3.4 Apresentação do roteiro da entrevista e questionário

O roteiro de entrevista e o questionário sobre a estrutura de controle interno do COSO I foram divididos em sete blocos de questões conforme a seguir:

1. Identificação do entrevistado/respondente e conhecimento do DA;
2. Verificação do conhecimento dos entrevistados sobre os princípios e práticas da estrutura de controle interno do COSO I;
3. Ambiente de controle;
4. Avaliação de riscos;
5. Procedimentos de controle;
6. Informação e comunicação;
7. Monitoramento; e
8. Aplicabilidade da estrutura de controle interno do COSO I.

A entrevista objetivou deixar o entrevistado relatar a situação da gestão e aspectos administrativos do DA referente seus principais processos, respectivos objetivos, riscos inerentes, sistemas de controle existentes para mitigação dos riscos, os aspectos mais relevantes da gestão e os principais óbices e gargalos observados que de alguma forma possam impactar a gestão, positiva ou negativamente.

Assim, no próximo capítulo, a partir da descrição do caso, o método de discussão (análise qualitativa) se deu por meio da comparação, por proximidade ou afastamento, entre as informações obtidas (análise da harmonização teórica e análise da percepção dos respondentes) e as teorias e princípios apresentados no referencial teórico sobre a estrutura do COSO I.

3.5 Limitações do método

Ressalta-se que os resultados encontrados neste estudo de caso limitam-se ao DA do OCG, elemento organizacional estudado, não sendo possível generalizar os achados deste estudo para outras organizações ou setores.

Demo (2009) destaca que tudo em ciência é discutível, sobretudo nas ciências sociais. Não há teoria final, prova cabal. O autor enfatiza que essa é uma característica da ciência social e não uma fraqueza, o que reforça a necessidade de permanente pesquisa, seja porque a realidade nunca se esgota, seja porque a maneira como a realidade é tratada sempre poderá ser questionada.

Embora tenham sido utilizadas metodologia e sistematização recomendada para estudo de caso único, com a utilização de múltiplas fontes de evidências, com o intuito

de reduzir ao máximo o julgamento subjetivo do investigador na coleta e análise de dados, alerta-se quanto à manutenção de cautela, tendo em vista que não se pode garantir que as observações realizadas pelo pesquisador tenham coberto todos os pontos importantes requeridos por estudos desta natureza. Cabe ressaltar que as opiniões dos entrevistados não podem ser tratadas como generalização da percepção de todos os outros componentes do DA ou do OCG.

De outra forma, cabe destacar também que em virtude de ter sido estudado fenômeno inacessível a ampla investigação da ciência, tal fato poderá se tornar um entrave para validações posteriores, realizadas por outros pesquisadores.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 O Caso – Órgão de Compra Governamental

Neste capítulo é descrito o estudo de caso realizado no Órgão de Compra Governamental (OCG), com ênfase no contexto de sua criação e nos seus aspectos operacionais.

O sistema de abastecimento da Marinha, no qual o OCG está inserido, possui quatro tipos de órgãos de execução: os órgãos técnicos, os órgão de controle de inventário, os órgãos de compra e os órgãos de distribuição. Essa estrutura atende à função logística suprimento, que possui como fases básicas a determinação de necessidades, a procura, a obtenção e a distribuição.

Os órgãos técnicos estabelecem as especificações das várias categorias de materiais que serão adquiridos, o órgão de controle de inventário determina as necessidades de aquisição, sobretudo o que comprar, quando comprar e em quais quantidades. O órgão de compra, neste estudo denominado OCG, de posse dessas informações, realiza as licitações, e no caso da mesma já ter sido realizada, providencia a aquisição dos materiais junto ao comércio. Depois de efetuada a aquisição, os fornecedores entregam os materiais adquiridos diretamente aos órgãos de distribuição que transferem os materiais para as organizações militares da Marinha sediadas em várias regiões de nosso país.

Especificamente sobre a fase da aquisição, o OCG é um estabelecimento de apoio, com sede na cidade do Rio de Janeiro, criado em 1993. O OCG resultou do desmembramento de um Órgão de Controle de Estoque criado em 1955, que foi extinto em 1993, ficando as suas atribuições cometidas a dois Órgãos dentro da estrutura de abastecimento de materiais para a Marinha: Órgão de Controle de Inventário e o Órgão de Compras Governamentais (OCG).

De acordo com o disposto em seu planejamento estratégico, o OCG possui a tarefa de promover a procura e a aquisição do material cuja responsabilidade lhe seja atribuída com o propósito de contribuir para as atividades de abastecimento de inúmeras categorias de materiais. Cultiva ainda os seguintes valores na busca da excelência de suas atividades:

- . **Honestidade** – ser honestos nos relacionamentos com o público interno e externo;
- . **Ética** – atendimento aos padrões morais de acordo com as crenças básicas da sociedade, leis, regulamentos e expectativas públicas;

- . **Excelência** – prestação de serviços de alta qualidade aos clientes;
- . **Criatividade** – estabelecimento de condições favoráveis para a geração de novas ideias para a solução de problemas ou para a realização de trabalhos ou atividades;
- . **Compromisso com os clientes** – busca de relações saudáveis, profícuas e eficazes com os clientes, sejam eles internos ou externos, baseadas na compreensão das necessidades mútuas;
- . **Espírito integrador** – busca da integração com as demais instituições e com os fornecedores, com o objetivo de prover soluções para o atendimento das necessidades e demandas impostas; e
- . **Camaradagem** – cultivo de um ambiente de trabalho baseado na lealdade entre todos os membros e na cooperação para o cumprimento das tarefas.

O OCG possui como visão de futuro, até 2012, tornar-se um órgão de referência no processo de aquisição no país para suprir as necessidades das organizações militares da Marinha, fruto da credibilidade adquirida pelos seus serviços e pela capacitação reconhecida de seu pessoal.

O OCG atua na aquisição de diversas categorias de materiais como materiais comuns, englobando materiais de segurança, marinharia, cama e mesa, expediente e cozinha; itens de fardamento, compreendendo uniformes, tecidos, calçados e complementos; gêneros alimentícios; viaturas administrativas e similares; medicamentos; material de consumo laboratorial, cirúrgico, odontológico e hospitalar; combustíveis, lubrificantes e graxas; e, por último, munições.

Para cumprimento dessa tarefa, o OCG possui como titular um Diretor que é auxiliado por uma Assessoria para Assuntos Jurídicos, um Serviço de Secretaria e Comunicações e por um Vice-diretor que possui três Departamentos sob sua subordinação direta, conforme apresentado na Ilustração 13 abaixo: o Departamento de Aquisição; o Departamento de Administração; e Departamento de Acompanhamento.

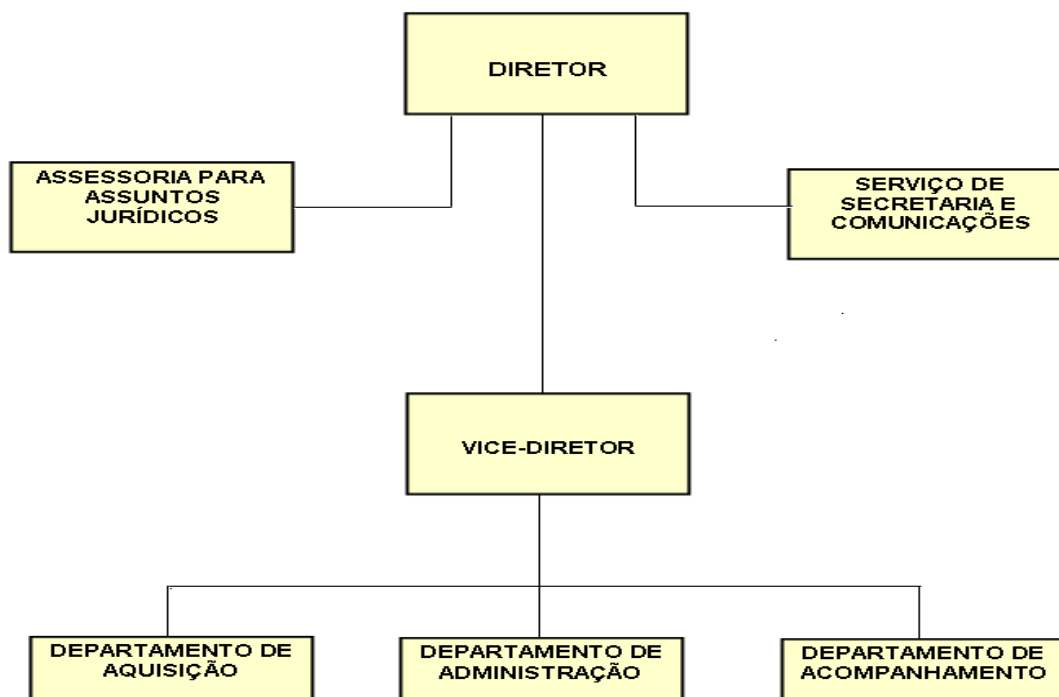


Ilustração 13 – Organograma do OCG

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao Departamento de Aquisição (DA) compete: supervisionar as atividades relativas à aquisição, no País, de diversas categorias de materiais, com base na demanda estabelecida pelo órgão de controle de inventário; e supervisionar as atividades de aquisição referentes aos processos licitatórios realizados. Especificamente possui as seguintes tarefas, sob a responsabilidade de três Divisões:

- a) promover os processos de aquisição relativos às necessidades apresentadas pelo órgão de controle de inventário;
- b) coordenar e controlar os processos de aquisição desde a sua abertura até o arquivamento;
- c) elaborar e executar os processos de licitação, bem como de suas inexigibilidades ou dispensas;
- d) emitir as ordens de compra;
- e) controlar e aplicar os créditos disponíveis às suas aquisições;
- f) elaborar os editais inerentes aos processos de licitação;
- g) elaborar as minutas de acordos administrativos;
- h) publicar todos os atos inerentes aos processos licitatórios em Diário Oficial da União (DOU) e em jornais de grande circulação, conforme legislação em vigor;

- i) publicar todos os atos inerentes aos acordos administrativos em DOU, conforme legislação em vigor;
- j) divulgar os processos de obtenção em andamento para sindicatos, empresas e demais órgãos de classe, incluindo a disponibilização de Avisos de Licitação e dos próprios Editais na página do OCG, na Internet;
- k) anexar aos processos de obtenção os extratos das publicações feitas no DOU e em jornais de grande circulação;
- l) emitir os relatórios do SICAF¹¹;
- m) analisar os documentos de habilitação apresentados pelas licitantes ou a habilitação das mesmas mediante consulta ao SICAF;
- n) distribuir os documentos de Ordens de Compra (OC) e Notas de Empenho (NE);
- o) conferir a exatidão da documentação de todos os processos licitatórios;
- p) arquivar os processos de licitação; e
- q) manter, em meio magnético, o arquivo atualizado das especificações dos itens adquiridos.

A Ilustração 14 abaixo apresenta a estrutura organizacional do DA:

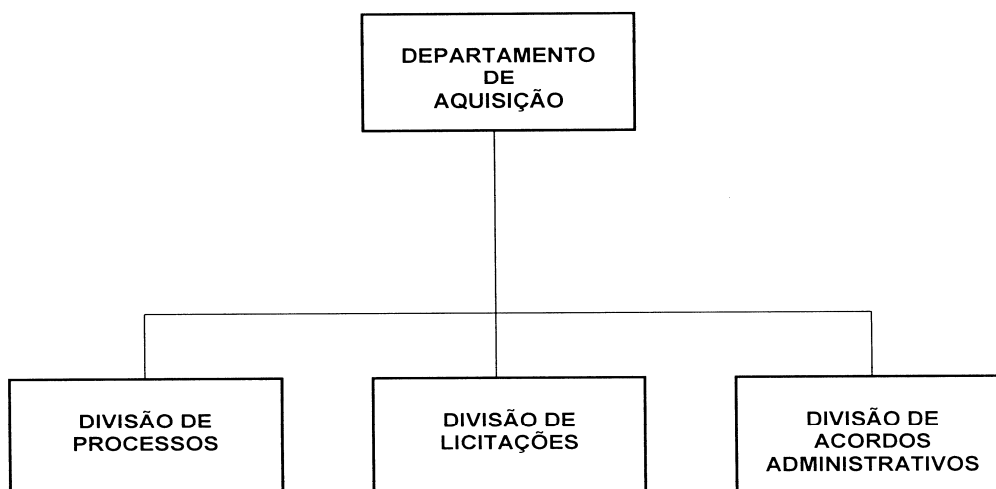


Ilustração 14 – Organograma do Departamento de Aquisição

Fonte: Elaborado pelo autor.

¹¹ Sistema que tem como finalidade cadastrar e habilitar parcialmente pessoas físicas e jurídicas, interessadas em participar de licitações realizadas por órgãos/entidades da Administração Pública Federal Direta, Autárquica e Fundacional.

Referente a abertura da sessão pública o OCG tem utilizado largamente o pregão como modalidade de licitação. O Pregão é uma das seis modalidades de licitação utilizadas no Brasil, considerada como um aperfeiçoamento do regime de licitações para a Administração Pública Federal. Esta modalidade de licitação possibilita o incremento de competitividade e ampliação das oportunidades de participação nas licitações, por parte dos licitantes, que são Pessoas Jurídicas ou Pessoas Físicas interessadas em vender bens e/ou serviços comuns conforme os editais e contratos que visam o interesse público.

O pregão pode ser Presencial (onde os licitantes se encontram e participam da disputa) ou Eletrônico (onde os licitantes se encontram em sala virtual pela internet, usando sistemas como o portal ComprasNet¹²). Também chamado de Leilão Reverso ou Holandês, o Pregão é realizado em lances sucessivos e decrescentes. Desta forma, a Administração Pública, que está comprando, obtém economia significativa.

4.2 Verificação da Harmonização Teórica e Prática

Neste item serão apresentados os resultados obtidos com o exame de documentos utilizados pelo DA e com a aplicação de entrevistas e questionários, referentes aos tópicos e variáveis de cada componente da estrutura de controle interno COSO I. Ao analisar os documentos pertinentes e as respostas obtidas, buscou-se verificar a situação de dois quesitos:

- a) Harmonização teórica, que consiste na identificação do nível de harmonização dos conceitos da estrutura de controle interno do COSO I com as diretrizes de controle interno, constantes dos documentos internos adotados pelo DA do OCG; e
- b) Harmonização prática, que consiste na identificação do nível de proximidade e afastamento dos procedimentos, princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I com os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno utilizados pelo DA do OCG.

4.2.1 Harmonização Teórica

Neste item será feita a análise do nível de harmonização teórica, que ocorrerá por meio da comparação do conteúdo de documentos como o Regulamento, Regimento

¹² O ComprasNet é o Portal de Compras do Governo Federal que disponibiliza à sociedade informações referentes às licitações e contratações promovidas por instituições do Governo. No endereço, podem ser vistos os avisos de licitação, as contratações realizadas, a execução de processos de aquisição pela modalidade de pregão e outras informações relativas à atividade (www.comprasnet.gov.br).

Interno, Planejamento Estratégico e Ordem Interna n° 10-01, que estabelecem os procedimentos e responsabilidades para o funcionamento da sistemática de obtenção de materiais, com as teorias, princípios e procedimentos constantes da fundamentação teórica, com o objetivo de verificar se os conteúdos dos documentos contemplam os componentes da estrutura de controle interno do COSO I.

O Regulamento, o Regimento Interno, o Planejamento Estratégico e a Ordem Interna n° 10-01 que estabelecem procedimentos e responsabilidades para o funcionamento da sistemática de aquisição de diversas categorias de materiais representam a base conceitual que baliza as atividades do DA, no tocante a diretrizes, princípios e conceitos.

Em uma escala hierárquica, essa base documental pode ser visualizada num panorama geral da seguinte forma, de acordo com a Ilustração 15 abaixo:

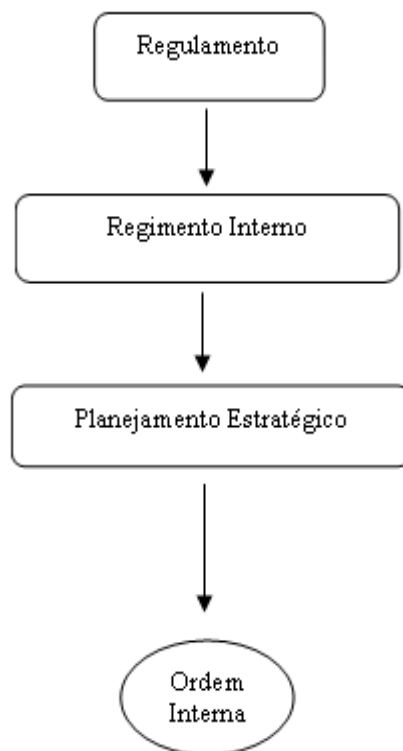


Ilustração 15 – Panorama geral da base normativa

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.1.1 Análise do Regulamento

O Regulamento contém o histórico do OCG, sua missão, tarefas e propósitos que seriam o de promover ou proceder a procura e a aquisição de materiais cuja responsabilidade lhe seja atribuída. No Regulamento é estabelecida também a estrutura organizacional e definidas as atribuições dos elementos componentes.

Nota-se que os itens apresentados no Regulamento se relacionam com a estrutura de controle interno do COSO I, especificamente no tocante ao ambiente de controle, quando o mesmo estabelece a estrutura organizacional, até o nível de Departamentos, e define a atribuição dos elementos componentes, ou seja, atribui responsabilidade e autoridade.

Sobre a avaliação de riscos, o Regulamento se relaciona com a estrutura de controle interno do COSO I ao definir os objetivos e metas em nível estratégico.

Sobre os procedimentos de controle observa-se que o Regulamento aborda de forma segregada todas as funções do OCG e do DA, ao dividir as responsabilidades entre os diferentes elementos componentes.

Cabe ressaltar que o Regulamento não contém nenhuma consideração sobre identificação de riscos, informação e comunicação e monitoramento. A Ilustração 16 a seguir apresenta a estrutura do Regulamento do OCG de acordo com a estrutura do COSO I:

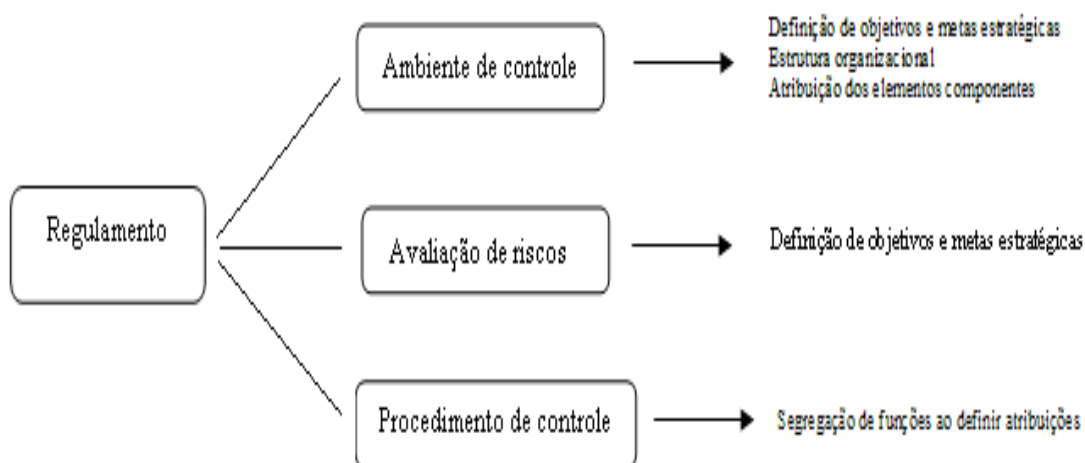


Ilustração 16 – Regulamento e o COSO I

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.1.2 Análise do Regimento Interno

O Regimento Interno estabelece de forma mais detalhada a estrutura organizacional básica, em nível de Departamentos, Divisões e Seções, as atribuições dos elementos componentes, as características qualitativas (competências) e quantitativas necessárias para os elementos componentes, os seus deveres funcionais e as substituições funcionais.

Sobre a Identificação e avaliação de riscos, o Regimento Interno não faz alusão a essa dimensão.

Sobre os procedimentos de controle, observa-se que o Regimento Interno aborda de forma segregada todas as funções do OCG e do DA, ao dividir as responsabilidades entre os diferentes elementos componentes. Faz-se necessário esclarecer que a estrutura organizacional básica do OCG, contida no Regulamento, teve seu detalhamento especificado nos demais artigos do Regimento Interno.

Da mesma forma que no Regulamento, o Regimento Interno também não faz nenhuma alusão às dimensões informação e comunicação e monitoramento. Portanto, o foco dos itens do Regimento Interno reside no ambiente de controle e procedimentos de controle, especificamente quanto à estrutura organizacional e à atribuição dos elementos componentes. A Ilustração 17 a seguir apresenta a estrutura do Regimento Interno do OCG de acordo com a estrutura do COSO I:

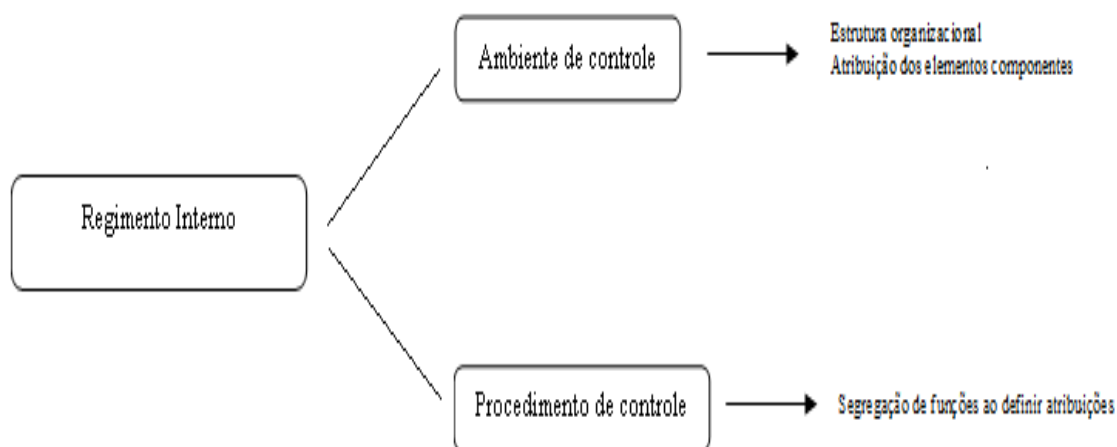


Ilustração 17 – Regimento interno e o COSO I

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.1.3 Análise do Planejamento Estratégico

O Planejamento Estratégico, de forma semelhante que no Regulamento e Regimento Interno, aborda toda estrutura organizacional do OCG, até o nível de Departamentos, e sua a missão. O Planejamento Estratégico estabelece os cenários de referência até o ano de 2012, indicados abaixo:

a) Político - Aumento da integração entre as diversas instituições e forças.

b) Econômico - A curva de créditos orçamentários sofrerá elevação considerável nos próximos anos. A MB continuará a privilegiar a indústria nacional em detrimento da estrangeira.

c) Recursos Humanos- O cenário da diferença entre força de trabalho existente e a força de trabalho prevista dificilmente será alterado. O contingente de pessoal civil tende a se reduzir devido à falta de concursos de admissão, concorrendo para uma degradação da qualidade das tarefas executadas.

d) Tecnológico - O SINGRA (Sistema de Informações Gerenciais do Abastecimento) poderá ganhar novas atribuições em seu desenvolvimento constante.

O Planejamento Estratégico abordou também a visão de futuro, os valores cultivados (honestidade, ética, excelência, criatividade, compromisso com os clientes, espírito integrador e camaradagem) e seis objetivos e metas estratégicas, conforme a seguir:

- a) Aperfeiçoamento das informações prestadas ao público interno e externo através de Tecnologia da Informação (TI);
- b) Aumento da capacitação técnico profissional do pessoal;
- c) Incremento na busca de fornecedores de qualidade e comprometidos;
- d) Promoção da qualidade dos serviços prestados pelo OCG;
- e) Melhora das atividades gerenciais do OCG; e
- f) Estabelecimento de ambiente favorável ao aumento da motivação de servidores civis e militares.

Os seis objetivos estratégicos constam em um plano de ação, que contém as metas a serem alcançadas, tarefas, setores responsáveis, os prazos para seu cumprimento e seus custos estimados.

No Planejamento Estratégico foram identificados também os riscos que podem impedir o alcance eficiente e eficaz dos objetivos estratégicos, conforme a seguir:

- a) falta de pessoal;
- b) falta de uma cultura de planejamento estratégico do OCG;
- c) uma característica de atendimento incipiente dos fornecedores;
- d) baixa motivação dos servidores civis;
- e) a degradação da qualidade das atividades executadas pelo OCG, fruto do incremento das tarefas sem a contrapartida em pessoal; e
- f) o não atendimento pelo SINGRA das atividades executadas pelo OCG.

Prosseguindo, o Planejamento Estratégico trouxe a análise dos ambientes externo e interno, a observação de pontos fracos e fortes, assim como a observação de oportunidades e ameaças, por meio de uma matriz SWOT.

Um ponto importante a ser destacado reside no fato de que o Planejamento Estratégico não ter contextualizado os efeitos da concretização dos riscos sobre as atividades e também por não ter formulado uma estratégia para a gestão desses riscos, decidindo as atividades de controle necessárias para mitigação desses riscos e alcance dos objetivos. Essa característica observada vai de encontro ao disposto por Rezaee (1995) e GAO (2001).

O Planejamento Estratégico aborda o tema “indicadores de desempenho”, definindo quatro tipos de indicadores que evidenciam as seguintes situações: ordens de compra em atraso, tempo de obtenção de materiais, tempo de pagamento de faturas e índice de satisfação de clientes.

No Planejamento Estratégico não foram definidos os processos relacionados com os objetivos estratégicos, os pontos críticos e os procedimentos de controle necessários para a mitigação dos riscos.

Especificamente sobre integridade e valores éticos, o Planejamento Estratégico cita como princípios a serem seguidos e observados pelo OCG a ética, a excelência na prestação dos serviços, a criatividade e o estabelecimento de condições favoráveis voltadas para geração de idéias e solução de problemas, o compromisso com os clientes, a busca de um espírito integrador com as demais instituições e a busca de um espírito de camaradagem, cooperação e harmonia no ambiente de trabalho.

Percebe-se então que o Planejamento Estratégico foi estruturado de acordo com quatro perspectivas da estrutura de controle interno do COSO I, a saber:

- a) ambiente de controle – Definição de parâmetros a serem seguidos referente integridade e valores éticos, definição da estrutura organizacional, objetivo de melhoria das instalações, definição de objetivos e metas estratégicas, definição da missão e visão de futuro, busca de um ambiente favorável à motivação e busca do aumento da capacitação técnico profissional;
- b) identificação de riscos – Estabelecimento de objetivos e metas, identificação dos riscos que poderão impactar a o alcance de objetivos e metas, análise de cenários, análise do ambiente interno e externo e montagem de matriz SWOT;
- c) procedimentos de controle – Definição de quatro indicadores de desempenho; e

d) informação e comunicação – Busca da melhoria das atividades gerenciais por meio do SINGRA e aperfeiçoamento dos recursos de Tecnologia da Informação.

A dimensão voltada para o monitoramento de sistemas de controle não foi contemplada no Planejamento Estratégico do OCG. A Ilustração 18 a seguir apresenta a estrutura do Planejamento Estratégico do OCG de acordo com a estrutura do COSO I:

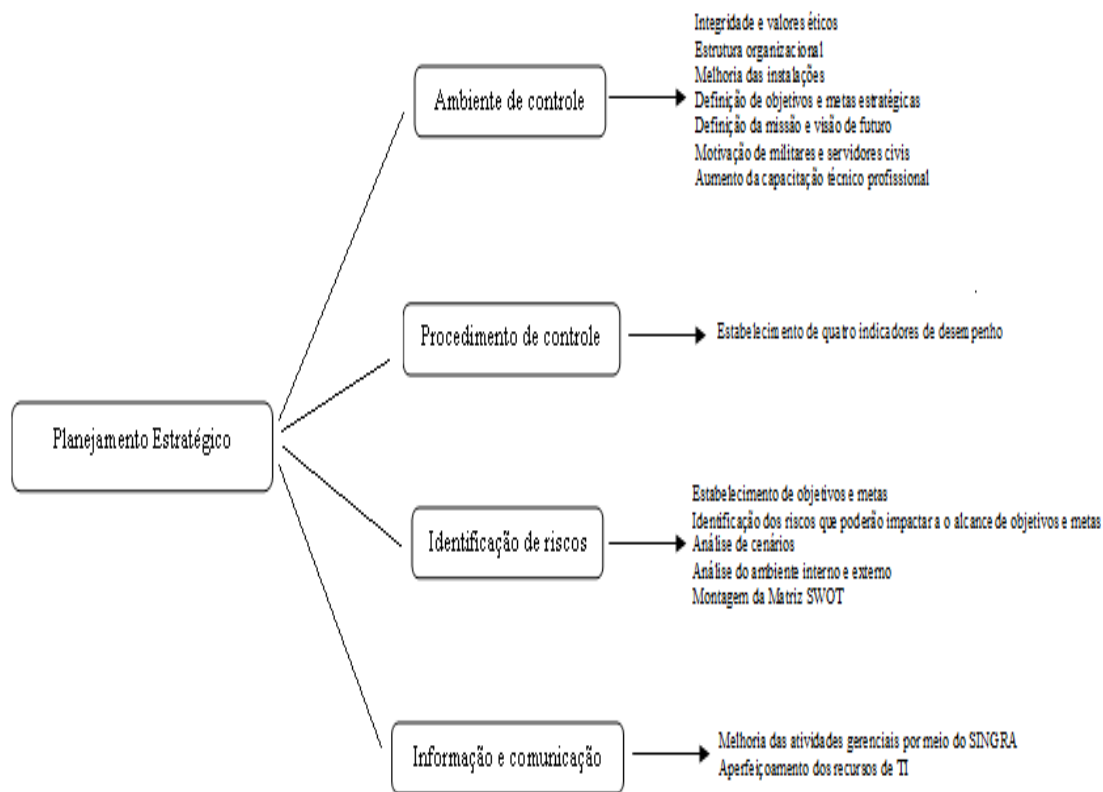


Ilustração 18 - Planejamento Estratégico e o COSO I

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.1.4 Análise da Ordem Interna

O DA utiliza apenas uma Ordem Interna, de nº 10-01, para balizar as atividades de compras governamentais. A referida Ordem Interna traz em seu bojo definições e conceitos relacionados com compras no setor público, ciclo logístico e definições importantes para o entendimento do contexto no qual o DA está inserido.

De outra forma, a Ordem Interna aborda de forma detalhada as fases do desenvolvimento do processo de aquisição, os procedimentos operacionais e os macro processos desenvolvidos, as atribuições dos atores envolvidos no processo de aquisição e compras (Diretor, Ordenador de Despesas, Agente fiscal, Chefe do Departamento de Aquisição e Encarregados de Divisão) e os prazos aplicáveis a cada passo do processo de aquisição.

Observou-se ainda que a Ordem Interna nº 10-01 sequer mencionou os deveres e atribuições do Pregoeiro e Equipe de Apoio, personagens fundamentais no processo de aquisição.

Os macro processos estão classificados na Ordem Interna nº 10-01 em três categorias: fase preparatória, fase do pregão e fase de aquisição. Observa-se que os macro processos foram definidos, porém seus pontos críticos, os procedimentos de controle e os riscos inerentes, não receberam o mesmo tratamento em termos de detalhamento.

Destaca-se que a Ordem Interna nº 10-01 também não abordou as dimensões da informação e comunicação e monitoramento. A Ilustração 19 a seguir apresenta a estrutura da Ordem Interna do OCG de acordo com a estrutura do COSO I:

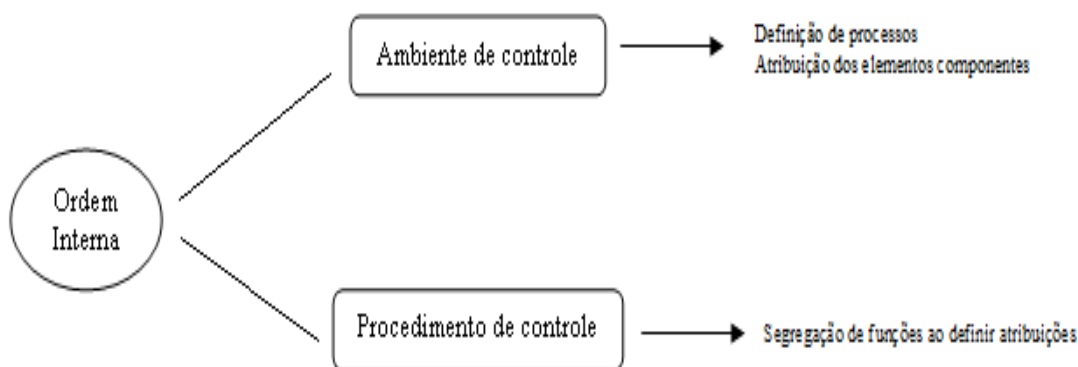


Ilustração 19 – Ordem Interna e o COSO I

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.2 Conclusões acerca da Harmonização teórica

Em face dos pontos levantados, observa-se que as quatro categorias de documentos utilizados pelo DA como referência (Regulamento, Regimento Interno, Planejamento Estratégico e Ordem Interna nº 10-01) possuem algumas semelhanças em relação à abordagem de pontos de determinadas dimensões da estrutura de controle interno do COSO I como, por exemplo, a estrutura organizacional (Regulamento, Regimento Interno e Planejamento estratégico); definição de objetivos e metas (Regulamento e Planejamento Estratégico); segregação de funções (Regulamento e Regimento Interno).

Um ponto positivo observado durante a análise faz alusão ao fato de o Planejamento Estratégico referenciar explicitamente aspectos relacionados com a ética e valores morais, pontos bastante significativos e importantes para a atuação do corpo funcional de uma organização na área de compras governamentais, considerada bastante sensível. Porém, infere-se que esta temática poderia ser melhor desenvolvida na Ordem Interna nº 10-01, documento de mais fácil acesso e leitura por parte do corpo funcional do DA.

Por último, não é possível associar, totalmente, os conteúdos e princípios de determinado documento analisado (Regulamento, Regimento Interno, Planejamento estratégico e Ordem Interna) a todas as cinco dimensões da estrutura do COSO I, conforme descrito no Quadro 9. Só é possível associar os conteúdos e princípios dos documentos analisados a algumas dimensões:

Normativo	Dimensão da estrutura COSO I – Itens convergentes
Regulamento	Ambiente de controle e Procedimentos de controle
Regimento Interno	Ambiente de controle e Procedimentos de controle
Planejamento Estratégico	Ambiente de controle, Identificação de riscos, Procedimentos de controle e Informação e comunicação
Ordem Interna	Ambiente de controle e Procedimentos de controle

Quadro 9 – Associação das Dimensões do COSO I com os documentos do DA

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os procedimentos, princípios e recomendações dos quatro documentos atêm-se, em algum nível, às dimensões da estrutura de controle interno do COSO I, porém não de forma integrada.

Quando determinado normativo (Regulamento, Regimento Interno, Planejamento Estratégico ou Ordem Interna nº 10-01) faz alusão a uma das cinco dimensões da estrutura do COSO I, não o faz com tanta precisão, pois não explora todas as potencialidades da respectiva dimensão.

4.3 Harmonização Prática

Neste item será feita a análise do nível de harmonização prática, a partir dos seguintes procedimentos:

- a) realização de entrevistas visando colher informações e percepções com o Coordenador Geral do Projeto Contas (Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas da União - TCU);
- b) realização de entrevistas com os três Encarregados de Divisão do DA, todos de nível superior; e

c) aplicação de questionários em vinte respondentes, componentes das três Divisões do DA, quatro de nível superior e dezesseis de nível médio.

O sigilo da organização e dos entrevistados foi parte do acordo para realização das entrevistas e aplicação dos questionários, visando garantir a total transparência e veracidade das respostas.

Dessa forma, o resultado das entrevistas foi utilizado como material de suporte às análises, que foram efetuadas por meio de comparações entre as informações e percepções obtidas dos respondentes e as teorias trazidas na fundamentação teórica, com o objetivo de responder à pergunta de pesquisa. Ressalta-se que as percepções colhidas foram tratadas em conjunto, numa tentativa de indicar um “padrão” relativo às percepções dos entrevistados.

4.3.1 Análise da Entrevista com o Coordenador do Projeto Contas

As informações colhidas nesta etapa possuem como foco o Projeto Contas, instituído por meio da Portaria Normativa – TCU nº 189 (TCU, 2009b), e sua relação com a estrutura de controle interno do COSO. A entrevista com o Analista de Controle Externo do TCU, Coordenador do Projeto, buscou identificar os motivos da utilização da estrutura de controle interno do COSO para avaliação de sistemas de controle internos de órgãos e entidades da administração pública federal, com ênfase nos resultados públicos, de forma que pudesse contribuir para a formação de juízo de valor sobre sua aplicabilidade, vantagens e óbices na sua aplicação.

O Coordenador do Projeto indicou, de forma preliminar, que o objetivo da utilização da estrutura de controle interno do COSO como referência para avaliação dos controles internos para a realização das auditorias de avaliação de gestão e montagem do relatório de gestão, tem como função inicial verificar como os dirigentes em nível estratégico (ordenadores de despesas e dirigentes máximos) pensam a temática “controle”. Segundo o Coordenador, a intenção do TCU com o desenvolvimento do Projeto Contas é no sentido de diagnosticar o quanto os gestores das unidades pensam sobre a necessidade de eles mesmos instituírem e desenvolverem essa estrutura de controle.

“Inicialmente, é importante ressaltar que a inserção desse tema no contexto da prestação de contas visa, num primeiro momento, diagnosticar como os dirigentes de cada uma das unidades jurisdicionadas ao Tribunal pensam controles.” (ACE- TCU, Coordenador do Projeto).

“Dessa forma, a partir do exercício referência 2010, cujos relatórios de gestão estão chegando ao Tribunal até o final de julho de 2011, o TCU

iniciou a exigência de pronunciamento do gestor e do órgão de controle interno sobre as estruturas de controles das unidades jurisdicionadas.” (ACE- TCU, Coordenador do Projeto).

Segundo o Coordenador do Projeto, com o advento do Projeto Contas, o objetivo de TCU era de transformar a mentalidade de ordenadores de despesas e dirigentes máximos, em relação conscientização sobre a importância dos sistemas de controle internos para os órgãos e entidades, de forma a melhorar a gestão e proporcionar melhores resultados no trato da coisa pública. O Projeto vem gradativamente procurando cumprir o seu papel, uma vez que a mentalidade reinante é de que as atividades de controle são atividades exclusivas da auditoria ou de órgãos de controle interno, e não atividades cotidianas da administração de órgãos e entidades.

“Ao longo dos anos, e principalmente a partir da reformulação do modelo de prestação de contas ao TCU, iniciada no exercício de 2008 com, a Instrução Normativa - TCU nº 57/2008, o Tribunal percebeu que os níveis estratégicos dos órgãos e entidades, notadamente da administração direta, não tinha preocupação em instituir controles para garantir que os objetivos estratégicos desses órgãos sejam atingidos.” (ACE- TCU, Coordenador do Projeto).

“Na verdade, essa ainda é uma realidade na administração pública. Normalmente, pensa-se que controles internos são atribuição exclusiva da unidade de auditoria, de controle interno, formalmente constituída, e não como um conjunto de mecanismos que deve permear toda a estrutura do órgão.” (ACE- TCU, Coordenador do Projeto).

Segundo o Coordenador do Projeto, o TCU pretende com a utilização da estrutura de controle interno do COSO criar uma cultura de controle na administração pública, ao difundir que os controle internos são os procedimentos criados e mantidos pelas próprias administrações das organizações com o objetivo de permitir o alcance de objetivos previamente determinados.

“O que o TCU pretende com a inserção gradativa desse tema na prestação de contas é justamente criar uma cultura na administração pública federal quanto à instituição de estrutura de controles internos pelos órgãos e entidades. Entendendo, nesse contexto, controles internos como o conjunto de medidas, criado pelo próprio órgão, com vistas a garantir que os objetivos e metas fixados para o exercício sejam de fato alcançados.” (ACE- TCU, Coordenador do Projeto).

Ainda no que tange à estrutura do COSO, o Coordenador do Projeto esclareceu que as Decisões Normativas que regulam a estrutura dos relatórios de gestão e dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão, definindo diversos critérios, dentre eles aquele específico para avaliação de sistemas de controle internos, não fazem referência

expressa a estrutura do COSO, porém tem sua base na estrutura de controle interno do COSO I.

“Quanto à escolha do COSO I, como se pode perceber, as normas não fazem referência a ele. Entretanto, a estrutura das informações exigidas do gestor no relatório de gestão, de fato, tem sua base na estrutura de COSO I.” (ACE- TCU, Coordenador do Projeto).

Por fim, o Coordenador do Projeto ressalta que o TCU não possui a intenção de “engessar” o processo de utilização de metodologias para avaliação de controles internos por parte dos órgãos e unidades gestoras. Tal entendimento corrobora o disposto por Fettke, Loss e Zewicker (2005, *apud* Cardoso, 2008) que ao estabelecer a estrutura de classificação dos modelos de referência à gestão, especificamente no tocante a dimensão construção, indicam que a linguagem utilizada para expressar a estrutura de controle interno do COSO é de “orientação”, de forma a prover auxílio as organizações. Dessa forma, a estrutura de controle interno do COSO pode ou não ser adotada pelas organizações.

“Não há intenção, por parte do Tribunal, de vinculação rígida a preceitos de um ou outro modelo. Ainda porque, a realidade do universo das unidades jurisdicionadas ao Tribunal tem particularidades que dificultariam a adoção de um modelo único, rígido. Dessa forma a intenção do TCU é buscar uma estrutura de avaliação ampla o suficiente para abarcar as diversas especificidades da sua clientela. COSO I foi o modelo utilizado inicialmente, apesar de as normas não fazerem referência a ele, por ser o modelo mais abrangente e que melhor se afigura ao conjunto das unidades que têm a gestão analisada e julgada pelo TCU.” (ACE- TCU, Coordenador do Projeto).

4.3.2 Análise das entrevistas e dos questionários aplicados

4.3.2.1 Ambiente de Controle

O ambiente de controle resulta da ação gerencial de todo o corpo funcional que estabelece condutas e procedimentos referentes às tarefas de planejamento, organização, direção e controle dos recursos materiais, humanos da forma mais otimizada possível. Conforme ressaltado no referencial teórico por Silva (2009), o ambiente de controle estabelece o “tom” da organização, podendo favorecer ou enfraquecer a cultura de controle da organização, ao atuar nos outros componentes da estrutura de controle do COSO I.

Nesse diapasão, a estrutura administrativa e produtiva, o modelo de gestão aplicado e a forma de comunicação são elementos fundamentais para a consecução dos objetivos e metas decorrentes do processo de planejamento.

De acordo com as diretrizes sugeridas no item 2.4.4.1 desta pesquisa, o ambiente de controle é representado pelos onze elementos dispostos a seguir: Níveis de conhecimento, motivação e comprometimento; treinamento e capacitação; definição de processos; processo de decisão; integridade e valores éticos; medidas disciplinares; postura da alta administração; definição de atribuições e responsabilidades; manual de procedimentos; análise de conhecimentos e habilidades; e estrutura organizacional.

a) Níveis de Conhecimento, motivação e comprometimento

Um dos aspectos mais importantes no ambiente de controle de uma organização diz respeito ao seu corpo funcional. As políticas de gestão de pessoal devem contemplar ações voltadas para a manutenção de um adequado nível de conhecimento, motivação e comprometimento, os quais possibilitarão as pessoas executar todas as suas atividades de forma coordenada, eficiente e de acordo com os objetivos da organização.

Porém, o que se observa, de acordo com a percepção dos entrevistados, é que o DA não promove entre seus integrantes a manutenção do mesmo nível de conhecimento e habilidades para o desempenho das tarefas voltadas para a aquisição de várias categorias de material, atividade fim do OCG.

“Dividindo o trabalho entre os Gerentes e Equipe de Apoio, eu enxergo um desnível significativo entre o nível de conhecimento da Equipe de Apoio e dos Gerentes. A Equipe de Apoio deveria ter um nível muito melhor de conhecimento, deveria ter treinamento sobre como manusear os sistemas corporativos e legislação sobre licitações e contratos. Eu acho que existe uma discrepância muito grande e muitos problemas são derivados da falta de conhecimento da Equipe de Apoio. Os gerentes possuem um nível de conhecimento bom, mas a equipe de apoio já não é assim.” (Entrevistado n° 1).

“O nível de conhecimento é totalmente heterogêneo. Não existe conhecimento homogêneo em termos de atividades. O nível de conhecimento não é o mesmo. [...] O que acontece, como temos características inerentes á atividade militar como desembarques, movimentações, rotatividade de pessoal, procuramos contornar isso com a parte de curso. (Entrevistado n° 3)

“Na verdade não estão todos no mesmo nível de aprendizagem e qualificação, tanto que todo ano mandamos o pessoal para fazer atualização, algum tipo de adestramento, participar de um simpósio, participar de uma feira, sempre coisas relacionadas com a parte de obtenção, com o objetivo de tentar nivelar o conhecimento de todos.” (Entrevistado n° 2).

Destaca-se também que essa realidade dificulta o estabelecimento de um dos valores dispostos pelo OCG em seu planejamento estratégico, que seria a prática da

“criatividade”, com o estabelecimento de condições favoráveis para a geração de novas idéias para a solução de problemas ou para a realização de trabalhos ou atividades.

Assim sendo, fica claro que o gerenciamento de recursos humanos, em parte, não proporciona clima de segurança para o desempenho das atividades necessárias para o atingimento dos objetivos do DA, uma vez que o desnível de conhecimento existente no corpo funcional pode acarretar o não entendimento de responsabilidades individuais e até mesmo coletivas.

Some-se a isso, o fato da não reposição da mão-de-obra e o perfil pouco flexível para contratações, imposto pelo Regime Jurídico Único (RJU)¹³, que ocasionam a situação do envelhecimento da força de trabalho, e também a perda do conhecimento especializado adquirido ao longo de vários anos.

Por fim, como todo o corpo funcional do DA está envolvido no processo de controle, é importante que tenha um nível de conhecimento não só voltado para a atividade fim, mas também um conhecimento que permita o desenvolvimento, a implantação e a manutenção de sistemas de controle interno. Esse procedimento também é importante para um melhor entendimento das responsabilidades individuais e coletivas pelos componentes do corpo funcional.

Cabe ressaltar que um dos objetivos constante do plano estratégico do OCG consiste no estabelecimento de ambiente favorável ao aumento da motivação da tripulação.

Não foi possível concluir se os entrevistados possuem conhecimentos e habilidades suficientes para o desempenho de suas tarefas, mesmo com suas respostas positivas. Apenas existe uma indicação nesse sentido.

Especificamente sobre os conhecimentos sobre a estrutura de controle interno do COSO I, foi possível concluir que os entrevistados não possuem conhecimento e habilidades sobre a referida estrutura.

¹³ Com o estabelecimento do Regime Jurídico Único (RJU) a partir de 1990, a força de trabalho, que era anteriormente contratada pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e que possibilitava certo grau de liberdade quanto à admissão e dispensa, foi alçada à situação de relação de trabalho inflexível, devido à estabilidade do servidor público. Tal fato, aliado à inexistência de autorização para abertura de concurso público nos últimos 16 anos, ocasionou uma conjuntura crítica quanto à disponibilidade (qualitativa e quantitativa) de recursos humanos, caracterizada principalmente pelo envelhecimento destes e pela evasão, sem reposição, especialmente por aposentadoria.

“Nunca ouvi falar na metodologia do COSO nem da INTOSAI, nem li nenhuma publicação a respeito. Mesmo não conhecendo a metodologia eu entendo que foi feita por alguém que estudou o assunto e fez essa metodologia, pautada num objetivo e processos, e se de alguma forma a gente tem algum conhecimento sobre o assunto dá pra tirar algum proveito, entendo também que pode contribuir para o aprendizado da organização como um todo.” (Entrevistado n° 1)

“Nunca ouvi falar sobre a metodologia do COSO nem sobre a INTOSAI, mas entendo como útil, pois tudo que vem a contribuir para o controle interno e para a melhoria dos processos é super válida. Entendo que as ferramentas da metodologia são específicas, tem aplicabilidade e contribuem para o aprendizado organizacional. Agora fica difícil responder sobre a aplicabilidade sobre as causas dos problemas porque não tenho conhecimento profundo da metodologia” (Entrevistado n° 2)

“Já ouvi falar sobre o COSO como órgão de controle, posso ter lido algum trabalho, mas não recordo ou posso não ter associado a metodologia à do COSO. Não conheço a INTOSAI” (Entrevistado n° 3)

Sobre o nível de conhecimento dos respondentes, foi possível identificar que 100% deles, ou seja, os vinte e dois respondentes não possuem conhecimento sobre a estrutura de controle interno do COSO, nunca leram qualquer publicação a respeito do tema e não possuem conhecimento sobre os seus cinco componentes.

Observa-se que, no tocante ao corpo funcional do DA, existe uma convergência de percepção dos entrevistados no sentido da existência de um desnível significativo em termos de comprometimento/motivação entre Gerentes e equipe de apoio, militares e servidores civis, em virtude de aspectos específicos das carreiras de militares e servidores civis, fato este que pode acarretar em perda de desempenho, pela incongruência de objetivos, por ocasião do desenvolvimento das atividades.

“Os componentes da Equipe de Apoio não possuem o mesmo nível de comprometimento que os Gerentes. Mas é uma realidade que vem mudando, uma vez que já foram realizadas diversas reuniões sobre esse assunto, enfatizando a importância da responsabilidade de cada um dentro do processo como um todo e até atribuindo formalmente, através de Portaria, nominalmente, cada um aqui com suas atribuições. O nível atualmente não é de excelência em termos de conscientização de suas atribuições e suas responsabilidades, mas está evoluindo, está em uma ascendente.” (Entrevistado n° 1).

“Eu enxergo o pessoal comprometido na maioria das vezes, mas nem sempre, em virtude da própria atividade da administração pública né. No nosso caso específico, temos servidores de anos, que na verdade foram transferidos de outras funções e tiveram que se adaptar a uma nova realidade, inclusive profissional, pois foram agregados ao quadro participando de outras atividades. Isso por um lado motiva as pessoas e por outro lado acaba desmotivando a pessoa porque foi desviada de função. A motivação influencia muito o desempenho” (Entrevistado n° 2).

“Eu acho que a motivação acaba variando muito e sendo levada, assim, de maneira pontual apesar do sistema desenvolver algumas atividades que

buscam a motivação eu não vejo essas atividades muito eficientes em termos de resultado, porque eu vejo uma grande variedade de atitudes de servidores civis e até militares, era de se esperar uma resultado mais eficiente com um comportamento mais homogêneo, tendo um ou outro ponto fora da curva, mas não é isso que ocorre. A gente vê que tem realmente casos pontuais e que nesse caso não sofre variação mesmo com as atividades de motivação sendo exercidas. Nesse ponto eu acho que a gente acaba pecando um pouco, o melhor talvez seria dar mais incentivos ou trabalhar o lado da punição, não sei. Quando alguém que trabalha muito vê aquele que não trabalha se dando bem, isso já é um fator de desmotivação. Quando a administração demonstra que isso é uma atitude errada e que existe, sim, um poder coercitivo atuando sobre ele, talvez isso daria mais resultado. Uma saída seria investir mais na parte de incentivos seja com promoção, auto afirmação dos funcionários com elogios e parte remuneratória, que é a mais difícil. Em relação aos militares o lado da motivação é mais fácil de ser trabalhado em virtude das perspectivas de carreira, mais ainda existem casos pontuais de ineficiência e desmotivação.” (Entrevistado 3).

Conforme indicado pelo entrevistado n° 3, uma sugestão seria a prática de alguns tipos de incentivos como, por exemplo, a promoção, a auto-afirmação dos funcionários com elogios e uma política remuneratório, que é mais difícil devido disposições legais.

b) Treinamento e capacitação

O treinamento e a capacitação está relacionado com o compromisso com a competência evidenciado pelo OCG, ao oferecer treinamento a fim de contribuir para que militares e servidores civis melhorem suas competências para execução dos trabalhos.

Analisando-se a percepção dos entrevistados, há uma convergência de percepções no sentido de que as políticas e procedimentos de recursos humanos inerentes a militares e servidores civis estabelecem práticas, não muito satisfatórias, voltadas para a capacitação e treinamento, em virtude das restrições orçamentárias. O entrevistado n° 3 apresentou planilha contendo as solicitações de cursos para os anos de 2010 e 2011, indicando que a mesma dificilmente será cumprida.

Porém, ressalta-se que os entrevistados possuem o posicionamento de que esse programa de treinamento e capacitação está concentrado em servidores de nível superior, não possui foco nos procedimentos de controle internos e é voltado somente para a atividade fim. Os entrevistados indicam que tal prática contribui para um desnível em termos de conhecimento.

“Os cursos, em sua maioria, não são destinados aos servidores de nível médio, a grande maioria dos cursos são destinados aos servidores de nível superior, isso acarreta um círculo vicioso.”(Entrevistado n° 1)

“Existe um planejamento anual de qualificação do nosso pessoal, porém a escassez de recursos impede o seu cumprimento integral. A maioria dos cursos são destinados a servidores de nível superior” (Entrevistado n° 2)

“Nós temos programa de capacitação tanto interno como externo à OM. O programa de capacitação hoje é voltado exclusivamente para a atividade fim, e em servidores de nível superior, você não vê hoje uma parte de investimento em capacitação voltado para controle interno. A capacitação é algo extremamente importante para nossas atividades.” (Entrevistado n° 3)

Assim, seria desejável, na percepção dos entrevistados, além da expansão do programa de treinamento a todos os servidores, de maneira equânime, que a política de treinamento não abrangesse somente a área de licitações e compras governamentais (atividade fim), mas também o tema controle interno. Dessa forma pode-se afirmar que o programa de capacitação não está cumprindo, a contento, seu propósito.

Sobre a percepção dos entrevistados sobre a política de treinamento e capacitação desenvolvida pelo DA, 70% afirmaram que o DA não possui programa de treinamento e capacitação corroborando o entendimento de que a política de treinamento e capacitação está concentrado em servidores de nível superior.

Cabe ressaltar que o plano estratégico do OCG possui como um de seus objetivos o aumento da capacitação técnico profissional de seu pessoal. Porém não foi possível identificar como são detectadas as necessidades de capacitação e aperfeiçoamento de militares e servidores civis.

c) Definição de processos

No item anterior foi mencionado que seis objetivos e metas estratégicas do OCG estão estabelecidos no planejamento estratégico. Porém, desses seis objetivos, apenas um (promover a qualidade dos serviços prestados) possui processo mapeado, constando da Ordem Interna n° 10-01/2010. Isso vai de encontro ao relatado pelos três entrevistados que afirmaram que “todos os processos estão mapeados” (Entrevistado n° 1, Entrevistado n° 2 e Entrevistado n° 3).

Em relação ao único processo mapeado, as respostas indicam que não foram estabelecidos pontos críticos, identificados os riscos e estabelecidos procedimentos de controle para mitigação desses riscos em nível estratégico.

De acordo com as respostas colhidas, percebe-se que os riscos citados pelos entrevistados não possuem ligação com o único processo estabelecido na Ordem Interna n° 10-01/2010. São riscos identificados de forma pontual e específica, para casos concretos.

Como exemplo, foi citado pelo entrevistado n° 2 o risco da pesquisa de preços ser realizada de forma inadequada e também a qualificação do pregoeiro ser inadequada para a condução dos trabalhos.

“Na verdade existem diversos riscos, eu vou tentar citar alguns aqui, durante a condução do processo existem diversas tarefas que a gente depende da qualidade e da qualificação do pessoal que esta desempenhando aquela tarefa. Exemplo, a pesquisa de preço. A pesquisa de preço é fundamental no processo licitatório porque vai ser durante a condução publica da licitação, aquele preço vai surgir como referencia para o pregoeiro poder negociar. Então é fundamental a pesquisa. Se a pesquisa de preço for feita de forma incorreta, ela pode implicar numa compra indevida e até mesmo superfaturada. (Entrevistado n° 2)

“A qualificação do pregoeiro também é um fator de risco, por isso que constantemente estamos procurando qualificar o pessoal, ele deve ter o conhecimento, ter a legislação na cabeça, conduzir o processo com a maior transparência possível. A experiência também conta.” (Entrevistado n° 2)

O entrevistado n° 3 indicou como risco a qualificação do pessoal, as restrições orçamentárias que impedem a manutenção de níveis de estoques consideráveis para suportar as incertezas e a baixa integração entre os componentes do sistema de abastecimento (órgãos técnicos, órgãos de controle de inventário, órgãos de compra e órgãos de distribuição).

“O que eu vejo hoje como fatores, é a capacitação de pessoal que é um entrave, em virtude a rotatividade de pessoal que ocasiona a perda de conhecimento, conseguimos superar isso com atitudes individuais. Outro fator seria limitação de recursos para reposição de estoques, uma vez que o abastecimento não se encerra com a finalização do processo licitatório, mas com a entrega do material. Essa efetividade acaba se comprometendo por outros fatores, um deles a escassez de recursos. Em virtude de estarmos trabalhando com níveis de estoques muito baixos, devido às restrições orçamentárias, isso requer um conhecimento muito grande sobre a demanda. Porém, quando as incertezas são muito grandes, deveriam ser compensadas com níveis maiores de estoques. Para atingir esse nível de segurança necessitaríamos de três a quatro vezes mais recursos que atualmente executamos. Outro fator seriam as prioridades do governo em termos de alocação de orçamento para as Forças Armadas. Nosso orçamento diminui a cada ano. Outro fator seria a integração dos órgãos do sistema de abastecimento, uma vez que cada um se preocupa com suas atividades internas.” (Entrevistado n° 3)

d) Processo de decisão e estilo gerencial

O processo de decisão está relacionado com o estilo de gestão operacional e com a estrutura organizacional do DA, pois, por meio destes itens, é possível identificar o tipo de atitude da administração e como se dão as relações hierárquicas internas.

Percebe-se que a estrutura organizacional da DA está bem definida em linhas de autoridade e subordinação, verticalizada, devido às peculiaridades da atividade

militar, e que todos os envolvidos possuem conhecimento dessa situação, dos seus níveis de autoridade e responsabilidade tanto para decisões cotidianas quanto para decisões relacionadas com a condução dos processos licitatórios.

Portanto, observa-se que, mesmo em uma estrutura rígida, típica da caserna, existe flexibilização, uma vez que o pregoeiro possui autonomia para decidir situações específicas da sessão pública do Pregão eletrônico, independente da opinião de escalões superiores.

Em relação às licitações eu acho que o pregoeiro possui autonomia total, em relação a fazer qualquer tipo de intervenção que achar pertinente, até porque ele poderá ser responsável não só internamente, mas também todos os pregoeiros tem consciência dos seus níveis de responsabilidade externamente, caso algo seja feito de maneira irregular ou ilegal. (Entrevistado n° 1)

“Os pregoeiros tem completa e total autonomia para tomar as decisões e conduzir os processos, mesmo que der repente tenha alguma implicação.” (Entrevistado n° 2)

Sobre a percepção dos entrevistados sobre o processo de decisão e estilo gerencial desenvolvido pelo DA, 65 % entendem que os processos de decisão no DA são executados de forma descentralizada.

Para assuntos de cunho administrativos e cotidianos, que envolvam aspectos relacionados com a visibilidade da organização para o público externo, as decisões não são tomadas de forma tão descentralizadas, são concentradas na alta administração (Diretor, Vice-Diretor e Chefes de Departamento).

“Para outros tipos de assunto, tais como, por exemplo, correções em determinados editais, melhoria de procedimentos, melhoria nos processos, isso já é uma coisa que não é com total liberdade, não é descentralizado, é mais dependente de decisões e opiniões do Chefe do Departamento, Vice Diretor e Diretor.” (Entrevistado n° 1)

“Nós temos autonomia para decidir, até mesmo porque no nosso caso específico, no nosso tipo de trabalho, a gente é obrigado a decidir constantemente devido à condução do processo licitatório, na verdade o pregoeiro é o responsável por toda a condução do processo licitatório a partir do momento da sua divulgação. Com relação à condução administrativa do departamento como um todo, a gente tem uma certa autonomia para tomar decisão desde que não extrapole, que não tenha algo que tenha juízo de valor externo, que alguém possa aplicar algum tipo de questionamento externo. Nesse caso específico quem decide é o Diretor. (Entrevistado n° 2)

“Na condução dos processos licitatórios o processo de decisão é bem descentralizado, todas as decisões ficam sob tutela do pregoeiro. Em termos de tratamento com fornecedores (punição, requerimentos) isso fica mais centralizado, qualquer problema ou decisão é sempre levado à alta administração. Um terceiro ponto que eu vejo, ainda mais centralizado ainda, é o caso de problemas mais sérios como quebra de estoque, nesse

caso as decisões são tomadas por meio de um colegiado.” (Entrevistado n° 3)

Os próprios componentes do DA entendem a necessidade de descentralização, de forma a contribuir para eficiência operacional, conforme disposto pelo entrevistado n° 1:

“Penso que sim, deve ser descentralizada, mais por conta das inúmeras atribuições que existem, é inviável centralizar decisões em determinadas pessoas. Você acaba solicitando que determinados subalternos ajam filtrando determinados tipos de ações que possam ser realizadas por eles mesmos.” (Entrevistado n° 1)

Cabe ressaltar que conforme indicado pelo GAO (2001), o processo de decisão e gestão possui íntima ligação com a competência do corpo funcional. Um corpo funcional competente e com bom nível de conhecimento e qualificação terá mais capacidade de decisão.

No tocante a procedimentos que poderão influenciar a ocorrência de erros, fraudes e práticas questionáveis, devido a quebra de comportamentos éticos na busca de resultados a qualquer preço, um nível de cobrança elevada relacionada ao atendimento de determinadas demandas externas, inerentes a necessidade de aquisições de materiais, é algo presente na vida operacional do DA, conforme relato abaixo:

Com relação à condução administrativa do departamento como um todo, a gente tem uma certa autonomia para tomar decisão desde que não extrapole, que não tenha algo que tenha juízo de valor externo, que alguém possa aplicar algum tipo de questionamento externo. Nesse caso específico quem decide é o Diretor. (Entrevistado n° 2)

“A cobrança existe, principalmente de itens mais críticos que porventura tem uma especificidade maior e que a gente não tem o registro do material. O nível de autonomia de decisão e liberdade de cada um está atrelado ao assunto.” (Entrevistado n° 1)

“Com certeza essa cobrança impacta no trabalho. Na verdade eu acho que isso varia muito com a fotografia do momento em relação ao tipo de material que você está licitando. Se aquele material que está sendo licitado é crítico, e não temos como gerar uma ordem de compra para aquele tipo de material você vai ser cobrado, se você tem uma ata com registro em vigor ou grandes quantidades do material estocado isso não vai te gerar cobrança. A cobrança é situacional, vamos dizer. Essa cobrança poderá impactar no acontecimento de erros, eu acho que isso acaba acontecendo, não em relação ao andamento da sessão pública do pregão, mas em relação a prontificação do processo em meio físico porque acaba que você tem que repassar aquela cobrança que você recebe para a equipe de apoio, para a prontificação do processo fisicamente e no que você repassa aquela cobrança por mais celeridade, pode ser que ocorra a perda de algum documento, folhas não sendo colocadas e isso piora o nível de excelência do processo (sic) “. (Entrevistado n° 1)

“existem cobranças na condução dos processos licitatórios de acordo com a urgência em relação a obtenção do material. Independente do nível de pressão o pregoeiro possui autonomia para conduzir o processo como manda a legislação. A partir daí, do cumprimento da legalidade nós vamos buscar outras soluções.” (Entrevistado n° 3)

Cabe ressaltar que de acordo a percepção dos respondentes, sobre o nível de cobrança relacionada com o atendimento de determinadas demandas externas, 93% afirmaram que existe cobrança em relação aos itens mais críticos, porém com respeito e atendimento a legalidade.

e) Integridade e Valores éticos

Aspectos como integridade e valores éticos em uma organização estão relacionados com elevados padrões de comportamento, éticos e morais, com práticas operacionais aceitáveis e com o combate ao conflito de interesses (GAO, 2001). Neste item são verificados como são fornecidas orientações de cunho moral e os procedimentos utilizados em resposta às violações de códigos de conduta.

Observa-se que, de acordo com a percepção dos entrevistados, as políticas e diretrizes praticadas pelo DA refletem, de certa forma, padrões éticos e de integridade pessoal, sendo também consistentes com o estabelecido pelo OCG por meio de seu planejamento estratégico.

“Integridade e valores éticos são temas bem explorados no meio militar, procuramos explorar fazendo palestras de liderança, e no lado prático através do exemplo dos mais antigos.” (Entrevistado n° 1)

“Aqui, consta no nosso plano de dia, informações e determinações sobre assuntos relacionados à ética e à integridade, de interesse de toda a tripulação, como por exemplo, extratos de como devemos nos comportar na nossa vida social, apresentação pessoal e normas de segurança.” (Entrevistado n° 2)

“Isso é muito divulgado aqui, é muito disseminado, inclusive temos como exemplo, quando a gente vê alguma reportagem sobre fraudes e escândalos, a gente procura disseminar divulgar o que acontece na sociedade como um todo, a gente tenta divulgar isso pra eles pra mostrar que na verdade ninguém esta livre desse tipo de situação e a decisão de fazer o certo ou o errado depende de cada um. Aqui, todo o contato como fornecedor é institucionalizado e formal, com a produção de uma Ata, com mais de um elemento presente, para evidenciar a transparência e lisura das ações.” (Entrevistado n° 3)

Sobre a percepção dos respondentes, 100% entendem que o DA valoriza aspectos relacionados com a integridade e valores éticos.

O planejamento estratégico do OCG aborda no item número quatro o tema “valores”, tendo como idéias principais a ética, referente ao atendimento dos padrões morais, de acordo com as crenças básicas da sociedade, leis, regulamentos e

expectativas públicas; a excelência, com a prestação de serviços de alta qualidade aos clientes; a criatividade com o estabelecimento de condições favoráveis para a geração de novas idéias para a solução de problemas ou para a realização de trabalhos ou atividades; o compromisso com os clientes por meio de relações saudáveis, profícuas e eficazes; o espírito integrador ao buscar a integração com as demais Forças e outras instituições (Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT e Força Aérea Brasileira – FAB) na busca de novas expertises e soluções para a condução das atividades; e a camaradagem ao buscar desempenhar suas tarefas em um ambiente baseado na lealdade e na cooperação.

Em segunda análise, e também de acordo com o relato do entrevistado nº 3 abaixo, cabe ressaltar que não se vislumbra no DA o incentivo às práticas e procedimentos voltados para que se evite o “conflito de interesses.” Segue o relato do entrevistado nº 3:

“Uma falha que eu vejo é que não existe em lugar nenhum escritos os procedimentos de ética específicos para a área de licitações, compras governamentais. Em se tratando da nossa realidade, uma ligação muito estreita com o fornecedor já foge a nossa ética, e isso não está escrito em lugar nenhum, é uma lacuna.” (Entrevistado nº 3)

Sobre a percepção dos respondentes, 95% entendem que o DA não possui um código que contém padrões de comportamento importantes para se evitar o conflito de interesses.

Portanto, as ações gerenciais não refletem, em sua totalidade, a valorização dos aspectos de integridade e valores éticos estabelecidos pela estrutura do COSO I e também não são consistentes em sua totalidade com o estabelecido pelo OCG no seu plano estratégico.

f) Medidas disciplinares

Segundo o GAO (2001), os padrões de comportamento de uma organização ou setor refletem a integridade e valores éticos praticados, sendo evidenciados por meio de orientação explícita sobre o que está certo ou errado. Uma constatação disso seria a aplicação de penalidades aos empregados que transgridem o código de conduta.

Assim, a integridade e os valores morais são transmitidos a todo corpo funcional por meio dessas ações, praticadas pela alta administração. No caso do DA, ao Diretor do OCG cabe julgar as transgressões.

“Possuímos um regulamento disciplinar e em caso de necessidade ele é aplicado.” (Entrevistado nº 1)

“Ele existe e, se preciso, utilizamos. Militares e servidores civis podem ir a audiência.” (Entrevistado n° 3)

As medidas disciplinares transmitem a mensagem de que infrações ao comportamento esperado não serão toleradas. Percebe-se claramente essa característica no DA, uma vez que também 100% dos respondentes confirmam tal prática.

g) Postura da administração

Embora todos os elementos do ambiente de controle sejam relevantes, a postura da alta administração é considerada a parte crítica do ambiente de controle, pois influencia muito os demais elementos. Uma postura forte e participativa da alta administração favorece em muito o ambiente de controle na medida em que deixa claro para os subordinados as metas, políticas e procedimentos.

No caso do DA, nas respostas obtidas dos entrevistados predomina um entendimento de que a postura da alta administração é exigente e participativa, onde objetivos, as diretrizes e limites são amplamente divulgados e discutidos. Essa característica é muito boa para o ambiente de controle.

“em relação à definição dos planos, eu acho que grande parte dos processos que afetam aqui ao departamento, eles estabelecidos de forma participativa, a gente tem voz ativa no planejamento, na execução, no como proceder. Uma prova disso, por exemplo, é essa forma atual de estrutura, praticamente eu e outro gerente que fizemos. Esse novo esquema foi levado ao chefe de departamento que encaminhou ao diretor. Acabou aprovado.” (Entrevistado n° 1)

A percepção dos respondentes corrobora tal tendência, uma vez que 80% percebem a postura da administração do DA como participativa. De outra forma, 20% dos respondentes entendem que a postura da administração do DA é “mais ou menos participativa.

h) Definição de atribuições e responsabilidades

A clara definição de autoridade e responsabilidades contribui para a melhoria do ambiente de controle. Quando as informações são claras para todos os componentes da organização, a probabilidade de que as pessoas executem suas tarefas de maneira consistente aumenta muito.

Em virtude disso, as entrevistas tiveram como objetivo a busca do maior número de evidências que pudessem demonstrar a efetiva divisão de responsabilidades entre os diversos componentes do corpo funcional do DA e setores, e a forma como as

atribuições e responsabilidades assumidas por esses entes são formalizadas e divulgadas.

Observou-se uma opinião convergente no tocante a existência de Ordens Internas, Portarias e Ordens de Serviço definindo atribuições, competências e níveis de responsabilidade. Porém, o entrevistado n° 1 indicou que as normas não estão condizentes com a realidade e que com isso perde seu sentido prático.

“As responsabilidades são atribuídas formalmente por meio de Portarias e Ordens de Serviço.” (Entrevistado n° 2)

“Através de Ordem Interna são definidas atribuições e responsabilidades. O grande problema das Ordens Internas, especialmente as do Departamento de Obtenção que rege as atividades, ela é utópica, não condiz com a realidade e com o que pode ser feito, acaba não servindo para nada.” (Entrevistado n° 1)

Já o entrevistado n° 3 aponta lacuna nas normas, ressaltando a ausência de considerações a respeito de preceitos éticos específicos para os órgãos de compra governamental, evitando assim o conflito de interesses.

“Uma falha que eu vejo é que não existe em lugar nenhum escrito os procedimentos de ética específico para a área de licitações. Em se tratando da nossa realidade, uma ligação muito estreita com o fornecedor já foge a nossa ética, e isso não está escrito em lugar nenhum, é uma lacuna.” (Entrevistado n° 3)

De outra forma, 25% dos respondentes entendem como mais ou menos clara a relação entre as atribuições de cada elemento componente e a forma como cada atribuição deva ser realizada.

Assim, constata-se que quanto ao sentido prático e adequabilidade dos documentos às situações do cotidiano, foi possível observar que carecem de melhor redação, de forma a atender ao contexto e ramo de atuação do OCG.

i) Manual de procedimentos

Percebe-se que existe uma posição convergente dos entrevistados e respondentes quanto a não existência de um manual de procedimentos, físico, com distribuição e revisão periódica, contendo as principais diretrizes para o desempenho das tarefas no DA.

Ressalta-se que 80% dos respondentes entendem como necessária a inclusão de procedimentos em um manual.

Complementando, os três entrevistados ressaltaram que seria interessante que esse manual detalhado abordasse aspectos específicos e os preceitos éticos da área de compras governamentais. Entende-se essa iniciativa como muito adequada, em virtude

de a área de compras governamentais ser muito sensível, e também por ser constantemente alvo de grandes fraudes e escândalos.

“Não existe um manual de procedimentos formal, consolidado em um documento. Eu acho que seria interessante que existisse esse manual, um documento mais detalhado, seria interessante sim, com certeza. Não tivemos iniciativa de criar esse manual. (Entrevistado n° 2)

“Não temos um manual formalizado. Vejo que algo escrito referente ao código de ética específico para a área de licitações ajudaria muito, hoje em dia não existe.” (Entrevistado n° 3)

Entende-se que o manual de procedimentos apresenta como a organização determina valores e padrões de conduta da organização, contribuindo para a formação de uma cultura de controle e influenciando o comportamento de todo o corpo funcional. Cabe ressaltar que a existência de um manual de procedimentos escrito não é por si só garantia de que o mesmo será cumprido e seguido à risca.

j) Análise de conhecimentos e habilidades

Segundo o COSO (1994), a análise de conhecimentos e habilidades está ligada a política de recursos humanos, que dentre outras tarefas verifica as competências das pessoas da entidade em situações de contratação, alocação interna, promoção, formação. Segundo o GAO (2001) a análise de conhecimento e habilidades é importante para a manutenção dos níveis de motivação.

Observou-se que não há um posicionamento convergente dos entrevistados sobre se as práticas gerenciais estabelecem ou não as práticas de seleção e mapeamento de habilidades específicas de servidores.

“A seleção para determinada atribuição ou função é algo feito na medida do possível. Hoje o que se tem é o aspecto de se tentar atender mais o aspecto quantitativo do que o qualitativo da contratação.” (Entrevistado n° 1)

“Nós fazemos uma análise dos conhecimentos e habilidades sim, fazemos.” (Entrevistado n° 2)

“A gente faz uma análise de conhecimentos e habilidades na medida em que a gente vê as características de cada um deles. Porém nem sempre tudo que a gente precisa está identificado. Existe em algumas situações um descompasso entre atividades gerenciais e executoras digamos assim, por que eu tenho elementos de nível gerencial que estão voltados para tarefas executórias, e eu tenho elementos de execução deveriam ter lapsos de gerencia, mas estão sempre voltados para a atividade de execução.” (Entrevistado n° 3)

“A atividade do centro de obtenção é muito atípica nas organizações militares como um todo, então é muito rara a atuação de militares que não são dessa área, porém nem sempre isso acontece, porque as vezes podem ser direcionados militares para cá sem qualificação e ao longo do tempo vamos melhorando isso.” (Entrevistado n° 3)

Em relação ao posicionamento dos respondentes, 15% indicam que é feita uma análise de conhecimentos e habilidades de militares e servidores civis com o objetivo do desempenho de suas funções de forma adequada. De outra forma, 5% indicam que não é feita a referida análise de conhecimentos e habilidades. Continuando, 5% dos respondentes indicam que em alguns casos a referida análise não é feita. Por fim, 75% dos respondentes indicaram que a análise de conhecimentos e habilidades é mais ou menos feita.

k) Estrutura organizacional (material, física e de recursos humanos)

Segundo o COSO (1994) a estrutura organizacional prove o arcabouço para a existência da organização ao definir suas áreas fundamentais de responsabilidade e as linhas de comunicação. É desenvolvida de acordo com o tamanho da organização e a natureza de suas atividades e possibilita uma administração de riscos eficiente.

Apenas 10% dos respondentes indicaram como inadequada a estrutura do DA. De outra forma, há uma divergência de percepção entre os entrevistados referente à estrutura material e física estar adequada para o desempenho das atividades.

“Eu acho que a estrutura em termos de organograma é bem definida e adequada, o fluxo de informações corre bem” (Entrevistado n° 1)

“A estrutura que a gente tem hoje, em termos de estrutura física, salas e ambiente de trabalho é uma estrutura antiga, dimensionada para determinada atividade porém essa atividade cresceu muito, e essa atividade é baseada para licitações. O setor público também cresceu muito, aumentando a parte de licitações em virtude de uma maior conscientização no setor de compra sobre a necessidade de licitações. Hoje a estrutura física não comporta. A gente fez um projeto para melhorar o lay out de trabalho melhorando o ambiente de trabalho pro pessoal, tornaria a divisão do espaço mais racional e isso ia ser bom pro trabalho, uma vez que essa nova estrutura ia permitir um melhor monitoramento e supervisão das atividades, com os gerentes e supervisores próximos da execução das atividades. (Entrevistado n° 3)

Da mesma forma, há divergência de percepções em relação à adequabilidade da quantidade e qualidade de recursos humanos disponíveis, uma vez que o entrevistado n° 2 entende como adequada a quantidade de militares e servidores civis para o desempenho das atividades. Os entrevistados n° 1 e 3 entendem como inadequada a quantidade de militares e servidores civis para o desempenho das atividades.

“Porém em relação aos recursos humanos, tanto qualitativamente quanto quantitativamente ele deixa a desejar, não é compatível com as atribuições. (Entrevistado n° 1)

“Eu também entendo como adequado o número de militares e servidores civis.” (Entrevistado n° 2)

“A minha lotação não está completa hoje, a gente tem muita falta na lotação. Hoje com o número de pessoas que eu tenho nós estamos avaliando se o quantitativo é adequado. Eu sei que se a minha lotação estivesse completa, a quantidade seria adequada.” (Entrevistado n° 3)

4.3.2.2 Avaliação de Riscos

Conforme disposto por Rezaee (1995), a avaliação de risco implica em identificar a probabilidade de ocorrência de eventos ou situações adversas e não conformidades capazes de comprometer a consecução de objetivos organizacionais do DA, identificar as conseqüências de seu acontecimento e determinar ações necessárias para mitigá-lo.

Desse modo, a organização deve identificar os riscos que ameaçam o alcance dos seus objetivos, e adotar as ações necessárias para o gerenciamento desses riscos.

Para isso, é importante que os objetivos do DA estejam previamente definidos, possibilitando a avaliação das conseqüências da ocorrência e concretização de alguns riscos, de forma que se possa definir quais os procedimentos de controles são necessários para a mitigação dos riscos identificados.

De acordo com as diretrizes sugeridas no item 2.5.4.2 desta pesquisa, a avaliação de risco é representada pelos quatro elementos dispostos a seguir: Definição de objetivos e metas; mapeamento dos processos; plano de identificação, avaliação e gestão integrada de riscos; e identificação de conseqüências.

a) Definição de objetivos e metas

Segundo o GAO (2001) os objetivos devem existir antes que as práticas gerenciais identifiquem as situações em potencial que poderão afetar a concretização dos objetivos. Após a definição dos objetivos estratégicos, a administração deve criar processos que propiciem suporte para que determinados objetivos alinhem-se com a missão da entidade.

Dentro dessa temática, percebe-se que o OCG possui objetivos e metas estratégicas delineados em seu planejamento estratégico, que aborda seis objetivos estratégicos (aperfeiçoamento das informações prestadas ao público interno e externo através de TI; aumento da capacitação técnicoprofissional do pessoal; promover a qualidade dos serviços prestados; melhoria das atividades gerenciais; incremento na busca de fornecedores de qualidade e comprometidos; e estabelecimento de ambiente favorável ao aumento da motivação.

Porém, observou-se que apenas 40% dos respondentes indicaram que o DA estabelece formalmente os objetivos e metas organizacionais.

Sob outro enfoque observou-se, que os objetivos estratégicos indicados pelos entrevistados se coadunam em parte com os objetivos estratégicos dispostos no planejamento estratégico, especificamente em relação à qualidade dos serviços prestados, conforme abaixo:

“O OCG possui a missão de obter o melhor pelo mais barato possível. Dentro dessa missão o Departamento de Aquisição é o cerne para que o OCG como um todo possa atingir esse objetivo. É a atividade principal e operacional. O objetivo principal do Departamento de Aquisição seria a manutenção de registros de Atas de Registro de Preços vigentes permanentemente que vai possibilitar a compra tempestiva e efetiva.” (Entrevistado n° 1)

“O objetivo seria promover o processo de obtenção até ao ponto de efetiva contratação, na verdade o produto final seria fazer uma boa contratação, uma contratação de qualidade, onde você tem o fornecedor comprometido em fornecer o material de acordo com o que foi especificado e dentro do prazo acordado.” (Entrevistado n° 2)

“Eu conheço a missão e visão de futuro do COMRJ. A missão do COMRJ é prestar apoio para aquisições de categorias de material que lhe são confiadas. A missão do Departamento de Obtenção é em termos de eficácia ter um processo pronto. Em termos de eficiência seria o fomento de novos fornecedores, desenvolver a indústria nacional, comprar pelo menor preço e comprar um produto de qualidade.” (Entrevistado n° 3)

De outra forma, os entrevistados não conseguiram identificar os objetivos estratégicos dispostos no Planejamento Estratégico, conforme relato do entrevistado n° 3. Portanto, infere-se que, de alguma forma, os objetivos estratégicos não estão sendo claramente comunicados à todo corpo funcional do DA.

“Eu não visualizo em lugar nenhum os objetivos estratégicos normatizados.” (Entrevistado n° 3)

Prosseguindo, os entrevistados não conseguiram identificar ou definir as metas correlatas, mais específicas, que deveriam estar alinhadas aos objetivos estratégicos e que dariam suporte aos mesmos. Os entrevistados somente conseguem identificar metas pontuais. Cabe ressaltar que tal fato, certamente, atrapalhará o mapeamento dos processos mais específicos, a identificação de seus pontos críticos, a identificação dos riscos inerentes e os procedimentos de controle para sua mitigação.

“Na verdade as metas são estabelecidas em coisas muito pontuais, não tem metas gerais a serem batidas, existem aqueles processos chamados processos mais críticos, que as próprias gerências já sabiam quais eram esses processos. O que é cobrado de você é essa meta pontual. Não existe uma meta mais abrangente e estratégica, como fazer tantos processos por mês ou

por ano, ter um nível de atendimento de tanto, esse tipo de coisa não tem”(Entrevistado n° 1)

“Tem as situações pontuais que são apresentadas, as situações são discutidas com o diretor e divulga para os demais elementos, a gente identifica que são os riscos inerentes. (Entrevistado n° 3)

Assim, observa-se que os objetivos indicados pelos entrevistados não são complementares em relação aos objetivos em nível estratégico.

Conforme indicado por GAO (2001), a determinação dos objetivos é uma pré-condição para a avaliação de riscos. Portanto, o processo de determinação de objetivos é uma parte fundamental no processo gerencial, constituindo-se num elemento capacitador dos sistemas de controles internos.

De outra forma, a situação observada impossibilita a avaliação dos impactos referente à concretização dos riscos inerente aos objetivos do DA, uma vez que esses objetivos não são definidos claramente.

Nas organizações como um todo o estabelecimento de objetivos é feito por meio do planejamento estratégico, com a divulgação da missão e dos valores. Após a avaliação de fatores de força e fraqueza, oportunidades e ameaças chega-se a estratégia organizacional. Dessa estratégia nascerá objetivos mais específicos (metas), que devem guardar consistência com os objetivos de maior dimensão.

No caso do OCG, o mesmo possui planejamento estratégico com objetivos, missão e valores definidos para todos os setores inclusive o DA, conforme observado por ocasião da análise do nível de harmonização conceitual. O que se percebe é que existe um descompasso entre a teoria e a prática.

b) Mapeamento de processos

O mapeamento de processo fornece uma representação gráfica das operações que estão sendo analisadas, evidenciando uma seqüência de atividades, os atores envolvidos nessas atividades, os prazos fixados e o fluxo documental. O mesmo pode ter diversos graus de detalhamento. Depois de elaborado o mapa de processo, podem ser identificados pontos críticos, que exijam controles mais rigorosos, e oportunidades de melhoria dos procedimentos existentes (BEAL, 2000).

Predomina uma posição convergente dos entrevistados e respondentes (85%), no sentido de que todos os processos do DA são mapeados por meio de fluxogramas. Porém, essa informação não condiz com a realidade, uma vez que apenas um objetivo estratégico (Promover a qualidade dos serviços prestados pelo OCG) possui processo

mapeado, por meio da Ordem Interna nº 10-01 que trata do processo de normatização do processo de obtenção. Cabe ressaltar que esse processo não possui indicação de seus pontos críticos e das medidas de controle necessárias. Infere-se que tal fato perturba o processo de identificação, avaliação e gestão integrada de risco, conforme discutido no item a seguir.

c) Plano de identificação, avaliação e gestão integrada de riscos

Não há uma posição convergente sobre quais são os riscos existentes e como são identificados. Assim, percebe-se que a gestão dos riscos e o respectivo plano de avaliação não é um processo dinâmico, prático e que foi efetivamente implantado. Corresponde a ações pontuais, as quais não podem ser consideradas como um plano integrado ou um sistema de gestão.

Portanto, embora os entrevistados tenham conhecimento de alguns riscos organizacionais, de maneira pontual, observou-se que não há uma estratégia formal para a identificação e gerenciamento desses riscos, que permita o estabelecimento de uma sistemática de acompanhamento e tratamento. Destaca-se que a estrutura do COSO (1994) determina que cada gerente seja responsável por avaliar e controlar os riscos nos processos de sua área.

“O departamento de obtenção não identifica e não tem uma gerência de riscos. A gestão integrada de avaliação de riscos com os outros setores ainda não é a adequada.” (Entrevistado nº 1)

Ressalta-se que 95% dos respondentes indicaram que o DA não identifica e também não analisa os riscos mais relevantes para os objetivos organizacionais.

d) Identificação de efeitos e conseqüências da ocorrência dos riscos

Conforme ressaltado por Luthy e Forcht (2006), os sistemas de gerenciamento de informações que não consideram todas as áreas e os riscos enfrentados pelas organizações podem ostentar riscos inaceitáveis que podem levar a efeitos adversos e conseqüências ruins.

Portanto o gerenciamento correto de riscos engloba a tarefa de identificação, análise e mitigação de riscos que poderia impedir a agência de atingir seus objetivos de negócio (BARRETT, 2002).

Embora os entrevistados tenham conhecimento de algumas conseqüências provenientes da concretização de riscos organizacionais, de maneira pontual, observou-

se que não há uma posição convergente referente identificação de conseqüências, conforme indicado pelos entrevistados n° 1 e 2.

“Algumas dessas conseqüências são identificadas e outras não. Por exemplo, em relação ao caso do SICAF eu tive de explicar para vários. Em relação a parte de lançamento de preços no SINGRA, passar a proposta do licitante para dentro do SINGRA eu acho que já tem uma cultura boa de análise de riscos, porque existe um procedimento de verificação por uma outra pessoa da correção dos lançamentos.” (Entrevistado n° 1)

“Eu vejo duas importantes conseqüências, uma que é natural, relacionada com o cumprimento da nossa missão, que não é ter o material disponível para ser utilizados pelas unidades da Marinha, e ou outro, que eu considero mais importante, seria a ocorrência de algum vício ou falha no processo, é uma coisa que sempre procuramos monitorar, para evitar questionamentos dos órgãos de controle. (Entrevistado n° 2)

Ressalta-se que apenas 50% dos respondentes indicaram que sabem quais as conseqüências, caso os riscos identificados se concretizem.

Portanto, essa característica impossibilitada a avaliação tempestiva por parte do corpo funcional do DA dos impactos e conseqüências referente à concretização dos riscos.

Algo que contribui para isso, também, reside no fato dos objetivos não serem definidos claramente. São apenas procedimentos pontuais e não possuem uma sistematização.

4.3.2.3 Atividade de Controle

Uma vez conhecidos os objetivos estratégicos da organização e os riscos envolvidos, devem ser adotados procedimentos internos para assegurar que as ações identificadas como necessárias para tratar dos riscos de insucesso na consecução dos objetivos sejam efetivamente executadas. Portanto, as atividades de controle representam as ações e procedimentos específicos estabelecidos pelo DA direcionados ao gerenciamento dos riscos detectados. Para que tais atividades sejam efetivas devem ser apropriadas, funcionar consistentemente e ser integrada com os objetivos gerais (CHING et. al, 2005, *apud* SILVA, 2009).

De acordo com as diretrizes sugeridas no item 2.5.4.3 desta pesquisa, as atividades de controle são representadas pelos dois elementos dispostos a seguir: procedimentos de controle; e mitigação de riscos.

a) Procedimentos de controle

As atividades de controle são procedimentos que, quando executadas a tempo e de maneira adequada, permitem a redução ou administração dos riscos. Ao avaliar a

adequação das atividades de controle interno, o gestor deve analisar se as atividades de controle foram estabelecidas, se são suficientes em número e grau e se essas atividades estão operando efetivamente. Isto deve ser feito para cada atividade significativa (GAO, 2001).

De acordo com a percepção dos entrevistados, foram detectados os seguintes procedimentos de controle: acompanhamento do processo de compras por setor específico, segregação de funções, controle sobre a execução orçamentária pelo SIAFI, controle de acesso aos sistemas corporativos por meio de senha, utilização de indicadores de desempenho, utilização de *check-list* para os processos licitatórios e controle das ordens de compra por meio do SINGRA.

“existe segregação em relação às funções do processo de compras e controle dos créditos orçamentários.” (Entrevistado n° 1)

“Tem um setor específico sim para o controle do processo de compras, é o Departamento de Acompanhamento.” (Entrevistado n° 2)

“Para o acesso ao SIAFI são estabelecidos vários níveis de perfil de acesso das senhas.” (Entrevistado n° 3)

“Cada divisão estabeleceu o controle de sua parte específica, da fase do processo que esta sendo conduzido. Esse controle vai desde a autuação até a aprovação jurídica. Nós estabelecemos metas, cada equipe possui metas a cumprir dependendo da prioridade. Também temos o controle de tempo que ele demora até a aprovação jurídica. Até para ter o retorno e der repente promover reuniões para tentar reduzir os tempos indevidos.” (Entrevistado n° 2)

“A gente cria planilha Excel para acompanhamento dos processos quando eles são criados, mas isso tudo limita o acompanhamento pois é uma pessoa que faz a atualização e o controle interno que faz a fiscalização. Não existe procedimento sistemático. É uma coisa muito pessoa, com foco nos processos. (Entrevistado n° 3)

“O próprio Singra hoje é uma ferramenta muito boa de controle em termos de demanda, ordens de compra, necessitando apenas de uma melhora em termos da qualidade de informações inserida e produzidas pelo sistema, com a conscientização dos usuários para isso, o porque da ferramenta. (Entrevistado n° 3)

“Hoje nossos processos licitatórios possuem um chek-list a ser seguido que faz com que os processos licitatórios sejam padronizados, esse check-list é importante para corrigir a parte de capacitação em caso de rotatividade de pessoal, para alguém que não tenha muita experiência o check-list já dá um bom norte em relação ao que ele tem de seguir. Em termos de tempo de procura de itens temos também um índice no Singra de procura e aquisição que permite uma avaliação mensal do nosso tempo de procura e aquisição de cada categoria de material pra saber se a gente está melhorando ou piorando. (Entrevistado n° 3)

Há posicionamento com algum nível de divergência sobre os principais procedimentos de controle a serem utilizados. Cada entrevistado, de forma isolada, indicou um procedimento de controle relacionado com a atividade do DA.

No tocante aos respondentes, há também um posicionamento com níveis consideráveis de divergência, sobre os principais procedimentos de controle a serem utilizados. Os procedimentos de controle mais indicados foram os relativos ao controle de processamento de informações, segurança física, segregação de funções, normas internas, monitoramento, revisões de desempenho por meio de indicadores, estabelecimento de alçadas progressivas e treinamento de pessoal.

Essa deficiência já era esperada, em virtude de problemas na definição de objetivos em nível estratégico e específico, assim como na avaliação dos riscos, com a definição dos respectivos processos, pontos críticos e controle inerentes. Vale lembrar que os procedimentos de controle são classificados com base na natureza dos objetivos da organização (COSO, 1994; RAZAEE, 1995).

Portanto, os procedimentos de controle adotados atualmente no DA buscam soluções pontuais, sem um estudo prévio, não havendo sinalização no sentido de uma integração e sistematização na neutralização dos riscos existentes.

b) mitigação de riscos

Uma das respostas que podem ser dadas aos riscos seria a sua redução ou mitigação. Dentro desse processo de redução ou mitigação uma tarefa importante consiste no aprimoramento dos sistemas de controle interno como forma de prevenção de ocorrência de situações desfavoráveis (Castro, 2009).

Porém, observa-se, de acordo com a percepção dos entrevistados que as atividades de controle não estão direcionadas para a neutralização dos riscos, uma vez que os riscos recebem tratamento pontual, na medida em que vão surgindo, conforme disposto no item anterior.

“As atividades de controle não estão direcionadas para neutralização dos riscos de forma adequada por que muita das vezes ela é reparativa e não pró ativa. Primeiro tem de ocorrer o problema para se criar algum mecanismo.” (Entrevistado nº 1)

“As atividades de controle, não considero que são direcionadas para o gerenciamento de riscos, uma vez que os riscos são tratados de maneira pontual. Entretanto, quando esses riscos são identificados eles são trabalhados por meio das atividades de controle . (Entrevistado nº 3)

4.3.2.4 Informação e Comunicação

Para Razaee (1995), o componente de controle interno - informação e comunicação - considera as informações capturadas e o fluxo dessas informações através da entidade. Assim, todas as pessoas da entidade deverão receber uma mensagem clara da alta administração sobre a responsabilidades de se levar os controles internos de maneira profissional. A comunicação deve fluir em todas as direções, de forma que todas as informações relevantes, internas e externas, devem ser comunicadas.

De acordo com as diretrizes sugeridas no item 2.4.4.4 desta pesquisa, informação e comunicação são representadas pelos quatro elementos dispostos a seguir: produção de relatórios gerenciais; informação dos planos aos níveis inferiores; canais de comunicação para denúncias; e adequabilidade do fluxo de informações.

a) Produção de relatórios gerenciais

Segundo o GAO (2001) para uma organização executar e controlar suas operações, ela deve ter informações relevantes e confiáveis, de caráter financeiro e não financeiro, relativas a eventos internos e externos. Os relatórios gerenciais são instrumentos que possibilitam a geração dessas informações (COSO, 1994).

De acordo com a percepção dos entrevistados, há um posicionamento convergente no sentido da não existência de diretrizes para a correta documentação das informações, em virtude de os entrevistados terem indicado que o DA não produz relatórios gerenciais para acompanhamento sistemático dos resultados dos trabalhos.

Isso impacta na disponibilização de evidências objetivas, oportunas e documentadas para análise, impossibilitando o conhecimento de políticas, práticas e procedimentos utilizados.

“Não existem relatórios gerenciais. O departamento de obtenção não emite relatórios gerenciais, não são relatórios, bem, assim, gerenciais, são relatórios, vamos dizer, onde você participa determinadas situações [...] nessas reuniões você acaba citando alguns problemas que você esta tendo, mas não cita nível de serviço, batimento de metas, mesmo porque não existe hoje na estrutura metas a serem batidas.” (Entrevistado n° 1)

“Não sei informar precisamente, mas o subsistema de planejamento deve ter esse tipo de informação.” (Entrevistado n° 1)

“Formalmente não possuímos relatórios gerenciais. Não possuímos a cultura de produzir relatórios gerenciais para a alta administração” (Entrevistado n° 2)

“Não possuímos relatório gerencial, o que temos, é o relatório de gestão que encaminhamos anualmente.(Entrevistado n° 3)

Confirmando a referida percepção, 75% dos respondentes indicaram que o sistema de informações do DA não produz relatórios gerenciais contendo informações que possibilitaram as tarefas de planejamento, controle e tomada de decisão.

b) Informação de planos aos níveis inferiores

A comunicação é inerente a todos os sistemas de informações. Dessa forma, os sistemas de informações devem fornecer informações ao pessoal apropriado para que este possa desincumbir-se de suas responsabilidades operacionais, de comunicação e de conformidade. A comunicação pode surgir sob a forma de manuais de políticas, memorandos, mensagens de correio eletrônico, notificações em quadros de avisos, mensagens pela Internet e mensagens gravadas em vídeo. Se as mensagens são transmitidas verbalmente – em grandes grupos, pequenas reuniões ou sessões individuais – o tom de voz e a linguagem corporal enfatizam aquilo que está sendo transmitido (COSO, 2007).

Há uma convergência na visão dos entrevistados referente a um bom nível no fluxo de informações para os níveis inferiores, uma vez que são feitas reuniões semanais para divulgação de informações e diretrizes de cunho geral.

“Semanalmente são feitas reuniões semanais, nada muito longo e que demore muito, nessas reunião a gente tenta passar os objetivos, planos e metas. Por meio de e-mail também, a gente procura passar um email pra todos os envolvidos num determinado processo, no email procuramos detalhar da melhor forma, da forma mais esclarecedora possível todos os novos procedimentos, os cuidados os riscos até para servir como um histórico para ser consultado futuramente.” (Entrevistado n° 2)

“Em termos de reuniões formais, são feita semanalmente, mas sem data específica de acordo com a necessidade da alta administração. Outras reuniões informais são realizadas sempre que as questões surgem. Pode ser feita também por meio do plano de dia para informações mais em nível operacional.” (Entrevistado n° 3)

Os entrevistados indicam que os assuntos específicos são tratados individualmente com cada servidor civil ou militar, que o fluxo de informações apresentou-se adequado e as comunicações são tempestivas.

“A alta administração se comunica, na parte administrativa, pelo plano de dia, na parte operacional via parada dos chefes de departamento e em relação a coisas e assuntos pontuais a alta administração lida diretamente com determinado indivíduo. Em relação a definição de planos eu aceito opiniões caso elas sejam pertinentes” (Entrevistado n° 1)

c) Canais de comunicação para denúncias

Para Rezaee (1995), a comunicação deve fluir em todas as direções, onde todas as informações relevantes, internas e externas, deverão ser comunicadas. Para uma organização executar e controlar suas operações, ela deve ter informações relevantes e confiáveis, de caráter financeiro e não financeiro, relativos a eventos internos e externos (GAO, 2001). Essas informações, sobretudo as de fontes externas, devem ser registradas e comunicadas à administração e a outros entes dentro da organização que precisam dela em formato e dentro de um prazo adequado que permita que ações sejam tomadas.

De acordo com a percepção dos entrevistados, observa-se que inexistente um canal de comunicação para denúncias, tanto em nível interno quanto externo.

“Aqui não temos ouvidoria, tanto externa quanto interna, não vejo aqui uma ouvidoria, em que pese tenho o atendimento ao fornecedor, mas não esta formalizada na estrutura uma ouvidoria.” (Entrevistado n° 1)

“Formalmente não, normatizado não. No nosso dia a dia a gente procura incentivar esse tipo de coisa.” (Entrevistado n° 2)

“a gente tem fora do departamento um departamento de atendimento ao fornecedor, a gente tem sim. Internamente, institucionalizado não tem um procedimento para denúncias. (Entrevistado n° 3)

Da mesma forma, 95% dos respondentes indicaram que o DA não adota o procedimento referente a manutenção de canais de comunicação para denúncias sobre erros e irregularidades.

d) Adequabilidade do fluxo de informações

O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação (sistemas computacionais e reuniões de equipes de trabalho) e são importantes para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade (COSO, 2007).

De acordo com as respostas colhidas, o principal sistema de informação utilizado no DA, referente informações do abastecimento, além dos tradicionais usados na Marinha do Brasil (SIGDEM¹⁴, Lotus Notes¹⁵, e-mail, Comunicação interna, Comunicação padronizada, etc.), é o SINGRA.

¹⁴ O Sistema de Gerência de Documentos Eletrônicos da Marinha (SIGDEM) é uma ferramenta desenvolvida para realizar comunicações entre organizações militares ou departamentos, com segurança, padronização e rapidez. Incorpora várias facilidades que visam acelerar e padronizar a comunicação com segurança e confiabilidade, através do uso de certificação digital, controle de acesso, assinatura eletrônica e criptografia; controlar o fluxo do documento, expedientes e mensagens, com o acompanhamento automático (*on-line*) das ações a serem executadas em cada documento; acompanhar o histórico da

São utilizados também para comunicação alguns sistemas como o e-mail, a Comunicação interna (CI) e a Comunicação Padronizada (CP).

“Uma parte da comunicação aqui, ela é dividida em e-mails, SIGDEM, e o próprio SINGRA em relação as informações externas de abastecimento, Estimativa de Obtenção/Processo de Obtenção.”(Entrevistado n° 1)

“As informações são feitas de forma tempestiva por meio de mensagem, papeleta amarela, e-mail, comunicação interna, comunicação padronizada, para os objetivos do departamento são suficientes. (Entrevistado n° 3)

“O departamento de obtenção tem um bom fluxo de informações, mesmo porque temos uma política de trabalho de sempre tramitar os assuntos específicos formalmente colocamos os outros setores como cópia para que os outros tenham noção dos principais assuntos tratados, das principais práticas, o que esta chamando mais a atenção da administração. A gente se relaciona muito por e-mail, comunicação padronizada e comunicação interna. (Entrevistado n° 2)

Porém, de acordo com as respostas colhidas, o SINGRA possui deficiências que atrapalham o bom andamento das atividades cotidianas do DA referente à emissão de Ordens de Compra, por exemplo, por ficar “fora do ar” por períodos prolongados. Os entrevistados indicam que o SINGRA é muito adequado para as atividades voltadas para o abastecimento de materiais (logística), mas muito limitado quando se trata de informações sobre processos licitatórios.

Tirando o e-mail e o SIGDEM, o Singra tem tido uma perda muito grande em virtude de estar fora do ar, demora, tudo isso atrapalha. Por exemplo, teve um período que ficamos quase uma semana sem o Singra, isso influi na emissão de ordens de compra manuais onde tem de ser criado controles paralelos, isso tudo acarreta problemas.” (Entrevistado n° 1)

O entrevistado n° 3 indicou a inexistência de sistema específico para gerenciamento de informações exclusivamente referentes ao andamento dos processos licitatório.

informação, desde sua criação ou recebimento; facilitar o desenvolvimento de novos documentos; e minimizar o uso de papel.

¹⁵ Lotus Notes é um sistema cliente-servidor de trabalho colaborativo e e-mail, concebido pela Lotus Software, do grupo IBM Software Group. É um dos software de colaboração mais utilizado no mundo sendo traduzido para vários idiomas e podendo ser instalado em diversas plataformas e diversos sistemas operacionais. É usado principalmente como um cliente de e-mail, mas também age como cliente de comunicador instantâneo, navegador, caderno eletrônico, calendários e outros recursos, bem como uma plataforma para interagir com as aplicações colaborativas.

“hoje a gente tem em termos de controle temos o Singra, que tem algumas informações gerenciais de processos, mas ele é muito limitado ainda quando você fala de licitações, ele trabalha muito bem na parte de fornecimento de materiais, catalogação, a parte do abastecimento, não cuida do procedimento licitatório em si. Por exemplo, se eu tenho hoje uma empresa que ganha uma licitação, é cadastrada no Singra e são emitidas ordens de compra, se amanhã ou depois essa empresa por algum motivo se tornar inadimplente e eu tiver que punir essa empresa, eu não tenho como entrar no Singra e retirar ela como fornecedora do item, porque já foi emitida uma ordem de compra arrecadada e o sistema não permite fazer essa operação porque ele registra que já foi fornecido o item. Isso é totalmente contra o que se espera porque se eu tô punido a empresa eu não quero mais emitir ordem de compra no Singra. Isso gera controles paralelos em planilha Excel. (Entrevistado n° 3)

Para os objetivos do OCG como um todo eu acho que não são, pois não conseguimos consolidar as informações sobre o andamento dos processos, carece de ferramenta para consolidar essas informações.” (Entrevistado n° 3)

Assim, a percepção dos entrevistados é convergente no sentido de que existem bons aspectos inerentes ao fluxo de informações em todas as direções do DA, pois existem vários tipos de canais de comunicação, com uma ressalva em relação ao Singra, que possui algumas perdas de continuidade operacional que acarretam dificuldades no fluxo de algumas informações essenciais para o desempenho das atividades do DA, voltadas para o abastecimento de materiais. No caso específico de informações para as atividades de abastecimento, nem sempre estão disponíveis, ou seja, ocorre perda de tempestividade.

Em virtude da descontinuidade de informações são gerados controles paralelos, conforme relato do entrevistado n° 3. Esse procedimento poderá gerar perda de confiabilidade da informação produzida.

Ressalta-se que apenas 15% dos respondentes entenderam que o fluxo de informações não está adequado aos objetivos estabelecidos pelo DA.

4.3.2.5 Monitoramento

Para Razaee (1995) o monitoramento exige que os sistemas de controle interno sejam monitorados, contínua e periodicamente, como base para manter a sua eficácia. O autor indica que monitoramento contínuo é uma avaliação permanente dos diversos componentes do sistema de controle interno, através de uma adequada avaliação do pessoal, supervisão e da implementação das recomendações fornecidas pelos auditores.

Dessa forma, o monitoramento assegura que o controle interno continue a operar efetivamente, ou não, e reage dinamicamente, mudando de acordo com as

condições do ambiente em que a organização está inserida e com a necessidade de mudança para correção de procedimentos.

De acordo com as diretrizes sugeridas pelo GAO (2001), os procedimentos de monitoramento são representados pelos elementos dispostos a seguir: instrumentos de monitoramento; e auditoria interna.

a) Instrumentos de monitoramento

O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas. Portanto, os monitoramentos eficazes compreendem: a) monitoramento contínuo; b) avaliações individuais; e c) identificação de deficiências nas informações. Como um componente-chave da estrutura de controle de pequenas organizações, o acompanhamento confirma que todos os cinco componentes da estrutura de controle interno do COSO I (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão em vigor, foram devidamente projetados, e estão funcionando eficazmente. (COSO, 1994).

Não foi possível identificar no DA, por meio da análise da percepção dos entrevistados, a implementação de procedimentos para monitoramento e controle de processos e atividades de controle, sejam eles de forma separada ou avaliações permanentes.

Não foi possível identificar qualquer tipo de procedimento referente a documentação das atividades de monitoramento e seu encaminhamento para escalões superiores para adoção de medidas corretivas e ajustes necessários.

“No meu caso, eu organizei uma planilha divulgando atribuições a cada indivíduo, estipulando prioridades e prazos, daí eu falo com cada um deles conforme a necessidade. Essa planilha não pode ser mexida por todos.” (Entrevistado n° 1)

O entrevistado n° 2 indica que não existe monitoramento formalizado. O respondente n° 3 indica a existência de monitoramento de controles, porém não em nível de riscos inerentes aos processos

“Não existe esse monitoramento formalizado, na verdade a cada dois, três dias a gente segue um check-list para verificar se tem algum processo, se tem alguma fase com tempo superior ao normal.” (Entrevistado n° 2)

“Possuímos o monitoramento dos controles dos processos, em nível de risco isso não existe, até porque mesmo porque os riscos são tratados aqui de maneira pontual. Então a gente tem o controle de processos e esses processos são trabalhados à parte através da identificação de riscos

pontuais como demandas de urgência. Agora um sistema que identifique nos processos os riscos de forma que eles possam ser reduzidos isso não existe.”
(Entrevistado n° 3)

Ressalta-se que 95% dos respondentes entenderam que não existe instrumento de monitoramento e controle dos processos e atividades desenvolvidas pelo DA.

Infere-se também que, devido aos seus relatos, os três entrevistados não possuem domínio de como se dá a atividade de monitoramento dos procedimentos de controle com vistas a verificar a sua adequabilidade.

b) Auditoria interna

Segundo Glock (2007, *apud* Silva, 2009), a atividade de auditoria interna exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno da organização, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles. Attie (1998) ressalta a importância da atividade de auditoria interna para a administração de uma companhia, destacando que, quando eficiente e atuante, representa um ponto forte para efeito de controle interno.

De acordo com a percepção dos entrevistados, percebe-se que, em relação à auditoria interna, não existem procedimentos específicos que regulem a sua atuação, assim como uma estrutura, sobretudo de recursos humanos para o desenvolvimento desta atividade.

Ressalta-se que 100 % dos respondentes indicaram que não são realizadas auditorias internas no DA.

4.3.3 Conclusões acerca da Harmonização Prática

Por meio de entrevistas semi estruturadas com os três Encarregados de Divisão do DA, foram obtidas informações referentes às cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO, as quais foram confrontadas com as respostas obtidas por meio da aplicação de questionários em vinte servidores, sendo quatro de nível superior e dezoito de nível médio, todos desempenhando tarefas executórias no âmbito do DA.

Mesmo não tendo sido feitas verificações com o objetivo de confirmar as informações obtidas por ocasião das entrevistas e da aplicação dos questionários, foi possível identificar fragilidades na estrutura de controle interno do DA, referentes as cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I. Além da indicação das fragilidades, procurou-se aqui identificar também as conseqüências da manutenção dessas fragilidades, conforme a seguir:

a) Ambiente de controle

√ Desnível entre militares e servidores civis, referente conhecimentos e habilidades. Essa fragilidade dificulta o estabelecimento de condições favoráveis para a geração de novas idéias para a solução de problemas ou para a realização de trabalhos e atividades.

√ Desnível entre militares e servidores civis, referente ao comprometimento e motivação. Essa característica poderá gerar uma incongruência de objetivos no DA.

√ Cursos de capacitação concentrados em servidores de nível superior. Essa fragilidade possui relação com o desnível de conhecimentos entre militares e servidores civis. Essa característica poderá gerar desmotivação e incongruência de objetivos, assim como contribuir para a queda de qualidade no processo decisório. Ressalta-se que um corpo funcional competente e preparado possui mais capacidade de decisão (GAO, 2001);

√ Cursos de capacitação voltados exclusivamente para a atividade fim (compras governamentais). Como não são realizados cursos com foco nas atividades voltadas para o controle interno, observa-se certa dificuldade dos entrevistados em discutir determinados temas e assuntos relacionados com controles internos. Isso poderá dificultar a utilização da estrutura de controle interno do COSO I como referência para os controles internos do DA ou até mesmo a utilização de outros modelos de referência à gestão da área de controle e governança. Cabe ressaltar que quando o servidor é desprovido de orientação, o mesmo possui a tendência em criar regras próprias que poderão ir de encontro com os objetivos organizacionais do DA (CARNEIRO, 1998 *apud* SILVA, 2009);

√ Nem todos os processos relacionados com os objetivos estratégicos estão mapeados. Isso dificulta a identificação dos pontos críticos, riscos inerentes e identificação dos procedimentos de controle necessários para mitigação dos riscos;

√ Lacunas em normas (Ordens Internas, Planejamento Estratégico, Regulamento e Regimento Interno). Observa-se que não estão documentados os procedimentos para se evitar a ocorrência de conflito de interesses e procedimentos éticos específicos na área de compras governamentais. Isso poderá favorecer a ocorrência de erros, fraudes e ineficiências operacionais;

√ Inexistência de manual ou código de conduta que aborde aspectos operacionais e éticos da área de compras governamentais. Isso dificulta o entendimento de alguns procedimentos, fragilizando a atividade de controle, pois como já foi dito anteriormente,

quando o servidor é desprovido de orientação, o mesmo possui a tendência em criar regras próprias que poderão ir de encontro com os objetivos organizacionais do DA;

√ Inexistência de práticas de seleção e mapeamento de habilidades específicas de servidores. Tal fato dificulta a exploração de potenciais existentes em cada indivíduo, podendo gerar desmotivação e insatisfação, contribuindo para a falta de sinergia no desempenho das atividades; e

√ Quantitativamente os recursos humanos são inadequados. Isso contribui para a sobrecarga de trabalho e tarefas gerando ineficiência operacional e maior probabilidade de ocorrência de erros e fraudes.

b) Avaliação de Riscos

√ Os objetivos e metas são definidos somente em nível estratégico. Isso dificulta o conhecimento e o entendimento de objetivos e metas operacionais por parte do corpo funcional do DA;

√ Os objetivos e metas estratégicas não estão sendo disseminados adequadamente. Isso dificulta o conhecimento e o entendimento de objetivos e metas estratégicas por parte do corpo funcional do DA;

√ Inexistência de processo de identificação, avaliação e gerenciamento de riscos. Isso dificulta o processo de implantação de procedimentos de controle para mitigação desses riscos; e

√ Inexistência de processo de identificação dos efeitos e conseqüências da ocorrência dos riscos. Isso dificulta o processo de implantação de procedimentos de controle para mitigação desses riscos.

d) Procedimentos de controle

Procedimentos de controle são muito pontuais e não estão relacionados com os pontos críticos dos processos e mitigação dos riscos. Dessa forma isso impossibilita a atenuação de riscos e contribui para o não alcance e realização dos objetivos organizacionais, como a realização de processo de compras e elaborar os processos licitatórios.

e) Informação e comunicação

√ As informações não são documentadas por meio de relatórios gerenciais. Tal fato impossibilita a implementação de correções tempestivas que poderão proporcionar eficiência nos processos do DA;

√ Inexistência de canais de comunicação para recebimento de denúncias, interna e externamente. Tal fato impossibilita a implementação de correções tempestivas que poderão proporcionar eficiência nos processos do DA; e

√ Inexistência de sistema específico para gerenciamento das informações referentes os processos licitatórios. Tal fato impossibilita que os processos e operações na área de licitações e contratos sejam monitorados.

f) Monitoramento

√ Ausência da implementação de procedimentos para monitoramento de atividades de controle. Isso impossibilita a obtenção de informações que serão importantes para avaliação dos sistemas de controle, se os mesmos estão funcionando corretamente;

√ Ausência de procedimentos referente a documentação das atividades de monitoramento e seu encaminhamento para escalões superiores. Isso impossibilita a obtenção de informações que serão importantes para avaliação dos sistemas de controle, se os mesmos estão funcionando corretamente;

√ Inexistência de auditoria interna. A atividade de auditoria representa um ponto forte para o controle interno das organizações. Porém necessita de equipe capacitada para isso.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo procurou verificar se o ambiente e contexto do DA está em consonância com estrutura de controle interno do COSO I, proeminente junto às organizações do setor privado, possibilitando ao OCG o alcance dos propósitos esperados pelo TCU, no tocante aos resultados públicos.

Destaca-se que este estudo foi capaz de identificar referenciais teóricos pertinentes que puderam evidenciar diversas nuances e acrescentar outros conhecimentos que envolvem a sistemática de controles internos no setor público, especialmente sobre sua relação com a estrutura de controle interno do COSO.

Cabe ressaltar também que a INTOSAI, com o objetivo proporcionar uma compreensão unificada das estruturas de controle interno por parte das Entidades de Fiscalização Superiores (EFS), em 2004 atualizou suas diretrizes referentes aos padrões de controle interno no setor público, incorporando os princípios da estrutura de controle interno do COSO, com algumas adaptações, considerando as características e peculiaridades do setor público. Esse comportamento corrobora o disposto por Pagliuso *et al* (2010) que afirmam que o COSO, como modelo de referência à gestão, necessita de adequação, em relação à cultura, linguagem e contexto da organização ou ambiente no qual está inserido.

Porém, somente a partir da concepção do Projeto Contas, em 2008, que a estrutura de controle interno do COSO I foi efetivamente tida como referência para modelagem de controles internos no setor público brasileiro, atinente aos Processos de Tomada e Prestações de Contas (TC/PC).

Os objetivos principais do Projeto Contas eram de identificar como os Dirigentes dos órgãos e unidades gestoras pensam o tema controle, conscientizá-los sobre a importância dos controles internos para uma boa gestão organizacional e alcance dos resultados públicos, criar uma cultura de controle na administração pública e, de outra forma, não engessar o processo de utilização de metodologias para concepção e avaliação de controles internos, por parte dos órgãos e unidades gestoras.

Esse último ponto, relacionado com o não engessamento do processo de utilização de modelos de referência à gestão, é bastante importante, pois corrobora o disposto por Fettke, Loss e Zewicker (2005, *apud* Cardoso, 2008), autores que indicam que a linguagem utilizada para expressar a estrutura de controle interno do COSO é de

“orientação”, de forma a prover auxílio às organizações. Dessa forma, a estrutura de controle interno do COSO pode ou não ser adotada pelos órgãos e unidades gestoras.

O setor público é complexo, uma vez que suas instituições não operam com estruturas comuns e com tamanho padrão. Devido a essa diversidade, diversos modelos de referência à gestão “poderão” ser utilizados nos diversos setores, respeitando as características únicas de cada um.

A INTOSAI também corrobora esse entendimento, ao indicar que as diretrizes da estrutura de controle interno do COSO I “podem” ser utilizadas como referencial pela administração governamental para estrutura de controle interno, uma vez que a posição da *Treadway Commission* não é de imposição de normas, mas de fornecimento de arcabouço para desenvolvimento de controles detalhados pelos seus usuários, de acordo com o caso concreto. Ou seja, cada dimensão da estrutura de controle interno do COSO I deverá respeitar as características e especificidades do caso concreto.

Foi possível também identificar ao longo deste estudo algumas características bem peculiares da estrutura de controle interno do COSO, conforme a seguir:

- a) é considerado um modelo de referência a gestão como outros na área de controle e governança;
- b) é uma ferramenta valiosa na área de governança corporativa, não sendo a única estrutura de controle interno existente e nem uma unanimidade, apesar de sua notória eficiência e adequabilidade; e
- c) é proeminente no setor privado, especialmente no setor financeiro.

No tocante a harmonização teórica, os resultados da pesquisa sugerem que as quatro categorias de documentos utilizados pelo DA como referência (Regulamento, Regimento Interno, Planejamento Estratégico e Ordem Interna nº 10-01) possuem algumas semelhanças em relação à abordagem de pontos de determinadas dimensões da estrutura de controle interno do COSO I como, por exemplo, a estrutura organizacional (Regulamento, Regimento Interno e Planejamento estratégico); definição de objetivos e metas (Regulamento e Planejamento Estratégico); segregação de funções (Regulamento e Regimento Interno).

Porém, percebe-se que não é possível associar, totalmente, os conteúdos e princípios de determinado documento analisado (Regulamento, Regimento Interno, Planejamento estratégico e Ordem Interna) a todas as cinco dimensões da estrutura do COSO I.

Confirmando o disposto no trabalho do COSO (2007), que afirma que a estrutura de controle interno do COSO I consiste em um processo multidirecional, onde as influências positivas e negativas de cada dimensão são direcionadas a todas as outras dimensões, de maneira não sequencial, observou-se que aspectos positivos e negativos indicados em alguns documentos, referentes à determinadas dimensões da estrutura de controle interno do COSOI, foram replicados em outras dimensões da referida estrutura.

No tocante à harmonização prática, conclui-se que ocorrem divergências (afastamento) entre os princípios e recomendações constantes da estrutura de controle interno do COSO I e o funcionamento do sistema de controle interno do DA. Infere-se que algumas divergências encontradas por ocasião da verificação da harmonização prática decorrem das deficiências encontradas na verificação da harmonização teórica, conforme mencionado no parágrafo anterior.

Portanto, a análise foi suficiente para responder a pergunta de pesquisa proposta (*O ambiente e contexto do DA está em consonância com a estrutura de controle interno do COSO I, proeminente junto às organizações do setor privado, possibilitando ao OCG o alcance dos propósitos esperados pelo TCU, no tocante aos resultados públicos?*).

A análise demonstrou que o ambiente e contexto do DA não está em consonância com a estrutura de controle interno do COSO I, pois fragilidades e deficiências permeiam o funcionamento do sistema de controle interno do DA.

Foram encontradas deficiências em relação aos princípios, diretrizes e recomendações de controle que deveriam ser utilizados, atinentes aos aspectos das cinco dimensões da estrutura de controle interno COSO I (ambiente de controle, avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento). Assim, os aspectos das cinco dimensões da estrutura do COSO I não são perfeitamente identificáveis. Porém, não se pode garantir que esse comportamento ocorre em função da estrutura do COSO I ser proeminente no setor privado.

Apesar dos procedimentos e recomendações relacionadas com as cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I estarem presentes em algum nível no sistema de controle interno do DA, os mesmos não fazem parte de uma estratégia pensada e desenvolvida pelo DA, não funcionam de forma integrada e não são capazes de mitigar os riscos inerentes às atividades desenvolvidas pelo DA.

Sob outro enfoque, não parece adequada a Proposição P1 (*os procedimentos e princípios de controles internos utilizados pelo DA, não estão em consonância com os princípios e recomendações de controle interno constantes da literatura do COSO I, pelo fato de ser um modelo de referência proeminente junto às organizações do setor privado*), em virtude de alguns motivos descritos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que é possível a utilização da estrutura de controle interno do COSO I pelo DA para concepção e desenvolvimento de seu sistema de controle interno. Porém, a utilização da estrutura do COSO I, como referência para sistemas de controle internos no setor público, ocorreu devido pressão regulamentar, uma vez que o TCU, por meio de Decisão Normativa, determinou a obrigatoriedade de sua utilização para concepção e análise de sistemas de controle interno de órgãos, entidades e unidades gestoras da administração pública federal, por ocasião da montagem dos RG e RAAvGest.

Uma vez que as práticas de governança corporativa no setor privado (utilização dos modelos de referência à gestão) foram desenvolvidas para atender problemas específicos e em um contexto próprio, infere-se que os procedimentos e princípios de controles internos utilizados pelo DA não estão em consonância com os princípios e recomendações de controle interno constantes da literatura do COSO I devido a ineficiências operacionais na implementação e adequabilidade da referida estrutura ao cotidiano do DA. Ressalta-se que podem existir outros modelos de referência à gestão na área de governança e controle mais adaptáveis a realidade e contexto do DA.

Ao buscar elementos que pudessem sustentar o fato de que o ambiente de negócio e aspectos operacionais do DA favorecem a utilização da estrutura de controle interno do COSO I, especificamente em relação à dimensão da estrutura do COSO I que trata do risco, infere-se que a aplicação dessa dimensão necessita de análise mais profunda e criteriosa, em virtude das peculiaridades inerentes ao ambiente do OCG. Dessa forma, com base no referencial teórico, entende-se como adequada a Proposição P2 (*os aspectos operacionais do DA/OCG podem dificultar a implementação dos princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I*), uma vez que aspectos operacionais do DA (logística e compras governamentais), de alguma forma, dificultam a implementação de recomendações da dimensão “gerenciamento e análise de riscos” da estrutura de controle interno do COSO I.

Conforme indicado por Seabra (2009), a implementação do gerenciamento de riscos no setor público é algo complexo, pois depende de uma rede de organizações trabalhando em cooperação e da integração e regulação do gerenciamento de riscos de outras organizações envolvidas no processo.

O ambiente de negócio do OCG, voltado para a área de compras governamentais, e o fato do OCG ser um importante elo de uma ampla cadeia logística, impõe a existência dessa rede de integração e cooperação, indicada por Seabra (2009).

De outra forma, infere-se que as alterações necessárias à implementação da metodologia do COSO no DA do OCG são aplicáveis ao caso concreto, exceto em relação à dimensão do risco. Não foi possível identificar incompatibilidades das dimensões ambiente de controle, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento, em relação estrutura organizacional e ambiente de negócio do DA. Assim, essas dimensões podem ser adotadas dentro do ambiente de negócio do OCG (logística e compras governamentais).

A Proposição P3 (*O ambiente e contexto do DA deve estar em consonância com a estrutura de controle interno do COSO, para que o OCG possa atingir os melhores níveis de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, ou seja, os melhores níveis em termos de resultados*) também não parece adequada, pois não necessariamente a estrutura de controle interno do COSO deve estar em consonância com o ambiente e contexto do DA, para que o OCG possa atingir os melhores níveis de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, ou seja, os melhores níveis em termos de resultados públicos. A estrutura de controle interno do COSO não pode garantir isso, uma vez que os sistemas de controle apenas “podem” promover operações efetivas e eficientes, não sendo uma certeza de isso vá ocorrer (JACKSON e SAWYERS, 2001, *apud* LUNKES, 2010).

Como contribuição deste estudo, foi possível, a partir das dimensões estabelecidas pela estrutura do COSO I, e da análise da percepção dos entrevistados, descrever e evidenciar a atual situação do sistema de controle interno do DA, confirmando um dos benefícios da utilização da estrutura do COSO I como modelo de referência à gestão, conforme disposto por MacGrath (1997) e Vernadat (1996); Karathanos (1996); Harison e Shiron (1999).

Ao confrontar a orientação teórica da estrutura de controle interno do COSO I com a realidade do DA na condução de sua tarefa de aquisição de inúmeras categorias

de materiais, foi possível constatar também a capacidade da estrutura de controle interno do COSO I em auxiliar o desenvolvimento de práticas que poderão proporcionar melhorias gerenciais, culminando no incremento no desempenho do DA na condução de suas tarefas, corroborando o disposto por Castro (2009).

Diante do conhecimento que foi construído ao longo desta pesquisa, e também com o objetivo de confirmar ou não seus achados, sugere-se o aprofundamento da discussão de alguns pontos observados, como a possibilidade de existência de outros modelos de referência à gestão na área de controle e governança que poderão ser utilizados para concepção de sistemas do controle internos voltados para a boa gestão e incremento de desempenho na área de compras governamentais.

Igualmente, sugere-se ampliar este estudo para outras entidades e unidades gestoras da administração pública federal com ramos de atuação, ambiente de negócio e cultura peculiares, com objetivo de verificar o nível de harmonização com a estrutura de controle interno do COSO I.

Outro estudo de maior ou igual relevância teria como foco a cultura do DA. Nesse caso, seriam levantados os pontos relacionados com a cultura do DA que poderão dificultar a implantação da estrutura do COSO I.

REFERÊNCIAS

ALLEGRI, M.; D'ONZA, G. (2003), *Internal auditing and risk assesment in large Italian companies: an empirical survey*. **International Journal of Auditing**, Vol. 7 No. 3, pp. 191-208.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANTUNES, J.; HONORATO, W.R.; ANTUNES, G.M.B. A importância da atuação dos comitês de auditoria nos trabalhos dos auditores independentes de companhias abertas brasileiras. In: Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria, Controle de Gestão, Gestão de Custos e Globalização e X Congresso do Instituto Internacional de Custos, 1. 2007. **Anais...**, Lyon, 2007.

ANTUNES, Jerônimo. **Modelo de avaliação de riscos de controle utilizando a lógica nebulosa**. 2004. 162 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2004.

APPLEGATE, Dennis; WILLS, Ted. Integrating COSO. *The Internal Auditor* .Vol. 56, Nº 6, pp. 60-6, 1999. Disponível em: < http://www.coso.org/audit_shop.htm>. Acesso em 14 fev. 2011.

ARMANDO, Raul Adriano Vilela. **A inter-relação dos trabalhos realizados pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados com os componentes da metodologia utilizada pelo *Committee of Sponsoring Organization (Coso)***. 2009. 52 f. Monografia (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, 2009.

BARRETT, Pat. *Achieving better practice corporate governance in the public sector*. Austrália: 2002. Disponível em:<<http://www.anao.gov.au>>. Acesso em: 3 mar. 2011.

BARROS, Joaquim dos Santos. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa: um estudo nas empresas listadas nos mercados diferenciados da Bovespa**. 2007. 233 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade – FEAAC, Fortaleza, 2007.

BARROS, Fábio Henrique Granja e.; NETO, Melchior Sawaya. Inserindo a dimensão de resultados nas prestações de contas. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasil, ano 42, n. 119. Setembro/dezembro, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinicius da Costa Silva. Evidenciação das Características Básicas Recomendadas Pelo Coso (2004) Para A Gestão de Riscos em Ambientes de Controle no Relatório da Administração de Empresas Brasileiras Com Adrs. XIII SEMEAD, Setembro de 2010. **Anais...**, XIII SEMEAD, 2010.

BIERSTAKER, James Lloyd; THIBODEAU, Jay C. *The effect of format and experience on internal control evaluation*. **Managerial Auditing Journal** Vol. 21 No. 9, pp. 877-891, 2006.

BOOTH, P.; SCHULZ, A. K. D. *The impact of an ethical environment on managers' project evaluation judgments under agency problem conditions*. **Accounting, Organizations and Society**. vol. 29, p. 473-488, 2004.

BOTELHO, Ana Cristina Melo de Pontes. 2008. 274f. **Corrupção política: uma patologia social**. Dissertação (Mestrado). Instituto Brasiliense de Direito Público-Brasília, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 24/06/2011.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Suplemento

BRASIL. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Ministério da Fazenda-Secretaria Federal de Controle Interno. Disponível em <www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001>. Acesso em 14 fev.2011.

BRASIL. **Manual técnico de orçamento MTO**. Versão 2011. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2010. 189 p.

CARDOSO, Rodolfo. **Construção de modelos de gestão articulados por modelos de referência: uma investigação sobre o uso dos modelos de referência de qualidade e excelência**. 2008. 176 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Engenharia de Produção Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Uma contribuição à auditoria do Risco de Derivativos**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 1996. 121 p.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922**

até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos de nos Estados, Municípios e ONGS. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2009.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle Externo da Gestão Pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração – Teoria, Processos e Prática**. São Paulo: Makron Books, 2000, 3. Ed.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 1.212/09 que aprova a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. Disponível em < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001212>. Acesso em: 14 Jan. 2011.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-CFC. **Resolução CFC Nº. 1.135/08 que prova a NBC T 16.8 – Controle Interno**. Disponível em < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc>. Acesso em: 14 Jan. 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques**, 2 vol. set, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control - Integrated Framework**. AICPA: New York, 1994.

CORREIA, Leonardo Rodrigues. **A Participação dos gestores no processo de elaboração das metas orçamentárias: relação entre a motivação individual e o comportamento gerencial**. 2007. 83 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2007.

CRAWFORD, M.; STEIN, W. (2002). *Auditing Risk Management: Fine in Theory but who can do it in Practice?* **International Journal of Auditing**. Vol. 6 No. 2, pp. 119-131.

D'AVILA, Marcos Zahler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. **Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

D'AVILA, Marcos Zahler. **Um estudo exploratório sobre a aplicabilidade do método de controles internos do COSO para empresas brasileiras de pequeno porte**. 2005. 107 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Finanças) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2005.

DEROZA, Maria de Lourdes P. **Controles Internos: Aspectos Gerais da Avaliação dos Controles de Gastos Precedidos de Licitação**. 2004. 53 f. Monografia (Pós-Graduação

em controle externo área de auditoria governamental) – Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

DE BENEDICTO, Samuel Carvalho; RODRIGUES, Âgelo Constâncio; ABBUD, Emerson Luiz. **Governança Corporativa: uma análise da sua aplicabilidade no setor público.** XXVIII Encontro Nacional De Engenharia De Produção-ENEGEP. Rio de Janeiro, 2008.

DE BENEDICTO, Samuel Carvalho. **A Responsabilidade Social das Empresas: uma relação estreita com a educação.** 199 f. Monografia (Especialização em Educação) – UFLA/DED, Lavras, 2002.

DEMO, P. **Metodologia científica em ciências sociais.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

EDWARDS, Meredith. *Public sector governance – future issues for Australia.* **Journal of Public Administration.** v. 61, nº 02, June 2002

ELIAS, Zanoni dos Santos. **Controles Internos em Indústrias Plásticas: um estudo sobre Controles Internos com base na metodologia COSO.** 118 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina- UFSC, 2010.

FARIAS, Rômulo Paiva; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança.** Brasília, v. 12, n. 3, p. 55 – 71, set/dez 2009.

FADZIL, Faudziah Hanim; HARON, Hasnah; JANTAN, Muhamad. *Internal auditing practices and internal control system.* **Managerial Auditing Journal.** Vol. 20, No. 8, pp. 844-866, 2005.

FÉLIX, Cláudia Lima. **Auditoria de Desempenho Aplicada na Avaliação da Execução de Metas Orçamentárias do Setor Público.** 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado-RS, 2008.

FILHO, Joaquim Rubens Fontes. **Governança organizacional aplicada ao setor público.** VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 Oct. 2003

GAO. United States *Government Accountability Office.* **Internal control management and evaluation tool – exposure draft.** Washington: GAO, Aug. 2001.

GHELMAN, Silvio; COSTA, Stella Regina Reis da. Adaptando o BSC para o setor público utilizando os conceitos de efetividade, eficácia e eficiência. SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2006. **Anais...**, SEGeT, 2006.

GHERMAN, Marcelo. **Controles Internos: Buscando a solução adequada.** Parte I. Modulo Security, Fev. 2005.

GOMES, Eduardo Granha Magalhães. **Gestão por Resultados e eficiência na Administração Pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais.** 2009, 187 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – EAESP/FGV, São Paulo, 2009.

HILL, Stephen. **Cartilha da gestão do conhecimento no serviço público / Canadá School of Public Service. Guia sobre a gestão de riscos no serviço público.** Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 2006.

HOLM, Claus; LAURSEN, Peter Birkholm. **Risk and Control Developments in Corporate Governance: changing the role of the external auditor?** *CORPORATE GOVERNANCE, Volume 15, Number 2, March 2007.*

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Governance in the public sector: a governing body perspective.** New York, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa.** 4.ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP : IBGC, 2009

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento:* normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las normas de auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI. Estocolmo, 2004.

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.* Áustria, 2004.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Putting COSO's Theory into Practice.** Tone at the Top. Issue 28. November 2005. Disponível em :<
www.theiia.org/download.cfm?file=42122> Acesso em: 14 abr. 2011.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber.** Porto Alegre: UFMG, 1999.

LUNKES, Rogério João. **Controle de Gestão: estratégico, tático, operacional, interno e de risco.** São Paulo, Atlas, 2010.

LUTHY, David; FORCHT, Karen. Laws and regulations affecting information management and frameworks for assessing compliance. **Information Management & Computer Security.** Vol. 14, No. 2, pp. 155-166, 2006.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental.** 2002. 221 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

- MAIA, M. S. *et al.* Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, vol. 1, n. 01, p. 54-70, jan./abr. 2005.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MOURÃO, Licurgo; FILHO, Gélzio Viana. Matriz derisco, seletividade e materialidade: paradigmas qualitativos para a efetividade das entidades de fiscalização superiores. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasil, ano 412, n. 1169. Setembro/dezembro, 2010.
- O'DONNELL Guillermo. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**. São Paulo: n. 44, p. 27-52, 1998.
- PAGLIUSO, Antonio Tadeu; CARDOSO, Rodolfo; SPIEGEL, Thais. **Gestão Organizacional: o desafio da construção do modelo de gestão**. Instituto Chiavenato. São Paulo: Saraiva, 2010.
- PAULA, Joelise Collyer Teixeira de. **O processo de institucionalização da atividade de auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da teoria institucional**. 2006. 211 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Universidade Federal do Ceará, Ceará, 2006.
- PEÇANHA, Marcus Vinícius Torres. **Um Estudo Sobre a Influência da Lei Sarbanes-Oxley no Nível de Transparência dos Relatórios Anuais: Estudo de Caso da PETROBRAS**. 2007. 80 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia e Finanças IBEMEC, Rio de Janeiro, 2007.
- REA, Louis M.; PARKER, Richard A. **Metodologia da Pesquisa: do planejamento à execução**. Uma visão geral do processo de pesquisa por amostragem. Pioneira Thompson Learnig, 2002.
- REZAEI, Zabihollah .What the COSO report means for internal auditors. **Managerial Auditing Journal**, Vol. 10 No. 6, pp. 5-9, 1995.
- SANCHES, Marcos Venicio. **Sistemas de controles internos e de fiscalização em demonstrações contábeis: uma análise crítica de normas específicas**. 2007. 110 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2007.
- SANTOS, Aldomar Guimarães dos. **Comite de Auditoria: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras**. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- SEABRA, Sérgio Nogueira. Gerenciamento de Riscos em Organizações Públicas: uma prática efetiva para controle preventivo e melhoria dos gastos públicos no Brasil? **Revista da CGU**. Presidência da República, Controladoria-Geral da União. - Ano II, nº 3, Dezembro/2007. Brasília: CGU, 2007.

SILVA, Luis Antonio da; CASTRO, Marcos José de. **O Controle na Gestão Pública**. Fundação Prefeito Faria Lima – CEPAM. Coordenadoria de Gestão de Políticas Públicas – Cogepp. São Paulo, 2006.

SILVA, Alan José de Moura. **Estruturação dos sistemas de controle interno de Prefeituras Municipais do Estado de Pernambuco**: uma verificação baseada no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI. 2009. 169 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2009.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa e estrutura de propriedade**: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil. 2004. 254 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

SILVEIRA, Julio Cesar; DUCA, Anselmo Ferreira; MARIO, Pueri do Carmo. **Um estudo dos impactos nos disclosures das empresas brasileiras que negociam suas ações na NYSE, quanto às exigências trazidas pela Lei Sarbanes-Oxley**. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/412.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2011.

SILUK, Julio Cezar M. **Modelo de gestão organizacional com base em um sistema de avaliação de desempenho**. 2007. 176 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção – UFSC, Florianópolis, 2007.

SIMERAY, J. P. **Controle de Gestão**: princípios e aplicações. Lisboa: Pórtico, 1983.

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; FILHO, Francisco Tavares; MACÊDO, Fabrício de Queiroz. **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

SOLOMON, E., PRINGLE, J.J. **Introdução à administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1981.

SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. Brasil e Estados Unidos: o sistema de controle interno do poder executivo federal em perspectiva comparada. **Revista da CGU**. Presidência da República, Controladoria-Geral da União. Ano IV, nº 6, Setembro/2009. Brasília: CGU, 2009.

TIMMERS, Hans. *Government Governance: corporate governance in the public sector, why and how?* The Netherlands Ministry of Finance. 9 th Free Public Sector Conference. Nov. 2000. Disponível em:<<http://www.minfin.nl>>. Acesso em: 3 mar. 2011.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em

diversos países. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle. Brasília, 2009a.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão Normativa nº 107, de 27 de outubro de 2010**. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação. Brasília, 2010a.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos. **Boletim do Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2000a.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 63, de 01 de setembro de 2010**. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2010b.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008**. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Brasília, 2008.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Portaria Normativa nº 189, de 11 de maio de 2009**. Aprova a realização do Projeto Contas. Brasília, 2009b.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Procedimentos de Auditoria para avaliação dos Controles Internos na área de Licitações e Contratos**. Primeira Secretaria de Controle Externo, Brasília, 2000b.

WARD, S. (2001). Exploring the Role of the Corporate Risk Manager. Risk Management: **An International Journal**, Vol. 3(1) pp.7-25, 2001.

WARING, A.; GLENDON, A. I. (1998). **Managing Risk**. London: International Thomson Business Press, 1998.

WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes. **Controles Internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base nas diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI**. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008.

VASCONCELOS, Eduardo Mourão. **Complexidade e pesquisa interdisciplinar**. Os diferentes tipos de pesquisa. Ed. Vozes. Petrópolis, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de coleta de dados no campo**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

ZANETTE, Maicon Anderson; DUTRA, Marcelo Haendchen; ALBERTON, Luiz. Reflexões acerca das propostas metodológicas de controle interno. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/402.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2011.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZILBOVICIUS, M. **Modelos para a produção, produção de modelos: gênese, lógica e difusão do modelo japonês nas organizações de produção**. São Paulo: Fapesp, 1999.

ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

APÊNDICE A – Instrumento para condução das entrevistas

1. Objetivos:

- a) Identificar o perfil dos entrevistados;
- b) Verificar o nível de conhecimento dos entrevistados em relação à existência, missão e documentos emitidos pelo COSO I e INTOSAI;
- c) Explorar, em termos de proximidade e afastamento, a relação entre a literatura sobre estrutura de controle interno desenvolvida pelo COSO I e o sistema de controle utilizado pelo DA do OCG, através da comparação entre os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno utilizados e aqueles sugeridos como indispensáveis pela respectiva literatura. Ou seja, verificar o nível de harmonização prática; e
- d) Verificar se as alterações necessárias à implementação da estrutura de controle interno do COSO I no DA são aplicáveis

2. Referências/Suporte:

- a) Estrutura de controle interno COSO I;
- b) Abordagem qualitativa;
- c) Técnica para a coleta de dados: entrevista não-estruturada (conversa guiada);
- d) As informações a serem colhidas possuem foco na gestão DA do OCG;
- e) Serão utilizados 7 blocos de questões conforme a seguir: Identificação do entrevistados e conhecimentos sobre o DA; ambiente de controle; avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; monitoramento; e conhecimento e aplicabilidade da estrutura do COSO I.
- f) Método de discussão: comparação, por proximidade ou afastamento, entre as informações obtidas (análise da visão dos entrevistados) e os princípios e recomendações apresentados no referencial teórico sobre a estrutura de controle interno do COSO I. Ao final, será indicado se o caso concreto está em consonância com os princípios e recomendações.

3. Entrevista não estruturada:

Possui o objetivo de deixar o entrevistado relatar a situação da gestão e aspectos administrativos do DA do OCG, seus principais processos, respectivos objetivos, riscos inerentes aos objetivos de cada processo, sistemas de controle existentes para mitigação dos riscos, os aspectos mais relevantes da gestão e os principais óbices e gargalos observados que, de alguma forma, possam impactar a gestão, positiva ou negativamente.

3.1 Temas:

- a) Estrutura do Sistema de Abastecimento da Marinha (SabM) e como o OCG está inserido nesse contexto como Órgão de Obtenção de várias categorias de materiais;
- b) Organização básica do OCG para cumprimento de suas tarefas (estrutura organizacional);
- c) Organização básica do DA para cumprimento de suas tarefas (estrutura organizacional);
- d) Discorrer sobre a missão, visão de futuro e valores associados ao trabalho do DA;
- e) Atribuições dos elementos componentes do DA; e
- f) Descrição dos processos, objetivos, riscos e controles inerentes as seguintes atividades: elaboração de processos licitatórios; condução da sessão pública do pregão; e emissão de Ordens de Compra.

3.1.1 Identificação dos entrevistados e verificação dos conhecimento sobre o DA do OCG

- 1) Qual o cargo/função que o entrevistados ocupa?
- 2) A quanto tempo o entrevistados atua no OCG e no DA?
- 3) Qual o nível de escolaridade do entrevistado?
- 4) Como o entrevistado enxerga o conhecimento dos militares e servidores civis do DA?
- 5) Como o entrevistado enxerga o grau de responsabilidade dos militares e servidores civis do DA?
- 6) Como o entrevistado enxerga o comprometimento dos militares e servidores civis do DA?
- 7) Discorra sobre a estrutura do Sistema de Abastecimento da Marinha (SAbM) e como o OCG está inserido nesse contexto, como órgão de obtenção.
- 8) Discorra sobre a missão, visão de futuro do OCG e como o DA pode contribuir para o alcance desses objetivos.
- 9) Discorra sobre os principais processos, objetivos, riscos e controles inerentes ao DA.

3.1.2 Ambiente de Controle

- 1) O DA ressalta para o seu pessoal a importância dos controles internos e estabelece uma filosofia de tratamento dos riscos corporativos? No caso de resposta afirmativa, como executa essas tarefas?
- 2) Como o DA conduz seus processos de decisão (atribuição de autoridade e responsabilidade)?

- 3) O entrevistado entende que os processos de decisão seguem a linha da centralização ou descentralização?
- 4) Até que ponto os militares e servidores civis estão autorizados ou são incentivadas a adotar iniciativas próprias para abordar questões e solucionar problemas?
- 5) Quais são os limites dessa autoridade?
- 6) A organização atribui adequadamente autoridade e delega a responsabilidade para o pessoal adequado para lidar com metas e objetivos organizacionais? A delegação de autoridade é proporcional à atribuição de responsabilidade?
- 7) O DA valoriza aspectos relacionados com a integridade e valores éticos de seus componentes, assim como as competências e habilidades individuais de cada militar/servidor civil? De um exemplo dessa política de valorização?
- 8) Na visão do DA a postura da alta administração do OCG é participativa, informando à todas as pessoas as metas, as políticas, os procedimentos e o código de conduta a serem adotados?
- 9) Há instrumento legal definindo atribuições de cada função no DA?
- 10) Existe uma relação clara entre as atribuições de cada um e a forma pela qual as atribuições devam ser realizadas no DA?
- 11) O DA possui um programa voltado para treinamento e qualificação de militares e servidores civis?
- 12) Existe um código de conduta/manual implantados no DA referentes padrões de comportamento éticos e morais adequados, práticas operacionais aceitáveis e conflitos de interesse?
- 13) Caso não exista, o entrevistado confirma se foram evidenciadas iniciativas de manualização de procedimentos?
- 14) O entrevistado sente a necessidade de ter os procedimentos colocados em um manual?
- 15) O DA define os planos principais, seleciona as estratégias e determina o alinhamento dos seus objetivos com os do OCG?
- 16) De que maneira são definidos os objetivos e formulada a estratégia?
- 17) Qual a opinião do entrevistado a respeito de controles internos? O entrevistado concorda que o controle interno atua como componente do processo de gestão?
- 18) A ordenação das despesas é feita por outra pessoa além do Ordenador de Despesas?

- 19) O entrevistado entende como adequada a estrutura organizacional do DA? E sua capacidade de fornecer o fluxo de informações necessárias para gerir suas atividades?
- 20) A estrutura organizacional do DA está formalizada em documentos como organogramas, regulamentos e regimentos internos?
- 21) Há unidade/elemento de Controle Interno no OCG?
- 22) Existe serviço de protocolo central de documentos?
- 23) Existe uma análise dos conhecimentos e habilidades necessárias de militares e servidores civis para executar trabalhos de forma adequada?
- 24) O que é feito quando ocorrem impropriedades no desempenho das tarefas cotidianas do DA? O entrevistado acredita que este procedimento seja suficiente? O procedimento é rápido?
- 25) Com que frequência ocorre interação entre a alta administração do OCG e a gestão operacional do DA?
- 26) O entrevistado entende como adequados o seu conhecimento e experiência em função das funções e responsabilidades assumidas?
- 27) O entrevistado entende como adequados os procedimentos de controle adotados pelo DA?
- 28) O entrevistado entende como adequado o número de militares e servidores civis para desempenho das tarefas no DA?
- 29) O entrevistado entende como adequado o nível de conhecimento de militares e servidores civis em relação à natureza, magnitude e complexidade das atividades desempenhadas no DA?
- 30) Como a alta administração do OCG atua no sentido de mitigar o não alcance dos objetivos organizacionais? Ela participa da estrutura de controle interno?
- 31) Qual o nível de autonomia que o DA possui na condução de processos licitatórios?
- 32) Qual o nível de cobrança em relação a prontificação dos processos licitatórios. O DA possui autonomia para condução dos processos da forma mais cautelosa possível, independente de prazos, necessidades de repletamento de estoques e outras demandas ?
- 33) São tomadas medidas disciplinares adequadas em resposta a violações do código de conduta ou procedimentos inadequados?

34) O OCG/DA periodicamente avalia a sua estrutura organizacional e faz as alterações necessárias em resposta às mudanças nas condições?

3.1.3 Avaliação dos riscos

- 1) O DA estabelece formalmente os objetivos e metas organizacionais quantificadas inerente à atividade fim do OCG?
- 2) O DA possui mapeados os processos referentes ao alcance dos objetivos organizacionais?
- 3) Há acompanhamento do cumprimento das metas por meio de relatório gerencial ou outros instrumentos?
- 4) O DA identifica e analisa os riscos mais relevantes para a obtenção dos objetivos Organizacionais?
- 5) Sabe-se quais são as consequências, caso os riscos identificados se concretizem? Como são identificadas essas consequências?
- 6) A organização possui uma estratégia de gestão integrada e um plano de avaliação de risco que consideram os objetivos e as fontes relevantes de riscos internos e externos e estabelece uma estrutura de controle para lidar com esses riscos?

3.1.4 Atividades de Controle

- 1) Como os créditos orçamentários são controlados? Por meio de sistema informatizado?
- 2) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso por meio de senhas?
- 3) Como o processo de compra é controlado? Por meio de sistema informatizado?
- 4) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso por meio de senhas?
- 5) Há segregação de funções para as atividades de autorização de estimativa de obtenção, início de processo licitatório, pedido de obtenção, empenho, recebimento do material, liquidação e pagamento da despesa?
- 6) Há cadastro de fornecedores e prestadores de serviço?
- 7) Existe *back-up* do controle das compras em caso de inoperância do sistema?
- 8) Há um setor específico/servidor responsável pelo controle das compras (acompanhamento dos contratos, recebimento dos materiais, liquidação, pagamento)?
- 9) Há um levantamento das necessidades de compras a partir das aquisições efetuadas no ano anterior?
- 10) Quais das políticas e procedimentos abaixo o DA julga necessárias com o objetivo de garantir a realização das diretrizes da gestão e não ocorrência de situações desfavoráveis, impropriedades e não conformidades?

-) níveis de autorização e aprovação estabelecidos de forma precisa
-) Controle no processamento das informações
-) segurança física
-) segregação de funções
-) normas internas
-) sistemas informatizados
-) procedimentos estabelecendo a realização de verificações, conferências e conciliações das tarefas e registros significativos
-) monitoramento
-) revisões de desempenho por meio de indicadores
-) acompanhamento de atividades
-) proteção de ativos
-)acompanhamento sistemático dos normativos relacionados com licitações e contratos
-) difusão interna sobre a aplicabilidade dos normativos sobre conformidade
-) Outros procedimentos não mencionados acima

11) No entendimento do entrevistado as atividades de controle estabelecidas estão direcionadas ao gerenciamento dos riscos potenciais e reais, capazes de afetar a consecução dos objetivos pretendidos pelo DA?

3.1.5 Informação e Comunicação

- 1) Os sistemas de informação do DA produzem relatórios gerenciais contendo informações econômicas, financeiras, físicas e de produtividade, que possibilitarão o planejamento, controle e tomada de decisão? Quais são esses relatórios?
- 2) Como a alta administração do OCG informa seus planos para os níveis hierárquicos inferiores? Qual instrumento?
- 3) Existe algum tipo de participação dos mesmos na definição desses planos?
- 4) Como o DA informa seus planos para os níveis hierárquicos inferiores? Qual instrumento?
- 5) Existe algum tipo de participação dos mesmos na definição desses planos?
- 6) A estrutura de controle interno do COSO ressalta a importância de se manterem canais de comunicação abertos para que denúncias sobre erros e irregularidades possam ser feitas sem que haja represálias aos denunciantes. Tal procedimento é adotado no DA? De que maneira?

7) No entendimento do entrevistado o fluxo das informações está adequado aos objetivos estabelecidos? As comunicações são tempestivas?

8) Existem diretrizes para a correta documentação das informações e o processamento das comunicações?

3.1.6 Monitoramento

1) Existe instrumentos de monitoramento e controle dos processos e atividades do DA de forma que as deficiências de controle possam ser identificadas de forma tempestiva? Quais são eles?

2) As deficiências de controle identificadas são relatadas?

3) São implementados os ajustes necessários?

4) São realizadas auditorias internas na entidade?

5) Existe norma que regule a realização de auditorias internas na entidade?

6) Há setor ou servidor, designado formalmente para realizar auditorias internas?

3.1.7 Conhecimento e aplicabilidade da Estrutura do COSO

1) Qual o nível de conhecimento que o entrevistado possui a respeito do Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Comission (COSO)?

Desconheço essa organização

Conheço o COSO, mas não li nenhum de seus trabalhos

Conheço o COSO e já li alguma de seus trabalhos

2) Qual publicação foi lida?

COSO I COSO II COSO III

3) Qual o nível de conhecimento que o entrevistado possui a respeito da existência e Missão da INTOSAI?

Desconheço essa Organização

Desconheço essa Organização e nunca ouvi falar

Já ouvi falar sobre essa organização, mas desconheço sua missão

Conheço a missão da INTOSAI

4) Qual publicação foi lida?

Normas de Auditoria

Declaração de Lima

Guia de padrões de controle interno no setor público

Código de ética

- 5) O entrevistado possui conhecimento e consegue identificar os cinco ou um dos cinco componentes da estrutura de controle interno apresentados no guia da INTOSAI, baseados na estrutura do COSO I (ambiente de controle, identificação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento)?
- 6) O entrevistado possui conhecimento sobre outras estruturas de controle interno existentes além da estrutura proposta pelo COSO/INTOSAI ?
- 7) O entrevistado entende que a estrutura de controle interno do COSO I é capaz de prover um retorno útil e eficaz aos problemas organizacionais e desafios futuros do DA?
- 8) O entrevistado entende que a estrutura de controle interno do COSO I é genérica?
- 9) O entrevistado entende que a estrutura de controle interno do COSO I é importante para o bom desempenho organizacional?
- 10) O entrevistado entende que a estrutura de controle interno do COSO I contempla os interesses organizacionais valores essenciais do DA e possui praticidade em termos de implantação?
- 11) O entrevistado entende que, em relação aos problemas cotidianos do DA, a estrutura de controle interno do COSO I consegue separar os sintomas das causas-raiz, permitindo que os usuários atuem sobre as causas dos problemas e não sobre as consequências e sintomas ?
- 12) O entrevistado entende que a estrutura de controle interno do COSO I possui capacidade de auxiliar os gestores a encontrar os caminhos para o aprendizado organizacional?
- 13) O entrevistado considera haver relação entre os estudos emitidos pela INTOSAI/COSO e as atividades desempenhadas pelo DA?
- 14) Como o entrevistado encara o papel das auditorias realizadas pela Setorial de Controle Interno no fortalecimento de suas práticas de controle interno?

APÊNDICE B – Questionário sobre a estrutura COSO I

1.0 Conhecimento a aplicabilidade da Estrutura do COSO

1) Qual o nível de conhecimento que o respondente possui a respeito do *Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Comission* (COSO)?

- Desconheço essa organização
- Conheço o COSO, mas não li nenhum de seus trabalhos
- Conheço o COSO e já li alguma de seus trabalhos

Qual publicação foi lida?

- COSO I COSO II COSO III

2) Qual o nível de conhecimento que o respondente possui a respeito da existência e Missão da INTOSAI?

- Desconheço essa Organização
- Desconheço essa Organização e nunca ouvi falar
- Já ouvi falar sobre essa organização, mas desconheço sua missão
- Conheço a missão da INTOSAI

3) Qual publicação foi lida?

- Normas de Auditoria
- Declaração de Lima
- Guia de padrões de controle interno no setor público
- Código de ética
- Não li nenhuma das publicações acima

4) O respondente possui conhecimento e consegue identificar os cinco ou um dos cinco componentes da estrutura de controle interno apresentados no guia da INTOSAI, baseados na estrutura do COSO I (ambiente de controle, identificação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento)?

- Sim Não

5) O respondente entende que a estrutura de controle interno do COSO I é importante para o bom desempenho organizacional?

- Sim Não Não possui conhecimento sobre a estrutura

6) O respondente entende que a estrutura de controle interno do COSO I possui capacidade de auxiliar os gestores a encontrar os caminhos para o aprendizado organizacional?

Sim Não Não possuo conhecimento sobre a estrutura

7) O respondente considera haver relação entre os estudos emitidos pela INTOSAI/COSO e as atividades desempenhadas pelo Departamento de Obtenção?

Sim Não Não possuo conhecimento sobre esse estudo

1.1 Identificação do respondente

1) Qual o tempo que o respondente atua no COMRJ e no Departamento de Obtenção?

2) Qual o nível de escolaridade do respondente?

Médio Superior Pós Graduação

3) O respondente entende que seu nível de conhecimento é compatível com as tarefas desempenhadas no Departamento de Obtenção?

Sim, considero adequado Não considero adequado

4) O respondente possui conhecimento sobre a missão e visão de futuro do COMRJ?

Sim Não

1.2 Ambiente de Controle

1) O Departamento de Obtenção ressalta para o seu pessoal a importância dos controles internos e estabelece uma filosofia de tratamento dos riscos corporativos?

Sim Não Mais ou menos Em alguns casos não

2) Como o respondente entende os processos de decisão no Departamento de Obtenção?

de forma centralizada de forma descentralizada

3) A organização atribui adequadamente autoridade e delega a responsabilidade para o pessoal adequado para lidar com metas e objetivos organizacionais?

Sim Não

4) O Departamento de Obtenção valoriza aspectos relacionados com a integridade e valores éticos de seus componentes, assim como as competências e habilidades individuais de cada militar/servidor civil?

Sim Não

5) Na visão do Departamento de Obtenção a postura da alta administração do COMRJ é participativa, informando à todas as pessoas as metas, as políticas, os procedimentos e o código de conduta a serem adotados?

Sim Não Mais ou menos Em alguns casos não

6) Há instrumento legal definindo atribuições de cada função no Departamento de Obtenção (Ordem interna)?

Sim Não

7) Existe uma relação clara entre as atribuições de cada um e a forma pela qual as atribuições devam ser realizadas no Departamento de Obtenção?

Sim Não Mais ou menos Em alguns casos não

8) O Departamento de Obtenção possui um programa voltado para treinamento e qualificação de militares e servidores civis?

Sim Não

9) Existe um código de conduta/manual implantados no Departamento de Obtenção referentes padrões de comportamento éticos e morais adequados, práticas operacionais aceitáveis e conflitos de interesse?

Sim Não

10) Caso não exista, o respondente confirma se foram evidenciadas iniciativas de manualização de procedimentos?

Sim Não

11) O respondente sente a necessidade de ter os procedimentos colocados em um manual?

Sim Não

12) Qual a opinião do respondente a respeito de controles internos? O respondente concorda que o controle interno atua como componente do processo de gestão?

Sim Não

13) O respondente entende como adequada a estrutura organizacional do Departamento de Obtenção? e sua capacidade de fornecer o fluxo de informações necessárias para gerir suas atividades?

Sim Não

14) A estrutura organizacional está formalizada em documentos como organogramas, regulamentos e regimentos internos?

Sim Não

15) Há unidade de Controle Interno no COMRJ?

Sim Não

16) Existe serviço de protocolo central de documentos?

Sim Não

17) Existe uma análise dos conhecimentos e habilidades necessárias de militares e servidores civis para executar trabalhos de forma adequada?

Sim Não Mais ou menos Em alguns casos não

18) O respondente entende como adequados o seu conhecimento e experiência em função das funções e responsabilidades assumidas?

Sim Não Mais ou menos Em alguns casos não

19) O respondente entende como adequados os procedimentos de controle adotados pelo Departamento de Obtenção?

Sim Não Mais ou menos Em alguns casos não

20) O respondente entende como adequado o número de militares e servidores civis para desempenho das tarefas no Departamento de Obtenção?

Sim Não

21) O COMRJ/Departamento de Obtenção periodicamente avalia a sua estrutura organizacional e faz as alterações necessárias em resposta às mudanças nas condições?

Sim Não

1.3 Avaliação dos riscos

1) O Departamento de Obtenção estabelece formalmente os objetivos e metas organizacionais quantificadas inerente à atividade fim do COMRJ?

Sim Não

2) O Departamento de Obtenção possui mapeados os processos referentes ao alcance dos objetivos organizacionais?

Sim Não

3) Há acompanhamento do cumprimento das metas por meio de relatório gerencial ou outros instrumentos?

Sim Não

4) O Departamento de Obtenção identifica e analisa os riscos mais relevantes para a obtenção dos objetivos Organizacionais?

Sim Não

5) Sabe-se quais são as consequências, caso os riscos identificados se concretizem? Como são identificadas essas consequências?

Sim Não

1.4 Atividades de Controle

1) Como os créditos orçamentários são controlados? Por meio de sistema informatizado?

Sim Não

2) Se informatizado, o sistema define vários perfis de acesso por meio de senhas?

Sim Não

3) O processo de compra é controlado por meio de sistema informatizado?

Sim Não

4) O sistema informatizado que controla o processo de compras define vários perfis de acesso por meio de senhas?

Sim Não

5) Há segregação de funções para as atividades de autorização de estimativa de obtenção, início de processo licitatório, pedido de obtenção, empenho, recebimento do material, liquidação e pagamento da despesa?

Sim Não

6) Há cadastro de fornecedores e prestadores de serviço?

Sim Não

7) Existe back-up do controle das compras em caso de inoperância do sistema?

Sim Não

8) Há um setor específico/servidor responsável pelo controle das compras (acompanhamento dos contratos, recebimento dos materiais, liquidação, pagamento)?

Sim Não

9) Há um levantamento das necessidades de compras a partir das aquisições efetuadas no ano anterior?

Sim Não

10) Quais das políticas e procedimentos abaixo o Departamento de Obtenção julga necessárias e adota com o objetivo de garantir a realização das diretrizes da gestão e não ocorrência de situações desfavoráveis, impropriedades e não conformidades?

níveis de autorização e aprovação estabelecidos de forma precisa

controle no processamento das informações

segurança física

segregação de funções

normas internas

sistemas informatizados

procedimentos estabelecendo a realização de verificações, conferências e conciliações das tarefas e registros significativos

monitoramento

revisões de desempenho por meio de indicadores

identificação de atividades que apresentam alto índice de falhas/erros

- proteção de ativos
 - acompanhamento sistemático dos normativos relacionados com licitações e contratos
 - controle sobre pontos onde o trabalho sofre atrasos, documentos são extraviados, ou processos ficam parados aguardando o parecer de um funcionário
 - difusão interna sobre a aplicabilidade dos normativos sobre conformidade
 - controle do tempo entre a solicitação e a efetiva contratação do objeto licitado
 - estabelecimento de alçadas progressivas, que deixem as decisões mais importantes para os escalões mais altos
 - Formação e treinamento de pessoal, com acompanhamento e avaliação de desempenho, referente desempenho das funções e práticas de controle interno.
 - recompensa para os funcionários que buscam o aperfeiçoamento dos controles
 - Férias obrigatórias e rodízio de funções
 - acesso físico às dependências controlado por câmeras, crachás de identificação ou outros mecanismos que protejam adequadamente os recursos organizacionais contra perda, furto de bens e divulgação indevida de informações
 - procedimentos adequados para garantir a realização de uma ampla análise do mercado, abrangendo pesquisa de preços, número de potenciais fornecedores, peculiaridades do mercado
 - check-list que permita que a equipe designada para elaborar o edital verifique, após concluídos os trabalhos, se todos os elementos necessários foram contemplados,
- 11) No entendimento do respondente as atividades de controle estabelecidas estão direcionadas ao gerenciamento dos riscos potenciais e reais, capazes de afetar a consecução dos objetivos pretendidos pelo Departamento de Obtenção?

1.5 Informação e Comunicação

1) Os sistemas de informação do Departamento de Obtenção produzem relatórios gerenciais contendo informações econômicas, financeiras, físicas e de produtividade, que possibilitarão o planejamento, controle e tomada de decisão?

- Sim Não

2) A estrutura de controle interno do COSO ressalta a importância de se manterem canais de comunicação abertos para que denúncias sobre erros e irregularidades possam ser feitas sem que haja represálias aos denunciantes. Tal procedimento é adotado no Departamento de Obtenção/COMRJ?

- Sim Não

3) No entendimento do respondente o fluxo das informações está adequado aos objetivos estabelecidos? As comunicações são tempestivas?

Sim Não

4) Existem diretrizes para a correta documentação das informações e o processamento das comunicações?

Sim Não

1.6 Monitoramento

1) Existe instrumentos de monitoramento e controle dos processos e atividades do Departamento de Obtenção?

Sim Não

2) As deficiências de controle identificadas são relatadas?

Sim Não

3) São implementados os ajustes necessários?

Sim Não

4) São realizadas auditorias internas na entidade?

Sim Não