

Uma proposta de modelo de avaliação de controle interno baseado no COSO-I e direcionado para um órgão da Marinha do Brasil

Ricardo Bernardes da Cunha
Capitão-de-Corveta (IM)

Encarregado da Divisão de Auditoria Patrimonial do CCIMAR
E-mail: ricardo@ccimar.mar.mil.br

Thiago de Abreu Costa

Professor de Contabilidade da Universidade Estácio de Sá
E-mail: thiago.abreu.adm@gmail.com

Sidmar Roberto Vieira de Almeida

Professor Substituto de Contabilidade da Universidade do Estado do Rio de Janeiro
E-mail: sid.adm@ig.com.br

RESUMO

Este artigo possui como objetivo oferecer um modelo de avaliação de controle interno baseado no modelo COSO-I e adequado a um órgão da Organização Militar da Marinha do Brasil. Para tanto foi elaborado um instrumento de avaliação, baseado no modelo COSO-I,

com o intuito de verificar o nível de harmonização do sistema de controle interno da organização com a estrutura teórica, evidenciando as similaridades e diferenças entre eles.

Palavras-chave: Controle Interno; Modelo COSO; Marinha do Brasil.

1. INTRODUÇÃO

A importância dos controles internos foi reconhecida inicialmente, na literatura em 1947, por meio da publicação denominada "*Internal Controls*". A obrigatoriedade de divulgação dos balanços contábeis; a inviabilidade de se efetuar um trabalho de auditoria sem o reconhecimento da efetividade dos controles internos, bem como a necessidade de proteção do patrimônio das empresas contra fragili-

dades humanas por um sistema bem elaborado foram fatores que contribuíram para a expansão do reconhecimento e significância dos controles internos (COSSERAT; RODDA, 2009, p.227).

Em 1985, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Report*, organização formada por cinco associações de classe de profissionais ligadas à área contábil e financeira nos Estados Unidos, com o objetivo de averiguar as causas de

ocorrências de fraudes em demonstrações contábeis (COSO, 2011). Como assevera Dias (2004), o primeiro objeto de estudo da supracitada Comissão se referia aos controles internos. Posteriormente, a Comissão passou a ser conhecida como *The Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*. Em 1992 essa organização publicou o *Internal Control-Integrated Framework*, documento mundialmente utilizado no estudo e aplicação de controles internos em diversas entidades.

O modelo COSO-I pode ser aplicado a entidades de pequeno a grande porte, públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos, visando à avaliação e aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos (COSO, 1994). Confirmando essa amplitude de aplicação, Guerman (2005) afirma que instituições dos mais variados tamanhos costumam utilizar controles internos tendo como referência o modelo COSO-I para atender seus diferentes objetivos, como, por exemplo, "[...] servir de base para obter conformidade com legislações, implantar projetos de Governança Corporativa e buscar certificação por órgão acreditador, ou outros objetivos específicos" (GHERMAN, 2005, p. 01). Ainda nesse sentido, Slomskiet et al. (2008) afirmam que o tema governança corporativa não se restringe ao setor privado, sendo aplicável também ao setor público, dado que os problemas verificados na administração pública poderão ser controlados ou amenizados com a utilização de alguns princípios originários da governança corporativa do setor privado.

Levando em consideração a ampla gama de entidades que utilizam como referência o modelo COSO, em especial o TCU, é razoável supor que os órgãos públicos adotem esse modelo na avaliação e aperfeiçoamento de seus sistemas de controle interno, seja como uma consequência de uma tendência global, ou ainda como resultado da influência do órgão de controle externo. Todavia, estudos anteriores (WASSALLY, 2008; SILVA, 2009; WANDERLEY, 2011) evidenciaram a existência de afastamentos significativos entre as estruturas de controles internos adotados em instituições públicas e as diretrizes disseminadas pelo COSO.

Este artigo tem como objetivo contribuir para o estudo dos sistemas de controles internos no setor público brasileiro, através da elaboração de um modelo de avaliação de controle interno baseado no modelo COSO-I e adequado a um órgão da Organização Militar da Marinha do Brasil. Esse estudo se

justifica pela necessidade de acompanhar a situação dos sistemas de controles internos no setor público, verificando se há correlação entre o modelo teórico e a prática, elencando as possíveis causas para eventuais diferenças.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

No âmbito do Poder Executivo Federal, de acordo com o artigo 19, da Lei 10.180/2001 (que por sua vez, regula o art. 74 da Carta Magna), o Sistema de Controle Interno visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, possuindo as seguintes finalidades: avaliação do cumprimento das metas e programas do governo; comprovação da legalidade dos atos praticados; avaliação dos resultados no que diz respeito à eficiência e eficácia; controle das operações de crédito; e apoio ao controle externo (exercido pelo Tribunal de Contas da União) no exercício de suas atribuições (BRASIL, 2001).

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é composto pela Controladoria-Geral da União, atuando como órgão central (BRASIL, 2003), e ainda, por mais quatro órgãos setoriais, quais sejam: os órgãos de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Presidência da República, sendo facultado a estes subdividirem-se em unidades setoriais e regionais (BRASIL, 2001).

O conceito de Controle Interno previsto no arcabouço jurídico nacional e as definições acadêmicas diferem em essência no que diz respeito à área de atuação. Enquanto o controle interno definido pelo COSO cita um processo operado no âmbito da organização, a ideia de controle interno apresentada na legislação trata de um sistema focado em algumas organizações que irão avaliar os resultados e desempenho de várias organizações nas suas respectivas alçadas.

Por outro lado, a Decisão Normativa TCU nº 108/2010, ao definir padrões de apresentação dos Relatórios de Gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ), estabelece que as mesmas deverão apresentar informações sobre o funcionamento dos seus sistemas de controle interno, abrangendo informações de "aspectos" que correspondem aos componentes do modelo COSO-I. A Portaria TCU nº 123/2011 define 30 (trinta) questões sobre a avaliação dos controles internos que deverão constar nos Relatórios de Gestão das

UJ. Como pode ser constatado, o conteúdo dos referidos documentos infralegais se aproxima da literatura acadêmica na que diz respeito aos controles internos.

Em 1985, a fim de estudar as causas de ocorrências de fraudes em demonstrações contábeis, foi criada nos Estados Unidos a *National Commission on Fraudulent Financial Report*. Tal comissão foi patrocinada por cinco grandes associações ligadas à área financeira e sediadas nos Estados Unidos. Segundo o modelo COSO-I, o controle interno consiste de cinco componentes, que se relacionam entre si e os objetivos, quais sejam: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação e monitoramento.

O componente "ambiente de controle" trata dos atributos individuais dos funcionários, como integridade, valores éticos e competência, e como estes se refletem no ambiente organizacional. A "avaliação de riscos" lida com a identificação, análise e gerenciamento dos riscos que podem comprometer a organização de alcançar seus objetivos pré-estabelecidos. Já as "atividades de controle" tratam do estabelecimento de políticas e procedimentos que visam diminuir os efeitos dos riscos identificados. O componente "informação e comunicação" diz respeito à forma como a organização irá coletar dados, tanto do ambiente interno quanto externo, e transmiti-los às pessoas que os necessitam para conduzir e controlar suas atividades. O "monitoramento" é o acompanhamento das atividades, de forma a possibilitar alterações nas atividades de uma forma dinâmica (COSO, 1994).

De acordo com o modelo o COSO-I (1994, p.33), todas as entidades, independentemente de suas características, enfrentam riscos em todos os níveis dentro de suas organizações. Os riscos podem afetar a capacidade de sobrevivência da entidade, a competitividade, a solidez financeira, a imagem pública positiva, e a manutenção da qualidade de seus produtos e serviços. Não há maneira de se reduzir o risco ao nível zero. Nesse contexto, o papel da gerência é de determinar o quanto de risco a entidade está disposta a correr, bem como manter o risco dentro do limite previamente estabelecido.

3. PESQUISAS SOBRE A ADOÇÃO DO MODELO COSO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Wassaly (2008) pesquisou os níveis de harmonização conceitual e práticas das normas emitidas pela Secretaria Fede-

ral de Controle Interno (SFC) frente às diretrizes emanadas do COSO e da INTOSAI, além de averiguar o nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC sobre a existência, missão e estudos produzidos por essas entidades internacionais. Os resultados da pesquisa apontam não existir um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela SFC e as diretrizes emanadas pelo COSO e INTOSAI, mormente sobre os aspectos relacionados ao componente avaliação de riscos, apesar de não existir qualquer tipo de divergência em relação aos conceitos. Tal afastamento, segundo Wassaly (2008), contribui para a ausência de uma avaliação de riscos por parte das unidades auditadas pela SFC, fato constatado por meio da análise de 26 Relatórios de Auditorias de Avaliação de Gestão. Quanto ao entendimento do corpo funcional da SFC sobre a existência e estudos do COSO e INTOSAI, foi verificado um baixo nível de conhecimento em relação a essas organizações.

A pesquisa de Silva (2009) teve como objetivo verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando o modelo conceitual do COSO. No estudo, foi construído um instrumento de verificação do controle interno confeccionado a partir das diretrizes emanadas pelo COSO e INTOSAI e moldado à realidade das prefeituras, sob a forma de *checklist*. Foram comparados os aspectos relacionados ao controle interno das prefeituras com os itens do referido instrumento, sendo cada um deles classificado como afastamento e proximidade, sendo o grau de estruturação definido pela proporção de proximidades encontradas pelo total de itens constantes na lista, para cada componente do modelo COSO. Constatou-se que as prefeituras pernambucanas possuem um pequeno grau de estruturação do controle interno com base no modelo COSO-I. O componente "avaliação de riscos" obteve o maior grau de estruturação média (0,436), enquanto o componente monitoramento obteve o menor grau de estruturação (0,081).

Fajardo e Wanderley (2010) compararam a metodologia da auditoria de avaliação da gestão, adotada pelo Tribunal de Contas da União a partir de 2008, com os modelos de controle interno adotados pelo COSO, a fim de encontrar possíveis similaridades. Os resultados apontam para a existência de aspectos doutrinários semelhantes entre as metodologias estudadas.

Já Wanderley (2011) buscou verificar os níveis de harmonização conceitual e prática do sistema de controle interno

de um órgão de compra governamental, representado pelo seu departamento de aquisição. No que diz respeito à harmonização conceitual, foi observado que os documentos normativos abordam de certa maneira os componentes do modelo COSO-I, mas não exploram as potencialidades dos respectivos componentes. No tocante à harmonização prática, constatou-se um afastamento relevante entre o controle interno observado e a estrutura teórica em cada um dos cinco componentes, sendo que alguns deles decorrentes dos afastamentos encontrados na harmonização conceitual. Wanderley (2011) conclui que as alterações necessárias à implementação da metodologia do COSO na organização estudada são aplicáveis ao caso concreto, exceto em relação à dimensão do risco, pois o autor aponta para a necessidade de integração com outros órgãos para se efetuar uma avaliação de risco efetiva, o que extrapolaria a alçada da organização.

4. MODELO DE AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

A criação desse modelo de avaliação interna pode ser classificada como um modelo de gestão, de acordo com Pagliuso,

Cardoso e Spiegel (2010). Tal opção se deve à conveniência de comparar a situação atual do controle interno na organização em estudo com algo voltado à sua realidade, pois a utilização de modelos genéricos poderia gerar um nível de harmonização demasiadamente baixo, sem indicar necessariamente oportunidades de melhorias dos controles. Os modelos de referência empregados foram as publicações *Internal Control - Integrated Framework (COSO-I)* e *Internal Control - Management and Evaluation Tool (GAO, 2001)*.

Inicialmente, foi confeccionada uma lista baseada nas publicações acima e na realidade da organização, sob o ponto de vista do pesquisador. Em seguida, a referida lista foi exposta a encarregados de divisão de quatro departamentos, que realizaram uma crítica sobre o conteúdo inicial, sendo apresentadas sugestões de inclusões, alterações e exclusões, visando contribuir para a adequabilidade da lista. O resultado final dessa interação foi o modelo de avaliação de controle interno evidenciado nos quadros 1 a 5. Tal modelo foi constituído de 52 variáveis, abordando os cinco componentes do COSO-I.

O quadro 1 elenca as variáveis analisadas para se avaliar o componente "Ambiente de Controle".

Variável	Forma de Investigação
1.1 Padrões éticos	Verificar a forma de divulgação e conhecimento dos membros da organização sobre os valores da organização. Pesquisar a existência de documento de divulgação e a percepção dos entrevistados e respondentes do questionário.
1.2 Medidas disciplinares	Verificar a existência de mecanismo que promova a aplicação de medidas disciplinares, bem como a percepção dos entrevistados e respondentes do questionário sobre a real aplicação.
1.3 Habilidades para o exercício de função	Averiguar, por meio de documentos que regulem o assunto, se a organização procura assegurar que os funcionários selecionados para o exercício de várias posições possuam os conhecimentos e habilidades necessárias para tal. Pesquisar também a percepção dos entrevistados e dos respondentes do questionário.
1.4 Política de treinamento	Pesquisar a existência de documento que regule a política de treinamento da organização, bem como a percepção dos participantes sobre a real aplicação.
1.5 Atitude perante o risco	Verificar a existência e o teor de documento que possa servir de base para uma determinada postura em relação ao risco e a percepção dos entrevistados sobre o assunto.
1.6 Rotação de pessoal	Verificar se os participantes consideram excessiva a rotação de pessoal.
1.7 Interação com as OMAC	Pesquisar as formas de comunicação realizadas com as Organizações Militares de Apoio e Contato (OMAC) e arquivos que as comprovem. Verificar se os participantes consideram essas comunicações satisfatórias.
1.8 Definição da delegação de autoridade e competência	Verificar a existência e o teor de documento que formalize a delegação de autoridade e competência, bem como a percepção dos participantes sobre a clareza na definição de atribuições.
1.9 Adequabilidade de supervisão	Verificar a percepção dos entrevistados e respondentes dos questionários sobre a adequabilidade de supervisão, no que diz respeito ao fornecimento de orientação, revisão e treinamento do pessoal subordinado pelo seu supervisor.
1.10 Adequabilidade da estrutura organizacional	Pesquisar a estrutura organizacional da entidade e verificar a percepção dos participantes sobre a adequabilidade da mesma em relação à natureza das atividades desempenhadas.
1.11 Definição de responsabilidades	Verificar a existência e o teor de documento que defina as responsabilidades das áreas-chave (Departamentos), bem como a percepção dos participantes sobre a clareza dessa definição.

1.12 Avaliação da estrutura organizacional	Verificar junto aos entrevistados fatos que demonstrem a alteração da estrutura organizacional realizadas para fazer frente a mudanças ocorridas no ambiente.
1.13 Adequabilidade do quantitativo de pessoal	Verificar a percepção dos participantes sobre a adequabilidade do quantitativo de pessoal em relação às atividades desempenhadas.

► **Quadro 1: Variáveis do modelo de avaliação do componente "Ambiente de Controle"**

□ Fonte: Os autores

O quadro 2 apresenta os itens utilizados como parâmetros na análise do componente "Avaliação de Riscos".

Variável	Forma de Investigação
2.1 Definição dos objetivos da organização	Pesquisar a existência e o teor de documentos que definam os objetivos da organização.
2.2 Divulgação dos objetivos da organização	Verificar a percepção dos participantes sobre seus níveis de conhecimento dos objetivos da organização.
2.3 Relação entre objetivos da entidade e estratégias operacionais	Verificar a existência, em documentos internos, da relação entre objetivos da entidade e estratégias operacionais.
2.4 Gestão estratégica e plano de avaliação de riscos	Verificar a existência, em documentos internos, de evidências que caracterizem a integração da gestão com o plano de avaliação de riscos.
2.5 Definição dos objetivos de atividades	Pesquisar a existência e o teor de documentos que definam os objetivos das atividades relevantes, bem como a percepção dos participantes sobre seus níveis de conhecimento desses objetivos.
2.6 Alinhamento de objetivos da organização e de atividades	Verificar o teor de documentos que tratem desses objetivos, bem como a percepção dos entrevistados.
2.7 Relação entre os objetivos de atividades	Verificar o teor de documentos que tratem desses objetivos, bem como a percepção dos entrevistados.
2.8 Definição de critérios de medição	Verificar a existência e o teor de documentos que definam os critérios de medição dos indicadores de desempenho, bem como a percepção dos respondentes dos questionários sobre seus níveis de conhecimento desses critérios.
2.9 Metodologia da identificação de riscos	Verificar a existência e o teor de documento que trate da metodologia da identificação de riscos empregada na organização, bem como a percepção dos entrevistados.
2.10 Identificação de riscos externos	Verificar a existência e o teor de documento que trate da identificação de riscos externos, bem como a percepção dos entrevistados.
2.11 Identificação de riscos internos	Verificar a existência e o teor de documento que trate da identificação de riscos internos, bem como a percepção dos entrevistados.
2.12 Procedimento de análise de riscos	Verificar a existência e o teor de documento que trate de procedimento de análise de riscos, bem como a percepção dos entrevistados.
2.13 Identificação de apetite ao risco	Verificar a existência e o teor de documento que possa servir de base para uma determinada postura em relação ao apetite ao risco, bem como a percepção dos entrevistados sobre o tópico.

► **Quadro 2: Variáveis do modelo de avaliação do componente "Avaliação de riscos"**

□ Fonte: Os autores

O quadro 3 expõe as variáveis empregadas na avaliação do componente "Atividades de Controle".

Variável	Forma de Investigação
3.1 Definição de políticas e procedimentos	Verificar a existência e o teor de documentos que estabeleçam a definição de políticas e procedimentos de controle interno, bem como a percepção dos participantes sobre seu conhecimento de tais definições.
3.2 Efetividade das atividades de controle	Verificar a percepção dos participantes sobre a efetividade das atividades de controle, no que diz respeito à efetiva aplicação dos controles previstos e a compreensão de seus propósitos.
3.3 Variedade de controles	Verificar com os entrevistados a variedade de atividades de controle existentes, e a partir das informações coletadas, verificar em arquivos evidências da realização das mesmas.
3.4 Segregação de funções	Pesquisar nos principais processos o papel dos agentes envolvidos, verificando a ocorrência de situações em que uma mesma pessoa possa vir a executar duas ou mais etapas do procedimento.
3.5 Autorização de transações e eventos	Verificar a existência de dispositivos que impeçam ou dificultem autorizações de transações ou eventos por agentes diversos daqueles previstos nos documentos normativos.
3.6 Utilização de indicadores	Verificar a existência e o teor de documentos que normatizem a elaboração de indicadores de desempenho, a existência de arquivos que comprovem o cálculo dos mesmos, bem como a percepção dos entrevistados sobre o auxílio dos indicadores na condução dos negócios

3.7 Arquivamento de transações e eventos	Verificar <i>in loco</i> a existência de arquivos, bem como a existência e teor de documentos que normatizem o arquivamento e guarda de documentos relevantes.
3.8 Avaliação de riscos para os sistemas de informação	Conferir documentação e arquivo de acordo com as informações recebidas em entrevista.
3.9 Programa de segurança de informações	Verificar existência e teor de documentação que trate do programa de segurança de informações.
3.10 Monitoramento do programa de segurança	Verificar, de acordo com informações coletadas em entrevista, documentos e arquivos que comprovem a evolução do programa de segurança de informações.
3.11 Controle contra acesso não autorizado	Verificar a existência de mecanismo lógico que impeça (ou dificulte) o acesso não autorizado aos sistemas corporativos.
3.12 Acesso à informação	Verificar a existência e o teor de documento que regulamente o direito ao acesso aos sistemas corporativos, bem como arquivos que comprovem a execução da norma.
3.13 Atualização de software	Analisar informações prestadas em entrevista.
3.14 Garantia de segregação de funções	Verificar a existência de mecanismos que contribuam para a segregação de funções.
3.15 Plano de contingência	Verificar a existência de algum plano de contingência que garanta a continuidade operacional da rede local e a recuperação das informações digitais.
3.16 Críticas na entrada de dados	Verificar, <i>in loco</i> , as críticas que os sistemas corporativos realizam por ocasião da entrada de dados, de acordo com as informações recebidas na entrevista.

▮ Quadro 3: Variáveis do modelo de avaliação do componente "Atividades de Controle"

□ Fonte: Os autores

O quadro 4 exibe as variáveis utilizadas na avaliação do componente "Informação e Comunicação".

Variável	Forma de Investigação
4.1 Detalhamento de informações internas	Verificar a percepção dos participantes sobre o detalhamento das informações internas.
4.2 Elaboração de relatórios gerenciais	Consultar arquivos que comprovem a elaboração de relatórios gerenciais.
4.3 Comunicações internas	Verificar a percepção dos participantes sobre suas responsabilidades e atribuições perante o controle interno, bem como seus desempenhos esperados.
4.4 Canais externos de comunicação	Verificar, de acordo com as informações recebidas em entrevistas, canais de comunicação com órgãos externos que possam colaborar com o controle interno ou ainda demonstrar vulnerabilidades do mesmo.
4.5 Variedade das formas e meios de comunicação	Verificar as formas e meios de comunicação utilizadas para manter os funcionários cientes das informações relevantes na condução do negócio.

▮ Quadro 4: Variáveis do modelo de avaliação do componente "Informação e Comunicação"

□ Fonte: Os autores

Finalizando a evidenciação do modelo de avaliação do controle interno da presente pesquisa, o quadro 5 apresenta as variáveis utilizadas na avaliação do componente "Monitoramento".

Variável	Forma de Investigação
5.1 Comparação de dados de diversas fontes	Verificar, de acordo com as informações recebidas em entrevistas, se existe comparação de valores entre diversas fontes de informação.
5.2 Recomendações da auditoria interna	Verificar, por meio de consulta aos arquivos de comunicações internas, o atendimento às recomendações da auditoria interna.
5.3 Feedback	Verificar a percepção dos participantes sobre a contribuição que as reuniões com subordinados provê ao controle interno.
5.4 Definição do escopo e frequência de avaliações especiais	Verificar a existência e o teor de documento que normatize os procedimentos de avaliações especiais, bem como consulta ao arquivo dos relatórios das mesmas.
5.5 Atendimento das recomendações das avaliações especiais	Verificar, por meio de consulta aos arquivos de comunicações internas e ofícios, o atendimento às recomendações das avaliações especiais.

▮ Quadro 5: Variáveis do modelo de avaliação do componente "Monitoramento"

□ Fonte: Os autores

O nível de harmonização do controle interno com o modelo COSO-I, viabilizado pelo modelo proposto, será calculado de acordo com a metodologia empregada por Silva (2009), determinada pela média do nível de harmonização de cada um dos componentes, que, por sua vez,

serão calculados como um percentual de itens avaliados como proximidade em relação ao total de itens avaliados no componente. As fórmulas abaixo apresentam as formas de obtenção dos níveis de harmonização de cada componente e do controle interno, respectivamente.

$$Hcomp_i = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de variáveis do componente avaliadas como proximidade}}{\text{n}^{\circ} \text{ total de variáveis do componente}} \times 100$$

$$Hci = \frac{\sum_{i=1}^5 (Hcomp_i)}{5}$$

Onde:

Hcomp_i é o nível de harmonização do componente *i*; e

Hci é o nível de harmonização do controle interno com o modelo COSO-I.

A escolha dessa metodologia, em detrimento de uma abordagem em que se calcula a razão determinada pela divisão de itens considerados como proximidades sobre o total de itens de todos os componentes, se efetiva pela razão de atribuir o mesmo grau de importância a cada um dos componentes

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo objetivou oferecer uma contribuição para o estudo dos controles internos no setor público brasileiro através da elaboração de um modelo de avaliação de controle interno baseado no modelo COSO-I e adequado a um órgão da Organização Militar da Marinha do Brasil.

O modelo em questão foi detalhando, demonstrando suas variáveis e suas dimensões, sendo diretamente rela-

cionados ao modelo COSO-I e configurado para aplicação em um órgão da Marinha do Brasil.

Os estudos de Wassaly (2008), Silva (2009) e Wanderley (2011) não citam a utilização de uma ferramenta de avaliação moldada para determinada organização ou para um grupo de entidades semelhantes. O modelo de avaliação de controle interno utilizado por Silva (2009) para calcular o nível de harmonização foi desenvolvido durante a pesquisa, situação que se repetiu no presente estudo. Tal constatação não denota necessariamente desleixo para com os controles internos, todavia pode vir a indicar a falta de uma visão do controle interno como um sistema abrangente dentro da organização, envolvendo inúmeras variáveis dentro (e até mesmo fora) da mesma.

Como constatado neste estudo, a avaliação do controle interno pode indicar possibilidades de oportunidades de melhorias, ou ainda limitações impostas por fatores externos à entidade e sua influência no controle interno da organização.

REFERENCIAS

- BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management Control theories, issues and practices**. Wiltshire: MacMillan, 1995.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 10 jan. 2012.
- _____. Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, 07 fev. 2001. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 12 jan. 2012.
- _____. Lei nº 10.683 de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mai. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10683.htm>. Acesso em: 12 jan. 2012.
- _____. Decreto 6.932 de 11 de agosto de 2009. Dispõe sobre a simplificação do atendimento público prestado ao cidadão, ratifica a dispensa do reconhecimento de firma em documentos produzidos no Brasil, institui a "Carta de Serviços ao Cidadão" e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, 12 ago. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6932.htm>. Acesso em: 12 jan. 2012.
- _____. Diretoria-Geral de Pessoal da Marinha. **Normas para o Sistema de Planejamento de Pessoal da Marinha**. DGPM - 305. 4. rev. Rio de Janeiro: Marinha do Brasil, 2010.
- _____. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas Sobre Pagamento de Pessoal na MB**. SGM 302. 4. rev. Brasília: Marinha do Brasil, 2011. v. 1.
- _____. Lei nº 12.595 de 19 de janeiro de 2012. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2012. **Secretaria de Orçamento e Finanças**. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/sof/orc_2012/orcamento_2012>. Acesso em: 25 jan. 2012.
- _____. Tribunal de Contas da União. **Portaria Normativa nº 189**, de 11 de maio de 2009. Aprova a realização do Projeto Contas. Brasília, 2009.
- _____. **Decisão Normativa nº 108**, de 24 de novembro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2011, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação. Brasília, 2010.
- _____. **Portaria nº 123**, de 12 de maio de 2011. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão. Brasília, 2011.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control, Integrated Framework**. 2. ed. New York: AICPA, May. 1994. Disponível em: <<http://www.snaledu.cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>>. Acesso em: 02 fev. 2012.
- _____. **About us**. 2011. Disponível em: <<http://www.COSO.org/aboutus.htm>>. Acesso em: 27 jan. 2012.
- COSSERAT, G. W.; RODDA, N. **Modern Auditing**. 3. ed. West Sussex: Wiley, 2009.
- FAJARDO, J. M.; WANDERLEY, C. A. N. Planejamento Estratégico e Avaliação de Gestão: similaridades com o modelo COSO. **ConTexto**. Porto Alegre, v. 10, n. 17, p. 93-103. 1 sem. 2010. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/12650>>. Acesso em: 09 jul. 2012.
- GHERMAN, M. **Controles Internos: Buscando a solução adequada**. Parte I. 2005. Disponível em: <<http://arls-sagrado-tibete.br.tripod.com/Impressao.htm>>. Acesso em: 31 mar. 2012.
- PAGLIUSO, A. T.; CARDOSO, R.; SPIEGEL, T. **Gestão Organizacional: o desafio da construção do modelo de gestão**. Saraiva, São Paulo, 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 em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2009.
- SLOMSKI, V. et al. **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.
- WANDERLEY, C. A. N. **Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura de controle interno do COSO: o caso de uma organização militar da Marinha do Brasil**. Rio de Janeiro, 2011. 193f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.
- WASSALY, L. P. M. P. **Controles Internos no Setor Público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com bases nas diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI**. 2008. 95f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPE e UFRN, Brasília, 2008. Disponível em: <<http://repositorio.bce.unb.br/handle/10482/3767>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

Recebido em: 20MAR2014
Aprovado em: 20OUT2014

Como citar este documento:

CUNHA, R. B. da; COSTA, T. de A.; ALMEIDA, S. R. V. de. Uma proposta de modelo de avaliação de controle interno baseado no COSO-I e direcionado para um órgão da Marinha do Brasil. Revista PAGMAR, Rio de Janeiro, nº 03, p. 26 - 33, 2015.