



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 11, n. 3, p. 06-26, jul./set., 2015

doi:10.4270/ruc.2015319  
Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



## **GESTÃO PÚBLICA EM ENTIDADES BRASILEIRAS: ADEQUAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLES INTERNOS ÀS NORMAS COSO/INTOSAI<sup>1</sup>**

### ***PUBLIC MANAGEMENT IN BRAZILIAN ENTITIES: ADEQUACY OF INTERNAL CONTROL PROCEDURES TO COSO/INTOSAI STANDARDS***

### ***GESTIÓN PÚBLICA EM ENTIDADES DE BRASIL: ADECUACIÓN DE LOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLES INTERNOS A LAS NORMAS DE COSO/INTOSAI***

#### **Vando Cardoso Cannavina**

Mestre em Ciências Contábeis pela  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP)  
Endereço: Av. Independência, nº 3.60, Alemães  
CEP: 13416-240- Piracicaba - SP  
E-mail: [vando.cannavina@edu.fecap.br](mailto:vando.cannavina@edu.fecap.br)  
Telefone: (11) 99538-0148

#### **Claudio Parisi**

Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)  
Professor Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis da  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP)  
Endereço: Av. Liberdade, nº 532, Liberdade  
CEP: 01502-001- São Paulo - SP  
E-mail: [claudio.parsi@fecap.br](mailto:claudio.parsi@fecap.br)  
Telefone: (11) 3272-2343

#### **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, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI. Procurou-se responder se a Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal 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, esses documentos contêm um questionário composto por 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 dos dados, aplicou-se a análise fatorial confirmatória para verificar

<sup>1</sup>Artigo recebido em 11.06.2014. Revisado por pares em 09.07.2015. Reformulado em 29.08.2015. Recomendado para publicação em 30.09.2015 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 27.11.2015. Organização responsável pelo periódico: FURB.

se as assertivas eram capazes de medir os construtos (componentes de controle), já a análise de dados ocorreu por meio de estatística descritiva. Os resultados permitiram 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 the Federal Executive Power, the perception of their managers about how their internal control systems have been used to achieve the institutional goals, with reference to the components of internal control COSO/ INTOSAI. It sought to answer if the Direct Public Administration of the 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, with 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 consisting of 30 assertions that evaluate the perception of these units and the structure of its internal controls, on a scale ranging from 1 to 5. After structuring of the data, applied confirmatory factor analysis to verify that the assertions were able to measure the constructs (control components), since data analysis was made through descriptive statistics. The results showed that the institutions of direct administration of the federal executive branch 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

## **RESUMEN**

Este trabajo tuvo como objetivo identificar, a través de los organismos de la administración pública directa del Poder Ejecutivo Federal, la percepción de sus gestores sobre cómo se han utilizado sus sistemas de control interno para la consecución de los objetivos institucionales, con referencia a los componentes de control interno COSO/ INTOSAI. Hemos tratado de responder si la administración pública directa del Poder Ejecutivo Federal ha utilizado los controles internos como una herramienta para mejorar su desempeño y cumplir con sus objetivos corporativos. Esta investigación es de tipo descriptivo y la recolección de datos se produjo a través de los informes de gestión entregados a la rendición de cuentas del año 2011 del Tribunal de Cuentas por 382 instituciones públicas de la administración directa del Poder Ejecutivo Federal, estos documentos contienen un cuestionario que consta de 30 afirmaciones que evalúan la percepción de estas unidades y la estructura de sus controles internos, en una escala que va de 1 a 5. Después de estructuración de los datos, se aplica el análisis factorial confirmatorio para verificar que el afirmaciones fueron capaces de medir los constructos (componentes de control), ya que el análisis de datos se realizó a través de la estadística descriptiva. Los resultados mostraron que las instituciones de la administración directa del Poder Ejecutivo Federal no utilizan plenamente los controles internos como una herramienta para mejorar su desempeño y alcanzar sus objetivos institucionales.

**Palabras clave:** control interno; Administración Pública Federal; Autoevaluación

## 1 INTRODUÇÃO

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, 2012).

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 (NPM), cujo foco está nos resultados, o Brasil, assim como outros países, passou por reforma com base nesse modelo. (BRULON; OBAYON; ROSENBERG, 2012). No entanto, a falta de resultados efetivos na implantação da NPM oportunizou o surgimento de outros modelos como o Novo Serviço Público e DEG – “*digital-era governance*” (DENHARDT; DENHARDT, 2000; DUNLEAVY; MARGETTS; BASTOW; TINKLER, 2005).

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”.

Nesse sentido, no âmbito das instituições privadas, 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.

No escopo das entidades públicas, a *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) tem um papel de destaque. 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).

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 componentes que fazem parte do escopo do COSO e do 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).

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

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.

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 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.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Sociedade Civil e Gestão Pública

Durante as últimas décadas estudiosos de várias áreas de conhecimento pesquisaram a transformação da administração pública em diversos países (Reino Unido, Estados Unidos, Nova Zelândia, Alemanha, Brasil, entre outros) e discutindo, entre outros pontos focais, o papel e a relação da sociedade civil e do cidadão com o estado. Por exemplo, Stewart e Walsh (1992) destacaram em sua pesquisa no Reino Unido os princípios da transformação do Estado para uma administração pública gerencialista, onde as práticas do setor privado passaram a ser referências para a institucionalização da nova forma de gestão e, nesse contexto, os autores observaram a redução do conceito de cidadão ao conceito de cliente/consumidor de serviços públicos, além de destacar as limitações das abordagens de avaliação de desempenho para o setor público. Mais recentemente, Kissler e Heidemann (2006), discutindo a modernização do setor público na Alemanha, apresentam a limitação das transformações ocorridas na gestão pública e que a convergência de interesses entre Estado, mercado e sociedade civil leva a transformação do setor público em um empreendimento econômico. Comentando a experiência brasileira, Costa G. P. (2012) 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”.

Como alternativa à visão da Nova Gestão Pública aparecem propostas como o Novo Serviço Público e a DEG – “*digital-era governance*”. O Novo Serviço Público tem como base uma maior participação dos cidadãos, que vai além do próprio interesse para uma relevância pública mais ampla. 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). Já Dunleavy *et al* (2005) propõem a DEG como caminho para maior agilidade e capacidade do estado em prover os serviços esperados pelos cidadãos e também para a melhoria do gerenciamento e monitoramento do próprio governo e do elo entre estado e sociedade.

Seja qual for o modelo, a gestão pública deve se orientar e atender as demandas sociais, Grönlund, Svårdsten e Öhman (2011) afirmam que as atividades desenvolvidas pelo setor público devem ter a intenção de ser útil de alguma forma aos cidadãos e, assim, fornecer os serviços ou produtos com resultados satisfatórios. Os autores apresentam, a partir da definição de auditoria de desempenho proposta pelo INTOSAI em 1997, a experiência sueca, evidenciando que a avaliação da gestão pública com ênfase em objetivos e resultados atende, não apenas aos administradores públicos, mas as demais partes interessadas da sociedade civil. Depreende-se a dificuldade de se avaliar desempenho no setor público, uma vez que as demandas dos cidadãos por serviços públicos tendem a se alterar ao longo do tempo, exigindo flexibilidade da gestão de desempenho.

Infere-se que o cidadão tem um papel na relação com a gestão pública mais amplo do que de um cliente/consumidor de serviços públicos, trata-se do exercício pleno de sua cidadania por meio de seus direitos e deveres (RAMOS; VIEIRA, 2015). Por outro lado, deve ser reconhecido o desafio para se estabelecer e operacionalizar sistemas de avaliação e controle que sejam exequíveis para o setor público, não limitem a ação do administrador público, promovam a transparência e considerem a dinâmica da relação entre sociedade civil e estado, permitindo que o cidadão além de receber os serviços públicos no momento oportuno e na qualidade requerida, receba também as informações sobre o desempenho.

## 2.2 Definições de controle interno no setor público

Com o propósito de desenvolver as práticas de avaliação e de controles para suporte à gestão pública orientada à resultado se faz necessário discutir o conceito de controle interno e a sua vertente para a administração pública. Migliavacca (2004, p. 17) define controle interno “[...] 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”. Quanto às normas brasileiras que abordam controles internos aplicadas ao setor público, destacam-se: o item 4 da Seção III da IN SFC nº 1/2001 (BRASIL, 2001) e a Resolução CFC nº 1.135/2008. Na essência, todas as categorias de controle mencionados na Resolução são administrativos, inclusive os contábeis.

No que diz respeito ao padrão de referência internacional de controle interno, o COSO<sup>i</sup> I (1992) apresenta um conceito mais amplo de Controle Interno, definindo-o como 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. Segundo Farias, De Luca e Machado (2009), o *Coso Report* passou a ser referência mundial na gestão de controles interno e em 2004 o COSO criou uma metodologia chamada *Enterprise Risk Managment*, que contempla oportunidades associadas ao risco.

Na área pública, o INTOSAI é um dos mais importantes órgãos para a proposta de práticas de auditoria e controles (KRONBAUER et al, 2011), cuja abordagem será vista mais adiante, alinhando-se aos conceitos propostos pelo COSO e define controle interno como um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os objetivos gerais referentes à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, cumprimento das obrigações de *accountability*, cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, além da salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano sejam alcançados. (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, 2012). 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:

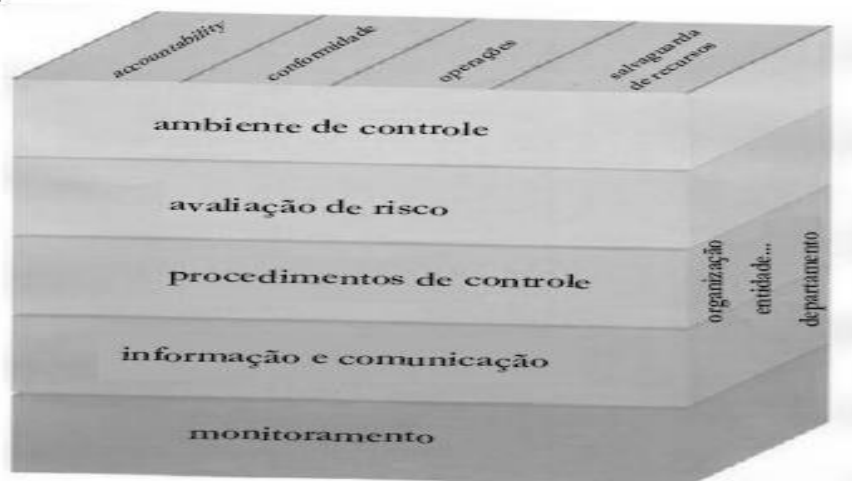
- I – eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II- integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- III- conformidade com 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, 2012).

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.

### 2.3 Componentes do controle interno- INTOSAI e COSO

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 1 - 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).

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.

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. Entretanto, este ainda enfatiza o conselho de administração e comitê de auditoria, além da atribuição de autoridade e de responsabilidade. (COSO, 1992).

Em relação ao componente “avaliação de risco”, Moeller (2007, p. 166) destaca que no 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: a) estimar a significância do risco; b) avaliar a probabilidade ou frequência da ocorrência do risco; c) considerar como o risco deve ser gerenciado e avaliar quais ações devem ser tomadas.

Já em relação aos “procedimentos de controle”, como são chamados nas diretrizes INTOSAI ou “atividades de controle” no COSO I, são ressaltadas as políticas e as 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 tais procedimentos 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.

Já em relação à “informação e a comunicação”, Maia et al. (2005, p. 58) afirmam que elas 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.

Sobre o “monitoramento” Boynton, Jonhson e Kell (2002, p. 344) destacam que este 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).

No mesmo contexto deste trabalho sobre o estudo dos controles internos, constatou-se que em relação a estes, existem práticas mais voltadas à conformidade e aos aspectos legais na administração pública: Bortone e Méndez Rojas (2010), Davis e Blaschek (2006); Gröunlund; Svärdesten e Öhman (2011); Reginatto, Nonnis e Pavan (2011); Wassally (2008); e outros em

que foram encontradas boas práticas mais focadas em resultados: Santana (2010); Vieira (2009); Porto (2011).

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 ainda enfatizam aspectos voltados ao gerenciamento de riscos como ponto chave no alcance de resultados pelas empresas. São eles: Guimarães, Parisi e Pereira (2006); Crawford e Stein (2004); Moraes (2003).

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa enquadra-se como descritiva, já que a coleta de dados é uma das suas tarefas características e os principais instrumentos utilizados são a observação, a entrevista, o questionário e os formulários (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 62-63).

O estudo teve uma abordagem quantitativa e 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 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 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 em diversos relatórios de gestão, que ocorreram 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.

O questionário, com trinta assertivas, normalmente considerado como fonte primária de pesquisa, neste estudo, pode ser fonte secundária de dados, já que as respostas já estão contidas nos relatórios de gestão referente à prestação de contas no exercício de 2011. O questionário contém 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 válida: fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ.

O intuito do questionário foi verificar se os componentes de controle interno avaliados estão estruturados adequadamente, de forma a contribuir para a consecução dos resultados, conforme a percepção dos gestores dos 382 órgãos pesquisados, o que corresponde à, aproximadamente, 85% da população.



Os componentes de controle interno estão divididos no questionário da seguinte forma: “ambiente de controle” (9 primeiras questões), “avaliação de risco” (questões 10 a 18), “procedimentos de controle” (questões 19 a 22), “informação e comunicação” (questões 28 a 30).

A população da pesquisa 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. 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.

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.

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).

A análise de dados coletados (questionários já preenchidos contidos nos relatórios de gestão do exercício de 2011) ocorreu 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.

## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

A seguir são apresentados os resultados da análise fatorial confirmatória para os construtos: ambiente de controle, avaliação de riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento, de forma a verificar se são capazes de medir a sua adequação aos conceitos, e na sequência a análise descritiva que demonstra os percentuais de respondentes (órgãos públicos da administração direta federal) enquadrados nos níveis de escala *Likert* de 1 a 5, conforme a percepção de seus gestores em relação a cada assertiva dos construtos.

### 4.1 Análise fatorial confirmatória

A análise fatorial confirmatória, conforme já mencionado verifica se as assertivas apresentadas realmente são capazes de medir os cinco construtos. 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). 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). 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, sendo aceitas como grandes e

significativas aquelas que apresentam significância inferior a 0,10 no teste t (PASQUALI, 2003) e ainda de forma a verificar o ajuste do instrumento de pesquisa, utiliza-se de dois tipos de medidas: as medidas de ajuste absolutas, que compararam a matriz de entrada com aquela predita pelo instrumento proposto e as medidas de ajuste incrementais, que compararam o instrumento proposto com um modelo nulo. A tabela 1 mostra, primeiramente, o Alpha de Cronbach dos construtos que mede a confiabilidade deles.

**Tabela 1 – Alpha de Cronbach**

Construto	Alpha de Cronbach
Ambiente de Controle	0,849
Avaliação de riscos	0,779
Procedimentos de Controle	0,910
Informação e Comunicação	0,916
Monitoramento	0,937

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme pode ser observado, o alpha de Cronbach dos construtos foi superior a 0,6, mostrando boa adequação do modelo de mensuração. A significância das cargas fatoriais (teste t) foi inferior a 0,05 para todas as assertivas que compõem os fatores: “Ambiente de Controle”, “Avaliação de Risco”, “Procedimentos de Controle”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento”, o que indica uma boa validade convergente, ou seja, os indicadores são capazes de medir esse construto. A tabela 2 mostra a unidimensionalidade dos construtos e as medidas de ajuste do instrumento de pesquisa, tanto absolutas quanto incrementais.

**Tabela 2 - Medidas de ajuste do instrumento de pesquisa**

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: Elaborada pelos autores.

Ao analisar os resultados apresentados na tabela 2, verificou-se que o modelo possui um bom ajuste. Além disso, para avaliar a unidimensionalidade dos construtos, foi observado que 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

As Tabelas a seguir apresentam as frequências das avaliações já mencionadas na metodologia, as quais estão divididas em Totalmente Inválida (TI), Parcialmente Inválida (PI), Neutra (N), Parcialmente Válida (PV), Totalmente Válida (TV) e Nenhuma Resposta (NR), foram ainda definidas como medidas de tendência central a Mediana (MD) e a Média (M) e como medida de dispersão o Desvio Padrão (DP). O primeiro construto a ser analisado é o componente ambiente de controle. As respostas às assertivas encontram-se na tabela 3 que segue.

**Tabela 3 - 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%			
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%			
<b>Total do construto: Ambiente de Controle</b>	<b>110</b>	<b>247</b>	<b>507</b>	<b>1284</b>	<b>1281</b>	<b>9</b>	<b>4</b>	<b>3,99</b>	<b>1,048</b>
	<b>3,2%</b>	<b>7,2%</b>	<b>14,8%</b>	<b>37,4%</b>	<b>37,4%</b>	<b>0,3%</b>			

Fonte: Elaborada pelos autores

A análise descritiva indica 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.

Pelos resultados desse componente pode-se perceber que há uma melhor avaliação (nível 5) para a questões 1, 4 e 6, 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, por outro lado, constata-se uma baixa participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.

Em contraposição a assertiva 1 na qual se observa uma boa percepção dos altos dirigentes e suporte ao funcionamento dos controles internos, a assertiva 9 aponta 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 Bortone e Méndez Rojas (2010), Davis e Blaschek (2006), Grönlund; Svärdsten e Öhman (2011); Reginato, Nonnis e Pavan (2011) e Wassally (2008), 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. A seguir são apresentados, na Tabela 4, os resultados do construto avaliação de risco.

**Tabela 4- Avaliação de Riscos**

Assertivas	Frequência das Respostas						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	8 2,09%	16 4,19%	33 8,64%	100 26,1%	224 60,9%	1 0,3%	5	4,35	0,952
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	15 4,0%	30 8,3%	75 19,2%	160 43,2%	102 25,1%	0 0,0%	4	3,80	1,044
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 9,7%	52 13,6%	103 27,0%	128 33,5%	61 16%	1 0,3%	3	3,33	1,181
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 9,9%	60 15,7%	117 30,6%	109 28,5%	57 14,9%	1 0,3%	3	3,23	1,178
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 12,6%	66 17,3%	114 29,8%	108 28,3%	44 11,5%	2 0,5%	3	3,09	1,191
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 14,7%	51 13,4%	110 28,8%	112 29,3%	51 13,4%	2 0,5%	3	3,13	1,240
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	157 41,1%	68 17,8%	75 19,6%	51 13,4%	26 6,8%	5 1,3%	2	2,26	1,308
17. Na ocorrência de fraudes e	12	5	36	40	285	4	5	4,54	0,948

Assertivas	Frequência das Respostas						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	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%			
<b>Total do construto: Avaliação de Risco</b>	<b>381</b>	<b>357</b>	<b>683</b>	<b>882</b>	<b>1117</b>	<b>18</b>	<b>4</b>	<b>3,58</b>	<b>1,341</b>
	<b>11,1%</b>	<b>10,4%</b>	<b>19,9%</b>	<b>25,7%</b>	<b>32,5%</b>	<b>0,5%</b>			

Fonte: Elaborada pelos autores

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.

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.

A situação encontrada no presente trabalho vai ao encontro dos 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 correição, bem como aos achados de Wassally (2008, p. 83) que 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.

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. A tabela 5 apresenta os resultados para o construto procedimentos controle.

**Tabela 5- 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%			
<b>Total do construto: Procedimentos de Controle</b>	<b>78</b>	<b>126</b>	<b>411</b>	<b>508</b>	<b>392</b>	<b>13</b>	<b>4</b>	<b>3,67</b>	<b>1,102</b>
	<b>4,5%</b>	<b>8,5%</b>	<b>26,0%</b>	<b>35,7%</b>	<b>25,7%</b>	<b>0,9%</b>			

Fonte: Elaborada pelos autores

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.

No âmbito público, Wassally (2008, p. 81) afirma que as atividades de controle como o acesso a ativos e a documentos são consideradas 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. A tabela 6 apresenta os resultados para o construto informação e comunicação.

**Tabela 6 - 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%			

Assertivas	Frequência das Respostas						MD	M	DP
	TI	PI	N	PV	TV	NR			
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%			
<b>Total do construto: Informação e Comunicação</b>	<b>26</b>	<b>147</b>	<b>238</b>	<b>814</b>	<b>677</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>4,04</b>	<b>0,955</b>
	<b>1,4%</b>	<b>7,6%</b>	<b>12,4%</b>	<b>42,3%</b>	<b>35,2%</b>	<b>0,4%</b>			

Fonte: Elaborada pelos autores

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 (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.

A partir dos resultados do presente estudo, verifica-se 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.

**Tabela 7- 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%			
<b>Total do construto: Monitoramento</b>	<b>59</b>	<b>142</b>	<b>274</b>	<b>387</b>	<b>278</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>3,60</b>	<b>1,135</b>
	<b>5,1%</b>	<b>12,4%</b>	<b>23,9%</b>	<b>33,8%</b>	<b>24,3%</b>	<b>0,5%</b>			

Fonte: Elaborada pelos autores

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. 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.

Constata-se ainda 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.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos diversos resultados visando atender ao objeto geral proposto de identificar a percepção dos gestores da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal sobre o quanto os sistemas de controles internos desta têm sido utilizados para o alcance dos seus objetivos institucionais e responder se os controles internos estão sendo utilizados como ferramenta para cumpri-los e melhorar o desempenho dos órgãos que a compõem, 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 os sistemas de controles internos não têm sido utilizados com todo o seu potencial para que os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal alcancem seus objetivos institucionais.

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.

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.

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 como Bortone e Méndez Rojas (2010), Davis e Blaschek (2006), Reginato, Nonnis e Pavan (2011) e Wassally (2008), de que os órgãos de controle 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.

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. De qualquer forma, verifica-se que é de fundamental importância uma gestão pública com ênfase em objetivos e resultados de forma a atender não somente aos



administradores públicos, mas as demais partes interessadas da sociedade civil, conforme experiência sueca, destacada por Grönlund, Svärdesten e Öhman (2011).

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. A limitação do estudo refere-se ao próprio instrumento de pesquisa, que, embora contenha respostas oficiais dos diversos órgãos públicos na ocasião da prestação de contas anual ao Tribunal de Contas da União, carece de uma ampliação dos aspectos avaliados, sobretudo, aqueles relacionados ao COSO II que têm como foco uma abordagem mais ampla em relação ao gerenciamento de riscos, o qual, aliás, foi aquele que apresentou maior deficiência, conforme constatado nesta pesquisa.

Há ainda 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.

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 contadores responsáveis. Pode-se, ainda, 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.

## REFERÊNCIAS

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. 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/Instrucoes Normativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Instrucoes%20Normativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 10 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. **Glossário de termos do controle externo**. Brasília, 2012. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao\\_controle/normas\\_auditoria/Glossario\\_termos\\_ce.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf)>. Acesso em: 12 ago. 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

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.

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). **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](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.

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. <http://dx.doi.org/10.1108/09513550410554788>

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.congressousp.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. <http://dx.doi.org/10.1111/0033-3352.00117>

DUNLEAVY, P.; MARGETTS, H.; BASTOW, S.; TINKLER, J. New Public Management Is Dead—Long Live Digital-Era Governance. **Journal of Public Administration Research and Theory**. Oxford University Press. 16: 467–494. 2005. <http://dx.doi.org/10.1093/jopart/mui057>

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

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. <http://dx.doi.org/10.1108/09513551111109026>

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.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public Administration**, London, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for internal controls standards for the public sector 2004**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: <[http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3\\_InternalContrStand/3\\_GulCS\\_PubSec\\_e.pdf](http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GulCS_PubSec_e.pdf)>. Acesso em: 01 mar. 2013.

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.

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.

KISSLER, L. HEIDEMANN, F. G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **RAP Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro 40(3):479-99, Maio/Jun. 2006. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122006000300008>

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: Estudo do Controle

---

Externo da Gestão Pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 5, n. 12, p. 48-71, 2011. <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v5i12.34794>

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.

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.

PASQUALI, L. **Psicometria: teoria dos testes na Psicologia e na Educação**. Petrópolis: Vozes, 2003.

PEREIRA, L. C. B. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público-ENAP**, Brasília, v.1, n.1, p. 5-42, jan./mar. 1998.

RAMOS, S. S.; VIEIRA, K. M. Matriz LIMPE: Proposta de Ferramenta Gerencial para Mensuração da Governança Pública Municipal. **TAC**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, art. 3, pp. 30-53, Jan./Jun. 2015.

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. <http://dx.doi.org/10.4485/ea2038-5498.381-396>

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.

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.

STEWART, J.; WALSH, K. Change in the management of public services. **Public Administration**, 70(4), 499-518, 1992. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9299.1992.tb00952.x>

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.

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.

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.

---

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