

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO -
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VANDO CARDOSO CANNAVINA

**OS CONTROLES INTERNOS DAS ENTIDADES DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA DO PODER
EXECUTIVO FEDERAL– UM ESTUDO BASEADO NOS
RELATÓRIOS DE GESTÃO REFERENTES À PRESTAÇÃO
DE CONTAS ANUAL AO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO -

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VANDO CARDOSO CANNAVINA

**OS CONTROLES INTERNOS DAS ENTIDADES DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA DO PODER
EXECUTIVO FEDERAL – UM ESTUDO BASEADO NOS
RELATÓRIOS DE GESTÃO REFERENTES À PRESTAÇÃO
DE CONTAS ANUAL AO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

	Cannavina, Vando Cardoso
C224c	Os controles internos das entidades da administração pública direta do Poder Executivo Federal- um estudo baseado nos relatórios de gestão referentes à prestação de contas anual ao Tribunal de Contas da União. - - São Paulo, 2014. 190 f. Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis. 1. Administração pública- Controle interno. 2. Administração pública direta- Brasil- Auditoria interna e externa. 3. Autoavaliação.
	CDD 352.35

VANDO CARDOSO CANNAVINA

**OS CONTROLES INTERNOS DAS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
DIRETA DO PODER EXECUTIVO FEDERAL – UM ESTUDO BASEADO NOS
RELATÓRIOS DE GESTÃO REFERENTES À PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL
AO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

**Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes (membro externo)
Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB**

**Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva (membro interno)
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

**Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

São Paulo, 10 de março de 2014.

AGRADECIMENTOS

Ao nosso senhor Jesus Cristo, a quem sempre me socorri nos momentos de aflição e ansiedade, pela paz, tranquilidade e guia nas horas incertas.

Aos meus pais, que, dentro dos seus limites, puderam me proporcionar uma vida saudável permitindo, assim, que eu fosse buscar bons caminhos na jornada da vida.

À minha esposa Eliane, companheira de todas as horas e principal responsável por mais essa etapa em minha vida, pelo primeiro impulso, apoio, compreensão e por ter suportado à ausência que as horas de estudo privaram-na da minha companhia.

Ao meu filho Arthur, que durante a jornada do mestrado, fez-me a alegre surpresa de surgir ao mundo, proporcionando-me uma bela lição de vida já em seus primeiros dias, pela luta e superação.

Ao Prof. Dr. Claudio Parisi, pela orientação, sempre pontual e enriquecedora, bem como pela compreensão das situações pessoais vividas durante o desenvolvimento deste trabalho, bem como ao Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira pelas primeiras orientações.

Aos demais professores do programa de mestrado pela oportunidade da convivência e orientação nos trabalhos desenvolvidos.

Aos membros da Banca Examinadora, Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes e Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva, pelas críticas e sugestões que ajudaram a lapidar o conteúdo deste trabalho.

Ao Sr. Delegado da Receita Federal em Guarulhos-SP, Paulo Antonio Espíndola González, pela compreensão e apoio durante mais essa etapa da minha vida.

Aos funcionários da Secretaria e Biblioteca, pela atenção dispensada.

Aos colegas do programa de Mestrado com os quais convivi durante este período, pela amizade, pelas sugestões e pelas contribuições.

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo identificar, por meio dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a percepção dos seus gestores sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, mais especificamente verificar se existem diferenças significativas entre os controles internos implantados pelos diversos órgãos que compõem a estrutura destes, além de identificar grupos de órgãos públicos com características diversas e os respectivos pontos fortes e fracos do controle interno dos grupos avaliados, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI. Procurou-se responder se a Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, conforme a percepção de seus gestores, tem utilizado os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e cumprir seus objetivos institucionais. Esta pesquisa é do tipo descritiva e a coleta de dados documental ocorreu por meio dos relatórios de gestão entregues na prestação de contas do ano de 2011 ao Tribunal de Contas da União por 382 órgãos públicos da administração pública direta do Poder Executivo Federal. Tais documentos contêm questionários compostos de 30 assertivas que avaliam a percepção dessas unidades quanto à estruturação dos seus controles internos, em uma escala que varia de 1 a 5. Após a estruturação desses dados, aplicou-se a análise fatorial confirmatória para verificar se as assertivas eram capazes de medir os construtos (componentes de controle). A análise de dados ocorreu por meio de estatística descritiva e da análise de *clusters* com o intuito de atender aos objetivos propostos e responder a questão de pesquisa, aplicando-se, ainda, o teste não paramétrico de Mann-Whitney para comparar as respostas e para avaliar em quais aspectos os grupos diferiam. Os resultados indicaram que os componentes da estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal estão mais adequados em relação ao “ambiente de controle” e “informação e comunicação”, já o componente “avaliação de riscos” mostrou maior fragilidade. Foi possível, ainda, identificar dois grupos: um de melhor avaliação e outro de menor avaliação. As melhores avaliações ocorreram para os órgãos vinculados ao Ministério da Defesa, e as menores avaliações para os órgãos vinculados ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, notadamente para as Secretárias de Patrimônio da União e para o Ministério da Saúde e seus núcleos estaduais. A percepção pelos altos dirigentes de que os controles internos são essenciais à consecução dos objetivos da unidade é destacável como ponto positivo, embora apenas 36,6% deles entendam que eles contribuem plenamente para a consecução dos resultados planejados. O principal ponto negativo para os dois grupos refere-se ao componente avaliação de riscos, cujos resultados

revelaram que os seus principais aspectos não são praticados no âmbito dos órgãos respondentes. Por fim, foi possível concluir que os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não utilizam plenamente os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos institucionais.

Palavras-chave: Controle interno. Administração Pública Federal. Autoavaliação.

ABSTRACT

This study aimed to identify by means of self-assessment of the Public Administration Direct of the Federal Executive Power, the perception of their managers about how their internal control systems have been used to achieve the institutional goals, and more specifically check if there are significant differences between the internal controls implemented by the various agencies that make up the structure of these and identify groups of public bodies with different characteristics and their strengths and weaknesses in internal control groups assessed with reference to the components of internal control COSO/ INTOSAI. It sought to answer if the Direct Public Administration of Federal Executive Power, as the perception of their managers, has used internal controls as a tool to improve their performance and meet their corporate objectives. This research is the descriptive type, which documentary data collection occurred through management reports delivered to the accountability of the year 2011 to the Court of Audit (TCU) by 382 public institutions of direct administration of the federal executive branch. These documents contain a questionnaire composed of 30 probes that assess the perception of these units in terms of structuring their internal controls on a scale that ranges from 1 to 5. After structuring such data, applied to confirmatory factor analysis to verify that the statements were capable of measuring the constructs, data analysis was by descriptive statistics and *cluster* analysis in order to achieve the proposed objectives and answer the research question, still applying the nonparametric Mann-Whitney test to compare the responses and assess which aspects of the groups there were differences. The results showed that the components of the internal control structure are most appropriate in relation to the “control environment” and “information and communication” since the component risk assessment showed greater fragility. It was also possible to identify two groups, the best assessment and other lower rating, the best perceptions occurred for organs linked to the Ministry of Defense, and the lowest ratings for organs linked to the Ministry of Planning, Budget and Management, notably for Federal Properties Management Office (SPU) and the Ministry of Health and its state centers. The perception by senior management that internal controls are essential to achieve the goals of the unit is detachable as a positive point, although only 36.6 % of them understand that they contribute fully to the achievement of planned results. The main negative point for the two groups refers to the component of risk assessment, the results showed that their main aspects are not practiced in the context of respondents organs. Finally, it can be conclude that the institutions of direct administration of

the federal executive power do not fully utilize internal controls as a tool to improve their performance and achieve their institutional goals.

Keywords: Internal Control. Federal Public Administration. Self-assessment.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Diagrama de fatores internos e externos de riscos	43
FIGURA 2 - Processo de gestão de riscos.....	45
FIGURA 3 - Matriz tridimensional em forma de cubo – COSO ERM.....	53
FIGURA 4 - Evolução da legislação federal sobre o controle interno na administração pública	65
FIGURA 5 - Estrutura do sistema de controle interno do poder executivo federal	69
FIGURA 6 - Cubo tridimensional - objetivos e componentes – INTOSAI	78

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Classes de riscos	41
QUADRO 2 - Descrição dos riscos	42
QUADRO 3 - Probabilidade de ocorrências - ameaças.....	42
QUADRO 4 - Conceitos fundamentais no gerenciamento de riscos corporativos.....	45
QUADRO 5 - Importância dos controles internos.....	48
QUADRO 6 - Controles administrativos e contábeis.....	49
QUADRO 7 - Comparação dos objetivos da estrutura COSO	54
QUADRO 8 - Pontos fortes e fracos- <i>Control Self-Assessment</i>	58
QUADRO 9 - Governos locais e os sistemas de controles internos em países selecionados..	74
QUADRO 10 - Comparativo – objetivos COSO e INTOSAI	76
QUADRO 11 - Resumo – processo de avaliação de riscos	86
QUADRO 12 - Procedimentos de controle	89
QUADRO 13 - Fatores de contribuição para a ocorrência de fraudes	102
QUADRO 14 - Controles internos – funções e responsabilidades.....	104

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Punições administrativas expulsivas aplicadas a estatutários por ano.....	29
TABELA 2 - Cargas fatorias: ambiente de controle.....	130
TABELA 3 - Cargas fatorias: avaliação de risco	131
TABELA 4 - Cargas fatorias: procedimentos de controle.....	132
TABELA 5 - Cargas fatorias: informação e comunicação	132
TABELA 6 - Cargas fatorias: monitoramento.....	133
TABELA 7 - Medidas de ajuste do modelo	133
TABELA 8 - Assertivas: ambiente de controle	134
TABELA 9 - Assertivas: avaliação de risco	139
TABELA 10 - Assertivas: procedimentos de controle	144
TABELA 11 - Assertivas: informação e comunicação.....	147
TABELA 12 - Assertivas: monitoramento	150
TABELA 13 - Teste de Mann-Whitney: ambiente de controle.....	152
TABELA 14 - Teste de Mann-Whitney: avaliação de risco.....	153
TABELA 15 - Teste de Mann-Whitney: procedimentos de controle.....	154
TABELA 16 - Teste de Mann-Whitney: informação e comunicação	154
TABELA 17 - Teste de Mann-Whitney: monitoramento	155
TABELA 18 - Maiores frequências e representatividades- <i>Cluster 1</i> - melhor avaliação	156
TABELA 19 - Maiores frequências e representatividades- <i>Cluster 2</i> - menor avaliação	160

LISTA DE ABREVIATURAS

AAA	American Accounting Association
AGA	<i>Association of Government Accountants</i>
ASB	<i>Auditing Standards Boards</i>
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CCCI	Comissão de Coordenação de Controle Interno
CGU	Controladoria Geral da União
CISET	Secretarias de Controle Interno
COSO	<i>Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's</i>
CSA	<i>Control Self Assessment</i>
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
ERM	<i>Enterprise Risk Management</i>
FEBRABAN	Federação Brasileira dos Bancos
FEI	<i>Financial Executives Institute</i>
FERMA	<i>Federation of European Risk Management Associations</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
GAP	<i>General Accounting Procedures</i>
ICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
IFEs	Instituições de Ensino Federal
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IN	Instrução Normativa
INCOSAI	<i>International Congress of Supreme Audit Institutions</i>

INTOSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MEC	Ministério da Educação
NAP	Nova Administração Pública
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i>
NSP	Novo Serviço Público
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
PDV	Programa de Demissão Voluntária
PPA	Plano Plurianual
SECGE	Secretaria Especial de Controle Geral do Estado
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SICONI	Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica
SNAO	Escritório Nacional de Auditoria da Suécia
SOX	Lei Sarbanes Oxley
TCU	Tribunal de Contas da União
UGE	Unidades Gestoras Executoras
UJ	Unidade Jurisdicionada
USGAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles in the United States</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	16
1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	23
1.3 OBJETIVOS	24
1.3.1 OBJETIVO GERAL	25
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	25
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO	25
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	26
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	26
2 REFERENCIAL TEÓRICO	27
2.1 EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	27
2.1.1 ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIALISTA	27
2.1.2 ADMINISTRAÇÃO BUROCRÁTICA	29
2.1.3 ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL (NOVA GESTÃO PÚBLICA OU <i>NEW PUBLIC MANAGEMENT</i>) E NOVO SERVIÇO PÚBLICO	32
2.1.3.1 <i>Novo Serviço Público</i>	35
2.2 REFORMA DE ESTADO NO BRASIL	38
2.3 GESTÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS- CONCEITOS, IMPORTÂNCIA E FUNDAMENTOS	41
2.4 CONTROLES INTERNOS- CONCEITOS, PRINCÍPIOS, IMPORTÂNCIA E PADRÕES COSO I E COSO II	47
2.4.1 COSO I	51
2.4.2 COSO II	52
2.5 CONTROL SELF-ASSESSMENT	57
2.6 CONTROLES INTERNOS NO SETOR PÚBLICO - DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS	59
2.6.1 ASPECTOS LEGAIS E NORMATIVOS SOBRE CONTROLE INTERNO	61
2.7 CONTROLE INTERNO E SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	66
2.7.1 DEFINIÇÕES DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO	70
2.8 INTOSAI E O COSO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	72
2.8.1 CONTROLE INTERNO COSO E INTOSAI – DIFERENÇAS	75
2.8.1.1 <i>Ambiente de Controle</i>	78
2.8.1.2 <i>Avaliação de Riscos</i>	84
2.8.1.3 <i>Atividades de controle ou procedimentos de controle</i>	88
2.8.1.4 <i>Informação e Comunicação</i>	91
2.8.1.5 <i>Monitoramento</i>	97
2.8.1.6 <i>Limitações do controle interno</i>	101
2.8.1.7 <i>Papéis e responsabilidades</i>	103
2.9 TIPOS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO	106
2.10 CONTRIBUIÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO PARA A AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	110
2.11 ESTUDOS ANTERIORES	113
2.11.1 ESTUDOS ANTERIORES - SETOR PÚBLICO	113
2.11.2 ESTUDOS ANTERIORES - SETOR PRIVADO	120

3 METODOLOGIA.....	123
3.1 INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	124
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	126
3.3 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS	126
3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO	129
4 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	130
4.1 ANÁLISE FATORIAL CONFIRMATÓRIA.....	130
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA.....	133
4.2.1 ANÁLISE DO AMBIENTE DE CONTROLE	134
4.2.2 ANÁLISE DA AVALIAÇÃO DE RISCOS	139
4.2.3 ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	144
4.2.4 ANÁLISE DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	147
4.2.5 ANÁLISE DO MONITORAMENTO	150
4.3 ANÁLISE DE <i>CLUSTER</i>	152
4.3.1 TESTE DE MANN-WHITNEY PARA AVALIAÇÃO DOS <i>CLUSTERS</i>	152
4.3.2 <i>CLUSTER</i> 1- MELHOR AVALIAÇÃO	155
4.3.3 <i>CLUSTER</i> 2- MENOR AVALIAÇÃO.....	159
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	164
REFERÊNCIAS	177
ANEXO A – QUESTIONÁRIO – INFORMAÇÕES SOBRE O FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO – ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS – AUTOAVALIAÇÃO – TCU.....	189

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A atual conjuntura em que o Brasil está inserido, com demandas cada vez mais crescentes da sociedade em termos de transparência dos atos da Administração Pública e de serviços públicos de qualidade, requer dos gestores públicos o preparo e a consciência de que suas ações têm consequências diretas para o desenvolvimento, a transformação e a consolidação do país como uma potência econômica, assim como na melhoria de sua imagem perante a comunidade internacional. Não cabe mais a herança da administração patrimonial, em que a falta de distinção entre a coisa pública e privada impera, e a administração pública é assunto pessoal do governante, em que este considera o patrimônio público como sua propriedade. (COSTA, G. P., 2012).

Para se combater os vícios do patrimonialismo, surgiu a chamada administração burocrática. No Brasil, um dos marcos desse tipo de administração ocorreu no governo do presidente Getúlio Vargas, em 1938, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP). Esse órgão teve a incumbência de planejar e de organizar a administração brasileira com base nos princípios da burocracia weberiana. Entretanto, o ambiente histórico-cultural em que se deu a reforma modernizadora do modelo burocrático ainda era dominado por práticas patrimonialistas, o que acabou prejudicando, em parte, a pretensão modernizadora do DASP. (COSTA, G. P., 2012).

Embora tenha se verificado certo avanço da Administração à época, ainda que com influência do Patrimonialismo, Pereira, L. C. B. (1996, p. 11) destaca que a administração pública burocrática já não atendia as necessidades da sociedade, visto que o Estado tinha se transformado no grande Estado social e econômico do século XX, assumindo um número crescente de serviços sociais- a educação, a saúde, a cultura, a previdência e a assistência social, dentre outros. Nesse momento, o problema da eficiência tornou-se essencial.

Diante de críticas relacionadas ao modelo burocrático em virtude de sua rigidez e de sua inflexibilidade, que tornam a administração pública ineficiente, e da disseminação de reformas gerenciais, impulsionada pelo movimento *New Public Management*, ou Novo Gerenciamento Público, cujo foco está nos resultados, o Brasil, assim como outros países, passou por reforma com base nesse modelo. (BRULON; OBAYON; ROSENBERG, 2012).

Assim, a partir de 1995, com o governo Fernando Henrique, houve uma nova oportunidade para a reforma do Estado em geral, que, segundo Pereira, L. C. B. (1998, p. 20), tinha como objetivos, em curto prazo, facilitar o ajuste fiscal, particularmente nos Estados e municípios, onde existe um claro problema de excesso de quadros, e, em médio prazo, tornar mais eficiente e moderna a administração pública, voltando-a ao atendimento dos cidadãos. Contudo, segundo Brulon, Obayon e Rosenberg (2012, p. 279), essa reforma não foi concluída em razão de alguns motivos: desde a falta de autoridade para impô-la a todos os setores da administração, até o embate entre o controle requerido pelas agências fiscalizadoras e a busca de desempenho exigida pela própria reforma.

Assim, em seus contornos contemporâneos, a prioridade da Nova Administração Pública (NAP) ou da Nova Gestão Pública (NGP) concentra-se na satisfação do interesse público, por meio da busca da excelência nos serviços e na prática da democracia, e tem como princípios o gerenciamento de políticas públicas, a busca de participação popular, a aprendizagem social, o desempenho julgado com base nos resultados e a cooperação entre agências, além de programas intensivos de treinamento para funcionários públicos. A novidade em relação às abordagens de primeira geração é que a cidadania foi incorporada e o Estado foi entendido como agente para o desenvolvimento. (FILIPPIM; ROSSETTO; ROSSETTO, 2010).

Para Filippim, Rossetto e Rossetto (2010, p. 739), não há uma abordagem estanque em cada fase da história, mas sim uma mescla entre patrimonialismo, burocracia e nova gestão pública, já que elas se entrecruzam na teoria e na prática da administração pública brasileira. Portanto, segundo os autores, ainda que haja tentativas na adoção de modelos gerenciais, características das abordagens patrimonialistas e burocráticas ainda se fazem presentes na Administração Pública Brasileira.

Ainda em relação ao modelo da nova administração pública, ressalta-se que um fator importante na tentativa de adoção do modelo gerencial pelos países emergentes foi a realização do Consenso de Washington, já que os participantes da reunião firmaram um acordo no sentido da realização de reformas orientadas para o mercado, com base na prática do Reino Unido, em busca do desenvolvimento também para os países em desenvolvimento. (BRULON; OBAYON; ROSENBERG, 2012).

Esforços são realizados em todo o mundo na busca do gerenciamento orientado por resultados. Assim, foram discutidas e estabelecidas, em diversos momentos, metas para que as

nações atinjam seus objetivos relacionados às políticas públicas para uma sociedade mais livre, justa, igualitária, solidária, tolerante, com respeito pela natureza e que tenha responsabilidade comum (princípios da declaração do milênio), com foco em resultados, marcando e contribuindo, assim, para a gestão orientada para resultados na administração pública. A Organização das Nações Unidas (ONU, 2000), firmou a chamada Declaração do Milênio. Posteriormente, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2005) reafirmou os compromissos em 2005, por meio da Declaração de Paris sobre a eficácia da ajuda ao Desenvolvimento. E, por fim, a Agenda para ação de ACRA em 2008 (OCDE, 2008), cujo objetivo era acelerar e aprofundar a implementação da Declaração de Paris sobre a Eficácia da Ajuda. É importante frisar que a gestão orientada a resultados não é o escopo deste trabalho, mas é destacável que sua abordagem é significativa para elucidar que os controles internos fazem parte do processo para o alcance dos objetivos institucionais, sobretudo para os órgãos da administração pública federal.

No âmbito brasileiro, cabe destacar que Lemos (2009, p. 76), em pesquisa realizada sobre a gestão pública orientada para resultados no Estado de Minas Gerais, defende que esta é um caminho sem volta e dentre seus principais objetivos estão: oferecer elementos de informação, conhecimento e intervenção de forma a permitir controlar e otimizar o processo de criação de valor, alcançando o melhor resultado possível nas ações de governo; contribuir para a melhoria da capacidade de prestação de contas para que diversos interessados possam avaliar a respectiva gestão, avaliação de desempenho dos dirigentes, com a determinação de incentivos e sanções, dentre outros.

Para Lemos (2009, p. 76), os objetivos mencionados “[...] levam a integração de diversos conceitos e ferramentas administrativas como, por exemplo, o controle da gestão, a direção por objetivos, a gestão estratégica, a gestão de desempenho, a avaliação e o monitoramento e a medição de resultados”. Trata-se, portanto, de um instrumento de gestão pública e gerencial cuja finalidade é o resultado que o governo deseja alcançar. Os resultados da pesquisa, segundo Lemos (2009, p. 77), indicaram que o modelo Mineiro apresenta potencialidades tais como o foco na entrega dos serviços, a criação de mecanismos de responsabilização, a integração planejamento – orçamento- gestão, entre outros. Por outro lado, o modelo apresenta algumas limitações como a falta de integração entre os instrumentos de gestão e a pequena cobertura, a dificuldade de mensuração, a questão de cultura e o enfrentamento de resistências por parte de servidores.

Uma gestão voltada a resultados enfrenta obstáculos. Na Malásia, Siddiquee (2010, p. 50), por exemplo, relata que a implementação do gerenciamento orientado a resultados tem estado distante de um nível satisfatório, e a mudança cultural tem provado ser difícil, uma vez que a política mais ampla e o contexto administrativo permanecem inalterados.

Try e Radnor (2007, p. 667), em entrevista realizada com 16 executivos federais do governo do Canadá, identificaram que eles tinham consciência sobre o gerenciamento para resultados e a necessidade de demonstrar resultados de programas, mas tinham tido um progresso limitado. Havia uma inapropriada implementação de técnicas de gerenciamento do setor privado sem ajuste e adaptações inerentes às diferenças entre os setores privado e público. Além disso, tinham uma preocupação com a necessidade de ferramentas corporativas, conhecimento e experiência e reconheceram impedimentos para integração bem sucedida do Gerenciamento Orientado para Resultados (RBM), especialmente os relacionados a elementos políticos.

Assim, o gerenciamento orientado por resultados exige muito mais do que introduzir novas medidas. Ele requer o desenvolvimento de capacidades e de habilidades de todos os envolvidos na gestão e que as coisas sejam feitas de maneira bem diferente daquelas que se está acostumado a fazer. Ele prevê um modelo de mudanças em atitudes gerenciais, hábitos de trabalho, cultura organizacional que enfatize resultados e desempenho. (SIDDIQUEE, 2010).

Segundo Jund Filho (2002, p. 143), a difusão de doutrinas de administração pública orientada a resultados, bem como medidas para melhorar a eficiência de organizações públicas, tais como privatizações, ênfase na qualidade e em serviços voltados ao cidadão, refletem na institucionalização de um novo e moderno tipo de atividade burocrática denominada Auditoria de Desempenho. Ainda, segundo Jund Filho (2002, p. 143), a auditoria de desempenho “[...] deixa de ser formal e legalista, apenas, para voltar-se a análise da eficiência e da efetividade dos programas e das políticas públicas implementadas”.

A auditoria de desempenho é orientada para examinar o desempenho, a economia, a eficiência e a efetividade da administração pública. Ela abrange não somente operações financeiras específicas, mas o alcance total das atividades governamentais, incluindo os sistemas organizacionais e administrativos (INTOSAI, 1997). Ocorre que nem sempre a auditoria de desempenho tem sido a mais relevante. Em pesquisa realizada na Suécia, por exemplo, verificou-se uma predominância da auditoria de conformidade nas atividades do Escritório Nacional de Auditoria da Suécia (SNAO), sendo proposto, após a avaliação de

diversos tipos de auditorias, um foco muito mais forte sobre os três “Es” (Eficiência, Eficácia e Economicidade) em futuras auditorias. (GRÖUNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011).

Uma área da atividade da auditoria de desempenho que é seguida da auditoria do setor privado é a revisão dos controles internos. Essa revisão pode ser ainda mais importante no governo por conta da predominância de estatutos e regulamentos que são descritivos dos resultados esperados, mas que não explicitam os métodos que devem ser usados para realizá-los, especialmente quanto aos controles internos que deveriam proteger o governo. (DITTENHOFER, 2001). O aprimoramento das atividades de acompanhamento e de avaliação requer, além da reinstitucionalização do planejamento, o aperfeiçoamento dos sistemas de controle interno e externo, já que, no Brasil, o que se tem visto em relação aos órgãos e suas estruturas é a ênfase no formalismo. Os órgãos de controle, assim, necessitam ampliar sua missão de forma a contribuir para a causa da administração por resultados, em complemento às práticas de conformidade. (JUND FILHO, 2002).

Notam-se tentativas, pelo meio acadêmico, em demonstrar e avaliar a situação dos sistemas de controles internos da administração pública. Como exemplo, Silva, A. J. M. (2009) que, na aplicação do modelo conceitual COSO, adotado pelo INTOSAI, para verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle internos em diversas prefeituras do Estado de Pernambuco, detectou uma série de fragilidades e um baixo grau de sua estruturação.

Araújo (2007, p. 126), ao analisar como os auditores internos, contadores e não contadores, das Instituições de Ensino Federal (IFEs), vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) percebem como a atuação da Controladoria Geral da União (CGU) contribui para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno, concluiu que

[...] havia a existência de falhas no processo de cooperação e integração do órgão de controle interno pertinentes ao relacionamento com as suas unidades de auditoria e que o foco dos trabalhos da CGU era mais formal do que gerencial, pouco preocupado com as atividades finalísticas das IFEs. (ARAÚJO, 2007, p. 126).

Por outro lado, há achados, no sentido contrário, constando que a gestão pública tem evoluído através do uso de técnicas oriundas do setor privado na busca de uma maior eficiência e eficácia no atendimento aos objetivos dos entes federativos, de forma a diminuir a burocracia, ainda muito presente no setor público. (VIEIRA, 2009). Muitas mudanças de cunho legal e regulatório têm ocorrido ao redor do mundo, como, por exemplo, a Lei Sarbanes Oxley (SOX) que têm contribuído de forma determinante para o fortalecimento de

sistemas de Controles internos nas organizações, havendo hoje uma grande convergência de interesses e atenção em todos os elos da sociedade interessados neste processo: governo, empresas, investidores, trabalhadores. (VIEIRA, 2009).

O *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO), uma entidade sem fins lucrativos, tem um papel de destaque, tendo, desde sua criação, buscado o aperfeiçoamento dos Controles Internos, como elemento fundamental para o bom funcionamento das organizações. (VIEIRA, 2009). O COSO apresenta uma metodologia em que os cinco componentes da estrutura do controle interno (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento) funcionam juntos e fornecem razoável segurança para a administração e para o conselho de administração a respeito da realização dos objetivos da organização. Os sistemas de controles internos devem ser monitorados para avaliar a qualidade do desempenho do sistema durante todo o tempo. Avaliações específicas abrangem a efetividade do sistema de controles internos e asseguram que estes atinjam os resultados desejados baseados em métodos e procedimentos predefinidos. A ausência de controles e de monitoramento efetivos dentro de qualquer um ou de todos os cinco componentes pode mudar, cessar a operação, ou perder a efetividade por conta de mudanças nas circunstâncias. (IONESCU, 2011).

No escopo das entidades públicas, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) tem um papel de destaque. Trata-se de uma organização não governamental, autônoma e independente, e tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, por meio do intercâmbio de experiências entre os seus membros (INTOSAI, 2007).

Na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI) realizada em Seul em 2001, foi reconhecida uma forte necessidade de atualizarem-se as diretrizes de 1992 relativas ao controle interno. Foi, então, estabelecido que, para essa tarefa, deveria ser considerado o trabalho do COSO, como o marco referencial sobre controle interno. (INTOSAI, 2007). Dado que a avaliação do controle interno é geralmente aceita como uma norma de execução dos trabalhos de campo na auditoria pública, os auditores podem utilizar as diretrizes como uma ferramenta de auditoria. (INTOSAI, 2007).

Nesse sentido, em relação à utilização dos conceitos mais modernos em termos de controles internos, Wassally (2008, p. 83) observou que não existe um elevado nível de

harmonização conceitual entre as normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes do COSO e da INTOSAI. Conquanto não se tenha verificado divergência em relação aos conceitos, percebeu-se que as normas da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) não abordam expressamente os cinco componentes do modelo de controles internos e há uma carência na sistematização das diretrizes, dos conceitos e dos componentes apresentados no documento da SFC frente aos documentos do COSO e da INTOSAI.

Por outro lado, Santana (2010, p. 91), em estudo realizado na Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado (SECGE) de Pernambuco, identificou práticas na gestão do controle interno governamental que repercutem efetivamente para a melhoria da qualidade do gasto público, de forma sintonizada com os princípios de gestão moderna, aquela que deixa de priorizar o enfoque meramente legalista, voltado exclusivamente para processos, sem ressaltar o resultado da ação. Entretanto, o resultado da pesquisa evidenciou apenas uma pequena amostra do potencial do controle interno.

Verifica-se, contudo, em contradição às críticas de Jund Filho (2002), que o Tribunal de Contas da União, na sua função de órgão do controle externo da esfera federal, atualmente, tem feito esforços na tentativa de contribuir para a melhoria da gestão e do desempenho da Administração Pública, pois tanto a gestão de riscos como os controles internos fazem parte do Plano Estratégico do órgão para o quinquênio 2011-2015. Segundo Brasil (2011b):

Intensificar ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e de controles internos da Administração Pública.

Os órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem, por força constitucional, implantar, manter, monitorar e revisar controles internos institucionais, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Garantir o correto funcionamento dos controles internos da Administração Pública Federal, de modo a minimizar os riscos de não cumprimento de políticas e programas governamentais, é condição essencial para se garantir a eficiência, a eficácia, a economicidade, a transparência e a efetividade da atuação do Estado. Dessa forma, compete ao TCU intensificar as ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e dos controles da Administração Pública. (BRASIL, 2011b).

Como uma das medidas para melhorar os controles internos da administração pública, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a exigir, a partir da Decisão Normativa TCU nº 107/2010 (BRASIL, 2010a), que os Relatórios de Gestão (RG) anual das organizações públicas tragam informações a respeito do funcionamento da estrutura de controles internos das unidades jurisdicionadas, contemplando os aspectos que fazem parte do

escopo do COSO, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação, além do monitoramento. Nos anos seguintes, a exigência foi mantida nas Decisões Normativas que tratam dos relatórios.

Tal disposição do TCU vem ao encontro de Carvalho (2003, p. 119), em que cabe à Alta Administração a responsabilidade de estruturar um sistema de controles internos, capaz de congrega todos os departamentos e todos os componentes de controles internos em busca do alcance dos objetivos organizacionais. Os controles internos são de responsabilidade de todos em uma organização, e a alta administração tem o papel de conscientizar a todos sobre isso, estabelecendo um canal de comunicação. Controles Internos com características de automonitoramento são a melhor solução para isso, já que, por meio destes, os funcionários se autoavaliam e avaliam seus pares continuamente, gerando o sentimento de responsabilidade pelo sucesso do sistema de controles internos - o termo em inglês, utilizado para essa autoavaliação de controles é *Control Self-Assessment*. (CARVALHO, 2003).

Nota-se que o modelo adotado pelo Tribunal de Contas da União está em consonância com o *Control Self-Assessment* (Auto Avaliação do Controle), haja vista que os relatórios de gestão são preenchidos por cada órgão público examinado no processo de prestação de contas, sendo realizada uma autoavaliação sobre seus sistemas de controles internos baseada nas diretrizes do COSO/INTOSAI. Diante disso, percebe-se uma preocupação do órgão de controle externo da União em contribuir para o aprimoramento da gestão pública, de modo que ela atinja seus objetivos e os seus resultados sejam alcançados, além de contribuir, também, para o aperfeiçoamento dos controles internos, objeto da Auditoria de Desempenho, e para a gestão orientada a resultados, conforme destaca Jund Filho (2002, p. 144).

1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

As exigências de um serviço público que atenda as demandas da sociedade são crescentes, e a gestão pública orientada para resultados pode contribuir para que os objetivos das organizações públicas sejam realizados. (LEMOS, 2009).

Embora o primeiro objetivo da administração de uma organização seja a supervisão, ela também estabelece seus objetivos e tem responsabilidade sobre o conjunto do sistema de controle interno. Uma vez que o controle interno oferece os mecanismos necessários para

auxiliar a compreender o risco no contexto dos objetivos da entidade, a administração deve implementar procedimentos de controle e realizar seu monitoramento e sua avaliação. A implementação do controle interno requer muita iniciativa da administração e intensa comunicação entre esta e os funcionários. Desse modo, o controle interno é uma ferramenta utilizada pela administração e diretamente relacionada aos objetivos da entidade. (INTOSAI, 2007).

O entendimento de como a Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal percebe os controles internos como instrumento capaz de mitigar riscos e contribuir para que ela atinja seus objetivos é a motivação deste estudo. Diante disso, será verificada a autoavaliação dos órgãos públicos federais por meio dos relatórios de gestão entregues em 2011 para a prestação de contas anuais à Controladoria Geral da União e ao Tribunal de Contas da União, referentes ao item: prestação de informações sobre o sistema de controle interno da Unidade Jurisdicionada (UJ) - Estrutura de Controles Internos da UJ -, em que são avaliados aspectos do ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação, bem como monitoramento, conforme diretrizes proferidas pelo COSO/INTOSAI. O questionário referente à autoavaliação faz parte do item 9, Anexo II da Decisão Normativa TCU nº 108, de 24/11/2010 e conforme Anexo Único da Portaria TCU nº 123, de 12 de maio de 2011. Ele tem como objetivo demonstrar a estrutura de controles internos da Unidade Jurisdicionada, de forma a evidenciar a suficiência desses controles para garantir, com razoável segurança, a confiabilidade das informações financeiras produzidas, a obediência (*compliance*) às leis e aos regulamentos que a regem ou ao seu negócio, a salvaguarda dos seus recursos, de modo a evitar perdas, mau uso e dano e a eficácia e eficiência de suas operações. (BRASIL, 2011a).

Assim, pretende-se responder a seguinte questão: A Administração Pública Direta do Poder executivo Federal, conforme a percepção de seus gestores, tem utilizado os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e cumprir seus objetivos institucionais?

1.3 OBJETIVOS

A presente pesquisa tem como objetivos geral e específicos os que se apresentam a seguir.

1.3.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desta pesquisa é identificar, por meio da autoavaliação dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a percepção dos gestores sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos seus objetivos institucionais.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Como objetivos específicos da pesquisa, podem-se mencionar os seguintes:

- ✓ Verificar se existem diferenças significativas entre os controles internos implantados pelos diversos órgãos que compõem Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal.
- ✓ Identificar grupos de órgãos públicos com características diversas.
- ✓ Identificar os pontos fortes e fracos do controle interno dos grupos de entidades, conforme a autoavaliação dos grupos e variáveis do COSO/INTOSAI.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

Diante dos diversos estudos já realizados - alguns demonstrando práticas de controles internos mais voltados às conformidades (ARAÚJO, 2007; GRÖUNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011; WASSALLY, 2008), e outros em que foram encontradas boas práticas mais focadas em resultados (SANTANA, 2010; VIEIRA, 2009) -, esta pesquisa justifica-se em razão de sua intenção de identificar, a partir da visão das entidades públicas federais da administração direta, a importância que é dada por estas aos controles internos, possibilitando, a partir da autoavaliação por meio dos relatórios de gestão entregues no processo de tomada de contas anual referente ao ano de 2011, verificar se elas estão estruturadas de forma a permitir que os controles internos as auxiliem no processo de tomada de decisão e no alcance de seus objetivos e de seus resultados.

A pesquisa tem a intenção de contribuir para fornecer uma visão geral sobre os controles internos da Administração Pública Federal dentro dos parâmetros COSO/INTOSAI

e mostrar a sua importância no sentido da geração de resultados efetivos para a sociedade, e, conseqüentemente, contribuir para ao estudo da temática dentro da comunidade acadêmica.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O campo de pesquisa abrange os controles internos da Administração Pública Federal, cujos dados (Relatórios de gestão 2011) foram obtidos por meio da rede mundial de computadores no site do Tribunal de Contas da União.

Foram selecionados os órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal e alguns que exercem funções essenciais à justiça como a Advocacia Geral da União e o Ministério Público Federal. O total de órgãos pesquisados foi de 382, os quais representam cerca de 85% do total da população, tornando os resultados mais representativos.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado da seguinte maneira: o capítulo 1 corresponde à introdução e apresenta o problema, os objetivos, a metodologia, a justificativa, as contribuições e a delimitação do estudo. O capítulo 2 trata da revisão da literatura, abrangendo tópicos do referencial teórico necessários para subsidiar a pesquisa. Já o capítulo 3 abarca detalhes dos aspectos metodológicos, incluídos os métodos e as técnicas de coleta e de análise de dados. O capítulo 4 apresenta a análise dos dados e, por fim, o capítulo seguinte, as considerações finais. As referências e os anexos encontram-se ao final desta dissertação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

O Brasil, para chegar ao atual contexto de uma nação em desenvolvimento, passou e ainda passa por mudanças na Administração Pública, ainda guardando resquícios do chamado Patrimonialismo, de uma reforma burocrática inacabada, além da tentativa da implantação de uma Administração Gerencial a partir de 1995. Esses aspectos serão vistos na sequência deste trabalho.

2.1.1 ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIALISTA

A Administração Patrimonialista está ligada ao Patriarquismo e ambos são pautados em relações de poder, relações de dominação e obediência, com vertentes pessoais nas tomadas de decisão. Na dominação patriarcal, o poder é originado pela tradição e exercido sem preocupações com regras pré-estabelecidas.

Na dominação Patriarcal é a submissão pessoal ao senhor que garante a legitimidade das regras por este estatuídas, as normas não são estatuídas, mas sim baseadas na tradição. O poder não está limitado pela tradição ou por poderes concorrentes, o patriarca o exerce de forma ilimitada e, sobretudo sem compromisso com regras. (WEBER, 1999, p. 234).

Para Vieira (2009, p. 31), na Administração Pública Patrimonialista, o Estado funcionava como uma mera extensão do poder soberano do rei, os direitos eram concedidos segundo critérios pessoais e os cargos públicos eram considerados prêmios por serviços prestados. Já Pereira, L. C. B. (1996, p. 10) esclarece que, na Administração Patrimonialista, o nepotismo e o empreguismo bem como a corrupção eram a norma. Costa, F. L. (2008, p. 281), por sua vez, elucida que, na administração pública patrimonialista, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder soberano, e os seus auxiliares e os seus servidores possuem status de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res pública* não é diferenciada da *res principis*. Costa, G. P. (2012, p. 58), com base em outros autores, afirma, também, que o patrimonialismo recorrente, sob a feição de personalismo, favoritismo, clientelismo, explica o atraso do país em termos de desenvolvimento, modernização e competitividade. Sutherland (2011, p. 64) destaca, ainda, o chamado neopatrimonialismo.

Nele, as normas e as estruturas burocráticas legal coexistem e são, frequentemente, subvertidas pelas relações de autoridade baseadas na interpessoalidade mais que nas interações impessoais.

Na Administração Patrimonialista, as decisões são tomadas pelo Estado. Embora a administração seja pública, nesse sistema não existe a preocupação com o interesse público, os bens públicos e particulares confundem-se, e as decisões podem acontecer de forma arbitrária e tendenciosa. Weber (1999, p. 234) afirma que a estrutura patriarcal é a mais importante estrutura de dominação. Sua essência não se baseia no dever de servir à determinada “finalidade” objetiva e impessoal e na obediência a normas abstratas, senão precisamente no contrário: em relações de piedade rigorosamente pessoais. Para Weber (1999, p. 254-255), os funcionários estão “autorizados” a fazer tudo o que “podem” perante o poder da tradição e os interesses do senhor, para manter a obediência e a eficiência dos súditos. Faltam as normas e os regulamentos burocráticos. Não apenas cada tarefa não habitual ou objetivamente importante é resolvida de caso a caso. Procede-se dessa maneira em toda a esfera do poder senhorial não limitada por direitos fixos de pessoas individuais.

De acordo com Filippim, Rossetto e Rossetto (2010, p. 737), a abordagem patrimonialista predominou no Brasil Colônia (1500-1822), no Império (1822-1889) e na República Velha (1889-1930), seguida, a partir daí, das tentativas de consolidação de uma burocracia e, mais tarde, de uma administração gerencial. Segundo os autores, o patrimonialismo não surgiu no Brasil Colônia. Suas origens são bem mais remotas, já que, mesmo antes do esfacelamento do poder central pela queda do Império Romano em 476, havia, na Germânia, vínculos feudo vassálicos que se aprofundaram, resultando em um conjunto de relações de proteção e de vassalagem que caracterizou a estrutura medieval e se cristalizou nas raízes patrimonialistas. Assim, esse modelo de administração pública fundamentada em favores fortaleceu algumas práticas bastante comuns na cena política.

Embora existam divergências quanto sua origem, nesse tipo de Administração, fica clara a predominância do interesse particular sobre o interesse público, em que o Estado existia para servir ao interesse de poucos, em detrimento dos interesses da sociedade. Apesar do ano de 2013, ainda se verifica, pelos atos de corrupção, a herança e os resquícios do Patrimonialismo, que pode ser comprovado no relatório de punições da Controladoria Geral da União, o qual revela uma quantidade pertinente de punições administrativas expulsivas no

serviço público federal nos últimos anos, conforme pode ser observado na Tabela 1 que segue:

TABELA 1 - PUNIÇÕES ADMINISTRATIVAS EXPULSIVAS APLICADAS A ESTATUTÁRIOS POR ANO¹

Punições	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
DEMISSÃO	245	280	256	315	394	312	370	433	469	443	25	3542
CASSAÇÃO	10	17	19	27	29	26	24	35	38	48	3	276
DESTITUIÇÃO	17	27	14	34	23	41	44	53	57	40	7	357
TOTAL	272	324	289	376	446	379	438	521	564	531	35	4175

Fonte: Brasil (2013a).

Com o objetivo de minimizar decisões de cunho pessoal, assim, como a corrupção, Weber (1999) desenvolveu uma forma diferente de administrar. A Administração Burocrática foi idealizada visando inibir ações que vão de encontro ao interesse público, a qual será detalhada a seguir.

2.1.2 ADMINISTRAÇÃO BUROCRÁTICA

A Administração Patrimonialista, devido a sua parcialidade e a sua pessoalidade mostrou-se ineficaz. Como alternativa, visando à profissionalização da administração e o combate ao nepotismo, surgiu a Burocracia. A necessidade da separação entre o público e o privado, bem como entre o político e o administrador público, deu origem à administração burocrática moderna, racional-legal. (PEREIRA, L. C. B, 1996). A Burocracia é um tipo de administração que tem como objetivo o controle de todas as variáveis envolvidas. Suas características baseiam-se na racionalidade, na divisão de tarefas, na impessoalidade, na hierarquia de autoridade, além do seguimento a regras e a procedimentos previamente estabelecidos.

Na Administração Burocrática, a hierarquia, a competência técnica e o mérito são relevantes, existindo, assim, a possibilidade de carreira. O poder é impessoal, relacionado ao cargo e não à tradição. O cargo exercido é profissão, deixa de ser uma atividade acessória.

¹Dados atualizados até janeiro de 2013.

(WEBER, 1999). Ainda, segundo Weber (1999, p. 202), o funcionário não eleito, mas nomeado por um senhor, costuma funcionar, do ponto de vista puramente técnico, com maior exatidão, porque, sendo iguais as demais circunstâncias, é mais provável que qualidades e aspectos puramente técnicos determinem sua seleção e futura carreira.

Na Burocracia, existe a separação entre o político e o servidor – o que pode ser observado no que Weber chama de Vitalicidade do Cargo, ou seja, independente da gestão, o servidor está protegido de decisões baseadas no bem próprio (dele e de seu superior).

A vitalicidade do cargo, na burocracia, diferentemente do estilo de dominação do passado, não se constitui um direito de posse do funcionário, em relação ao cargo, mas sim uma garantia jurídica contra o afastamento do cargo ou a transferência para outro, em decorrência de arbitrariedades realizadas, de forma a dar cumprimento rigoroso aos objetivos, isenta de considerações pessoais, dos deveres específicos do cargo em questão. (WEBER, 1999, p. 203).

O estabelecimento de normas e de regras também é uma característica da Administração Burocrática. Regras pré-estabelecidas reduzem a possibilidade de benefícios pessoais, além de deixar claro, aos envolvidos, principalmente o que não deve ser feito e as questões de hierarquia.

As regras não definem o âmbito do que fazer, mas determinam o que não deve ser feito, o importante é que nessa atividade criadora, não haja domínio do livre-arbítrio e de favores pessoalmente motivados, mas que o comportamento seja norteado pela ponderação racional de fins objetivos para direcioná-lo para a razão do Estado. (WEBER, 1999, p. 216).

Costa, G. P. (2012, p. 69) enfatiza que a administração de funcionários burocráticos realiza-se em observância a regras gerais, mais rígidas do que flexíveis, que podem ser assimiladas e disseminadas. O aprendizado dessas regras constitui-se em habilidade (conhecimentos jurídicos, administrativos, contábeis) que pertence aos funcionários, que a aprimora no exercício cotidiano do cargo.

Segundo Pereira, L. C. B. (1998, p. 9) a organização burocrática moderna é baseada na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos, em uma burocracia estatal formada por administradores profissionais especialmente recrutados e treinados, que respondem de forma neutra aos políticos. Nela, deveriam existir controles rigorosos e procedimentais, sendo preferíveis leis, regulamentações e rotinas severas em lugar de tomadas de decisão sempre que possível.

Embora o objetivo da Burocracia de Weber seja à busca dos objetivos com o máximo de eficiência, críticas ao modelo surgiram, seja pela rigidez do modelo, pela lentidão, seja pela separação do Estado e Sociedade. Segundo Jund Filho (2002, p. 18), com a modernização da sociedade, o aumento da máquina estatal e dos serviços ofertados à população fez transparecer a ineficiência do modelo burocrático, devido às suas próprias características, que engessam a Administração Pública, tornando-a morosa, impedindo-a de atender às demandas na hora em que se apresentam.

Para Nassuno (2006, p. 62), a crise do Estado afetou diretamente a organização das burocracias públicas. A escassez de recursos públicos pressionou pela redução dos gastos com pessoal e pela necessidade de aumentar a eficiência governamental. O enfraquecimento do poder estatal tornou necessária maior agilidade e flexibilidade do aparato governamental, tanto em sua dinâmica interna como em sua capacidade de adaptação às mudanças externas. Esses fatores somados a uma crítica ao antigo modelo de organização do setor público, a um sentimento antiburocrático generalizado e ao avanço de uma ideologia privatizante conduziram o modelo burocrático a uma profunda crise.

Pereira, L. C. B. (1996, p. 11) esclarece que a administração pública clássica foi adotada porque era uma alternativa muito superior à Administração Patrimonialista do Estado. Entretanto, o pressuposto de eficiência em que se baseava não se revelou real. No momento em que o pequeno Estado liberal do século XIX deu definitivamente lugar ao grande Estado social e econômico do século XX, verificou-se que não garantia nem rapidez, nem boa qualidade, nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, autoreferida, pouco ou nada orientada para o atendimento às demandas dos cidadãos. Costa, G. P. explica que

[...] o poder da burocracia plenamente desenvolvida na sociedade é muito grande. A quem ela serve encontra-se sempre, diante dos funcionários especializados, na situação de inferioridade técnica. Toda burocracia busca aumentar o máximo possível esta superioridade do profissional instruído, ao guardar segredo sobre seus conhecimentos e intenções. Tendencialmente, a administração burocrática é sempre uma administração que exclui o público. (COSTA, G. P., 2012, p. 73).

Ackroyd (1995, p. 20) enfatiza que o desenvolvimento de novas formas de gerenciamento para os serviços públicos, movendo-se de seu contexto burocrático e fazendo-as responsáveis pela real necessidade das pessoas, tem uma inevitabilidade histórica. Os dias do Estado burocrático com suas tendências de definições unilaterais e imposição de

necessidades públicas, rigidez organizacional e insensibilidade, decisões centralizadas e concentração de poderes profissionais, podem ser numerados. Tantas características não podem durar por um longo período em uma sociedade em que os gostos dos consumidores ditam o acesso a bens e a serviços na maioria das outras áreas da vida.

Sanchez (2005, p. 20) defende que nas teorias liberais há a crença fatalista na impossibilidade de que os sistemas burocráticos possam tornar-se capazes de promover a vontade política. Essa visão da inexorabilidade da ineficiência burocrática leva ao entendimento de que a burocracia opera sempre produzindo uma quantidade de serviços menor do que a esperada, não importando o sistema de incentivos a que está submetida.

Pensando na substituição da Administração Patrimonialista pela Burocracia, é possível perceber grandes e importantes diferenças, principalmente no setor público. A busca pela isenção do benefício próprio e a separação do público e do privado mostraram-se eficazes em muitas situações, assim como o seguimento de regras e a exigência da competência técnica. Contudo, é notável o resquício do Patrimonialismo ainda nos dias atuais. Somadas a herança patrimonialista e a rigidez da Burocracia, novas necessidades foram surgindo, principalmente na administração gerencial pública a qual propõe, então, novas mudanças com a Nova Gestão Pública.

2.1.3 ADMINISTRAÇÃO GERENCIAL (NOVA GESTÃO PÚBLICA OU *NEW PUBLIC MANAGEMENT*) E NOVO SERVIÇO PÚBLICO

A Administração Patrimonialista é marcada pela mistura do que é público e o que é privado, por decisões tomadas de maneira parcial e pelo poder estabelecido por tradição. Mediante tal cenário, por algum tempo, a administração impessoal, repleta de regras e de competência técnica, sugerida por Weber – Burocracia –, instalou-se tanto na iniciativa pública quanto na privada. O avanço tecnológico e a necessidade de manter o país competitivo fizeram com que novas necessidades surgissem, e, com ela, uma Nova forma de Gestão Pública, também chamada de Administração Gerencial. A nova forma de administrar pode contribuir com os processos do setor público. A NGP tem a expectativa de que o fornecimento de serviços públicos será melhorado pelas mudanças preconizadas, conforme suas doutrinas, e que servem para transformar tanto a estrutura organizacional quanto os processos utilizados para a prestação de serviços das organizações públicas. (LEMOS, 2009).

Um dos principais estudiosos da Administração Gerencial é Christopher Hood, que defende a ideia do Estado ser visto como uma grande empresa. Hood defende a ideia de que maior liberdade para gerenciar permite alcançar objetivos e também um melhor desempenho:

Este movimento (NGP) ajudou a gerar uma série de doutrinas de reformas administrativas baseadas nas ideias de conhecimento de gerenciamento profissional, superior ao conhecimento técnico, exigência de alto poder discricionário para conseguir resultados (livre para gerenciar), central e indispensável para um melhor desempenho organizacional, através do desenvolvimento de culturas apropriadas com mensuração ativa e ajuste de resultados organizacionais. (HOOD, 1991, p. 6).

Metas e controle dos resultados com o propósito de aumento da produtividade, melhor desempenho e possibilidade de ajustes, parece algo particular da iniciativa privada, porém fazem parte das características da NGP:

O desenvolvimento de indicadores de estrutura organizacional e sistemas de controle é uma maneira que ajuda a entender como a privatização e a corporação funcionam, oferece uma tentativa de evidenciar o propósito de mudança de estrutura de gerenciamento para diminuir a orientação para comando e aumentar a orientação para resultados e como eles estão associados com melhorias na produtividade, entretanto, os resultados estão distantes de um único indicativo. (HOOD, 1991, p. 16).

A NGP também coloca como ponto importante a revisão de contratos, prazos, contratações - redução dos gastos públicos, algo não pensado na Administração Burocrática. A NGP pode ser entendida, primariamente, como uma expressão de valores tipo Sigma (enxuto e resoluto). Sua pretensão está, principalmente, na direção de corte de custos e no fazer mais com menos como um resultado de gerenciamento de melhor qualidade e um desenho estrutural diferente. Assim, um dos testes chave do sucesso da NGP é verificar como e se ela entrega o que ela pretende, além de ser bem sucedida em termos de aceitação retórica. (HOOD, 1991). Outra nuance da Nova Gestão Pública é a descentralização de unidades no setor público, possível por meio de privatizações. (HOOD, 1991).

Como muitos outros sistemas administrativos, a NGP foi apresentada como uma administração que pode ser utilizada por todo tipo de governo. A universalidade foi determinada de duas maneiras:

- ✓ Portabilidade e difusão: primeiro, a mesma série de doutrinas avançou como uma forma de resolver os males do gerenciamento em muitos diferentes contextos- organizações diferentes, campos políticos, níveis de governo,

países. Da Dinamarca à Nova Zelândia, da educação à saúde, do governo central ao local, do norte rico ao pobre sul, remédios similares foram prescritos. O universalismo não foi completo na prática, o NGP parece ter tido muito menos impacto nas burocracias internacionais do que sobre as nacionais, e menos sobre departamentos de controle do que sobre as unidades executoras de serviços de linha de frente.

- ✓ Neutralidade política: A NGP foi vista como uma estrutura “apolítica”. A reclamação era que diferentes prioridades e circunstâncias políticas poderiam ser acomodadas para alterar a programação do sistema de gerenciamento, sem a necessidade de reescrever o programa básico da NGP. A estrutura não estava adequada à NGP, uma máquina exclusivamente sintonizada para responder as demandas do novo direito ou de qualquer programa ou partido político. (HOOD, 1991).

Paralelo ao estudo de Hood, o mundo passava por mudanças que abriria caminho a Reforma colocada por ele. Costa, G. P. (2012, p. 87) menciona que, em 1989, debates envolvendo os governos de países desenvolvidos, organismos internacionais como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o Fundo Monetário Internacional (FMI), além de representantes de universidades e centros de pesquisa, particularmente John Williamson, conduziram a um consenso de elementos comuns e indispensáveis às reformas a serem empreendidas pelos países da América Latina para atacarem a crise econômica, o chamado Consenso de Washington. De acordo com Lipetz, o Consenso

[...] propugnava o ajuste fiscal, objetivando diminuir o déficit público; as reformas estruturais orientadas para o mercado (especialmente a liberação comercial e a privatização) destinadas a desregulamentar a economia e reduzir o aparelho de Estado; e uma redução da dívida externa. (LIPETZ apud COSTA, G. P., 2012, p. 87).

Costa, G. P. (2012, p. 87) destaca, ainda, que “[...] a NGP representa um conjunto de práticas gerenciais e valores liberais baseados na livre-iniciativa e do mercado, o governo e administração pública, dentro do novo contexto mundial globalizado, nos campos social, político e econômico”. Em resumo, a NGP assume uma cultura de honestidade no serviço público. Ela tira, em algum grau, dispositivos instituídos para assegurar a honestidade e a neutralidade no serviço público no passado (salários fixos, regras de procedimentos, permanência da estabilidade, limitação do poder da linha gerencial, clara divisão entre os

setores públicos e privados). O grau em que a NGP provavelmente induz à corrosão em termos de valores tradicionais permanece para ser testada. Os efeitos dos clones da NGP difundida pelos “consultocratas” do gerenciamento público e outros dentro do contexto onde há uma pequena base capital de cultura de serviço enraizada (como em muitos países de terceiro mundo e, talvez, na Europa Oriental) será particularmente interessante de se observar. As consequências de valores do “tipo theta” (honestidade e justiça) são mais prováveis de serem visíveis, seus efeitos tem maior probabilidade de serem mais rápidos e mais dramáticos nesses locais mencionados do que em países como a Austrália e o Reino Unido, que ainda estão vivendo da “ética no serviço público”. (HOOD, 1991).

2.1.3.1 *Novo Serviço Público*

O Novo Serviço Público que tem como base uma maior participação dos cidadãos, que vai além do próprio interesse para um interesse público mais amplo, nesse modelo, os administradores deveriam ver os cidadãos como cidadãos (mais do que meramente eleitores ou clientes). Aqueles deveriam compartilhar a autoridade e reduzir o controle, confiando na eficácia da colaboração. (DENHARDT; DENHARDT, 2000).

Denhardt e Denhardt (2000, p. 553-556) ressaltam alguns aspectos do Novo Serviço Público (NSP), os quais não são mutuamente excludentes, mas se reforçam. Dentre eles, estão:

1. Servir mais do que conduzir. Um crescente e importante papel do serviço público é ajudar os cidadãos articularem e encontrarem seus interesses comuns, mais do que tentar controlar ou conduzir a sociedade em novas direções.
2. O interesse público é o objetivo. Os administradores públicos devem contribuir para construir uma noção coletiva e compartilhada de interesse público. A meta não é encontrar soluções rápidas dirigidas por escolhas pessoais, mais do que isso é a criação de interesses e responsabilidades compartilhadas.
3. Pensar estrategicamente e democraticamente. Políticas e programas para atenderem as necessidades públicas podem ser mais efetivos e responsáveis por meio de esforços e processos coletivos.
4. Servir cidadãos e não clientes. O interesse público resulta de um diálogo sobre os valores compartilhados, mais do que a agregação de interesses individuais. Assim,

os servidores públicos não respondem meramente às demandas de “clientes”, mas focam na construção de relacionamentos de confiança e de colaboração com os cidadãos.

5. *Accountability* não é simples. Servidores públicos deveriam ter até mais do que o mercado. Eles deveriam também atender a estatutos e a constituição, valores da comunidade, normas políticas, padrões profissionais e interesses de cidadania.
6. Valorização das pessoas, não apenas da produtividade. As organizações públicas e as redes em que elas participam tem maior probabilidade de sucesso se elas operarem através de processos de colaboração e liderança partilhada baseada no respeito por todas as pessoas.
7. Cidadania e serviços públicos valorizados acima do espírito empresarial. O interesse público tem um melhor avanço por meio de cidadãos e de servidores comprometidos em fazerem contribuições significativas para a sociedade mais do que por gestores empreendedores que agem como se o dinheiro público fosse deles.

Nesse aspecto, a configuração do Novo Serviço Público parece estar em consonância direta com a questão da governança, que, conforme Lemos (2009, p. 16), em meados da década de 1990, começou a alastrar-se pelo mundo, principalmente nos países europeus. A ideia de que a participação da sociedade na vida política, mais especificamente na atuação governamental, era peça fundamental. A governança tem como base a interação entre os departamentos e os órgãos governamentais, organizações empresariais e sociedade civil. Entretanto, a nova gestão pública não consegue resolver os problemas de delegação democrática e de provisão de bens públicos que exigem essa colaboração. (LEMOS, 2009).

Comparada ao NSP, na Nova Gestão Pública, há uma direção mais ideológica, nega qualquer especificidade política e cultural no serviço público e argumenta que, estimulando as organizações corporativas, muitos dos problemas da burocracia podem ser diminuídos. Enquanto as novas formas de governança mantêm certo grau de controle político sobre o serviço público, desde que seja uma extensão do interesse público, a NGP procura transformar a burocracia pública em um conjunto de organizações que só se diferenciam das organizações privadas, porque estas visam o lucro. (LEMOS, 2009).

Enquanto que a NGP está ligada principalmente aos resultados, com pouco foco sobre os processos e maior foco no desenvolvimento de técnicas de gestão intraorganizacional, que garantem a satisfação dos clientes e maior eficiência, a governança está relacionada a processos. Entender sua direção, suas práticas e seus resultados é muito mais uma questão de observar e interpretar o processo no qual está envolvida e a influência dos atores envolvidos. (LEMOS, 2009). Para Lemos:

NGP é um programa de reforma administrativa intraorganizacional, enquanto governança tem uma perspectiva mais interorganizacional. As formas emergentes de governança devem ser vistas como modelos alternativos de atender ao interesse coletivo. Governança é essencialmente uma teoria política, enquanto a NGP é uma teoria organizacional. (LEMOS, 2009, p. 16).

Muitos escritores da assim chamada reinvenção governamental ou novo gerenciamento público argumentam que os problemas do governo são gerenciais, mais do que político ou ideológico, e a solução para esses problemas é uma abordagem mais empresarial para administração pública do que sobre novas políticas públicas. (SPICER, 2008). Implicitamente, na retórica desses escritores, está o pensamento de que qualquer questão relativa à história dos ideais sociais e políticos é relativamente sem importância, e, na verdade, irrelevante para a administração pública. Isso pode ser explicado, em parte, pelo forte pragmatismo dos escritores, já que a administração pública, como campo de pesquisa, tem tido a orientação de foco em problemas como seu assunto principal. (SPICER, 2008).

Se não houver consciência sobre os ideais políticos e morais, então, corre-se o risco de a administração pública, como campo de estudo e prática, tornar-se prisioneira de ideias que não são simplesmente úteis, mas, na verdade, destrutivas de valores defendidos. Assim, dada a influência de ideias sobre as práticas, ignorar a história pode ser mais do que mero desapontamento. (SPICER, 2008).

Nota-se, portanto, que o chamado Novo Serviço Público ao contrário do Novo Gerenciamento Público proporciona uma maior participação dos cidadãos nas decisões do governo, bem como propõem uma maior transparência nos atos de governo, de forma a permitir essa participação e fiscalização destes por toda a sociedade. A administração pública não pode fechar-se em si mesma e esperar que o governo adote medidas para interesse de poucos, como ocorre nas empresas em que o lucro (objetivo) ocorre para poucos - o interesse é coletivo. Na nova gestão pública, não se consegue resolver os problemas de delegação

democrática e de provisão de bens públicos que exigem essa colaboração, conforme aponta Lemos (2009).

2.2 REFORMA DE ESTADO NO BRASIL

A reforma do Estado, que se tornou tema central nos anos 90 em todo o mundo, é uma resposta ao processo de globalização em curso, que reduziu a autonomia dos estados de formular e implementar políticas, e principalmente à crise do Estado, que começa a ser delineada em quase todo o mundo nos anos 70, mas só assume plena definição nos anos 80. No Brasil, a reforma do Estado começou nesse momento, em meio a uma grande crise econômica, que chegou ao auge em 1990 com um episódio hiperinflacionário. A partir de então, a reforma do Estado tornou-se imperiosa. Problemas considerados cruciais como o ajuste fiscal, a privatização e a abertura comercial, cujo ataque vinha sendo ensaiado nos anos anteriores, foram, então, em algumas tentativas, encaradas com maior vigor. (JUND FILHO, 2002). Ainda, segundo Jund Filho (2002, p. 22), sua implantação efetiva, na Administração Pública, só veio a ocorrer nos anos 80, no Reino Unido, na Nova Zelândia e na Austrália. Nos anos 90, ocorre nos Estados Unidos.

No Brasil, após algumas tentativas, em especial pelo Decreto-Lei nº 200/1967, sancionado em pleno regime militar, o qual não foi bem sucedido, verifica-se que, em 1989, ainda durante a gestão inacabada do então presidente Fernando Collor de Melo, tentou-se implementar algumas mudanças administrativas. Algumas não foram exitosas, mas outras foram fundamentais para o desenvolvimento do país, tais como a abertura da economia para o mercado externo, a privatização de setores produtivos, não pertinentes às atividades a serem mantidas e desenvolvidas pelo Estado, e o enxugamento da máquina administrativa realizada por meio de Programas de Demissão Voluntária (PDV). (JUND FILHO, 2002).

Segundo Jund Filho (2002, p. 23), a reforma administrativa retorna como tema central no Brasil em 1995, após a eleição e a posse de Fernando Henrique Cardoso. Nesse ano, buscou-se deixar claro para a sociedade brasileira que essa reforma tornara-se condição, de um lado, da consolidação do ajuste fiscal do Estado brasileiro, e, de outro, da existência no país de um serviço público moderno, profissional e eficiente, voltado ao atendimento das necessidades dos cidadãos. Portanto, sob o controle do Ministro da Administração e Reforma de Estado, Luiz Carlos Bresser Pereira, o Governo implementou o programa denominado “Reforma do Aparelho do Estado”, o qual estabeleceu três projetos básicos de reforma:

- ✓ avaliação estrutural, exame da estrutura de forma global do Estado;
- ✓ agências autônomas para atividades exclusivas do Estado;
- ✓ organizações sociais para serviços não exclusivos do Estado.

Assim, segundo Pereira, L. C. B. (2000, p. 23), três instituições organizacionais emergem da reforma: as agências reguladoras, as agências executivas e as organizações sociais. No campo das atividades exclusivas de Estado, as agências reguladoras são entidades com autonomia para regulamentar os setores empresariais que operem em mercados não suficientemente competitivos, enquanto as agências executivas ocupam-se, principalmente, da execução das leis. Em ambos os casos, a lei deixa espaço para ação reguladora e discricionária. Já no campo dos serviços sociais e científicos, que são atividades que o Estado executa, mas não lhe são exclusivas, a ideia é transformar as fundações estatais em “organizações sociais” que fazem parte do setor público não estatal e recebem dotação orçamentária.

Pereira, L. C. B. (2008, p. 408) destaca, também, que várias adaptações foram introduzidas pelos reformadores locais. O papel dos servidores públicos de alto escalão no núcleo estratégico do Estado recebeu maior atenção, seus ordenados foram aumentados, concursos públicos anuais de admissão foram estabelecidos para todas as carreiras do Estado, e o papel da auditoria não foi subestimado. Embora tivesse sido pedido aos auditores que prestassem mais atenção aos resultados do que aos procedimentos, o treinamento dos servidores de alto escalão e de nível médio recebeu prioridade.

Pereira, J. M. (2008) observa que

[...] o tema reforma da administração pública no Brasil tem estado presente, especialmente após 1995, nos debates e na agenda política do país. Essas reformas, que deixaram muito a desejar, retornaram com maior intensidade na primeira década do século XXI, visto que uma nova sociedade e uma nova economia exigiam uma administração pública mais competitiva, eficiente e transparente. (PEREIRA, J. M., 2008, p. 77).

Pereira, J. M. (2008, p. 77) afirma que a administração pública brasileira, tendo por base de apoio uma estrutura pesada, burocrática e centralizada, não tem sido capaz de responder, como organização, às demandas e aos desafios da modernidade. Dentre outras evidências disponíveis, sinalizam como resultado dessas deficiências e distorções:

- a) uma reconhecida incapacidade de satisfazer, de forma eficaz e tempestiva, as necessidades dos cidadãos;
- b) processos de decisão demasiados longos e complexos que impedem a resolução, em tempo útil, dos problemas dos cidadãos e que criam desconfiança em matéria de transparência e de legalidade;
- c) falta de motivação dos funcionários e desvalorização do conceito de missão de serviço público.

Percebe-se que, embora algumas medidas tomadas na reforma de 1995 tenham sido importantes na tentativa de melhorar o atendimento aos cidadãos, gerando resultados na forma de entrega de serviços públicos de qualidade, os objetivos da reforma não foram atingidos em sua plenitude em razão de empecilhos ainda causados pela burocracia. Segundo Brulon, Obayon e Rosenberg,

[...] a reforma do Estado, proposta em 1995, em seu pleito amplo, não foi concluída por diversos motivos, desde a falta de autoridade para impô-la a todos os setores da administração pública, até o embate entre o controle requerido pelas agências fiscalizadoras e a busca do desempenho exigida pela própria reforma. Esta, entretanto, trouxe vários pontos efetivos para a sociedade brasileira, pois despertou a preocupação dos órgãos públicos de promoverem melhor atendimento para o cidadão, usuário dos seus serviços. (BRULON; OBAYON; ROSENBERG, 2012, p. 279).

Para os autores,

[...] ainda que haja críticas ao modelo gerencial por suas vulnerabilidades citadas ao longo do artigo, não existe hoje uma proposta de reforma bem definida, que traga um novo modelo de administração pública capaz de solucionar os problemas atuais. Entretanto, as mudanças em termos de maior orientação para a sociedade são urgentes. (BRULON; OBAYON; ROSENBERG, 2012, p. 279).

Ainda, segundo Brulon, Obayon e Rosenberg,

[...] o modelo gerencial, adotado pela administração pública brasileira, a partir de sua reforma mais recente, ainda mantém características patrimonialistas e, principalmente, burocráticas dos modelos anteriores, além dos problemas trazidos por essa sobreposição, o modelo possui vulnerabilidades inerentes ao próprio paradigma, como o foco na eficiência econômica, que o desvia de sua função social, bem como a ausência de uma democracia plena, com a manutenção dos processos decisórios centralizados no núcleo estratégico do governo. (BRULON; OBAYON; ROSENBERG, 2012, p. 279).

Na mesma linha, Costa G. P. (2012, p. 222-223) ressalta que “[...] a administração pública brasileira apresenta hoje uma configuração múltipla, por apresentar cumulativamente atributos do patrimonialismo como herança, da burocracia como (dis) funções, do gerencialismo como prática, e também, do Estado em rede, como novos arranjos”.

Para Filippim, Rossetto e Rossetto (2010, p. 739), não há uma abordagem estanque em cada fase da história, mas sim uma mescla entre patrimonialismo, burocracia e nova gestão pública, já que elas se entrecruzam na teoria e na prática da administração pública brasileira. Portanto, segundo os autores, ainda que haja tentativas na adoção de modelos gerenciais, características das abordagens patrimonialistas e burocráticas ainda se fazem presentes na Administração Pública Brasileira.

2.3 GESTÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS- CONCEITOS, IMPORTÂNCIA E FUNDAMENTOS

O Risco pode ser conceituado, também, como sendo o efeito da incerteza sobre os objetivos (ABNT, 2009, p. 2), além de ser entendido como um evento que pode gerar um impacto negativo e impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. (COSO, 1992).

Os riscos empresariais podem ser classificados em três grandes dimensões ou áreas, cada uma delas com certo número de grupos de risco incluído. Essas classes de riscos são chamadas de riscos de propriedade, riscos de processo e riscos comportamentais:

QUADRO 1 - CLASSES DE RISCOS

Riscos de propriedade (funcional)	Associados à mobilização, aquisição, manutenção e disposição dos ativos (com exceção dos ativos humanos). Boa parte desses riscos é focalizada pelo controle de custódia, mas o controle de desempenho e até de qualidade informativa também se voltam a alguns desses riscos.
Riscos de processo	São os que se originam do uso ou da operação dos ativos para alcançar os objetivos empresariais. A maioria dos riscos dessa área é focalizada pelo controle de desempenho, mas há alguns que se encontram na órbita da custódia e da informação.
Riscos comportamentais	São os riscos vinculados à aquisição, manutenção, utilização e disposição dos ativos empresariais de base humana, entre as quais se encontra a capacidade de gestão. Naturalmente, tais riscos se encontram na esfera dos controles de desempenho e da qualidade de informação.

Fonte: Martin, Santos e Dias Filho (2004, p. 11).

A *Federation of European Risk Management Associations* (FERMA), visando facilitar a descrição dos riscos para a respectiva avaliação, desenvolveu o seguinte quadro:

QUADRO 2 – DESCRIÇÃO DOS RISCOS

Designação do risco	Significado
Âmbito do risco	Descrição qualitativa de acontecimentos, como dimensão, tipo, número e dependências.
Natureza do risco	Estratégicos, financeiros, operacionais, de conhecimento ou conformidade.
Intervenientes	Intervenientes e respectivas expectativas.
Quantificação do risco	Importância/relevância e probabilidade.
Tolerância/Apetência para o risco	Potencial de perda e impacto financeiro do risco. Valor em risco (<i>value at risk</i>). Probabilidade e dimensão de perdas/ganhos potenciais. Objetivo(s) do controle de risco e nível de desempenho pretendido.
Tratamento e mecanismos de controle de risco	Principais meios através dos quais o risco é atualmente gerido. Níveis de confiança do controle existente. Identificação dos protocolos de monitorização e revisão.
Possíveis ações de melhoria	Recomendações para redução do risco.
Desenvolvimento de estratégias e políticas	Identificação da função responsável pelo desenvolvimento de estratégias e políticas.

Fonte: FERMA (2003, p.7).

A estimativa de risco pode ser ainda quantitativa, semiquantitativa ou qualitativa em relação à probabilidade de ocorrência e possível consequência, que podem ser avaliadas em termos de ameaça e oportunidades, com graus que variam entre alto, médio e baixo, bem como as probabilidades de ocorrências. Segue quadro para melhor explicação:

QUADRO 3 - PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIAS - AMEAÇAS

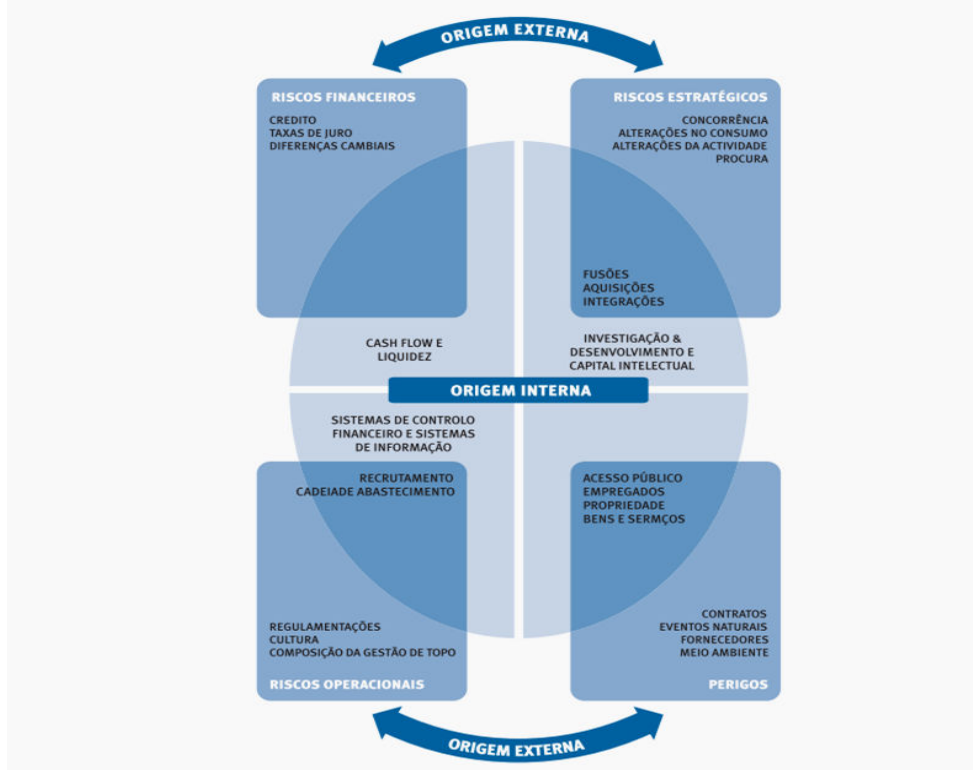
Estimativa	Descrição	Indicadores
Alta (Provável)	Com possibilidade de ocorrência todos os anos ou hipótese de ocorrência superior a 25%.	Potencial para ocorrer diversas vezes dentro do período de tempo (por exemplo- dez anos). Ocorreu recentemente.
Média (Possível)	Com possibilidade de ocorrência em cada dez anos ou hipótese de ocorrência inferior a 25%.	Pode ocorrer mais do que uma vez dentro do período de tempo (por exemplo- dez anos). Pode ser difícil de controlar devido a algumas influências externas. Existe um histórico de ocorrências?
Baixa (Remota)	Sem possibilidade de ocorrência em cada dez anos ou hipótese de ocorrência inferior a 2%.	Não ocorreu. Improvável que ocorra.

Fonte: FERMA (2003, p. 8).

Os riscos que uma organização e suas atividades apresentam podem ter origem em fatores que podem ser internos ou externos à organização. Assim, o diagrama abaixo, conforme FERMA (2003, p. 4), classifica os riscos que podem ser ajustados, de forma a distinguir os mais relevantes entre os riscos puros e os de ordem estratégicos, financeiros,

operacionais, etc. O uso do diagrama torna-se fundamental para distinção e identificação dos riscos e para posterior mitigação por meio de controles adequados.

FIGURA 1 - DIAGRAMA DE FATORES INTERNOS E EXTERNOS DE RISCOS



Fonte: FERMA (2003, p. 4).

Uma vez identificados os riscos, segue-se com a avaliação da probabilidade de sua ocorrência, dando início à etapa de avaliação de riscos.

Quanto à estimativa de probabilidade e do impacto, a incerteza de eventos em potencial é avaliada a partir de duas perspectivas: probabilidade e impacto. A probabilidade representa o seu efeito. Probabilidade e impacto são termos de uso comum, embora algumas organizações utilizem termos, como probabilidade, severidade, gravidade ou consequência. Às vezes, os termos assumem conotações mais específicas, como é o caso de *likelihood*, usado para indicar a possibilidade de que um evento ocorra em termos qualitativos, como elevada, média e reduzida ou outros critérios de escalas, e de *probability*, indica uma medida quantitativa, como percentagem, frequência de ocorrência ou outra medida numérica. (COSO, 2007).

A determinação do grau de atenção depende da avaliação de uma série de riscos que uma organização enfrenta, e isso é tarefa difícil e desafiadora. A administração reconhece que um risco com reduzida probabilidade de ocorrência e baixo potencial de impacto, geralmente, não requer maiores considerações. Por outro lado, um risco com elevada probabilidade de ocorrência e um potencial de impacto significativo demanda atenção considerável. As circunstâncias situadas entre esses extremos geralmente são difíceis de julgar. É importante que a análise seja racional e cuidadosa. (COSO, 2007).

Via de regra, as estimativas de probabilidade e grau de impacto de riscos são conduzidas utilizando-se de dados de eventos passados observáveis, os quais fornecem uma base mais objetiva do que as estimativas inteiramente subjetivas. Os dados gerados internamente e embasados na experiência passada da própria organização podem diminuir a subjetividade e propiciar melhores resultados em relação aos dados obtidos externamente. Além disso, o horizonte de tempo empregado para avaliar riscos deve ser consistente com o tempo das estratégias e dos objetivos relacionados a esses riscos. (COSO, 2007). Todo procedimento que visa identificar e tratar riscos caminha na direção do gerenciamento de riscos.

O gerenciamento de riscos é um processo por meio do qual as organizações analisam metodicamente os riscos inerentes às respectivas atividades, com o objetivo de atingirem uma vantagem sustentada em cada atividade individual e no conjunto de todas as atividades. Seu ponto central é a identificação e o tratamento dos riscos. (FERMA, 2003).

Tendo em vista as diversas etapas envolvidas no processo de gestão de riscos, a FERMA sugere um fluxo diferenciado. Nele, os riscos medidos são os que esbarram nos objetivos estratégicos da organização. Propõe-se, assim, além de uma avaliação sob a ótica interna e externa dos riscos, o tratamento desses riscos e o monitoramento de todo o processo.

FIGURA 2 - PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS



Fonte: FERMA (2003, p. 5).

No Gerenciamento de Riscos, entender alguns conceitos é fundamental. O COSO coloca esses conceitos de forma simples e bastante compreensível:

QUADRO 4 - CONCEITOS FUNDAMENTAIS NO GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS

É um processo contínuo e que flui através da organização.	É formulado para identificar eventos em potencial, cuja ocorrência poderá afetar a organização, e para administrar os riscos de acordo com seu apetite a risco.
É conduzido pelos profissionais em todos os níveis da organização.	É capaz de propiciar garantia razoável para o conselho de administração e a diretoria executiva de uma organização.
É aplicado à definição das estratégias, e em toda a organização, em todos os níveis e unidades, e inclui a formação de uma visão de portfólio de todos os riscos a que ela está exposta.	Orientado para a realização de objetivos em uma ou mais categorias distintas, mas dependentes.

Fonte: COSO (2007, p. 4).

A eficácia de gerenciamento de riscos corporativos de uma organização pode ser avaliada mediante um julgamento com base na presença e no bom funcionamento dos

componentes do gerenciamento de risco, não apresentando uma fraqueza significativa, bem como as necessidades de riscos devem estar dentro de um limite tolerável. (COSO, 2007). Ainda, segundo os preceitos do COSO, quando se observa que o gerenciamento de riscos corporativos é eficaz, a diretoria executiva e o conselho de administração trabalham de forma mais garantida, pois, com esse gerenciamento, é possível entender até que ponto os objetivos estratégicos e operacionais da empresa estão sendo alcançados. A comunicação por relatórios se torna mais confiável, além das leis e regulamentos cabíveis estarem sendo seguidos e observados.

Assim como o COSO, a FERMA também discute pontos positivos sobre a Avaliação dos Riscos. Para a associação, a gestão de riscos acrescenta valor à organização e apoia os objetivos estratégicos da organização. Segundo FERMA (2003, p. 5), a gestão de riscos possibilita a criação de uma estrutura na organização que permite que a atividade futura desenvolva-se de forma consistente e controlada; melhoria da tomada de decisões, do planejamento e da definição de prioridades, por meio da interpretação abrangente e estruturada da atividade do negócio, da volatilidade dos resultados e das oportunidades/ameaças do projeto; contribuição para uma utilização/atribuição mais eficiente do capital e dos recursos dentro da organização; redução da volatilidade em áreas de negócio não essenciais; proteção e melhoria dos ativos e da imagem da empresa; desenvolvimento e apoio à base de conhecimentos das pessoas e da organização e otimização da eficiência operacional.

A avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização de seus objetivos. A administração avalia os eventos com base em duas perspectivas: probabilidade e impacto e, geralmente, utiliza uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos. Os impactos positivos e negativos dos eventos em potencial devem ser analisados isoladamente ou por categoria em toda a organização. Os riscos são avaliados com base em suas características inerentes e residuais. (COSO, 2007). No contexto da avaliação de riscos, os fatores externos e internos influenciam os eventos que poderão ocorrer, e até que ponto os referidos eventos podem afetar os objetivos de uma organização. (COSO, 2007).

Ao avaliar riscos, a administração considera o composto dos futuros eventos em potencial pertinentes à organização e às suas atividades no contexto das questões que dão forma ao perfil de riscos, como tamanho da organização, complexidade das operações e grau

de regulamentação de suas atividades, além disso, leva em consideração eventos previstos e imprevistos, dos quais são rotineiros e recorrentes, e já são abordados nos programas de gestão e orçamentos operacionais, enquanto que outros são imprevistos. A administração avalia os riscos em potencial de eventos imprevistos e, caso ainda não tenha feito essa avaliação, até os previstos que podem causar um impacto significativo na organização. (COSO, 2007).

O gerenciamento de riscos tornou-se uma ferramenta de extrema utilidade, a administração pública e a privada necessitam identificar, mensurar, avaliar e implementar ações para lidar com os riscos, dessa forma, seus objetivos se tornarão mais factíveis de serem alcançados.

2.4 CONTROLES INTERNOS- CONCEITOS, PRINCÍPIOS, IMPORTÂNCIA E PADRÕES COSO I E COSO II

Para Moeller (2007, p. 4), o termo “controle interno” tem sido parte do vocabulário dos negócios há muitos anos, mas, historicamente, nunca teve uma definição consistente e precisa. O relatório de controle interno do Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO) ² desenvolveu uma definição ou descrição quase que universalmente aceita, conforme segue:

Controle interno é um processo, afetado pelo corpo de diretores, gerentes e outras pessoas de uma entidade, desenvolvido para fornecer uma segurança razoável acerca da realização de seus objetivos nas seguintes categorias:

- ✓ Eficácia e eficiência das operações.
- ✓ Confiabilidade dos relatórios financeiros.
- ✓ Conformidade com leis e regulamentos.

Outro conceito importante é o de Migliavacca (2004, p. 17). Para ele, controle interno define-se como “[...] planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção”.

² Comitê formado por cinco organizações: AICPA, IIA, FEI, AAA e IMA, que, basicamente, tem como foco o estudo referente aos controles internos.

Migliavacca (2004, p. 20) destaca que o controle interno é importante nas atividades das organizações porque contribui para:

- ✓ A salvaguarda dos seus ativos.
- ✓ O desenvolvimento de seus negócios.
- ✓ O resultado de suas operações, adicionando valor à entidade.

Basicamente, verifica-se a preocupação com a proteção dos ativos da organização, confiabilidade de seus registros, conformidade (*compliance*), eficácia e eficiência das operações de forma a contribuir para o resultado das operações, agregando valor à entidade. Como toda atividade envolve riscos, os controles internos têm a função de mitigá-los, de tornar a sua probabilidade de ocorrência menor e, por fim, concretizar os objetivos das entidades.

Para Attie (2007, p. 185), “[...] a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto”. Percebe-se, sobretudo, que se torna imperioso que as empresas preocupem-se com a qualidade de seus controles para que garantam a sua própria continuidade.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 319-320) relatam um histórico de fatores que contribuíram para a importância dos controles internos, conforme demonstrado no quadro 5 a seguir:

QUADRO 5 - IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS

1947- Publicação do <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (ICPA) intitulada <i>Internal Control</i>	O relatório enfatizava a necessidade de se recorrer a vários relatórios e análises para controlar eficazmente as operações, em razão da complexidade em termos de extensão e tamanho das entidades. As conferências e revisões proporcionavam proteção contra fraquezas humanas, reduzindo erros e irregularidades. Dificuldade dos auditores independentes em auditar maioria das companhias que não dispunham de sistemas de controles internos.
1977- Lei de práticas anticorrupção	Exigiu a manutenção de um sistema satisfatório de controle interno.
1987 – A Comissão Nacional sobre Elaboração e apresentação de relatórios financeiros reenfaz a importância de controles internos	Importância da “mensagem” da administração sobre controles internos para o restante da entidade para a prevenção de fraudes financeiras. Importância da manutenção de controles internos para proporcionar segurança razoável na produção de relatórios financeiros. Organizações deveriam cooperar no desenvolvimento de diretrizes sobre sistemas de controles internos.
<i>Auditing Standards Boards</i> (ASB) em	Os pronunciamentos emitidos estabeleciam padrões para Estrutura

1988 emite SAS 55 e em 1990 o <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA) emite guia de auditoria com mesmo título do SAS 55	de Controles Internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis.
Em 1992 o <i>Committee of Sponsoring Organizations of Treadway (COSO)</i> emite o relatório <i>Internal Control – Integrated Framework</i>	O relatório estabelece uma única definição de controle interno que atendesse às necessidades de diferentes interessados, fornecendo um padrão contra o qual empresas e outras entidades pudessem avaliar seus sistemas de controles e determinar como poderiam aperfeiçoá-los.

Fonte: Adaptado de Boynton, Johnson e Kell (2002, p.319-320).

Ainda em complemento ao pequeno histórico, o COSO publicou, em 2004, o COSO-ERM, que tem como objetivo, em complemento ao COSO I, estabelecer padrões mais rigorosos em relação ao gerenciamento de riscos.

Segundo Attie (2007, p. 186), um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e, inclusive, auditoria interna, além de, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como estudos de tempos e movimentos e controle de qualidade. Além disso, em sentido amplo, o controle interno abrange controles peculiares à contabilidade e à administração, conforme mostra o quadro 6 a seguir:

QUADRO 6 - CONTROLES ADMINISTRATIVOS E CONTÁBEIS

Controle interno em sentido amplo	
Controles contábeis	Controles administrativos
Compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente, incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação, separação das funções de escrituração, elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores e controles físicos sobre esses valores.	Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, relacionam-se de forma indireta aos registros financeiros. Abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Fonte: Adaptado de Attie (2007, p. 186).

Assim, conforme bem resume Roncalio,

[...] os controles administrativos abrangem o acompanhamento, a avaliação e as correções para que sejam atingidas a eficiência e a eficácia das operações, bem como sua conformidade legal, enquanto o controle contábil abrange mecanismos que garantam a fidedignidade das informações financeiras e econômicas, bem como, o controle e salvaguarda dos ativos da organização. (RONCALIO, 2009, p. 33).

Migliavacca (2004, p. 19) enfatiza que um sistema satisfatório de controles internos deve incluir um planejamento organizacional que permita uma apropriada segregação de funções e responsabilidades, sistema de autorizações, arquivamento e de relatórios que permitam um bom controle contábil sobre os ativos, obrigações, receitas e despesas,

adequados controles físicos sobre os ativos e procedimentos adequados por escrito, a serem seguidos no exercício das funções de cada departamento. Além dos requisitos mencionados, Attie (2007, p. 187) destaca a importância de pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições como mais uma das características que tornam o sistema de controle eficiente.

Para Bio (2008, p. 190-191), algumas medidas que devem ser adotadas em termos de políticas, sistemas e organização, as quais são chamadas de princípios de controle interno. Dentre eles, pode ressaltar-se:

- ✓ delimitação de responsabilidade e segregação da contabilização e operações;
- ✓ utilização de todas as provas disponíveis e independentes para a comprovação de exatidão das operações e da contabilidade;
- ✓ evitar domínio de responsabilidade somente sobre uma pessoa;
- ✓ seleção criteriosa e treinamento de pessoal;
- ✓ rodízio de empregados para cada trabalho e obrigação de gozo de férias;
- ✓ instruções por escrito;
- ✓ carta de fiança para alguns funcionários;
- ✓ utilização de contas de controle na contabilidade;
- ✓ utilização de equipamentos eletrônicos sempre que viável;
- ✓ revisão e avaliação independente das normas, operações e registros da empresa por um departamento de auditoria interna ou pessoa que exerça essa atividade.

Muitos desses princípios podem ser encontrados espalhados em padrões de controle interno, como ocorre com a estrutura de controle interno do COSO. Eles podem ser percebidos nos diversos componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Na implementação de controles internos baseados no COSO, esforços no sentido de melhoria no ambiente de controle (cultura ética), identificação de fraquezas e ameaças futuras, além de atividades de controle visando desencorajar violações éticas e processar transgressões, são importantes iniciativas. (SCHNEIDER; BECKER, 2011).

Outro fator fundamental para o sucesso dos controles internos é a responsabilidade direta da alta administração, a qual deve conduzir todo o processo. Se a alta administração gerenciar todo o processo de forma eficaz e eficiente, poderá identificar oportunidades de criação ou preservação de valor e se concentrar nos processos de fixação de objetivos estratégicos, além de formular planos que contribuem para seu aperfeiçoamento e otimização de seus resultados. (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009). Por fim, para que o controle interno possa ser julgado efetivo, os diretores e gerentes da entidade devem ter segurança razoável de que entendem a extensão com que os objetivos operacionais da entidade estão sendo realizados. E, também, se as demonstrações financeiras publicadas estão sendo preparadas com confiabilidade e as leis e regulamentos estão sendo observados. (COSO, 1992).

2.4.1 COSO I

O *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) é uma organização de padronização de controles interno. Seus ensinamentos têm sido aplicados no mundo inteiro, mas cabe, aqui, um pequeno histórico para entender o que é exatamente essa instituição e o que ela está patrocinando.

No final dos anos 70 e início dos anos 80, houve as maiores falhas organizacionais nos Estados Unidos, em razão de algumas condições como alta inflação, altas taxas de juros e algumas abordagens agressivas de reportes financeiros e de contabilidade corporativa. O escopo dessas falhas corporativas parece menor hoje quando contrastado com casos mais recentes como os das fraudes financeiras da Enron e Worldcom. A preocupação era que várias corporações sofressem um colapso financeiro depois da abertura de suas demonstrações financeiras, assinadas por seus auditores externos, os quais mostravam ganhos e uma saúde financeira adequada. Algumas dessas falhas foram causadas por demonstrações financeiras fraudulentas, mas muitos outros se tornaram vítimas da alta inflação e da alta taxa de juros durante o período.

Não era nada incomum para as companhias que falharam terem suas demonstrações financeiras positivas. Esse também foi um período de alta atividade regulatória nos Estados Unidos, e alguns membros do Congresso esboçaram uma legislação para corrigir os negócios e as falhas de auditoria. Entretanto, nenhuma legislação foi sancionada. Assim, um grupo profissional privado, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, foi formada

para estudar o caso. Cinco organizações profissionais financeiras patrocinaram essa Comissão: *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Institute of Internal Auditors* (IIA), *Financial Executives Institute* (FEI), *American Accounting Association* (AAA) e *Institute of Management Accountants* (IMA). A Comissão, posteriormente, foi nomeada com o nome do seu presidente, James C. Treadway. Surge, então, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Hoje, mais conhecido com o acrônimo COSO. (MOELLER, 2007).

O foco original do COSO não era sobre risco, mas sobre as razões por trás dos problemas dos controles internos que contribuíram para as falhas em relação às demonstrações financeiras. O primeiro relatório COSO é de 1987, chamado de *Treadway Commission Report*. Ele enfatizava os elementos chave de um sistema de controles internos efetivo, incluindo um forte ambiente de controle, um código de conduta, um competente e comprometido comitê de auditoria e uma forte gestão. O relatório final sobre controles internos foi divulgado em 1992 com o título *Internal Control- Integrated Framework*, ou como *COSO internal control report* ou *framework* -, isto para diferenciá-lo do COSO Enterprise Risk Management (*COSO ERM framework*), que era outra estrutura mais focada em gestão de riscos. Esse relatório propôs uma estrutura comum para a definição de controle interno e os procedimentos para sua avaliação. (MOELLER, 2007).

A estrutura de controles internos ficou conhecida como COSO I, e a estrutura de gerenciamento de riscos ficou conhecida como COSO II. Embora o foco deste trabalho esteja voltado ao COSO I- Controles internos -, é importante enfatizar alguns aspectos referentes ao COSO II. O COSO I será abordado mais detalhadamente na seção 2.8.1, deste capítulo, referente às diferenças do COSO e o INTOSAI.

2.4.2 COSO II

A necessidade de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos que fosse capaz de fornecer os princípios e conceitos fundamentais, com uma linguagem comum, direcionamento e orientações claras, tornou-se essencial, haja vista os períodos marcados por uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, que gerou prejuízos de grande monta a investidores, empregados e outras partes interessadas. Durante esse período, o COSO juntamente com a PricewaterhouseCoopers já estavam dando andamento a um projeto para desenvolver uma estratégia de gerenciamento de riscos para utilização pelas

organizações que fosse capaz de avaliá-lo e melhorá-lo. (COSO, 2007). Basicamente, assim, surgiu a COSO ERM – *Integrated Framework* ou Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura integrada. Essa obra ampliou o alcance em controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo em relação ao gerenciamento de riscos corporativos. (COSO, 2007).

O COSO ERM também é conhecido como COSO II e, embora sua estrutura e a do COSO controles internos (COSO I) tenham uma diferença sutil e o número de componentes seja diferente, seus guias são muito similares para a realização dos controles internos, seja dentro da empresa seja em um escopo mais amplo. Com o seu guia voltado a áreas como respostas a riscos e a avaliação de riscos, o COSO II certamente tem um escopo diferente e mais amplo. (MOELLER, 2007).

Gauthier (2006, p. 14) destaca que o relatório COSO de 1992 foi pioneiro e tem servido, desde então, como base para uma séria discussão sobre controles internos. Por tudo isso, o COSO não abandonou sua missão, pelo contrário, ele decidiu melhorar seu trabalho de forma a substituí-lo dentro de um contexto mais amplo de gerenciamento de risco corporativo.

A nova estrutura do COSO II introduz os conceitos de apetite a riscos e a tolerância a risco. O primeiro é a quantidade de risco estabelecida, de modo amplo que uma empresa está disposta a aceitar na busca de sua missão/visão. Serve como ponto de referência para fixarem-se as estratégias e a escolha dos objetivos correlatos. O segundo são os níveis aceitáveis de variação referentes à realização dos objetivos. Ao fixar as tolerâncias a riscos, a administração analisa a importância relativa dos objetivos correlatos e as alinham com o apetite a riscos. Dessa forma, a estrutura completa do COSO ERM com seus objetivos e componentes pode ser visualizada por meio da sua matriz tridimensional na forma de cubo:

FIGURA 3 - MATRIZ TRIDIMENSIONAL EM FORMA DE CUBO – COSO ERM



Fonte: COSO (2007, p. 7).

Segundo Gauthier (2006, p. 15), o COSO II reitera os três objetivos básicos de gerenciamento que já eram identificados no COSO I: operações (eficiência e eficácia), relatórios (ampliado para abranger relatórios internos financeiros e não financeiros) e conformidade ou *compliance*. Entretanto, o COSO II também identifica uma quarta categoria de objetivos estratégicos que é descrito como sendo de alto nível, já que todos os outros objetivos necessitam estar alinhados a ele.

Nota-se, portanto, no quadro comparativo a seguir, que a principal diferença entre os dois relatórios, COSO I e II, está nos objetivos estratégicos, os quais podem ser considerados como os principais das organizações e referência para os demais objetivos.

QUADRO 7 - COMPARAÇÃO DOS OBJETIVOS DA ESTRUTURA COSO

Comparação dos objetivos da estrutura COSO	
Relatório COSO 1992 – Controle interno – Estrutura integrada.	Relatório COSO 2004 – Gerenciamento de risco corporativo – Estrutura Integrada.
	Objetivos estratégicos (alto nível)- metas gerais, alinhadas com a missão da entidade.
Eficiência e eficácia das operações.	Operações –utilização eficaz e eficiente dos recursos.
Confiabilidade de relatórios financeiros.	Relatórios (financeiros e não financeiros).
Obediência a leis e a regulamentos.	<i>Compliance</i> – cumprimento de leis e de regulamentos aplicáveis.

Fonte: Gauthier (2006, p. 15).

Como já abordado, o principal foco da nova estrutura do COSO II é gerenciamento de riscos corporativos. Seu conceito é destacado a seguir:

Um processo conduzido pelo conselho administrativo da entidade, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e gerenciar risco de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos. (COSO, 2007, p. 4).

Gauthier (2006, p. 15) afirma que, consistente com a ênfase na avaliação de riscos corporativos, o COSO II expande o componente de avaliação de riscos em quatro componentes separados (incluindo um que continua a ser chamado de avaliação de risco), totalizando, assim, oito componentes na estrutura completa de gerenciamento de riscos.

Os principais destaques em relação aos componentes do COSO II são relatados por Gauthier (2006):

- ✓ ambiente interno (incluindo a identificação da tolerância da entidade a perdas ou apetite ao risco);

- ✓ estabelecimento de objetivo (fornece o contexto da avaliação de risco, dado que um risco pode ser definido como algo que poderia impedir que uma entidade alcance seus objetivos);
- ✓ identificação de evento (tanto o positivo- oportunidades como os negativos- riscos);
- ✓ avaliação de risco (escopo de prioridade de risco para resposta- risco inerente);
- ✓ resposta ao risco (decisão de reduzir, compartilhar ou aceitar o risco inerente, assim como qualquer risco remanescente ou residual consistente com o apetite de risco da entidade);
- ✓ atividades de controle (passos concretos para responder aos riscos);
- ✓ informação e comunicação (especificamente para incluir uma provisão para “relatórios para cima” no caso de “atropelo” pela administração).
- ✓ monitoramento.

O COSO II, portanto, muda a nomenclatura do “ambiente de controle” para “ambiente interno”. Nele, a filosofia e o estilo gerencial do COSO I ganham uma nova conotação, já que é dada uma ênfase maior na gestão de riscos. O conceito de filosofia de administração de riscos reflete nos valores da empresa, influencia a sua cultura e o seu estilo de operação, bem como afeta a forma que os componentes de gestão de riscos são aplicados, inclusive como são identificados os tipos de riscos aceitáveis e a forma pela qual são administrados.

O Conselho Administrativo ganha maior importância para as entidades no âmbito do COSO II, haja vista que seus membros tem maior preparo para questionar e examinar as atividades da administração, além de apresentar opiniões alternativas e atuar em caso de gestão inadequada. No mesmo sentido, Barragan (2005, p. 109) afirma que, no componente ambiente de controle, além do nome alterado para ambiente interno, ocorreu mudança no enfoque, que está mais voltado às convicções da empresa em relação à exposição aos riscos, aos conceitos aplicados e ao tratamento aos riscos, podendo-se, inclusive, considerar esse componente como a cultura da empresa em relação e estes.

O COSO II aborda o conceito de eventos em potencial cujo impacto positivo representa oportunidade, e os de impacto negativo representam riscos. Assim, o gerenciamento de riscos corporativos requer a identificação desses eventos em potencial, utilizando-se de combinações de técnicas passadas e emergentes, capazes de desencadear eventos.

Nesse sentido, Penha (2005) esclarece que na identificação dos riscos, os eventos com um impacto potencial negativo para os objetivos da empresa representam aqueles que requerem a avaliação e a resposta da administração. Os eventos com um impacto potencial positivo podem compensar impactos negativos ou representar oportunidades.

O COSO I requer uma avaliação de riscos em termos de probabilidade de ocorrência e impacto potencial, enquanto que a estrutura do COSO II recomenda a avaliação de riscos de uma forma mais poderosa. Nesse caso, os riscos são considerados inerentes (antes da implementação de ações) e, sob o aspecto residual (após a implementação de ações), expressos de preferência na mesma unidade de mensuração que a usada para os objetivos aos quais os riscos relacionam-se.

Na avaliação de risco, devem ser utilizadas técnicas de avaliação como estimativas de ponto, alcance de perdas e probabilidades, análise dos melhores e piores cenários, avaliação da probabilidade e frequências de riscos e avaliação do impacto do custo de eventos de risco. (BALLOU; HEIGHTER, 2005). Uma vez avaliados os riscos, a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos necessita desenvolver respostas a eles. As decisões podem ser tratadas em quatro categorias de resposta de riscos: evitar, reduzir, compartilhar e aceitar. (COSO, 2007).

Gauthier (2006, p. 15) aponta, enfim, que, em razão da ampla aceitação do COSO I, o COSO II enfatiza que nada nele corrige ou substitui o relatório de controle interno do COSO I. Dessa forma, o COSO II é um suplemento mais do que um substituto do COSO I para aqueles que desejam um contexto “mais robusto” para a avaliação do controle interno.

Tendo em vista que o enfoque do presente trabalho está mais relacionado aos controles internos e que a própria base de dados a ser utilizada está em consonância com o COSO I, sua estrutura é que será considerada, sem envolver, portanto, maiores pormenores a respeito do COSO II.

2.5 CONTROL SELF-ASSESSMENT

Segundo Febraban (2004, p. 4), o *Control Self-Assessment* é uma metodologia utilizada para avaliação e revisão dos principais objetivos dos negócios da organização, dos riscos envolvidos na busca por atingir esses objetivos e dos controles internos projetados para administrar esses riscos, avaliando a sua eficácia. Ainda, conforme documento divulgado pela Federação, seu uso pode ser para avaliação dos aspectos relativos a controles, a processos, a riscos e ao cumprimento de objetivos, por meio de reuniões, questionários ou autoanálise gerencial, devendo ser consideradas, além da cultura de controle da organização, as seguintes questões para a escolha da forma de implementação:

- ✓ Escopo- área, região, nível de detalhe, grupo de trabalho, etc.
- ✓ Finalidade dos resultados do trabalho (auditoria, autoavaliação, etc.).
- ✓ Ferramentas e técnicas a serem utilizadas para a documentação do trabalho.
- ✓ Quem dirige o processo? Auditoria interna ou Gerência Operacional?

No *Control Self-Assessment*, no caso da utilização de questionários de autoanálise, estes são elaborados objetivando avaliar as estruturas de controle, sendo respondidos pelos próprios gestores, de forma a permitir a identificação da existência ou aderência de controles adequados. Dessa forma, o gestor consegue avaliar se seu processo está ou não aderente às melhores práticas de controle.

Alguns aspectos devem ser considerados em relação ao CSA. Podem ocorrer algumas preocupações e obstáculos na sua implementação, conforme ressaltado por Protiviti (2006):

- ✓ Pode ser difícil para ambientes descentralizados, quando há uma rápida mudança, alta rotatividade ou a cultura corporativa não apoia e não valoriza a comunicação, abertura e confiança;
- ✓ Uma organização sem objetivos claros, ou que não são comunicados de uma forma adequada, pode atrapalhar a implementação do processo. Os fundamentos da empresa devem ser estabelecidos e claramente comunicados aos gerentes de estoque;

- ✓ Muitas organizações podem ser lentas em adotar novas metodologias, assim como o CSA, devido aos custos iniciais e das dores do crescimento.

Para Barragan (2005, p. 100), “[...] a autoavaliação permite assegurar maior atenção aos controles relacionados com os objetivos do negócio, melhorar a capacidade de detecção e monitoramento dos riscos, e o entendimento das responsabilidades, reduzindo os custos e, conseqüentemente, levando todos ao autocontrole”.

Pode-se perceber que o CSA pode ser uma ferramenta muito útil na avaliação dos controles internos das empresas, entretanto, como qualquer outro instrumento de avaliação, apresenta seus pontos fortes e fracos, conforme quadro a seguir:

QUADRO 8 - PONTOS FORTES E FRACOS- CONTROL SELF-ASSESSMENT

CONTROL SELF-ASSESSMENT	
Pontos Fortes/Benefícios	Pontos Fracos/Deficiências
Evita surpresas, pois garante a identificação e administração de riscos.	Pode gerar perguntas de difícil compreensão.
Melhora a confiabilidade da informação gerencial.	Depende do comprometimento dos gestores e equipe envolvida no processo avaliado.
Diminui retrabalho decorrente de erros.	Pode afetar a qualidade final dos resultados, dependendo da quantidade total de respostas, de tempo e da atenção dedicadas pelo entrevistado.
Dissemina a cultura de controle de riscos.	Pode consumir muito tempo para elaborar questionários ou preparar reuniões.
Padroniza metodologia de identificação e avaliação de riscos na organização.	Não garante que todos os riscos relevantes tenham sido identificados.
Centraliza informações a respeito dos riscos relevantes.	Pressupõe que o corpo gerencial esteja apto a definir claramente os objetivos, identificar e avaliar os riscos.
Subsidia implementação de políticas corporativas e mitigação de riscos.	Gera possibilidade de desatualização, devido a mudanças no ambiente ou processos.
Identifica atividades críticas com controles frágeis ou inexistentes.	Pode gerar dependência de resultados, de acordo com o processo de cultura de riscos e controles da organização.
Prioriza área de riscos para desenvolvimento de medidas adequadas de controles.	Acarreta em investimento de tempo para aplicação do método.

Fonte: Adaptado de Febraban (2004, p. 4-5)

Para Carvalho (2003, p. 120), o estabelecimento de controles internos que tenha características de automonitoramento é a melhor solução, pois, por meio deles, os funcionários estarão se autoavaliando e avaliando seus colegas continuamente e, conseqüentemente, sentem-se responsáveis pelo sucesso do sistema de controles internos.

Atualmente, esse assunto vem sendo tratado como um passo à frente dos controles internos, sendo o termo utilizado, em inglês, *Control Self-Assessment* (Auto Avaliação do Controle).

Ressalta-se que, ainda que o CSA tenha pontos fracos, a avaliação por meio dele tem grande importância, em específico na percepção dos gestores públicos federais quanto à estruturação dos controles internos dos órgãos federais - base de dados do presente trabalho.

2.6 CONTROLES INTERNOS NO SETOR PÚBLICO - DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS

A questão Constitucional dos Controles Internos está muito ligada aos aspectos das questões contábeis, financeiras e orçamentárias, haja vista que está prevista precisamente na seção IX da Constituição Federal que trata especificamente desses assuntos. O primeiro artigo, art. 70, prevê o seguinte:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal de 1988 não estabelece regras precisas e mais avançadas de controle interno, apenas faz referência ao sistema de controle interno, que, na forma colocada, está mais para um órgão de auditoria interna, que possui suas finalidades já previstas na Carta Magna.

O art. 74 da referida Constituição estabelece, assim, as finalidades do sistema de controle interno:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

- III- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988).

O Plano Plurianual (PPA) representa o instrumento de planejamento público estratégico do governo, que tem como finalidade estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, contemplando o período de quatro anos. Enquanto que o programa de governo corresponde aos instrumentos para o alcance da ação governamental, os quais são mensurados por meio de indicadores de forma a avaliar o alcance dos objetivos pretendidos.

A Lei Orçamentária Anual, com base na PPA e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), deverá apresentar todas as receitas e as despesas para um determinado exercício e não poderá ser incompatível com o PPA e a LDO - isso deverá ser objeto de acompanhamento pelo Sistema de Controle Interno. A Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu tal novidade, pois tornou expressa a necessidade da apresentação da LOA estar compatível com as orientações contidas na LDO e no PPA, tornando obrigatória a vinculação do planejamento estratégico com o tático e com o operacional. (SILVA, M. M., 2009).

Em relação à comprovação da legalidade e da avaliação de resultados, estes são vinculados a princípios da própria administração pública. O primeiro refere-se ao princípio da legalidade, ou seja, à obrigação dos gestores agirem de acordo com a Lei, de forma que seus atos a sigam, pois ao contrário do particular que pode agir em caso da omissão da Lei, o administrador não poderá se desvincular dela, se não houver previsão legal, nada poderá fazer. Em relação aos resultados, cabe salientar o princípio da eficiência, introduzido pela Constituição Federal de 1988. Na lição de Silva, M. M. (2009, p. 23), resumidamente, significa apresentar um desempenho satisfatório, sem desperdício e com qualidade, enquanto que a eficácia está mais ligada aos resultados, ao alcance dos objetivos, das metas, de acordo com o planejamento. Para o autor, esses conceitos são de difícil entendimento e implementação pelos órgãos de controle. Isso demonstra certa preocupação, já que a Constituição não prevê quais ferramentas deverão ser utilizadas para realizar as respectivas avaliações, tornando-se essencial a utilização de instrumentos mais modernos pelos órgãos de controle interno.

O Sistema de Controle Interno deverá tratar, ainda, de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto aos recursos públicos utilizados por entidades de direito privado, pois não são raros os casos de Organizações Não Governamentais (ONGs) que utilizam os recursos destinados precipuamente para o atendimento das necessidades da população, desviando-os para outros fins.

Outra função importante do sistema de controle interno é apoiar o controle externo em sua missão institucional. Nota-se, portanto, conforme Silva, M.M. (2009, p. 25), que há vínculo operacional entre o controle interno e o controle externo, em casos de irregularidades e ilegalidades constatadas.

Não obstante, percebe-se que, muito além de detectar irregularidades ou ilegalidades, ultimamente os órgãos de controle, notadamente o de controle externo, promovem ações de melhoria da gestão das entidades públicas, haja vista o próprio objeto do presente estudo, cujo instrumento de pesquisa foi elaborado pelo Tribunal de Contas da União para avaliação dos controles internos e que está contido nos relatórios de gestão de diversos órgãos públicos obrigados à prestação de contas anual.

Outra disposição constitucional importante referente aos controles é a que prevê a obrigatoriedade dos municípios em instituir um sistema de controle interno, conforme art. 31 da Constituição Federal:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. (BRASIL, 1988).

Os municípios também não poderiam ficar de fora da implantação de um sistema de controle interno, já que, pela disposição Constitucional de 1988, passaram a administrar uma maior parcela de recursos, pois, além da arrecadação de recursos próprios, recebem uma parcela de recursos federais e estaduais na forma de fundo de participação dos municípios, entre outras previstas, como a divisão da receita de IPVA com os Estados para os veículos emplacados em seus territórios. Além da responsabilidade pela aplicação de importantes recursos na saúde e na educação.

2.6.1 ASPECTOS LEGAIS E NORMATIVOS SOBRE CONTROLE INTERNO

Conforme Roncalio (2009),

[...] na administração pública brasileira, os procedimentos de controle interno são exigidos, legalmente, desde a sanção da Lei Federal nº 4.320/1964, quando trata da execução orçamentária, [a qual]³ estabelece que seu controle seja desenvolvido internamente pelo Poder Executivo, e externamente pelo Poder Legislativo por meio dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes. (RONCALIO, 2009, p. 57).

A Lei nº 4.320/1964 disciplina normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A referida norma, de forma mais limitada, prevê a questão dos controles somente no tópico de execução orçamentária. Ela dá maior enfoque nos aspectos de conformidade do controle. De acordo com Brasil (1964):

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I – a legalidade dos atos que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;

II- a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III- o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O poder executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de conta anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim. (BRASIL, 1964).

Conforme se observa, os aspectos de controles internos foram tratados de forma mais específica nos artigos 76 a 80. Interessante frisar que o art. 76 dispunha que somente o Poder Executivo exerceria os controles orçamentários previstos no art. 75. Contudo, conforme já visto nos aspectos constitucionais, os poderes legislativo e judiciário também passaram a ter a obrigação de instituir seus sistemas de controles internos.

Já, na vigência do regime militar, ocorre a promulgação da Constituição Federal de 1967. Consolida-se, por meio do seu artigo 72, a exigência pela implantação do controle interno na administração pública brasileira, limitando-se, ainda, ao Poder Executivo. Na

³ A expressão “[a qual]” foi adicionada ao texto pela falta de ligação entre as sentenças.

ocasião, foi incluída a seção VII que tratava, exclusivamente, da fiscalização financeira e orçamentária a ser exercida pelos controles externo e interno. O sistema de controle interno deveria ser mantido visando ao seguinte:

- i) criar condições para a atuação eficaz do controle externo e para assegurar regular realização da receita e despesa pública;
- ii) acompanhar a execução orçamentária, inclusive a realização dos programas, e
- iii) avaliar resultados e verificar a execução de contratos. (BRASIL, 1967a).

Nota-se, portanto, que a Constituição de 1967 também tinha como norte a questão dos controles sobre os aspectos fiscais e orçamentários. Ainda no mesmo ano foi editado o Decreto-Lei nº 200/1967, marco da primeira tentativa de implantação de uma reforma gerencial no Brasil, o qual teve um aspecto mais voltado à descentralização:

Art. 13. O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Art. 22. Haverá na estrutura de cada Ministério os seguintes órgãos centrais:

- I- Órgãos Centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro.
- II- Órgãos Centrais de direção superior.

Art. 23. Os órgãos a que se refere o item I do art. 22 têm a incumbência de assessorar diretamente o ministro de Estado e, por força de suas atribuições, em nome e sob a direção do Ministro, realizar estudos para formulação de diretrizes e desempenhar funções de planejamento, orçamento, orientação, coordenação, inspeção e controle financeiro, desdobrando-se em:

- I- Uma Secretaria Geral.
- II- Uma Inspeção Geral de Finanças.

§1º. A Secretaria Geral atua como órgão setorial de planejamento e orçamento, na forma do Título III, e será dirigida por um Secretário-Geral, o qual poderá exercer funções delegadas pelo Ministro de Estado.

§2º. A Inspeção Geral de Finanças, que será dirigida por um Inspetor-Geral, integra, como órgão setorial, os sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria, superintendendo o exercício dessas funções no âmbito do Ministério e cooperação com a Secretaria Geral no acompanhamento da execução do programa e do orçamento. (BRASIL, 1967b).

Cada Ministério era obrigado a ter uma estrutura de órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro, ainda subdividido em uma Secretaria Geral e uma Inspeção Geral. Cada chefe de órgão controlado, em nível específico, responsabilizava-se pelos controles internos implantados, ou seja, cada órgão era responsável por avaliar seus próprios controles internos administrativos e desempenhá-los da melhor forma.

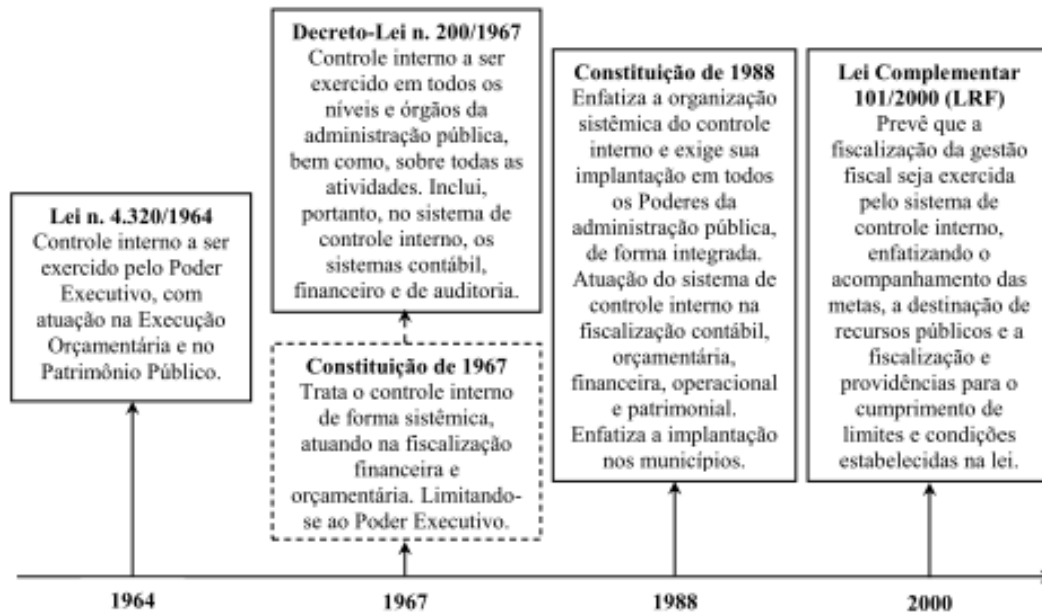
No ano 2000, mediante a forte necessidade de um ajuste fiscal, foi sancionada a Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Como era de esperar-se, o sistema de controle interno de cada Poder foi incumbido, juntamente com o Tribunal de Contas da União, em garantir que as metas de ajuste fossem cumpridas, conforme se verifica no trecho da Lei em questão:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I- atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II- limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III- medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV- providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V- destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI- cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000b).

Silva, M. M. (2009, p. 28) destaca, ainda, que a Lei de Responsabilidade Fiscal “[...] busca aprimorar os controles existentes na Administração Pública, reforçando os mecanismos de planejamento e transparência dos recursos, atribuindo aos administradores a responsabilidade pela gestão fiscal”. Dessa forma, a evolução normativa sobre a obrigatoriedade de implantação dos controles internos e suas diferenças pode ser verificada, conforme a figura 4 a seguir:

FIGURA 4 - EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL SOBRE O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA



Fonte: Roncalio (2009, p. 60).

Segundo Galdino et al. (2012, p. 152), em face da convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) expediu, para o setor público, a Resolução CFC nº 1.135/2008, a qual aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.8. Essa norma estabelece referências para o controle interno no setor público brasileiro no sentido de reduzir riscos e conferir efetividade às informações produzidas pela contabilidade a fim de colaborar com a eficácia das entidades públicas.

Nesse sentido, como suporte ao sistema de informação contábil, o conceito de controle interno vai além do controle interno contábil, já que a Resolução CFC nº 1.135/2008 classifica o controle interno em três categorias: controle interno contábil (relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade), normativo (observância da regulamentação pertinente e operacional) e operacional (ações que propiciam ao alcance dos objetivos da entidade).

Assim, segundo CFC (2008), o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: (a) a preservação do patrimônio público, (b) o controle da execução das ações que integram os programas (de governo) e (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Roncalio (2009, p. 61) aponta que, assim como as normas internacionais, a norma brasileira de controle interno para o setor público observa as diretrizes abordadas no COSO, pois as finalidades do controle interno demonstradas na Resolução remetem à observância e à execução de medidas que se preocupem com a eficiência e a eficácia das operações, com a fidedignidade e completeza das informações e com a legalidade dos atos. Além disso, verifica-se que a referida norma abrange os componentes do COSO I (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento).

Esses são os fundamentos legais e normativos, aplicáveis em caráter geral, pois cada ente da Federação deverá observá-los. Entretanto, cada um deles poderá também elaborar legislação própria em complemento àquelas mencionadas para regulamentar seus próprios controles internos.

2.7 CONTROLE INTERNO E SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Para Silva, M.M. (2009, p. 16), é possível definir a auditoria interna como um processo de trabalho voltado à avaliação da rotina administrativa, com base na verificação dos procedimentos operacionais. Nesse sentido, o trabalho do auditor interno leva em consideração o conjunto de normas e procedimentos bem como os controles criados e implantados pela entidade. Na realidade, trata-se de revisão e de avaliação do sistema de controle interno. Na visão do INTOSAI (2007, p. 65), os auditores internos fornecem, regularmente, informação sobre o funcionamento do controle interno, concentrando atenção especial na avaliação do planejamento e operacionalização do controle interno e transmitem informações sobre os pontos fortes e fracos e recomendações para o aperfeiçoamento do controle interno.

O artigo 70 da Constituição Federal de 1988 define que, entre as funções de controle interno, exercido pelo sistema de controle interno de cada Poder, estão: a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas. A finalidade da existência do sistema de controle interno em cada Poder está expressa no artigo 74 da Constituição Federal, e, conforme já verificado, basicamente são funções de avaliação e apoio.

A utilização da expressão “controle interno”, nesse contexto, deve ser interpretada de uma maneira adequada, pois, pela descrição da norma, pode-se pensar que os responsáveis pelos controles internos administrativos são os órgãos de controle interno ou mesmo externo. Entretanto, a responsabilidade primária pelos controles internos administrativos não é dos órgãos ou unidades de controle interno e de auditoria interna. Suas tarefas resumem-se em avaliar a adequação e a eficácia do controle interno das entidades públicas, além de realizar auditorias sobre a sua gestão.

Controle Interno não é sinônimo de Auditoria Interna, já que esta equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho - normalmente executado por um departamento especializado -, ao passo que o controle interno refere-se a procedimentos e a medidas organizacionais adotadas pela empresa sistematicamente. (BIO, 2008).

Nesse mesmo sentido, na visão do Tribunal de Contas da União,

[...] o termo “controle interno”, utilizado no artigo 74, § 1º da Constituição, refere-se aos órgãos de controle inseridos em determinado poder (Executivo, Legislativo e Judiciário), por isso o adjetivo “interno” é utilizado para se diferenciar do controle externo exercido pelos tribunais de contas. Já a expressão “sistema de controle interno”, utilizada nos artigos 70 e 74, é mais abrangente, englobando tanto o controle interno avaliativo (atividades exercidas pelos órgãos de controle interno) quanto o controle interno administrativo. (BRASIL, 2012a, p. 19).

Assim, o sistema de controle interno, conforme artigos 70 e 74, engloba tanto os controles internos avaliativos, que são as atividades de avaliação realizadas pelos órgãos de controles internos, quanto os controles internos administrativos, que são realizados por cada unidade da administração pública.

O Decreto nº 3.591/2000 que dispõe o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal ressalta, em seus artigos 1º e 3º, o carácter avaliativo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal,

1º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste Decreto.

3º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende o conjunto das atividades relacionadas à avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e à avaliação da gestão dos administradores públicos federais, bem como o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

§1º A avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual visa a comprovar a conformidade da sua execução;

§2º A avaliação da execução dos programas de governo visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;

§3º A avaliação da execução dos orçamentos da União visa a comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidos na legislação pertinente;

§4º A avaliação da gestão dos administradores públicos federais visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e a examinar os resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

§5º O controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União visa a aferir a sua consistência e a adequação dos controles internos. (BRASIL, 2000a).

Esse rol de atividades de avaliação é exercido pelos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, conforme artigo 8º do Decreto nº 3.591 (BRASIL, 2000a). São eles:

I-a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;

II- as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;

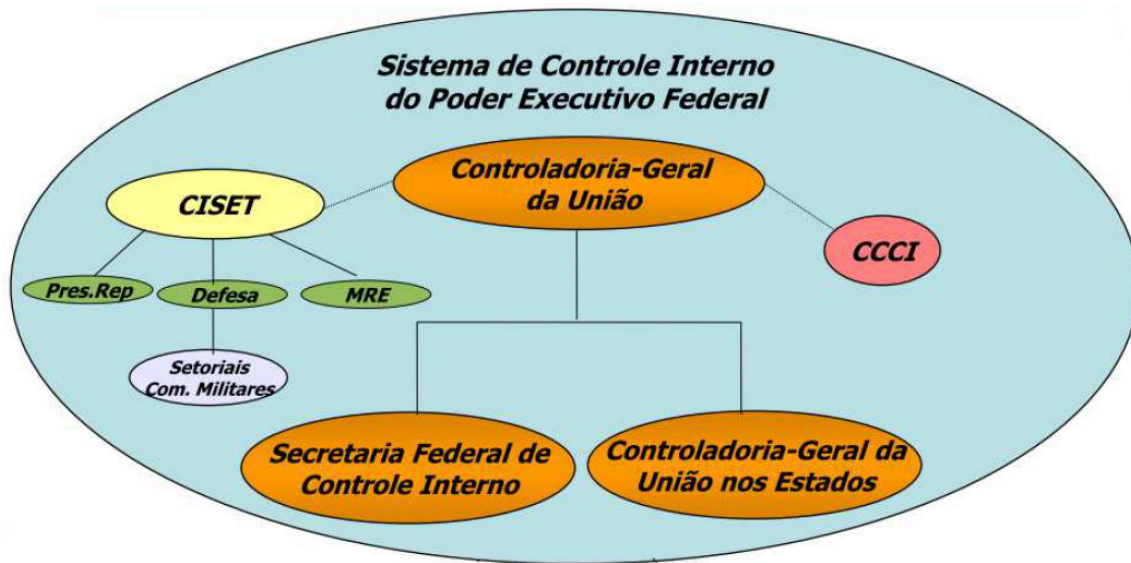
III- as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa;

§1º a Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais constantes do inciso II;

§2º as unidades regionais de controle interno exercerão as competências da Controladoria-Geral da União que lhes forem delegadas ou estabelecidas no regimento interno, nas respectivas unidades da federação, além daquelas previstas no §1º do art. 11 deste Decreto. (BRASIL, 2000a).

Compõe ainda a estrutura, conforme artigo 9º do referido Decreto, a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), órgão colegiado de função consultiva do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal pode ser resumida conforme a figura 5 a seguir:

FIGURA 5 - ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL



Fonte: Brasil (2013b).

Assim, o conjunto de atividades de avaliação e dos respectivos órgãos de controle responsáveis constitui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e não se confundem com o controle interno ou com o sistema de controle interno de cada órgão ou entidade. Estes últimos são os chamados controles internos administrativos, conforme explicita o artigo 17º do Decreto instituidor do Sistema de Controle Interno do Executivo Federal:

A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo:

- I- instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;
- II- instrumentos de controle de observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema;
- III- instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos. (BRASIL, 2000a).

Dessa forma, como destacado em Brasil (2012a),

[...] basicamente os órgãos ou unidades de controle interno e de auditoria interna, não são e não devem ser responsáveis pelos controles administrativos. Suas responsabilidades restringem-se a avaliar a adequação e a eficácia do controle interno estabelecido, implantando e mantido pela administração organizacional, bem como a realizar auditorias sobre a sua gestão. (BRASIL, 2012a, p. 17).

Por fim, entende-se, nesse contexto, que também na Administração Pública, os órgãos de controle interno devem estar vinculados diretamente ao chefe do executivo, sem subordinação a qualquer outro órgão. (SILVA, M. M., 2009).

2.7.1 DEFINIÇÕES DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

Uma das principais definições em termos de controle na Administração Pública Federal é a emanada pela Instrução Normativa SFC 1/2001 que, atualmente, define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (BRASIL, 2001, p. 67).

Pelo mesmo normativo, verifica-se que o conceito de controle interno administrativo é amplo. O item 4 da Seção III da IN SFC nº 1/2001, ao dispor sobre a avaliação dos controles internos administrativos, estabelece que esta deverá recair sobre a capacidade e a efetividade dos sistemas de controles internos administrativos – contábil, financeiro, patrimonial, de pessoal, de suprimento de bens e de serviços e operacional- das unidades da administração direta, entidades da administração indireta, projetos e programas.

O conceito de controle interno administrativo não dispõe sobre os objetivos de controle. Entretanto, no próprio tópico referente à avaliação dos controles, a IN SFC nº 1/2001 os definem como sendo: proteger os recursos das unidades e entidades, obter informações oportunas e confiáveis, promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos. Nesse sentido, a Resolução CFC nº 1.135/2008, a qual aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.8, estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.

A Resolução CFC nº 1.135/2008 vai além do conceito de controle interno contábil, já que ela estabelece mais outras duas categorias de controle interno: normativo e operacional. Embora, conforme Brasil (2012a), essa classificação seja útil para distinguir os controles mais

intrínsecos ao processo contábil, e, assim, agregar aqueles que merecem mais atenção em auditorias contábeis. Na essência, todas as categorias de controle mencionados na Resolução CFC nº 1.135/08 são administrativos, inclusive os contábeis.

A concepção do COSO I (1992), como já foi visto, tem um conceito mais amplo de Controle Interno. Alinhando-se a esse conceito de controle interno do COSO, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), cuja abordagem será vista mais adiante, define controle interno da seguinte forma:

Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- ✓ execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- ✓ cumprimento das obrigações de *accountability*;
- ✓ cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- ✓ salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007, p. 19).

Essas definições vão ao encontro do trabalho e conceito desenvolvidos pelo TCU nos últimos tempos, em especial no *Glossário de termos do controle externo*. (BRASIL, 2012b). A definição de controle interno proferida pelo órgão, já está em consonância com os entendimentos COSO/INTOSAI:

Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

I – eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;

II- integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;

III- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

IV- adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.(BRASIL, 2012b).

Na prática, o relatório de gestão a ser entregue pelos órgãos da administração pública federal, anualmente, contempla o tópico referente à avaliação dos seus controles internos por

meio de uma autoavaliação, sendo os gestores os responsáveis pelo seu preenchimento, fazendo parte do item 9, Anexo II da Decisão Normativa TCU nº 108, de 24/11/2010.

Esse item, conforme esclarece o Anexo Único da Portaria TCU nº 123, de 12 de maio de 2011, tem como objetivo demonstrar a estrutura de controles internos da Unidade Jurisdicionada, de forma a evidenciar a suficiência desses controles para garantir, com razoável segurança, a confiabilidade das informações financeiras produzidas, a obediência (*compliance*) às leis e aos regulamentos que a regem ou ao seu negócio, a salvaguarda dos seus recursos, de modo a evitar perdas, mau uso e dano e a eficácia e a eficiência de suas operações. Assim, verifica-se que o objetivo está em consonância com o conceito de controle interno proferido pelo COSO/INTOSAI e está sendo colocado em prática.

Wassally (2008, p. 54) destaca que, em relação ao conceito de controle interno emanado pela Secretaria Federal de Controle Interno e aquele proferido pelo INTOSAI, nota-se que eles apresentam semelhanças quanto aos fins a serem alcançados com a implementação dos controles internos. Todavia, na norma do SFC, não há referência explícita à ética, tal como apresentado pelo INTOSAI. De qualquer forma, subtende-se, pelas disposições referentes às fraudes e aos abusos, que, de forma explícita, a norma pátria associa os objetivos dos controles internos à conduta ética.

Verifica-se, portanto, que o conceito de controle interno para a área pública abrange tanto os controles contábeis como os administrativos, já que envolve tanto a preocupação com salvaguarda dos seus ativos e *accountability* (controles contábeis), como também com a eficiência operacional e adesão à política traçada pela administração por meio de Leis e Regulamentos e que muitos dos documentos abrangem conceitos das normas internacionais de controle interno na área pública, como é o caso do INTOSAI.

2.8 INTOSAI E O COSO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O *International Standards of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) ou, ainda, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, é uma organização não governamental, autônoma e independente. Fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora de Cuba, Emílio Fernandez Camus, a organização reúne mais de 186 membros e tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, por meio do intercâmbio de experiências entre os seus membros. (INTOSAI, 2007).

O INTOSAI possuía suas diretrizes para normas de controle interno desde 1992. Contudo, conforme INTOSAI (2007, p. 13), na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI) realizada em Seul em 2001, foi reconhecida uma forte necessidade de atualizarem-se as diretrizes de 1992, e que, para isso, deveria ser considerado o trabalho já realizado na esfera privada pelo COSO.

Para Azuma (2008, p. 96), a convergência de padrões contábeis e de auditoria é uma tendência mundial que está se expandindo do setor privado para o setor governamental. De qualquer forma, os membros do INTOSAI não são forçados a adotar os padrões internacionais das Instituições de Auditoria Superiores (ISSAI), mas, se não houver padrões domésticos de auditoria governamental, eles podem utilizá-los como modelo de forma a refletir no seu sistema legal e práticas de auditoria.

De acordo com Santana (2010, p. 46), o INTOSAI tem a concepção de que o controle não é um fato ou uma circunstância, mas uma série de ações que permeiam todas as atividades da entidade, e que, diante disso, a instituição recomenda que o controle interno seja interligado às atividades dos organismos e concebido dentro da própria estrutura organizacional, tornando-o não só mais efetivo, mas também integrante da essência da organização. Dessa forma, o INTOSAI passou a considerar as diretrizes do COSO I – Controles Internos, mas a Instituição reconhece que sua estrutura no futuro deverá contemplar os novos avanços do COSO II referente à gestão de riscos.

O aspecto da ética nas operações foi incorporado em relação ao modelo de 1992 do INTOSAI, bem como aos objetivos do controle interno, e, ainda, desde seu primeiro documento, a instituição continua não se limitando à visão tradicional de controle administrativo-financeiro e incorpora um conceito mais amplo do controle da administração, dando importância também às informações não financeiras. (INTOSAI, 2007).

As diretrizes INTOSAI, conforme relatado pela instituição, podem ser utilizadas pela administração governamental, como exemplo de um referencial de controle interno sólido tanto pelas organizações quanto pelos auditores, como uma ferramenta para avaliar o controle interno. Entretanto, verificam-se casos em que a administração pública não tem utilizado o controle interno de forma eficiente, tampouco utilizado algum modelo como referência.

Nesse sentido, Baltaci e Yilmaz (2006), em artigo publicado no sítio eletrônico do Banco Mundial, destacam que, em muitos países, os governos locais necessitam de

procedimentos de auditoria e controle. Os autores resumem as características dos sistemas de controles internos de alguns deles:

QUADRO 9 - GOVERNOS LOCAIS E OS SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS EM PAÍSES SELECIONADOS

País	Sistema de controle interno em nível local	Consequências da necessidade de controles internos
Argentina	Necessidade de instrumentos legais e falta de vontade política em melhorar os sistemas de auditoria e de controle interno.	Alto nível de endividamento nos governos locais e falhas em prover serviços públicos.
Bósnia	Necessidade de controle interno contemporâneo e sistemas de auditoria.	Medidas de salvaguarda prejudicadas contra abuso, mau uso, fraude e irregularidades, ampla corrupção, má conduta e mau uso dos recursos públicos, descontentamento público contra instituições públicas.
China	Controle de gastos ex ante e auditoria de conformidade	Problemas comuns na conformidade com leis e regulamentos, práticas tributárias ilegais.
Colômbia	Estrutura legal confusa na definição de funções e responsabilidades das agências de controle fiscal, mecanismos de controle interno ineficazes.	Negligência, corrupção, e mau uso de recursos públicos.
Índia- Estado de Karnataka	Controle e práticas de auditoria ineficientes, regras ultrapassadas, necessidade de informação acessível e tempestiva, foco em auditoria de conformidade e inadequado cumprimento dos achados da auditoria.	Frequentes casos de abuso, mau uso e fraude, irregularidades e más práticas de aquisição, necessidade de aderência às regras e procedimentos estabelecidos.
Indonésia	Controles internos e sistemas de auditoria fracos.	Operações antiéticas e antieconômicas em razão da corrupção, gerenciamento de recurso ineficiente e práticas de conluio em aquisições.
Filipinas	Ambiente de controle interno fraco, inexistência de auditoria interna, e necessidade de informação financeira tempestiva.	Necessidade de conformidade com leis, regras e regulamentos, fraude e irregularidades, e compras públicas superfaturadas.

Fonte: Baltaci e Yilmaz (2006, p. 4).

Percebe-se, portanto, uma série de falhas nos componentes do controle interno, e que uma estrutura no padrão INTOSAI poderia ajudar a melhorá-los. Atualmente, parece que os países constantes do quadro 9 perceberam a importância de melhoria nos controles internos, já que todos eles, com exceção das Filipinas, pelo menos já constam na lista de membros do INTOSAI.

Baltaci e Yilmaz (2006) esclarecem que o guia publicado pelo INTOSAI incorpora uma análise detalhada de controle interno, com definições, objetivos, ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, monitoramento, papéis e responsabilidades. Embora a adoção dele não seja obrigatória para os países membros, os padrões INTOSAI deveriam ser um guia principal para criar sistemas de controle interno em todos os níveis de governo, incluindo o governo local.

Baltaci e Yimaz (2006) enfatizam, ainda, que a falta de políticas e procedimentos referentes aos controles internos podem resultar, conforme já visto, em problemas como operações antiéticas, antieconômicas, ineficientes e ineficazes, fraco *accountability*, ações ilegais, e necessidade de medidas de salvaguarda contra desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades. De qualquer forma, ainda há uma ideia negativa em relação ao papel do controle interno, como sendo responsável pela redução da agilidade administrativa e de impedimento para que as coisas aconteçam, sendo sinônimo de fiscalização e supervisão. Entretanto, Santana (2010, p. 48) afirma que, em contraposição a essa ideia negativa, o INTOSAI, ao tratar as limitações sobre a eficácia do controle interno, ressalta que, embora um sistema de controle interno eficaz não possa oferecer uma segurança absoluta sobre o alcance dos objetivos da entidade, seu papel é reduzir a probabilidade de não alcançá-los, e que, dessa forma, o controle interno não pode transformar uma administração essencialmente ruim em uma boa administração.

A autora ainda alerta que, embora o sistema de controles internos dependa do fator humano e que esteja sujeito a erros e falhas e outros fatores que podem prejudicá-lo, isso deve ser visto como uma distorção de uma nova realidade que está surgindo no controle interno governamental mais voltado à maximização da eficiência administrativa.

2.8.1 CONTROLE INTERNO COSO E INTOSAI – DIFERENÇAS

Em relação ao controle interno INTOSAI, Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 385) enfatizam que a definição envolve vários conceitos chave. Primeiramente, controle interno é uma série de ações que permeiam as atividades da entidade e é mais efetiva quando construída dentro da infraestrutura da entidade. Em segundo lugar, o controle interno fornece os mecanismos necessários para ajudar entender os riscos no contexto de objetivos da entidade, e, finalmente, sua proposta é assegurar que estes objetivos sejam realizados, minimizando o risco de falha.

Embora as diretrizes do INTOSAI tenham seguido as disposições do COSO I, pode-se perceber algumas diferenças sobre o conceito de controle interno entre elas, conforme mostra o quadro 10 a seguir:

QUADRO 10 -COMPARATIVO –OBJETIVOS COSO E INTOSAI

CONTROLE INTERNO – COSO e INTOSAI – DIFERENÇAS	
COSO	INTOSAI
<p>Controle interno é um processo, afetado pelo corpo de diretores, gerentes e outras pessoas de uma entidade, desenvolvido para fornecer uma segurança razoável acerca da realização de seus objetivos, nas seguintes categorias:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ eficácia e eficiência das operações; ✓ confiabilidade dos relatórios financeiros; ✓ conformidade com leis e regulamentos. 	<p>Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; ✓ cumprimento das obrigações de <i>accountability</i>; ✓ cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; ✓ salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Fonte: Adaptado de COSO (1992, p. 3) e INTOSAI (2007, p. 19).

A extensão dos objetivos nas diretrizes INTOSAI é a principal diferença em relação ao COSO I. Ela não foge aos conceitos deste, apenas sofre algumas adequações. O cumprimento das obrigações de *accountability* pressupõe a entrega dos relatórios confiáveis, conforme o COSO I, dentre os quais, por exemplo, as demonstrações de cunho obrigatório para a área governamental e o destaque que fica por conta da salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano - esse sim é um objetivo que foi incluído em relação ao modelo COSO I. O fato de incluir-se a salvaguarda dos recursos como um dos objetivos ocorre por contado cuidado especial que dever ter-se com dinheiro público e sua utilização em prol do interesse público, necessitando que a sua salvaguarda seja fortalecida, bem como pelo fato da contabilização do setor estar mais voltada à parte orçamentária, e, por isso, nem sempre as entidades públicas possuem inventário de bens atualizado, o que os torna vulneráveis. (INTOSAI, 2007, p. 15).

Assim, cada linha dos componentes faz um corte transversal e projeta-se sobre cada um dos quatro objetivos gerais, como exemplo: as informações financeiras e não financeiras geradas de fontes internas e externas, que pertencem ao componente informação e comunicação, necessárias para administrar as operações, emitir relatórios e cumprir com os propósitos de *accountability* e para cumprir com a legislação aplicável. (INTOSAI, 2007, p. 31). Para Wassally (2008),

[...] um ponto específico constante dos objetivos INTOSAI refere-se aos termos “ordenada” e “ética” no objetivo relacionado às operações, considerados essenciais para o setor público que não visa apenas à eficiência e efetividade das operações, mas ao comportamento ético daqueles que administram os recursos públicos. (WASSALLY, 2008, p. 36).

Nesse ponto, verifica-se que a falta de planejamento e da ética que o permeia não são tolerados entre os objetivos do controle interno. A administração deve pautar-se em alcançar o máximo de resultado com o menor custo possível, gerando os impactos pretendidos pelas atividades executadas.

Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 381) destacam que, no setor público, o aumento do *accountability* tem se tornado uma questão mundial. Ele é tido como um meio para melhorar a eficiência, a eficácia e a economia da administração pública, e que isso significa uma mudança com a introdução dos princípios do Novo Gerenciamento Público (NPM). Ele é entendido não mais com uma mera conformidade com regras e procedimentos, mas como uma necessidade para se prestar contas aos cidadãos, em termos de como os resultados são atingidos e os recursos são usados.

No cumprimento das obrigações de *accountability*, fica nítida a questão de prestação de contas, já que as informações de cunho financeiro e não financeiro, relativas às decisões e às ações dos indivíduos que lidam com a *res* pública, devem ser disponibilizadas tanto ao público externo como ao interno. Não cabem mais ações que não possam ser de conhecimento da sociedade e fiscalizadas por ela.

Rahahelah (2011, p. 318) afirma que, em relação ao *accountability*, há concordância entre os auditores de que a aplicação de padrões internacionais o fortalece, bem como a credibilidade do escritório de auditoria da Jordânia perante a comunidade. Além disso, fortalece os esforços exercidos para melhorar a qualidade do processo de controle e de produtos constantemente. Isso ajuda, ainda, na comparação entre os relatórios emitidos pelo escritório e outros de agências de controle na Arábia e em países estrangeiros.

Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 381) ainda enfatizam que há modelo desenvolvido na Comissão Europeia chamado de Controle interno das finanças públicas, e que ele pressupõe que, se um governo necessita de maiores níveis de *accountability* e transparência, ele deveria começar pela análise do sistema de controle interno e fazer um *benchmarking* em relação aos mais relevantes padrões internacionais como aqueles proferidos pelo INTOSAI ou pelo Instituto de Auditores Internos (IIA).

Quanto ao objetivo de cumprimento de leis e de regulamentos, o INTOSAI destaca que, além da obediência a leis referentes às questões orçamentárias, administrativas e contábeis, dentre outras, deve haver ações de combate à fraude e à corrupção. Fica claro que

mais do que procedimentos de controle interno, o combate à fraude e à corrupção também passou a ser um objetivo a ser perseguido pela Administração.

Conforme já visto, o INTOSAI segue as diretrizes do modelo de controle interno COSO. Da mesma forma, com as adequações dos objetivos ao setor público, eles estão diretamente relacionados aos componentes de controle, representados por uma matriz tridimensional, em forma de cubo. A figura a seguir demonstra essa relação:

FIGURA 6 - CUBO TRIDIMENSIONAL - OBJETIVOS E COMPONENTES – INTOSAI



Fonte: INTOSAI (2007, p. 31).

Cada linha referente aos componentes faz um corte transversal e se projeta sobre cada um dos quatro objetivos gerais, como exemplo: as informações financeiras e não financeiras geradas de fontes internas e externas, que pertencem ao componente informação e comunicação, são necessárias para administrar as operações, emitir relatórios e cumprir com os propósitos de *accountability* e para cumprir com a legislação aplicável. (INTOSAI, 2007).

Serão vistos a seguir os componentes de controle interno COSO/INTOSAI com discussões referentes ao âmbito público e privado.

2.8.1.1 *Ambiente de Controle*

O nível de ambiente de controle é a base dos controles internos da entidade e tem influência significativa sobre como as atividades da organização estão estruturadas e como os riscos estão sendo avaliados. O ambiente de controle reflete toda atitude, consciência e ações

do corpo de diretores, gerentes e outras pessoas envolvidas com os controles na organização. (MOELLER, 2007). Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 326) esclarecem que “[...] o ambiente de controle dá o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham”.

Da mesma forma, Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 385) enfatizam que o ambiente de controle é a fundação para todos os componentes de controle interno, o qual fornece disciplina e estrutura, assim como o clima que influencia toda a qualidade do controle interno. Ele tem influência geral sobre a estratégia, e os objetivos são estabelecidos e as atividades de controle são estruturadas.

Os elementos do ambiente de controle INTOSAI (2007) são: integridade pessoal e profissional e os valores éticos e do quadro de pessoal, incluindo uma atitude de apoio ao controle interno, durante todo o tempo e por toda a organização; competência; filosofia da direção e seu estilo gerencial (perfil dos superiores); estrutura organizacional e políticas e práticas de recursos humanos. Tais elementos são idênticos ao COSO I. Entretanto, este ainda enfatiza o conselho de administração e comitê de auditoria, além da atribuição de autoridade e de responsabilidade. (COSO, 1992).

A integridade pessoal e profissional e valores éticos da direção e do quadro de pessoal destacam-se pela necessidade de cumprimento de um código de conduta pelos gestores e servidores aplicáveis durante todo o tempo. Os aspectos de integridade e de valores éticos devem estar contemplados na missão e nos valores das entidades públicas de forma visível ao público. (INTOSAI, 2007). Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 326) apontam que o principal executivo e outros membros da alta administração devem dar exemplo, comunicar verbalmente ou por códigos de conduta o comportamento esperado de seus empregados, fornecer orientação moral a quaisquer deles, além de reduzir incentivos e tentações que poderiam levar indivíduos a praticar atos desonestos, ilegais ou não éticos.

Segundo COSO (1992), os incentivos e tentações, simplesmente ocorrem, porque as organizações proporcionam fortes incentivos (pressão por metas irreais em curto prazo, recompensas mediante alto desempenho, cortes em planos de bônus) ou tentações (inexistência ou ineficácia de controles, alta descentralização, fraca auditoria interna, punições inapropriadas, etc.).

Hardman (1996) afirma que, em alguns países que adotam o INTOSAI, o foco da auditoria governamental tem sido ampliado para incluir a relevância dos exemplos éticos

surgidos das políticas e decisões do governo. Nesse aspecto, Silva, A. J. M. (2009, p. 52) destaca que, em entrevistas com servidores e gestores do Tribunal de Contas de Pernambuco - que serviu de base para a construção de uma avaliação da estruturação dos controles internos dos municípios do Estado de Pernambuco -, há uma preocupação com a existência de um estatuto para o servidor da esfera municipal, que pode ser instituído por lei municipal ou do próprio Estado de Pernambuco recepcionado por lei municipal, além da necessidade de um código de ética para nortear o comportamento de todos que lidam com a administração pública municipal.

Ziegenfuss (2001, p. 322) verificou junto a 299 membros da Associação Nacional de Auditores de Governo Locais (NALGA) e Associação de Auditores de Governos Locais de Virginia que a força do ambiente ético de governo é negativamente relacionada à incidência de fraude, corroborando, assim, com as recomendações do COSO a respeito da importância da estrutura de controle interno de uma organização e, principalmente, de seu ambiente de controle, com intuito de reduzir as fraudes. Além disso, a presença de um departamento legal para lidar com fraude, não é estatisticamente significativa em relação às fraudes.

Segundo Ziegenfuss (2001, p. 322), ainda que o ambiente ético dos governos locais geralmente não pode mudar rápida e facilmente, frequentemente é exigido uma concentração de esforços pela alta gerência durante vários anos antes que os resultados apareçam. Por outro lado, no âmbito privado, Maia et al. (2005, p. 63) constataram que a empresa GE adota um código de conduta denominado *Integrit*, em que estão estabelecidas as políticas de integridade, regras e penalidades de forma bem definida. Além disso, todos os funcionários e contratados recebem treinamento sobre as regras de integridade. As políticas são disponibilizadas no sítio eletrônico da própria GE Brasil e em livros distribuídos internamente, e auditorias de conformidade são realizadas frequentemente pela equipe de auditoria interna com um *ombudsperson*, sendo responsável por auxiliar e receber denúncias.

Schneider e Becker (2011, p. 5) utilizaram o modelo COSO em escolas de negócios para monitorar, avaliar e melhorar a educação ética em programas de negócios. Nesse sentido, o ambiente de controle ou cultura ética da escola é a fundação das iniciativas éticas da escola, e deve ser estabelecido no nível mais elevado da instituição.

Percebe-se que esse importante elemento do ambiente de controle é essencial para a redução de fraudes. A realização dos objetivos e uma boa estrutura de controle, conforme as diretrizes COSO/INTOSAI, é fundamental para atingi-los. Contudo, mudanças em relação aos

valores éticos parecem não ocorrer de forma tão rápida no âmbito público, exigindo-se um trabalho de longo prazo. De qualquer forma, exemplos de sucesso são verificados no âmbito privado e podem servir como referência.

Em relação à filosofia da gestão e ao estilo de operação, Souza (2007, p. 23) define que elas se referem às crenças da entidade em relação ao risco, ou como são conduzidas suas atividades. Elas refletem, também, as políticas estabelecidas pela organização, que devem estar nas atitudes do dia-a-dia da entidade.

Nesse sentido, a alta administração deve acreditar que o controle interno é importante para que os demais membros da organização sintam isso e respondam conscientemente aos controles estabelecidos. Atitudes como a instituição de uma unidade de controle interno como parte do sistema de controle interno da entidade e lembrar periodicamente aos funcionários das suas obrigações, segundo um código de conduta definido pela alta administração, fortalecem o ambiente de controle e, conseqüentemente, o controle interno. (INTOSAI, 2007, p. 35). Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 326), “[...] o comprometimento com a competência envolve a consideração, pela administração, do conhecimento e habilidades necessárias, e combinação de inteligência, treinamento e experiência que o desenvolvimento de competência exige”.

No mesmo sentido, o INTOSAI (2007) esclarece que a competência é elemento integrante do ambiente de controle e envolve as habilidades para avaliar riscos, assegurar um desempenho eficaz e eficiente e compreensão dos controles internos, além de assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente. Controles internos são operados por pessoas. Assim, para que eles sejam eficazes, é crucial que a entidade adote políticas e procedimentos de recursos humanos. (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Uma política de recursos humanos com pessoal competente e confiável é importantíssima para um controle interno eficaz, além dos métodos de contratação, capacitação, avaliação e remuneração. As decisões de contratação asseguram indivíduos com integridade, formação e experiência para a realização de tarefas, bem como a capacitação sobre o próprio serviço e ética. (INTOSAI, 2007). Para Wassally (2008, p. 57), a capacitação pode, por exemplo, aumentar a consciência dos servidores públicos sobre os objetivos dos controles internos, como também auxiliar a desenvolver as capacidades do servidor em dirimir dilemas éticos. Já a competência está relacionada às políticas e às práticas de recursos humanos que incluem contratação, orientação, capacitação, assim como educação formal,

assessoramento, consultoria, promoção, compensação e realização de ações corretivas. As ações de capacitação são essenciais para aumentar a consciência de controle interno e compreensão dos objetivos. Assim, todos na organização estão envolvidos com controle interno, com suas responsabilidades próprias e específicas. (INTOSAI, 2007).

Em relação a esses aspectos, Silva, A. J. M. (2009, p. 54), em entrevista com servidores e gestores do Tribunal de Contas de Pernambuco, constatou, junto a estes, a importância da definição das atribuições de todos os cargos efetivos, mediante lei municipal, bem como da respectiva remuneração. Foi verificada, também, a necessidade de instituição de Planos de Cargos, Carreiras e Vencimentos para todas as categorias, por meio de Lei Municipal. Entretanto, nada foi mencionado em relação à capacitação de recursos humanos.

Wassally (2008, p. 59), por sua vez, destaca que foram constatadas, em auditorias do órgão de controle interno federal, relacionadas à competência e às políticas e às práticas de recursos humanos, fragilidades no controle de servidores cedidos e a existência de unidades onde só trabalham servidores em cargos de comissão, além da constatação de um funcionário terceirizado como substituto de servidor responsável pelo suporte documental e ausência de responsável pela gestão patrimonial. Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 390) identificaram que o gerenciamento de recursos humanos nas organizações de saúde em uma cidade da Itália, segue uma lógica de motivação e *empowerment* e está no planejamento estratégico deles. A avaliação de desempenho e sistemas de incentivo parece ter um papel essencial em direcionar o comportamento das pessoas para a realização do objetivo da organização.

Os autores ainda enfatizam que o processo de recrutamento nessas organizações é realizado em conformidade com os regulamentos regional e nacional, conforme os princípios de transparência, imparcialidade, economia e celeridade nos métodos e procedimentos de seleção, e a cada ano um plano de demanda de pessoal é anexado ao plano de saúde anual e elaborado em consonância com programas e projetos contidos neste.

Dessa forma, pode-se constatar a importância de definições claras de atribuições para os cargos que compõem a administração pública, plano de carreira e vencimentos, bem como dos critérios de seleção adequados e capacitação permanente de pessoal, de forma a contribuir para o desempenho de suas atividades de uma forma profissional e responsável, com o maior zelo possível, mas, infelizmente, existem distorções, conforme demonstrado em auditoria realizada pelo órgão de controle federal brasileiro, como a desvalorização de plano de

carreira, ao dar prioridade para os cargos em comissão (sem concurso público) ou pela terceirização de outras atividades.

O apoio permanente e a preocupação relevante por parte da alta administração em relação ao controle interno são importantíssimos para os demais membros da organização pública. A administração deve mostrar independência, competência e liderança e ter a iniciativa de elaborar código de conduta que apoie os objetivos de controle, enfatizando as operações éticas. Isso faz parte da filosofia e do estilo da direção e são essenciais para um ambiente de controle. (INTOSAI, 2007).

Nesse aspecto, Silva, A. J. M. (2009, p. 55) afirma que é importante verificar se a gestão incentiva a manualização de procedimentos em algum setor, tendo em vista que o conhecimento dos processos é fundamental para o aperfeiçoamento dos diversos controles internos. A delegação de competência para o ordenamento de despesas também se destaca em relação ao estilo de filosofia e estilo da direção.

Por sua vez, em auditorias realizadas pelo órgão de controle interno federal, Wassally (2008, p. 58) aponta que, em relação à integridade do pessoal e do perfil dos supervisores ou direção, foi constatado favorecimento de parentes de autoridades locais na aplicação de recursos de programa de habitação, dispensa de licitação na contratação de serviços de consultoria e assessoria pedagógica junto a parceiros, direcionamento em processo licitatório, concessão de diárias para dirigentes em finais de semana e feriados nas cidades de origem dos beneficiários, sem comprovação dos motivos das viagens, dentre outras irregularidades.

Assim, percebe-se que a padronização de procedimentos e a delegação de competência são citadas como filosofia ou estilo gerencial, além do exemplo de comportamento da administração. Entretanto, conforme será visto a seguir, os dois primeiros, dentro do conceito INTOSAI, parecem mais em consonância com a estrutura organizacional e não com o “estilo gerencial”. De qualquer forma, verifica-se que, muitas vezes, ainda com resquícios do patrimonialismo, o interesse pessoal faz-se presente em detrimento do interesse público, conforme as práticas identificadas em auditoria.

Faz parte da estrutura organizacional a definição de autoridade e de responsabilidade, delegação de autoridade e obrigação de prestar contas (*accountability*) e formas apropriadas de fazê-la, bem como uma estrutura com uma unidade de controle interno independente que possa se reportar diretamente à autoridade máxima da organização. (INTOSAI, 2007, p. 36).

Para Silva, A. J. M. (2009), a necessidade da estrutura da prefeitura estar formalizada por meio de lei municipal, bem como da necessidade dessa estrutura formal estar materializada na estrutura real, além da importância de um sistema de controle interno estar formalizado por meio de lei municipal e de contemplar uma unidade central de controle interno com atuação de fato.

Assim, verifica-se a necessidade de estruturar a organização, o que pressupõe definições de autoridade e delegação de competência. Dessa forma, parece estar em consonância com a estruturação da avaliação de controles internos utilizada por Silva, A. J. M. (2009), bem como em relação à criação de um sistema de controle interno. Contudo, não parece ter sido dada ênfase pelos auditores do TCE/PE a questão do *accountability*.

Wassally (2008, p. 81) destaca, ainda, que a manutenção de uma unidade de auditoria interna depende da estrutura da organização, e que, quando os benefícios de mantê-la superam seus custos, o COSO e o INTOSAI recomendam a implementação de uma unidade de auditoria somente.

2.8.1.2 Avaliação de Riscos

O foco da avaliação de riscos no COSO I é a habilidade da empresa em realizar seus objetivos que podem estar em risco devido a uma variedade de fatores externos e internos. Uma empresa deveria ter um processo para avaliar os riscos potenciais que podem impactar a concretização de vários objetivos. Esse componente é chamado de avaliação de riscos no COSO I, enquanto que no COSO II é chamado de resposta ao risco. (MOELLER, 2007).

A avaliação de risco deve ser um processo permanente, de forma a identificar e analisar o novo cenário, bem como as oportunidades e riscos (ciclo de avaliação de risco), tendo em vista que as condições governamentais, econômicas, industriais, regulatórias e operacionais mudam constantemente. Assim, o controle interno deve ser adaptado para lidar com os novos riscos. (INTOSAI, 2007).

Oliveira e Linhares (2007, p. 167) esclarecem que “[...] a existência de objetivos e metas é condição fundamental para a existência dos controles internos. Depois de estabelecidos os objetivos, devem ser identificados os riscos que ameaçam seu cumprimento e tomadas as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados”.

Wassally (2008) afirma que, nas definições do INTOSAI, observa-se uma associação dos controles internos com o gerenciamento de risco, ou seja, uma condução dos riscos dentro do apetite ao risco que a entidade assume, de modo que seja obtido um nível razoável de segurança com respeito ao alcance dos objetivos da entidade. Além disso, a administração deve reconhecer a existência de riscos inerentes às atividades da organização e aos fatores que estão fora do seu controle, mas que podem afetar a realização dos objetivos da entidade.

Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 386) destacam que a avaliação de risco deve ser um processo interativo e contínuo que implica identificar e analisar riscos relevantes para a realização dos objetivos da entidade e determinar respostas adequadas. Ela implica em identificação de risco, avaliação e apetite a riscos, e o desenvolvimento de respostas. Esse processo tem um papel chave na seleção de atividades de controle adequadas a serem desempenhadas.

Segundo Moeller (2007, p. 166), no processo de avaliação de risco COSO I, não é necessário um formal exercício de avaliação de risco quantitativo, como ocorre no COSO II. Deve haver um mínimo de entendimento do processo de avaliação de riscos para uma entidade. A avaliação de risco do COSO I deve ser um processo orientado para o futuro, desempenhado em todos os níveis e virtualmente em todas as atividades dentro da empresa. O COSO I descreve a avaliação de risco em um processo de três passos:

- ✓ estimar a significância do risco;
- ✓ avaliar a probabilidade ou frequência da ocorrência do risco;
- ✓ considerar como o risco deve ser gerenciado e avaliar quais ações devem ser tomadas.

No mesmo sentido, segundo Barragan (2005, p. 86), ao se identificar os riscos, é importante mensurá-los, mesmo que qualitativamente, definindo-se seu impacto, sua frequência e sua probabilidade de ocorrência.

Cada entidade depara-se com uma variedade de riscos internos e externos que devem ser avaliados. A pré-condição para a avaliação de risco é estabelecer objetivos ligados a diferentes níveis e consistentes internamente. A avaliação de riscos é a identificação e a análise dos riscos relevantes para a realização dos objetivos, formando a base para determinar como os riscos devem ser gerenciados. Como as condições operacionais, regulatórias,

industriais e econômicas continuarão a mudar, mecanismos são necessários para identificar e lidar com os riscos associados à mudança. (COSO, 1992).

No âmbito público, segundo Ionescu (2011, p. 804), o INTOSAI sustenta que entidades que ativamente identificam e gerenciam riscos têm maior probabilidade de estarem mais preparadas para responder rapidamente quando as coisas vão mal e sobre mudanças em geral.

É possível verificar as etapas desse processo de avaliação de riscos no âmbito público, conforme o quadro a seguir (INTOSAI, 2007):

QUADRO 11 - RESUMO – PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

Processo para a avaliação de riscos relevantes para o alcance dos objetivos	
Identificação do risco	Desempenho em risco em razão de fatores internos ou externos. Identificação dos riscos-chave para dirigir esforços de mensuração e atribuir responsabilidade para a gestão desses riscos. Inclui todos os riscos, inclusive de fraude e corrupção (risco abrangente), deve ser contínuo e repetitivo. Ferramentas utilizadas na identificação de risco: revisão de riscos e autoavaliação de riscos.
Mensuração do risco	Avaliação do risco por meio de enquadramento para estabelecer categorias de riscos, geralmente (alto, médio, baixo) de forma a saber onde adotar uma ação e qual o seu grau de prioridade - por exemplo, para situações de maior impacto e probabilidade de ocorrência.
Avaliação da tolerância ao risco	Quantidade de risco que a entidade está disposta a assumir antes de implementar uma ação. Riscos inerentes (sem implementar ações) e residuais (após implementação da ações) devem ser considerados.
Desenvolvimento de respostas	Após estabelecer um perfil de risco, a organização pode considerar as respostas apropriadas, podendo os riscos serem transferidos, tolerados ou eliminados. Manter o risco sob controle, com respostas apropriadamente escolhidas e proporcionais.

Fonte: Adaptado de INTOSAI (2007, p. 38-43).

Os mapas de risco e os respectivos controles devem ser regularmente revisados e reconsiderados para assegurar que o perfil de risco continue a ser válido e as respostas apropriadas e proporcionais, e que os controles para mitigá-los continuem sendo efetivos à medida que os riscos se modificam ao longo do tempo. (INTOSAI, 2007, p. 43).

A avaliação de riscos no âmbito público parece ir ao encontro de Barragan (2005) e Moeller (2007), já que ela, conforme INTOSAI (2007) está mais voltada aos aspectos qualitativos e menos aos quantitativos.

Maia et al. (2005, p. 63), em relação à avaliação de riscos na empresa GE, especificamente na área contábil, verificou que esta toma diversas decisões para minimizar os riscos de registros das transações em que são estabelecidos procedimentos padronizados denominados *General Account Procedures* (GAP - Procedimentos Gerais de Contabilidade),

baseados nas regras do USGAAP (princípios contábeis norte-americanos). Tais procedimentos são divulgados na intranet e abrangem conceitos e utilização de cada conta, bem como procedimentos gerais de registro e de regras para as demonstrações anuais. Além disso, a empresa, com o intuito de diminuir riscos e exposição às contingências legais e fiscais, estabelece que os procedimentos financeiros e contábeis devem respeitar e seguir os padrões determinados pela legislação local e pelos órgãos reguladores nacionais e internacionais.

Galdino et al. (2012, p. 162) constatou, por meio de uma abordagem qualitativa, que a Controladoria Geral de um município do norte do Brasil cumpre a característica do vínculo institucional direto ao chefe do Poder Executivo e atende a diretriz da auditoria governamental prévia, contrariando estudo anterior de que o controle interno brasileiro está focado em atividades a posteriori. Assim, tal prática possibilita a redução de riscos e permite a agregação de valores às instituições públicas.

Silva, A. J. M. (2009, p. 59) destaca que os servidores e os gestores do Tribunal de Contas de Pernambuco consideram importante que as prefeituras elaborem o anexo de riscos fiscais na LDO, juntamente com outro documento em que demonstrem conhecer as consequências dos referidos riscos fiscais, caso eles se concretizem, bem como a fixação na LOA da reserva de contingência. Silva, A. J. M. (2009, p. 59) aponta, ainda, que aqueles entendem que a avaliação de riscos ainda é incipiente no setor público de um modo geral, notadamente nos municípios, por ser matéria recente que está aos poucos sendo apropriada, e que, no estágio atual, a avaliação de riscos para os municípios deveria recair prioritariamente no estabelecimento de objetivos, que, historicamente, têm apresentado fragilidades.

Tal entendimento parece confirmar-se, já que Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 391) verificaram, no contexto do setor de saúde Italiano, a consistência entre os elementos do INTOSAI e as regras de controle interno adotadas por esse setor. Os autores concluíram que ela ocorre em relação aos conceitos. Contudo, o modelo de controle do setor público italiano aparece como formalista e está parcialmente implementado, apresentando uma dicotomia com o modelo de controle do setor de saúde quando não leva em conta o gerenciamento de risco.

Embora pareça incipiente a avaliação de risco, conforme mencionado, a gestão de riscos deve ser incentivada no serviço público para que as entidades tenham maiores chances de atingir seus objetivos, passando por todas as suas etapas: identificação, mensuração,

mesmo que de forma qualitativa, estabelecendo-se graus de risco, avaliações de forma a verificar a tolerância a eles, bem como desenvolvendo respostas para mantê-los sob controle.

O conceito de risco, bem como os fundamentos da avaliação de riscos, como a identificação dos riscos e o processo de sua análise, que envolve: estimativa de risco; avaliação de probabilidade de ocorrência e a consideração de como o risco deve ser gerenciado (avaliação de ações a serem tomadas), já foram objeto de maior análise no tópico 2.3 desta dissertação referente à gestão e à avaliação de riscos, os quais estão em maior consonância com o modelo do COSO II.

2.8.1.3 Atividades de controle ou procedimentos de controle

Os procedimentos de controle, como são chamados nas diretrizes INTOSAI, são correspondentes às atividades de controle do COSO I. Eles se referem às políticas e às ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade, devendo funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, ter custo adequado, serem abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos objetivos de controle. Sua existência deve estender-se por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. (INTOSAI, 2007).

Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 386) explicam que eles ocorrem através da organização em todos os níveis e funções, e incluem um alcance de atividades muito diversas como: autorização e procedimentos de aprovação, reconciliações, revisões de desempenho de operações, revisões de operações, processos e atividades. Adicionalmente, uma parte integral da maioria das atividades de controle são aquelas relativas à tecnologia da informação.

Segundo Ionescu (2011, p. 804), dentre os procedimentos, os controles gerais que são a estrutura, as políticas e os procedimentos que são aplicados para todos ou um amplo segmento dos sistemas de informação da entidade, os quais ajudam assegurar uma operação adequada. Aplicações de controles podem ser categorizadas por tipos de objetivos de controle, incluindo se as transações e informações são autorizadas, completas, precisas e válidas.

Nesse sentido, os procedimentos de controle do INTOSAI estão em consonância com o COSO I, destacando-se a avaliação de desempenho operacional em termos de eficiência e de eficácia das operações, a avaliação dos processos, os procedimentos e as atividades, além da supervisão que tem um enfoque na exigência de prestação de contas por todos os

servidores, mas com a responsabilidade de bem orientá-los, acompanhá-los e capacitá-los. O INTOSAI ressalta que deve haver um equilíbrio entre a prevenção e a detecção, devendo ser este último um complemento ao primeiro para o alcance dos objetivos das entidades. Os procedimentos são classificados entre preventivos (controle prévio) e detectivos (controle posterior) e preventivos e detectivos, como mostra o quadro 12 que segue:

QUADRO 12 -PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Procedimento	Significado	Tipo
Procedimentos de autorização e aprovação	Os funcionários agem de acordo com as diretrizes e dentro das limitações estabelecidas pela administração ou pela legislação (conformidade com autorizações).	P
Segregação de funções	As obrigações devem estar sistematicamente atribuídas a um certo número de indivíduos, para assegurar a realização de revisões e avaliações efetivas. O conluio é uma situação que pode comprometer a sua efetividade e a rotatividade de funcionários pode auxiliar a assegurar que não apenas uma pessoa seja responsável por todos os aspectos de uma transação ou eventos, por um período de tempo excessivo.	P
Controles de acesso a recursos e registros	O acesso a recursos ou registros deve ser limitado a indivíduos autorizados que sejam responsáveis pela sua guarda e/ou utilização. A responsabilidade pela guarda se evidencia pela existência de recibos, inventários ou outros registros, outorgando a guarda e registrando as suas transferências.	P
Verificações	As transações e os eventos significativos devem ser verificados antes e depois de ocorrerem, como, por exemplo, em termos de quantidade e preços de produtos entregues.	D
Conciliações	Registros são conciliados com os documentos apropriados de forma periódica, por exemplo, registros contábeis conciliados com os extratos bancários correspondentes.	D
Avaliação de desempenho operacional	O desempenho é analisado de forma periódica, mediante a avaliação da eficácia e da eficiência. Se a partir da avaliação for indicado que os resultados não alcançam os objetivos ou padrões estabelecidos, os processos e as atividades devem ser revisados.	D
Avaliação das operações, processos e atividades	Necessitam que sejam periodicamente avaliados para assegurar que cumpram os regulamentos, políticas, procedimentos em vigor ou outros requisitos.	P e D
Supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação)	Compreende a comunicação clara das funções, responsabilidades e obrigação de prestar contas atribuídas a cada membro da equipe, revisão sistemática de cada membro, aprovação do trabalho em seus momentos críticos, para assegurar que se desenvolva de acordo com o requerido. Fornece, ainda, aos funcionários, orientação e capacitação necessárias para assegurar que erros, desperdícios e procedimentos incorretos sejam minimizados e que as diretrizes sejam compreendidas e cumpridas.	P e D

Fonte: Adaptado de INTOSAI (2007, p. 44-48).

Esses são procedimentos mais comuns de controle e não são exaustivos. Para a eficácia deles, são necessárias ações corretivas como complemento. Não se pode esquecer que esses procedimentos devem estar integrados aos outros quatro componentes do controle interno. (INTOSAI, 2007).

Boynton, Jonhson e Kell (2002, p. 331) segregam os controles de processamento de informação em controles gerais e controle de aplicativos. O primeiro refere-se ao ambiente de tecnologia da informação e todas as atividades. Sua finalidade é controlar o desenvolvimento e as alterações de programas e a operação de computadores, bem como assegurar acesso a programas e dados. O segundo é desenhado para fornecer segurança razoável para que o departamento de tecnologia da informação realize adequadamente o registro, processamento e relato de dados de cada aplicativo. Esses procedimentos são mencionados no COSO I. O INTOSAI também segregava uma seção especial somente destinada aos procedimentos de controle da tecnologia da informação, o qual é dividido da mesma forma: entre controles gerais e controle de aplicativos.

Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 386) apontam que faz parte da maioria das atividades de controle àquelas relacionadas à tecnologia da informação e que sua efetividade poderia fornecer à administração uma segurança razoável da integridade, tempestividade e validade dos dados processados. Nesse sentido, Silva, A. J. M. (2009, p. 60) afirma que as principais preocupações dos servidores e dos gestores do TCE/PE, em relação às atividades de controle, recaem sobre os principais subsistemas administrativos que compõem o sistema de controle interno das prefeituras, tais como: Contabilidade e Finanças, Administração de Recursos Humanos, Compras, Licitações e Contratos, Patrimônio e Obras.

Porto (2012, p. 75), por sua vez, percebe que a cultura de planejamento com o objetivo específico de otimizar o programa de aquisição da unidade do comando da aeronáutica brasileiro não se encontra totalmente implantada nas unidades gestoras pesquisadas, dificultando ações de controle interno - em particular aquelas relacionadas ao componente de controle interno “procedimento de controle”, conforme o INTOSAI.

Wassally (2008, p. 81) destaca que analistas e técnicos do órgão de controle federal consideram relevantes as atividades de controle sobre o acesso a ativos e documentos, bem como a avaliação periódica de desempenho. No entanto, uma boa parte dos entrevistados considera essa atividade irrelevante ou pouco relevante, o que contraria as diretrizes constantes dos documentos do COSO, INTOSAI e a literatura geral relacionada aos controles internos.

Em relação às atividades de controle no âmbito privado, a empresa GE Brasil, por exemplo, conforme pesquisa realizada por Maia et al. (2005, p. 63), mapeia todos os processos operacionais (contas a receber, contas a pagar, aprovações, etc.) por meio de

fluxogramas, em que são demonstradas as linhas de responsabilidade de todos os envolvidos nos processos. Outra grande preocupação da empresa ocorre, segundo Maia et al. (2005, p. 63), com a segurança de informações dos sistemas de informática utilizados. Assim, a área de tecnologia da informação determina os controles de acessos de acordo com o perfil de usuários. Além disso, projetos de conscientização e importância sobre a segurança dos dados são desenvolvidos para que todos os usuários possam colaborar com a diminuição desse tipo de risco.

Percebe-se, portanto, que os procedimentos de controle mais rotineiros e aqueles relacionados à tecnologia da informação são essenciais, sendo estes últimos fontes de preocupação maior pelos administradores da iniciativa privada e pública e pelos órgãos de controle. A avaliação periódica de desempenho é destacada de forma negativa no âmbito público, já que uma parcela de técnicos e analistas do órgão de controle federal ainda despreza sua importância.

Para Souza (2007, p. 49), cada entidade é única na sua complexidade, história, cultura, dentre outras características que afetam as atividades de controle, pois mesmo que duas organizações tenham objetivos idênticos e apresentem decisões semelhantes sobre como atingi-los, suas atividades de controle tendem a ser diferentes. Por fim, as atividades de controle, conforme verificado, visam assegurar e evitar que desvios aconteçam na consecução dos objetivos das entidades.

2.8.1.4 *Informação e Comunicação*

A informação confiável deve ser registrada de imediato e classificada adequadamente. E será relevante quando identificada, armazenada e comunicada de uma forma e em determinado prazo que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades (comunicação tempestiva às pessoas adequadas). (INTOSAI, 2007).

Maia et al. (2005, p. 58) afirmam que a informação e a comunicação fornecem suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, em um formato e uma estrutura de tempo que permita que estes executem suas atividades de controle com eficácia. O processo também poderia percorrer o caminho inverso, partindo dos níveis mais baixos da companhia para a administração e para o Conselho de

Administração, transmitindo as informações sobre os resultados, as deficiências e as questões geradas.

A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, para isso ela deve ser apropriada (existência da informação necessária), tempestiva (disponível quando necessitar), atual (versão mais recente), precisa (correta) e acessível (pode ser obtida facilmente pelos interessados). (INTOSAI, 2007). Bio (2008, p. 178) enfatiza, ainda, que “[...] muitas informações no dia-a-dia das empresas, não correspondem integralmente às necessidades, sendo, portanto, de qualidade insatisfatória, total ou parcialmente”.

Dessa forma, percebe-se que as informações estão muito relacionadas ao fator qualidade, que, para Bio (2008, p. 178), são caracterizadas por serem:

- ✓ Comparativas: comparam os planos com a sua execução. Quando isso não for viável, é melhor alguma forma de comparação que possa ao menos refletir tendências;
- ✓ Confiáveis: informações completamente distorcidas podem ser mais prejudiciais do que a falta completa de informações. O usuário precisa acreditar na informação para sentir-se seguro ao decidir;
- ✓ Geradas em tempo hábil: de nada adianta do ponto de vista de controle que o Gerente de Marketing seja informado tardiamente que o plano de vendas não foi atingido. Assim, uma informação para avaliar resultados reais deve estar tão próxima do acontecimento quanto for possível, para que haja tempo para efetuar as correções cabíveis no planejamento ou na execução;
- ✓ De nível de detalhe adequado: As informações devem aparecer em um nível de pormenores adequado ao nível do usuário, sem apresentar nada de irrelevante para o usuário e tampouco em um grau de síntese excessivo com relação ao seu interesse;
- ✓ Por exceção: informar “exceção” significa ressaltar o que é relevante, destacar as exceções.

No âmbito público, a informação é essencial para todos os objetivos do controle interno, como, por exemplo, para o cumprimento de obrigações de *accountability* por meio do

desenvolvimento e da manutenção de informações financeiras e não-financeiras confiáveis e relevantes, disponibilizadas por meio de relatórios imparciais e oportunos, além de atingir os objetivos de regularidade, ética, economia, eficácia e eficiência das operações. (INTOSAI, 2007).

Os controles internos COSO têm uma ampla abordagem ao conceito de sistemas da informação e reconhecem a importância dos sistemas automatizados, mas destacam que os sistemas de informações podem ser, também, manuais. Quaisquer desses sistemas podem ser formais ou informais. Conversas regulares com fornecedores ou clientes podem ser fontes extremamente importantes de informações, sendo do tipo informal. As empresas deveriam ter sistemas de informações para ouvir as solicitações ou reclamações dos clientes e direcioná-las para a pessoa correta. (MOELLER, 2007).

Barragan (2005, p. 96) enfatiza que “[...] não existe um modelo padrão de sistema de informações, pois cada empresa, dependendo de sua estrutura organizacional, tamanho, ramo de atividade, entre outras características, vai desenvolver um modelo adequado às suas necessidades e dificuldades”. Nesse sentido, segundo Bio (2008, p. 168), um sistema de informação comprometido com as necessidades de gestão produz informações de qualidade. Para assegurar uma operação eficiente e tomada de decisões eficazes, apoia-se em políticas que levam ao alcance dos objetivos de maneira direta, simples e eficiente, além de assegurar racionalidade administrativa, por meio de dispositivos de controle interno para garantir a confiabilidade das informações de saída e a proteção das transações/ativos controlados pelo sistema.

Esses sistemas ajudam a assegurar a qualidade da informação, realizar atividades e responsabilidades de controle interno e monitorá-las de forma efetiva e eficiente. O sistema de controle interno, assim como todas as transações e eventos significativos, deveria ser completamente e claramente documentado, de forma a incluir a identificação da estrutura e as políticas da organização, suas categorias de operações e os objetivos e procedimentos de controle relacionados. (IONESCU, 2011). Para Davis e Blaschek (2006),

[...] um eficiente e eficaz controle baseado no gerenciamento de riscos depende da relevância e oportunidade dos dados a serem captados no ambiente, sob pena do seu custo ser superior à perda decorrente da consumação do risco controlado. Embora os benefícios proporcionados pela TIC (Tecnologia da Informação e Comunicação) dependam do comportamento ético da alta administração, há necessidade de seu suporte para se captar informações no ambiente e disponibilizá-las quase em tempo real. (DAVIS; BLASCHEK, 2006, p. 12).

Não basta a geração de informações úteis e ordenadas, elas precisam chegar de forma eficiente e inteligível para seus destinatários. Moraes (2003, p. 64) alerta que, para dar suporte à transmissão de conhecimento na empresa, é fundamental a estruturação do processo de comunicação, já que a necessidade de compartilhar conhecimento gera a necessidade de intensificar os processos de comunicações nas organizações.

Maia et al. (2005, p. 65) esclarecem que as pessoas devem ser comunicadas de forma clara e objetiva para que a comunicação seja efetiva, de forma que os envolvidos entendam suas responsabilidades e seu papel dentro dos sistema de controle interno, bem como o relacionamento e a consequência do próprio trabalho com os de outras pessoas. Dessa forma, Rego (1986, p. 104) destaca que a comunicação deve ser vista como um investimento e não como uma despesa. Ela é de extrema importância para assegurar a eficácia das políticas de recursos humanos nas organizações, bem como para o planejamento estratégico, pois dá a este o vigor e a consistência necessários para a sobrevivência, a expansão e a diversificação empresariais. Além disso, ela é um meio para gerar consentimento e legitimar-se como poder, ao lado do poder remuneratório, coercitivo e normativo.

Para que a comunicação seja “eficaz”, ela deve fluir para baixo, para cima e através da organização, por todos os componentes e pela estrutura inteira. Também não se pode esquecer que ela precisa também ser eficaz em relação aos entes externos, já que estes podem fornecer insumos que têm impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos. (INTOSAI, 2007). Para Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 389), “[...] a administração deve claramente comunicar aos seus funcionários seus papéis e responsabilidades que afetam e dão suporte aos componentes do sistema de controle interno”.

Para isso, além de a administração demandar informações sobre desempenho, desenvolvimento, riscos e funcionamento do controle interno e outras temas e eventos relevantes, da mesma forma ela precisa manter seu corpo técnico bem informado, fornecer *feedback* e orientações quando necessárias. A comunicação relacionada às expectativas de conduta, incluídas as orientações claras a respeito da filosofia e do enfoque do controle interno da entidade, bem como a relacionada à delegação de competência, precisa ser efetiva. (INTOSAI, 2007).

Barragan (2005, p. 97) afirma que, além da preocupação com a comunicação interna, os gestores precisam cuidar da comunicação externa, já que a empresa é um sistema aberto, que influencia e é influenciada pelos seus clientes, fornecedores, concorrentes, dentre outros.

Por isso, deve possuir canais de comunicação apropriados, que facilitem o processo e estejam orientados segundo os padrões éticos estabelecidos.

Moeller (2007) aponta que esse relacionamento (comunicação externa) deveria ir além das funções de relações públicas que as empresas frequentemente utilizam para falar de si mesmas, e similarmente do canal interno. As informações externas deveriam fluir nos dois sentidos e serem relevantes para as necessidades dos *stakeholders*, para que eles possam entender melhor a empresa e os desafios que elas enfrentam.

Ainda, segundo Moeller (2007), outras características da comunicação externa também podem ser destacadas, tais quais:

- ✓ Risco de transmitir mensagem inadequada para seus empregados, por conta de apresentação de relatórios otimistas, quando a situação é inversa;
- ✓ Necessidade de criar mecanismos para receber mensagens referentes às reclamações em geral de clientes como meio importante de identificar problemas operacionais e de controle, e dar tratamento adequado a elas;
- ✓ Abrir comunicação de duas vias com os *stakeholders*, como possibilidade de alertar a empresa para problemas potenciais ou permitir a sua discussão e solução.

Souza (2007, p. 55) afirma que as formas de comunicação podem ser: manuais de políticas, memorandos, e-mails, jornais internos, mensagens via rede e por vídeo, e que, no caso das informações transmitidas oralmente, o tom de voz e a linguagem utilizada devem enfatizar o que está sendo dito.

Quanto à importância da comunicação nos controles internos, pode-se destacar Schneider e Becker (2011, p. 12) que utilizaram o modelo COSO em escolas de negócios para monitorar, avaliar e melhorar a educação ética em programas de negócios. Nesse sentido, as expectativas de comportamento ético provavelmente não seriam cumpridas se elas não fossem regularmente comunicadas a todas as partes.

Ainda no âmbito privado, Maia et al. (2005, p. 65) relatam que a General Electric Brasil disponibiliza na intranet todas as políticas e procedimentos (financeiros, despesas de viagem, reembolsos, cursos e treinamentos, etc.), e, quando há atualização de determinada

política, o *controller*, ou gerente responsável, envia as respectivas alterações por e-mail para que todos os funcionários sejam conscientizados.

Moraes (2003, p. 63), em pesquisa realizada sobre controles internos no Banco do Brasil, observou que, em relação aos aspectos relacionados à informação, à comunicação e ao monitoramento, a instituição gera relatórios de autoavaliação com os problemas identificados e os monitoram, via sistema, para acompanhar e comprovar a sua solução.

Em relação aos aspectos de informação e comunicação no setor público, Silva, A. J. M. (2009, p. 69) enfatiza que a divulgação dos diversos planos de relatórios gerenciais com informação sobre o alcance das metas e dos objetivos das unidades administrativas ou programas, a instituição de um canal de comunicação que possibilite aos servidores a apresentação de sugestões, críticas e denúncias, a adequação da estrutura de informática com a disponibilização de acesso à Internet e à utilização do correio eletrônico institucional, a interligação de equipamentos de informática por rede interna, a criação de sítio eletrônico da prefeitura, foram citados pelos servidores e gestores do Tribunal de Contas de Pernambuco como medidas para a melhoria da informação e comunicação das prefeituras. No entanto, os resultados encontrados na prática foram irrisórios quanto à adequação nesses padrões, uma vez que as prefeituras analisadas mostraram um baixo nível de estruturação.

Por outro lado, nesse mesmo aspecto, Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 391) apontam que o organograma das organizações de saúde de uma cidade da Itália prevê a Divisão de comunicação como um membro da alta administração com a tarefa de integrar as atividades de comunicação interna e externa. Os escritórios específicos dessas Divisões são instalados na sede dos hospitais e nas filiais, fornecendo informações aos cidadãos - em muitos casos, monitorando a qualidade dos serviços do ponto de vista dos cidadãos para tomarem iniciativas no sentido de superarem qualquer falha e melhorar os serviços prestados.

A Divisão de comunicação também é responsável por informar a equipe sobre as políticas estratégicas determinadas pela alta administração, para incrementar o nível consciência, envolvimento, motivação e responsabilidade em relação às metas da organização. Assim, as ferramentas principais usadas para isso são as caixas de e-mails corporativos e uma área no website com acesso restrito.

Problemas em relação à geração de informação também são destacados, como, por exemplo, em relação ao escritório de auditoria da Jordânia na aplicação do padrão INTOSAI, onde não se constatou, nos relatórios de auditoria, observações e notas sobre o ambiente de

controle, tampouco sobre o controle da tecnologia da informação. Além disso, a ausência de determinações legislativas e a falta de estímulo para o desenvolvimento e a comunicação no idioma inglês são apontadas como dificuldades enfrentadas pelos auditores para implantação dos padrões INTOSAI. (RAHAHELAH, 2011). Já Porto (2012, p. 74) afirma que a falta de tempestividade na entrega dos relatórios de gestão aos órgãos de controle responsáveis pela análise das informações expõe falhas nos componentes de controle interno, “ambiente de controle” e “informação e comunicação”, conforme prescritos pelo INTOSAI.

Wassally (2008, p. 69) detectou que as principais inconsistências nos relatórios de auditoria do órgão de controle federal em relação à informação e à comunicação estavam relacionadas à ausência e à inconsistência de diversos documentos formais referentes a vários assuntos, como a estrutura organizacional, manuais de procedimento, dentre outros. Em relação à comunicação, os auditores analisaram a efetividade dos sistemas de atendimento ao público via telefone, em dois ministérios, sendo recomendado, em um deles, estabelecerem-se normas, objetivos e metas, atribuições, competências por unidade, controles e indicadores de avaliação de serviços. Por fim, na maioria dos relatórios, constam informações sobre a missão institucional do órgão.

A efetividade dos controles internos não pode prescindir desse componente, especialmente quanto aos objetivos de *accountability* da administração pública. Sistemas de informação avançados e canais de comunicação efetivos são essenciais para isso. A alta administração, representada pela cúpula da administração pública, tem um papel fundamental nesse processo, de forma a desenvolver uma cultura adequada e estimular a alimentação do sistema, gerando e divulgando informações tempestivas a servidores e à sociedade.

2.8.1.5 Monitoramento

O monitoramento é definido como um procedimento que fornece informação sobre o funcionamento adequado dos controles durante todo o tempo. Caso ele não seja adequado é possível que a fraqueza do controle interno não seja notada e corrigida até que seja realizada uma completa avaliação. (AVELLANET, 2009).

Segundo Boynton, Jonhson e Kell (2002, p. 344), o monitoramento é composto por “[...] processos executados por pessoal adequado que periodicamente avaliam a qualidade dos controles internos e inclui a avaliação do desenho e da operação, bem como se a operação está

se realizando conforme o planejado e se modificada para atender a novas condições”. O processo de monitoramento somente termina quando são adotadas ações que corrijam as deficiências identificadas, produzam melhorias ou demonstrem que os achados e as recomendações não comprometem a ação gerencial. (INTOSAI, 2007).

Busca-se, portanto, por meio do monitoramento, assegurar que os controles internos funcionem como o previsto e que sejam modificados adequadamente de acordo com as circunstâncias, além de avaliar se o cumprimento da missão da entidade, os objetivos gerais do controle interno (*accountability*, obediência às leis e aos regulamentos, salvaguarda de recursos e realização de operações) estão sendo alcançados. (INTOSAI, 2007). Os sistemas de controle interno necessitam ser monitorados por um processo que avalie a qualidade de seu desempenho durante todo o tempo, realizado por meio de atividades de monitoramento contínuo, avaliações pontuais ou por meio da combinação de ambas. (COSO, 1992).

O monitoramento contínuo ocorre no curso das operações e inclui a gestão regular e atividades de supervisão, e outras ações pessoais realizadas no desempenho dessas atribuições. Já o escopo e a frequência de avaliações pontuais (em separado) dependerá, primeiramente, da avaliação de riscos e da efetividade dos procedimentos de monitoramento contínuo. As deficiências de controle interno devem ser informadas para cima, e com assuntos mais sérios sendo informados para a gerência superior e o conselho administrativo. (COSO, 1992).

Para Barragan (2005, p. 99) um processo de monitoramento pode e deve envolver ainda:

- ✓ Obtenção de evidências de que o sistema de controles internos está funcionando;
- ✓ Comparação dos montantes registrados nos sistemas contábeis com os ativos físicos;
- ✓ Atendimento ou resposta às recomendações com relação aos controles, realizadas pelos auditores internos e externos;
- ✓ Informação à administração sobre a efetividade de um sistema de controles internos;
- ✓ Questionamento periódico, aos funcionários, sobre o entendimento e a concordância com o código de ética e as normas internas e externas.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 344) apontam que o monitoramento inclui, ainda, *inputs* originários de fontes internas, tais como administração e auditoria interna e fontes externas como clientes, fornecedores, agências reguladoras e auditores externos.

O COSO ainda sugere que pode ser útil dar uma rápida verificada de tempos em tempos na efetividade dos controles internos por meio de avaliações em separado. A frequência e a natureza dessas revisões especiais dependerão da natureza da empresa e a significância do risco que ela deverá controlar. (MOELLER, 2007). Para Souza (2007, p. 59), normalmente as avaliações em separado concentram-se em partes específicas do gerenciamento de risco, e a decisão de realizar uma avaliação total pode vir de mudanças nas estratégias principais ou na gerência superior, grandes aquisições ou vendas, alterações significativas nas condições econômicas ou políticas ou mudanças significativas nas operações ou nos métodos de processamento de informações.

Avellanet (2009, p. 4) afirma que as avaliações em separado, as quais especificamente abordem o componente de monitoramento, poderiam ser conduzidas por pessoas da auditoria interna. E mais do que criar um programa de auditoria para avaliação do monitoramento, a forma mais eficiente de conseguir começá-lo seria por meio da incorporação de subgrupos de programas de auditoria já existentes que abordam o monitoramento dos controles.

Controles detectivos juntamente com mudanças na documentação de auditoria que representam as atividades de monitoramento teriam maior probabilidade de se juntarem dentro de um programa de auditoria para avaliações em separado. Nesse sentido, os controles detectivos podem ser bons indicadores para a gerência de que os processos dentro da organização mudaram. Por sua vez, essas mudanças de processos são bons indicadores de que a documentação e os controles internos relacionados também mudaram. (AVELLANET, 2009).

Os controles internos COSO também enfatizam que essas avaliações podem ser desempenhadas pela gerência por meio de autoavaliações. Estas podem indicar problemas em potencial e fazer com que a gerência operacional implemente ações corretivas. (MOELLER, 2007). Para Barragan (2005, p. 100), a autoavaliação permite assegurar maior atenção aos controles relacionados com os objetivos do negócio, melhorar a capacidade de detecção e monitoramento dos riscos e o entendimento das responsabilidades, reduzindo os custos e, conseqüentemente, levando todos ao autocontrole.

Conforme COSO (1992), o autoavaliador dos controles deveria, primeiramente, desenvolver um entendimento sobre o desenho do sistema, identificar seus controles, testá-los, e então tirar conclusões com base nos resultados. Esse é realmente um processo de auditoria interna.

Nesse sentido, Silva, A. J. M. (2009, p. 70) constatou que, em relação ao monitoramento, a designação formal de um setor ou servidor para a realização de auditorias internas periódicas e a regulamentação da realização de auditorias internas, por meio da elaboração de normas específicas, foram mencionados pelos funcionários e pelos gestores do Tribunal de Contas de Pernambuco como necessidades das prefeituras. Entretanto, o componente de monitoramento praticamente não existe nas prefeituras analisadas.

Para Wassally (2008, p. 70), o monitoramento pode ser realizado pela unidade de auditoria interna, pelas entidades de fiscalização superior, por órgão responsável pelo controle interno ou por auditores contratados pela entidade e inclui políticas e procedimentos que buscam garantir que os achados de auditoria serão tratados adequados e oportunamente. Porto (2012, p. 72) destaca, ainda, que a auditoria interna é utilizada rotineiramente nas organizações militares como ferramenta de monitoramento de controle interno.

Wassally (2008), entretanto, aponta que os achados de auditorias dos órgãos de controle federais não são tratados de forma adequada, já que constatou que, em 21 relatórios analisados, somente 27% deles foram atendidas plenamente as determinações e/ou recomendações dos órgãos de controle. Em relação aos demais, não foram adotadas as providências necessárias à plena correção das deficiências encontradas, e que ainda em 100% deles não houve o atendimento de pelo menos uma recomendação efetuada pela CGU, bem como em 67% deles há alguma determinação exarada pelo TCU.

Consoante Davis e Blaschek (2006), os órgãos de controle não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correção. Assim, constata-se que, de forma correta, algumas instituições como as organizações militares possuem uma auditoria interna que de forma rotineira realiza o monitoramento de seus controles, assumindo a responsabilidade que a administração de cada órgão tem em relação aos seus controles internos administrativos em sentido amplo e desempenhando um monitoramento contínuo. Contudo, no âmbito federal, os órgãos de controle periodicamente realizam a avaliação desses

controles, independente da unidade de auditoria interna em cada órgão. De qualquer forma, em muitos casos, mesmo após as determinações ou recomendações realizados por estes, não há um atendimento mais célere para cumpri-los (WASSALLY, 2008). Além disso, ainda assim, muitas vezes não são identificadas as causas que levam a ineficiências nos controles, focando-se mais nos aspectos formais e legais.

2.8.1.6 Limitações do controle interno

Qualquer sistema por melhor que seja é desenvolvido por pessoas. Dessa forma, o comportamento delas tem influência direta no bom funcionamento dos controles internos e, conseqüentemente, eventuais desvios por parte daquelas terão reflexos nestes. Para Barragan (2005, p. 101), embora seja sempre esperado que uma entidade com bons controles internos gere maior valor do que sem eles, não existe sistema de controles internos capaz de eliminar por completo a ocorrência de erros, fraudes e desvios, garantindo que todos os objetivos planejados pela organização sejam atingidos. Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 322) destacam que não importa quão bem os controles internos sejam operados, eles podem apenas fornecer segurança razoável quanto aos objetivos de uma entidade.

Migliavacca (2004, p. 25) esclarece que, mesmo bons controles internos, são condição *sine qua non* para minimizar a possibilidade de fraudes. Para o autor, a tendência atual do *empowerment* (delegação cada vez maior da responsabilidade da tomada de decisões para os níveis hierárquicos da base) vem reforçar a necessidade de bons controles internos em qualquer estrutura organizacional, pois junto com a delegação de responsabilidade deve haver controles adequados. Apesar da impressão de que um bom sistema de controle interno é garantia absoluta contra desvios, eles apenas previnem ou minimizam os riscos de erros e irregularidades, mas, por si só, não são capazes de evitar tais ocorrências. (ATTIE, 2007).

Segundo COSO (1992), as principais limitações referentes ao controle interno referem-se a erros de julgamento, a falhas, ao “atropelamento” pela administração, ao conluio e ao custo versus benefícios. Os erros de julgamento, segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 322), referem-se ao julgamento pobre, ocasionalmente exercido pela administração e outras pessoas ao tomarem decisões empresariais ou realizar tarefas rotineiras, em razão de informações inadequadas, de restrições de tempo ou outros motivos. Por outro lado, ainda de acordo com os autores, as falhas podem ocorrer quando pessoas não entendem as instruções corretamente ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço. Mudanças

temporárias ou permanentes de pessoal ou em sistemas ou procedimentos também podem contribuir.

Attie (2007, p. 200) agrega os conceitos de erros e falhas em um único grupo de erros de atos não intencionais que podem ser por interpretação errônea, omissão pela falta de aplicação de um procedimento prescrito nas normas em vigor e decorrentes de má aplicação de uma norma ou procedimento. Dessa forma, podem ocorrer diversas situações na empresa que não são intencionais e que podem interferir diretamente na eficiência dos controles internos. O reforço dos componentes do controle interno pode até minimizar quando, por exemplo, a empresa divulga manuais com padrões a serem seguidos, de forma a evitar erros de julgamento, mas que, por distração ou omissão, não são seguidos.

Conluio, segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 323), ocorre quando indivíduos agem conjuntamente, quando, por exemplo, um empregado que realiza importante atividade de controle e outro empregado, um cliente ou um fornecedor, perpetram e escondem uma fraude de tal forma que ela não seja detectada por controles internos.

Nesse aspecto prevalecem os atos intencionais. Assim, segundo Migliavacca (2004, p. 24), alguns fatores contribuem para a ocorrência das fraudes nas instituições, conforme o quadro 13 a seguir:

QUADRO 13 - FATORES DE CONTRIBUIÇÃO PARA A OCORRÊNCIA DE FRAUDES

Fatores de contribuição para a ocorrência de fraudes		
Integridade Moral	Pressões Circunstanciais	Oportunidade
Contra dolo e a má-fé não há controle interno que resista. A formação moral do indivíduo é um dos mais importantes fatores preventivos contra a fraude. Nas profundezas do coração humano moram os princípios morais que guiam durante sua existência.	A pressão das necessidades materiais e a fraqueza de caráter abrem espaço para a inveja, a cobiça, a conseqüente tentação e, finalmente, a capitulação do indivíduo em efetuar a ação criminosa.	A existência de condições propícias traz a tentação ao indivíduo de caráter fraco e sob pressões, que daí sucumbe e pratica o ato lesivo.

Fonte: Adaptado de Migliavacca (2004, p. 24).

Os desvios referentes aos aspectos de moral e caráter, infelizmente são péssimos para um bom controle interno. Tentativas de minimizar os atos praticados por conta desses aspectos podem ser estimuladas - conforme já visto, nos aspectos de ambiente de controle, como o desenvolvimento de códigos de conduta e atividades de controle para acompanhar à adequação a eles. Para Barragan (2005, p. 104), a minimização dessas ocorrências pode ocorrer por meio de rodízio de empregados do mesmo nível funcional, possibilitando inovações e impossibilitando a formação de vínculos que ameacem os controles. Pode-se,

também, evitar a contratação de pessoas que possuam algum vínculo e que trabalhem em atividades que possam facilitar a ocorrência de fraudes e credenciar os fornecedores ou outros colaboradores externos, para diminuir a ocorrência de desvios ocasionados por eventos externos.

O “atropelamento” pela administração ocorre, segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 323), quando a administração “passa por cima” de procedimentos ou de políticas estabelecidos, com objetivos ilegítimos, tais como ganho pessoal, melhor apresentação de algum ou alguns parâmetros da posição financeira de uma entidade. Para Barragan (2005, p. 104), essa falta de responsabilidade por parte de alguns gestores é um problema sério da cultura de controles. O zelo pela conformidade e pela adequação aos controles deve ser defendido principalmente pelo alto nível empresarial, que devem evitar a execução de atividades em desacordo com as políticas e os procedimentos estabelecidos, principalmente porque eles ocupam cargos de alta confiança.

Por fim, a última limitação é que o custo de implantação dos controles internos não pode superar os benefícios deles decorrentes. Para Barragan,

[...] a mensuração dessa relação é subjetiva e difícil de ser elaborada, conseqüentemente, a administração deverá considerar as estimativas dos impactos e das frequências que as possíveis perdas oferecem para a empresa, devido à falta desses controles, e comparar com os benefícios que a implementação e o aprimoramento destes podem proporcionar à empresa. (BARRAGAN, 2005, p. 102).

Nesse sentido, a empresa precisa tentar quantificar quais são os resultados que estão sendo gerados com toda a estrutura existente para mitigarem-se os riscos, e se os objetivos planejados estão em decorrência disso sendo alcançados. Caso isso não seja considerado, podem-se ter controles internos que não sejam vantajosos, em termos de retorno para a empresa.

2.8.1.7 Papéis e responsabilidades

As funções e as responsabilidades em relação ao controle interno são muito variadas dentro de uma organização. Cada um dentro de seu papel é responsável pelo seu funcionamento como um todo. Para uma melhor visualização dessa responsabilidade e de outros envolvidos no processo de controle interno, pode-se observar o quadro 14 seguir.

QUADRO 14 - CONTROLES INTERNOS – FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES

Função	Responsabilidade no contexto do controle interno
Executivos	Responsáveis diretos por todas as atividades de uma organização, incluindo o planejamento, a implementação, a supervisão do funcionamento adequado, a manutenção e a documentação do sistema de controle interno (responsabilidade primária pelos controles internos). Responsabilidades variam em razão da sua função e das características da organização.
Auditores Internos	Examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações e, portanto, desempenham um papel importante em um sistema de controle interno eficaz. A responsabilidade primeira pelos controles internos é dos executivos e não do auditor interno.
Demais funcionários	Todos os membros da equipe exercem um papel na execução do controle e devem ser responsáveis por relatar problemas operacionais, descumprimento do código de conduta ou de violações da política da organização.
Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs)	Fortalecem e apoiam a implantação do controle interno eficaz na administração pública. A avaliação do controle interno é essencial para as auditorias de conformidade, contábeis e operacionais das EFSs. Elas transmitem seus achados e recomendações aos <i>stakeholders</i> interessados.
Auditores Externos	Auditam determinadas organizações governamentais em alguns países. Eles e sua equipe de profissionais devem fornecer orientações e recomendações sobre o controle interno.
Legisladores e reguladores	Estabelecem regras e diretrizes relacionadas ao controle interno. Eles devem contribuir para o entendimento comum do controle interno.
Outros Parceiros	Interagem com a organização (beneficiários, fornecedores, entre outros) e fornecem informações relacionadas ao alcance dos objetivos.

Fonte: Adaptado de INTOSAI (2007, p. 63-64).

Para INTOSAI (2007, p. 64), o controle interno é primariamente efetuado pelos *stakeholders* internos da entidade, incluindo o corpo gerencial, os auditores internos e demais funcionários. Contudo, as ações de *stakeholders* externos também impactam o sistema de controle interno. Wassally (2008, p. 40) lembra, ainda, que, para o INTOSAI, os *stakeholders* externos (Entidades Fiscalizadoras Superiores, Auditores Externos, Legisladores e Reguladores e outros parceiros como beneficiários e fornecedores) desempenham um papel importante no processo de controle interno, mas não possuem nenhuma responsabilidade pela concepção, pela implementação, pela manutenção, pelo funcionamento ou pela documentação do sistema de controle interno.

Especificamente, em relação às Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), Galdino et al. (2012, p. 155) destaca que elas são representadas, em sua maioria, pelos Tribunais de Contas que exercem o controle externo. Todavia, existem EFS que são controladorias, as quais exercem o controle interno, vinculadas ao Poder Executivo - como é o caso da Controladoria Geral da República da Bolívia, Chile e Paraguai. Seus preceitos são voltados à auditoria governamental, independentemente de serem auditorias externas ou internas.

No caso do Brasil, a entidade vinculada ao INTOSAI é o Tribunal de Contas da União, cujo papel de fortalecer e apoiar a implantação do controle interno eficaz na administração pública vem sendo exercido, conforme Portaria TCU nº 160, ao estabelecer, no seu planejamento estratégico, a intensificação de ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e dos controles internos da Administração Pública. (BRASIL, 2010b).

Quanto à Auditoria Interna, conforme já visto no artigo 17º do Decreto instituidor do Sistema de Controle Interno do Executivo Federal, ele esclarece:

A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo:

IV- instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;

V- instrumentos de controle de observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema;

VI- instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos. (BRASIL, 2000a).

Assim, no âmbito federal, independentemente do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, do qual a Controladoria Geral da União faz parte e é responsável pela avaliação dos controles internos em âmbito federal, não se pode eliminar ou prejudicar os controles próprios criados no âmbito da administração pública federal, nem o controle administrativo inerente a cada chefia. Isso vai ao encontro do achado de Porto (2012) em relação às auditorias internas realizadas na estrutura das organizações militares.

Entretanto, a relação custo-benefício é fator limitante do controle interno. Para Wassally (2008, p. 36), os gestores públicos ao implementarem os controles internos precisam entender claramente os objetivos a serem alcançados. Caso contrário, pode-se implementar controles internos excessivos que afetarão negativamente as operações, repercutindo em atrasos ou insatisfação, reprimindo a criatividade dos funcionários ou a capacidade de solucionar problemas, prejudicando a qualidade dos serviços prestados à sociedade.

Assim, as funções e as responsabilidades em relação aos controles internos dentro do âmbito público são muito variadas. Entretanto, todos devem ter o intuito de acompanhar e aperfeiçoar os controles internos para que toda a administração pública se beneficie e consiga cumprir suas missões e objetivos.

2.9 TIPOS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 943) esclarecem que a auditoria pública abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais. Para Araújo (2007, p. 74), no âmbito da auditoria pública brasileira, há duas áreas em que se expressam modelos diferentes de auditoria: a Fiscal e a Governamental. A Auditoria Fiscal refere-se às preocupações do Estado com a receita pública, por meio de arrecadação, sobretudo relativa a tributos. A Auditoria Governamental relacionada à aplicação dos recursos auferidos- despesa. Roncalio (2009) destaca que

[...] na auditoria governamental, interna ou externa, o monitoramento dos sistemas de contabilidade e de controle interno objetivam, também, verificar se os mesmos são adequados e corretamente executados nas organizações públicas, primando pela conformidade com as leis e normas, eficácia e eficiência das operações e, conseqüentemente, das aplicações de recursos e fidedignidade e transparência das informações. (RONCALIO, 2009, p. 56).

Segundo as Normas de Auditoria do governo dos Estados Unidos emitidas pelo GAO (2005), as auditorias dividem-se em duas: auditorias contábeis e operacionais. O objetivo das Auditorias contábeis, segundo GAO (2005, p. 42-43) é assegurar, principalmente, se as demonstrações contábeis estão apresentadas, razoavelmente, em todos os aspectos materiais, em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, ou conforme outro princípio geral de contabilidade que não seja os PCGA. Outros objetivos das auditorias contábeis, com distintos níveis de segurança e distintos escopos do trabalho, podem incluir: (a) apresentar relatórios especiais sobre elementos, contas ou lançamentos específicos de uma demonstração contábil; (b) revisar as demonstrações contábeis interinas; (c) emitir carta a investidores ou a outras partes interessadas; (d) apresentar relatórios sobre o desempenho de organizações prestadoras de serviço; e (e) auditar o cumprimento de regulamentos relativos a gastos de concessões federais e outra assistência financeira governamental em conjunção com- ou como subproduto de- uma auditoria contábil.

A Auditoria operacional, segundo o GAO (2005, p. 45-46), implica em exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais. As auditorias operacionais proporcionam informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar os processos de tomada de

decisões por parte dos encarregados de dirigir ou iniciar as ações corretivas e melhorar a *accountability* perante o público.

As Auditorias Operacionais abrangem uma ampla variedade de objetivos, inclusive os relativos à avaliação da efetividade e dos resultados de um programa; à economia e à eficiência; ao controle interno (controle administrativo que abrange todos os aspectos das operações de uma organização: programáticos, contábeis e conformidade); ao cumprimento das exigências legais ou de uma índole; e aos objetivos relativos a apresentar análises prospectivas, orientações ou informações sumárias. Esse tipo de auditoria pode ser de amplo escopo ou de escopo restrito de trabalho e são aplicadas mediante variadas metodologias, implicando distintos níveis de análise, investigação ou avaliação; e, geralmente, apresentam achados, conclusões e recomendações, gerando como resultado um relatório.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 944) evidenciam que as Normas de Auditoria Pública (*Government Auditing Standards*) definem que auditoria de desempenho é um exame objetivo e sistemático de evidências que permitam avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função pública, para fornecimento de informações que melhorem a responsabilização pública e facilitem a tomada de decisão pelas partes responsáveis pela supervisão ou deflagração de medidas corretivas.

Para GAO (2005, p. 48), os objetivos de uma auditoria de controle interno se relacionam com os planos, métodos e procedimentos utilizados pela Administração para cumprir sua missão, seus objetivos e suas metas. O controle interno inclui processos e procedimentos para planejar, organizar, dirigir e controlar as operações de um programa, assim como o sistema utilizado para medir, informar e supervisionar o desempenho de um programa. Os exemplos de objetivos de auditoria relativos ao controle interno incluem avaliar o grau em que o controle interno do programa assegura, de forma razoável, que:

- a) a missão, os objetivos e as metas de uma organização sejam cumpridos de forma eficiente e efetiva;
- b) os recursos sejam utilizados em conformidade com as exigências legais, regulamentares e de outras naturezas;
- c) os recursos sejam protegidos contra aquisições, utilizações ou distribuições não autorizadas;

- d) a informação administrativa e os relatórios públicos produzidos, assim como as medições de desempenho, sejam completos, exatos e consistentes para respaldar o desempenho e o processo de tomada de decisões;
- e) a segurança dos sistemas de informação computadorizada evite e detecte, oportunamente, qualquer acesso não autorizado; e
- f) o planejamento de contingências para os sistemas de informação garanta respaldo essencial para evitar interrupções indesejáveis das suas atividades e funções.

Verifica-se que a avaliação dos controles internos é um dos focos da auditoria operacional, principalmente na ótica das Normas de Auditoria Governamental dos Estados Unidos. Conforme destaca Silva, M.M. (2009, p. 71), as normas editadas para a auditoria no Brasil, restringem-se ao setor privado. Assim, o próprio Tribunal de Contas da União recomendou a observância pelos demais Tribunais de Contas, no que couber, das Normas de Auditoria da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

O INTOSAI (1995) apresenta algumas classificações de auditorias:

- ✓ Auditoria de otimização de recursos: é a auditoria da economia, eficiência e eficácia com que a entidade auditada utiliza seus recursos no desempenho de suas atribuições;
- ✓ Auditoria de regularidade: O exame da regularidade financeira das entidades obrigadas a prestar contas, envolvendo o exame e a avaliação dos registros contábeis e pareceres sobre as demonstrações financeiras, o exame da regularidade financeira da administração pública como um todo, a verificação dos sistemas e transações financeiras, incluindo uma análise da conformidade às leis e aos regulamentos aplicáveis, o exame dos controles internos e das funções internas de auditoria, a verificação da probidade e da propriedade das decisões administrativas tomadas pelos dirigentes da entidade auditada e as informações sobre quaisquer outros assuntos relacionados à auditoria ou dela derivados que a EFS considere que devam ser revelados.

Cabe esclarecer, nesse ponto, para que não haja confusão, que a auditoria operacional pode apresentar outras nomenclaturas, como auditoria de gestão, auditoria de desempenho ou de resultados ou auditoria de otimização de recursos. (SILVA, M. M., 2009).

Segundo as normas de auditoria operacional INTOSAI (2005, p. 15), o escopo de atuação da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade e as operacionais ou de gestão, e a auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo determinar:

- a) se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- b) se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle de desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e
- c) a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e à avaliação dos resultados alcançados em relação àqueles pretendidos.

Nesse sentido, Dittenhofer (2001, p. 441) destaca que umas das áreas da atividade da auditoria de desempenho que é seguida da auditoria do setor privado é a revisão dos controles internos. Essa revisão pode ser ainda mais importante no governo por conta da predominância de estatutos e de regulamentos que são descritivos dos resultados esperados, mas que não explicitam os métodos que devem ser usados para realizá-los, especialmente quanto aos controles internos que deveriam proteger o governo. Dessa forma, conforme INTOSAI (2005, p. 16), a Auditoria de gestão deve dispor de ampla seleção de métodos de investigação e avaliação e atuar a partir de uma base de conhecimentos muito distinta daquela da auditoria tradicional.

Nesse escopo, portanto, também está a avaliação dos controles internos, já que, conforme INTOSAI (2005, p. 26), uma das tarefas específicas do auditor de gestão consiste em observar se a responsabilidade dos ministérios e órgãos em garantir a implantação das medidas apropriadas de controle interno está sendo desempenhada corretamente.

Para GAO (2005, p. 39), o estudo e a avaliação do controle interno devem ser realizados de acordo com o tipo de auditoria. No caso da auditoria financeira, o estudo e a avaliação devem recair principalmente sobre os controles existentes para proteger bens e recursos e para garantir a exatidão e a integridade dos registros contábeis. No caso da auditoria de cumprimento legal, o estudo e a avaliação devem recair sobre os controles que auxiliam a administração a cumprir leis e regulamentos. No caso da auditoria de otimização de recursos, devem recair sobre os controles que ajudam a entidade auditada a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente e eficaz, assegurando a observância da orientação política da administração e fornecendo informações financeiras e administrativas oportunas e confiáveis. Ainda para o GAO (2005, p. 40), a extensão do estudo e da avaliação do controle interno depende dos objetivos da auditoria e do grau de confiabilidade pretendido. O caráter distinto da auditoria operacional não deve ser considerado, evidentemente, como um argumento que prejudique a colaboração entre os dois tipos de auditoria.

Em pesquisa realizada na Suécia, verificou-se uma predominância da auditoria de conformidade nas atividades do Escritório Nacional de Auditoria da Suécia (SNAO), sendo proposto, após a avaliação de diversos tipos de auditorias, um foco muito mais forte sobre os três “Es” (Eficiência, Eficácia e Economicidade) em futuras auditorias. (GRÖUNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011).

Galdino et al. (2009, p. 163), em pesquisa realizada na Controladoria Geral de um município do Norte do Brasil, verificou que as auditorias governamentais, no âmbito de suas atividades de controle interno, realiza auditorias operacionais, indicando um bom *follow-up* da gestão pública e contribuindo para a gestão econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos. Nota-se, portanto, que a realização de auditorias operacionais ou de gestão é uma tendência na administração pública. Seu foco maior está na eficácia, na eficiência e na economicidade na administração de recursos.

2.10 CONTRIBUIÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO PARA A AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Inicialmente, cabe destacar que o Tribunal de Contas da União é um órgão de auditoria externa. Conforme Silva, M. M.,

[...] uma auditoria externa tem por finalidade precípua a emissão de um parecer final sobre as contas da instituição, enquanto a auditoria interna cuida da revisão e

avaliação do sistema de controle interno tão somente, lembrando-se que no âmbito do controle interno não há adoção de medidas punitivas. (SILVA, M. M. 2009, p. 34).

Ainda, segundo Silva, M. M. (2009, p. 35), o auditor externo não tem nenhum vínculo com a entidade auditada e, por esse motivo, tem mais independência no relacionamento com as unidades e também na realização de seus trabalhos. Nesse sentido, é importante destacar o que está previsto na Constituição Federal do Brasil (1988) a respeito do controle externo:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]. (BRASIL, 1988).

Entres as competências definidas para o Tribunal de Contas da União, está o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos, conforme inciso II do próprio artigo 71. Cabe enfatizar, conforme Instrução Normativa nº 63/2010, algumas observações sobre as instruções referentes à prestação de contas pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

- ✓ A prestação de contas dos gestores públicos deve conter elementos e demonstrativos que evidenciem a regular aplicação dos recursos públicos.
- ✓ Há necessidade de integrar, no exame e julgamento das contas dos gestores, o controle da conformidade e do desempenho da gestão, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública. (BRASIL, 2010b).

Dessa forma, conforme inciso I da IN ° 63/2010 Brasil (2010b), o Tribunal de Contas da União realiza o processo de contas, como órgão de controle externo, destinado a avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas, nos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei nº 8.443/92 (BRASIL, 1992), com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos diretamente ou indiretamente.

Isso posto, a Corte de Contas Brasileira vem mudando um pouco o enfoque de suas auditorias, no intuito, por exemplo, de auxiliar na melhoria dos controles internos. Assim, esforços têm sido empreendidos na tentativa de contribuir para a melhoria da gestão e do desempenho da Administração Pública, pois tanto a gestão de riscos como os controles internos fazem parte do Plano Estratégico do órgão para o quinquênio 2011-2015.

Intensificar ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e de controles internos da Administração Pública.

Os órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem, por força constitucional, implantar, manter, monitorar e revisar controles internos institucionais, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Garantir o correto funcionamento dos controles internos da Administração Pública Federal, de modo a minimizar os riscos de não cumprimento de políticas e programas governamentais, é condição essencial para se garantir a eficiência, a eficácia, a economicidade, a transparência e a efetividade da atuação do Estado. Dessa forma, compete ao TCU intensificar as ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e dos controles da Administração Pública. (BRASIL, 2011b).

Conforme já destacado à página 21 deste trabalho, o TCU, visando contribuir para o aperfeiçoamento dos controles internos das entidades da administração pública federal, passou a exigir, por meio da Decisão Normativa TCU nº 107/2010 e das outras que se seguiram nos anos posteriores, que os Relatórios de Gestão (RG) trouxessem informações a respeito da estrutura de controles internos das unidades avaliadas. Para tais documentos, percebe-se que foram abordados os cinco componentes de controle interno COSO/INTOSAI. (BRASIL, 2010a).

Esses relatórios devem ser submetidos à auditoria de gestão e às demais providências a cargo do respectivo órgão de controle interno, conforme define a Instrução Normativa nº 63. (BRASIL, 2010b).

Por fim, a contribuição do Tribunal de Contas da União está em procurar auxiliar a administração na busca da eficiência, eficácia e efetividade de sua gestão. Novas ferramentas estão sendo utilizadas, como é o caso de submeter os gestores, na ocasião das prestações de contas a uma autoavaliação de seus controles internos, com base na metodologia COSO/INTOSAI, integrando-os aos relatórios gestão, peça obrigatória na prestação de contas anual.

A avaliação de controles internos por meio de auditoria de desempenho não é encargo do Tribunal de Contas da União, conforme fica claro em instrução normativa proferida por este. Os órgãos de auditoria interna e a própria Controladoria Geral da União são os que devem atentar-se para as respostas referentes às estruturas de controles internos dos órgãos submetidos à prestação de contas anual, de forma a verificar se elas estão contribuindo para que os órgãos públicos cumpram seus objetivos e atinjam os resultados esperados.

2.11 ESTUDOS ANTERIORES

No mesmo contexto deste trabalho, há alguns estudos que constataram práticas de controles internos mais voltados à conformidade e aos aspectos legais na administração pública: Wassally (2009); Araújo (2007); Gröunlund, Svårdsten e Öhman (2011); Reginato, Nonnis e Pavan (2011); Davis e Blaschek (2006); Bortone e Méndez Rojas (2010). E outros em que foram encontradas boas práticas mais focadas em resultados: Santana (2010); Vieira (2009); Porto (2011); Maia et al. (2006).

No âmbito privado, Maia et al. (2006) confirmaram que a utilização de um sistema de controle interno nos padrões internacionais na empresa GE reflete na melhoria da sua eficiência e da sua eficácia operacional e um crescimento no seu nível de excelência corporativa. Outros estudos no âmbito privado ainda enfatizam aspectos voltados ao gerenciamento de riscos como ponto chave no alcance de resultados pelas empresas. São eles: Ehrentreich (2009); Guimarães, Parisi e Pereira (2006); Souza (2007); Crawford e Stein (2004); Moraes (2003).

Assim, são apresentados a seguir os principais achados referentes aos controles internos no âmbito público e privado.

2.11.1 ESTUDOS ANTERIORES - SETOR PÚBLICO

Soares (2010, p. 119) verificou como as estruturas e os procedimentos de controle interno são utilizados e percebidos pela administração municipal na região da Associação de Municípios do Médio Vale do Itajaí. (AMMVI). Segundo Soares (2010, p. 120), em relação às características das estruturas do controle interno dos municípios que compõem a região da

AMMVI, concluiu-se que os municípios pesquisados necessitam dispor de mais atenção na composição do controle interno, principalmente em termos de material humano e de treinamento de pessoal.

Soares (2010, p. 121) concluiu que não há um ambiente favorável por parte da alta administração e pelos demais setores; entretanto, é perceptível o interesse dos controladores pela busca de um controle interno atuante, pautado pela ética, atuando com compromisso técnico. Denota-se, ainda, que estes esperam respaldo dos superiores e que procuram gerar informações a serem efetivamente utilizadas nas decisões relacionadas à gestão municipal. Dessa forma, Soares (2010, p. 121) destaca que o controle interno é percebido no âmbito municipal apenas como uma obrigação legal e não como uma ferramenta de auxílio à administração municipal.

Araújo (2007) desenvolveu trabalho que teve por escopo investigar a percepção dos auditores internos das Instituições de Ensino Federal (IFEs), vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU), no tocante a identificar como os referidos auditores têm percebido a atuação do referido órgão central do sistema de controle interno, com a perspectiva de contribuir para o aperfeiçoamento do referido ambiente de controle. Para isso, foi aplicado um questionário com 26 questões.

Araújo (2007, p. 129) concluiu que na percepção dos auditores internos, contadores e não contadores, das IFEs, vinculadas ao Ministério da Educação, a atuação da Controladoria Geral da União tem contribuído para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno. No entanto, as mesmas percepções apontaram para existência de falhas no processo de cooperação e integração do referido órgão central de controle no relacionamento com as respectivas unidades de auditoria, e, no que concerne ao foco dos trabalhos de auditoria executados pela CGU, estes foram percebidos como sendo mais formais que gerenciais não focados nas atividades finalísticas das IFEs.

Para Vieira (2009, p. 70), a gestão pública tem evoluído através do uso de técnicas oriundas do setor privado, buscando-se, assim, uma maior eficiência e eficácia no atendimento aos objetivos dos entes federativos, tentando, deste modo, diminuir a burocracia, ainda muito presente no setor público, possibilitando uma melhor relação entre o Estado e o seu cliente primário: o cidadão.

Em uma amostra de prefeituras do Estado do Rio de Janeiro, Vieira (2009, p. 71) detectou que, embora o ritmo de implementação e desenvolvimento das Controladorias ainda

não seja uniforme em todas as Prefeituras, já há uma preocupação quanto ao tema. As Controladorias das Prefeituras estudadas estão vinculadas diretamente ao Prefeito; são comandadas por Contadores; acompanham as diligências dos Tribunais de Contas; e dentro de suas disponibilidades, têm utilizado de técnicas e práticas modernas, de forma a facilitar a descoberta de fraudes e a proteção do bem público.

Vieira (2009, p. 72) conclui que o controle interno, antes visto pelos gestores como um órgão que dificultava o processo de gestão, por meio da colocação de empecilhos, hoje funciona como um órgão indispensável de assessoria do gestor na sua tomada de decisão. Seja ele de qualquer esfera ou órgão público, por intermédio da ampla gama de vantagens, que, ao final, além da defesa primaz do patrimônio público, acaba também por ser, em face da dura legislação atual acerca de responsabilidades, importante para a própria segurança administrativa do gestor.

No âmbito federal, Wassally (2008, p. 83) constatou que não existe um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes do COSO e da INTOSAI. Conquanto não se tenha verificado divergência em relação aos conceitos, percebeu-se que as normas da SFC não abordam expressamente os cinco componentes do modelo de controles internos e há uma carência na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes apresentados no documento da SFC frente aos documentos do COSO e da INTOSAI.

Em relação ao risco, Wassally (2008, p. 83) observou que as organizações externas fazem forte referência a esse tema, como principal corolário do alcance dos objetivos dos controles internos, enquanto que a norma pátria limita-se a fazer poucas e vagas referências aos riscos, não os definindo, nem contextualizando seus impactos sobre os controles internos. Assim, uma das consequências da ausência de tratamento detalhado sobre riscos nas normas da SFC é a não avaliação dos controles relacionados ao gerenciamento de riscos das entidades auditadas, conforme se constatou em vinte e dois relatórios de avaliação de gestão analisados. O baixo nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC em relação à existência, à missão e aos estudos produzidos pelo COSO e pelo INTOSAI, também foi constatada por Wassally (2008, p. 83).

Há também uma visão divergente entre técnicos e analistas a respeito de determinadas atividades dos controles internos, em face das orientações atuais. Para 27% dos analistas e 19% dos técnicos respondentes, a avaliação periódica não é relevante ou é pouco

relevante para o controle. 27% dos analistas e 22% dos técnicos também atribuem essa mesma percepção para o fato de manter canais alternativos de comunicação; bem como 30% dos analistas e 36% dos técnicos acreditam ser irrelevante ou pouco relevante punir transgressões. Essas percepções vão de encontro às modernas diretrizes relacionadas ao Controle e podem trazer prejuízos na avaliação dos controles internos no âmbito da SFC. Por outro lado, Santana (2010, p. 88) constatou que, na Secretaria de Controle Interno de Pernambuco, há fortes influências dos princípios da administração científica e dos modelos gerenciais de administração pública no processo de modernização da gestão pública e, particularmente, na gestão do controle interno governamental.

Para Santana (2010, p. 88), diante da importância do controle na gestão dos recursos públicos, tendo em vista o grande número de irregularidades e ineficiência administrativa denunciadas na administração pública, evidenciou-se a nova tendência da gestão do controle interno governamental voltado à maximização da eficiência administrativa. Segundo Santana (2010, p. 89), foi possível concluir que a Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado (SECGE) finalizou o processo de implantação do modelo de controle interno (MCI) concebido em 1998 por dirigentes e técnicos da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) - órgão responsável à época pela função de controle interno no Estado, com o apoio e orientação de especialistas da área de gestão. O processo de implantação do novo modelo foi iniciado em 2003 com a criação da Controladoria Geral do Estado - órgão integrante da estrutura da SEFAZ, à época.

As principais mudanças, de acordo com Santana (2010, p. 90), destacadas no âmbito da análise e alinhadas ao processo de modernização das atividades de controle interno, são: sistema de controle interno instituído de forma integrada ao modelo de gestão do poder executivo estadual; criação de carreira específica de controle interno no quadro permanente da SECGE; descentralização do sistema de controle interno; padronização da metodologia adotada na unidade central do sistema de controle interno; previsão legal das quatro funções básicas do sistema de controle interno no Estado de PE: ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição; ação de controle interno com enfoque na orientação, prevenção de erros, fornecimento de informações estratégicas e desperdício na aplicação dos recursos públicos; valorização da capacitação funcional do servidor e utilização de remuneração variável por desempenho funcional.

A conclusão da pesquisa, segundo Santana (2010, p. 91), apontou para a possibilidade de identificarem-se práticas na gestão do controle interno governamental que repercutem efetivamente para a melhoria da qualidade do gasto público, de forma sintonizada com os princípios de gestão moderna. Reginato, Nonnis e Pavan (2011) afirmam que, com o crescimento da necessidade de modernizar os sistemas de controles internos alinhados aos padrões internacionais e o crescimento do *accountability* gerencial e transparência no gasto do dinheiro público, a comissão europeia desenvolveu um modelo referencial para o setor público: controle financeiro interno público (PIFC). Esse modelo aponta que, se um governo necessita mudar para níveis elevados de *accountability* gerencial e transparência, deve-se começar pela análise do sistema de controle interno e confrontá-lo com os mais relevantes padrões internacionais como aqueles do *International Organization of Supreme Audit Institution* (INTOSAI) e do *Institute of Internal Auditors* (IIA).

Assim, foi desenvolvido pelos autores um estudo de caso no contexto do setor de saúde pública na principal organização de saúde na região de Sardinia na Itália. Mais especificamente, o estudo analisa as regras de controle interno adotadas no setor de saúde italiano para assegurar, de um lado, se há alguma consistência entre os elementos chave que qualificam o PIFC e o modelo de controle da área da saúde, e, de outro, indaga-se como as regras de controle são implementadas na prática e se há alguma relação entre as ferramentas de controle interno e o *accountability* gerencial. Segundo Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 391), a análise permitiu concluir que, entre elementos PIFC/INTOSAI e o modelo de controle do setor público italiano, há uma consistência geral, já que os conceitos são geralmente próximos e dificilmente sobrepostos. Contudo, o modelo de controle do setor público italiano aparece como formalista e, de acordo com a literatura acadêmica, está somente parcialmente implementado. Além disso, ele apresenta uma dicotomia com o modelo de controle do setor de saúde quando não leva em conta o gerenciamento de risco.

Já, em relação à implementação das práticas do sistema de controle interno do modelo de saúde italiano, Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 392) ressaltam que o estudo de caso revela que há uma consistência entre o modelo de controle interno regulatório do serviço de saúde nacional italiano (NHS) e aquele que está realmente em uso. De fato, o modelo está quase completamente implementado e mostra os mesmos tipos de falhas.

Consoante Reginato, Nonnis e Pavan (2012, p. 392), a pesquisa aponta, de um lado, as boas práticas de gerenciamento de risco no setor de saúde avaliado que considera não

somente a área obrigatória do risco clínico, mas também outras áreas de risco que são aquelas relacionadas à incêndio, a riscos econômicos e financeiros, e, por outro lado, existem práticas pobres em relação à avaliação de desempenho.

Silva, A. J. M. (2009, p. 137) destaca que a aplicação do modelo conceitual COSO, adotado pela INTOSAI, com o objetivo de verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de uma amostra de prefeituras do Estado de Pernambuco, revelou que seus sistemas de controle interno apresentam uma série de fragilidades, as quais devem ser devidamente corrigidas e aperfeiçoadas a fim de oferecer garantia razoável de que tais entidades alcancem os seus objetivos institucionais.

Os resultados indicaram, conforme Silva, A. J. M. (2009, p. 92), que o grau de estruturação médio apurado para as prefeituras foi de 3,51 (três vírgula cinquenta e um) pontos para o ambiente de controle; 4,50 (quatro vírgula cinquenta) pontos para a avaliação de riscos; 4,36 (quatro vírgula trinta e seis) pontos para as atividades de controle; 0,65 (zero vírgula sessenta e cinco) pontos para informação e comunicação; e 0,81 (zero vírgula oitenta e um) pontos para o monitoramento.

Por fim, para Silva, A. J. M. (2009, p. 137), os componentes “informação e comunicação” e “monitoramento” praticamente não existem nas prefeituras e que os setores de compras e de patrimônio são os que apresentam maiores fragilidades do ponto de vista de atividades de controle. O autor concluiu que os sistemas de controle interno das prefeituras pesquisadas apresentam baixo grau de estruturação, havendo um desequilíbrio entre os componentes de controle interno, conforme modelo COSO/INTOSAI.

Silva, A. J. M. (2009, p. 59) afirma ainda, que o grupo de servidores do Tribunal de Contas de Pernambuco entende que a avaliação de riscos ainda é incipiente no setor público de um modo geral, notadamente nos municípios, por ser matéria recente que está aos poucos sendo apropriada; e que, no estágio atual, a avaliação de riscos para os municípios deveria recair, prioritariamente, no estabelecimento de objetivos, que, historicamente, têm apresentado fragilidades.

A *Association of Government Accountants* (AGA), localizada em Washington, providenciou uma pesquisa em 2011 em relação à gestão de riscos nos níveis governamentais local, estadual e federal. Segundo Williams (2011), os gestores financeiros estão intimamente envolvidos em gerenciar riscos financeiros, mas geralmente estão ausentes das operações ou

do risco da missão das organizações. As principais constatações da pesquisa em relação à esfera federal foram:

- ✓ apenas 50% dos gestores federais estão convencidos que o gerenciamento de riscos está adequado aos objetivos da organização;
- ✓ o nível de integração do gerenciamento de riscos com o controle interno é de apenas 3,1 em uma escala de 1 a 5;
- ✓ o nível de satisfação com as habilidades da equipe de gerenciamento de riscos é de apenas 2,7 em uma escala de 1 a 5; e
- ✓ 59% deles estão satisfeitos com suas próprias habilidades em treinamento de gerenciamento de riscos.

No mesmo sentido, Davis e Blaschek (2006, p. 11) destacam que os sistemas de controle interno na administração pública brasileira não buscam a máxima aproximação com relação à ação controlada no tempo e no espaço. Os órgãos de controle não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correição. Davis e Blaschek (2006, p. 11) alertam que os sistemas de controle interno na administração pública brasileira não estão preparados para enfrentar o contexto atual de maiores riscos e incertezas e influências de eventos externos, pois não possuem uma postura proativa de adiantar-se aos fatos, de não deixar que nada interfira no alcance dos objetivos organizacionais e de aproveitar oportunidades que, por ventura, surjam.

Para Davis e Blaschek (2006, p. 12), ainda, há a necessidade de uma estrutura de gerenciamento de riscos, já que um eficiente e eficaz controle baseado nele depende da relevância e da oportunidade dos dados a serem captados no ambiente, sob pena do seu custo ser superior à perda decorrente da consumação do risco controlado. Dessa forma, embora os benefícios proporcionados pela Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) dependam do comportamento ético da alta administração, há necessidade de seu suporte para captarem-se informações no ambiente e disponibilizá-las quase em tempo real.

Porto (2012, p. 101), em estudo empírico desenvolvido por meio da aplicação de questionários aos agentes de controle interno (ACI) das setenta e uma unidades gestoras executoras (UGE) do Comando da Aeronáutica (COMAER) e pela coleta de informações

orçamentárias no Portal SigaBrasil, mantido pelo Senado Federal, avaliou o cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica (SICONI), quais sejam: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas e do orçamento sob gerência da Aeronáutica; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas UG do COMAER; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, sob responsabilidade da Aeronáutica; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. O autor constatou que o Sistema de Controle Interno do Comando da Aeronáutica é eficaz na realização dos objetivos definidos e que a grande maioria das unidades gestoras executoras do comando da aeronáutica atende a três ou mais dos objetivos fixados pelo SICONI.

Bortone e Méndez Rojas (2010, p. 14) ressaltam, na análise dos sistemas de controle interno dos entes descentralizados estaduais e municipais de um estado da Venezuela, que o ambiente de controle deles é deficitário em relação às exigências do enfoque COSO. Nos entes municipais, as limitações inerentes a este componente são mais notórias. A avaliação de riscos é um processo ausente ou muito pouco considerado na totalidade dos entes, concomitante com o ambiente de controle. Ao não se estabelecer expressamente um conjunto de objetivos por categorias, não é possível avaliar os riscos para alcançá-los.

Para Bortone e Méndez Rojas (2010, p. 15), as atividades de controle encontram-se presentes, mas seu nível de definição é muito geral para orientar o exercício de controle de maneira mais efetiva. Além disso, não existem práticas de controle para todos os processos, e aqueles existentes não se aplicam adequadamente a todos os casos. Em relação à informação e à comunicação, observa-se que a informação é vulnerável a erros e é empregada somente com a finalidade de prestação de contas. Por outro lado, existe uma comunicação fluída dentro dos entes, mas não em direção ao exterior em suas relações com os particulares. Por fim, concluiu-se que os entes descentralizados estaduais e municipais percebem o controle interno como um requisito legal e não como um processo sistêmico para melhoria contínua da organização.

2.11.2 ESTUDOS ANTERIORES - SETOR PRIVADO

Maia et al. (2005, p. 66), em estudo realizado na General Electric Brasil, com o objetivo de verificar a contribuição de uma adequada estrutura de controle interno para a

excelência corporativa da empresa, confirmou, em grande parte, a adequação da estrutura de controles internos de conformidade com os procedimentos e processos adotados pela GE Brasil. A nota final resultante das questões foi de 9,1 - classificada ótima de acordo com a escala estabelecida. Assim, concluiu-se que a atual estrutura de controle interno da GE Brasil respeita o modelo escolhido, do COSO, e atende às expectativas dos padrões mundialmente aceitos.

Segundo Maia et al. (2005, p. 66), foi possível verificar, pela análise documental, que a empresa tem um padrão de conduta ética, possui processos para identificar e analisar os riscos internos e externos de suas operações, tem procedimentos e práticas que asseguram que os objetivos operacionais sejam alcançados, existe a comunicação entre a administração e os funcionários e efetua-se monitoramento da qualidade dos controles internos e desenhos dos processos operacionais. O resultado dessa adequada estrutura de controle interno materializa-se na queda dos pontos de auditoria externa, de mais de 50% no período de 2002 a 2004. Confirma-se, assim, a melhoria na eficiência e na eficácia operacional e um crescimento no nível de excelência corporativa da GE Brasil.

Ehrentreich (2009, p. 111) identificou em um grupo de empresas de autopeças, aspectos relacionados à cultura voltada à gestão de riscos, concluindo que 90% dos pesquisados consideram que os riscos podem influenciar de forma significativa o cumprimento dos objetivos da empresa, enquanto 68% consideram que a empresa possui um processo para identificação e mensuração de riscos. Para Ehrentreich (2009, p. 112), os gestores não associaram de forma significativa que a gestão de risco é um fator de geração de valor agregado ao capital. Verificou-se, ainda, que os controles internos são usados na gestão de riscos, havendo altos índices de concordância, já que 98% dos sujeitos pesquisados tendem a concordar que os controles internos oferecem benefícios para as empresas e 84% consideram que eles reduzem a incidência de riscos. Além disso, 52% acreditam que o sucesso na implementação dos controles depende de valores éticos.

Guimarães, Parisi e Pereira (2006, p. 15) constataram que, em um grupo de empresas não financeiras, a maioria dos gestores não percebe o vínculo entre risco e valor da empresa e que a alta administração tem oferecido seu apoio, principalmente a presidência. Além disso, são usadas outras ferramentas para avaliação de riscos, além do controle interno, como: *Control Self-Assessment*, auditoria e inspeção, controle orçamentário, análise de cenários e *workshops*; e que os instrumentos mais tradicionais como auditoria e controle orçamentário são percebidos como úteis nesse processo.

Souza (2007, p. 134) revela, em pesquisa realizada junto a 17 Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina, que, apesar de estas não possuírem um sistema de gestão de riscos implementado, seus gestores demonstraram-se preocupados com a questão. Os riscos que mais afetam essas instituições são os estratégicos e os financeiros.

No Reino Unido, a estrutura e os manuais tentaram basear-se nos princípios da gestão de riscos e adequá-los ao nível corporativo como parte da governança da organização, mas a extensão da mudança cultural exigida em um período curto de tempo não tenha, talvez, sido identificada como uma dificuldade encontrada pelas autoridades. As cinco organizações estudadas não completaram a primeira fase da gestão de riscos em um nível apropriado. (CRAWFORD; STEIN, 2004).

Moraes (2003, p. 91), ao analisar a estrutura de controles internos do Banco do Brasil (BB), concluiu que a sua implantação, além de ser exigência legal, fez-se necessária para que a organização pudesse conhecer os seus processos críticos e tivesse condições de controlá-los para evitar perdas financeiras; além de reduzir a necessidade de alocação de capital para o risco operacional a partir de 2007. Moraes (2003, p. 91) avaliou, ainda, o impacto que as ações implementadas pelas Unidades de Controles Internos provocaram nas demais Diretorias/Unidades da Direção do Banco do Brasil, com a aplicação de um questionário que foi respondido por uma amostra de 425 funcionários. Dessa forma, a organização beneficiou-se com a implementação dessa estrutura, pois houve impacto nas atitudes dos funcionários em relação às suas atividades normais no trabalho, ou seja, eles estão mais sensibilizados quanto à necessidade de controlar seus processos. Entretanto, o processo de disseminação de conhecimento ainda não está concluído, já que a aculturação dos funcionários ainda deve ser buscada e alcançada.

Segundo Moraes (2003, p. 92), o modelo de estrutura de controles internos não pode ser estático, ele deve acompanhar as tendências de mercado e ser atualizado constantemente. O avanço tecnológico possibilita a utilização de novos mecanismos que devem ser avaliados com a finalidade de automatizar os processos e racionalizar custos.

Por fim, percebe-se que a questão do gerenciamento de risco e controles internos são fonte de preocupação das organizações privadas, com estruturas variadas em relação a eles - umas mais consolidadas, como é o caso da GE Eletric Brasil; outras em processo de aperfeiçoamento, como é o caso do Banco do Brasil. Constatam-se, ainda, dificuldades em relação à cultura da organização para sua implementação como no caso do Reino Unido.

3 METODOLOGIA

Visando atender aos objetivos propostos, esta pesquisa, em um primeiro momento, fez um levantamento do referencial teórico relacionado ao tema, de forma a discuti-lo e servir como base para os achados. A pesquisa enquadra-se como descritiva que, segundo Ponte et al. (2007, p. 5), objetiva a descrição de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Esse tipo de estudo tem como característica mais significativa a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e a observação sistemática. Da mesma forma, Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 62-63) ressaltam que a coleta de dados é uma das tarefas características da pesquisa descritiva. Nesse tipo de pesquisa, os principais instrumentos utilizados são a observação, a entrevista, o questionário e os formulários.

Assim, após a primeira etapa de exploração do tema, a coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental (Relatórios de Gestão 2011) das entidades da Administração Pública Direta, obtidos por meio do sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União. Os relatórios de gestão possuem um item específico referente a um questionário de autoavaliação dos controles internos de cada entidade, que já foram respondidos e entregues por cada órgão sujeito à prestação de contas. Tratam-se, assim, de dados secundários, uma vez que já estão disponíveis e independem de nova submissão do questionário a cada um dos órgãos, objetos da pesquisa.

O questionário encontra-se na forma de escala Likert. Esse tipo de escala, de acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 96), consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ante os quais se pede ao sujeito que externar sua reação, escolhendo um dos cinco, ou sete, pontos de uma escala. Dessa forma, associa-se um valor numérico para cada ponto, cujo somatório dos valores (pontos) indica a atitude favorável ou desfavorável dos respondentes em relação ao objeto, ou representação simbólica que está sendo medida.

As respostas ao questionário emitidas por cada um dos órgãos da pesquisa correspondem a uma posição oficial quanto à percepção destes sobre a estrutura de seus sistemas de controle interno. Pode-se verificar, por meio das considerações gerais, item que faz parte do questionário do relatório de gestão 2011 submetido aos órgãos pela CGU e TCU, que os sujeitos responsáveis pelas respostas basicamente são os superintendentes de cada órgão e sua equipe de gestores. Foram mencionados, ainda, reuniões em grupo, com

participantes variados, tais como: chefes de gabinete, gerentes-executivos, chefes de serviço de administração e logística, chefes de serviço de auditoria, chefes de gestão de pessoas, comissões de licitações, divisões de engenharia, divisões orçamentárias e financeiras, setor de controle interno, quando existente.

3.1 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O questionário é constituído por 30 questões, conforme Anexo A deste trabalho. As questões são divididas para cada um dos componentes de controle interno COSO/INTOSAI (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento).

O componente “ambiente de controle” está estruturado nas 9 primeiras questões: percepção dos altos dirigentes do órgão quanto à essencialidade dos controles internos para a consecução dos objetivos da unidade e suporte para seu funcionamento; percepção por todos os servidores quanto à instituição de mecanismos de controle, comunicação; existência de código de ética ou de conduta, participação de funcionários e servidores na elaboração dos procedimentos, instruções operacionais e código de ética ou conduta, padronização e formalização de instruções operacionais; delegação de autoridade e competência acompanhados de definições claras das responsabilidades, definição de segregação de funções na definição de competências, contribuição dos controles internos para a consecução de resultados planejados. Esse componente de controle abrange elementos como integridade pessoal e profissional e valores éticos e do quadro de pessoal; competência; filosofia da direção e seu estilo gerencial (perfil dos superiores); estrutura organizacional e políticas e práticas de recursos humanos.

O componente “avaliação de risco” está estruturado nas questões de 10 a 18 nos seguintes aspectos: formalização de objetivos e metas; identificação de processos críticos para a consecução dos objetivos e metas; prática da unidade em relação ao diagnóstico de risco; identificação de probabilidade de ocorrência de riscos e adoção de medidas para mitigação destes; definição de níveis de riscos a serem assumidos; avaliação contínua de risco; mensuração e classificação dos riscos em termo de prioridade; ocorrência de fraudes e desvios, normas para guarda, estoque e inventário de bens e valores. Eles abrangem os elementos da avaliação de risco como a identificação, a mensuração, a avaliação da tolerância ao risco e o desenvolvimento de respostas.

O componente “procedimentos de controle” está estruturado nas questões de 19 a 22 nos seguintes aspectos: existência de políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção visando à diminuição de riscos e o alcance de objetivos, adequação e funcionamento das atividades de controle de acordo com um plano de longo prazo, custo apropriado em relação aos benefícios gerados, abrangência e razoabilidade das atividades de controle e seu relacionamento com os objetivos de controle. Essas questões referem-se aos conceitos definidos pelo INTOSAI (2007, p. 44) para os procedimentos de controle.

O componente “informação e comunicação” está estruturado nas questões de 23 a 27 nos seguintes aspectos: identificação, documentação e armazenamento da informação, bem como a comunicação tempestiva às pessoas adequadas, qualidade da informação, tempestividade, precisão, acessibilidade e atualidade da informação, divulgação de informação que atenda as expectativas de forma a contribuir para a execução das responsabilidades e abrangência da comunicação em todos os níveis, direções, componentes e estrutura. Eles abrangem os principais conceitos definidos pelo INTOSAI (2007).

O componente “monitoramento” está estruturado nas questões de 28 a 30 nos seguintes aspectos: monitoramento constante do sistema de controle interno para avaliação de sua validade e eficácia, adequação de acordo com as avaliações já realizadas e contribuição do sistema de controle interno para o desempenho da entidade. Eles abrangem os principais conceitos definidos pelo INTOSAI (2007).

Cada uma das questões possuem níveis de avaliação que variam da seguinte forma: (1) Totalmente inválida: fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UJ; (2) Parcialmente inválida: fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria; (3) Neutra: não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito na afirmativa no contexto da UJ; (4) Parcialmente válida: fundamento descrito é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria; e (5) Totalmente válido: fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ. O intuito desses questionários é verificar se os componentes avaliados estão estruturados adequadamente, de forma a contribuir para a consecução dos resultados, conforme a percepção dos gestores dos 382 órgãos pesquisados.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população corresponde aos órgãos públicos da administração direta do poder executivo federal, objeto de prestação de contas no exercício de 2011, cujo total, incluindo os órgãos da estrutura da Presidência da República, é de 24 Ministérios do governo e funções essenciais à justiça (Advocacia Geral da União, Defensoria Pública da União, Ministério Público da União e Conselho Nacional do Ministério Público da União) que correspondem a 449 órgãos.

A amostra da pesquisa totaliza 382 órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a qual corresponde à aproximadamente 85% da população. Do total de 449 órgãos públicos, 66 correspondentes aos questionários dos demais órgãos não foram admitidos para a base de dados da pesquisa, em razão dos seguintes motivos: falta de preenchimento pela simples alegação de inexistência de controles internos, falta de aplicabilidade à realidade da unidade e indisponibilidade de relatórios de gestão na base de dados do sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União.

3.3 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS

A abordagem da pesquisa é quantitativa, tendo em vista a utilização predominante de técnicas estatísticas, que, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 107) são aquelas pesquisas em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados, mensurados. Os dados são filtrados, organizados, tabulados, enfim, preparados para serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos.

A análise de dados coletados (questionários já preenchidos contidos nos relatórios de gestão do exercício de 2011) ocorreu, inicialmente, por meio da estatística descritiva que, na visão de Martins e Theóphilo (2009, p. 108), é a organização, a sumarização e a descrição de um conjunto de dados, por meio da construção de gráficos, tabelas, e do cálculo de medidas a partir de uma coleção de dados numéricos. Os dados objetos da pesquisa foram processados por meio do software SPSS. Essa análise foi realizada para cada uma das 30 questões que compõem o instrumento de pesquisa.

Para avaliar a percepção dos gestores sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, foi efetuada uma

análise com base em conglomerados (*clusters*). Conforme Favero et al. (2009, p. 195), essa é uma técnica de interdependência que permite agrupar casos ou variáveis em grupos homogêneos em função do grau de similaridades entre os indivíduos, a partir de variáveis predeterminadas. Ainda, segundo os autores, “[...] a ideia principal é agrupar objetos com base em suas próprias características, buscando, assim, a estrutura ‘natural’ desses objetos”. Para avaliar quão semelhantes ou diferentes são as opiniões dos sujeitos pesquisados, foi adotada como medida de semelhança a distância euclidiana quadrática, por ser uma das mais utilizadas neste tipo de análise (MALHOTRA, 2006; PESTANA; GAGEIRO, 2000).

Para determinar o número de *clusters* (grupos), foram testados os métodos de aglomeração hierárquicos mais conhecidos, que, na visão de Pohlmann (2007, p. 346), são: (1) *single linkage*; (2) *complete linkage*; (3) *average linkage*; (4) *ward's method*; e (5) *centroid method*, de forma a se conseguir a melhor separação entre os *clusters* (grupos). O método que apresentou melhor adequação foi o *Ward*.

Para traçar o perfil de cada *cluster*, primeiramente foi realizado o teste de Kolmogorov-Smirnov de forma a verificar se as variáveis da escala Likert possuem distribuição normal. Uma vez aplicado o teste, confirmou-se que tal situação não ocorreu. Como as variáveis não puderam ser consideradas normais foi utilizado o teste de Mann-Whitney para comparar as respostas dos *clusters* e avaliar em quais estes diferem. O teste de Mann-Whitney foi utilizado em razão da obtenção de apenas dois *clusters*. O nível de significância adotado nesses testes foi de 0,05, ou seja, nos casos de p-value superiores a este valor, os *clusters* têm a mesma opinião na variável analisada (LEVIN; FOX, 2004; SIEGEL, 1981). Com base nos resultados do teste foi possível descrever as principais diferenças entre os *clusters*.

Para responder aos objetivos desta pesquisa referentes ao grau de estruturação de cada um dos componentes do controle interno COSO/INTOSAI, o primeiro passo foi realizar uma análise fatorial confirmatória para verificar se as assertivas apresentadas realmente são capazes de medir os cinco construtos (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento). A validação dessa análise foi realizada segundo três aspectos: unidimensionalidade dos construtos, confiabilidade e validade convergente. A unidimensionalidade verifica se as assertivas representam de fato um único construto e é avaliada por meio da matriz de resíduos normalizados. Os valores dessa

matriz devem ser inferiores a 2,58, considerando um nível de significância de 0,01 (HAIR et al., 2005), o que se confirmou na análise das assertivas.

A confiabilidade mede a consistência interna do construto e foi avaliada pelo Alpha de Cronbach, cujo valor deve ser superior a 0,6 (HAIR et al., 2005), o que também se confirmou nas análises realizadas. Já a validade verifica se o instrumento realmente mede o que se propõe a medir. A validade convergente, mais especificamente, verifica a extensão em que as assertivas são capazes de medir o construto, e sua avaliação é feita através das cargas fatoriais padronizadas. São aceitas como grandes e significativas aquelas que apresentam significância inferior a 0,10 no teste t (PASQUALI, 2003).

Após aplicar a análise fatorial confirmatória foi possível verificar que as assertivas apresentadas realmente eram capazes de medir os cinco construtos (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento). Para verificar o ajuste do instrumento de pesquisa, utilizou-se, ainda, dois tipos de medidas: as medidas de ajuste absolutas, que comparam a matriz de entrada com aquela predita pelo instrumento proposto e as medidas de ajuste incrementais, que comparam o instrumento proposto com um modelo nulo.

Entre as medidas de ajuste absolutas, utilizou-se o Qui-quadrado ponderado, *Goodness-of-fit* (GFI) e *Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA). O critério que o presente estudo adotou para aceite, no caso do Qui-quadrado ponderado, foi para valores abaixo de três. Já o *Goodness-of-fit* (GFI) compara os resíduos das matrizes de dados observada e estimada, produzindo um indicador que varia de zero (ajuste pobre) a um (ajuste perfeito). Foi considerado aceito valores iguais ou superiores a 0,9. Para o *Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA) foram considerados aceitos aqueles abaixo de 0,08 - uma vez que esta medida procura corrigir a tendência do qui-quadrado em rejeitar um modelo especificado com base em uma amostra relativamente grande. (HAIR et al., 2005; SILVA, J. S. F., 2006).

Já entre as medidas de ajuste incrementais, utilizou-se *Normed Fit Index* (NFI), *Non Normed Fit Index* (NNFI), *Adjusted Goodness-of-Fit Index* (AGFI) e *Comparative Fit Index* (CFI). Para todas essas medidas foram aceitos somente valores iguais ou superiores a 0,9 (HAIR et al., 2005).

3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

A limitação do estudo encontra-se na divergência de entendimentos e interpretações que podem ocorrer entre os diversos órgãos pesquisados, com a tendência dos respondentes se posicionarem de uma forma que não desperte muita atenção perante o órgão de controle externo (TCU), atenuando alguns aspectos que teriam uma menor avaliação, essa situação se refere aos próprios pontos fracos/deficiências do *Control Self- Assessment* como a dependência do comprometimento dos gestores e equipe envolvida no processo avaliado, do tempo e da atenção dedicados pelos entrevistados. Tal fato pode, de certa maneira, influenciar os resultados, mas, pela representatividade da amostra, são atenuados. Outra limitação refere-se aos respondentes dos questionários de avaliação da estrutura de controles internos dos órgãos que prestaram contas no exercício financeiro de 2011, pois se verifica, nas considerações gerais constantes das respostas, que as avaliações, na sua grande maioria, não foram realizadas por um departamento específico de controles internos, mas pelos gestores públicos responsáveis por setores diversos da administração pública.

O próprio questionário também possui certa limitação, pois contempla uma escala likert de cinco graus somente. Segundo Viljoen (2012, p. 411) existe um debate acerca do número de graus dessa escala, já que com um maior número destas há uma maior confiabilidade, proporcionando aos respondentes a oportunidade de refletir sobre sentimentos verdadeiros, cognições e percepções em suas escolhas.

Ocorre ainda limitação referente ao COSO I, que foi utilizado como base para a elaboração do questionário por parte do órgão de controle externo (TCU), embora aquele seja muito utilizado para estudos relacionados aos controles internos, já houve seu aperfeiçoamento pelo COSO II, que tem uma abrangência maior nos aspectos relacionados à gestão de riscos e foco nos objetivos estratégicos. De qualquer forma, em razão da representatividade da amostra de órgãos públicos, objeto dessa pesquisa, torna-se essencial uma análise apurada dos dados contidos nos seus relatórios de gestão, que podem revelar diversos aspectos relacionados à estruturação dos sistemas de controles internos da Administração Pública Federal.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 ANÁLISE FATORIAL CONFIRMATÓRIA

O uso da análise fatorial confirmatória tem como objetivo verificar se os conjuntos de indicadores podem realmente medir cada um dos cinco construtos analisados: ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Uma vez que nenhum dos indicadores analisados possui distribuição normal, todos os parâmetros foram estimados através do Método dos Mínimos Quadrados não Ponderados (*Unweighted Least Squares - ULS*), por meio do software Lisrel, versão 13.0. Além disso, a entrada dos dados foi feita através da matriz de correlação entre os indicadores (HAIR et al., 2005).

As tabelas 2 a 6 mostram as cargas fatoriais das variáveis em cada um dos construtos e sua significância, bem como o Alpha de Cronbach do Construto.

TABELA 2 - CARGAS FATORIAIS: AMBIENTE DE CONTROLE

Variáveis	Carga fatorial	p-value
1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	0,648	0,016*
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	0,736	0,016*
3. A comunicação dentro da UJ é adequada e suficiente.	0,744	0,016*
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.	0,318	0,015*
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	0,606	0,016*
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	0,669	0,016*
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	0,679	0,016*
8. Existe adequada segregação de funções nos processos de competência da UJ.	0,633	0,016*
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	0,777	0,016*
Alpha de Cronbach	0,849	

* Significante a 0,05.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Pela tabela 2, constata-se que a significância das cargas fatoriais (teste t) foi inferior a 0,05 para todas as assertivas que compõem o fator “Ambiente de Controle”, o que indica uma boa validade convergente, ou seja, os indicadores são capazes de medir esse construto. Além disso, o alpha de Cronbach foi superior a 0,6, mostrando boa adequação do modelo de mensuração.

TABELA 3 - CARGAS FATORIAIS: AVALIAÇÃO DE RISCO

Variáveis	Carga fatorial	p-value
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	0,556	0,016*
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	0,695	0,017*
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	0,788	0,017*
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	0,796	0,017*
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	0,840	0,018*
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.	0,789	0,017*
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	-0,280	0,016*
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	0,283	0,016*
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	0,363	0,016*
Alpha de Cronbach	0,779	

* Significante a 0,05.

Fonte: Do autor.

Pela tabela 3, pode-se perceber que a significância das cargas fatoriais (teste t) foi inferior a 0,05 para todas as assertivas que compõem o fator “Avaliação de Risco”, indicando uma boa validade convergente. Além disso, o alpha de Cronbach foi superior a 0,6, mostrando boa adequação do modelo de mensuração. Importante salientar que a retirada da assertiva 16 do modelo (assertiva com a menor carga fatorial absoluta, embora significativa) eleva o alpha de Cronbach para 0,846.

TABELA 4 - CARGAS FATORIAIS: PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Variáveis	Carga fatorial	p-value
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	0,839	0,019*
20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	0,880	0,019*
21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	0,786	0,018*
22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	0,865	0,019*
Alpha de Cronbach	0,910	

* Significante a 0,05.

Fonte: Do autor.

Pela tabela 4, verifica-se que a significância das cargas fatoriais (teste t) foi inferior a 0,05 para todas as assertivas que compõem o fator “Procedimentos de Controle”, indicando uma boa validade convergente. Além disso, o alpha de Cronbach foi superior a 0,6, mostrando boa adequação do modelo de mensuração.

TABELA 5 -CARGAS FATORIAIS: INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Variáveis	Carga fatorial	p-value
23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	0,748	0,018*
24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	0,815	0,018*
25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	0,852	0,018*
26. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	0,883	0,018*
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	0,818	0,018*
Alpha de Cronbach	0,916	

* Significante a 0,05.

Fonte: Do autor.

Pela tabela 5, constata-se que a significância das cargas fatoriais (teste t) foi inferior a 0,05 para todas as assertivas que compõem o fator “Informação e Comunicação”, indicando uma boa validade convergente. Além disso, o alpha de Cronbach foi superior a 0,6, mostrando boa adequação do modelo de mensuração.

TABELA 6 - CARGAS FATORIAIS: MONITORAMENTO

Variáveis	Carga fatorial	p-value
28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	0,934	0,022*
29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	0,900	0,021*
30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	0,895	0,021*
Alpha de Cronbach	0,937	

* Significante a 0,05.

Fonte: Do autor.

A tabela 6 mostra que a significância das cargas fatoriais (teste t) foi inferior a 0,05 para todas as assertivas que compõem o fator “Monitoramento”, indicando uma boa validade convergente. Além disso, o alpha de Cronbach foi superior a 0,6, mostrando boa adequação do modelo de mensuração.

A tabela 7, a seguir, mostra as medidas de ajuste do modelo, tanto absolutas quanto incrementais.

TABELA 7 - MEDIDAS DE AJUSTE DO MODELO

Medidas	Valores	Valores aceitáveis
Qui-quadrado ponderado	3,01	< 3,0
RMSEA	0,0725	< 0,08
GFI	0,989	> 0,9
AGFI	0,987	> 0,9
NFI	0,987	> 0,9
NNFI	0,998	> 0,9
CFI	0,998	> 0,9

Fonte: Do autor.

Ao analisar os resultados apresentados na tabela 7, verificou-se que o modelo possui um bom ajuste. Além disso, para avaliar a unidimensionalidade dos construtos, foi observado se cada valor da matriz de resíduos normalizados é pequeno (menor que 2,58, a um nível de significância de 1%). Ao focar no valor do CFI, verificou-se que apenas 0,2% (1-0,998) dos resíduos possui valor acima de 2,58, o que é adequado. Dessa forma, pode-se confirmar que as assertivas realmente medem cada um dos cinco constructos avaliados.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA

Após a confirmação de que as assertivas realmente medem cada um dos cinco construtos avaliados, são apresentados os resultados em relação à análise descritiva.

Nas tabelas 8 a 12 a seguir, são apresentadas as medidas descritivas de cada um dos indicadores que compõem os cinco construtos (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento). Cada assertiva é avaliada segundo a percepção do órgão público respondente em: totalmente inválida (fundamento descrito é integralmente não aplicado no contexto da unidade); parcialmente inválida (fundamento descrito é parcialmente aplicado no contexto da unidade); neutra (não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito no contexto da unidade); parcialmente válida (o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da unidade, porém em sua maioria); e totalmente válida (fundamento descrito é integralmente aplicado no contexto da unidade). Há, também, estatística de falta de respostas para cada assertiva.

4.2.1 ANÁLISE DO AMBIENTE DE CONTROLE

O primeiro construto a ser analisado é o componente ambiente de controle. As respostas às assertivas encontram-se na tabela 8 que segue.

TABELA 8 - ASSERTIVAS: AMBIENTE DE CONTROLE

Assertivas	FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	4	8	26	118	226	0	5	4,45	0,797
	1,0%	2,1%	6,8%	30,9%	59,2%	0,0%			
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	7	35	101	163	76	0	4	3,70	0,950
	1,8%	9,2%	26,4%	42,7%	19,9%	0,0%			
3. A comunicação dentro da UJ é adequada e suficiente.	3	36	61	187	93	2	4	3,87	0,916
	0,8%	9,4%	16%	49%	24,3%	0,5%			
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.	41	16	38	65	218	4	5	4,07	1,348
	10,7%	4,2%	9,9%	17,0%	57,1%	1,0%			
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	11	38	54	153	126	0	4	3,9	1,058
	2,9%	9,9%	14,1%	40,1%	33%	0,0%			
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	24	46	98	149	65	0	4	3,48	1,099
	6,3%	12%	25,7%	39%	17%	0,00%			

continua

Assertivas	FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS						conclusão		
	TI	PI	N	PV	TV	NR	MD	M	DP
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	6	18	34	124	200	0	5	4,29	0,925
	1,6%	4,7%	8,9%	32,5%	52,4%	0,0%			
8. Existe adequada segregação de funções nos processos de competência da UJ.	6	28	49	161	137	1	4	4,04	0,960
	1,6%	7,3%	12,8%	42,1%	35,9%	0,3%			
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	8	22	46	164	140	2	4	4,07	0,952
	2,1%	5,8%	12%	42,9%	36,6%	0,5%			
Total do construto: Ambiente de Controle	110	247	507	1284	1281	9	4	3,99	1,048
	3,2%	7,2%	14,8%	37,4%	37,4%	0,3%			

Fonte: Do autor.

Em relação à assertiva 1, verifica-se que, para 59,2 % dos respondentes, os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento, embora seja preocupante que os outros 30,9% não percebam tão nitidamente a essencialidade dos controle internos. Nesse sentido, parece que a situação vai ao encontro da literatura, uma vez que o apoio e o incentivo pela alta administração para o desenvolvimento pleno dos controles internos é essencial para consecução dos objetivos da entidade. De qualquer forma, os resultados indicam que deve haver uma ampliação do apoio aos controles internos por parte da alta administração.

Na assertiva 2, para 19,9% dos órgãos, os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade, ou, de forma parcial, por 42,7%. O restante dos servidores e funcionários não percebe a presença dos mecanismos de controle instituídos pelas unidades e não consegue avaliar a proporção do fundamento - ou este ocorre de uma forma mínima. Tal situação pode estar relacionada aos chamados aspectos de incentivos e tentações mencionados no COSO (1992), já que as tentações são caracterizadas pela inexistência ou ineficácia de controles, pela fraca auditoria interna e pelas punições inapropriadas, dentre outros. A falta de uma estrutura de controles internos e/ou auditoria interna do próprio órgão pode estar diretamente relacionada aos achados. A abstenção de respostas de mais de 60 órgãos, os quais ficaram de fora dessa estatística - por, simplesmente, atribuírem a responsabilidade dos controles internos à Controladoria Geral da União -, pode ser um indicativo.

Na consideração acerca da adequação e suficiência da comunicação dentro da unidade (assertiva 3), pode-se verificar que, para 24,3%, ela é considerada integralmente adequada e suficiente, embora, para 49% dos respondentes, a comunicação possa ser

considerada adequada e suficiente na maioria dos seus aspectos. De qualquer forma, a comunicação, principalmente em relação aos aspectos concernentes ao ambiente de controle, precisa ser melhorada, pois de nada adianta, por exemplo, possuir um excelente código de conduta ou ética, se não houver sua ampla divulgação para todos os servidores e funcionários.

A existência de um código de ética ou de conduta nos órgãos pesquisados (assertiva 4) ocorre para uma grande maioria - 57,1% dos órgãos federais -, embora haja certa confusão quanto à assertiva, pois já existe um código de ética para o servidor público federal, que é aplicado para todos os órgãos. Na verdade, o intuito parece saber se existe um código de ética ou conduta específico no âmbito de cada órgão. Nesse aspecto, fica evidente que, embora a maioria dos órgãos afirme que possuem tais códigos, há de se ampliar o número de órgãos com códigos próprios adaptados às atividades principais deles, de forma a enfatizar a integridade e os valores éticos por parte da alta administração, comunicando, por códigos de conduta, o comportamento esperado de seus servidores e de seus empregados; a fornecer orientação moral a quaisquer deles; além de reduzir incentivos e tentações que poderiam levar indivíduos a praticar atos desonestos, ilegais ou não éticos, conforme enfatizam Boyton, Johnson e Kell (2002).

É importante ressaltar, ainda, que o treinamento sobre as regras de integridade estabelecidas em um código de conduta contribui para melhorar o ambiente de controle, a exemplo da empresa General Electric, que, conforme Maia et al. (2005), realiza treinamento para todos os funcionários e contratados, bem como faz uma ampla divulgação sobre as políticas de integridade. Assim, é salutar que tais práticas sejam incentivadas, também, no serviço público federal.

A assertiva 5 está relacionada ao estilo de gestão que afeta a maneira como a empresa é gerenciada. Nesse aspecto, Silva, A. J. M. (2009, p. 55) destaca que é importante verificar se a gestão incentiva a manualização de procedimentos em algum setor, tendo em vista que o conhecimento dos processos é fundamental para o aperfeiçoamento dos diversos controles internos. Os resultados indicam, em relação à padronização e à formalização em documentos dos procedimentos e instruções operacionais, que apenas 33% dos respondentes afirmaram que tal fato ocorre integralmente no contexto de suas unidades. Para o restante dos órgãos, simplesmente não há uma padronização ou ela ocorre de uma maneira mínima, não conseguem mensurar sua aplicação ou ainda afirmam que isso ocorre na maioria das situações, mas não totalmente. Pode-se perceber, portanto, que, embora possa haver

procedimentos e instruções operacionais padronizados e postos em documentos formais para uma parcela dos órgãos, isso não ocorre de forma geral na administração pública do poder executivo federal.

A assertiva 6 está relacionada à estrutura organizacional da empresa. Para Souza (2007, p. 24), esse fator do ambiente de controle diz respeito ao grau com que indivíduos e equipes são autorizados e encorajados a ter iniciativa para debater assuntos e resolver problemas e também aos limites de autoridade. Nesse aspecto, em relação à assertiva 6, somente 17% dos respondentes afirmam que há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura do órgão na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou do código de ética ou conduta. 39% dos respondentes afirmam que a participação ocorre parcialmente, na maioria das vezes. Assim, embora tenha uma representação de mais de 50% nessa participação de forma integral ou parcial, os resultados indicam a necessidade de uma maior participação dos servidores na elaboração dos procedimentos, instruções operacionais e código de ética ou conduta, de forma a fortalecer a estrutura organizacional da empresa.

Na assertiva 7, foram avaliadas se as delegações de autoridade e competência, as quais são parte integrante da estrutura organizacional, são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. Dessa forma, constatou-se que 52,4% dos respondentes entendem que elas ocorrem de forma integral no contexto de suas unidades ou ocorrem de forma parcial, na maioria dos casos, para 32,5% deles.

Pode-se verificar que a administração federal tem feito às delegações de autoridade e competência acompanhadas de claras responsabilidades, mas é necessário, ainda, que ocorram melhorias, pois em torno de 15% dos órgãos pesquisados não possuem uma estrutura de delegações de autoridade e competência com definições claras das responsabilidades, o que restringe a eficácia do ambiente de controle, já que as pessoas da entidade não sabem exatamente quais são suas responsabilidades e o limite de suas autoridades, comprometendo o desempenho correto de suas atribuições, conforme alertam Oliveira e Linhares (2007).

Em complemento à assertiva anterior, a assertiva 8 questiona se existe uma adequada segregação de funções nos processos de competência das unidades. Assim, constatou-se que, para 35,9% dos órgãos, ela ocorre de forma integral, e, para 42,1%, ocorre de forma parcial, mas na maioria dos casos. Tal fato parece indicar que, em grande parte da administração do poder executivo federal, a segregação de funções tem ocorrido na maioria deles, mas ainda

para 22% deles não se constata esse requisito fundamental para a prevenção de fraudes e conluíus, indicando necessidade de melhorias.

Outro fator importante do ambiente de controle é o que se refere às políticas e aos procedimentos de recursos humanos. Entretanto, é preciso destacar que o questionário objeto desta pesquisa não contempla uma assertiva relacionada a esses aspectos, o que de certa forma é uma limitação do constructo. Contudo, na esfera federal, Wassally (2008, p. 59) ressalta que foram constatadas, em auditorias do órgão de controle interno federal, relacionadas à competência e às políticas e às práticas de recursos humanos, fragilidades no controle de servidores cedidos, existência de unidades onde só trabalham servidores em cargos de comissão, além da constatação de um funcionário terceirizado como substituto de servidor responsável pelo suporte documental e ausência de responsável pela gestão patrimonial, como já afirmado na página 82 desta dissertação. Tais fatos revelam falhas nas decisões de contratação que deveriam assegurar indivíduos com integridade, formação e experiência para a realização de tarefas, bem como a capacitação sobre o próprio serviço e ética, conforme INTOSAI (2007). A valorização da capacitação funcional do servidor e a utilização de remuneração variável por desempenho funcional são enfatizadas por Santana (2010) como práticas para a modernização dos controles internos relacionadas às políticas e aos procedimentos de recursos humanos. Assim, é salutar que tais práticas sejam implementadas no serviço público federal.

Por fim, a assertiva 9 questiona se os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados dos órgãos objeto da pesquisa. Assim, pode-se constatar que 36,6% deles concordam integralmente que os controles internos contribuem para a consecução dos objetivos deles; 42,9% concordam que contribuem parcialmente, mas na maioria dos aspectos; e 20,5% não concordam que contribuem para o resultado, não conseguem identificar o quanto contribuem ou contribuem minimamente.

Os resultados indicam, portanto, que não se tem uma percepção tão clara sobre o quanto os controles internos contribuem para a consecução dos resultados planejados dos órgãos públicos pesquisados. Tal fato corrobora os achados de Araújo (2007), Bortone e Méndez Rojas (2010), Davis e Blaschek (2006), Grönlund, Svärdesten e Öhman (2011), Reginato, Nonnis e Pavan (2011) e Wassally (2009), os quais constataram práticas de controles internos mais voltados às conformidades do que para os resultados.

O achado pode estar relacionado, ainda, à predominância da administração burocrática nos órgãos pesquisados, pois, segundo Pereira, L. C. B. (1998, p. 9), a organização burocrática moderna é baseada na centralização das decisões, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos, na existência de controles rigorosos e procedimentais, sendo preferíveis leis, regulamentações e rotinas severas em lugar de tomadas de decisão sempre que possível.

Dessa forma, a administração desses órgãos parece não estar em consonância com a Nova Gestão Pública (NGP), que, de acordo com Hood (1991, p. 16), está relacionada ao desenvolvimento de indicadores de estrutura organizacional e ao oferecimento de uma tentativa de evidenciar o propósito de mudança de estrutura de gerenciamento para diminuir a orientação para comando e aumentar a orientação para resultados, estando associados com melhorias na produtividade.

Nota-se, ainda, que a mediana do construto ambiente de controle é igual a 4 e a média igual a 3,99, o que indica que esse componente do controle interno não está adequado em sua integralidade.

4.2.2 ANÁLISE DA AVALIAÇÃO DE RISCOS

A seguir são apresentados, na Tabela 9, os resultados do construto avaliação de risco:

TABELA 9 - ASSERTIVAS: AVALIAÇÃO DE RISCO

Assertivas	FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	8	16	33	100	224	1	5	4,35	0,952
	2,09%	4,19%	8,64%	26,1%	60,9%	0,3%			
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	15	30	75	160	102	0	4	3,80	1,044
	4,0%	8,3%	19,2%	43,2%	25,1%	0,0%			
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	37	52	103	128	61	1	3	3,33	1,181
	9,7%	13,6%	27,0%	33,5%	16%	0,3%			
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	38	60	117	109	57	1	3	3,23	1,178
	9,9%	15,7%	30,6%	28,5%	14,9%	0,3%			

continua

Assertivas	FREQÜÊNCIA DAS RESPOSTAS						conclusão		
	TI	PI	N	PV	TV	NR	MD	M	DP
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	48	66	114	108	44	2	3	3,09	1,191
	12,6%	17,3%	29,8%	28,3%	11,5%	0,5%			
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.	56	51	110	112	51	2	3	3,13	1,240
	14,7%	13,4%	28,8%	29,3%	13,4%	0,5%			
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	157	68	75	51	26	5	2	2,26	1,308
	41,1%	17,8%	19,6%	13,4%	6,8%	1,3%			
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	12	5	36	40	285	4	5	4,54	0,948
	3,1%	1,3%	9,4%	10,5%	74,6%	1,0%			
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	10	9	20	74	267	2	5	4,52	0,901
	2,6%	2,4%	5,2%	19,4%	69,9%	0,5%			
Total do construto: Avaliação de Risco	381	357	683	882	1117	18	4	3,58	1,341
	11,1%	10,4%	19,9%	25,7%	32,5%	0,5%			

Fonte: Do autor.

Na assertiva 10, são avaliados se os objetivos e as metas das unidades estão formalizados. Constatou-se que, na percepção de 60,9% dos órgãos públicos, isso ocorre de forma integral, e que, para 26,1%, é aplicado parcialmente no contexto da unidade. Isso indica que boa parte dos órgãos da administração federal traça seus objetivos e os formalizam.

A assertiva 11 questiona se há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e das metas da unidade. Assim, constatou-se que, na percepção de 25,1% dos órgãos pesquisados, isso ocorre de maneira integral e parcialmente para 43,2%, porém em sua maioria. Tal fato indica que a identificação dos processos críticos ocorre integralmente em poucos casos e que a identificação de processos críticos deve ser melhorada.

Em relação à prática de diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência de sses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los, constata-se, pela assertiva 12, que, na percepção de apenas 16% dos órgãos públicos respondentes, as práticas de diagnósticos de riscos, da identificação da probabilidade de sua ocorrência e da adoção de medidas para sua mitigação estão presentes de forma integral, e, para outros 33,5%, ocorrem de forma parcial, ainda que em sua maioria. Os outros 49,5% não souberam avaliar,

afirmaram que ocorrem em um nível mínimo ou não possuem tais práticas. Essa situação indica deficiências nas principais práticas de avaliação de riscos no poder executivo federal e que ela existe de forma integral para uma minoria dos órgãos públicos pesquisados.

A assertiva 13 questiona se é prática das unidades a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis de gestão. O resultado é que 14,9% possuem tais práticas e 28,5% aplicam de forma parcial em sua maioria. Os outros 56,6% dos órgãos pesquisados não possuem tais práticas, aplicam em um nível mínimo ou não sabem definir a proporção de aplicação dessas práticas.

Também foi verificado, pela assertiva 14, se a avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco dos órgãos objeto da análise, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo. Nota-se que, para 11,5% dos respondentes, a avaliação ocorre de forma integral e parcialmente para 28,3%. Dessa forma, pode-se verificar que 60,2% dos órgãos não possuem uma avaliação de riscos capaz de identificar mudanças no perfil deles ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.

A assertiva 15 revela que, para apenas 13,4% dos respondentes, os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerarem informações úteis à tomada de decisão, e outros 29,3% indicam que tal situação ocorre parcialmente, porém em sua maioria. Para os outros 57,3%, o tratamento dos riscos identificados não existe - existe em um nível mínimo ou não se consegue avaliar a proporção de sua aplicação. Assim, percebe-se que, em mais um dos componentes de avaliação de risco, o nível das práticas de gestão de risco no poder executivo federal ainda é baixo, o que pode comprometer os resultados desejados e os próprios controles internos.

Em relação ao histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade, conforme assertiva 16, a percepção é que, para mais de 58,9%, elas não são decorrentes das fragilidades nos processos internos ou ocorrem em um nível mínimo. Outro pequeno percentual, 6,8%, acredita que as fraudes e perdas são decorrentes de fragilidades nos seus processos internos.

A assertiva 17 questiona se, na ocorrência de fraudes e desvios, é prática das unidades instaurarem sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos. Nesse aspecto, a grande maioria, 74,6%, indica que isso ocorre de forma integral. Tal resultado parece indicar uma forte tendência da administração pública do poder

executivo federal em punir, em vez de prevenir, conforme se pode depreender em comparação com os resultados das assertivas 12 a 15.

Na assertiva 18, foi verificado se há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade, constatando-se que 69,9% indicaram que tal fato ocorre de forma integral, ou, ainda, 19,4% de forma parcial, na maioria dos casos. A existência de tais normas e regulamentos também é destacável, já que aparece como a segunda maior avaliação entre as assertivas do componente de avaliação de risco - o que só corrobora uma das principais características da administração pública burocrática, que é o estabelecimento de normas e regulamentos.

O componente avaliação de risco composto por 6 assertivas apresentou mediana igual a 3 em três delas e média geral próxima a 3,60. Além disso, nas questões de 12 a 15, as quais abordam os principais aspectos da avaliação de risco, a soma dos percentuais de avaliações 4 e 5 (fundamento atendido de forma integral, ou parcial em sua maioria) não chegam a 50%. O que indica que, nesse aspecto do controle interno, o poder executivo federal ainda precisa aperfeiçoar seus mecanismos de gestão de riscos para obter um maior êxito na consecução de seus objetivos.

Nota-se, ainda, que a assertiva 17 revela uma tendência da administração pública do poder executivo federal em punir, já que ela foi a assertiva com a maior avaliação de atendimento integral (74,6%) e um dos únicos pontos fortes da avaliação de risco, juntamente com as normas e regulamentos abordados na questão 18. Entretanto, nos principais fundamentos, não existe uma avaliação tão alta, o que só corrobora com a percepção de que os órgãos objeto de análise atuam de uma forma mais corretiva com punições e ressarcimentos, e menos de forma preventiva, já que as práticas de avaliação de riscos, conforme os resultados observados, não recebem a devida atenção pela administração do poder executivo federal.

Tal situação confirma os achados de Davis e Blaschek (2006, p. 11), já que os órgãos de controle (avaliadores dos sistemas de controle internos) também não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correção.

A modernização das atividades de controle interno, conforme constatado por Santana (2010, p. 90), ocorre, entre outras ações, dando-se maior enfoque na orientação, prevenção de

erros, fornecendo-se informações estratégicas e aquelas relativas à prevenção de desperdício na aplicação dos recursos públicos.

Os resultados em relação ao construto avaliação de riscos confirmam os achados de outros pesquisadores como Wassally (2009, p. 83), o qual entende que a fraca gestão de riscos dos órgãos públicos federais ocorre por conta da norma pátria que faz poucas e vagas referências aos riscos, não os definindo, nem contextualizando seus impactos sobre os controles internos, sendo uma das consequências da ausência de tratamento detalhado sobre riscos nas normas da Secretaria Federal de Controle a não avaliação dos controles relacionados ao gerenciamento de riscos das entidades auditadas.

A avaliação de riscos também é considerada incipiente no setor público de um modo geral, principalmente nos municípios, já que é considerada matéria recente que está, aos poucos, sendo apropriada à realidade de diversos órgãos públicos, conforme entendimento de um grupo de servidores do Tribunal de Contas de Pernambuco e ressaltado por Silva, A. J. M. (2009), já abordado às páginas 87 e 118 deste trabalho.

Bortone e Méndez Rojas (2010, p. 14) destacam, também, que a avaliação de riscos é um processo ausente ou muito pouco considerado na totalidade dos entes estaduais e municipais na Venezuela, concomitante com o ambiente de controle, pois, ao não se estabelecer expressamente um conjunto de objetivos por categorias, não é possível avaliar os riscos para alcançá-los. Ao contrário dos entes públicos pesquisados por Bortone e Méndez Rojas (2010) e Silva, A. J. M. (2009), o estabelecimento de objetivos não parece ser o principal problema na avaliação de riscos do poder executivo federal, mas sim os aspectos relacionados à identificação, à mensuração e ao tratamento dos riscos.

Os achados parecem confirmar, ainda, as constatações de Davis e Blaschek (2006, p. 11) que alertaram que os sistemas de controle interno na administração pública brasileira não estão preparados para os desafios de um cenário com maiores riscos e incertezas, já que não possuem uma atitude proativa de se anteciparem aos acontecimentos e aproveitarem as oportunidades, além de não conseguirem evitar que os objetivos organizacionais não sejam alcançados. As baixas avaliações em relação a esse componente chave do controle interno, conforme a percepção dos gestores públicos federais, implica em considerar que o próprio conceito de controle interno INTOSAI não é aplicado na estrutura da administração pública federal, já que todo o processo deveria ser estruturado para enfrentar riscos.

Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 391) também verificaram situação parecida na Itália, já que o modelo de controle do setor público italiano é considerado formalista, parcialmente implementado e sem foco no gerenciamento de riscos, apesar de existirem exceções como ocorre no setor de saúde. Nos Estados Unidos, o gerenciamento de riscos também não parece estar totalmente adequado, já que, segundo Williams (2011), os gestores financeiros governamentais são ausentes das operações ou do risco da missão das organizações. Além disso, apenas 50% dos gestores federais estão convencidos que o gerenciamento de riscos está adequado aos objetivos da organização.

4.2.3 ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

A Tabela 10 apresenta os resultados do construto procedimentos de controle.

TABELA 10 - ASSERTIVAS: PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Assertivas	FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	19	35	86	153	85	4	4	3,66	1,077
	5%	9,2%	22,5%	40,1%	22,3%	1,0%			
20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	20	41	104	132	83	2	4	3,57	1,102
	5,2%	10,7%	27,2%	34,6%	21,7%	0,5%			
21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	23	24	129	95	106	5	4	3,63	1,135
	6,0%	6,3%	33,8%	24,9%	27,7%	1,3%			
22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.	16	26	92	128	118	2	4	3,81	1,080
	4,2%	6,8%	24,1%	33,5%	30,9%	0,5%			
Total do construto: Procedimentos de Controle	78	126	411	508	392	13	4	3,67	1,102
	4,5%	8,5%	26,0%	35,7%	25,7%	0,9%			

Fonte: Do autor.

A assertiva 19 questiona se existem políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos, claramente estabelecidas. Nesse sentido, 22,3% dos respondentes entendem que elas existem integralmente; outros 40,1% interpretaram que elas existem parcialmente, porém em sua maioria; para os outros 37,6% elas não existem, existem em um nível mínimo ou não sabem mensurar sua utilização.

Constata-se, ainda, que os respondentes ao serem indagados, conforme questão 20, se as atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, 21,7% entendem que elas funcionam de forma integral, 34,6% de forma parcial, mas na maioria de seus aspectos. Dessa forma, 56,3% dos respondentes concordam que as atividades de controle são apropriadas e funcionam consistentemente, de forma parcial, mas em sua maioria. Os outros 43,7% não souberam avaliar o quanto esse fundamento é aplicado. Entendem que ele é aplicado minimamente ou não são aplicados e 0,5% ainda se abstiveram de responder.

Nesse aspecto, Porto (2012, p. 75) percebe que a cultura de planejamento em relação a uma área específica do Comando da Marinha não se encontra totalmente em funcionamento nas unidades gestoras pesquisadas, dificultando ações de controle interno, em particular aquelas relacionadas ao componente de controle interno “procedimento de controle”, conforme o INTOSAI. Tal constatação corrobora os resultados que indicam que o planejamento de longo prazo ocorre de forma parcial em consonância com as atividades de controle.

A assertiva 21 avalia a relação custo x benefício das atividades de controle, ao indagar se elas possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possa derivar de sua aplicação. Segundo a avaliação, 27,7% entendem que elas possuem um custo apropriado ao nível de benefícios que proporcionam, de forma integral, e 24,9% de forma parcial, mas na maioria de seus aspectos. Dessa forma, 52,6% dos respondentes concordam que as atividades de controle possuem custo apropriado ao nível de benefícios delas decorrentes pelo menos em sua maioria. Os outros 46,1% não souberam avaliar o quanto esse fundamento é aplicado, entendem que ele é aplicado minimamente ou não são aplicados e 1,3% ainda se abstiveram de responder.

Para 30,9%, as atividades de controle adotadas são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle. Outros 33,5% entendem que elas possuem essas características de forma parcial, mas em sua maioria. Tal fato leva a crer que 64,4% concordam que as atividades de controle são abrangentes e razoáveis e relacionadas aos objetivos de controle, pelo menos na maioria de seus aspectos. Outros 35,6% não souberam avaliar o quanto o fundamento é aplicado. Entendem que ele é aplicado minimamente ou não são aplicados, e 0,5% ainda se abstiveram de responder.

A média geral do construto procedimentos de controle é próxima a 4, o que indica que, no geral, os aspectos avaliados são atendidos de forma parcial. Nota-se que, nas questões relativas aos procedimentos de controle, em nenhuma delas verifica-se, para avaliação 5 (fundamento de forma integral), um percentual superior a 50%, o que poderia indicar uma melhor situação para o componente de controle interno avaliado.

Com avaliação parecida, Silva, A. J. M. (2009) identificou que os procedimentos de controle de uma amostra de prefeituras no Estado de Pernambuco tiveram uma avaliação de 4,36 pontos. Elas levaram em consideração as principais preocupações dos servidores e gestores do TCE/PE e recaíram sobre os subsistemas administrativos que compõem o sistema de controle interno das prefeituras, tais como: Contabilidade e Finanças, Administração de Recursos Humanos, Compras, Licitações e Contratos, Patrimônio e Obras.

No âmbito privado, constatam-se atividades de controle aplicadas também de forma abrangente e razoável, já que a empresa GE Brasil, por exemplo, conforme destacado por Maia et al. (2005, p. 63), assunto já abordado à página 91 deste trabalho, realiza o mapeamento de processos operacionais, utilizando-se de fluxogramas com a demonstração de linhas de responsabilidade, além de ter grande preocupação com a segurança das informações por meio de controles de acessos de acordo com o perfil dos usuários e maior conscientização a respeito da segurança dos dados para que haja a colaboração de todos os usuários para a diminuição dos riscos envolvidos.

No âmbito público, Wassally (2008, p. 81) afirma que as atividades de controle como o acesso a ativos e a documentos são considerados como relevantes por analistas e técnicos do órgão de controle federal. Entretanto, a avaliação periódica de desempenho foi praticamente desprezada por esses profissionais, contrariando diretrizes constantes dos documentos do COSO, INTOSAI e literatura relacionada aos controles internos, conforme já mencionado à página 91 deste trabalho.

Para Bortone e Méndez Rojas (2010, p. 15), as atividades de controle encontram-se presentes, mas seu nível de definição é muito geral para orientar o exercício de controle de maneira mais efetiva, além de não existir práticas de controle para todos os processos. E, também, aqueles existentes não se aplicam adequadamente a todos os casos.

No geral, os achados de Wassally (2009) e Bortone e Méndez Rojas (2010) revelam que os procedimentos de controle detectados não estão em consonância com as exigências de controle interno COSO. Entretanto, na visão dos gestores dos órgãos avaliados da presente

pesquisa, pela média das assertivas referentes aos procedimentos de controle, esse fundamento, embora não tenha uma avaliação muita alta, obedece de forma parcial e em sua maioria aos conceitos COSO/INTOSAI.

Pela tabela 10, constatamos que todas as assertivas referentes aos procedimentos de controle são consideradas válidas.

4.2.4 ANÁLISE DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

A Tabela 11, a seguir, apresenta os resultados do construto informação e comunicação.

TABELA 11 - ASSERTIVAS: INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Assertivas	FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	3	19	26	154	178	2	4	4,28	0,855
	0,8%	5,0%	6,8%	40,3%	46,6%	0,5%			
24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	4	21	32	157	167	1	4	4,21	0,890
	1,0%	5,5%	8,4%	41,1%	43,7%	0,3%			
25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	5	33	54	171	117	2	4	3,95	0,956
	1,3%	8,6%	14,1%	44,8%	30,6%	0,5%			
26. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	5	30	62	174	110	1	4	3,93	0,938
	1,3%	7,9%	16,2%	45,5%	28,8%	0,3%			
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	9	44	64	158	105	2	4	3,81	1,041
	2,4%	11,5%	16,8%	41,4%	27,5%	0,5%			
Total do construto: Informação e Comunicação	26	147	238	814	677	8	4	4,04	0,955
	1,4%	7,6%	12,4%	42,3%	35,2%	0,4%			

Fonte: Do autor.

Na assertiva 23, ao serem questionados se a informação relevante é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas, constatou-se que tal situação ocorre de forma integral para 46,6% dos respondentes, e de forma parcial, porém em sua maioria, para outros 40,3%. Assim, para cerca de 85% dos respondentes, a informação relevante é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas, pelo menos na maioria dos aspectos. Os

outros 15% entendem que esse fundamento não é aplicado, ocorre de uma forma mínima ou não souberam quantificar o quanto são utilizados. Além disso, 0,5% se absteram de responder.

As questões 24 e 25 estão muito ligadas aos aspectos da qualidade da informação. A primeira questiona se as informações relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas. Já a segunda, em complemento, questiona se a informação disponível é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.

Quanto à questão 24, para 43,7%, as informações relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas, e outros 41,1% concordam que o fundamento é parcialmente válido, porém em sua maioria. Ou seja, 84,8% entendem que, de forma integral ou parcial, mas em sua maioria, as informações relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas. Outros 75,4% também entendem que, de forma integral ou parcial, mas em sua maioria, a informação disponível é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.

Dessa forma, embora os aspectos relacionados à informação apresentem uma das maiores médias deste estudo, Wassally (2008, p. 69) detectou alguns problemas nesse componente, já que nos relatórios de auditoria do órgão de controle federal ocorreram ausência e inconsistência em diversos documentos formais referentes a vários assuntos, como a estrutura organizacional, manuais de procedimento, dentre outros.

A falta de tempestividade na entrega dos relatórios de gestão aos órgãos de controle, destacado por Porto (2012, p. 74), além da falta de observações e de notas a respeito do ambiente de controle e do controle da tecnologia da informação, ausência de terminações legislativas, entre outras, também são apontados por Rahahelah (2011) como empecilhos para adoção dos padrões INTOSAI, conforme já afirmado à página 97 desta dissertação.

A questão 26 refere-se à informação divulgada internamente e procura saber se esta atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão respondente de forma a contribuir para a execução das responsabilidades de modo eficaz. O resultado é que, para 28,8%, ela atende de maneira integral os aspectos mencionados; e de forma parcial, porém em sua maioria, para 45,5% dos respondentes. Tais percepções, assim como nas questões 24 e 25, superam 70%.

A questão 27 aborda a comunicação, de forma a procurar saber se as informações perpassam todos os níveis hierárquicos dentro do órgão público avaliado, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura. Nesse aspecto, para 27,5%, tal fato ocorre integralmente; e, para outros 41,4%, ocorre de forma parcial, mas em sua maioria. Indicando, também, boa adequação da comunicação, mas inferior aos aspectos da informação.

Wassally (2009, p. 69), por sua vez, aponta que, em relação à comunicação, os auditores analisaram a efetividade dos sistemas de atendimento ao público via telefone, em dois ministérios, recomendando-se, em um deles, estabelecer normas, objetivos e metas, atribuições, competências por unidade, controles e indicadores de avaliação de serviços. Por fim, na maioria dos relatórios, constavam informações sobre a missão institucional do órgão.

No âmbito privado, conforme já destacado à página 95 deste trabalho, Maia et al. (2005, p. 65) apontam que a General Eletric Brasil, em relação à comunicação, disponibiliza informações referentes às políticas e aos procedimentos na intranet da companhia, além de utilizar o e-mail para manter os funcionários atualizados. A vinculação de um departamento de comunicação à alta administração das organizações de saúde visando à integração das atividades de comunicação interna e externa, bem como a descentralização da estrutura para viabilizar uma melhor comunicação das informações e aumento da qualidade dos serviços, também são ressaltados por Reginato, Nonnis e Pavan (2011), assunto abordado à página 96 desta dissertação.

A média geral do construto informação e comunicação foi um pouco superior a 4, o que indica que, na média, os aspectos avaliados são atendidos de forma parcial em sua maioria. Percebe-se, ainda, que a média desse construto é uma das maiores entre as outras avaliadas. Em contraposição, Silva, A. J. M. (2009, p. 92) constatou que, ao indicar o grau de estruturação médio apurado para uma amostra de prefeituras em Pernambuco, obteve o pior resultado para o componente “informação e comunicação”, com 0,65 (zero vírgula sessenta e cinco) pontos, em uma escala de 1 a 5.

Para Bortone e Méndez Rojas (2010, p. 15), em estudo realizado na Venezuela, em relação à informação e à comunicação, observa-se que a informação é vulnerável a erros e é empregada somente com a finalidade de prestação de contas, e que existe uma comunicação fluída dentro dos entes, mas não em direção ao exterior em suas relações com os particulares.

Também se percebe, a partir dos resultados do presente estudo, que a informação não se mostra importante somente para a prestação de contas, mas também para a tomada de decisões dos gestores. Além disso, também se mostra fluída internamente, mas não se pode afirmar o mesmo em relação à comunicação externa, tendo em vista a ausência de assertiva que avaliasse tal aspecto. Percebe-se, assim, que a informação e a comunicação, conforme as assertivas consideradas para o construto, possuem razoável adequação aos conceitos COSO/INTOSAI.

Pela tabela 11, constata-se que todas as assertivas referentes à informação e à comunicação são consideradas válidas.

4.2.5 ANÁLISE DO MONITORAMENTO

A Tabela 12 apresenta os resultados do construto Monitoramento.

TABELA 12 - ASSERTIVAS: MONITORAMENTO

Assertivas	FREQUÊNCIA DAS RESPOSTAS						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	21	61	100	124	74	2	4	3,44	1,135
	5,5%	16,0%	26,2%	32,5%	19,4%	0,5%			
29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	20	44	103	133	80	2	4	3,55	1,103
	5,2%	11,5%	27,0%	34,8%	20,9%	0,5%			
30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	18	37	71	130	124	2	4	3,80	1,136
	4,7%	9,7%	18,6%	34,0%	32,5%	0,5%			
Total do construto: Monitoramento	59	142	274	387	278	6	4	3,60	1,135
	5,1%	12,4%	23,9%	33,8%	24,3%	0,5%			

Fonte: Do autor.

A questão 28 aborda se o sistema de controle interno é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo (monitoramento contínuo). Os resultados indicam que tal fato ocorre de forma integral para 19,4% dos respondentes e de forma parcial para 32,5% deles. Assim, pouco mais de 50% concordam de forma integral ou parcial que o sistema de controle interno é monitorado de forma a avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.

Na questão 29, o foco é se o sistema de controle interno tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas. Constatou-se que, para 20,9%, tal fato ocorre de forma integral, e, para 34,8%, a afirmação é parcialmente válida, embora, em sua maioria. Isso demonstra que, para cerca de 55% dos respondentes, o sistema de controle interno é considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas, pelo menos em sua maioria.

Por fim, ao ser avaliada a questão 30, de forma a verificar se o sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho dos órgãos avaliados, somente 32,5% entendem que tal fato ocorre de forma integral, e outros 34% consideraram que ele contribui de forma parcial, porém, em sua maioria. Assim, pouco mais de 66% entendem que o sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do seu desempenho, pelo menos em sua maioria.

A média geral do construto monitoramento é um pouco inferior a 4, o que indica que a tendência é que os aspectos avaliados sobre monitoramento estão sendo parcialmente atendidos. Nota-se que, nas questões relativas ao monitoramento, em nenhuma delas verifica-se, para avaliação 5 (fundamento de forma integral), um percentual superior a 50%, o que poderia indicar uma melhor situação para o componente de controle interno avaliado.

A designação formal de um setor ou servidor para a realização de auditorias internas periódicas, além da regulamentação da realização de auditorias internas foram mencionadas por servidores do Tribunal de Contas de Pernambuco como necessárias para um melhor monitoramento das prefeituras, conforme apontado por Silva, A. J. M. (2009) à página 100 deste trabalho. Nesse sentido, Porto (2012, p. 72) destaca que a auditoria interna é utilizada rotineiramente nas organizações militares como ferramenta de monitoramento de controle interno.

Por outro lado, Bortone e Méndez Rojas (2010, p. 15) observam que o monitoramento é muito deficitário tanto nos entes estaduais como nos municipais Venezuelanos. Isso poderia encontrar fundamento pela ausência da figura de uma unidade de auditoria interna. No âmbito Brasileiro, os achados de auditoria dos órgãos de controle federais não parecem possuir tanta importância, já que o retorno dos órgãos pesquisados por Wassally (2008) foi considerado baixo, pois apenas 27% deles atenderam plenamente suas determinações e/ou recomendações, conforme mencionado à página 100 deste trabalho.

De qualquer forma, constata-se, ainda, que independentemente das avaliações realizadas pelos órgãos de controle, algumas instituições como as organizações militares possuem uma auditoria interna que realiza o monitoramento de seus controles internos administrativos em sentido amplo, fortalecendo-os. Entretanto, como já visto anteriormente, na página 100, ainda que ocorram essas auditorias, por vezes não são identificadas as causas que levam a ineficiência nos controles, já que o foco ocorre mais nos aspectos formais e legais.

Pela tabela 12, constata-se que todas as assertivas referentes ao monitoramento são consideradas válidas. Os achados do presente estudo parecem ir ao encontro de Bortone e Méndez Rojas (2010), já que apenas um pequeno percentual indicou que os sistemas de controles internos são constantemente monitorados para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo. Isso pode indicar ainda a falta de uma unidade de auditoria interna ou sua fraca atuação no âmbito dos órgãos pesquisados.

4.3 ANÁLISE DE *CLUSTER*

O método que mostrou boa separação entre os *clusters* foi o método Ward. Nesse método, foram obtidos dois *clusters*: um com 228 sujeitos (*Cluster1*) e outro com 131 (*Cluster 2*). Importante salientar que 23 sujeitos foram excluídos da análise por terem deixado de responder pelo menos a uma questão.

4.3.1 TESTE DE MANN-WHITNEY PARA AVALIAÇÃO DOS *CLUSTERS*

Para avaliar em quais assertivas da escala Likert os *clusters* diferem, utilizou-se o teste de Mann-Whitney, cujos resultados são apresentados nas tabelas 13 a 17.

TABELA 13 - TESTE DE MANN-WHITNEY: AMBIENTE DE CONTROLE

Variáveis	<i>Cluster1</i>	<i>Cluster2</i>	p-value
	Média (DP)	Média (DP)	
1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	4,75 (0,475)	3,93 (0,962)	< 0,001***
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	4,09 (0,728)	3,02 (0,894)	< 0,001***
3. A comunicação dentro da UJ é adequada e suficiente.	4,24 (0,654)	3,21 (0,937)	< 0,001***

continua

Variáveis	conclusão		p-value
	Cluster1	Cluster2	
	Média (DP)	Média (DP)	
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.	4,26 (1,241)	3,75 (1,448)	< 0,001***
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	4,23 (0,872)	3,36 (1,096)	< 0,001***
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	3,89 (0,881)	2,83 (1,061)	< 0,001***
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4,64 (0,617)	3,70 (1,072)	< 0,001***
8. Existe adequada segregação de funções nos processos de competência da UJ.	4,38 (0,756)	3,47 (1,003)	< 0,001***
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	4,47 (0,640)	3,37 (1,002)	< 0,001***

*** Significante a 0,001.

Fonte: Do autor.

Pela tabela 13, constata-se que o *cluster1* tende a considerar as assertivas relativas ao ambiente de controle como sendo mais fortemente válidas do que os integrantes do *cluster 2*. Além disso, o *cluster2* não considera válida a assertiva 6.

TABELA 14 -TESTE DE MANN-WHITNEY: AVALIAÇÃO DE RISCO

Variáveis	Cluster1	Cluster2	p-value
	Média (DP)	Média (DP)	
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	4,61 (0,709)	3,95 (1,125)	< 0,001***
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	4,18 (0,812)	3,14 (1,101)	< 0,001***
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	3,93 (0,796)	2,31 (1,046)	< 0,001***
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	3,77 (0,907)	2,31 (0,991)	< 0,001***
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	3,68 (0,890)	2,08 (0,945)	< 0,001***
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.	3,74 (0,900)	2,13 (1,098)	< 0,001***
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	1,97 (1,222)	2,75 (1,315)	< 0,001***
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	4,61 (0,94)	4,39 (0,989)	0,008**
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de	4,62 (0,859)	4,35 (0,944)	< 0,001***

continua

Variáveis	Cluster1	Cluster2	p-value
	Média (DP)	Média (DP)	
responsabilidade da unidade.			

Significante a 0,01; * Significante a 0,001.

Fonte: Do autor.

Pela tabela 14, pode-se verificar que o *cluster1* tende a considerar as assertivas 10, 11, 17 e 18 relativas à avaliação de risco como sendo mais fortemente válidas do que os integrantes do *cluster 2*. O *cluster1* também tende a considerar válidas as assertivas 12 a 15, enquanto que o *cluster 2* as consideram inválidas. Além disso, verificamos que o *cluster1* considera mais fortemente inválida a questão 16.

TABELA 15 -TESTE DE MANN-WHITNEY: PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Variáveis	Cluster1	Cluster2	p-value
	Média (DP)	Média (DP)	
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4,18 (0,961)	2,76 (1,044)	< 0,001***
20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	4,08 (0,795)	2,66 (0,981)	< 0,001***
21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	4,08 (0,923)	2,84 (1,029)	< 0,001***
22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.	4,27 (0,754)	2,98 (1,078)	< 0,001***

*** Significante a 0,001.

Fonte: Do autor.

Pela tabela 15, constata-se que o *cluster1* tende a considerar as assertivas relativas aos procedimentos de controle como sendo válidas, enquanto que os integrantes do *cluster 2* as consideram inválidas.

TABELA 16 - TESTE DE MANN-WHITNEY: INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Variáveis	Cluster1	Cluster2	p-value
	Média (DP)	Média (DP)	
23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	4,57 (0,570)	3,76 (1,031)	< 0,001***
24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	4,57 (0,570)	3,63 (1,017)	< 0,001***
25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	4,36 (0,652)	3,26 (1,012)	< 0,001***
26. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	4,32 (0,649)	3,22 (0,979)	< 0,001***
27. A comunicação das informações perpassa todos	4,20 (0,819)	3,11 (1,002)	< 0,001***

continua

Variáveis	conclusão		p-value
	Cluster1 Média (DP)	Cluster2 Média (DP)	
os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.			

*** Significante a 0,001.

Fonte: Do autor.

Pela tabela 16, verifica-se que o *cluster1* tende a considerar as assertivas relativas à informação e à comunicação como sendo mais fortemente válidas do que os integrantes do *cluster 2*.

TABELA 17 - TESTE DE MANN-WHITNEY: MONITORAMENTO

Variáveis	conclusão		p-value
	Cluster1 Média (DP)	Cluster2 Média (DP)	
28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	4,04 (0,823)	2,47 (0,897)	< 0,001***
29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	4,08 (0,767)	2,64 (0,985)	< 0,001***
30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	4,37 (0,700)	2,82 (1,070)	< 0,001***

Fonte: Do autor.

Pela tabela 17, constata-se que o *cluster1* tende a considerar as assertivas 29 a 30 relativas ao monitoramento como sendo mais válidas, enquanto que os integrantes do *cluster 2* as consideram inválidas. Dessa forma, os *clusters* podem ser descritos em *cluster1* referente ao grupo de melhor avaliação e *cluster 2* referente ao grupo de menor avaliação.

4.3.2 CLUSTER 1- MELHOR AVALIAÇÃO

O *cluster1* é composto por 228 órgãos. A quantidade destes por ministério e a suas representatividades em relação ao ministério ao qual pertencem podem ser descritos da seguinte forma: 12 da Presidência da República (85,71%), 13 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (46,4%), 14 do Ministério da Ciência e Tecnologia (82,35%), 28 do Ministério da Fazenda (65,11%), 3 do Ministério da Educação (37,5%), 3 do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (60%), 32 do Ministério da Justiça (52,45%), 2 do Ministério de Minas e Energia (100%), 3 do Ministério da Previdência Social (60%), 4 do Ministério das Relações Exteriores, (66,67%), 9 do Ministério da Saúde (31%), 13 do Ministério do Trabalho e Emprego (50%), 2 do Ministério dos Transportes (66,67%), 2 do Ministério das Comunicações (100%), 3 do Ministério da Cultura (42,85%), 1 do Ministério

do Meio Ambiente (20%), 15 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (41,67%), 4 do Ministério do Desenvolvimento Agrário (80%), 1 do Ministério do Esporte (50%), 3 do Ministério da Defesa (100%), 9 do Ministério da Defesa/Comando da Aeronáutica (100%), 1 do Ministério da Defesa/Comando do Exército (100%), 30 do Ministério da Defesa/Comando da Marinha (93,8%), 2 do Ministério da Integração Nacional (33,33%), 3 do Ministério do Turismo (75%), 2 do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (50%) e 3 do Ministério da Aquicultura e Pesca (60%). Em relação às funções essenciais à justiça, constam do grupo a Secretaria da Advocacia-Geral da União vinculada à Presidência da República, a Defensoria Pública da União vinculada ao Ministério da Justiça e alguns vinculados ao Ministério Público da União (60%): Ministério Público Federal, Ministério Público Militar e Escola Superior do MPU.

Para melhor visualização estão listados, a seguir, os ministérios que possuem as maiores frequências absolutas de órgãos que aparecem no *cluster* e a representatividade de cada um em relação ao total de órgãos avaliados dentro de seus respectivos ministérios.

TABELA 18 - MAIORES FREQUÊNCIAS E REPRESENTATIVIDADES - CLUSTER 1- MELHOR AVALIAÇÃO

Ministério	Maiores frequências	Maiores representatividades	Ordem de representatividade
Ministério da Justiça	32	52,45%	6º
Ministério da Defesa/Comando da Marinha	30	93,8%	2º
Ministério da Fazenda	28	65,11%	5º
Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão	15	41,67%	9º
Ministério da Ciência e Tecnologia	14	82,35%	4º
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	13	46,4%	8º
Ministério do Trabalho e Emprego	13	50%	7º
Presidência da República	12	85,71%	3º
Ministério da Defesa/Comando da Aeronáutica	9	100%	1º
Ministério da Saúde	9	31%	10º

Fonte: Do autor.

Nota-se que o Ministério da Defesa/Comando da Marinha e Ministério da Defesa/Comando da Aeronáutica são destaques no grupo de melhor avaliação. Eles diferem dos demais Ministérios constantes da Tabela 18 pelo fato de o primeiro constar em pequeno percentual no *Cluster2* (Menor avaliação), e o segundo não constar nesse grupo. O Ministério da Fazenda também consta como destaque, pois é o 3º em quantidade de órgãos no grupo de melhor avaliação e tem 65,11% dos órgãos vinculados figurando nele. Outros órgãos também

tiveram uma boa autoavaliação como a Presidência da República e o Ministério da Ciência e Tecnologia.

A constatação em relação aos órgãos do Ministério da Defesa vai ao encontro dos achados de Porto (2012, p. 101), pelo menos em relação ao Comando da Aeronáutica, já que seu Sistema de Controle Interno foi avaliado como eficaz na realização dos objetivos definidos, com a grande maioria das unidades gestoras executoras atendendo a três ou mais dos objetivos fixados.

Apesar de constarem do grupo de melhor avaliação (*Cluster 1*), alguns Ministérios tiveram uma quantidade maior ainda no grupo de menor avaliação (*Cluster 2*), dentre eles estão o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e Ministério da Saúde. Ao passo que outros estão quase na mesma proporção no grupo de menor avaliação, são eles: Ministério da Justiça e Ministério do Trabalho e Emprego.

Analisando o Ambiente de Controle, os integrantes do *cluster 1* tendem a considerar que o fundamento descrito é quase que totalmente aplicado ao contexto. Isto é, os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento, os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade, a comunicação dentro da unidade é adequada e suficiente, existe código formalizado de ética ou de conduta, os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais. Além disso, há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta, as delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades, existe adequada segregação de funções nos processos de competência da unidade e os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados.

No que se refere à Avaliação de Risco, tendem a considerar que estão quase totalmente aplicados os seguintes fundamentos: os objetivos e as metas da unidade jurisdicionada estão formalizados, na ocorrência de fraudes e desvios. É prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos, e há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de

responsabilidade da unidade. Por outro lado, tendem a considerar que estão parcialmente aplicados: a clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade, prática da unidade, o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los, prática de definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão e a avaliação de riscos é feita de forma contínua, os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão. Além disso, há um baixo histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.

Quanto aos Procedimentos de Controle, tendem a considerar os fundamentos parcialmente aplicados, mas em sua maioria. Assim, avaliam que são parciais: a existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos, claramente estabelecidas; as atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo; possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação e são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.

No que se refere à Informação e à Comunicação, avaliam que os aspectos analisados também são quase que totalmente aplicados ao contexto. Isto é, a informação relevante é identificada, documentada, armazenada e comunicada, apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível. As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas, a informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos, e a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos.

Em relação ao Monitoramento, tendem a avaliar que são aplicados parcialmente, embora em sua maioria, ou seja, o sistema de controle interno é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo. Tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas e tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.

4.3.3 CLUSTER 2 – MENOR AVALIAÇÃO

Entre os órgãos públicos que o compõem o *cluster 2* e a sua representatividade dentro do próprio ministério a qual pertencem, estão os descritos a seguir: 2 vinculados à Presidência da República (14,28%), 12 superintendências e 1 laboratório vinculados ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (42,8%), 2 vinculados ao Ministério da Ciência e Tecnologia (11,76%), 12 vinculados ao Ministério da Fazenda (27,91%), 3 vinculados ao Ministério da Educação (37,5%), 2 vinculados ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (40%), 24 vinculados ao Ministério da Justiça, notadamente órgãos do Departamento da Polícia Federal e Polícia Rodoviária Federal (39,3%), 1 vinculado ao Ministério da Previdência Social (20%), 17 vinculados ao Ministério da Saúde (56,67%), 10 vinculados ao Ministério do Trabalho e Emprego (38,46%), 4 vinculados ao Ministério da Cultura (57,14%), 3 vinculados ao Ministério do Meio Ambiente (60%), 20 vinculados ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, notadamente as superintendências do Patrimônio da União (55,56%), 1 do Ministério do Desenvolvimento Agrário (20%), 1 do Ministério do Esporte (50%), 2 do Comando da Marinha (6,25%), 3 do Ministério da Integração Nacional (50%), 1 do Ministério do Turismo (25%), 1 do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (25% do total), 6 do Ministério das Cidades (100% do total), 1 do Ministério da Aquicultura e Pesca (20% do total), 2 vinculados ao Ministério Público da União (40% do total).

Não constam, nesse grupo, os órgãos referentes aos seguintes ministérios: Ministério de Minas e Energia com 2 unidades avaliadas, Ministério das Relações Exteriores com 6 unidades avaliadas, Ministério dos Transportes com 3 unidades avaliadas, Ministério das Comunicações com 2 unidades avaliadas, Ministério da Defesa com 3 unidades avaliadas, Ministério da Defesa/Comando da Aeronáutica com 9 unidades avaliadas, Ministério da Defesa/Comando do Exército com 1 unidade avaliada. Dos relacionados às funções essenciais da justiça não vinculados aos ministérios já citados, consta, somente, o Conselho Nacional do Ministério Público da União.

Percebe-se, ainda, que, embora duas unidades do Comando da Aeronáutica vinculadas ao Ministério da Defesa constem no grupo que possui uma avaliação menos adequada, sua representatividade em relação ao total de órgãos vinculados ao Comando da Aeronáutica que prestaram contas em 2011 é a mais baixa entre as representatividades dos

demais integrantes desse grupo. Além disso, possui uma quantidade de órgãos muito maior que os outros ministérios que foram avaliados e não constam desse grupo.

Outro ponto importante a ressaltar são os Ministérios que possuem os órgãos com maior frequência absoluta no *cluster 2*, bem como a representatividade de cada um deles em relação ao número de unidades selecionadas para prestação de contas dentro do respectivo ministério:

TABELA 19 -MAIORES FREQUÊNCIAS E REPRESENTATIVIDADES- CLUSTER 2- MENOR AVALIAÇÃO

Órgão	Número de órgãos no <i>cluster2</i>	Representatividade	Classificação segundo a representatividade
Ministério da Justiça	24	39,3%	4º
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.	20	55,56%	2º
Ministério da Saúde	17	56,67%	1º
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.	13	42,8%	3º
Ministério da Fazenda	12	27,9%	6º
Ministério do Trabalho e Emprego	10	38,46%	5º

Fonte: Do autor.

Nota-se que o Ministério da Saúde, principalmente em seus núcleos estaduais, e o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nas superintendências regionais do patrimônio da União, destacam-se, entre os integrantes do *cluster 2*, com as mais baixas avaliações da estrutura de controle internos, já que a maioria de seus órgãos consta desse grupo com percentuais de 56,67% e 55,56%, respectivamente. Ressalta-se, ainda, o Ministério das Cidades representado por 100% dos órgãos a eles vinculados nesse grupo. Analisando o Ambiente de Controle, os integrantes desse *cluster* tendem a considerar que o fundamento descrito é parcialmente aplicado ao contexto, porém, em sua minoria ou tendentes a terem uma posição neutra - com exceção da questão 1 e 7 que estão mais próximas de uma avaliação parcialmente válida, cujos fundamentos descritos são atendidos em sua maioria.

Dessa forma, há uma tendência de percepção de que são parcialmente válidos os seguintes fundamentos de ambiente de controle: os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento, que existe código de ética ou de conduta e que as delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. Por outro lado, percebe-se uma tendência de posição neutra ou de que são parcialmente inválidos os seguintes fundamentos: os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade, a comunicação

dentro da unidade é adequada e suficiente, os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais. E, também, há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da unidade na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou do código de ética ou conduta. Além disso, existe adequada segregação de funções nos processos de competência da unidade e os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados.

No que se refere à Avaliação de Risco, consideram que em relação à questão 10, os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados em sua maioria, ou seja, são parcialmente válidos. Também são considerados fundamentos parcialmente válidos, atendidos em sua maioria as questões 17 e 18: na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos e há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade. No entanto, consideram inválidos (mesmo que parcialmente) os demais fundamentos. Ou seja, não é prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. Também não é prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão. A avaliação de riscos também não é feita de forma contínua, os riscos identificados não são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão e não existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.

Quanto aos Procedimentos de Controle, consideram parcialmente inválidos esses fundamentos. Assim, avaliam que não existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos, claramente estabelecidas. As atividades de controle adotadas não são apropriadas e não funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo. Além disso, não possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação e não são abrangentes e razoáveis e nem estão diretamente relacionados aos objetivos de controle.

No que se refere à Informação e à Comunicação, avaliam que os aspectos analisados são parcialmente aplicados ao contexto ou não há como afirmar o quanto são aplicados. A

informação relevante é parcialmente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas. As informações consideradas relevantes também são parcialmente dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas. Por outro lado, tendem a uma posição neutra ao serem questionados se a informação disponível é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível, e se uma vez divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos.

Em relação à comunicação, também tendem a uma posição neutra quando questionados se a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os componentes e por toda a sua estrutura. Em se tratando do Monitoramento, avaliam que o sistema de controle interno não é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo, não tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas e nem contribuído para a melhoria de seu desempenho.

Nota-se, portanto, principalmente para o *cluster 2*, que, no nível organizacional, há uma limitação em relação à habilidade em controlar resultados, conforme explicitam Try e Radnor (2007), já que boa parte de seus componentes de controle interno não possui uma boa avaliação.

Os órgãos do Ministério da Saúde que figuram no grupo de menor avaliação não parecem estar em consonância com as modernas práticas e conceitos do INTOSAI, já que, ao contrário, por exemplo, do modelo de controle do setor público italiano, não levam em conta o gerenciamento de risco. Este último vai além da área obrigatória do risco clínico e considera ainda os riscos econômicos, financeiros e até de incêndio. (REGINATO; NONNIS; PAVAN, 2011). Conforme alerta Spicer (2008) e constatado em achados do *cluster 2* em relação à estrutura de controle interno, e que corrobora o entendimento de diversos autores sobre o novo gerenciamento público, parece que os problemas do governo são gerenciais, mais do que político ou ideológico, e a solução para estes é uma abordagem mais empresarial para administração pública do que sobre novas políticas públicas.

Outro ponto a ser destacado é que as diferenças entre os *clusters 1* e *2* podem estar relacionadas ao nível de capacitação e de competência dos servidores envolvidos nos processos de controles internos, já que, conforme afirma Wassally (2008, p. 57), a capacitação pode, por exemplo, aumentar a consciência dos servidores públicos sobre os objetivos dos controles internos, como também auxiliar a desenvolver as capacidades do servidor em dirimir dilemas éticos. A competência está relacionada às políticas e às práticas de recursos

humanos que incluem contratação, orientação, capacitação, assim como educação formal, assessoramento, consultoria, promoção, compensação e realização de ações corretivas. Ainda, conceitos como planejamento estratégico e avaliação de desempenho, que fazem parte do gerenciamento por resultados, não são práticas tão eficientes nos órgãos pesquisados, já que o uso desses sistemas refletiria nos controles internos e no *accountability*, conforme defende Aristigueta (2002).

Os achados de Brulon, Obayon e Rosenberg (2012), Costa, G. P. (2012) e Filippim, Rossetto e Rossetto (2010) - de que a administração pública brasileira não possui uma única abordagem dos modelos de administração pública e que esta, atualmente, mantém características do patrimonialismo, burocracia e do gerencialismo (nova gestão pública) -, podem explicar, em parte, as deficiências encontradas nas estruturas de controles internos dos grupos pesquisados, já que possuem avaliações mais altas para a existência de regulamentos e códigos, bem como para punições, e avaliações mais baixas nos assuntos que envolvem planejamento, como ocorre para a avaliação de riscos e outras que abordaram a importância dos controles internos para os resultados dessas entidades.

O poder executivo federal ainda não tem utilizado os controles internos em sua plenitude para o alcance dos resultados esperados, necessitando seguir uma nova tendência que, conforme destaca Santana (2010, p. 88), está voltada a uma gestão do controle interno governamental focado na maximização da eficiência administrativa.

O controle interno, antes visto pelos gestores como um órgão que dificultava o processo de gestão, por meio da colocação de empecilhos, hoje deve funcionar como um órgão indispensável de assessoria do gestor na sua tomada de decisão, em qualquer esfera ou órgão público, por intermédio da ampla gama de vantagens, que, ao final, além da defesa primaz do patrimônio público, acaba também por ser, em face da dura legislação atual acerca de responsabilidades, importante para a própria segurança administrativa do gestor, conforme afirma Vieira (2009).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou, utilizando-se da revisão bibliográfica e fundamentação e por meio da análise documental (relatórios de gestão) do ano de 2011, referentes à prestação de contas anual de 382 órgãos ao Tribunal de Contas da União, identificar, por intermédio da autoavaliação dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a percepção dos gestores sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos seus objetivos institucionais.

Diante dos diversos resultados, pode-se verificar que há assertivas que respondem mais diretamente ao objetivo geral proposto. A assertiva 9 (os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados) e a assertiva 30 (o sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho), cujas médias são, respectivamente, 4,07 e 3,80, indicam uma utilização dos controles internos de forma parcial e em sua maioria para o alcance dos objetivos institucionais. Tais observações são reforçadas, ainda, pelo fato do componente de controle, avaliação de riscos, não estar sendo aplicado de maneira adequada, comprometendo a eficácia dos demais componentes de controles internos. Assim, em relação ao objetivo geral, pode-se afirmar que, segundo a percepção dos órgãos objeto da pesquisa, os sistemas de controles internos não têm sido utilizados com todo o seu potencial para que a administração pública direta do Poder Executivo Federal alcancem seus objetivos institucionais.

Quanto ao atendimento do primeiro objetivo específico que é verificar se existem diferenças significativas entre os controles internos implantados pelos diversos órgãos que compõem a Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, é importante enfatizar algumas considerações sobre os principais componentes de controle interno COSO/INTOSAI. Em se tratando do ambiente de controle, com avaliações entre 1 a 5, a média para ele foi de 3,99, indicando que, no geral, os órgãos aplicam os fundamentos do ambiente de controle interno, de forma parcial e em sua maioria.

Percebe-se, ainda, na média para 74,8% dos órgãos avaliados, o fundamento ambiente de controle é aplicado pelo menos de forma parcial, na maioria dos seus aspectos. Entretanto, observou-se que somente 37,4% deles entendem que o componente ambiente de controle é aplicado em sua integralidade. Indicando necessidade de melhorias, entre elas a garantia de um maior incentivo da participação dos funcionários e servidores dos diversos

níveis da estrutura dos órgãos na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta, aumento da percepção pelos servidores e funcionários dos mecanismos de controle instituídos e maior padronização e formalização dos procedimentos e instruções operacionais.

As melhores avaliações que podem ser consideradas como pontos fortes da estrutura de controle interno referem-se ao fato de a maioria dos órgãos indicar que os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento - embora apenas 36,6% tenham indicado que os controles internos adotados contribuem integralmente para a consecução dos resultados planejados. Tal fato demonstra que, apesar de haver a percepção dos controles internos como essenciais pela alta administração e o devido suporte, não existe a mesma percepção em relação à efetividade destes para consecução dos resultados dos órgãos avaliados. Outros fundamentos que foram avaliados como aplicados de forma integral pela maioria dos participantes é a existência de código formalizado de ética ou de conduta e as delegações de autoridade e competência acompanhadas de definições claras de responsabilidades.

O grupo de melhor avaliação formado pela maioria dos órgãos apresenta, ainda, uma tendência maior de aplicação integral dos conceitos de ambiente de controle, enquanto os de menor avaliação tendem mais a avaliação parcial dos conceitos de ambiente de controle. Assim, pode-se concluir que o componente de controle interno, ambiente de controle, de acordo com as assertivas do construto, na percepção da maioria dos órgãos avaliados, tem seus fundamentos aplicados em sua maioria, mas necessitam de melhorias como uma maior participação dos servidores na construção do ambiente de controle e aumento da percepção da existência dos mecanismos de controle implantados.

O aumento da percepção de que os controles internos podem e devem contribuir para a consecução dos resultados, conforme planejado pelos órgãos da Administração Pública do Poder Executivo Federal, e não como mera ferramenta de conformidade, também é destacável e deve ser alcançado, com uma maior contribuição das unidades de auditoria interna e órgãos de controle nesse sentido.

Em relação à avaliação de riscos, a média geral para o construto foi de 3,58, indicando que, no geral, os fundamentos da avaliação de risco estão mais distantes de serem considerados válidos de forma parcial ou integralmente. Na média, para 58,2% dos órgãos avaliados, o fundamento avaliação de riscos é aplicado pelo menos de forma parcial, na

maioria dos seus aspectos. Entretanto, o percentual revela certa distorção, já que algumas questões possuem avaliação de atendimento integral em percentuais superiores a 60%.

Entre os aspectos melhor avaliados, ou seja, aqueles com maiores percentuais de avaliação igual a 5 (aplicação de forma integral), estão a formalização de objetivos e metas das unidades avaliadas, instauração de sindicância para a apuração de responsabilidades e exigência de eventuais ressarcimentos, além da existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade. Já, em relação aos principais aspectos da avaliação de riscos do construto referentes ao diagnóstico, identificação, probabilidade de ocorrência e medidas para mitigá-los, definição de riscos a serem assumidos em diversos níveis da gestão, avaliação contínua para identificar mudanças no perfil de risco, mensuração e classificação com tratamento em escala de prioridades e geração de informações úteis à tomada de decisão, observou-se que, para nenhuma dessas questões, a soma de avaliações 4 e 5 foram superiores a 50%, o que leva a concluir que, na percepção da maioria dos órgãos pesquisados, os principais aspectos da avaliação de riscos não são aplicados, são aplicados em sua minoria ou simplesmente não souberam avaliar o quanto são aplicados. Ao serem divididos em grupos, pode-se também concluir que os principais aspectos da avaliação de riscos não possuem diferenças tão significativas entre eles, revelando que há necessidade de um maior esforço na melhoria desses aspectos.

Por fim, pode-se concluir que o componente de controle interno “avaliação de riscos”, segundo a percepção dos órgãos pesquisados, necessita de melhorias nos seus principais aspectos dentro da administração pública do Poder Executivo Federal. Entretanto, a formalização de objetivos e de metas, instauração de sindicância para apurar responsabilidades e a existência de norma ou regulamento para atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores mostram-se como práticas mais regulares no âmbito destes, o que leva também a concluir que há uma maior tendência em punir do que detectar riscos e mitigá-los, ou seja, não há uma postura proativa de se adiantar aos fatos, de não deixar que nada interfira no alcance dos objetivos organizacionais e de aproveitar oportunidades que, por ventura, surjam.

Em relação ao componente de controle interno “procedimentos de controle”, a média para ele foi de 3,67, indicando que, no geral, os órgãos tendem a aplicar os fundamentos do ambiente de controle interno de forma parcial. Na média, para 61,4% dos órgãos avaliados, o

fundamento procedimentos de controle é aplicado pelo menos de forma parcial, na maioria dos seus aspectos. Entretanto, observou-se que somente 25,7% deles entendem que o componente de controle interno, procedimentos de controle, é aplicado em sua integralidade. Isso aponta necessidade de melhorias em todos os fundamentos presentes nas questões 19 a 22, pois nenhuma delas há indicação de que, para a maioria dos órgãos, existe a aplicação de forma integral de qualquer um dos conceitos. Para 35,7% dos órgãos pesquisados, os aspectos de procedimentos de controle são aplicados de forma parcial e para outros 39% não são aplicados, são aplicados de forma mínima ou não souberam avaliar o quanto são aplicados.

Quanto aos grupos avaliados, verifica-se que há uma diferença razoável de percepções - enquanto para o de melhor avaliação existe uma tendência de aplicação parcial dos conceitos, para o outro grupo há uma tendência de inaplicabilidade destes. Assim, pode-se concluir que o componente de controle interno “procedimentos de controle”, segundo a percepção dos órgãos pesquisados, no âmbito do poder executivo federal, tem seus fundamentos aplicados de forma parcial e necessitam de melhorias em todos os seus aspectos, principalmente para o grupo formado por 131 órgãos.

Em relação ao componente de controle interno “informação e comunicação”, com avaliações entre 1 a 5, a média para ele foi de 4,04, indicando que, no geral, os fundamentos do ambiente de controle interno são aplicados de forma parcial, mas em sua maioria. Na média, para 77,5% dos órgãos avaliados, o fundamento informação e comunicação é aplicado pelo menos de forma parcial, na maioria dos seus aspectos. Entretanto, observou-se que somente 35,2% deles entendem que o componente de controle interno, informação e comunicação, é aplicado em sua integralidade, indicando necessidade de melhorias em todos os fundamentos descritos nas questões 23 a 27, já que em nenhuma delas há um percentual que indique que a maioria aplique os fundamentos de forma integral.

As assertivas que tiveram uma maior concordância em relação à sua aplicação integral são as que consideram que a informação relevante é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas, além de ser dotada de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas. Nota-se, também, que o construto possui um baixo percentual, 21,8%, de inaplicabilidade dos conceitos, aplicação em sua minoria, falta de avaliação da proporção de sua aplicabilidade ou ausência de respostas.

Os grupos também apresentam uma diferença razoável. O de melhor avaliação possui uma avaliação superior à média de aplicação de parcial, com uma tendência à aplicação integral dos aspectos de informação e comunicação, enquanto o grupo de menor avaliação apresenta avaliações que são inferiores à média de aplicação de parcial. Assim, pode-se concluir que, na média, o componente de controle interno, informação e comunicação, na percepção dos órgãos avaliados no âmbito do poder executivo federal, tem seus fundamentos aplicados de forma parcial e necessitam de melhorias em todos os seus aspectos. Entretanto, há um grupo formado por uma maioria de órgãos que necessitam de um menor esforço para isso.

Em relação ao componente de controle interno “monitoramento”, a média para ele foi de 3,60, indicando que, no geral, os fundamentos do monitoramento estão mais distantes de serem considerados válidos de forma parcial ou integral. Na média, para 58,1% dos órgãos avaliados, o fundamento monitoramento é aplicado pelo menos de forma parcial, na maioria dos seus aspectos. Entretanto, observou-se que somente 24,3% deles entendem que o componente de controle interno, monitoramento, é aplicado em sua integralidade, indicando necessidade de melhorias em todos os fundamentos descritos nas questões 28 a 30, já que em nenhuma delas há indicação de que a maioria entenda que sejam aplicados de forma integral. A média desse construto é muito próxima ao da avaliação de risco que teve a menor média. Isso se deve ao fato das assertivas terem percentuais razoáveis de falta de aplicação, aplicação mínima, indeterminação do quanto é aplicado ou ausência de respostas.

Os grupos de melhor e menor avaliação também apresentam uma diferença razoável. Enquanto o primeiro tende à aplicação parcial dos conceitos de monitoramento, o segundo tende à sua inaplicabilidade. Outro fato importante a ser ressaltado é que, na percepção de apenas 32,5%, o sistema de controle interno tem contribuído integralmente para a melhoria do desempenho de suas unidades - o que indica possíveis falhas nos sistemas de controles internos implantados, impedindo que sejam utilizados como verdadeiras ferramentas na gestão destes.

Assim, pode-se concluir que o componente de controle interno “monitoramento”, na percepção da maioria dos órgãos avaliados no âmbito do poder executivo federal, tem seus fundamentos aplicados de forma parcial e possui altos percentuais de percepção de inaplicabilidade dos fundamentos, como nas questões 28 e 29, necessitando, portanto, de melhorias em todos os seus aspectos.

Assim, com as ressalvas já explicitadas, os controles internos abordados na administração pública do poder executivo federal, conforme metodologia COSO/INTOSAI e segundo as médias finais, possuem as principais deficiências nos componentes de controle interno na avaliação de risco, monitoramento e procedimentos de controle. A informação e a comunicação, seguidos do componente ambiente de controle foram os que apresentaram as melhores avaliações. Considera-se atendido, assim, o primeiro objetivo que visa verificar se existem diferenças significativas entre os controles internos implantados pelos diversos órgãos que compõem a Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, conforme a própria percepção destes.

O segundo objetivo específico era identificar grupos de órgãos públicos com características diversas. Para isso, foi realizada a análise de *cluster*. Foi possível, assim, identificar dois grupos: o *cluster* 1, correspondente ao grupo de melhor avaliação, com 228 órgãos; e o *cluster* 2, correspondente ao grupo de menor avaliação, com 131 órgãos. Utilizou-se, também, o teste de Mann-Whitney e constatou-se que as diferenças de percepção ocorreram em todas as 30 assertivas que avaliam as suas respectivas estruturas de controle interno.

O Ministério da Defesa/Comando da Marinha e Ministério da Defesa/Comando da Aeronáutica diferem dos demais Ministérios constantes do grupo de melhor avaliação, pois nenhum dos órgãos vinculados a eles estão no grupo de menor avaliação, exceto o Comando da Marinha que aparece com um percentual um pouco superior a 6%. Ou seja, são apenas dois em um universo de 32 órgãos avaliados, o que mostra que eles possuem uma percepção muito forte em relação à existência de bons controles internos. O Ministério da Fazenda, a Presidência da República e o Ministério da Ciência e Tecnologia também tiveram boa parte de seus órgãos no grupo de melhor avaliação. Outros Ministérios apresentaram uma boa quantidade de órgãos constantes do grupo de melhor avaliação. Contudo, ou a proporção foi maior ainda de órgãos constantes no grupo de avaliação mais baixa ou apresentaram quase a mesma proporção entre um e outro, como foi o caso do Ministério da Justiça e do Ministério do Trabalho e Emprego.

No *cluster* de melhor avaliação, no grupo 1 as médias das 9 questões relativas ao ambiente de controle foram superiores a 4, o que demonstra que esse componente foi bem avaliado e tende a superar o atendimento parcial em sua maioria. A exceção ocorre para a questão 6 que indica a necessidade de aumentar os mecanismos que garantam ou incentivem a

participação dos funcionários e dos servidores dos diversos níveis da estrutura das organizações na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou do código de ética ou conduta.

A avaliação de riscos para esses órgãos supera a média geral, mas ainda necessita de melhorias, principalmente em relação às principais práticas de gestão de riscos, constantes das questões 12 a 15, já que todas apresentaram média inferior a 4. Em relação aos demais aspectos da avaliação de risco, como a formalização de objetivos e metas, identificação de processos críticos, instauração de sindicância para a apuração de responsabilidades e exigência de ressarcimentos e existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores, as médias foram superiores a 4, indicando que possuem uma boa avaliação. Além disso, não apresentam um histórico relevante de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos.

Em se tratando dos procedimentos de controle, o *cluster* de melhor avaliação apresentou média superior a 4 para todas as assertivas constantes do construto, indicando que superam a avaliação parcial (atendimento na maioria dos aspectos), mas não chegam próximos ao atendimento integral dos fundamentos, já que a maior média é 4,27. De qualquer forma, os procedimentos de controle interno para esse grupo podem ser considerados razoáveis.

Quanto à Informação e à Comunicação, os aspectos analisados tendem a ser quase que totalmente aplicados ao contexto, principalmente em relação às assertivas 23 e 24: a informação relevante é identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas e é dotada de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas. As assertivas 25 a 27 também possuem média superior a 4, ou seja, 4,36, 4,32 e 4,20, respectivamente, mas não estão tão próximas de indicar o atendimento pleno, ou seja, há uma grande concordância de que a informação disponível é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível e, uma vez divulgada internamente, atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos, bem como a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.

Em relação ao Monitoramento, os órgãos do *cluster* 1 avaliam que o sistema de controle interno é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo, tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas e tem

contribuído para a melhoria de seu desempenho, pelo menos, em sua maioria. O *cluster 2* é representado pelos órgãos que apresentaram a menor autoavaliação de estrutura de controles internos. Fazem parte desse grupo e se destacam: o Ministério da Justiça, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o Ministério da Saúde, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o Ministério da Fazenda e o Ministério do Trabalho e Emprego.

É notável que o Ministério da Saúde, principalmente em seus núcleos estaduais, e o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nas superintendências regionais do patrimônio da União, ressaltam-se, entre os integrantes do *cluster 2* (menor avaliação), já que a maioria de seus órgãos constam desse grupo, respectivamente, com percentuais de 56,67% e 55,56%. Outros Ministérios também apresentam uma parcela considerável de seus órgãos nesse grupo, como o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o Ministério da Justiça, o Ministério do Trabalho e Emprego e o Ministério da Fazenda.

Analisando o Ambiente de Controle, os integrantes desse *cluster* tendem a considerar que o fundamento descrito é parcialmente aplicado ao contexto, porém em sua minoria ou tendentes a uma posição neutra. Assim, não se pôde avaliar (posição neutra) o quanto os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis de estrutura da unidade, e se a comunicação é adequada e suficiente, se os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais, além da existência de adequada segregação de funções nos processos de competência da unidade ou se os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados. Também se avaliou que há um mínimo de mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração dos procedimentos, instruções operacionais ou código de ética ou conduta.

No que se refere à avaliação de riscos, os integrantes desse grupo indicam que há uma aplicação mínima dos itens de avaliação de risco (diagnóstico de riscos, probabilidade de ocorrência, medidas para mitigá-los, definição de níveis de riscos que podem ser assumidos, avaliação contínua dos riscos, mensuração e classificação em escala de prioridades). Por outro lado, com melhor avaliação, estão as assertivas 1, 17 e 18, ou seja, a grande maioria formaliza os objetivos e metas da unidade, instaura sindicância para apurar responsabilidades e exige eventuais ressarcimentos, além de possuírem norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores. Outro ponto a ser considerado é que o *cluster 2*

possui um maior histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos procedimentos internos na unidade em relação ao *cluster* 1. Tal fato justifica-se, já que os demais fundamentos de avaliação de riscos possuem uma avaliação mais baixa, e, por consequência, refletem na maior ocorrência de fraudes e perdas. De qualquer forma, tanto o *cluster* 1 como o *cluster* 2 possuem baixas avaliações em relação à avaliação de riscos, podendo ser considerado como o pior componente de controle interno na Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal.

Quanto aos Procedimentos de Controle, os integrantes do *cluster* 2 consideram parcialmente inválidos esses fundamentos. Assim, avaliam que não existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos, claramente estabelecidas. Além disso, as atividades de controle adotadas não são apropriadas e não funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, não possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação e não são abrangentes e razoáveis e nem estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.

Em relação à Informação e Comunicação, o *cluster* 2 indica que em nenhuma das assertivas há média igual ou superior a 4, ou seja, os fundamentos não são aplicados sequer de forma parcial. No entanto, as assertivas 23 e 24 estão mais próximas a confirmar a aplicação parcial de seus fundamentos, com médias de 3,76 e 3,63, respectivamente. Assim, tendem a afirmar que a informação relevante é parcialmente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas. As informações consideradas relevantes, também são parcialmente dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas. Por outro lado, tendem a uma posição neutra (não sabem identificar o quanto são aplicados) ao serem questionados se a informação disponível é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível, e se uma vez divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos.

Em relação à comunicação, também possuem uma posição neutra quando questionados se a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os componentes e por toda a sua estrutura. O sistema de controle interno também não é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo e não tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas e nem contribuído para a melhoria de seu desempenho. Dessa forma, considera-se atendido o segundo objetivo de identificar grupos de órgãos públicos com características diversas.

Quanto ao terceiro objetivo específico de identificar os pontos fortes e fracos do controle interno dos grupos de entidades, conforme a autoavaliação dos grupos e variáveis do COSO/INTOSAI, conclui-se que ambos os *clusters* tiveram uma melhor avaliação em relação aos itens 1, 4 e 7 no ambiente de controle, podendo ser considerados como pontos fortes desse componente. Ou seja, os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento. Há código formalizado de ética ou de conduta e as delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. A pior avaliação que pode ser considerada como ponto fraco do ambiente de controle refere-se aos mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração de procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta. Os pontos fortes de ambos os *clusters* na avaliação de riscos referem-se à formalização dos objetivos e das metas das unidades, instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos, na ocorrência de fraudes e desvios, e a existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.

As principais deficiências detectadas em ambos os grupos referem-se ao diagnóstico dos riscos (de origem interna e externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. Além da prática de definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão; da realização de forma contínua da avaliação de riscos, de forma a identificar mudanças no perfil de risco da unidade, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo; da mensuração dos riscos identificados; e, também, de sua classificação em escala de prioridades e geração de informações úteis à tomada de decisão.

Todos os fundamentos dos procedimentos de controle foram detectados como pontos fracos do *cluster 2*, já que a integralidade das assertivas foi inferior a 3. É interessante observar, ainda, que, no *cluster 1*, embora haja a indicação de que existam políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos, claramente estabelecidos, o resultado do construto avaliação de risco aponta que esses fundamentos não andam juntos com os procedimentos de controle relacionados, podendo mostrar que tais procedimentos são inócuos em razão da deficiência no diagnóstico de riscos,

ou seja, atacam-se as situações que na verdade podem não representar riscos ao alcance dos objetivos.

As melhores avaliações em relação à informação e à comunicação são aquelas referentes às assertivas 23 e 24, tanto para o *cluster* 1 como para o *cluster* 2, embora sejam muito melhor avaliadas para o *cluster* 1, chegando próximo à avaliação de aplicação integral para o primeiro e caminhando para a avaliação parcial para o segundo. Assim, a informação relevante é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas e são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.

Em relação ao monitoramento, o *cluster* 2 apresenta uma avaliação muito baixa indicando que o sistema de controle não é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo. Além disso, não tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas e não tem contribuído para a melhoria do desempenho. Em contraposição, os elementos do *cluster* 1 possuem, no mínimo, a avaliação parcial desses fundamentos. Chamando-se a atenção para a questão 30 com a melhor avaliação, ou seja, o sistema de controle interno para esse grupo tem contribuído para a melhoria de seu desempenho, na maioria dos aspectos.

Em resposta à questão de pesquisa, pode-se perceber que, para a maioria dos órgãos pesquisados, os altos dirigentes percebem que os controles internos são essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento. Entretanto, ao serem questionados se os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados, apenas 36,6% entendem que eles contribuem plenamente e 42,9% concordam que isso ocorre parcialmente.

A identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas das unidades também aparecem com um baixo percentual, já que, para apenas 25,1%, a identificação ocorre integralmente, ou, ainda, de forma parcial para 43,2%. Ao serem questionados se o sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho dos órgãos avaliados, apenas 32,5% entendem que isso ocorre de forma plena e 34% que ocorre de forma parcial, mas em sua maioria.

Com base em tais constatações e levando em conta que a média dos construtos ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento foram respectivamente: 3,99; 3,58; 3,67; 4,04 e 3,60, pode-se

concluir que a administração direta do poder executivo federal, conforme a percepção de seus gestores e sob o enfoque do gerenciamento orientado para resultados, não tem utilizado os controles internos, de forma plena, como ferramenta para melhorar seu desempenho e cumprir seus objetivos institucionais.

A tendência já detectada em outras pesquisas (Araujo, 2007; Wassally, 2008), de que os órgãos de controle, em especial a Controladoria Geral da União, enfatizam mais aspectos de processos e procedimentos, afastando-se de aspectos mais voltados à Gestão por Resultados, podem explicar o resultado da percepção dos gestores dos órgãos pesquisados.

As diferenças entre os dois grupos, melhor avaliação e menor avaliação, podem estar associadas ainda ao nível de capacitação e de competência dos servidores envolvidos nos sistemas de controles internos, uma vez que a primeira pode aumentar a consciência dos servidores públicos sobre os objetivos dos controles internos, bem como auxiliar a desenvolver as capacidades do servidor em dirimir dilemas éticos. Já a competência está relacionada às políticas e às práticas de recursos humanos que incluem contratação, orientação, capacitação, assim como educação formal, assessoramento, consultoria, promoção, compensação e realização de ações corretivas.

O histórico de diversas reformas introduzidas no Brasil, sem a prevalência de um determinado tipo de administração (patrimonialista, burocrática e gerencial), pode explicar, de certa forma, as estruturas de controles internos, apresentadas no presente trabalho - haja vista que foram reveladas, por exemplo, certas tendências à administração burocrática, quando constatadas uma grande quantidade de melhores avaliações para aspectos de normas, regulamentos e punições, e baixas avaliações para aspectos mais relacionados ao planejamento, como aqueles da avaliação de riscos. A exigência de um alto poder discricionário para conseguir resultados (livre para gerenciar), conforme defende Hood (1991) na Nova Gestão Pública, não parece compatível com a atual estrutura da Administração Pública Brasileira, cujos padrões de desempenho são estabelecidos em normas e regulamentos, com pouca margem para tomada de decisões pelos gestores públicos.

Além disso, dentro do contexto do Novo Serviço Público, é essencial que a estrutura de controles internos seja fortalecida de modo a gerar informações úteis e comunicá-las com eficácia para que toda a sociedade tome conhecimento das medidas adotadas e dos resultados alcançados, melhorando o processo de *accountability* e assumindo uma maior participação dos cidadãos nas questões fundamentais para sociedade.

Espera-se que o presente trabalho tenha contribuído para o meio acadêmico que carece de pesquisas mais rigorosas em relação aos controles internos aplicados ao setor público e que pontos relevantes tenham sido identificados de modo a contribuir para o diagnóstico e as possíveis melhorias das deficiências dos controles internos na administração pública do poder executivo federal.

Como pesquisa futura, sugere-se a ampliação da presente abordagem, com base em um questionário que contemple as questões mais relevantes referentes ao gerenciamento de riscos COSO II, submetendo-os aos responsáveis pelas unidades de auditoria interna ou controladores responsáveis. Pode-se, ainda: a) averiguar tais abordagens na administração pública indireta em contraste com a direta, de forma a confirmar se os órgãos com maior descentralização administrativa possuem controles internos mais eficazes, b) verificar por que existe uma discrepância entre a percepção pelos altos dirigentes sobre a essencialidade dos controles internos para a consecução dos objetivos, além do respectivo apoio para o seu funcionamento e a baixa percepção em relação à contribuição efetiva dos controles internos para a consecução dos resultados planejados, c) testar o efeito da independência nas respostas, com a submissão dos questionários sem posterior envio aos órgãos de controle para avaliação.

REFERÊNCIAS

ACKROYD, S. From public administration to public sector management: understanding contemporary change in British public services. **International Journal of Public Sector Management**, Bradford, v. 8, n. 2, p. 19-31, 1995.

ARAÚJO, F. S. **Controle interno no poder executivo federal**: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores das Instituições Federais de Ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU). 2007. 146 f. Dissertação (Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis)- Universidade de Brasília, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2007.

ARISTIGUETA, M. P. Reinventing state government: managing for results. **Public Administration Quarterly**, Randallstown, v. 26, n. 1/2, p. 147-173, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR ISO 31000**: gestão de riscos: princípios e diretrizes. Geneva: IEC Central Office; Rio de Janeiro, RJ: ABNT, 2009.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

AVELLANET, A. W. The COSO guidance on monitoring internal control. **Internal Auditing**, Boston, v. 24, n. 2, p. 6-11, 2009.

AZUMA, N. The framework of INTOSAI Government Auditing Standards: in the stream of international convergence. **Government Auditing Review**, Tóquio, v. 15, p. 77-97, 2008.

BALLOU, B.; HEITGER, D.L. A building-block approach for implementing COSO's enterprise risk management-integrated framework. **Management Accounting Quarterly**, Montvale, v. 5, n. 2, p. 1-10, 2005.

BALTACI, M.; YILMAZ, S. **Keeping an eye on subnational governments**: internal control and audit at local levels. 2006. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/InternalControlandAuditatLocalLevel-FINAL.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013.

BARRAGAN, L. G. **Controle interno**: diagnóstico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor. 2005. 175 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2005.

BIO, S. R. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORTONE, N. C.; MÉNDEZ ROJAS, Z. Los sistemas de control interno em los entes descentralizados estatales y municipales desde la perspectiva COSO. **Revista Visión Gerencial**, Mérida, v. 9, n. 1, p. 5-17, jun. 2010.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 24 de janeiro de 1967. Brasília, 1967a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 05 ago. 2013.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 ago. 2013.

_____. Controladoria Geral da União- CGU. **Punições administrativas expulsivas aplicadas a estatutários por ano** (Jan-2013). Brasília, 2013a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Correicao/RelatoriosExpulsoes/index.asp>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

_____. **Decreto nº 3.591**, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, 2000a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 01 ago. 2013.

_____. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Brasília, 1967b. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01 ago. 2013.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 01 ago. 2013.

_____. **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: 15 ago. 2013.

_____. Secretaria Federal de Controle Interno-SFC. **Instrução Normativa nº 01**, de 06 de abril de 2001. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. Secretaria Federal de Controle Interno. Oficina nº 92 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. In: SEMANA DE ADMINISTRAÇÃO, ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E CONTRATAÇÕES PÚBLICAS, 10., 2013, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: Escola de Administração Fazendária- ESAF, 2013b. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/capacitacao/orcamentaria/material-didatico-etapa-brasilia-i>>. Acesso em: 03 ago. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa – TCU 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, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Brasília, 2010a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 25 fev. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. **Portaria – TCU nº 63**, de 01º 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, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, 2010b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. **Portaria – TCU nº 123**, de 12 de maio de 2011. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2011. Brasília, 2011a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 11 ago. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. **Portaria – TCU nº 160**, de 28 de junho de 2011. Aprova a atualização do Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União para o quinquênio 2011-2015. Brasília, 2011b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. **Curso de avaliação de controles internos**. 2. ed. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012a.

_____. Tribunal de Contas da União. **Glossário de termos do controle externo**. Brasília, 2012b. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2013.

BRULON, V.; OBAYON, P.; ROSENBERG, G. A reforma gerencial brasileira em questão: contribuições para um projeto em construção. **Revista do Serviço Público** - ENAP, Brasília, v. 63, n. 3, p. 265-284, jul./set. 2012.

CARVALHO, R. F. **Um estudo sobre os conceitos, aplicações e responsabilidades dos controles internos**. 2003. 128 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado- UNIFECAP, São Paulo, 2003.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada**. 2007. Disponível em:
<http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>. Acesso em: 01 jul.2013.

_____. **Internal Control – Integrated Framework**. 1992. Disponível em:
<<http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>>. Acesso em: 03 ago. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE(CFC). **Resolução nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle interno. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 15 ago. 2013.

COSTA, G. P. **Heranças patrimonialistas, (dis) funções burocráticas, práticas gerenciais e os novos arranjos do Estado em rede: entendendo a configuração atual da administração pública brasileira**. 2012. 253 f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas- FGV, Rio de Janeiro, 2012.

COSTA, F. L. Histórias das reformas administrativas no Brasil: narrativas, teorizações e representações. **Revista do Serviço Público**- ENAP, Brasília, v. 59, n. 3, jul./set. 2008.

CRAWFORD, M.; STEIN, W. Risk management in UK local authorities: the effectiveness of current guidance and practice. **The International Journal of Public Sector Management**, Bradford, v. 17, n.6/7, p.498-512, 2004.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. S. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 16 ago. 2013.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J. V. The new public service: serving rather than steering. **Public Administration Review**. Washington, v. 60, n. 6, p. 549-559, Nov./Dec. 2000.

DITTENHOFER, M. Performance auditing in governments. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 16, n. 8, p. 438-442, 2001.

EHRENTREICH, H. P. **Percepção dos gestores de um grupo de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de risco**. 2009. 145f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2009.

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

FAVERO, L. P. et al. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FEBRABAN. **Análise das ferramentas de autoavaliação na gestão do risco operacional**. 2004. Disponível em: <http://www.febraban.org.br/7Rof7SWg6qmyvwJcFwF7I0aSDf9jyV/sitefebraban/analise_ferramentas.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2013.

FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATIONS (FERMA). **Norma de Gestão de Riscos**. 2003. Disponível em: <<http://www.ferma.eu/wp-content/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2013.

FILIPPIM, E. S.; ROSSETTO, A. M.; ROSSETTO, C. R. Abordagens da administração pública e sua relação com o desenvolvimento em um contexto regional: o caso do Meio Oeste Catarinense. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 4, p. 734-782, dez. 2010.

GALDINO, J. A. et al. Controladoria governamental e a execução da auditoria sob a ótica da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): o caso de uma prefeitura do Norte do Brasil. **Revista do Mestrado Profissional Gestão em Organizações Aprendentes**, João Pessoa, v. 1, n. 1, p. 148-166, 2012.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Normas de auditoria governamental**. Salvador: Tribunal de Contas da Bahia, 2005. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/images/gao_normas_de_auditoria_governamental.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2013.

GAUTHIER, S. J. Understanding internal control. **Government Finance Review**, Chicago, v. 22, n. 1, p. 10-16, 2006.

GRÖUNLUND, A.; SVÄRDSTEN, F.; ÖHMAN, P. Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. **The International Journal of Public Sector Management**, Bradford, v. 24, n. 2, p. 107-121, 2011.

GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A. C. Análise das práticas de gestão de riscos nas empresas não-financeiras de capital aberto da cidade de São Paulo: uma percepção dos gestores de riscos e controllers. In: CONGRESSO ANPCONT CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL, 30. 2006, Salvador. **Anais eletrônicos...** Bahia: ANPCONT, 2006. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-ficc-0963.pdf>>. Acesso em: 03 ago. 2013.

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HARDMAN, D. J. Audit of ethics in government. **International Journal of Government Auditing**, Washington, v. 23, n. 2, p. 11-12, 1996.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public Administration**, London, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_para_aplicacao_de_normas_de_auditoria_operacional.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2013

_____. **Guidelines for internal controls standards for the public sector 2004**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: <http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GulCS_PubSec_e.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2013.

_____. **Lima declaration of guidelines on auditing precepts**. INTOSAI International Congress Lima, 1997. Disponível em: <<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/LimaDeclaration.pdf>>. Acesso em: 09 abr. 2013.

_____. **Normas de auditoria**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_normas_de_auditoria.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2013.

IONESCU, L. Monitoring as a component of internal control systems. **Economics, management and financial markets**, Woodside, v. 6, n. 2, p. 800-804, June 2011.

JUND FILHO, S. L. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. 2002. 170 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas- FGV, Rio de Janeiro, 2002.

LEMOS, C. S. **Gestão pública orientada para resultados: avaliando o caso de Minas Gerais**. 2009. 116 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2009.

LEVIN, J. F.; FOX, J. C. **Estatística aplicada às ciências humanas**. São Paulo: Pearson Education, 2004.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MAIA, M. S. et al. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 54-70, 2005.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARTIN, N. C.; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 15, n. 34, p. 7-22, jan./abr. 2004.

MARTINS, G. A.; THEOPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOELLER, R. **COSO enterprise risk management**: understanding the new integrated ERM Framework. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2007.

MORAES, J. C. F. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. 2003. 121 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2003.

NASSUNO, M. **Burocracia e participação**: a experiência do orçamento participativo em Porto Alegre. 2006. 253 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Sociologia)- Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. S. A implantação de controle interno adequado às exigências da lei sarbanes-oxley em empresas brasileiras- um estudo de caso. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 160-170, maio/ago. 2007.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração do milênio**. set. 2000. Disponível em: <<http://www.unric.org/html/portuguese/uninfo/DecdoMil.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO E COOPERAÇÃO ECONÔMICA (OCDE). **Declaração de Paris sobre a eficácia da ajuda ao desenvolvimento**. mar. 2005. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dac/effectiveness/38604403.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2013.

_____. **Agenda para ação ACCRA**. set. 2008. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dac/effectiveness/41202060.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2013.

PASQUALI, L. **Psicometria**: teoria dos testes na psicologia e na educação. Petrópolis: Vozes, 2003.

PENHA, J. C. **Estudo de caso sobre percepção do corpo diretivo de uma multinacional oriental quanto à implementação dos requisitos da lei Sarbanes-Oxley**. 2005. 192 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica)- Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2005.

PEREIRA, J. M. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. **Revista do Serviço Público- ENAP**, Brasília, v. 42, n. 1, p. 61-82, jan./fev. 2008.

PEREIRA, L. C. B. A reforma gerencial do estado de 1995. **Revista de Administração Pública- RAP/FGV**, Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, jul./ago. 2000.

_____. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público - ENAP**, Brasília, v. 47, n. 1, p. 7-40, jan./abr. 1996.

_____. O modelo estrutural de gerência pública. **Revista de Administração Pública – RAP/FGV**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 2, p. 391-410, mar./abr. 2008.

_____. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público-ENAP**, Brasília, v.1, n.1, p. 5-42, jan./mar. 1998.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para ciências sociais: a complementariedade do SPSS**. Lisboa: Edições Sílabo, 2000.

POHLMANN, M. C. Análise de conglomerados. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Coord.). **Análise multivariada**. São Paulo: Atlas, 2007.p. 324-388.

PONTE, V. M. R. et al. Análise das metodologias e técnicas de pesquisas adotadas nos estudos brasileiros sobre balanced scorecard: um estudo dos artigos publicados no período de 1999 a 2006. In: CONGRESSO ANPCONT CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL, 1., 2007, Gramado. **Anais eletrônicos...** Rio Grande do Sul: ANPCONT, 2007. Disponível em: < <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/03/EPC079.pdf>>. Acesso em: 02 mar. 2013.

PORTO, A. R. F. **Avaliação da eficácia do sistema de controle interno do Comando da Aeronáutica Brasileira**. 2012. 129 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, Braga, 2012.

PROTIVITI. **Control self-assessment: the future of store audits in retail stores**.2006. Disponível em: < http://www.protiviti.com/en-US/Documents/White-Papers/Industries/Control_Self_Assessment_Whitepaper.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2013.

RAHAHELAH, M. Y. The compatibility of the reports of the Audit Bureau of Jordan with the international standards issued by (INTOSAI). **The Journal of American Academy of Business**, Cambridge, v. 16, n. 2, p. 311-319, Mar. 2011.

REGINATO, E.; NONNIS, E.; PAVAN, A. Modern public internal control systems and accountability in health care organizations. **Economia Aziendale Online**, Pava, v. 2, n. 4, p. 381-396, 2011.

REGO, F. G. T. **Comunicação empresarial-comunicação institucional**: conceitos, estratégias, planejamento e técnicas. 6. ed. São Paulo: Sumus, 1986.

RONCALIO, M. P. **Controle interno na administração pública municipal**: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal. 2009. 187 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Contabilidade Nível Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

SANCHEZ, O. A. **Os controles internos da administração pública**: a e-governança e a construção de controles no Governo do Estado de São Paulo. 2005. 168 f. Tese (Programa de Pós-Graduação de Ciência Política)- Universidade de São Paulo- USP, São Paulo, 2005.

SANTANA, C. C. A. **O modelo gerencial do controle interno governamental**: as melhores práticas de Pernambuco. 2010. 111 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)- Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – EBAPE/FGV, Rio de Janeiro, 2010.

SCHNEIDER, K. N.; BECKER, L. L. Using the COSO model of internal control as a framework for ethics initiatives in business schools. **Journal of Academic and Business Ethics**, Jacksonville, v. 4, p.1-18, July 2011.

SIDDIQUEE, N. A. Managing for results: lessons from public management reform in Malaysia. **The international Journal of Public Sector Management**, Bradford, v. 23, n. 1, p. 38-53, 2010.

SIEGEL, S. **Estatística não paramétrica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1981.

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 Acadêmico em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

SILVA, M. M. **Curso de auditoria governamental**: de acordo com as normas internacionais de auditoria pública aprovadas pelo INTOSAI. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, J. S. F. **Modelagem de equações estruturais**: apresentação de uma metodologia. 2006. 105f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal Do Rio Grande Do Sul, Porto Alegre, 2006.

SOARES, M. **Utilização e percepção das práticas de controle interno pelas administrações dos municípios da região da associação dos municípios do médio vale do**

Itajaí – AMMVI. 2010. 147 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.

SOUZA, C. **Gestão de riscos e controles internos em instituições de ensino superior do estado de Santa Catarina.** 2007. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas)- Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2007.

SPICER, M. W. The history of ideas and normative research in public administration: some personal reflections. **Administrative Theory & Praxis**, Omaha, v. 30, n. 1, p. 50-70, 2008.

SUTHERLAND, E. Republic of Benin- chaos, corruption and development in telecommunications. **The Journal of Policy, Regulation and Strategy for Telecommunications**, Bradford, v. 13, n. 5, p. 63-85, 2011.

TRY, D.; RADNOR, Z. Developing an understanding of results-based management through value theory. **The International Journal of Public Sector Management**, Bradford, v. 20, n. 7, p. 655-673, 2007.

VIEIRA, R. A. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública.** 2009. 120 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Contabilidade-Concentração: Controle de Gestão) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

VILJOEN, M. Constructing homogeneous likert-type summative rating scales according to classical measurement theory. In: EUROPEAN CONFERENCE ON RESEARCH METHODOLOGY FOR BUSINESS AND MANAGEMENT, 2012, Kidmore End. **Anais eletrônicos...** Kidmore End: Academic Conferences International Limited, 2012. Disponível em: < <http://search.proquest.com/docview/1346926311?accountid=34586>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

WASSALLY, L. P. M. P. **Controles internos no setor público:** um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis)- Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008.

WEBER, M. **Economia e sociedade:** fundamentos da sociologia compreensiva. Brasília-DF: Universidade de Brasília, 1999.

WILLIAMS, C. A. Risk management: highlights of the 2011 CFO survey. **The Journal of Government Financial Management**, Alexandria, v. 60, n. 4, p. 28-31, 2011.

ZIEGENFUSS, D. The role of control environment in reducing local government fraud.
Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial, Boca Raton, v. 13, n. 3, p. 312-324,
2001.

**ANEXO A – QUESTIONÁRIO – INFORMAÇÕES SOBRE O FUNCIONAMENTO
DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO – ESTRUTURA DE CONTROLES
INTERNS – AUTOAVALIAÇÃO – TCU**

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação				
	1	2	3	4	5
Ambiente de controle					
1- Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.					
2- Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.					
3- A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.					
4- Existe código formalizado de ética ou de conduta.					
5- Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.					
6- Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.					
7- As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.					
8- Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.					
9- Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.					
Avaliação de Risco					
10- Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.					
11- Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.					
12- É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.					
13- É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.					
14- A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.					
15- Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.					
16- Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.					
17- Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.					
18- Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.					
Procedimentos de controle					
19- Existem políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidos.					
20- As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.					
21- As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.					
22- As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.					

Informação e Comunicação					
23- A informação relevante da UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.					
24- As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.					
25- A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.					
26- A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.					
27- A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.					
Monitoramento					
28- O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.					
29- O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.					
30- O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.					
Considerações gerais:					
LEGENDA:					
Níveis de avaliação:					
(1) – Totalmente inválida: significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UJ.					
(2) - Parcialmente inválida: significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria.					
(3) – Neutra: significa que não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito na afirmativa no contexto da UJ.					
(4) - Parcialmente válida: significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria.					
(5) - Totalmente válido: significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ.					

Fonte: Brasil (2011a).