

Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO

Perception of the federal government employees regarding the adherence to its internal control system based on the COSO methodology

Francisca Cícera Vieira Costa Soares¹
Manuel Salgueiro Rodrigues Júnior²

RESUMO

Este artigo apresenta a percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno, tomando como base os princípios da metodologia proposta pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO). A pesquisa descritiva foi realizada aplicando um questionário, a partir dos dezessete princípios da metodologia COSO, adaptado à escala Likert. Por meio dos dados levantados, constatou-se que os componentes e os princípios possuem nível de aderência médio, com exceção ao princípio voltado para a integridade e valores éticos, que teve nível de aderência alto. Em termos gerais, a percepção da aderência do sistema de controle interno da entidade aos princípios propostos pelo COSO foi considerada média, com um patamar de 61%.

Palavras-Chave: Controle interno. Entidades públicas. Metodologia COSO.

1 Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Ceará. E-mail: ciceravcsouares@gmail.com

2 Doutorando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Ceará (UECE). Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. E-mail: msrodriguesjr@gmail.com

ABSTRACT

This paper presents the perception of the federal government employees regarding the adherence to its internal control system based on the methodology from the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). The descriptive research carried out by the application of a questionnaire, based on the 17 principles of the COSO methodology, adapted to a Likert scale. Through the data collected, it verified that both components and principles have an average adherence level, except for principle of integrity and ethical values, which had a high adherence level. Broadly speaking, the perception of the adherence of the internal control system was considered average, with a level of 61%.

Keywords: Internal control. Public Entities. COSO Methodology.

Recebido: 16-10-2018

Aprovado: 24-01-2019

1 INTRODUÇÃO

À medida que as organizações ficam mais complexas, a função controle é essencial para atingir os diversos objetivos traçados. É nesse contexto que ganham ênfase os sistemas de controle interno, pois eles auxiliam as organizações a atingir seus objetivos.

Os sistemas de controle interno monitoram a eficiência das operações, a confiabilidade das demonstrações contábeis, o atendimento às exigências legais e a proteção ao patrimônio (PROVASI; RIVA, 2015). Deste modo, um sistema de controle interno vai além da verificação de numerários, verificando toda a gestão organizacional, sendo, destarte, essencial para que os dirigentes de organizações possuam tranquilidade na condução de sua gestão (CASTRO, 2011).

Porém, com os escândalos de corrupção por parte de grandes empresas no mundo, estudos foram desenvolvidos a fim de criar ferramentas de controle que contivessem tais práticas. Deste modo, surgem os frameworks, estruturas conceituais de controle que têm como meta propor diretrizes para que os sistemas de controle adotados pelas organizações se tornem mais eficazes, auxiliando no atingimento de seus objetivos.

Essas ferramentas gerenciais têm sido adotadas na gestão pública, pois, segundo Bogoni et al. (2010, p. 120), o modelo gerencial de administração pública adota modelos de controle da iniciativa privada. Ser eficiente é um dos princípios que norteiam as entidades da administração pública, conforme o *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

Quanto aos estudos anteriores sobre a aplicabilidade da metodologia em entidades públicas, foram encontrados alguns achados nacionais e um achado internacional, que serão apresentados detalhadamente em uma das seções da fundamentação teórica. Ressalta-se que a pesquisa de Wanderley, Fonseca e Paula (2015, p. 90) identificou que há valorização dos aspectos relacionados ao princípio 1 do Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO), que trata da integridade e dos valores éticos, em conclusão similar à desta pesquisa, pois este princípio foi o melhor avaliado.

De acordo com Cannavina e Parisi (2015, p. 8), conforme exigência do Tribunal de Contas da União (TCU), os relatórios emitidos anualmente pelas entidades públicas devem contemplar informações quanto às suas estruturas de controle baseadas nos componentes do framework do COSO.

Frente aos desafios das entidades públicas em adequar seus sistemas de controle internos ao estabelecido pelo framework do COSO, este trabalho busca identificar a percepção de servidores de uma autarquia federal em relação a seus controles internos, à luz da metodologia COSO. Para a pesquisa, foram selecionados servidores que ocupam cargos táticos na autarquia federal, buscando-se identificar como eles percebem a pre-

sença dos dezessete princípios do framework do COSO no ambiente de trabalho de que fazem parte.

Este artigo procura formular um problema por meio da seguinte pergunta: “Quão aderente é o sistema de controle interno de uma autarquia federal, de acordo com a percepção de seus servidores, com base na metodologia COSO?”. A fim de responder a essa pergunta, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar os componentes de controle da metodologia COSO que estão em maior evidência na entidade;
- b) Verificar se a metodologia COSO é conhecida pelos servidores pesquisados;
- c) Verificar como os pesquisados avaliam o sistema de controle da entidade.

Um questionário foi elaborado para identificar a percepção dos servidores acerca do funcionamento de cada uma das dimensões da metodologia COSO: ambiente de controle, avaliação dos riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e ambiente de monitoramento. Independentemente do conhecimento da metodologia, buscou-se saber se os pesquisados conseguiam enxergar os princípios na instituição da qual fazem parte.

Além desta introdução, o estudo possui uma seção de fundamentação teórica onde são apresentadas as definições de controle interno e as metodologias aceitas internacionalmente, com ênfase no framework do COSO. Também são apresentados resultados de estudos anteriores à luz da metodologia COSO, com ênfase em instituições públicas.

No tópico “Método de pesquisa”, é descrito o método utilizado, e posteriormente são apresentados os resultados da pesquisa, a análise e discussão desses resultados – obtidos por meio da aplicação do questionário, tomando como base os dezessete princípios da metodologia COSO – e,

finalmente, as considerações finais, bem como sugestões para aprofundamentos neste estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com a finalidade de apoiar teoricamente a elaboração deste artigo, a próxima seção apresenta os aspectos conceituais da estrutura de controle interno do COSO, a fim de fundamentar os achados da pesquisa.

2.1 Aspectos conceituais do controle interno

Embora tendam a ser confundidos, controle interno e auditoria interna são processos distintos. Como esclarece Albuquerque (2011, p. 134), a auditoria, parte integrante do controle interno, monitora a eficácia dos controles previamente estabelecidos pela organização, enquanto o controle interno está ligado aos procedimentos e à organização estabelecidos de forma contínua pelas instituições.

Para Almeida (2012, p. 57), o controle interno é “o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. A proteção dos ativos e a produção de dados contábeis confiáveis estão ligadas ao que o autor define como “controles contábeis”, enquanto a ajuda fornecida à administração por meio do controle está ligada ao “controle administrativo”.

A entidade American Institute of Certified Public Accountants – AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), citada por Crepaldi (2012, p. 415), define controle interno como:

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

Para Navarro Stefanell e Ramos Barrios (2016, p. 249), o sistema de controle interno é o mecanismo utilizado como base para a realização dos objetivos traçados no planejamento estratégico, na missão e na visão institucional.

Já o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras), ao publicar em 2013 a versão atualizada dos seus estudos sobre o assunto, define assim “controle interno”:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013).

Da definição de controle interno apresentada pelo COSO, pode-se inferir que está a cargo da cúpula da organização promover o controle por meio da eficiência e eficácia da condução do negócio, ao serem apresentados relatórios fidedignos à realidade da organização e estar ajustada aos ditames legais que lhe são peculiares. Mais adiante, a metodologia COSO será explorada detalhadamente.

Verifica-se, porém, que os clássicos princípios de controle interno ainda adotados pelas organizações tendem a ceder lugar às estruturas conceituais (frameworks) adotadas mundialmente pelas grandes organizações. Essas estruturas constituem-se na tentativa de ordenar, de modo objetivo, as diversas “vertentes teóricas”, com o intuito da melhoria organizacional, a fim de que o controle interno passe a ter uma visão sistêmica do negócio, e não somente contábil ou de apoio aos trabalhos de auditoria

(SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017, p. 162). São listadas abaixo as estruturas de controle aceitas globalmente:

- a) Controle Interno – Estrutura Integrada, emitida pelo COSO;
- b) Criteria of Control, conhecida como COCO Framework, criada pelo Instituto Canadense de Contadores (CICA), este instituto a partir de 2012 se fundiu com outras instituições, passando a se chamar Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada);
- c) Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code, conhecida como Turnbull, emitida pelo Instituto de Contadores da Inglaterra e País de Gales; e
- d) Internal Audit Capability Model (IA-CM) é um framework idealizado pelo Institute of Internal Auditors (Global) – IIA voltado para o setor público.

Destas quatro, a estrutura do COSO é a mais difundida no ambiente dos negócios atualmente. Os primeiros três modelos são mencionados pela Securities and Exchange Commission – SEC (similar à Comissão de Valores Mobiliários – CVM brasileira) que faz cumprir a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), emitida para regular o mercado de ações americano. A SEC publicou um documento em 2007 orientando as organizações americanas e estrangeiras quanto à avaliação de seus controles internos, na ocasião, o documento sugeria a adoção da metodologia COSO, COCO ou Turnbull na avaliação da eficácia dos controles internos das organizações, atendendo assim a seção 404 da SOX, que trata da obrigatoriedade das empresas publicarem informações sobre seus controles internos, a fim de avaliar a eficácia de seus controles.

A metodologia IA-CM está sendo difundida nas instituições públicas brasileiras (CONACI, 2015). Em maio de 2016, Brasília foi sede de um evento sobre controle interno organizado pela equipe de gerenciamento financeiro do Banco Mundial (CONTROLE, 2016), que discutiu as

ações para reestruturação do sistema de controle interno no Brasil. Conforme informações obtidas no site do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) (BRASIL, 2017), reuniões estão sendo realizadas para implementação da metodologia nas unidades de auditoria interna governamental. Deste modo, essa metodologia tende a ser oficialmente utilizada nas instituições públicas brasileiras. Atualmente, os controles internos das instituições públicas federais são avaliados tomando como base os componentes da metodologia COSO.

2.2 Apresentação da metodologia COSO

A história do COSO remonta a 1985 (BRITO; FONTENELLE, 2016, p. 94), quando as associações de classe ligadas à problemática das fraudes em relatórios financeiros, numa iniciativa independente, juntaram-se e criaram, nos Estados Unidos, a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros). Essa comissão ficou conhecida como Treadway Commission, tendo como seu primeiro presidente James C. Treadway.

Ainda como relata Brito e Fontenelle (2016, p. 94), o objetivo dessa comissão era “estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros”. Por meio de estudos, a comissão produziu um relatório em 1992 chamado “Controle Interno: um modelo integrado”.

Essa metodologia é uma das mais aceitas no mundo, pois desenvolve, implementa e conduz o controle nas organizações, além de avaliar a eficácia dos controles, sendo considerada pelos gestores “um manual operacional”, conforme Domenico e Salvatorio (apud PROVASI; RIVA, 2015, p. 489). A partir desse marco, a comissão passou a se chamar “commitê”, como é conhecida atualmente o COSO.

Para se alcançar os objetivos presentes na definição de controle interno apresentado pelo COSO, os quais sejam operações, divulgação

e conformidade, a estrutura conceitual apresenta cinco componentes de controle, são eles (COSO, 2013):

1. Ambiente de controle – diz respeito às normas, processos e estruturas que são o sustentáculo para a condução do controle interno da organização;

2. Avaliação de riscos – a capacidade de um evento ocorrer e afetar de modo negativo o atingimento dos objetivos é o que se define por risco. Os riscos ao atingimento dos objetivos devem ser identificados e avaliados;

3. Atividades de controle – são atividades ou ações eleitas pela administração para diminuir os riscos ao atingimento dos objetivos, evitando possíveis fraudes que possam ocorrer;

4. Informação e comunicação – as informações geradas e obtidas devem ser repassadas aos funcionários por meio da comunicação clara da alta administração;

5. Atividades de monitoramento – são avaliações, contínuas ou independentes, que certificam o funcionamento dos cinco componentes de controle interno.

A estrutura integrada do controle interno do COSO é ilustrada por meio de um cubo, no qual é apresentada a relação existente entre os objetivos, os componentes e a estrutura organizacional da entidade.

Figura 1: Estrutura integrada do Controle Interno COSO



Fonte: COSO (2013).

O maior diferencial da edição atualizada foi a introdução dos dezesseis princípios associados aos cinco componentes que “proporcionam ao usuário clareza no desenvolvimento e na implementação dos sistemas de controle interno” (COSO, 2013, p. 3). Os princípios são apresentados no Quadro 1, associado ao componente respectivo.

Quadro 1: Componentes e princípios do framework do COSO

Componentes	Princípios
Ambiente de controle	<ol style="list-style-type: none"> 1. A organização demonstra compromisso com a integridade e os valores éticos. (P1) 2. A estrutura de governança tem independência e supervisiona o controle interno. (P2) 3. A administração e a estrutura de governança estabelecem os níveis de subordinação. (P3) 4. A organização demonstra compromisso com a gestão de pessoas. (P4) 5. A organização atribui responsabilidades às pessoas comandadas. (P5)
Avaliação dos riscos	<ol style="list-style-type: none"> 6. Os objetivos organizacionais são claros, permitindo identificar e avaliar os riscos. (P6) 7. A organização identifica e analisa os riscos por toda a entidade com o intuito de gerenciá-los. (P7) 8. O potencial para fraude é um item analisado na avaliação dos riscos. (P8) 9. As mudanças que afetam o sistema de controle são identificadas e avaliadas. (P9)
Atividades de controle	<ol style="list-style-type: none"> 10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que reduzam os riscos. (P10) 11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais sobre a tecnologia. (P11) 12. A organização estabelece políticas e procedimentos sobre as atividades de controle. (P12)
Informação e comunicação	<ol style="list-style-type: none"> 13. As informações relevantes apoiam o funcionamento do controle interno. (P13) 14. A organização possui canal de informação interna. (P14) 15. A organização possui canal de informação externa. (P15)
Atividades de monitoramento	<ol style="list-style-type: none"> 16. A organização possui sistema de avaliação contínua e/ou separado dos componentes do controle interno. (P16) 17. Existe comunicação tempestiva quanto às possíveis deficiências do controle interno. (P17)

Fonte: Adaptado do COSO (2013).

O controle interno de uma organização poderá ser considerado eficaz quando estes princípios forem aplicados (COSO, 2013, p. 11). Ressal-

ta-se que a mera aplicação dos princípios não garante a eficiência do controle, porém reduz, a um nível aceitável, o risco de não atingir o objetivo.

A segurança do sistema de controle é razoável, não absoluta, quando aplicados os princípios dessa estrutura; as decisões da alta administração se mostram melhores, mas não perfeitas (COSO, 2013, p. 12).

Deste modo, pode-se vislumbrar, por meio da estrutura atual, que a análise do sistema de controle das organizações tem uma visão global do negócio e não somente uma visão voltada para prevenir fraudes ligadas às áreas contábil e financeira. É de suma importância a prevenção de fraudes, porém o risco de não atingir os objetivos não se limita a apenas este tópico. Segundo Sousa, Souto e Nicolau (2017, p. 163), as estruturas conceituais estão se aproximando de uma “visão mais gerencial”.

A estrutura atualizada do COSO é adaptável a qualquer organização, seja ela pública ou privada, com ou sem fins lucrativos (COSO, 2013).

2.3 Estudos anteriores

De acordo com Beuren e Zonatto (2014, p. 1140), a temática controle interno ainda é pouco explorada, principalmente no que diz respeito ao controle interno no setor público. Os autores reforçam que a estrutura conceitual do COSO converge com os preceitos de controle presente na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A pesquisa realizada por Wanderley, Fonseca e Paula (2015) buscou identificar a “harmonização teórica e prática” entre os procedimentos de controle da metodologia COSO e os procedimentos de controle adotados por um órgão de compra da Marinha do Brasil. As conclusões foram de que, no âmbito da harmonização teórica, os componentes “Ambiente de controle” e “Atividades de controle” são os identificados nos documentos analisados, de forma pouco profunda. Já no âmbito da harmonização prática, foi identificada uma grande valorização ao princípio dos valores étici-

cos (P1) do COSO, porém, grande distanciamento dos cinco componentes da metodologia.

O estudo de Cannavina e Parisi (2015) procurou identificar a percepção dos gestores de órgãos da administração pública direta do Poder Executivo sobre o quanto seus sistemas de controles contribuem para o atingimento de seus objetivos organizacionais à luz da metodologia COSO e da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). O resultado da pesquisa foi que a metodologia não é utilizada para melhorar o desempenho e alcançar os objetivos organizacionais.

Em seu estudo, Ablan Bortone e Méndez Rojas (2010) analisam os sistemas de controle interno no setor público venezuelano na óptica da metodologia COSO. Os resultados encontrados foram que há dificuldades nos sistemas de controles adotados em comparação com a proposta do COSO.

Já a pesquisa de Veloso et al. (2015), que tinha como objetivo analisar as ações de controle interno realizadas na Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), constatou que a fundação ainda possui capacidade de avanço nas práticas de controle interno.

Finalmente, a pesquisa de Sousa, Souto e Nicolau (2017) objetiva identificar como as organizações públicas e privadas implementam o conceito, as dimensões de controle interno e os desafios envolvidos, baseados no COSO, à percepção dos atores organizacionais. Como resultado, a pesquisa identificou uma tendência das organizações a não serem eficientes nem eficazes nos seus sistemas de controle interno.

3 MÉTODO DA PESQUISA

Este tópico apresenta os métodos, procedimentos e técnicas utilizadas nesta pesquisa a fim de atingir o objetivo proposto. Neste estudo, a pesquisa desenvolvida é classificada como pesquisa descritiva, do tipo

pesquisa de campo. É descritiva, pois segundo Barros e Lehfel'd (2007, p. 84), não existe interferência do pesquisador, tendo como objetivo medir a frequência “com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, causas, relações e conexões com outros fenômenos”. É do tipo pesquisa de campo, ainda segundo os mesmos autores, porque o investigador “assume o papel de observador e explorador, coletando diretamente os dados no local” (2007, p. 90).

Deste modo, em conexão com a definição de pesquisa descritiva, do tipo pesquisa de campo, este trabalho pretende avaliar quão aderente é o sistema de controle interno de uma autarquia federal à metodologia COSO, segundo a percepção de seus servidores.

Esta pesquisa é classificada, quanto ao método, em pesquisa qualitativa. Amoras e Amoras (2016, p. 133) explicam que na pesquisa qualitativa não são analisados aspectos estatísticos e matemáticos, mas os modos, os comportamentos e as falas, é qualidade da informação obtida que será analisada.

Neste estudo, foi aplicado um questionário a fim de mensurar a percepção que os respondentes possuem frente a seu sistema de controle interno. Ressalte-se que independente do conhecimento da metodologia, o que se busca é saber como o respondente enxerga os princípios de controle interno na administração da qual faz parte. Posteriormente, utilizaram-se tabulação, análise e interpretação dos dados.

O questionário está dividido em três partes. A parte A é composta por questões que informam as características do respondente estruturada em escalas de medição nominal e de intervalos. Enquanto a escala de medição nominal identifica e qualifica a observação, a escala de intervalo vai mais além, pois também usa unidades constantes de medição, indicando assim o valor exato de cada nível de resposta (REA; PARKER, 2000).

Na parte B do questionário, é utilizado o mecanismo de respostas escalonadas que, segundo Rea e Parker (2000, p. 79): “uma série contínua

de alternativas de resposta é fornecida à consideração do entrevistado”. O tipo de mecanismo utilizado foi a escala Likert, que possui o mesmo número de possibilidades positivas e negativas, bem como uma resposta neutra ou média, conforme os mesmos autores.

Desse modo, os entrevistados avaliaram os dezessete princípios elencados na metodologia COSO por meio da Likert, variando de 0 a 4, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2: Escalas de avaliação dos princípios analisados

0	1	2	3	4
Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria (2018).

E, por fim, na parte C, o respondente deveria atribuir uma nota de 0 a 10 para a estrutura de controle interno presente na autarquia da qual faz parte. Resumindo, o questionário foi composto por 26 perguntas.

A população-alvo deste estudo são os servidores de uma autarquia federal que exercem cargos no nível tático da instituição. A população do estudo é constituída por quarenta indivíduos, sendo a amostra final composta por trinta respostas, visto que um questionário foi entregue incompleto e os outros não foram devolvidos, representando, deste modo, 75% dos questionários enviados.

A grande maioria dos questionários foi entregue pessoalmente aos respondentes, estipulando uma data para recebê-los também pessoalmente. O questionário foi composto somente por perguntas fechadas, ou seja, com alternativas de respostas (BARROS; LEHFELD, 2007, p. 106).

Após o recebimento dos questionários, os dados foram tabulados no software Excel. Extraiu-se da parte A do questionário as características dos respondentes, bem como a quantidade que conhecem a metodologia COSO.

Já em relação à parte B, obteve-se a média dos dezessete princípios, posteriormente a dos cinco componentes e, por fim, a média geral dos componentes. De posse dessas informações, foi elaborado um comparativo das avaliações dos respondentes com a nota máxima que seria atribuída a cada princípio, que no caso seria 4, conforme a escala Likert adotada no questionário, calculando, deste modo, a média de adesão a cada princípio. Determinando o percentual de adesão a cada um dos princípios e componentes propostos.

Desta forma, a fim de analisar os resultados gerados, foi utilizado como fundamento o Quadro 3, que indica as faixas correspondentes a cada nível de aderência. Importante ressaltar que este escalonamento foi influenciado por estudos anteriores (SOBREIRA; JÚNIOR, 2017, p. 181).

Quadro 3: Nível de aderência baseado na média das respostas

Média obtida	Percentual	Nível de aderência
Até 1,00	25%	Muito pouco
Acima de 1,00 a 2,00	Superior a 25% e até 50%	Pouco
Acima de 2,00 a 3,00	Superior a 50% e até 75%	Médio
Acima de 3,00 a 3,60	Superior a 75% e até 90%	Alto
Acima de 3,60	Acima de 90%	Muito alto

Fonte: Elaboração própria (2018).

À concepção dos preceitos presentes na metodologia COSO, foi possível identificar a aderência dos princípios na percepção dos respondentes. Salienta-se que não é possível garantir que a avaliação dos respondentes reflitam a realidade da autarquia quanto ao seu sistema de controle interno. Fazendo-se necessário examinar outros documentos, tais como os relatórios anuais de contas emitidos pela CGU, a fim de verificar como seus controles têm sido avaliados.

4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

Primeiramente, analisou-se a Parte A (Características dos respondentes) quanto a: faixa etária, nível de escolaridade, tempo de exercício da função, tempo de trabalho no órgão, área de exercício, sexo, capacitação referente a controles e internos, e conhecimento da metodologia COSO.

Quanto à faixa etária da amostra, observa-se que 80% dos respondentes encontram-se na faixa acima de 50 anos; o nível de escolaridade em evidência é “ensino superior com especialização”; sobre o tempo que exerce a função, 47% estão na função há mais de 10 anos; já no Órgão, 73% estão há mais de 20 anos; em relação à área de atuação, 70% dos pesquisados se encontram na área da autarquia; 80% são do sexo masculino; e 57% já participaram de curso de capacitação referente a controles internos.

O quadro a seguir apresenta os resultados da média de aderência dos princípios do COSO, segmentado por alguns dos grupos identificados na pesquisa.

Quadro 4: Média dos princípios por grupos

Grupo		Média (%) dos princípios
Grau de instrução	Superior sem especialização	62%
	Superior com especialização	65%
	Com mestrado ou doutorado	40%
Capacitação	Participou de curso de capacitação em controle interno	69%
	Não participou de capacitação em controle interno	55%

Fonte: Elaboração própria (2018) com base nos dados obtidos.

Interessante observar que a média de aderência aos dezessete princípios do grupo de pesquisados que possuem mestrado ou doutorado re-

sultou em pouco aderente (40%). Enquanto os demais, com nível superior com ou sem especialização, permaneceram no nível de aderência médio aos princípios de controle interno da metodologia COSO.

Já quanto ao grupo com capacitação e sem capacitação em controle interno, suas avaliações dos princípios permaneceram no nível de aderência médio. Apesar da média dos pesquisados que não participaram de capacitação ser menor que a dos que participaram de capacitação, pode-se concluir que participar ou não da capacitação não influenciou no nível de aderência aos princípios em suas percepções. Na realidade, aqueles que participaram de capacitação conseguiram identificar os princípios na administração, resultando numa média maior.

Em relação ao conhecimento que os respondentes possuem quanto à metodologia de controle interno do COSO, 90% dos respondentes não a conhecem. Esse dado fortalece os achados da pesquisa de Veloso et al. (2015), pois observou que os conceitos da metodologia COSO não eram conhecidos pelos gestores da instituição que realizou seu estudo.

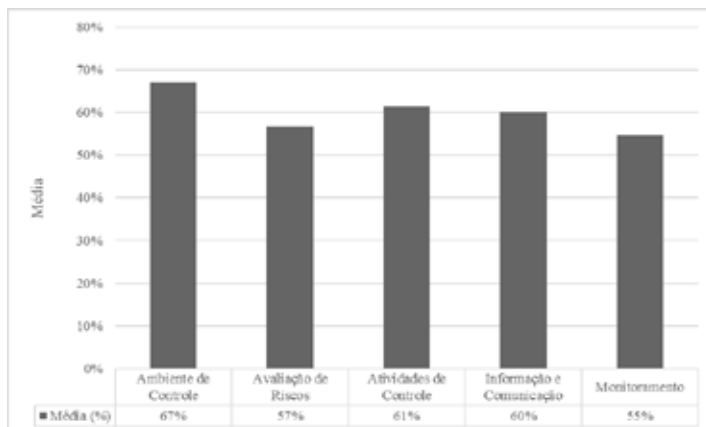
Ressalte-se que 66,67% dos respondentes que conhecem a metodologia obtiveram como média de suas avaliações, quanto aos princípios, valores inferiores à média de avaliação de cada princípio. Ou seja, enquanto o percentual de avaliação geral dos princípios foi de 61%, o percentual de avaliação dos respondentes que conhecem o COSO ficou abaixo de 49%, classificando-se assim como pouco aderente. O percentual da avaliação do controle interno da instituição também foi inferior entre os respondentes que conhecem o COSO (30%) em comparação com a média de avaliação dos demais respondentes (61%).

Pode-se inferir destas comparações que os respondentes que conhecem a metodologia aparentam ser mais rigorosos quanto às avaliações dos princípios e do controle adotado.

Partindo para análise da Parte B (Percepção em relação aos princípios da metodologia COSO), percebe-se que o componente “Ambiente de

controle” obteve a maior média de avaliação pelos respondentes, enquanto o de menor média foi o componente “Monitoramento”, conforme apresentado no Gráfico 1.

Gráfico 1: Média dos componentes da metodologia COSO na percepção dos respondentes



Fonte: Elaboração própria (2018) com base nos dados obtidos.

Analisando o gráfico quanto ao percentual de adesão aos componentes, todos se encontram no nível de aderência médio. Depreende-se, com base nos dados, que existem oportunidades de melhorias no alcance de seus objetivos utilizando as ferramentas (componentes) de maneira mais eficaz.

Dos cinco princípios de controle interno presentes no componente “Ambiente de controle”, o princípio dos valores éticos (P1) obteve o percentual de aderência de 80%, classificado como alto. Indicando, na percepção dos respondentes, que a instituição demonstra ser íntegra e presar pelos valores éticos. Esse resultado se assemelhou à pesquisa de Wanderley (2015), na qual se identificou valorização dos princípios de integridade e valores éticos.

Os demais princípios desse componente ficaram no nível de aderência médio, sugerindo, de acordo com informações obtidas, que: a cultura de controle suporte melhorias por meio de ações que tornem a estrutura de governança mais independente na supervisão dos controles; estabeleçam níveis de subordinação claros para a consecução dos objetivos; melhorem sua política de reter, atrair e desenvolver pessoas, visto que foi de menor aderência do grupo, atingindo cerca de 52%; um número maior de pessoas assumam compromisso em atingir os objetivos institucionais.

No caso do componente “Avaliação de riscos”, todos os princípios, na percepção dos respondentes, tiveram nível de aderência médio, variando de 52% a 63%, bem próximo ao limite mínimo da classe. A avaliação dos respondentes aponta para uma necessidade urgente de incremento na avaliação dos riscos, visto que combater as incertezas por meio de uma avaliação de riscos eficaz evitará ou mitigará situações desagradáveis.

Os princípios presentes no componente “Atividade de controle” obtiveram, conforme a percepção dos servidores, nível de aderência médio, variando de 59% a 63%. Se a análise dos respondentes for confirmada por relatórios de órgãos de controles, mecanismos de controle devem ser desenvolvidos, aperfeiçoados e utilizados, por meio da implantação de políticas que informem o que é esperado para realização dos objetivos da organização.

No componente “Informação e comunicação”, os princípios tiveram nível de aderência médio, entre 53% a 68%. O princípio de pior avaliação (53%) é o da comunicação externa (P15), os respondentes não consideram que a organização se comunica externamente bem, enquanto que a comunicação interna é melhor avaliada. Verificar como se encontram os canais de informação da instituição é uma medida para ratificar o observado na pesquisa, caso se confirme a avaliação dos respondentes, a instituição deve desenvolver e aprimorar seus canais de comunicação. Observa-se que a questão da comunicação externa, na visão dos respon-

dentos, vai ao encontro da pesquisa de Ablan Bortone e Méndez Rojas (2010), pois se observa que há uma comunicação interna, porém, uma falha comunicação externa.

Por fim, os princípios presentes no componente “Atividades de monitoramento” seguiram a tendência dos demais, permanecendo no nível de aderência médio, com variação de 51% a 58%. Na autoavaliação dos gestores, a instituição possui lacunas quanto à avaliação do funcionamento dos componentes do controle, não agindo de modo tempestivo quando são detectadas falhas no sistema de controle. A falta de monitoramento dos controles resulta em impactos negativos no funcionamento de diversos processos.

Como já mencionado, os componentes se encontram no nível de aderência médio. A média geral obtida dos componentes (Ambiente de controle; Avaliação de riscos; Atividades de controle; Informação e comunicação; e Monitoramento) foi de 60%, permanecendo no nível de aderência médio também.

Diante dos resultados apresentados, o princípio dos valores éticos (P1) obteve o maior percentual de aderência, com 80%; enquanto que o de menor aderência, com 51%, foi o princípio da comunicação tempestiva das possíveis deficiências do controle interno (P17).

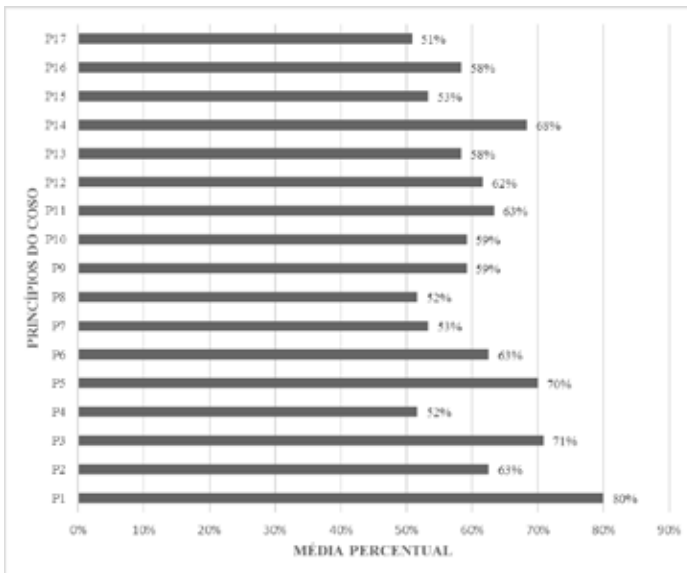
Com essa avaliação, conclui-se que a instituição, na percepção dos respondentes, compromete-se com a integridade e os valores éticos. Devendo elevar esforços no intuito de melhorar a tempestividade das possíveis deficiências existentes em seu sistema de controle.

Verifica-se que o respondente que melhor avaliou os princípios, com média de 94%, discordou totalmente da aplicação do princípio que trata do potencial para fraude (P8) ser um item analisado na avaliação dos riscos. Deste modo, para este respondente, a organização não considera a fraude na avaliação dos riscos ao atingimento de seus objetivos.

Outro dado que merece atenção, ainda com relação aos princípios é que um dos respondentes que pior avaliou os princípios (17,75%), con-

corda parcialmente na aplicação do princípio das informações relevantes (P13), isto quer dizer que, em sua percepção, mesmo a organização sendo frágil na aplicação dos princípios, as informações que são obtidas auxiliam no seu sistema de controle interno. Em seguida é apresentado o Gráfico 2 com as médias percentuais dos dezessete princípios da metodologia COSO obtidos nesta pesquisa.

Gráfico 2: Média dos dezessete princípios metodologia COSO



Fonte: Elaboração própria (2018) com base nos dados obtidos.

Por fim, quanto à Parte C (Avaliação dos controles adotados) os respondentes atribuíram notas de 0 a 10 em relação aos controles adotados na autarquia, e, como resultado, 27% atribuíram nota 8 à estrutura de controle interno, seguida de 20% que atribuíram nota 7. Em relação à média da avaliação, esta foi de 6,10 exatamente.

O respondente que atribuiu nota 10 aos controles da instituição tam-

bém foi quem melhor avaliou os princípios, isto indica que, na percepção deste respondente, a instituição possui um sistema de controle excelente que atende os princípios do COSO, apesar de discordar totalmente que as informações relevantes apoiem o funcionamento de seu controle interno (P13), estando este princípio ausente na instituição, de acordo com sua percepção.

A média de avaliação dos princípios do respondente que atribuiu nota 0 ao sistema de controle da autarquia ficou no nível de aderência médio. Deduz-se, portanto, que apesar de atribuir nota baixa ao controle da instituição, ele consegue visualizar que existem alguns princípios da metodologia COSO presentes nos controles da instituição, sendo uma percepção um tanto divergente.

Registra-se que as pesquisas mais recentes encontradas não utilizaram o framework atualizado em 2013 do COSO, persistindo em não adotar o detalhamento dos princípios presentes na nova estrutura conceitual, ou seja, formularam perguntas quanto aos componentes. Isto, provavelmente, deve-se ao fato da atualização ainda se encontrar na fase de incorporação pelos pesquisadores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo procurou identificar a percepção que os servidores de uma autarquia federal têm em relação ao seu sistema de controle interno, tomando como base os dezessete princípios da metodologia COSO.

Em relação à pergunta de pesquisa quanto ao nível de aderência do sistema de controle interno da autarquia à metodologia COSO, a média geral de aderência dos princípios foi de 61%, ficando no nível considerado médio, demonstrando, conforme a percepção dos respondentes, que seu sistema de controle é aderente, mas que necessita de aperfeiçoamentos, a

fim de se adequar aos princípios presentes na metodologia tomada como base do estudo.

Quanto aos componentes, todos ficaram na faixa “Nível de aderência médio”. O componente “Ambiente de controle”, mesmo tendo sido o melhor avaliado pelos respondentes, com média de 67%, ainda assim se encontra aquém do ideal, que seria o nível de aderência alto, acima de 75%. Observa-se o princípio dos valores éticos (P1) deste componente foi único classificado como nível de aderência alto, atingindo média de 80%. Se estes resultados forem confirmados por meio de documentos oficiais, é possível sugerir à instituição tornar seu sistema de controle interno robusto e eficaz.

Verificou-se que 90% dos respondentes não conhecem a metodologia COSO, e que 66,67% dos que a conhecem, avaliaram a aderência quanto aos princípios como pouco aderente. Sendo assim, os respondentes que conhecem a metodologia transparecem maior exigência em suas avaliações.

A gestão pública tem adotado técnicas de controle da iniciativa privada a fim de atingir seus objetivos, como apresentados na introdução. Deste modo, esta pesquisa apresentou quão aderente é, à percepção de seus servidores, seu sistema de controle interno à metodologia COSO.

Mesmo sendo uma estrutura de controle interno desconhecida pela maioria dos pesquisados, esta pesquisa deteve-se a apresentar aos respondentes os princípios presentes na estrutura de controle interno do COSO, para que eles identificassem como presentes ou ausentes na instituição da qual fazem parte.

Diante do conhecimento gerado nesta pesquisa, sugere-se que a discussão seja ampliada tomando por base outras metodologias, como a do IA-CM, cuja utilização nas instituições públicas está sendo incentivada por organismos internacionais.

REFERÊNCIAS

ABLAN BORTONE, N. C.; MÉNDEZ ROJAS, Z. E. Los sistemas de control interno en los entes descentralizados estatales y municipales desde la perspectiva COSO. **Revista Visión Gerencial**, Mérida, ano 9, n. 1, p. 5-17, jan./jun. 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/2CFOQtG>>. Acesso em 31 mai. 2018.

ALBUQUERQUE, J. M. Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – construtivista. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 8, n. 15, p. 129-150, jan./jun. 2011. Disponível em: <<https://bit.ly/2Hx1kJL>> . Acesso em 10 mai. 2018.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AMORAS, F. C.; AMORAS, A. V. A pesquisa no ensino superior: um ensaio sobre metodologia científica. **Estação Científica (UNIFAP)**, Macapá, v. 6, n. 3, p. 127-136, set./dez. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2S9DdEY>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set./out. 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2Teus9W>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

BOGONI, N. M. et al. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação no 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 1, p. 119-142, jan./fev. 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/2sMjux4>>. Acesso em: 15 out. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado Federal, 1988.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Memória da 6ª reunião da Comissão de Coordenação de Controle Interno – CCCI. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2RO0QUt>>. Acesso em 17 mai. 2018.

BRITO, C.; FONTENELLE, R. **Auditoria privada e governamental: teoria e forma objetiva e mais de 500 questões comentadas**. 3. ed. Niterói: Impetus, 2016.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 3, p. 06-26, jul./set., 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2CLjgus>>. Acesso em 16 mai. 2018.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CONACI: Órgãos de controle interno participam de treinamento com Banco Mundial, em Brasília. CONACI, Porto Alegre, 12 mar. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2Dw5nBY>>. Acesso em 24 mai. 2018.

CONTROLE interno no Brasil – Desafios e oportunidades de Melhoria. The World Bank, Brasília, 18-20 mai. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2U8LUgi>>. Acesso em 15 out. 2018.

COSO. **Controle Interno - Estrutura Integrada [Sumário Executivo]**. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Flórida, 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2wqFTSM>>. Acesso em: 24 jan. 2019.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NAVARRO STEFANELL, F.; RAMOS BARRIOS, L. M. El control interno en los procesos de producción de la industria litográfica en Barranquilla. **Equidad & Desarrollo**, n. 25, p. 245-267, jan./jun. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2RcTZOX>>. Acesso em: 21 jan. 2019.

PROVASI, R.; RIVA, P. The Updated COSO Report 2013. **Journal of Modern Accounting and Auditing**. v. 11, n. 10, p. 487-498, out. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2UgFM5Q>>. Acesso em: 20 mai. 2018.

REA, L. M.; PARKER, R. A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneiro, 2000.

SOBREIRA, K. R.; JÚNIOR M. S. R. Governança no setor público segundo IFAC: levantamento do nível de aderência de uma instituição de ensino superior. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 15, n. 1, p. 166-194, jan./jun. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2FOCnHW>>. Acesso em: 29 mai. 2018.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 155-176, jan./abr. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2sKlohB>>. Acesso em: 20 mai. 2018.

VELOSO, G. M. et al. Controle primário na gestão de cooperações: uma análise na Fiocruz Brasília. **Tempus Actas de Saúde Coletiva**. Brasília, v. 9, n. 3, p. 159-177, set. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2FKZ2oI>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D.; PAULA, H. A. Controles internos no setor público à luz da estrutura COSO: o caso de um órgão de compra da marinha do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 77-93, mai./ago. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2CLnxhu>>. Acesso em: 30 mai. 2018.