



A nova gestão pública: uma análise do processo de avaliação sob a perspectiva dos modelos de referência à gestão

*Capitão-de-Corveta (IM) Carlos Alexandre Nascimento Wanderley

INTRODUÇÃO

A busca por melhores padrões de desempenho constitui-se num desafio para todas as organizações que pretendem crescer em seu ramo de atuação, a partir da geração de resultados sustentáveis.

Especificamente sobre a busca por melhores padrões de desempenho no setor público, o modelo de gestão por resultados é uma das principais recomendações do receituário da "nova gestão pública", encerrando simultaneamente os valores relacionados com a eficiência,

eficácia, economicidade e efetividade, os quais devem ser perseguidos.

Ao observar a forma de avaliação dos controles internos por ocasião do processo de avaliação da gestão no setor público, fica evidente que a estrutura adotada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) como referência possui bastante semelhança com a estrutura de controle interno desenvolvida pelo COSO em seu primeiro trabalho (*Internal Control - Integrated Framework*), publicado em 1992, denominado modelo COSO I. Essa estrutura é considerada um modelo de referência à gestão muito importante na área de controle e governança.

Com esse enfoque, o objetivo do presente estudo reside na evidencição da relação da estrutura de controle interno do COSO com o processo de gestão por resultados no setor público.

2. MODELOS DE REFERÊNCIA À GESTÃO

► 2.1 Considerações Iniciais

Segundo Siluk (2007), tendo conhecimento de que na atualidade os riscos enfrentados pelas organizações são cada vez maiores, seus gestores têm sido mais exigentes e cautelosos em relação à gestão estratégica, com o objetivo de garantir a competitividade em um ambiente cada vez mais instável.

Nesse sentido, as organizações devem buscar ajustar o seu ambiente de negócio, suas estratégias e os principais componentes de sua gestão, incluindo pessoas, arquitetura, rotinas e cultura, como forma de obter o melhor desempenho ou mesmo sobreviver no mercado (SILUK, 2007).

Para Cardoso (2008, p. 15), “[...] os problemas e riscos enfrentados pelas organizações na competição moderna foram, em primeiro momento, apoiados pelo empacotamento de orientações e requisitos, denominados modelos de referência à gestão.”

Tendo como norte seis definições sobre modelos de referência à gestão, apresentadas por autores como Vernadat (1996), Shehabudde EN et al (1999), Zilbovicius (1999), Recker et al (2007), Von Brocke (2007) e Fettke e Loss (2007), Cardoso (2008) definiu os modelos de referência a gestão como “modelos padronizados e genéricos, que desempenham um papel de referência para os tomadores de decisão a respeito das práticas a serem empregadas nas operações e processos organizacionais” (CARDOSO 2008, p. 17).

Keller e Teufel (1998, *apud* Cardoso, 2008) enfatizam que os modelos de referência podem ser elaborados a partir do que se considera como as melhores práticas do mercado, muitas vezes construídos com base em casos de sucesso de empresas líderes ou em soluções de negócios realizadas em larga escala. Nos modelos de referência busca-se referenciar as melhores práticas para a condução dos negócios.

De acordo com Zilbovicius (1999, *apud* Pagliuso et al, 2010) os modelos de referência à gestão tem um papel fundamental na difusão de práticas, pois estabelecem um modo de pensar, abordar e articular os problemas organizacionais. O Quadro 1, a seguir, exemplifica os benefícios advindos da utilização dos modelos de referência à gestão nas organizações, estabelecidos por diversos autores:



Quadro 1 – Benefícios da utilização dos modelos de referência

Autor	Benefícios
Vernadat (1996)	<ul style="list-style-type: none"> - Comparação das atividades da organização com as atividades propostas no modelo de referência. - Apoio ao desenvolvimento de linguagem comum entre as organizações - Fornecimento de informações que permitem a realização de <i>benchmarking</i>
Mcgrath (1997)	<ul style="list-style-type: none"> - A partir de padrões definidos, é possível descrever como as funcionalidades de um sistema estão relacionadas com os processos do modelo de referência, facilitando a avaliação desse sistema quanto a sua capacidade e adaptabilidade aos processos de uma organização
Keller e Teufel (1998)	<ul style="list-style-type: none"> - Ponto de partida para uma solução, realizando-se posteriormente os ajustes necessários para adaptá-los a uma situação específica dentro de uma organização
Shehabuddeen <i>et al</i> (1999)	<ul style="list-style-type: none"> - Comparação entre diversas situações a abordagens - Suporte ao desenvolvimento de procedimentos, técnicas, métodos e ferramentas - Comunicação de ideias e descobertas entre uma ampla comunidade, acadêmicos ou entre academia e indústria
Karathanos (1999)	<ul style="list-style-type: none"> - Auxílio no desenvolvimento de práticas de melhoria do desempenho nas organizações - Disseminação de boas práticas para as demais organizações - Ferramenta para transmitir conhecimentos em desempenho gerencial, planejamento, treinamento e avaliação - Identificação de organizações de alta competitividade
Harrison e Shrom (1999)	<ul style="list-style-type: none"> - Ponto de partida para implementação de qualidade - Avaliação das práticas correntes de uma organização em relação a um padrão classe mundial - Identificação de oportunidades de melhoria e disseminação das melhores práticas existentes no mercado
Benavent (2006)	<ul style="list-style-type: none"> - Orientação para a melhoria da gestão - Possibilita a construção de soluções organizadas e integradas, capazes de serem entendidas e internalizadas
Fetike e Loos (2007)	<ul style="list-style-type: none"> - Descrição genérica de uma empresa, tornando-se importante produto de um processo de pesquisa - Base para construção de um modelo particular na organização - <i>Benchmarking</i> ou validação de modelo específico já existente

□ Fonte: adaptado de Pagliuso *et al* (2010, p. 44-45).

Cardoso (2008) ressalta que atualmente existe um grande número de modelos de referência à gestão utilizados no Brasil e no mundo. A respeito dessa mesma temática Siluk (2007, p.70) enfatiza que:

As múltiplas possibilidades oferecidas pelos modelos de gestão estratégicas, atualmente disponíveis no mercado, fazem com que seja necessário realizar análises para verificar qual modelo é adequado à determinada organização, uma vez que os modismos que surgem de forma assustadora no mercado, na maioria das vezes, prejudicam o modo como a organização encaminha a implantação de determinado tipo de gestão. [...] Nesses tempos em que há uma efervescência de alternativas, as organizações, ao tratarem da gestão estratégica, procuram contemplar aos interesses organizacionais, observando os seus valores essenciais e a praticidade de sua implantação, bem como o seu acompanhamento. Nesse sentido, surge a proposta de um modelo de gestão estratégica que visa atender as necessidades organizacionais, procurando apontar alternativas que viabilizem a gestão das organizações, de modo mais efetivo, envolvendo as unidades colaborativas (SILUK, 2007, p.70).

Cabe ressaltar que Sebastianelli e Tamini (2003, *apud* Cardoso, 2008) indicam que apesar do avanço representado pelos modelos de referência, a utilização tão somente deles não resolve na prática todos os obstáculos existentes na gestão pela qualidade e excelência nas organizações.

Zilbovicius (1999, *apud* Cardoso, 2008) indica que um trabalho de Fleury publicado em 1978 apresentou confronto entre a orientação teórica das referências e a realidade com que as soluções práticas prescritas são implementadas em decorrência das especificidades culturais, constituição da mão de obra e processo de trabalho.

Em relação à apresentação de exemplos de modelos de referência à gestão, nos anos 80 foram iniciados esforços na área de gerenciamento de projetos e proteção de políticas públicas.

Na área de governança e controle corporativo, dentre alguns modelos de referência, obteve destaque a estrutura de controle interno do COSO, disponibilizado às organizações para a busca de melhores níveis de competitividade (PAGLIUSO *et al*, 2010).

Os principais eventos do COSO possuem como destaque a publicação dos seguintes trabalhos:

- **Internal Control – Integrated Framework**, publicada em 1992, denominado modelo COSO I;
- **Enterprise Risk Management (ERM) – Integrated Framework**, publicado em 2004, denominado modelo COSO II;
- **Internal Control over Financial Reporting (ICOFR)**, guia para pequenas empresas, publicado em 2006, denominado modelo COSO III.

Além da concepção de modelos de controle interno de apoio e referência à gestão, a avaliação de desempenho da gestão é temática também muito importante, abordada no trabalho do COSO desenvolvido em 1992.

Especificamente na esfera pública, o Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle (TCU, 2009a), denomina o modelo COSO I de "modelo de referência", ressaltando que o mesmo também é conhecido mundialmente como padrão, estrutura conceitual ou *framework* de controle interno. Sobre a evolução desse modelo de referência ressalta o seguinte:

De início, cumpre-nos destacar que a evolução desses modelos tem encampado fortemente o gerenciamento de riscos como esteio para seus desenvolvimentos. Isso se justifica porque a razão de ser dos controles é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um risco em relação a um objetivo fixado. É para mitigar riscos que são estabelecidos controles (TCU, 2009a).

É preciso salientar que, de acordo com a classificação dos modelos de referência à gestão, a estrutura de controle interno do COSO é considerada como um modelo de orientação, onde são apresentadas informações que servirão para auxiliar as organizações. Quando os modelos de orientação apresentam critérios ou regras, estas podem ou não ser adotadas pelas organizações. O modelo é descrito em um jargão comum, por meio da palavra "PODE", uma vez que existem regras alternativas.

2.2 A Estrutura de Controle Interno do COSO

A Comissão *Treadway*, criada em 1985 nos Estados Unidos para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, posteriormente se tornou um Comitê, denominado Comitê das Organizações Patrocinadoras (*Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*), que publicou critérios práticos e amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade.

O modelo apresentado em julho de 1992, denominado Controles Internos – Estrutura Integrada (*Internal Control - Integrated Framework*), conhecido como COSO I, mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos.

Embora existam outras metodologias e estruturas para controles internos como, por exemplo, a do Comitê de Governança Corporativa do Instituto de Revisores de Contas do Reino Unido (*Committee on Corporate Governance of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales - Turnbull Report*), que possui como cerne a administração de riscos, a estrutura integrada do COSO vem se destacando pela eficiência como modelo utilizado no setor privado (ZANETTE et al, 2007).

Um aspecto importante destacado por Farias et al (2009) reside no fato de que a estrutura do COSO, mesmo sendo recomendada por alguns organismos internacionais, não é a única e nem a melhor estrutura de

gerenciamento de controles internos, pois uma estrutura eficiente, voltada para o gerenciamento de controles internos, depende muito dos objetivos traçados pela organização.

Dessa forma, Farias et al (2009) indicam que não há na literatura sobre controle interno uma corrente que defina o COSO como a estrutura de controle interno mais eficiente. Porém, por ser a única metodologia a associar elementos de gestão estratégica em suas cinco dimensões, presume-se que seja a estrutura mais utilizada em organizações do setor privado, especialmente o setor financeiro.

Ressalta-se que a INTOSAI (Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superiores) já possuía, desde 1992, um trabalho que definia as diretrizes relacionadas com o controle interno. Porém, houve uma atualização em 2004, onde a estrutura de controle interno do COSO foi incorporada, com o objetivo de contribuir para uma compreensão unificada de controle interno por parte das Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS.

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

Segundo Antunes, Honorato e Antunes (2007), para o COSO, a integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional chamada de cubo do COSO, cujas três dimensões compreendem as categorias de objetivos, os níveis de avaliação e os componentes de controles internos, conforme indicado na Ilustração 1 a seguir:

- 1ª Dimensão – Categoria de objetivos (realização de objetivos);
- 2ª Dimensão – Níveis de avaliação; e
- 3ª Dimensão – Componentes de controles internos.

Ilustração 1- Cubo do COSO (Internal Control – Integrated Framework)



□ Fonte: COSO (1994).

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

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

A terceira dimensão, representada pelos componentes de controles internos, faz referência ao ambiente de controle, à identificação de riscos, aos procedimentos de controle, à informação e comunicação e ao monitoramento. Esses componentes de controles internos

devem propiciar o alcance das categorias de objetivos dentro de cada tipo de organização ou estrutura.

Por exemplo, a organização deve avaliar riscos, estabelecer procedimentos de controle e buscar por um bom ambiente de controle de forma a garantir uma gestão eficaz dos processos, operações e negócios, tanto em nível estratégico como operacional e obedecer aos padrões de conformidade com leis e regulamentos (COSO, 1994).

Na opinião de Sanches (2007) e Zanette *et al* (2007), a estrutura de controle interno do COSO I define o controle interno como um processo conduzido pela diretoria de uma entidade ou administração, gestão ou pessoa, destinado a fornecer uma garantia razoável quanto à concretização dos objetivos organizacionais nas seguintes categorias:

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

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

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

O Quadro 2 abaixo aborda alguns conceitos a respeito dos cinco componentes da estrutura de controle interno do COSO I, estabelecidos por diversos trabalhos e autores:

Quadro 2 – Conceitos sobre a estrutura do COSO

Ambiente de Controle	<ul style="list-style-type: none"> • De acordo com o disposto no trabalho denominado Internal control management and evaluation tool – exposure draft desenvolvido pelo GAO - Government Accountability Office no ano de 2001, gestores e empregados devem estabelecer e manter um ambiente em toda a organização que possa contribuir para uma atitude positiva e de apoio para o controle interno e consciência da gestão. Existem alguns fatores importantes para o alcance de um ambiente de controle positivo. São eles: Integridade e valores éticos; compromisso com a competência; estilo da gestão operacional; estrutura organizacional; atribuição de autoridade e responsabilidade; política de recursos humanos (GAO, 2001). • O ambiente de controle fornece uma base para avaliar a adequação e eficácia dos sistemas de controle interno e a capacidade de uma entidade assegurar uma governança corporativa responsável, com a confiabilidade dos relatórios financeiros. O ambiente de controle serve como base para os outros componentes (REZAE, 1995).
Avaliação de Riscos	<ul style="list-style-type: none"> • Uma condição prévia para avaliação de risco é o estabelecimento de metas e objetivos claros e consistentes, tanto em nível da entidade, quanto de atividade. Uma vez que os objetivos foram definidos, a organização precisa inicialmente identificar os riscos que podem impedir o alcance eficiente e eficaz dos objetivos (GAO, 2001).
Atividades de Controle	<ul style="list-style-type: none"> • São políticas e procedimentos para ajudar a garantir que as diretrizes de gestão identificadas como necessárias para enfrentar os riscos sejam realizadas. As atividades de controle podem ser divididas em três categorias, com base na natureza de objetivos da entidade a que se referem: operações, relatórios financeiros e conformidade (COSO, 1994; RAE, 1995).
Informação e Comunicação	<ul style="list-style-type: none"> • Os componentes informação e comunicação dão suporte aos controles internos, permitindo que as diretrizes traçadas pela alta administração sejam transmitidas para os funcionários, de forma a garantir que as atividades de controle sejam executadas com eficácia (LINHARES e OLIVEIRA, 2006, apud SILVA, 2009).
Monitoramento	<ul style="list-style-type: none"> • Para Linhares e Oliveira (2006 apud Silva 2009) o monitoramento é tido como a avaliação e apreciação ao longo do tempo dos controles internos. Representa o melhor indicador de efetividade desses controles e pode ser realizado através de acompanhamento contínuo, por avaliações pontuais, ou a combinação de ambas (COSO, 1994).

□ Fonte: Elaborado pelo autor

NOVAS PERSPECTIVAS PARA A ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO

► DO COSO

O Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* anunciou em 2010 um projeto para rever e atualizar o trabalho denominado COSO I. Esta iniciativa possuía o objetivo de atualizar a estrutura conceitual existente e criar instrumentos de avaliação mais relevantes para um ambiente de negócios cada vez mais complexo.

O processo de revisão e atualização teve como origem as inúmeras falhas observadas ao longo dos anos no am-

ambiente e nos procedimentos de controle das organizações em si e também devido a alguns fatores como a expansão da responsabilidade dos relatórios de auditoria interna, voltados para usuários previstos, a diminuição das fronteiras entre as organizações com o processo de globalização e o avanço da tecnologia da informação.

Dessa forma, as organizações do mundo todo poderão melhorar o planejamento, a implementação e avaliação de seus controles internos.

As melhorias propostas para a estrutura de controle interno do COSO I não se destinam a alterar os princípios fundamentais desenvolvidos em 1992, mas permitir uma discussão mais profunda e criteriosa sobre a estru-

tura de controle interno. Assim, o referido projeto não se destina a alterar a forma como o controle interno é definido, avaliado ou gerido, mas oferecer orientações conceituais e exemplos práticos mais abrangentes e relevantes. O modelo atualizado destina-se a ajudar as organizações a atuarem com um desenho mais eficaz para controles internos e também para sua gestão.

Algumas orientações constantes do COSO I foram refinadas para refletir a evolução do ambiente operacional no qual as organizações estão inseridas e as mudanças nas expectativas dos órgãos de controle e outras partes interessadas. Além disso, foram inseridas melhorias consideráveis em relação às orientações sobre os objetivos relacionados com a conformidade (*compliance*).

As principais mudanças provenientes da atualização do COSO I são as seguintes:

- Estrutura do relatório muito mais ampla;
- Estrutura de controle interno focada em dezessete princípios;
- Orientações com foco nas deficiências de controle interno;
- Formulação de mais julgamentos dentro das abordagens estruturadas;
- Estrutura de controle baseada em gerenciamento de riscos;
- Avaliações sobre a ocorrência de possíveis fraudes;
- Importância da conformidade; e
- Ênfase no fato de que as pessoas são as responsáveis pelo controle interno nas organizações.

Os dezessete princípios, nos quais se baseia a estrutura de controle interno COSO I, atualizada, são os seguintes:

1. Compromisso com a integridade e a ética;
2. Governança: demonstração de independência na gestão;
3. Estabelecimento de estruturas, limites de autoridade e as linhas de comunicação no âmbito das organizações;

4. Políticas de atração e retenção de pessoas competentes;
5. Responsabilização das pessoas;
6. Estabelecimento de objetivos claros;
7. identificação dos riscos que poderão dificultar a concretização de objetivos;
8. Identificação dos riscos de fraude;
9. Identificação das mudanças que irão afetar os riscos;
10. Seleção dos procedimentos de controle que mitiguem os riscos;
11. Controles gerais referentes a Tecnologia da Informação merecem uma atenção especial;
12. Estabelecimento de políticas para o que se espera e estabelecimento de procedimentos para o que deve ser feito;
13. Estabelecimento de procedimentos para obtenção de informações relevantes e oportunas;
14. Estabelecimento de comunicações internas com o objetivo de apoiar o controle interno;
15. Estabelecimento de comunicação com organizações externas tidas como referência em matéria de controle interno;
16. Avaliações contínuas, ou separadas, sobre a apresentação e funcionamento dos cinco componentes da estrutura do COSO; e
17. Avaliar e comunicar deficiências de controle interno em tempo hábil para os responsáveis pela tomada de ações corretivas.

A Nova Gestão Pública

Até o ano de 2008 a avaliação da gestão pública com base no desempenho não era o foco do exame dos processos de contas anuais pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2009b). Nesse contexto, o Projeto Contas do TCU foi concebido em maio de 2009 com foco na redefinição dos instrumentos de prestação de contas, de modo a promover maior *accountability* da administração pública.

O processo de *accountability* no setor público, segundo Vieira (2009), ocorre da seguinte forma: um delegan-

te, podendo ser o Congresso Nacional, o Presidente da República ou um Ministro de Estado, delega responsabilidade para que um segundo proceda à gestão dos recursos governamentais em proveito da coletividade. Delega também a responsabilidade para que um auditor governamental realize o acompanhamento dessa gestão e apresente os devidos relatórios.

Ainda sobre o assunto, Abrucio e Loureiro (2004) ensinam que *accountability* corresponde a construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os gestores públicos (governantes) são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados. Rocha (2007) define "*accountability*" como a responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade e legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados.

O Projeto Contas, com foco na redefinição do instrumento da prestação de contas, possui vinculação estratégica ao Plano Estratégico do TCU e aborda alguns objetivos, dentre eles:

- Contribuir para a melhoria do desempenho da administração pública;
- Estimular a transparência da gestão pública;
- Estimular o controle social;
- Ampliar a divulgação de resultados da gestão pública e das ações de controle;
- Reduzir o tempo de apreciação de processos;
- Ampliar e facilitar o acesso e a compreensão às informações sobre a gestão pública;
- Promover o intercâmbio de metodologias de trabalho e a realização de trabalhos conjuntos com órgãos públicos e entidades que subsidiem o exercício do controle; e
- Atuar proativamente no aperfeiçoamento da legislação de suporte ao controle externo.

Devido a grande quantidade e a extensão dos conteúdos dos processos de contas recebidos pelo TCU e também em virtude dos conteúdos desses processos somente se diferenciarem em razão da natureza jurídica

das unidades, para agregar valor às contas, reduzindo-se o tempo médio de exame e julgamento e produzindo resultados mais efetivos para a sociedade e para os gestores, o Projeto Contas propôs uma solução, ao focar o seu trabalho em contas de maior significância para as políticas públicas, de forma a contribuir para avaliação da gestão das Unidades Jurisdicionadas

(UJ); conforme a seguir:

A diversidade e a generalidade dos conteúdos dos atuais processos de contas, muitos dos quais irrelevantes para análise no caso concreto, associada ao grande número de contas apresentadas anualmente ao Tribunal para julgamento e ao reduzido número de analistas alocados no exame desses processos, bem como a inexistência de procedimentos previamente definidos para verificação desses conteúdos, contribuem para produzir uma atividade intempestiva, de baixo valor agregado, alto custo financeiro e reduzidos resultados, quer quanto a um eficaz controle da conformidade dos atos de gestão dos responsáveis, quer quanto a uma efetiva avaliação do desempenho da gestão nas unidades jurisdicionadas implicadas (TCU, 2009b).

Destaca-se que o tempo médio em que um processo de contas permanecia, a partir da autuação, nas unidades técnicas do TCU localizadas na sede, ultrapassava dois anos, enquanto em algumas unidades regionais era de mais de três anos.

1 Órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, incluídas as fundações e empresas estatais, bem como suas unidades internas, os fundos cujo controle se enquadre como competência do TCU, os serviços sociais autônomos, as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do respectivo tratado constitutivo, as empresas encampadas, sob intervenção federal ou que, de qualquer modo, venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio da União ou de entidade pública federal e as entidades cujos gestores devam prestar contas ao Tribunal (TCU, 2010b).

Um dos pontos centrais do Projeto Contas é a utilização da estrutura de controle interno do COSO, como referência para análise sobre o funcionamento de sistemas de controles internos das UJ.

O objetivo da utilização da estrutura de controle interno do COSO como referência para avaliação dos controles internos para a realização das auditorias de gestão possui como função inicial verificar como os dirigentes em nível estratégico (ordenadores de despesas e dirigentes máximos) pensam a temática "controle".

Com o advento do Projeto Contas, o objetivo do TCU era de transformar a mentalidade de ordenadores de despesas e dirigentes máximos, em relação à conscientização sobre a importância dos sistemas de controle internos para os órgãos e entidades, de forma a melhorar a gestão e proporcionar melhores resultados no trato da coisa pública.

É importante salientar que a estrutura integrada de controle interno desenvolvida a partir das diretrizes do COSO mostra-se como uma das mais adequadas para a gestão eficiente de controles internos no setor privado, tendendo a se tornar cada vez mais conhecida e divulgada em nível mundial, principalmente por conta das exigências contidas na Lei *Sarbanes-Oxley* (FARIAS et al, 2009).

Vale ressaltar que os princípios e práticas da boa Governança Corporativa aplicam-se a qualquer tipo de organização, independente do porte, natureza jurídica ou tipo de controle (IBGC, 2009).

A Redefinição do Modelo de Apresentação de Contas

Segundo a IN TCU nº 63/2010², a prestação de contas dos gestores públicos deve conter elementos e demonstrativos que evidenciem a regular aplicação dos recursos

² Estabelece normas 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.

públicos, sendo necessário integrar, no exame e julgamento dessas prestações de contas, o controle da conformidade e do desempenho da gestão, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública.

O exame da conformidade consiste na análise da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão, em relação a padrões normativos e operacionais, expressos nas normas e regulamentos aplicáveis e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidade.

O exame do desempenho consiste na análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades (TCU, 2010b).

No novo modelo de apresentação de contas, o TCU define anualmente, por meio de Decisão Normativa, as UJ cujos responsáveis terão processos de contas ordinárias constituídos para julgamento, assim como os conteúdos e a forma das peças que compõem os processos de contas e os prazos de apresentação. Referente aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, o TCU expediu as Decisões Normativas nº 102, 110, 117 e 124, respectivamente.

Os processos de contas ordinárias devem abranger a totalidade da gestão das UJ relacionadas nas respectivas Decisões Normativas.

Os autos iniciais dos processos de contas serão constituídos das seguintes peças abaixo relacionadas:

- Relatório de auditoria de gestão, emitido pelo órgão de controle interno;
- Rol de responsáveis;
- Relatório de gestão dos responsáveis;
- Relatórios e pareceres de órgãos, entidades ou instâncias que devam se pronunciar sobre as contas ou sobre a gestão dos responsáveis pela unidade jurisdicionada, consoante previsão em lei ou em seus atos constitutivos;

- Certificado de auditoria, emitido pelo órgão de controle interno competente;
- Parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno competente; e
- Pronunciamento expresso do ministro de estado supervisor da UJ atestando haver tomado conhecimento das conclusões contidas no parecer do dirigente do órgão de controle interno competente sobre o desempenho e a conformidade da gestão da unidade supervisionada.

De outra forma, os órgãos de controle interno podem, a seu critério, realizar auditorias de gestão sobre as unidades jurisdicionadas não relacionadas em decisão normativa anual.

Segundo Toscano Jr. e Leitão (2006) ferramentas como a auditoria de desempenho ou de gestão, que buscam principalmente avaliar o nível de excelência das organizações públicas, a partir de aspectos como eficácia, eficiência, economicidade e efetividade, surgem para concretizar vertentes como a gestão de riscos, *accountability*, integração dos órgãos de controle e a transparência da gestão pública, da perspectiva da construção de uma sociedade mais socioeconomicamente equilibrada.

O TCU ao definir, por meio de Decisões Normativas, as UJ cujos responsáveis teriam processos de contas ordinárias constituídos para julgamento, indicou, em relação às informações gerais a constar do relatório de auditoria de gestão emitido pelo órgão de controle interno, que a avaliação sobre o funcionamento do sistema de controle interno da UJ, deveria contemplar os seguintes aspectos:

- a) ambiente de controle;
- b) avaliação de riscos;
- c) procedimentos de controle;
- d) informação e comunicação; e
- e) monitoramento.

Perceba que são os ditames da estrutura de controle interno do COSO, trabalho publicado em 1992.

O objetivo seria Demonstrar a estrutura de controles internos da UJ, de forma a evidenciar a adequabilidade e

suficiência dos procedimentos de controle para garantir, com razoável segurança, a confiabilidade das informações financeiras produzidas, a obediência (*compliance*) às leis e regulamentos que a regem ou ao seu negócio, a salvaguarda dos seus recursos, de modo a evitar perdas, mau uso e dano e a eficácia e eficiência de suas operações.

Corroborando, Slomsky *et al* (2008) afirmam que deve-se assegurar que uma estrutura de controle interno seja estabelecida, testada na prática e que uma demonstração seja incluída no relatório anual da entidade. Nesse contexto os autores apresentam a seguinte definição para controle interno:

[...] é entendido como um processo efetuado pela diretoria, pela gestão e outras pessoas da entidade, designados para prover razoável garantia com relação à realização dos objetivos das seguintes categorias: a) efetividade e eficiência de operações, considerando objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e proteção de recursos; b) confiabilidade nos relatórios financeiros; c) conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (SLOMSKY *et al*, 2008, p.151).

Para a verificação da adequabilidade e suficiência do sistema de controle interno da UJ, são utilizados como referencial as afirmativas a seguir. Para cada afirmativa é necessário indicar um valor na escala de 1 a 5, de acordo com a situação em que se encontrava ao final do exercício:

a) Ambiente de Controle

- Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento;
- Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores nos diversos níveis da estrutura da unidade;
- A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente;

- Existe código formalizado de ética ou de conduta;
- Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais;
- 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;
- As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades;
- Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ; e
- Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados e objetivos planejados pela UJ.

b) Avaliação de Riscos

- Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados;
- Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade;
- 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;
- É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão;
- A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo;
- Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.
- Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade;

- Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos; e
- Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.

c) Procedimentos de Controle

- Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas;
- As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo;
- As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação; e
- As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.

d) Informação e Comunicação

- A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente aos servidores adequados;
- As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas;
- A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível;
- A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz; e
- 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.

e) Monitoramento

- O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo;

- O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas; e
- O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.
- De acordo com o disposto em Decisão Normativa, a escala de 1 a 5 é denominada de escala de níveis de avaliação, com os seguintes parâmetros:
- Escala 1 - Totalmente inválida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UJ;
- Escala 2 - Parcialmente inválida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria;
- Escala 3 - Neutra: Significa que não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito na afirmativa no contexto da UJ;
- Escala 4 - Parcialmente válida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria; e
- Escala 5 - Totalmente válida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ.

Considerações Finais

Tendo em vista o texto exposto, vale enfatizar que o TCU, ao conceber o Projeto Contas no ano de 2009, contribuiu de forma expressiva para o aperfeiçoamento e desenvolvimento da gestão baseada em resultados, ao abordar temas relacionados com o *accountability*, transparência, desempenho e controle social.

É importante mencionar que o controle social está cada vez mais presente no cotidiano de gestores e administradores públicos, ainda mais com a entrada em vigor em 16 de maio de 2012 da Lei de acesso à informação.

Um dos objetivos do Projeto Contas do TCU é atuar no aperfeiçoamento da legislação de suporte ao controle

externo e promover o intercâmbio de metodologias de trabalho com entidades que subsidiem o exercício do controle.

Ao utilizar a estrutura de controle interno do COSO I, como referência para análise de sistemas de controle interno das UJ, o TCU contribui para o alcance desse objetivo (aperfeiçoamento da legislação e intercâmbio de metodologias).

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

Cabe ressaltar que as Decisões Normativas, ao definirem os critérios específicos para avaliação de sistemas de controle internos, não fazem referência expressa à estrutura do COSO I. Porém, de forma implícita, possuem a sua base direcionada para aquela estrutura.

Por fim, espera-se que a escolha da estrutura de controle interno do COSO I não tenha o propósito de “engessar” o processo de utilização de outras metodologias para avaliação de controles internos por parte das UJ, uma vez que a linguagem utilizada para expressar os modelos de referência à gestão é de “orientação”, de forma a prover auxílio às Organizações em geral, sejam públicas ou privadas.

Dessa forma, a estrutura de controle interno do COSO I pode ou não ser adotada pelas organizações. Todavia, entende-se que a estrutura do COSO I é atualmente o modelo mais abrangente e que melhor se afigura ao conjunto das unidades que têm a gestão analisada e julgada pelo TCU. Especial atenção deve ser direcionada também para o processo de atualização, em curso, do referido modelo de referência à gestão.

*Capitão-de-Corveta (IM) Carlos Alexandre Nascimento Wanderley
Encarregado de Divisão - CCIMAR

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, Maria Rita Garcia. **Finanças públicas democrática e accountability**. In: Ciro Biderman; Paulo Arvate. (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Campus e FGV, 2004.
- ANTUNES, J.; HONORATO, W.R.; ANTUNES, G.M.B. **A importância da atuação dos comitês de auditoria nos trabalhos dos auditores independentes de companhias abertas brasileiras**. In: 1º Congresso Transatlântico de Contabilidade, Auditoria, Controle de Gestão, Gestão de Custos e Globalização e X Congresso do Instituto Internacional de Custos. Lyon, 2007.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos na Empresa - Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa - Integrated Framework: Application Techniques**, 2 vol. set, 2007.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control - Integrated Framework**. AICPA: New York, 1994.
- CARDOSO, Rodolfo. **Construção de modelos de gestão articulados por modelos de referência: uma investigação sobre o uso dos modelos de referência de qualidade e excelência**. 2008. 176 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Engenharia de Produção Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.
- FARIAS, Rômulo Paiva; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **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.
- GAO. United States Government Accountability Office. **Internal control management and evaluation tool - exposure draft**. Washington: GAO, Aug, 2001.
- GOMES, Eduardo Granha Magalhães. **Gestão por Resultados e eficiência na Administração Pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) - EAESP/FGV, São Paulo, 2009.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 4.ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo, SP: IBGC, 2009
- PAGLIUSO, Antonio Tadeu; CARDOSO, Rodolfo; SPIEGEL, Thais. **Gestão Organizacional: o desafio da construção do modelo de gestão**. Instituto Clavenato. São Paulo: Saraiva, 2010.
- REZAEI, Zabihollah. **What the COSO report means for internal auditors**. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10 No. 6, pp. 5-9, 1995.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da Accountability**. *Anais do XXXI EnANPAD*. Rio de Janeiro: 2007.
- SANCHES, Marcos Venício. **Sistemas de controles internos e de fiscalização em demonstrações contábeis: uma análise crítica de normas específicas**. 2007. 110 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2007.
- SILVA, Alan José de Moura. **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.
- SILUK, Julio Cezar M. **Modelo de gestão organizacional com base em um sistema de avaliação de desempenho**. 2007. 176 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - UFSC, Florianópolis, 2007.
- SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; FILHO, Francisco Tavares; MACEDO, Fabrício de Queiroz. **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Portaria Normativa nº 189, de 11 de maio de 2009**. Aprova a realização do Projeto Contas. Brasília, 2009.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão Normativa nº 107, de 27 de outubro de 2010**. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação. Brasília, 2010a.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 63, de 01 de setembro de 2010**. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2010b.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008**. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Brasília, 2008.
- TOSCANO JR, Eudes Moacir; LEITAO, Carla Renata Silva. **Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do estado: o caso do programa de modernização do controle interno do estado da Paraíba (Promocin)**. *Cad. EBAPEBR* [online]. 2006, vol.4, n.1, pp. 01-14.
- VIEIRA, Laércio M. 2009. **Marcos regulatórios e auditoria governamental da dívida pública**. In: *DÍVIDA pública: a experiência brasileira*. Brasília: STN, 2009. p. 243-278.
- WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento. **Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura do COSO: o caso de uma organização militar da Marinha do Brasil**. 2011. 193f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, 2011.
- ZANETTE, Maicon Anderson; DUTRA, Marcelo Haendchen; ALBERTON, Luiz. **Reflexões acerca das propostas metodológicas de controle interno**. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos**... São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/402.pdf>>. Acesso em: 21/04/2011.