

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E AUDITORIA DE GESTÃO: SIMILARIDADES COM O MODELO COSO

STRATEGIC PLANNING AND MANAGEMENT AUDIT: SIMILARITIES WITH THE COSO MODEL

JEISON DE MELO FAJARDO
CARLOS ALEXANDRE NASCIMENTO WANDERLEY

JEISON DE MELO FAJARDO
MESTRANDO EM SISTEMAS DE
GESTÃO PELA UNIVERSIDADE
FEDERAL FLUMINENSE (UFF).
AUDITOR NA DIRETORIA DE
CONTAS DA MARINHA.
(chapuwand@hotmail.com)

**CARLOS ALEXANDRE
NASCIMENTO WANDERLEY**
MESTRANDO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS PELA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO
RIO DE JANEIRO (UFRJ).
AUDITOR NA DIRETORIA DE
CONTAS DA MARINHA.
(patacala2@yahoo.com.br)

RECEBIDO EM 31/03/2010
ACEITO EM 05/05/2010

Resumo:

Anova metodologia de Tomada de Contas implementada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) originou, no ambiente de controle da Administração Pública, a necessidade da avaliação ampla do desempenho das instituições, tarefa até certo ponto inédita em relação aos trabalhos de campo numa auditoria. Para isso, é muito importante, dentro do contexto da auditoria de avaliação de gestão (AVG), o acesso irrestrito ao âmago da instituição a que se pretende auditar. De outra forma, o COSO — The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — é 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. Em decorrência da globalização e da padronização internacional das técnicas de auditoria, as recomendações do COSO, relativas ao controles internos, bem como seu cumprimento e observância, são amplamente praticadas e tidas como modelo e referência no Brasil, assim como na maioria dos países do mundo. Sendo assim, o presente estudo busca por meio de uma pesquisa qualitativa, bibliográfica e documental, identificar as similaridades entre os modelos de controle interno (COSO) e os trabalhos relacionados com a nova metodologia de apresentação de determinada pelo Tribunal de Contas da União e AVG. Após todos os exames, conclui-se que existem similaridades entre os modelos COSO e os trabalhos relacionados com a AVG, especificamente nos tocantes: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento. Referentes a tais pontos, os trabalhos em uma AVG estão em consonância com o modelo COSO.

Palavras-chave: Auditoria. Estratégia. Planejamento. Avaliação de desempenho.

Abstract: *The new methodology implemented by the Taking of Auditors Court of Audit (TCU) originated in the control environment of public administration, the need for comprehensive assessment of the performance of institutions, a task to a degree unprecedented in relation to an audit field work. Therefore, it is very important within the context of the audit assessment of management (AVG), unfettered access to the heart of*

the institution to which you want to audit. Otherwise, the COSO — The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — a private, nonprofit dedicated to improving financial reporting and fraud prevention in financial statements through ethics, effectiveness of internal controls and corporate governance. Because of globalization and international standards of auditing techniques, the recommendations of COSO, relating to internal controls, as well as their enforcement and compliance, are widely practiced and taken as a model and reference in Brazil, as in most countries of the world. Therefore, this study aims through a qualitative research, literature and documents, identify the similarities between the models of internal controls (COSO) and the work related to the new methodology of presenting determined by the Court of Audit and AVG. After all examinations, it appears that there are similarities between the COSO model and the work related to AVG, touching specifically on: control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring. Referring to these points, work in an AVG are in line with the COSO model.

Keywords: *Audit. Strategy. Planning. Performance evaluation.*

1 INTRODUÇÃO

A auditoria governamental contemporânea possui como foco principal uma série de procedimentos utilizados para a obtenção de dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial das Unidades Jurisdicionadas (UJ), com o objetivo da certificação da conformidade dos atos de gestão aos padrões e ordenamentos legais. Seguindo essa linha de pensamento, os aspectos relacionados com a Auditoria de Compliance são os mais difundidos (MACHADO; PETER, 2003).

Em paralelo, o que se observa, em face do crescente controle social sobre a gestão do erário, é que ganham ênfase, nos dias atuais, os procedimentos de auditoria voltados para aferição do desempenho da gestão e dos resultados dos programas e projetos de governo implantados.

Nesse diapasão, na esfera pública federal a auditoria de avaliação de gestão corresponde a uma nova abordagem para os trabalhos de auditoria, cujo objetivo é a aferição qualitativa e quantitativa dos atos e das contas dos entes da Administração Pública, cuja fiscalização, chamada de controle externo (Instrução Normativa nº 57/2008), é realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Infere-se, neste estudo, que as evidências em uma auditoria de avaliação da gestão poderão proporcionar dados que serão úteis para a elaboração dos Processos de Tomada de Contas¹

(PTC) apresentados ao TCU, estabelecendo um novo patamar de avaliação do que vem sendo realizado pelos gestores e dirigentes máximos, auxiliando o desenvolvimento do novo enfoque para os trabalhos de auditoria.

Em tese, a auditoria de avaliação de gestão atua como um misto de modalidades de auditoria. Inicialmente, procura avaliar as transações sob a ótica da economicidade, eficiência e eficácia. Impõe a avaliação dos sistemas de controle interno e análise da efetividade de programas específicos, diante do posicionamento da instituição em relação ao seu ambiente de atuação. Por fim, os trabalhos procuram estabelecer uma relação entre o desempenho organizacional e as metas previamente estabelecidas.

Tendo em vista toda essa fusão de objetivos a serem verificados e avaliados, há a preocupação eminente com a qualidade do planejamento estratégico das instituições avaliadas, em que é necessário obter um significado consistente do seu papel em um contexto temporal e da forma pela qual a organização irá gerir seus recursos visando a uma maior qualidade interna e externa.

Assim, deve-se considerar a gestão como uma atividade nobre e especial, nada mais que a grande responsabilidade do gestor público em gerir os recursos oriundos do erário, os quais são colocados à sua disposição. Isto logicamente se estende não só ao gestor, como também à alta

¹ A Tomada de Contas é uma espécie de processo, de periodicidade anual, com as contas dos administradores e responsáveis das unidades jurisdicionadas da

administração direta dos poderes da União a serem submetidas a julgamento pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

administração da unidade, na figura de seu dirigente máximo.

Dessa forma, os aspectos relacionados com a boa gestão são, em conjunto, ferramentas aplicadas pela administração com o intuito de fortalecer as atividades inerentes ao controle interno. Conforme Dias (2008), o controle consiste em verificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos.

Fazendo um paralelo com os trabalhos em uma auditoria independente, observa-se que, para combater as fraudes, as entidades têm fortalecido suas leis sobre a segurança das atividades financeiras e dado uma atenção especial às normas de auditoria, 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; ROSSETI, 2006).

O crescimento dos escândalos financeiros de grande monta provocou um aumento na criação de normas internacionais de auditoria (ISA), desenvolvidas pelo IFAC², como o surgimento de novos órgãos reguladores.

Em 1975 foi criado nos Estados Unidos a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional Sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente para estudar as causas da ocorrência de fraudes nos relatórios financeiros contábeis.

Esta comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira. Seu primeiro objeto de estudo foram os controles internos. Em 1992 publicou o trabalho com título "Internal Control-Integrated framework" (Controles Internos-um modelo integrado), o qual tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

Posteriormente a Comissão tornou-se um comitê que passou a ser reconhecida como COSO — The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — 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 (COMMITTEE OF SPONSORING

ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, 1994).

Em decorrência da globalização e padronização internacional das técnicas de auditoria, as recomendações do COSO, relativas aos controles internos, bem como seu cumprimento e observância, são amplamente praticadas e tidas como modelo e referência no Brasil e na maioria dos países.

Em relação ao trabalho do COSO, o objetivo seria o controle interno, entendido como o trabalho desenvolvido pelo Conselho de Administração para garantir, com razoável certeza, o alcance dos objetivos da empresa nas seguintes categorias: eficiência e efetividade operacional, confiança nos registros contábeis e financeiros e conformidade (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, 1994).

O trabalho do COSO afirma que as principais funções do controle interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, a existência dos objetivos e metas é primordial para a existência dos controles internos. Se a entidade não possui objetivos e metas claras não haverá necessidade de controles internos.

Assim sendo, o presente estudo busca identificar as similaridades entre o modelo de controle interno COSO e os trabalhos relacionados com a nova metodologia de auditoria de avaliação da gestão determinada pelo TCU, verificando também como o planejamento estratégico é abordado por ocasião da execução das auditorias de avaliação da gestão.

Ante a universalidade dos aspectos inerentes ao planejamento e ao desenvolvimento das auditorias de avaliação da gestão, não se pretende aqui exaurir o tema. Este estudo pretende responder questão relevante para a evolução e desenvolvimento das práticas relacionadas com a auditoria de avaliação da gestão: existe similaridade entre o modelo de controle interno COSO e os trabalhos relacionados com a auditoria de avaliação da gestão?

Por derradeiro, este artigo propõe-se a contribuir para o enriquecimento do debate acerca de temas relacionados com a auditoria de avaliação da gestão e modelo COSO, com a produção de material teórico que possibilitará a continuidade da pesquisa a respeito do tema objeto deste estudo e sua relação com as principais práticas de gestão.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para análise das similaridades entre a metodologia COSO e os trabalhos de auditoria de avaliação da gestão, utilizou-se a pesquisa exploratória, por ter sido realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado

² O IFAC é uma organização mundial para a profissão contábil. Trabalha com 159 membros e associados e atua em 124 países e jurisdições para proteger o interesse público, incentivando práticas de alta qualidade por contabilistas do mundo inteiro. Por seu padrão independente, desenvolve padrões internacionais sobre ética, auditoria e segurança, educação e padrões de contabilidade do setor público.

(VERGARA, 2007), especificamente em relação à auditoria de avaliação da gestão e a sua relação com os trabalhos do modelo de controle interno COSO.

A presente pesquisa possui também o objetivo de fazer um estudo comparativo, buscando características e similaridades entre o modelo de controle interno e os padrões utilizados para os trabalhos de auditoria de avaliação da gestão, consubstanciados em Decisão Normativa.

Levando em conta a abordagem qualitativa quanto aos procedimentos técnicos e fontes de informações, constitui-se em uma pesquisa bibliográfica e documental, pois foi desenvolvida com base em materiais já elaborados, provenientes principalmente de livros, artigos científicos, Instruções e Decisões Normativas do TCU (GIL, 1996).

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Com o intuito de buscar o embasamento teórico e cientificidade para esta pesquisa, aborda-se neste referencial teórico a nova metodologia de apresentação de contas ao Tribunal de Contas da União (TCU), englobando aspectos do Relatório de Gestão e do processo avaliativo da gestão. Prosseguindo, o mesmo faz alusão ao gerenciamento de controles internos, modelo COSO, e estratégia organizacional.

3.1 NOVA METODOLOGIA DE APRESENTAÇÃO DE CONTAS AO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU)

Até o exercício de 2007, o TCU focou seu trabalho de exame e julgamento das Tomadas e Prestações de Contas na verificação da conformidade da gestão,

ou seja, na verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade dos atos e fatos inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ, como forma de inibir a má utilização dos recursos públicos.

Contudo, com a evolução dos conceitos de transparência e controle social, a Tomada e Prestação de Contas passou a ser vista como instrumento de aferição da Governança da Administração Pública, que consiste na capacidade do governo em responder às demandas da sociedade.

Dessa forma, o TCU passou a adotar uma nova postura em relação ao exame e julgamento das contas, transcendendo de um conceito tradicional, focado apenas no exame da legalidade e da legitimidade, para um conceito moderno, mais abrangente, de aferição do desempenho da gestão pública. Essa aferição de desempenho consiste na avaliação operacional das UJ, em nível administrativo e gerencial, com a verificação da eficiência, eficácia e efetividade dos atos e fatos da administração financeira, orçamentária e patrimonial, além da tradicional verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade.

Do exposto, verifica-se que a avaliação da gestão consiste no somatório da avaliação da conformidade da gestão e da avaliação do desempenho da gestão. O TCU, na condução da Avaliação da Gestão das UJ, se utilizará, basicamente, das informações constantes de duas peças das TC/PC: o RG elaborado pelas UJ e o Relatório da Auditoria de Avaliação de Gestão realizado pela Setorial de Controle Interno de cada UJ.

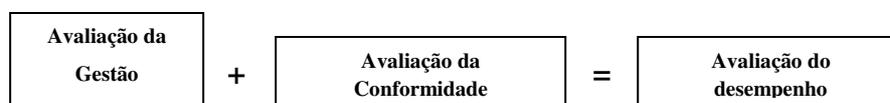


Figura 1 - Processo de Avaliação da Gestão

Fonte: Adaptado de Gil (1999).

Segundo a Instrução Normativa nº 57/2008 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2008), a nova metodologia de apresentação de contas surgiu como resultado de um esforço interno de desenvolvimento institucional do TCU, o qual tinha como intento a racionalização de seus próprios processos.

Continuando, essa nova proposta visa possibilitar, por meio da redução do número de

Tomadas de Contas (TC) e Prestações de Contas (PC) a serem analisadas, uma atuação mais efetiva daquele Tribunal na apreciação das contas, privilegiando, sobretudo, o atendimento de dois de seus objetivos estratégicos: tempestividade, com a redução do tempo de apreciação dos processos, e seletividade, por meio de uma atuação de forma seletiva em áreas de risco e relevância (Lei nº 8.443/1992) (BRASIL, 1992).

Além da redução do número de TC e PC a ser analisado, a nova metodologia de apresentação de contas representa uma substancial mudança na postura adotada pelo TCU no que se refere à avaliação das contas das Unidades Jurisdicionadas (UJ), uma vez que o Tribunal passa a priorizar a avaliação da gestão, sob o duplo aspecto da conformidade e do desempenho dos atos e fatos inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ (Decisão Normativa nº 97/2009) (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009a).

Outra mudança importante consiste na possibilidade de responsabilização, pela gestão, dos Dirigentes Máximos (DM) das UJ, diferentemente do que vinha ocorrendo até então, quando a responsabilização era restrita aos ordenadores de despesa e aos demais agentes responsáveis pelas gestorias.

Agora, o DM da UJ pode ser responsabilizado pelo baixo desempenho da gestão —ocorrência de gestão ineficiente e ineficaz—, desde que, por ação ou omissão, tenha contribuído para o resultado. Ou seja, tal qual acontece na responsabilização pela conformidade da gestão, a responsabilização dos agentes pelo desempenho da gestão também exige que fique caracterizada a existência de nexo de causalidade entre a sua conduta e o resultado.

A responsabilização pelo desempenho da gestão realiza-se em ambiente diferente daquele em que se desenvolveram os mecanismos de responsabilização pela conformidade. Na responsabilização pela conformidade da gestão, o TCU avalia a compatibilidade da conduta do agente com as normas legais em vigor na Administração Pública.

Já na responsabilização pelo desempenho da gestão, o TCU avalia a execução dos programas governamentais e os resultados alcançados pela UJ na consecução de seus objetivos institucionais, mediante a avaliação dos Indicadores de Desempenho (ID) apresentados por ocasião da confecção dos Relatórios de Gestão (RG).

Do exposto, verifica-se que passou a haver, por parte do TCU, um maior controle da discricionariedade do agente público, a partir do fundamento de que o administrador deve escolher a melhor solução, e não qualquer opção. Se não escolhe a melhor, o DM comete vício de ineficiência, compromete o resultado, o que o coloca ao alcance da Lei de Improbidade Administrativa, da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei Orgânica do TCU.

Nesse contexto, torna-se fundamental que todas as decisões inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ sejam exaustivamente fundamentadas pelos agentes responsáveis, quanto aos seus aspectos técnicos e legais, permitindo aos DM das UJ o

acompanhamento tempestivo e a fiscalização intercorrente da gestão (Portaria nº 2.238/2008/Controladoria-Geral da União).

Concluindo, a apresentação de contas ocorrerá em duas fases distintas: a primeira, com base em Decisão Normativa (DN) expedida pelo TCU, em que todas as UJ apresentadoras de contas encaminharão ao TCU, via Setorial do Controle Interno de cada Órgão, os Relatórios de Gestão (RG); e a segunda fase, com base em DN do TCU, que seleciona algumas UJ para apresentação de contas ordinárias para fins de julgamento pelo TCU, sob a forma de Tomada e de Prestação de Contas (TC/PC). Nessa segunda fase, o RG é uma das peças que compõe a TC/PC, além de outros documentos.

3.1.1 O Relatório de Gestão (RG)

De acordo com a Decisão Normativa nº 102/2009 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009b), na nova metodologia de apresentação de contas, o RG, se tornou a peça única para as UJ que não apresentarão TC/PC, ou a principal para o TCU, quando do julgamento das contas ordinárias das UJ que apresentarão TC/PC, uma vez que a avaliação do desempenho da gestão tomará por base as informações constantes do referido relatório, sobretudo no que se refere aos aspectos relacionados aos controles internos existentes e aos indicadores de desempenho (ID) apresentados pelas UJ.

A organização do RG foi elaborada visando possibilitar a reflexão estratégica e a identificação da atuação da UJ no gerenciamento e execução das políticas públicas, dando uma visão sistêmica da conformidade e do desempenho da gestão. Ele é composto de informações e demonstrativos contábeis relativos à gestão dos responsáveis por uma ou mais UJ e deve conter informações sobre a atuação, as realizações, as dificuldades e as oportunidades de avanço experimentadas pela UJ durante o exercício a que se refere, visando facilitar o trabalho de avaliação da gestão pela Setorial de Controle Interno de cada Órgão e pelo Controle Externo (TCU). Além disso, deve conter também a avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras), planejados e/ou pactuados, apontando as causas que prejudicaram o desempenho da ação administrativa e as providências adotadas.

Os IDs apresentados pela UJ no RG deverão conter informações fidedignas e relevantes, que permitam uma efetiva e adequada avaliação do desempenho da gestão por parte do TCU. Tais informações devem espelhar os resultados alcançados pelas UJ no cumprimento de sua missão

institucional, compreendendo os principais objetivos e metas estabelecidos em seus Planejamentos Estratégicos.

De outra forma, as informações gerais a constar do relatório de auditoria de avaliação da gestão, em relação à avaliação sobre os controles internos das UJ, deverão contemplar os aspectos ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento (Decisão Normativa nº 102/2009) (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009b).

3.1.2 O Processo de Auditoria de Avaliação da Gestão (AVG)

Atualmente, com os novos paradigmas criados pela responsabilização, em razão da observação de desempenhos de gestores públicos abaixo do esperado, passaram os auditores a agir também como economistas e cientistas políticos, procurando realizar avaliações que revelem informações sobre os efeitos e resultados das políticas públicas empregadas (BARGUES VELA, 1999).

Com o desenvolvimento da auditoria de gestão, o que sobressai é o papel de consultor administrativo do auditor, quando investe o mesmo de tecnicismos que fundamentam a prática de revisão de procedimentos administrativos, visando à recomendação de medidas para aperfeiçoar o desempenho de organizações públicas e programas de governo (ESTRADA, 2002).

Para fins da auditoria de gestão, os sistemas de controle interno administrativos possuem objetivos básicos os quais são referentes à promoção da eficiência e eficácia operacional, auxiliando as políticas da organização. Englobam uma gama de informações e procedimentos específicos de cada organização.

Conforme observa Rocha e Quintiere (2008), a auditoria de gestão possui várias terminologias, entre elas auditoria gerencial, auditoria de programas, auditoria de resultados e auditoria integrada.

Segundo Dias (2008), a auditoria de gestão cumpre o exame e avaliação sobre sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela instituição, de forma ampla, nas suas áreas de planejamento estratégico, tático e, principalmente, no processo decisório de suas operações.

Gil (1999), um dos primeiros teóricos a inserir a auditoria de gestão no contexto das atividades de controle, define a auditoria de gestão de modo mais sucinto, dando grande contribuição quando determina o horizonte temporal de suas atividades, se comprada aos outros tipos de auditorias, afirmando que ela engloba os processos

de revisão, avaliação, emissão de opinião sobre processos, resultados, produtos e serviços no horizonte temporal presente/futuro.

Em relação à esfera pública, a auditoria de avaliação da gestão, realizada pela Setorial de Controle Interno nas UJ apresentadoras de contas, objetiva emitir opinião sobre o exercício financeiro a que se refere, com vistas a certificar a regularidade das contas e da execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, bem como a proibidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, principalmente, os seguintes aspectos:

- Exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas.
- Exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos.
- Verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil.
- Verificação do cumprimento da legislação pertinente.
- Avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à sua economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Para a formação de opinião, pelos auditores, sobre o desempenho da UJ, no exercício em foco, os seguintes documentos devem ser analisados e confrontados entre si:

- Plano Estratégico da organização, objeto da auditoria.
- Regulamento, Regimento Interno e Manual de Procedimentos.
- Estrutura organizacional.
- Orçamentos.
- Relatórios das Auditorias realizadas em exercícios anteriores (Internas e Externas).
- Legislação aplicável (Leis, Decretos, Portarias, etc.).
- Atas das Reuniões dos Conselhos e das Diretorias.

O desempenho será avaliado também pela forma como a UJ organiza e implementa seus processos, atividades e práticas gerenciais, incluindo, também, as unidades sob sua jurisdição.

O processo que envolve o planejamento estratégico, conduzido pelo Dirigente Máximo das UJ, também será avaliado quanto à efetiva participação dos demais servidores e quanto à adequação aos objetivos e prioridades estabelecidos pela organização. Nesse diapasão, a missão da organização reveste-se de especial importância e será objeto de análise, destacando-se os seguintes aspectos:

- Avaliar se as atividades desenvolvidas pela UJ guardam conformidade e aderência com os objetivos consignados no Plano Estratégico, com sua missão.
- Identificar a clientela à qual se destinam os produtos ou serviços realizados, sua distribuição geográfica e possíveis parcerias institucionais desenvolvidas pela UJ.
- Avaliar se os recursos organizacionais, humanos, materiais, logísticos, de informações e orçamentário-financeiros à disposição da UJ são adequados para o cumprimento de sua missão.
- Avaliar se os resultados usualmente alcançados atendem, de uma maneira geral, aos objetivos que determinaram a criação da UJ.

3.2 GERENCIAMENTO DOS CONTROLES INTERNOS – O MODELO COSO

Criado em 1992, o COSO — Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — surgiu da preocupação de algumas entidades norte-americanas, em decorrência da identificação de fraudes nas demonstrações contábeis e financeiras de empresas. Seu principal foco é o controle interno das organizações.

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa, cujo objetivo é auxiliar as entidades empresariais e demais organizações a avaliar e aprimorar seus sistemas de controle interno (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, 2004).

O modelo de controle interno COSO aborda as necessidades e expectativas da gestão organizacional, definindo e descrevendo o controle interno de uma forma comum a qual possa servir para as necessidades das diferentes partes e organizações (CUPELLO, 2006). De acordo com Santos, Vasconcelos e Tribolet (2007), o modelo COSO procura fornecer também um padrão contra o qual empresas e outras entidades — grandes ou pequenas, públicas ou privadas, com fins lucrativos ou não — possam avaliar os seus sistemas de controle e determinar como melhor seu desempenho.

No modelo COSO, o controle interno é amplamente 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: (a) eficácia e eficiência das operações; (b) confiabilidade das

informações financeiras; e (c) conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 1994).

Segundo o COSO (2004), o controle interno é um processo estabelecido pela Diretoria, configurado para proporcionar razoável segurança de que cinco componentes inter-relacionados sejam observados, derivados da forma como estão integrados com o processo de gestão organizacional: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

O primeiro componente, o ambiente de controle, define o tom de uma organização, a forma como influencia a consciência de controle dos seus componentes. É a base para todos os outros componentes do controle interno, proporcionando disciplina e estrutura.

Fatores relacionados com o ambiente de controle incluem a integridade, os valores éticos, a competência das pessoas da entidade, a gestão da filosofia e o estilo operacional; a maneira de gerir atribuindo autoridade e responsabilidade, organizando e desenvolvendo os seus componentes, e pela atenção e orientação dada pelo conselho de administração.

A postura da alta administração desempenha papel determinante nesse componente, ao deixar claro para seus comandados as políticas, os procedimentos, os códigos de ética e o código de conduta a serem adotados. Essas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal, o importante é que sejam claras aos funcionários da organização (definição das metas).

A definição de políticas e procedimentos está relacionada ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, a existência dos objetivos e metas é importante para o ambiente de controle, pois se a entidade não possui objetivos e metas bem estabelecidos não haverá a necessidade de controles internos.

O modelo básico de implementação e elaboração do planejamento estratégico possui algumas etapas, entre elas a fixação de objetivos, em que extensos procedimentos explicam e quantificam as metas da organização.

Em relação à avaliação de riscos, segundo componente, cada entidade enfrenta uma série de riscos provenientes de fontes externas e internas que devem ser avaliados semelhante à elaboração de uma matriz SWOT. Uma condição prévia para avaliação de risco é o estabelecimento de objetivos, indicados no primeiro componente, associado a diferentes níveis internamente consistentes.

Complementando, a avaliação de riscos consiste na identificação e análise dos riscos relevantes para a realização dos objetivos, formando uma base para determinar como esses riscos devem ser geridos.

Segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), a avaliação de riscos funciona como uma avaliação das condições internas, externas e previsões futuras da organização, em algumas situações chamadas de auditorias interna e externa.

As atividades de controle, terceiro componente, são as políticas e procedimentos que ajudam a garantir a realização das diretivas de gestão. Elas ajudam a assegurar que as ações necessárias sejam tomadas para enfrentar os riscos para a realização dos objetivos da entidade.

As atividades de controle ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de atividades tão diversa quanto às aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões do desempenho operacional, segurança de bens e segregação de funções.

Corroborando essa ideia, Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) ensinam que os controles denominados estratégicos mantêm as organizações nos trilhos estratégicos pretendidos.

As informações pertinentes, quarto componente, devem ser identificadas, capturadas e transmitidas de uma forma e em prazos que permitam às pessoas realizar suas tarefas e responsabilidades de forma oportuna. Para isso, sistemas de informação deverão produzir relatórios contendo informações operacionais, financeiras e de conformidade que possibilitarão a execução e controle do negócio.

Por fim, os sistemas de controle interno, quinto componente, devem ser monitorados, por processos que possam avaliar a qualidade do seu desempenho ao longo do tempo. Isso é conseguido por meio de atividades de monitoração em curso, avaliações separadas ou pela combinação dos dois.

Em relação a papéis e responsabilidades, o modelo descreve que a gerência é responsável perante o conselho de administração, que prevê o governo, a orientação e a supervisão. Ao selecionar os gestores, o conselho tem um papel importante na definição do que espera em relação à integridade e aos valores éticos, passando a confirmar suas expectativas por meio da fiscalização de suas atividades.

Da mesma forma, reservando autoridade em certas decisões fundamentais, o conselho pode desempenhar papel na definição objetiva de alto nível em relação ao planejamento estratégico.

3.3 A ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL E A AVALIAÇÃO DA GESTÃO

A palavra “estratégia” vem do grego *stratègós* que significa “a arte do general”. Na área militar pode ser definida hoje como a ciência dos movimentos e planejamento da guerra e do domínio econômico. A partir do setor militar, a estratégia passou a fazer

parte dos negócios, sendo o conjunto de objetivos da empresa e a forma de alcançá-los.

O objetivo básico da análise estratégica é definir o melhor arranjo de escolhas, combinando oportunidades e pontos fortes sem deixar de observar os valores organizacionais. Essa análise auxilia na formulação das ações para a efetivação do plano.

Mintzberg e Quinn (2001) ensinam que estratégia é um plano de ação concebido para alcançar algum fim; um propósito em conjunto com um sistema de medidas para sua realização.

Anthony e Govindarajan (2001) afirmam que “[...] é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos vários anos seguintes [...], é o processo pelo qual se decide como implementar uma estratégia”.

Srinidhi (1998) ensina que o planejamento estratégico compreende a formulação, a implementação e a avaliação de decisões interfuncionais que possibilitam à organização e a seus constituintes identificar e atingir seus objetivos.

Mais voltado para o campo governamental, Wright *et al.* (2000) descrevem estratégia como os planos da alta administração para atingir resultados consistentes com as missões e objetivos da organização.

Mintzberg e Quinn (2001) comparam estratégia a uma direção, um guia de ação para o futuro, o delineamento de um padrão de modo a se obter consistência em comportamento ao longo de um período de tempo.

Segundo Montgomery e Porter (1998), atualmente a estratégia é um assunto academicamente amadurecido e desenvolvido na maioria das organizações empresariais. Na década de 1980, tornou-se disciplina mais palatável, com o surgimento de ferramentas e técnicas mais avançadas e fáceis de serem aplicadas.

Do conceito de estratégia é que advêm alguns dos pilares que compõem a Auditoria de Avaliação da Gestão. A inserção da estratégia na administração tem por objetivo direcionar os rumos da instituição e dar a ela sustentabilidade, em uma análise macro de seu ambiente organizacional e de sua missão. Por meio do planejamento estratégico pode-se determinar a melhor maneira de associar os recursos disponíveis com a necessidade da sociedade, pondo em prática mudanças contínuas que levem as empresas a produzir mais e a melhorar a qualidade de seus serviços.

É possível também examinar riscos, fraquezas em potencial e insucessos que podem contribuir para que a instituição não atinja suas metas e objetivos. A referida prática está estritamente ligada ao levantamento de questões que indiquem e mensurem os processos organizacionais, tornando mais fácil o trabalho de

incidir melhorias sobre os rumos da organização a fim de que ela possa melhorar efetivamente sua missão institucional.

Quando se foca os trabalhos de Auditoria de Avaliação de Gestão, baseia-se em um planejamento estratégico, realizado com a consciência das necessidades, decisão para utilização, envolvimento, estrutura para o processo, informações relevantes e organização, procurando readaptar esse plano sempre que for necessário.

O planejamento estratégico na esfera governamental é uma ferramenta que tem por missão apoiar gestores sobre as decisões e métodos a serem aplicados quando da busca pelos objetivos, com vistas a potencializar as oportunidades oferecidas pelo ambiente e minimizar os impactos das ameaças. A aplicação das táticas do planejamento nas instituições deve ser flexível, observando-se as condições ambientais que constantemente se alteram.

A maior parte dos modelos existentes para formalizar um planejamento estratégico se reduz a uma ideia básica: a de tomar um modelo de matriz de análise SWOT, muitas vezes usado em atividades de auditoria de natureza operacional, e dividi-lo em etapas claramente delineadas, de modo a obter as atividades a serem verificadas, as técnicas a serem usadas, a fixação dos objetivos da instituição e os possíveis riscos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no que foi apresentado, pode-se inicialmente concluir que a estrutura dos trabalhos

relacionados com a nova metodologia de apresentação de contas anuais ao TCU e auditoria de avaliação da gestão possui aspectos doutrinários semelhantes aos utilizados no modelo de controle interno COSO, elemento de extrema importância e tido como referência em nível mundial para desenvolvimento de sistemas de controle interno das organizações.

Dessa forma, foi possível observar uma grande variedade de elementos de convicção que pudessem responder à questão disposta na Introdução: existe similaridade entre o modelo de controle interno COSO e os trabalhos relacionados com a nova metodologia de apresentação de contas e auditoria de avaliação da gestão?

A resposta ao questionamento é sim, pois o modelo COSO possui como elemento central cinco componentes inter-relacionados: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Em paralelo, de acordo com a Decisão Normativa nº 102/2009 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009b), as informações gerais a constar do relatório de auditoria de avaliação da gestão, em relação à avaliação sobre os controles internos das UJ, deverão contemplar os aspectos ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento. Assim sendo, observa-se que o TCU utiliza, implicitamente, para desenvolvimento de seus trabalhos, aspectos do modelo COSO, conforme demonstrado no quadro comparativo a seguir.

Modelo COSO	Nova Metodologia de Apresentação de Contas ao Tribunal de Contas da União (TCU)
<p>Controle interno é um processo estabelecido pela Diretoria, configurado para proporcionar razoável segurança de que cinco componentes inter-relacionados sejam observados, derivados da forma como estão integrados com o processo de gestão organizacional: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.</p>	<p>As informações gerais a constar do relatório de auditoria de avaliação da gestão, em relação à avaliação sobre os controles internos das UJ, deverão contemplar os aspectos ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento (Decisão Normativa nº 102/2009) (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009b).</p>

Quadro 1 - Quadro Comparativo

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os componentes do controle interno no modelo COSO, como ambiente de controle, avaliação de risco e atividades de controle, possuem características semelhantes às utilizadas na concepção de planejamentos estratégicos formais nas organizações, ou seja, considerações a respeito do planejamento estratégico são utilizadas nessas dimensões.

Para o escopo da Auditoria de Avaliação de Gestão, observou-se, neste estudo, que para os exames a serem realizados, o planejamento estratégico é um verdadeiro referencial em que os auditores buscam orientação para análise dos parâmetros que norteiam a organização.

Por derradeiro, este trabalho atingiu o objetivo proposto, evidenciando os temas relacionados com a auditoria da avaliação da gestão e com o modelo COSO, principalmente ao explorar os principais pontos doutrinários, especificamente em relação à nova metodologia de apresentação de contas. Observa-se neste momento que a metodologia COSO é utilizada também na administração pública federal.

Como sugestão para novos estudos, recomenda-se uma ampliação da pesquisa com análise de outras modalidades de auditoria, como, por exemplo, a auditoria de conformidade, para identificação de similaridades com algumas questões relacionadas à metodologia COSO e comparação de resultados.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BARGUES VELA, J. M. **Concepto y principios de contabilidad pública**. Madrid: Edición do Ministério de Economía y Hacienda, 1999.
- BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 14 jan. 2010.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise risk management**. 2004. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 20 abr. 2010.
- _____. **Internal control: integrated framework**. 1994. (Two-volume edition). Disponível em: <<http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2009.
- CUPELLO, S. L. C. **Uma contribuição para a avaliação do sistema de controles internos em uma instituição financeira com foco em operações de tesouraria**. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Administração e Economia, Faculdades Ibmecc, Rio de Janeiro, 2006.
- DIAS, S. V. S. **Auditoria de processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2008.
- ESTRADA, F. M. **Gestión pública y calidad: hacia la mejora continua y el rediseño de las instituciones del sector público**. Lisboa: Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, 2002. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/clad/clad0043302.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2009.
- GIL, A. L. **Auditoria operacional e de gestão**. Atlas: São Paulo, 1999.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MACHADO, M. V.; PETER, M. A. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MONTGOMERY, C.; PORTER, M. E. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- ROCHA, A. C.; QUINTIERE, M. M. R. **Auditoria governamental**. Curitiba: Juruá, 2008.
- SANTOS, C.; VASCONCELOS, A.; TRIBOLET, J. Da *framework* CEO à auditoria de sistemas de evidenciação. Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. Curitiba, PR, Brasil, 28. 2007.
- SRINIDHI, B. Strategic quality management. **International Journal of Quality Science**, v. 3, n. 1, p. 38-70, 1998.

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. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2008-057.doc>>. Acesso em: 14 jan. 2010.

_____. Decisão Normativa nº 97, de 18 de março de 2009a. Dá nova redação ao inciso II do artigo 3º, insere parágrafo único ao artigo 9º, altera e acresce itens nos Anexos I, II, III, VI, e X, da Decisão Normativa TCU n.º 94, de 3 de dezembro de 2008. Disponível em:

<<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20090324/DNT2009-097.doc>>. Acesso em: 14 jan. 2010.

_____. Decisão Normativa nº 102, de 02 de dezembro de 2009b. Define as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2009 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos dos demonstrativos que as comporão, nos termos dos artigos 4º, 6º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 57, de 27 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20100219/DNT2009-102.doc>>. Acesso em: 14 jan. 2010.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas, 2007.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. Administração estratégica: conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.