

CONTROLES INTERNOS NO SETOR PÚBLICO À LUZ DA ESTRUTURA DO COSO: O CASO DE UM ÓRGÃO DE COMPRA DA MARINHA DO BRASIL

INTERNAL CONTROLS IN THE PUBLIC SECTOR IN THE LIGHT OF THE COSO FRAMEWORK: THE CASE OF THE PURCHASE DEPARTMENT OF THE BRAZILIAN NAVY

CARLOS ALEXANDRE NASCIMENTO WANDERLEY

Mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). E-mail: prof.calex@gmail.com

ANA CAROLINA PIMENTEL DUARTE DA FONSECA

Doutora em Administração pelo Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. (COPPEAD) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Professora associada da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). E-mail: anafonseca@facc.ufrj.br

HELMUT ALEXANDRE DE PAULA

Mestre em Ciências pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UERJ). E-mail: helmut@click21.com.br

Endereço: Centro Universitário Plínio Leite, Departamento de Ciências Contábeis - Av. Visconde do Rio Branco - de 147 a 261 - lado ímpar - Centro - Niterói - RJ - CEP 24.020-001.

Recebido em: 26.04.2014. Revisado por pares em: 04.05.2015. Aceito em: 20.06.2015. Publicado em: 24.09.2015. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: Na busca por melhores padrões de desempenho no setor público, o Tribunal de Contas da União (TCU) propôs uma forma de avaliação de controle internos que possui bastante semelhança com a estrutura integrada de controle interno desenvolvida a partir do relatório do Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), referência adotada pelas companhias em matéria de controles internos no setor privado. O objetivo deste estudo reside na apuração do nível de harmonização teórica e prática entre os procedimentos de controle interno apontados como indispensáveis pela literatura do COSO I e os procedimentos de controle adotados pelo Departamento de Aquisição de um Órgão de Compra da Marinha do Brasil. Foi realizada uma pesquisa exploratória, de natureza qualitativa, que utilizou como procedimento metodológico o estudo de caso. Além da pesquisa documental, os dados foram coletados através de entrevistas semi-estruturadas e questionários. Os resultados indicaram que, com relação à harmonização teórica, os documentos analisados aproximam-se da base conceitual do COSO I nas dimensões “ambiente de controle” e “procedimentos de controle”, embora de maneira muito superficial. Na harmonização prática, identificou-se uma grande valorização dos aspectos relacionados com a integridade e com os valores éticos, indo ao encontro do que é preconizado pelo modelo. Por outro lado, também foram observados afastamentos em relação às cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I. As divergências encontradas reforçam a necessidade de se analisar a aplicabilidade dos modelos de referência no contexto organizacional, observando suas particularidades e especificidades.

Palavras-chave: Controles Internos. Gestão Pública. COSO.

Abstract: In the search for better performance standards in the public sector, the Brazilian Court of Auditors (Tribunal de Contas da União) has proposed a model for internal control evaluation that is quite similar to the integrated internal control framework developed by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO report), which is the reference adopted in the private sector for internal control. The aim of this study is to evaluate the level of theoretical and practical harmonization of internal control procedures appointed as indispensable in the literature about COSO I and the internal control procedures adopted by the Purchase Department of the Brazilian Navy. It was undertaken an exploratory research, with qualitative approach, that used the case study as methodological procedure. Besides documental research, data was collected through semi-structured interviews and questionnaires. Results indicated that, in what concerns theoretical harmonization, the documents analyzed approach the “control environmental” and “control procedure” conceptual dimensions of COSO I, although in a superficial way. In the practical harmonization analysis, it was identified a great valorization

of aspects related to integrity and to ethical values, as preconized in the model. On the hand, there were also observed many divergences in the five dimensions of the internal control structure of COSO I. The differences identified reinforce the need to analyze the applicability of reference models in the organizational context, observing its particularities and specificities.

Keywords: *Internal Controls. Public Management. COSO.*

1 INTRODUÇÃO

A busca por melhores padrões de desempenho constitui-se num desafio para todas as organizações que pretendem crescer em seu ramo de atuação a partir da geração de resultados sustentáveis. Dessa forma, o crescente número de ocorrências de fraudes em grandes corporações desempenhou papel fundamental para que fossem adotadas medidas para minimização do risco da ocorrência de não conformidades e para a melhoria da gestão das organizações (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009).

Especificamente sobre a busca por melhores padrões de desempenho no setor público, segundo Gomes (2009), o modelo de gestão por resultados encerra simultaneamente os valores relacionados com a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, os quais devem ser perseguidos. De outra forma, na esfera pública, a gestão por resultados deve atentar também para a capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades (BARROS; SAWAYA 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 operacionais e a avaliação da gestão. A avaliação da gestão ocorre por meio de nova metodologia de apresentação de contas, que consiste no exame e julgamento das Tomadas de Contas (TC) e Prestações de Contas (PC).

A Tomada de Contas (TC) é processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por Unidades Jurisdicionadas (UJ) da administração federal direta (BRASIL, 2008). Sob outro prisma, 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 (BRASIL, 2008).

As UJ são 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 TCU (BRASIL, 2010c). A Setorial de Controle Interno de cada UJ é a 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 TCU (BRASIL, 2010c).

A forma de avaliação de controles internos proposta pelo TCU possui bastante semelhança com a estrutura integrada de controle interno desenvolvida pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) em seu primeiro trabalho, *Internal control: integrated framework* (1992), denominado modelo COSO I, evidenciando um processo de evolução na avaliação e abordagem dos controles internos nas UJ, uma vez que busca atuar de forma preventiva, fugindo das antigas modelagens de controle, focadas em aspectos formais e de conformidade.

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

Por meio da Decisão Normativa nº 107/2010 (BRASIL, 2010b), o TCU escolheu para apresentação de RG individual, referente ao exercício de 2010, uma organização militar no âmbito do Ministério da Defesa, considerada o maior Órgão de Compra de materiais para a Marinha do Brasil, com amplitude de atuação em escala nacional e propósito de proceder à procura e à aquisição de materiais cuja responsabilidade lhe seja atribuída.

Com base no exposto, este estudo aborda a questão a seguir destacada: Qual o nível de harmonização prática e teórica dos procedimentos do Departamento de Aquisição do Órgão de Compra com os conceitos, princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I?

Tendo a estrutura de controle interno do COSO I como pano de fundo, o objetivo deste estudo reside na apuração do nível de harmonização teórica e prática entre os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno, apontados como indispensáveis pela literatura do COSO I e os procedimentos e princípios de controle adotados pelo Órgão de Compra, especificamente em relação ao elemento organizacional representado pelo seu Departamento de Aquisição.

A origem dessa preocupação tem como base o pressuposto de que o ambiente e o contexto do Departamento de Aquisição devem estar em consonância com a estrutura de controle interno do COSO I, para que o Órgão de Compra possa atingir os propósitos esperados pelo TCU, no tocante aos resultados públicos.

Este artigo foi organizado com base em um estudo de caso, tendo, além desta primeira seção, em que foi realizada a contextualização do tema, mais cinco seções. Na seção 2, tratou-se dos aspectos teóricos, com ênfase nos modelos de referência à gestão e na estrutura de controle interno do COSO I. Na seção 3, foram abordados os aspectos metodológicos de acordo com os quais a pesquisa foi desenvolvida. Na seção 4, foi realizada uma descrição do caso, abordando-se os objetivos do Projeto Contas do TCU e os aspectos relativos à administração do Órgão de Compra e ao seu contexto organizacional, sendo, em seguida, apresentada a análise dos resultados sob duas perspectivas, uma teórica e outra prática. Por fim, na seção 5, foram formuladas as considerações finais, bem como as sugestões para novos estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para que se possa discutir a questão apresentada neste estudo e atingir os objetivos propostos, é necessário conhecer alguns aspectos conceituais relacionados com a estrutura de controle interno do COSO como modelo de referência à gestão.

2.1 MODELOS DE REFERÊNCIA À GESTÃO – CONCEITOS INICIAIS

Ao analisar seis definições sobre modelos de referência à gestão apresentadas por autores como Vernadat (1996), Shehabudde *et al.* (1999), Zilbovicius (1999), Recker *et al.* (2007), Von Brocke (2007) e Fettke e Loss (2007), Cardoso (2008) definiu os modelos de referência à 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) destaca que, nos últimos anos, ocorreu o fortalecimento da construção de “acondicionamentos” de orientações e requisitos voltados para auxiliar a gestão das organizações, denominados Modelos de Referência, e que as organizações adotam um ou mais Modelos de Referência na construção de suas soluções gerenciais específicas, denominadas Modelo de Gestão. Ressalta que, atualmente, existe um grande número de modelos de referência à gestão utilizado tanto no Brasil como no mundo. A respeito dessa mesma temática Siluk (2007) enfatiza que:

As múltiplas possibilidades oferecidas pelos modelos de gestão estratégica, 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. (SILUK, 2007, p. 70).

Avalos (2009) ensina que o desenvolvimento de novos modelos, com foco no suporte para o êxito organizacional, define uma nova corrente de pensamento, ampliando os conceitos sobre as organizações em geral, incluindo a participação de seus principais atores como, por exemplo, diretores e gerentes. O autor destaca que o êxito a ser alcançado depende muito da preparação do pessoal envolvido e correta aplicação do modelo. Na área de governança e controle corporativo, dentre alguns modelos de referência à gestão como o *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) de 1977, criado pela United States Securities and Exchange Commission (SEC), em função de práticas de corrupção e de financiamento questionável de campanhas eleitorais nos Estados Unidos, o Electronic Data Processing Auditors Association de 1987 e a *Lei Sarbanes-Oxley* de 1992, obteve destaque a estrutura de controle interno do COSO, disponibilizada às organizações para a busca de

melhores níveis de competitividade (PAGLIUSO, CARDOSO, SPIEGEL, 2010). Seus principais eventos possuem como destaque a publicação dos seguintes trabalhos:

- *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Estrutura Integrada), publicado em 1992, denominado modelo COSO I;
- *Enterprise Risk Management (ERM) – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), publicado em 2004, denominado modelo COSO II; e
- *Internal Control over Financial Reporting – ICOFR* (Controles Internos Relativos a Relatórios Financeiros), guia para pequenas empresas, publicado em 2006, denominado modelo COSO III.

Segundo Berbia (2010), o COSO é um informe no qual se definiu um novo marco conceitual para controles internos, permitindo a avaliação dos sistemas de controle com foco na perspectiva da organização e a integração de conceitos de controle interno já existentes. O autor salienta que, antes da aparição do informe COSO, as definições sobre controles internos eram muito amplas, não existindo uniformidade de critérios e requisitos, nem um marco teórico que reunisse todos os pontos de vista sobre a atuação de colaboradores relacionados com sistema de controle interno.

Para Rezaee (1995), o trabalho do COSO representou um marco na evolução dos sistemas de controle interno. À luz das disposições do trabalho 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. O trabalho do COSO reforçou o valor e a importância de os administradores tornarem-se mais envolvidos na compreensão e no estabelecimento de sistemas de controles internos adequados e eficazes.

Por outro lado, um ponto bastante importante reside na decisão sobre qual modelo de referência à gestão utilizar. Harrison e Shirom (1999¹ *apud* PAGLIUSO; CARDOSO; SPIEGEL, 2010) expõem algumas ideias no sentido de orientar o processo de escolha, ressaltando que se deve verificar a capacidade do modelo de referência à gestão de prover um retorno útil e eficaz aos problemas organizacionais e desafios futuros.

Fettke, Loss e Zewicker (2005) indicam, na conclusão de seu estudo, que teve como objetivo o desenvolvimento de bases conceituais para catálogos de modelo de referência, que os modelos de referência relacionados com processos de negócios podem ser concebidos também de acordo com a realidade dos formatos das empresas. Assim, 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, da 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 (PAGLIUSO; CARDOSO; SPIEGEL, 2010).

Seguindo a conceituação sugerida por Fettke, Loss e Zewicker (2005), a estrutura de classificação dos modelos de referência à gestão é distribuída, além da identificação, em três dimensões denominadas “Caracterização”, “Construção” e “Aplicação”.

A dimensão “Caracterização” corresponde aos aspectos estruturais do modelo de referência, compostos pela origem, pela responsabilidade pela modelagem e pelo acesso e disponibilidade de suporte para a ferramenta (FETTKE; LOSS; ZEWICKER, 2005).

A dimensão “Construção” refere-se aos aspectos associados ao conteúdo e campo de aplicação do modelo de referência, ao método de construção e evolução, à linguagem de modelagem, ao diagrama do modelo, ao processo de implementação de melhorias e, por último, ao método de avaliação do modelo (FETTKE; LOSS; ZEWICKER, 2005).

Segundo Cardoso (2008), dentro da dimensão “Construção” a linguagem faz alusão ao vocabulário utilizado 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 para auxiliar as organizações, critérios ou regras que podem ou não ser adotadas pelas organizações. Esses critérios e regras são descritos em um jargão comum, por meio da palavra “PODE”, uma vez que existem regras alternativas.

Quanto à classificação dos modelos de Referência, a estrutura de controle interno do COSO é considerado um modelo de referência de domínio de aplicação institucional, na área de controle e governança, com linguagem de orientação (CARDOSO, 2008).

Segundo o autor, o Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT) é um modelo de referência de domínio de aplicação institucional, na área de controle e governança de Tecnologia da Informação, com linguagem de requisitos, que correspondem a regras que necessitam ser atendidas pelas organizações e caracterizam-se no “jargão”

¹ HARRISON, M.; SHIROM, A. *Organizational diagnosis and assessment*. Thousand Oaks: Sage Publications, 1999.

comum por meio da palavra “DEVE”.

No tocante à dimensão aplicação, três critérios são abordados: o método de aplicação, os conceitos para a reutilização e personalização dos elementos do modelo de referência no âmbito da sua aplicação e a descrição de como o modelo de referência foi aplicado (FETTKE; LOSS; ZEWECKER, 2005).

2.2 A ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO DO COSO

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 - Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 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 ele tinha de fornecer proteção contra riscos.

No tocante às considerações tradicionais sobre controle interno, Waddell (1982) destaca que o controle interno compreende os organogramas e correspondentes fluxogramas, e todos os métodos, procedimentos e medidas coordenadas, adotados em uma empresa para salvaguardar seus ativos, possibilitar uma operação condigna de suas operações, assegurar o correto registro de suas operações, ensinar a adequada e tempestiva divulgação dos resultados econômicos, financeiros e contábeis, assim como prevenir fraudes.

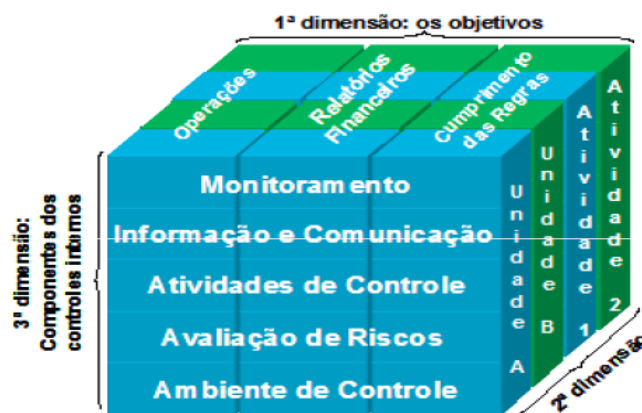
Segundo Berbia (2010), o conceito tradicional de controle interno possuía como objetivos a proteção do patrimônio, a obtenção de informações exatas, confiáveis e oportunas, a busca da eficiência operacional e a adesão às políticas da organização. Colocando especial ênfase nos dois primeiros pontos, o autor ressalta que o controle interno procurava evitar a prática de fraudes e erros por parte do pessoal da organização, perdendo de vista o alcance de objetivos organizacionais, ao tomar por base os processos gerenciais. Em ambas as considerações é visível a ausência de abordagens a respeito de identificação e avaliação de riscos organizacionais. 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 and Wales – Turnbull Report, que possui como cerne a administração de riscos, e a metodologia desenvolvida pelo Canadian Institute of Chartered Accountants, denominada Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles, que visa auxiliar a alta administração das organizações a implementar um ambiente de controle que permita alcançar seus objetivos, a estrutura integrada do COSO vem se destacando pela eficiência como modelo utilizado no setor privado (ZANETTE; DUTRA; ALBERTON, 2007).

Um aspecto importante destacado por Farias, De Luca e Machado (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. Os autores indicam que não há na literatura sobre controle interno uma corrente que defina o COSO como a estrutura de controle interno mais eficiente e que, por ser a única metodologia a associar elementos de gestão estratégica em suas cinco dimensões, presume-se que seja a estrutura mais utilizada em organizações do setor privado, especialmente o setor financeiro.

Ressalta-se que a INTOSAI (Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores) já possuía, desde 1992, com foco para o setor público, um trabalho que definia as diretrizes relacionadas com o controle interno. Porém, houve uma atualização em 2004, quando 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).

O Government Accountability Office (GAO), Entidade Fiscalizadora Superior dos Estados Unidos da América, empregou a estrutura de controle interno do COSO como subsídio para a elaboração de documento denominado *Internal Control Management and Evaluation Tool – exposure draft* (Gestão de Controles Internos e Ferramentas de avaliação – minuta de exposição), utilizado como diretriz para que os administradores públicos americanos avaliassem a operação dos controles internos em suas instituições e determinassem a necessidade de aprimoramento e correções (UNITED STATES..., 2001).

Segundo Antunes, Honorato e Antunes (2007), para o COSO I, 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 controles internos, conforme indicado na Figura 1.

Figura 1 - Cubo do COSO I (*Internal Control – Integrated Framework*)

Fonte: Committee... (1994, p. 19).

De acordo com o COSO I (COMMITTEE..., 2007), a primeira dimensão, representada pela categoria de objetivos, também denominada “realização de objetivos”, compreende os seguintes pontos: a gestão eficaz dos processos, operações e negócios em nível estratégico e operacional; a preparação de demonstrações contábeis (relatórios financeiros) e a disponibilização de informações aos diversos usuários de forma confiável; e a conformidade com leis, regulamentos e normas.

Já a segunda dimensão, representada pelos níveis de avaliação, compreende os tipos de organizações ou estruturas que serão avaliadas, podendo ser classificadas como Subsidiárias, Unidades de Negócio, Atividades, Divisões ou Organizações.

A terceira dimensão, representada pelos componentes de controles internos, faz referência ao ambiente de controle, à identificação de riscos, aos procedimentos de controle, à informação e à comunicação e ao monitoramento. Esses componentes de controles internos devem propiciar o alcance das categorias de objetivos dentro de cada tipo de organização ou estrutura.

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 conformidade com leis e regulamentos (COMMITTEE..., 1994).

Na opinião de Sanches (2007) e Zanette, Dutra e Alberton (2007), a estrutura de controle interno do COSO I define o controle interno 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:

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

Nesse ínterim, a estrutura de controle interno do COSO I aborda o controle interno como um processo que é configurado para proporcionar razoável segurança de que sejam observados cinco componentes, derivados da forma como estão integrados com o processo de gestão organizacional:

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

O Quadro 1 aborda alguns conceitos a respeito dos cinco componentes da estrutura de controle interno do COSO I, estabelecidos por diversos trabalhos e autores.

Quadro 1 – Componentes da estrutura de controle interno do COSO I

Ambiente de Controle	• De acordo com o disposto no trabalho denominado Internal control management and evaluation tool – exposure draft desenvolvido pelo Government Accountability Office (GAO) 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. São eles: integridade e valores éticos; compromisso com a competência; estilo da gestão operacional; estrutura organizacional; atribuição de autoridade e responsabilidade; política de recursos humanos (UNITED STATES..., 2001). • 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).
Avaliação de Riscos	• 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 (UNITED STATES..., 2001).
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 (COMMITTEE..., 1994; RAZAEE, 1995).
Informação e Comunicação	• O processo de elaboração de informações é crucial para a tomada de decisão. Os membros da organização necessitam ter a informação correta, no formato correto, no tempo correto, e no custo correto, para obter êxito no desempenho de suas funções, de forma efetiva e eficiente (...) a informação deve circular em todos os níveis, internamente e externamente, de forma a cumprir os objetivos organizacionais. Os sistemas de informação respaldam a estratégia da organização (BERBIA, 2010). • Os sistemas de informação consistem em infraestrutura que inclui <i>hardware</i>, <i>software</i>, pessoas, procedimentos e dados. É necessário entender como funcionam os sistemas de informação na sua totalidade. É necessário estabelecer quais as informações produzidas pelos sistemas que são relevantes e avaliar os controles manuais e automatizados relacionados (BAGSHAW, 2013).
Monitoramento	• O monitoramento exige que os sistemas de controle interno sejam monitorados, contínua e periodicamente, como base para manter a sua efetividade. O monitoramento pode incluir a supervisão interna, por meio da auditoria interna (RAZAEE, 1995). • As atividades de monitoramento são importantes para avaliar se o processo de administração de riscos é efetivo no tempo e se todos os componentes do gerenciamento funcionam adequadamente por meio de avaliações pontuais e monitoramento contínuo. As organizações que prestam maior atenção o monitoramento podem adquirir maiores vantagens competitivas (BERBIA, 2010). • As entidades monitoram a eficácia dos controles para garantir que eles continuem a funcionar corretamente. Os controles precisam de manutenção. Os auditores precisam entender como as entidades fazem isso e como elas corrigem as deficiências que possam surgir (BAGSHAW, 2013).

Fonte: Elaboração própria.

Cabe uma observação a respeito da temática “riscos” no setor público. Seabra (2007) afirma que um dos maiores entraves para a aplicação de modelos genéricos de administração de riscos em órgãos governamentais é que o alcance dos seus objetivos depende de uma rede de organizações trabalhando em cooperação. Continuando, enfatiza que a forma de administração de riscos em órgãos públicos envolve a administração de riscos de outros órgãos envolvidos no processo.

É importante mencionar ainda que, segundo o modelo COSO, cada organização deve estabelecer a melhor metodologia para a adaptação e aplicação da estrutura de controle interno de acordo com as suas particularidades. Por fim, cabe aqui destacar que o trabalho publicado em 1992 é reconhecido como a principal orientação para a concepção, implementação e avaliação da eficácia de sistemas de controles internos no âmbito das organizações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Apresenta-se, nesta seção, a metodologia que foi utilizada para o desenvolvimento deste estudo, de acordo com as três categorias de tipologias propostas por Raupp e Beuren (2013) para estudos da Contabilidade: abordagem do problema, objetivos e procedimentos.

Quanto à abordagem do problema, tendo em vista que, em linhas gerais, o estudo buscou investigar o nível de harmonização prática e teórica dos procedimentos utilizados pelo Departamento de Aquisição com os conceitos, princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I, optou-se por uma pesquisa qualitativa, que permitisse uma análise mais profunda em relação ao fenômeno estudado, sem pretensão de numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

Com relação aos objetivos, a pesquisa é exploratória, uma vez que a temática é pouco explorada no setor público federal, em virtude de a estrutura de controle interno do COSO ser apenas proeminente junto às organizações do setor privado.

Quanto aos procedimentos, utilizou-se o estudo de caso único, com enfoque revelador, em virtude de a estrutura do Departamento de Aquisição ser inacessível à investigação externa, devido às peculiaridades militares (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; YIN, 2010). Para isso, foi desenvolvida uma pesquisa onde se procurou descrever, analisar e interpretar as tendências e padrões da estrutura de controle interno do Departamento de Aquisição, dentro do seu ramo de atuação e cotidiano, englobando condições contextuais.

A coleta de dados foi dividida em três etapas. Inicialmente, foi realizada uma pesquisa documental, onde foram analisados os seguintes documentos do Órgão de Compra: Planejamento Estratégico, Regimento Interno, e o Regulamento e Ordem interna nº 10-01, que estabelece procedimentos e responsabilidades para o funcionamento da sistemática de aquisição de materiais.

Em segundo lugar, foram realizadas entrevistas semiestruturadas, com base em um roteiro elaborado a partir do referencial teórico sobre modelos de referência à gestão e à estrutura de controle interno do COSO I. Foram entrevistados o Coordenador Geral do Projeto Contas, que exerce a função de Analista de Controle Externo no TCU, e os três Encarregados de Divisão do Departamento de Aquisição, servidores com atuação em nível gerencial, para que os mesmos pudessem opinar e externar suas percepções e experiências sobre as variáveis estabelecidas na pesquisa bibliográfica sobre a estrutura do COSO I.

Cabe ressaltar que as entrevistas realizadas buscaram também identificar os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno utilizados pelo Departamento de Aquisição na condução de suas tarefas e atividades cotidianas.

As visitas para a realização das entrevistas foram previamente agendadas, tendo ocorrido no período de 02 a 21 de maio de 2011. 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.

Em terceiro lugar, foram aplicados questionários, com perguntas fechadas sobre os mesmos pontos abordados nas entrevistas, em vinte servidores, sendo quatro de nível superior e dezesseis de nível médio, todos desempenhando tarefas executórias no âmbito do Departamento de Aquisição.

Ressalta-se que os resultados encontrados neste estudo de caso limitam-se ao Departamento de Aquisição do Órgão de Compra, elemento organizacional estudado, não sendo possível generalizar os achados deste estudo para outras organizações ou setores. Não se pode garantir que as observações realizadas pelo pesquisador tenham coberto todos os pontos importantes requeridos por estudos desta natureza.

4 DESCRIÇÃO DO CASO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste item serão apresentados a descrição do caso e os resultados provenientes do exame de documentos utilizados pelo Departamento de Aquisição e da aplicação de entrevistas e questionários, referentes aos tópicos e variáveis de cada componente da estrutura de controle interno COSO I.

4.1 DESCRIÇÃO DO CASO - O PROJETO CONTAS

De acordo com o Manual Técnico do Orçamento para o ano de 2010, 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, visando à solução de um problema ou o atendimento de determinada demanda da sociedade. Os Programas Finalísticos são aqueles que resultam em bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade, cujos resultados sejam passíveis de mensuração (MANUAL TÉCNICO DO ORÇAMENTO, 2010).

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

Nesse contexto, o Projeto Contas do TCU 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 teriam suas contas julgadas pelo TCU.

O Projeto Contas possui vinculação estratégica ao Plano Estratégico do TCU e possui alguns objetivos, tais como: contribuir para a melhoria do desempenho da administração pública; estimular a transparência da gestão pública; estimular o controle social; reduzir o tempo de apreciação de processos; atuar de forma seletiva em áreas de risco e relevância; e aperfeiçoar instrumentos de controle e processos de trabalho.

O Projeto Contas, devido à grande quantidade e à extensão dos conteúdos dos processos de contas recebidos pelo TCU, propôs como solução focar o seu trabalho em contas de maior significância para as políticas públicas, de modo a reduzir o tempo médio de exame e julgamento e produzir resultados mais efetivos, tanto para a sociedade, quanto para o gestor. Ressalta-se que um dos pontos centrais do Projeto Contas é a utilização, de forma não expressa, da estrutura de controle interno do COSO I como referência para 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.

4.1.1 Caracterização da Organização

O sistema de abastecimento da Marinha possui quatro tipos de órgãos de execução: os órgãos técnicos, um órgão de controle de inventário, um órgão 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, enquanto que 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, de posse dessas informações, realiza as licitações e 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.

O Órgão de Compra, objeto deste estudo, é um estabelecimento com sede na cidade do Rio de Janeiro, criado em 1993, que atua, especificamente, na fase de aquisição, sendo responsável pela compra diversas categorias de materiais, tais 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; medicamentos; material de consumo laboratorial, cirúrgico, odontológico e hospitalar; combustíveis, lubrificantes e graxas; e, por último, munições.

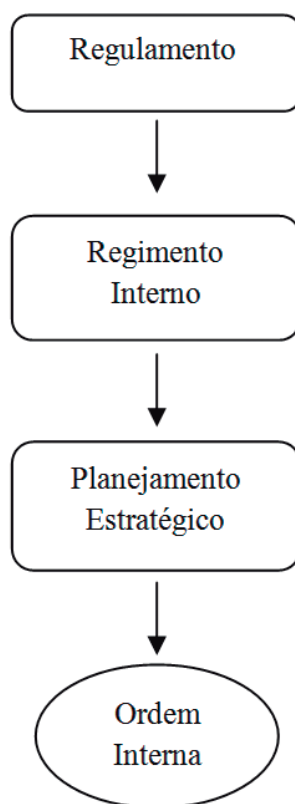
Para cumprimento dessa tarefa, o Órgão de Compra possui como titular um Diretor, que é auxiliado por um Vice-diretor e três Departamentos, a saber: o Departamento de Aquisição; o Departamento de Administração; e Departamento de Acompanhamento.

Ao Departamento de Aquisição 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.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS - HARMONIZAÇÃO TEÓRICA

De acordo com a Figura 2, em uma escala hierárquica, a base normativa do Departamento de Aquisição pode ser visualizada da seguinte forma:

Figura 2 – Panorama geral da base normativa



Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

No tocante à harmonização teórica, em face dos pontos levantados, observou-se que a base normativa utilizada pelo Departamento de Aquisição como referência (Regulamento, Regimento Interno, Planejamento Estratégico e Ordem Interna nº 10-01) para condução de seus processos possui alguma proximidade em relação ao conteúdo das dimensões da estrutura de controle interno do COSO I (ambiente de controle, avaliação de riscos, procedimentos de controle e informação e comunicação), conforme exposto no Quadro 2.

Quadro 2 – Associação das Dimensões do COSO I com os documentos do Departamento de Aquisição

Normativo	Proximidade com as dimensões da estrutura do COSO I
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 nº 10-01	Ambiente de Controle e Procedimentos de Controle.

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Basicamente, somente as dimensões “ambiente de controle” e “procedimentos de controles” apresentaram alguma aproximação em relação ao conteúdo das quatro categorias de documentos que compõem a base normativa. O planejamento estratégico foi o único documento a apresentar alguma aproximação com os princípios e recomendações das cinco dimensões da estrutura do COSO I.

Cabe destacar ainda que, quando determinado normativo (Regulamento, Regimento Interno, Planejamento Estratégico ou Ordem Interna nº 10-01) faz alusão a uma das dimensões da estrutura do COSO I, a abordagem não é profunda nem abrangente em relação a todos os aspectos relevantes na referida dimensão.

4.2.1 Harmonização Prática

O resultado das entrevistas e dos questionários 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.

A entrevista com o Analista de Controle Externo do TCU, Coordenador do Projeto Contas, buscou identificar os motivos da utilização da estrutura de controle interno do COSO I para avaliação de sistemas de controle internos de órgãos e entidades da administração pública federal, contribuindo assim para a formação de juízo de valor sobre a aplicabilidade da estrutura de controle interno do COSO I, suas vantagens e óbices.

O Coordenador do Projeto Contas indicou, de forma preliminar, que o objetivo da utilização da estrutura de controle interno do COSO I como referência para avaliação dos controles internos no setor público, por ocasião da 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 do Projeto, a intenção do TCU, com o desenvolvimento do Projeto Contas, seria no sentido de diagnosticar o que os gestores das unidades pensam sobre a necessidade de institucionalizar e desenvolver essa estrutura de controle interno do COSO I. Com o advento do Projeto Contas, o objetivo do TCU seria 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.

Continuando, o Coordenador destaca que o Projeto Contas 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.

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

Verifica-se, portanto, que a intenção do TCU está em sintonia com a nova corrente de pensamento dos modelos de gestão que, conforme destacado por Avalos (2009), inclui a participação dos principais atores das organizações.

No que tange à estrutura de controle interno do COSO, o Coordenador do Projeto Contas esclareceu que as Decisões Normativas do TCU que regulam a estrutura dos relatórios de gestão (RG) e dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão (RAAvGest), definindo diversos critérios, dentre eles aqueles específicos para avaliação de sistemas de controle internos, não fazem referência expressa à estrutura do COSO, porém tem sua base na estrutura de controle interno do COSO I.

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 ou modelos de referência à gestão por parte dos órgãos e unidades gestoras da administração pública, corroborando o pensamento de Siluk (2007) e de Harrison e Shirom (1999² apud PAGLIUSO; CARDOSO; SPIEGEL, 2010) sobre a necessidade de escolher o modelo mais adequado a cada organização, o que, de acordo com Farias, De Luca e Machado (2009), depende dos objetivos da mesma.

Por meio de entrevistas realizadas com os três Encarregados de Divisão do Departamento de Aquisição, foram obtidas informações referentes às cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I, as quais foram confrontadas com as respostas obtidas por meio da aplicação de questionários em vinte servidores.

Os resultados indicam que, no tocante à harmonização prática, ocorreram afastamentos entre os princípios e recomendações constantes das cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I e a estrutura do sistema de controle interno do Departamento de Aquisição.

Entretanto, especificamente sobre a dimensão “ambiente de controle”, foi observado que o Departamento de Aquisição valoriza os aspectos relacionados com a integridade e valores éticos, que a alta administração possui uma postura participativa e que as atribuições e responsabilidades são definidas de forma clara.

Com relação aos afastamentos, foram evidenciadas fragilidades, que poderão impactar de maneira significativa a implementação de sistema de controle tendo como referência principal o COSO I. A seguir, além da indicação das dos afastamentos e fragilidades em relação a cada dimensão, procurou-se identificar as consequências da manutenção dessas fragilidades.

4.2.1.1 Ambiente de Controle

Verificaram-se falhas em diversos fatores importantes para um ambiente de controle positivo, conforme destacado pelo GAO (UNITED STATES..., 2001):

- Desnível entre militares e servidores civis com relação a conhecimentos e habilidades. Essa fragilidade dificulta o estabelecimento de condições favoráveis para a geração de novas ideias para a solução de problemas ou para a realização de trabalhos, atividades e implementação de práticas inerentes ao controle interno;
- Desnível entre militares e servidores civis no que se refere a comprometimento e motivação. Essa característica poderá gerar uma incongruência de objetivos no Departamento de Aquisição, dificultando a aplicação prática das rotinas de controle interno.
- Cursos de capacitação concentrados em servidores de nível superior. Essa fragilidade possui relação com o desnível de conhecimentos entre militares e servidores civis. Poderá, ainda, contribuir para um aumento da desmotivação e incongruência de objetivos, assim como para a queda de qualidade na condução dos processos. Ressalta-se que um corpo funcional competente e preparado possui mais capacidade para conduzir os processos;
- Cursos de capacitação voltados exclusivamente para a atividade fim (compras governamentais). Pelo fato de não serem realizados cursos e capacitação com foco nas atividades voltadas para o controle interno, observa-se certa dificuldade dos Entrevistados e Respondentes em discutir determinados temas e assuntos relacionados com controles internos, especialmente aqueles referentes à estrutura de controle interno do COSO I. Isso poderá dificultar a utilização da referida estrutura como referência para os controles internos do Departamento de Aquisição 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 tendência a criar regras próprias que poderão ir de encontro com os objetivos organizacionais do Departamento de Aquisição, não contribuindo para manutenção de aspectos importantes para um bom controle interno;
- 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 (Ordem Interna nº 10-01, Planejamento Estratégico, Regulamento e Regimento Interno). Observou-se que não estão documentados os procedimentos indispensáveis para se evitar a ocorrência de conflito de interesses na atividade 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

² HARRISON, M.; SHIROM, A. *Organizational diagnosis and assessment*. Thousand Oaks: Sage Publications, 1999.

governamentais. Isso dificulta o entendimento de alguns procedimentos, fragilizando a atividade de controle. Ressalta-se que quando o servidor é desprovido de orientação, o mesmo possui a tendência de criar regras próprias que poderão conflitar com os objetivos organizacionais do Departamento de Aquisição;

- 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 alocação inadequada de colaboradores em determinadas funções, desmotivação e insatisfação, contribuindo para a falta de sinergia e congruência de objetivos no desempenho das atividades; e
- O quantitativo de recursos humanos é inadequado. Isso contribui para a sobrecarga de trabalho e tarefas, gerando ineficiência operacional, descumprimento de procedimentos de controle considerados importantes e maior probabilidade de ocorrência de erros e fraudes.

4.2.1.2 Avaliação de Riscos

Existem falhas no sentido de estabelecer metas e objetivos claros e consistentes, tanto no nível da entidade, como da atividade, e de identificar riscos que podem impedir o alcance eficiente e eficaz dos objetivos, conforme destacado pelo GAO (UNITED STATES..., 2001):

- 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 Departamento de Aquisição;
- 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 Departamento de Aquisição, assim como a condução dos trabalhos na direção dos objetivos estratégicos; e
- Inexistência de processo de identificação, avaliação e gerenciamento de riscos. Isso dificulta o processo de identificação dos riscos mais relevantes e de implantação de procedimentos de controle para mitigação desses riscos.

4.2.1.3 Procedimentos de Controle

Observou-se que os procedimentos de controle são muito pontuais e não estão relacionados com os pontos críticos dos processos e com a mitigação dos riscos. Isso impossibilita a atenuação dos riscos e contribui para o não alcance e realização dos objetivos organizacionais, como a elaboração dos processos licitatórios e disponibilização dos materiais para fornecimento. Essa deficiência já era esperada, em virtude dos problemas observados na definição dos objetivos em nível estratégico e específico, assim como na avaliação dos riscos, com a definição dos respectivos processos, pontos críticos e controle inerentes, conforme sugere o modelo COSO I (COMMITTEE..., 1994; RAZAEE, 1995).

4.2.1.4 Informação e Comunicação

O sistema de informação e comunicação cumpre, parcialmente, o papel a eles atribuído por Berbia (2010) e Bagshaw (2013). As principais falhas identificadas foram:

- As informações não são documentadas por meio de relatórios gerenciais. Tal fato impossibilita a implementação de correções tempestivas que poderão proporcionar maior grau de eficiência nos processos do Departamento de Aquisição. Tal prática impossibilita ainda o conhecimento das políticas, práticas e procedimentos utilizados pela organização.
- Inexistência de canais de comunicação para recebimento de denúncias, sejam elas internas ou externas. Tal fato impossibilita a implementação de correções tempestivas que poderão proporcionar maior grau de eficiência nos processos do Departamento de Aquisição; e
- Inexistência de sistema específico para gerenciamento das informações referentes aos processos licitatórios. Tal fato impossibilita que os processos e operações na área de licitações e contratos sejam monitorados.

Por outro lado, os entrevistados apontaram 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.

4.2.1.5 Monitoramento

O monitoramento não parece contribuir para manter a efetividade e eficácia do sistema de controle (RAZAEI, 1995; BAGSHAW, 2013). Os resultados apontam:

- 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 como, por exemplo, se os mesmos são efetivos;
- Ausência de procedimentos inerentes à 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 são efetivos; e
- Inexistência de auditoria interna. Uma vez que o monitoramento inclui também a supervisão interna, a atividade de auditoria interna representa um ponto forte para o monitoramento do controle interno das organizações, necessitando de equipe capacitada para o desempenho dos respectivos trabalhos.

Releva mencionar que a verificação do nível de harmonização prática foi capaz de evidenciar um aspecto cultural muito forte, ligado a resistência a mudanças, no contexto da condução dos processos e trabalhos cotidianos do Departamento de Aquisição. Conforme apontado por Pagliuso, Cardoso e Spiegel (2010), na tarefa de definir ou integrar adequadamente modelos de referência à gestão, é importante levar em consideração a sua aplicabilidade no contexto organizacional, ou seja, a aderência de suas propostas à cultura organizacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo procurou verificar o nível de harmonização teórica e prática dos procedimentos do Departamento de Aquisição com os conceitos, princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I.

Tendo em vista a pergunta de pesquisa proposta, no tocante à harmonização teórica, foi observado que as quatro categorias de documentos que compõem a base normativa possuem proximidade em relação às dimensões “ambiente de controle” e “procedimentos de controle”, todavia de forma muito superficial.

Acerca da harmonização prática, conclui-se que ocorreram afastamentos entre os princípios e recomendações constantes das cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I e a estrutura do sistema de controle interno do Departamento de Aquisição. Infere-se que os afastamentos e as fragilidades encontradas, por ocasião da verificação da harmonização prática, decorrem da proximidade superficial encontrada por ocasião da verificação da harmonização teórica.

A atual estrutura de controle interno do Departamento de Aquisição necessita ser aprimorada, uma vez que não contempla, em sua plenitude, as diretrizes e recomendações do COSO I. Especificamente sobre a dimensão “ambiente de controle”, foi observado um ponto positivo, uma vez que o Departamento de Aquisição valoriza os aspectos relacionados com a integridade e valores éticos.

Ainda atinente ao ambiente de controle, percebeu-se que não há preocupação em proporcionar o mesmo nível de conhecimento para os colaboradores, sejam de nível médio ou superior, e que os mesmos não possuem conhecimentos básicos sobre a estrutura de controle interno do COSO I.

Na dimensão avaliação de riscos, os objetivos são definidos apenas em nível estratégico. Apesar de os processos serem mapeados, não há uma estratégia formal para a identificação dos riscos que permita o estabelecimento de uma sistemática de acompanhamento e tratamento. As atividades de controle são pontuais e o monitoramento da efetividade dos controles internos praticamente inexistente. Dentro do contexto do monitoramento, ressalta-se, ainda, a ausência de elemento organizacional voltado para auditoria interna, com foco na verificação do funcionamento dos controles internos.

Além disso, as fragilidades evidenciadas por ocasião da verificação da harmonização prática, associadas à forte resistência às mudanças, apresentam-se como robustos obstáculos para a criação de uma cultura de controle no âmbito do setor objeto deste estudo.

Em função do estudo desenvolvido, não é possível afirmar que os afastamentos identificados constituem causa básica ou condição para o não alcance, pelo órgão de Compra, dos propósitos esperados pelo TCU, no tocante aos resultados públicos. Contudo, é certo que sistemas de controle interno efetivos contribuem sobremaneira para o alcance de resultados.

É necessário frisar que cada organização deve estabelecer a melhor metodologia inerente à estrutura de sistema

de controle interno a ser utilizada, de acordo com as suas particularidades e especificidades. A aplicabilidade do modelo de referência no contexto organizacional, a aderência de suas propostas à cultura e aos aspectos enraizados, já estabelecidos pela organização, são tópicos a serem observados por ocasião da escolha do modelo de referência mais adequado para cada situação ou organização. Somado a tudo isso, os entraves percebidos quando do tratamento dos riscos em órgãos governamentais é um ponto que merece bastante atenção.

Diante do conhecimento que foi construído ao longo desta pesquisa, sugere-se o aprofundamento da discussão sobre 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, tratamento de riscos e incremento de desempenho na área de compras governamentais no setor público. 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 organizacional peculiares, com objetivo de verificar o nível de harmonização teórica e prática com a estrutura de controle interno do COSO I.

REFERÊNCIAS

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; 1., CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 10., 2007, Lyon. *Anais...* Lyon, FR: ISEOR, 2007.

AVALOS, J. M. A. *Auditoria e gestão de riscos*. Instituto Chiavenato. São Paulo: Saraiva, 2009.

BAGSHAW, K. *Audit and assurance: essentials for professional accountancy exams*. Wiley, 2013.

BARROS, F. H. G.; SAWAYA NETO, M. Inserindo a dimensão de resultados nas prestações de contas. *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 42, n. 119, p. 65- 70, set./dez. 2010.

BERBIA, P. *Evaluación eficaz del sistema de control interno*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2010.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento - MTO*. Versão 2011. Brasília, DF: MP, 2010a.

_____. 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, DF: TCU, 2010b. Disponível em: <http://www.trtsp.jus.br/geral/tribunal2/ORGAOS/TCU/Ins%20Norm/DN_107_10.html>. Acesso em: 14 abr. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Indicadores de desempenho e mapa de produtos. *Boletim do Tribunal de Contas da União*. Brasília, DF: TCU, 2000. Disponível em: <http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop/INDICADOR_DESEMPENHO_MAPA_PRODUTOS.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2011.

_____. 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, DF: TCU, 2008. Disponível em: <https://www.google.com.br/?gws_rd=ssl#q=Tribunal+de+Contas+da+Uni%C3%A3o.+Instru%C3%A7%C3%A3o+Normativa+n%C2%BA+57%2C+de+27+de+agosto+de+2008.+>>. Acesso em: 14 abr. 2011.

_____. 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, DF: TCU, 2010c. Disponível em: <https://www.google.com.br/?gws_rd=ssl#q=Tribunal+de+Contas+da+Uni%C3%A3o.+Instru%C3%A7%C3%A3o+Normativa+n%C2%BA+63%2C+de+01+de+setembro+de+2010>. Acesso em: 14 abr. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria Normativa nº 189, de 11 de maio de 2009. Aprova a realização do Projeto Contas. Brasília, DF: TCU, 2009. Disponível em: <https://www.google.com.br/?gws_rd=ssl#q=Portaria+Normativa+n%C2%BA+189%2C+de+11+de+maio+de+2009.+Aprova+a+realiza%C3%A7%C3%A3o+do+Projeto+Contas>. Acesso em: 14 abr. 2011.

CARDOSO, R. *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.

CASTRO, D. P. *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.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Gerenciamento de riscos na empresa: estrutura integrada*. Jersey City, NJ set, 2007. v. 2.

_____. *Internal control: integrated framework*. New York: AICPA, 1994.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, DF, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

FETTKE, P.; LOOS, P.; ZWICKER, J. Business reference model: survey and classification. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON BPM, 3., 2005, Nancy, France. *Proceedings...* Springer Berlin Heidelberg, 2005.

FETTKE, P.; LOOS, P. Perspectives on reference modeling. In: _____. *Reference modeling for business systems analysis*. Hershey, PA: Idea Group Publishing, 2007. p. vi-21.

GOMES, E. G. M. *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) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Putting COSO's theory into practice. *Tone at the Top*. n. 28. Nov. 2005. Disponível em: <www.theiia.org/download.cfm?file=42122>. Acesso em: 14 abr. 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Guidelines for internal control standards for the public sector. Áustria, 2004.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia de investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PAGLIUSO, A. T.; CARDOSO, R.; SPIEGEL, T. *Gestão Organizacional: o desafio da construção do modelo de gestão*. São Paulo: Saraiva, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-97.

REA, L. M.; PARKER, R. A. *Metodologia da pesquisa: do planejamento à execução. Uma visão geral do processo de pesquisa por amostragem*. Pioneira Thompson Learnig, 2002.

REZAEI, Z. What the COSO report means for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, v. 10, n. 6, p. 5-9, 1995.

SANCHES, M. V. *Sistemas de controles internos e de fiscalização em demonstrações contábeis: uma análise crítica de normas específicas*. 2007. 110 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

SILUK, J. C. 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, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

SILVA, A. J. M. *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) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2009.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. *Internal control management and evaluation tool: exposure draft*. Washington, D.C.: GAO, Aug. 2001.

VASCONCELOS, E. M. *Complexidade e pesquisa interdisciplinar: os diferentes tipos de pesquisa*. Petrópolis: Vozes, 2002.

WADDELL, H. *Manual de auditoria*. São Paulo: Atlas, 1982.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZANETTE, M. A.; DUTRA, M. H.; ALBERTON, L. 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.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/402.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2011.