



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

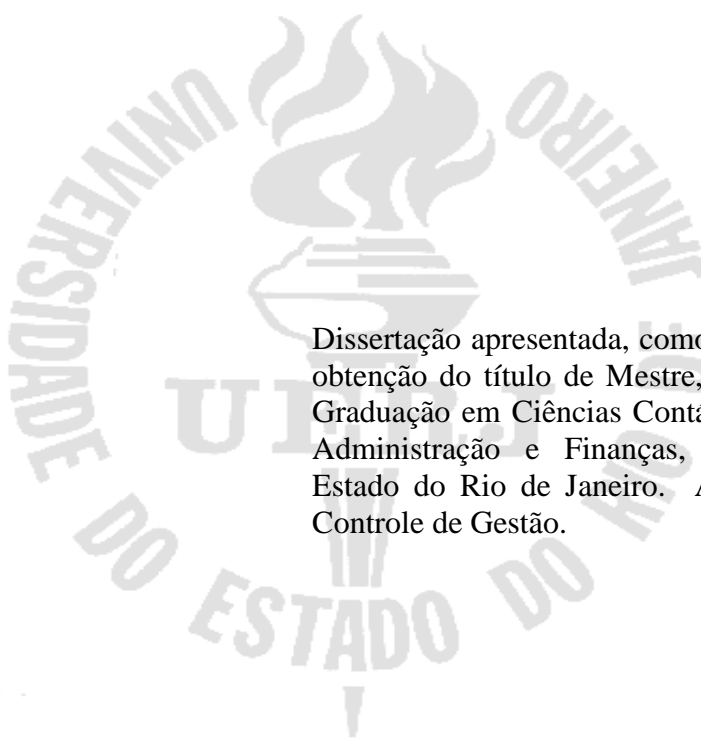
Ricardo Bernardes da Cunha

**Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil:
similaridades e diferenças com o modelo COSO-I**

Rio de Janeiro
2012

Ricardo Bernardes da Cunha

**Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil:
similaridades e diferenças com o modelo COSO-I**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L. D. Julio Sergio de Souza Cardozo

Rio de Janeiro
2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

C972 Cunha, Ricardo Bernardes da.
Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I / Ricardo Bernardes da Cunha. – 2012.
112 f.

Orientador: Julio Sergio de Souza Cardozo.
Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Bibliografia: f. 100-104.

1. Administração pública - Teses 2. Auditoria - Teses.
3. Contabilidade gerencial - Teses. I. Cardozo, Julio Sergio de Souza. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.6:351

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

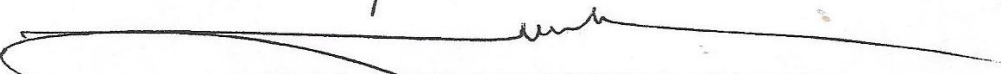
Ricardo Bernardes da Cunha

**Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil:
similaridades e diferenças com o modelo COSO-I**

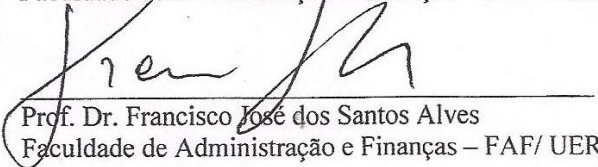
Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 12 de dezembro de 2012.


Banca Examinadora: *aprovada a discrição de fundo da nota data.*



Prof. L. D. Julio Sergio de Souza Cardozo (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças – FAF/ UERJ



Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves
Faculdade de Administração e Finanças – FAF/ UERJ



Prof. PhD. Paulo Sergio Pagliusi
Information Systems Audit and Control Association

Rio de Janeiro
2012

DEDICATÓRIA

A Deus, sempre presente em minha vida.

Ao meu pai, Paulo (em memória), e minha mãe, Glória, pela educação, amor e carinho que deles recebi desde a mais tenra infância.

À minha esposa, Vania, cujo apoio e incentivo foram fundamentais nessa conquista.

Aos meus filhos Gabriela, Fernando e Rafaela, fontes de inspiração na minha busca pelo aprimoramento profissional, acadêmico e pessoal.

AGRADECIMENTOS

À Marinha do Brasil, pela oportunidade ímpar que me foi proporcionada para meu aprimoramento acadêmico.

Ao meu orientador, Professor L.D. Julio Sergio de Souza Cardozo, não só pelos ensinamentos transmitidos, como também pela forma cortês e agradável com que compartilha sua experiência profissional e acadêmica.

Ao Professor Dr. Francisco José Alves e ao Professor PhD Paulo Pagliusi, membros da banca avaliadora, pelas contribuições ao conteúdo deste estudo.

À Professora Andréa Paula Duque, pelas contribuições na confecção deste estudo.

Ao Sr. Diretor do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha, Capitão-de-Mar-e-Guerra (IM) Wagner Corrêa dos Santos, e toda tripulação dessa Organização Militar, pela boa vontade e cortesia sempre demonstradas por ocasião da pesquisa de campo realizada.

À minha sogra, Wanda de Oliveira Nunes, e à minha comadre, Nelci de Oliveira Dias, pelo carinho e cuidados dedicados aos meus filhos, me proporcionando tranquilidade para a condução dos estudos.

Por último, porém não menos importante, aos meus colegas de mestrado, pelo companheirismo e amizade demonstrados ao longo desses dois formidáveis anos, bem como pelo fornecimento de robusta quantidade de matéria-prima para a confecção de inúmeros coffee-breaks.

Derrotar o inimigo em cem batalhas não é a excelência suprema.
A excelência suprema consiste em vencer o inimigo sem ser
preciso lutar.

Sun Tzu

RESUMO

CUNHA, Ricardo Bernardes. *Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I*, 2012. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

Esta dissertação possui como objetivo oferecer uma contribuição para o estudo dos controles internos no setor público brasileiro, por meio de comparação entre os aspectos do sistema de controle interno de um órgão público com os conceitos disseminados pelo COSO e literatura correlata. O senso comum, apoiado em inúmeras denúncias veiculadas na mídia sobre superfaturamentos e fraudes ocorridas na Administração Pública, remete à ideia de que os órgãos desse setor não possuem mecanismos suficientes que visem evitar esses desvios de recurso do Erário. A pesquisa foi conduzida por meio de um estudo de caso, tendo como unidade de análise o processo de pagamento de pessoal de uma Organização Militar da Marinha. Para tanto, foi elaborado um instrumento de avaliação do controle interno, baseado no modelo COSO-I adequado à realidade da entidade estudada, para em seguida, com o apoio dessa ferramenta, verificar o nível de harmonização do sistema de controle interno da organização com a estrutura teórica, evidenciando as similaridades e diferenças entre eles. Os resultados apontam para um nível de harmonização de 76,58%. Das diferenças encontradas, 71% das diferenças podem ser explicadas por fatores externos à organização e 29% podem ser explicados pelo modelo interno de gestão, podendo ser convertidos em proximidades com ações executadas na própria organização.

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

ABSTRACT

This study aims to offer a contribution to the study of internal controls in the Brazilian public sector, by comparing aspects of public agency's internal control system with concepts disseminated by COSO and related literature. Common sense, supported by numerous complaints aired in the media about overbillings and frauds in Public Administration, refers to the idea that this sector bodies do not have sufficient mechanisms aimed at preventing diversion of the public purse. This research was conducted as a case study method, having as unit of analysis the process of paying staff of a Brazilian Navy military organization. Therefore, it was designed a tool for internal control evaluation, based on the COSO - I, which was model adapted to the reality of the studied organization, for then, check the harmonization level of the organization's internal control system with the theoretical structure, highlighting the similarities and differences between them. The results indicate a harmonization level of 76.58%. These founded differences can be explained and by external factors to the organization in 71% of the cases, and 29% can be explained by the internal model of management and may be converted into similarity with actions executed by the organization itself.

Keywords: Internal Control. COSO Framework. Brazilian Navy.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 -	Variáveis do modelo de avaliação do componente “Ambiente de Controle”	49
Quadro 2 -	Variáveis do modelo de avaliação do componente “Avaliação de Riscos”	50
Quadro 3 -	Variáveis do modelo de avaliação do componente “Atividades de Controle”	51
Quadro 4 -	Variáveis do modelo de avaliação do componente “Informação e Comunicação”	52
Quadro 5 -	Variáveis do modelo de avaliação do componente “Monitoramento” ..	52
Figura 1 -	Organograma do SIPM	55
Quadro 6 -	Folha de pagamento de inativos e pensionistas da Marinha de abril/2012	56
Quadro 7 -	Resultado da avaliação do componente “Ambiente de Controle”	67
Quadro 8 -	Relação de atividade e risco associado	72
Quadro 9 -	Resultado da avaliação do componente “Avaliação de Riscos”	74
Quadro 10 -	Ordens Internas relacionadas com controle interno	75
Quadro 11 -	Resultado da avaliação do componente “Atividades de Controle”	84
Quadro 12 -	Resultado da avaliação do componente “Informação e Comunicação”	89
Quadro 13 -	Resultado da avaliação do componente “Monitoramento”	92
Quadro 14 -	Níveis de harmonização dos componentes do sistema de controle interno do processo de pagamento de pessoal no SIPM	93

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CASNAV	Centro de Análise de Sistemas Navais
CEO	Chief Executive Officer
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFO	Chief Financial Officer
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
COBIT	Control Objectives for Information and Related Technology
CoCo	Criteria of Control Committee
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
CTIM	Centro de Tecnologia da Informação da Marinha
DCoM	Diretoria de Contas da Marinha
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
DGPM	Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha
DPMM	Diretoria de Pessoal Militar da Marinha
FEI	Financial Executives International
FF	Ficha Financeira
GAO	Government Accountability Office
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA	Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPM	Inquérito Policial Militar
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
LOA	Lei Orçamentária Anual
MB	Marinha do Brasil
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica de Auditoria
NIP	Número de Identificação Pessoal
OC	Organização Centralizadora
ODS	Órgão de Direção Setorial
OM	Organização Militar
OMAC	Organização Militar de Apoio e Contato
PAPEM	Pagadoria de Pessoal da Marinha
PIPM	Pagadoria de Inativos e Pensionistas da Marinha
PPP	Processo de Pagamento de Pessoal
SAC	Systems Auditability and Control
SAS	Statements on Auditing Standards
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno

SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SIGDEM	Sistema de Gerência de Documentos Eletrônicos da Marinha
SIPEM	Sistema de Inativos e Pensionistas
SIPM	Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha
SISPAG	Sistema de Pagamento de Pessoal
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
TCU	Tribunal de Contas da União
TDPI	Título Declaratório de Proventos na Inatividade
TI	Tecnologia da Informação
UJ	Unidade Jurisdicionada
VISITEC	Visita Técnica

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	REVISÃO DA LITERATURA	19
1.1	Conceituando Controles	19
1.2	Modelos de Referência à Gestão e Modelo de Gestão	22
1.3	Modelos de Referência voltados para o Controle Interno	23
1.3.1	<i>Control Objectives for Information and Relates Technology (COBIT)</i>	23
1.3.2	<i>Criteria of Control Committee (CoCo)</i>	24
1.3.3	<i>Systems Auditability and Control (SAC)</i>	25
1.3.4	<i>Statements on Auditing Standards (SAS) 55/78</i>	25
1.4	O Modelo COSO	26
1.4.1	Ambiente de Controle	28
1.4.2	Avaliação de Riscos	32
1.4.3	Atividades de Controle	35
1.4.4	Informação e Comunicação	38
1.4.5	Monitoramento	41
1.5	Pesquisas sobre a adoção do modelo COSO na Administração Pública no Brasil	42
2	METODOLOGIA	44
2.1	Classificação da pesquisa	44
2.2	Coleta e análise de dados	45
2.3	Modelo de avaliação de Controle Interno	48
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	54
3.1	Perfil do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM) ...	54
3.2	Avaliação do Controle Interno no Processo de Pagamento de Pessoal no SIPM	57
3.2.1	<u>Avaliação do componente Ambiente de Controle</u>	57
3.2.1.1	Padrões éticos	57
3.2.1.2	Medidas disciplinares	58
3.2.1.3	Habilidades para o exercício de função	59
3.2.1.4	Política de treinamento	60

3.2.1.5	Atitude perante o risco	61
3.2.1.6	Rotação de pessoal	61
3.2.1.7	Interação com as Organizações Militares de Apoio e Contato (OMAC)	62
3.2.1.8	Definição da delegação de autoridade e competência	63
3.2.1.9	Adequabilidade de supervisão	63
3.2.1.10	Adequabilidade da estrutura organizacional	64
3.2.1.11	Definição de responsabilidades	64
3.2.1.12	Avaliação da estrutura organizacional	65
3.2.1.13	Adequabilidade do quantitativo de pessoal	66
3.2.2	<u>Avaliação do componente Avaliação de Riscos</u>	67
3.2.2.1	Definição dos objetivos da organização	67
3.2.2.2	Divulgação dos objetivos da organização	68
3.2.2.3	Relação entre objetivos da entidade e estratégias operacionais	68
3.2.2.4	Gestão estratégica e plano de avaliação de riscos	69
3.2.2.5	Definição dos objetivos de atividades	69
3.2.2.6	Alinhamento de objetivos da organização e de atividades	69
3.2.2.7	Relação entre os objetivos de atividades	70
3.2.2.8	Definição de critérios de medição	71
3.2.2.9	Metodologia da identificação de riscos	71
3.2.2.10	Identificação de riscos externos	72
3.2.2.11	Identificação de riscos internos	73
3.2.2.12	Procedimento de análise de riscos	73
3.2.2.13	Identificação de apetite ao risco	73
3.2.3	<u>Avaliação do componente Atividade de Controle</u>	74
3.2.3.1	Definição de políticas e procedimentos	75
3.2.3.2	Efetividade das atividades de controle	76
3.2.3.3	Variedade de controles	76
3.2.3.4	Segregação de funções	77
3.2.3.5	Autorização de transações e eventos	78
3.2.3.6	Utilização de indicadores	79
3.2.3.7	Arquivamento de transações e eventos	80
3.2.3.8	Avaliação de riscos para os sistemas de informação	80

3.2.3.9	Programa de segurança de informações	81
3.2.3.10	Monitoramento do programa de segurança	81
3.2.3.11	Controle contra acesso não autorizado	82
3.2.3.12	Acesso à informação	82
3.2.3.13	Atualização de software	83
3.2.3.14	Garantia de segregação de funções	83
3.2.3.15	Plano de contingência	83
3.2.3.16	Críticas na entrada de dados	84
3.2.4	<u>Avaliação do componente Informação e Comunicação</u>	85
3.2.4.1	Detalhamento de informações internas	85
3.2.4.2	Elaboração de relatórios gerenciais	85
3.2.4.3	Comunicações internas	86
3.2.4.4	Canais externos de comunicações	87
3.2.4.5	Variedade das formas e meios de comunicação	88
3.2.5	<u>Avaliação do componente Monitoramento</u>	89
3.2.5.1	Comparação de dados de diversas fontes	89
3.2.5.2	Recomendações da auditoria interna	90
3.2.5.3	<i>Feedback</i>	91
3.2.5.4	Definição do escopo e frequência de avaliações especiais	91
3.2.5.5	Atendimento das recomendações das avaliações especiais	92
3.3	Observações sobre a avaliação do controle interno no processo de pagamento de pessoal no SIPM	93
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	97
	REFERÊNCIAS	100
	APÊNDICE A - Questionário aplicado aos militares e servidores civis dos Departamentos de Acerto de Contas (SIPM-10), Pagamento (SIPM-20), Controle (SIPM-30) e Proventos e Pensões (SIPM-80).....	105
	ANEXO A - Relação de Ordens Internas em vigor no SIPM (referência: 28 de setembro de 2012)	109
	ANEXO B - Relação de relatórios gerenciais definidos no Memorando nº 1/2011-SIPM	111

INTRODUÇÃO

A importância dos controles internos foi reconhecida, inicialmente, na literatura da área, em 1947, por meio da publicação denominada “*Internal Controls*”. O aumento do escopo das entidades; 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 fragilidades 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 1977, o tema “Controle Interno” começou a figurar na legislação por meio da promulgação da Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior, pelo Congresso dos Estados Unidos. O referido instrumento legal determinava que as empresas fossem obrigadas a manter um satisfatório sistema de controle interno, sob pena de prisão e/ou multa para os administradores e conselheiros (ATTIE, 1998). Dessa forma, sua existência deixou de ser considerada apenas como uma “boa prática” e passou a ser uma ferramenta obrigatória na estrutura das empresas norte-americanas.

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 a 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, Slomski 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.

As necessidades do setor privado, no que tange à governança corporativa, motivaram o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos estudos e ferramentas de controle interno. Todavia, a aplicação do conhecimento construído ao longo do tempo pode e deve ser aplicado no setor público, respeitadas as particularidades que possam vir a existir, visando não somente minimizar a existência de fraudes e erros (frequentemente divulgadas na mídia), como, também, dotar a Administração Pública de ferramentas eficazes que a auxiliem na consecução dos seus objetivos.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) adotou o modelo COSO - I como referência de análise das contas, enfatizando a gestão dos riscos corporativos por meio do Projeto Contas (BRASIL, 2009a). Nesse contexto, Wanderley (2011) constatou que a utilização desse modelo nas auditorias de avaliação da gestão tem como objetivo inicial verificar como os dirigentes em nível estratégico (ordenadores de despesas e dirigentes máximos) visualizam o tema “controle” em suas áreas de atuação.

Levando em consideração a ampla gama de entidades que utilizam como referência o modelo COSO, em especial o órgão de controle externo, 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.

Esse estudo irá percorrer os aspectos informacionais que caracterizam a performance de uma Organização Militar (OM) da Marinha, no que diz respeito aos aspectos operacionais no gerenciamento do controle interno de seu processo de pagamento, investigando se esses procedimentos estão tecnicamente ajustados ao referencial disseminado pelo COSO.

Nesse contexto, o cenário pré-existente, nessa Organização, apresenta dados informacionais como, a seguir: a cada ano uma maior parcela do orçamento da União, Estados e Municípios é alocada para pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionista. Restringindo esse universo, dos R\$ 16.912.854.783,00 previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA) 2012 para o Comando da Marinha, R\$ 11.495.819.416,00 (cerca de 68%) correspondem à despesa com pessoal e encargos sociais. Dentro desse volume, cerca de R\$ 7.286.348.287,00 (cerca de

63%) são destinados ao pagamento de inativos e pensionistas da Marinha. Devido a esse considerável volume financeiro, que envolve elevado número de beneficiários que entram e saem da folha de pagamento por diversos motivos (transferência para inatividade, óbito, habilitação/cancelamento de pensão, decisões judiciais, etc.), e a sua dispersão ao longo do território nacional, e até mesmo no exterior, especial atenção deve ser dispensada ao controle do pagamento desse pessoal. Essas características motivaram a escolha do caso a ser estudado nesta pesquisa, o Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha, responsável pela concessão de direitos, acerto de contas e execução do pagamento dos inativos e pensionistas da Marinha.

Nesse sentido, esse estudo se justifica pela necessidade de acompanhar a situação dos sistemas de controles internos no setor público, verificando se permanece esse *gap* entre o modelo teórico e a prática (que constata o afastamento), elencando as possíveis causas para eventuais diferenças. Em relação à contribuição acadêmica, espera-se que a presente pesquisa possa agregar novos conhecimentos à literatura que trata do controle interno na Administração Pública nacional à luz das diretrizes emanadas pelo modelo do COSO-I.

Para fins deste estudo, será considerado como Processo de Pagamento de Pessoal (PPP) do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM) o inter-relacionamento entre as atividades homologatórias de reconhecimento (identificação e reconhecimento de pessoas associadas a direitos remuneratórios), de informação (processo que dá informação ao Órgão Pagador do início, alteração ou cessação de direito e dever que provoque efeito financeiro) e de validação (processo que atesta a propriedade e correção dos efeitos decorrentes das informações prestadas ao Órgão Pagador) executadas pelo SIPM na condição de Organização Centralizadora (OC), conforme especificado nas Normas sobre Pagamento de Pessoal da MB - SGM 302 (BRASIL, 2011). Desta forma, será mantido o foco sobre a atividade-fim do SIPM, excluindo da análise as atividades desempenhadas na gestão de pagamento do pessoal da própria organização.

Considerando o fato de que para a execução de suas tarefas o SIPM necessita contar com um sistema de controle interno capaz de contribuir efetivamente na condução de seus negócios, escoimados de vícios, não conformidades e fraudes, e que as diretrizes disseminadas pela estrutura COSO e literatura correlata fornecem um importante referencial para a governança, enuncia-se, a seguir, a questão de pesquisa proposta para o presente estudo: qual o nível de harmonização entre o controle interno no Processo de Pagamento de Pessoal (PPP) adotado no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM) e os conceitos disseminados pelo COSO?

A seguir será apresentado o objetivo geral onde será expressa a contribuição pretendida do estudo, bem como os objetivos específicos, cujas consecuições auxiliarão na resposta da questão de pesquisa.

OBJETIVO GERAL

- Contribuir para o estudo dos sistemas de controles internos no setor público brasileiro, por meio de comparação entre os aspectos do sistema de controle interno do Processo de Pagamento de Pessoal (PPP) adotado no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM), com os conceitos disseminados pelo COSO e literatura correlata.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Elaborar o modelo de avaliação de controle interno baseado no modelo COSO-I e adequado ao Processo de Pagamento de Pessoal do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha.
- Evidenciar o sistema de controle interno efetivamente adotado no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha, especificamente no seu Processo de Pagamento de Pessoal.
- Identificar as proximidades e afastamentos entre o sistema de controle interno empregado no Processo de Pagamento de Pessoal do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha em relação ao modelo de controle interno baseado no modelo COSO-I adequado ao referido processo, apontando as possíveis causas dos afastamentos observados.

Além da presente introdução, esse estudo é composto por cinco seções, um apêndice e dois anexos. A primeira seção apresenta a revisão da literatura, abrangendo conceitos que comporão a base teórica do estudo, primordialmente sobre controles internos e aspectos do *Internal Control - Integrated Framework* (COSO I). A segunda seção descreve a metodologia adotada na pesquisa, evidenciando sua classificação e os procedimentos observados na condução do estudo. Na terceira seção serão expostas as atividades e particularidades do caso:

o processo de pagamento de pessoal no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha. Na quarta seção serão apresentados os resultados da pesquisa, bem como sua análise. A quinta e última seção expõe os achados do estudo, além de sugestões para novas pesquisas. O Apêndice A contém o questionário utilizado para captar a percepção dos participantes sobre os aspectos do controle interno na organização estudada. O anexo A contém a relação de Ordens Internas em vigor no SIPM (em 28 de setembro de 2012) e o anexo B relaciona os relatórios gerenciais utilizados no SIPM.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os conceitos que serão utilizados na condução da pesquisa, sendo subdividida em quatro subseções. Na primeira subseção, uma breve revisão dos significados que o termo “controle” pode assumir, bem como os fatores que o influencia, visando contextualizar o significado do controle interno, objeto desta pesquisa. Na segunda subseção, os conceitos atinentes aos modelos de gestão, enfatizando a importância da adequabilidade dos modelos de referência na gestão das organizações. Na terceira subseção, são elencados os principais modelos de referência atinentes a controles internos, e, por fim, na quarta subseção são expostas as principais características do modelo COSO - I.

1.1 Conceituando Controle

O sentido do termo “controle”, conforme assinalado por Macintosh (1994, p. 1), assumiu vários significados, do início do século XX até os dias de hoje, desde uma ideia de opressão e coerção até a elaboração de complexos sistemas de controle, em função de paradigmas e contextos em que é empregado.

D’Avila e Oliveira (2002, p.15-16) discorrem que durante a primeira metade do século passado, o monitoramento do caixa era tido como o principal elemento de preocupação na atividade de controle, de tal forma que a sensação de controle efetivo era obtida com a centralização do caixa nas mãos de um funcionário de confiança ou com o próprio dono do negócio. Com o desenvolvimento do sistema bancário, segundo os autores, o foco no controle de caixa ampliou-se para as disponibilidades. Posteriormente, segundo os autores, as informações passaram a ser objetos de controle.

A revisão de literatura sobre o termo controle realizada por Gomes e Salas (2001) compreendeu desde os trabalhos de Taylor (1916) e Fayol (1916) até a década de 1990. De acordo com os autores, vários fatores influenciaram o controle ao longo do tempo, como os modelos de decisão quantitativos, os movimentos humanistas, os sistemas de informação, e a internacionalização da gestão empresarial.

O conceito de controle evoluiu em função do desenvolvimento de áreas diversas do conhecimento e da realidade das organizações, o que corrobora com a ideia de Macintosh (1994) de que seu significado subjacente deve ser avaliado de acordo com o contexto.

Gomes e Salas (2001, p.32-36) elencam três perspectivas do controle, quais sejam: racional, psicossocial e cultural. A perspectiva racional de controle foca os estudos nos sistemas de controle (em especial na contabilidade de gestão) e encara os controles como instrumentos explícitos devidamente formalizados cuja implantação possibilita alcançar por si a eficiência e a eficácia da organização. É uma perspectiva que se baseia na escola clássica de Taylor e Fayol. Apesar desta abordagem ter sido criticada devido a resultados contraditórios em diversas pesquisas, segundo os autores, muitas técnicas administrativas baseadas no enfoque racional de controle estão em uso ainda hoje.

No que diz respeito à perspectiva psicossocial de controle, Gomes e Salas (1997, p. 33-35) afirmam que a mesma está baseada no estudo da influência das pessoas no exercício do controle organizacional e encontra-se associada às teorias das relações humanas, processamento humano da informação e teoria dos sistemas abertos. Os modelos relacionados a esta perspectiva adotam, entre outros, os seguintes pressupostos: os sistemas de controle influenciam e são influenciados pelas pessoas; o controle do comportamento individual pode ser obtido através de aspectos psicossociais como a motivação, a participação e formulação de objetivos; os objetivos organizacionais e individuais não são sempre alinhados.

Explorando a falta de alinhamento de interesses, Jensen e Meckling (1976) desenvolveram a Teoria da Agência, na qual são analisadas as implicações comportamentais decorrentes dos direitos e deveres do principal e do agente. Esta teoria define o relacionamento da agência como uma relação na qual uma ou mais pessoas (principal) contratam outra pessoa (agente), que recebe delegação de autoridade para tomada de decisões na condução de determinada atividade/negócio de interesse do principal. Assim, se ambas as partes agem visando à maximização de suas utilidades pessoais, existe uma boa razão para acreditar que o agente não agirá sempre de forma a atender os interesses do principal. Portanto, o problema da agência ocorre quando o agente toma decisões visando maximizar a sua utilidade pessoal, e não os interesses do principal, motivo este que originou sua contratação.

Jensen e Meckling (1976) descrevem mecanismos utilizados para garantir a maximização dos interesses do principal. A utilização destes mecanismos implicará em custos para as partes envolvidas, pois, seria impraticável para o principal ou para o agente assegurar de que as escolhas são ótimas, segundo as expectativas do principal, a custo zero. Os autores

definem os custos da agência como o somatório de: “1. Custos de monitoramento incorridos pelo principal; 2. Custos de certificação de comprometimento incorridos pelo agente; 3. Perda residual (JENSEN; MECKLING, 1976, p. 6, tradução nossa).

Assim, a implantação dos sistemas de controle, sob a ótica da perspectiva psicossocial, decorre da necessidade de se certificar o comprometimento dos agentes (JENSEN; MECKLING, 1976), influenciando seus comportamentos (GOMES; SALAS, 2001), visando atingir os objetivos organizacionais (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 1995, p. 4).

O termo controle, dentro do contexto do ciclo administrativo, pode ser entendido como “a administração, o domínio, a direção e a regulamentação de processos,” visando à verificação do cumprimento dos objetivos previamente estabelecidos, processo também conhecido como controle da ação planejada. (LUNKES, 2010, p. 48).

Berry, Broadbent e Otley (1995, p. 4) definem controle gerencial como um processo que orienta o comportamento dos membros de uma organização visando à adoção de padrões viáveis de atividades a fim de se alcançar os objetivos da organização.

Entre as diversas definições de controle interno, destaca-se a do *Internal Controls - Integrated Framework*, modelo de referência que segundo Wassaly (2008, p. 32) influenciou várias organizações internacionais que atuam na área de auditoria. Segundo o COSO, controles internos podem ser definidos como:

[...] um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade de informações financeiras; b) obediência (compliance) às leis e regulamentos aplicáveis; c) eficácia e eficiência das operações. (COSO, 1994, p. 3).

Da leitura das definições acima, independente do contexto utilizado, percebe-se que a prévia definição dos objetivos é um fator essencial para a implementação de controles.

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 infra legais se aproximam da literatura acadêmica no que diz respeito aos controles internos.

1.2 Modelos de Referência à Gestão e Modelo Gestão

Os modelos de gestão representam as formas de atuação negocial das organizações. Embora seja de caráter singular, individualizado para cada entidade, normalmente é baseado em um ou mais modelos genéricos, denominados modelos de referência.

Pagliuso, Cardoso e Spiegel (2010, p. 47) definem modelo de referência à gestão como “modelos padronizados e genéricos, que desempenham um papel de referência para os tomadores de decisão a respeito de práticas a serem empregadas nas operações e processos organizacionais”. Diante dessa definição, observa-se que os modelos de referência à gestão estão mais voltados para a orientação do que para normatização de procedimentos.

A adoção de um modelo de referência à gestão por uma entidade pode estar relacionada à influência e pressões de mercado, clientes, fornecedores e concorrentes (PAGLIUSO; CARDOSO; SPIEGEL, 2010). Ampliando essas fontes de influências, não seria incorreto afirmar que existe a possibilidade da adoção de um modelo de referência à

gestão devido a determinações de agências reguladoras ou até mesmo do governo, no caso de organizações públicas. Sob esse aspecto, o administrador deve estar atento para a customização do referido modelo, adequando-o às especificidades da organização.

Cardoso (2008, p. 38-39) define modelo de gestão como “uma representação da realidade que descreve as relações entre diferentes elementos de gestão de uma organização e tem a capacidade de prever o impacto nas modificações desses elementos”. Como o autor destaca, deve-se entender por “elementos de gestão”, os costumes, valores, práticas e processos de gestão, ferramentas e sistemas que orientam a gestão. Assim, é possível perceber que o modelo de gestão compreende um fator amplo, atinente ao modelo de referência à gestão, e outro componente particular, relacionado à cultura organizacional da entidade, o que, de acordo com Pagliuso, Cardoso e Spiegel (2010) provê a cada modelo de gestão características únicas.

1.3 Modelos de Referência voltados para o Controle Interno

Nesta subseção são apresentados os principais aspectos dos modelos de referência voltados para os controles internos mais encontrados na literatura (a exceção do modelo COSO, apresentado na subseção 1.4), com o objetivo de evidenciar a aplicabilidade de cada um.

1.3.1 Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT)

Trata-se de um modelo de referência em que é enfatizada a relevância da tecnologia da informação na condução do controle interno. Foi desenvolvido pela *Information Systems Audit and Control Association (ISACA)* e reflete o papel central da tecnologia da informação na gestão das empresas. (ISACA, 2012). De outra forma, Cocurullo (2005, p. 79) destaca que o modelo COBIT procura preencher a lacuna existente entre os modelos de controle voltados para a gestão dos negócios e aqueles voltados para a Tecnologia da Informação. Os achados de Tuttle e Vandervelde (2007, p. 259) corroboram essa ideia, evidenciando que o modelo

COBIT pode ser considerado um suplemento adequado para o modelo COSO, em um ambiente de Tecnologia da Informação (TI).

Autores como Barbosa, Pugliesi e Specchio (1999, p. 23) afirmam que a metodologia COBIT visa o acompanhamento e *benchmarking* das práticas de controle e segurança nos ambientes de TI, assegurando aos usuários a existência de controles, além de atribuir a esses agentes a responsabilidade por partes destes controles. Os autores ressaltam, ainda, que o conceito de tecnologia deve abranger os sistemas operacionais, *hardware*, redes, dados e as próprias pessoas. Mesmo sendo um modelo voltado para a TI (ainda que não exclusivamente) o COBIT resalta a importância do elemento humano no contexto do controle. Tal observação pode justificar a conclusão de Cocurullo (2004) de que este modelo procura relacionar a gestão dos negócios com a TI.

1.3.2 *Criteria of Control Committee (CoCo)*

Modelo de controle interno focado no ambiente de controle, voltado principalmente para a alta administração. Elaborada pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), a metodologia *Criteria of Control Committee (CoCo)* procura “[...] auxiliar a alta administração das organizações a implementar e avaliar um ambiente de controle, visando a atingir seus objetivos operacionais e estratégicos” (BARBOSA; PUGLIESI; SPECCHIO, 1999, p. 15).

Segundo o modelo CoCo, o controle envolve elementos como aprendizado contínuo, indicadores de performance e cultura organizacional, entre outros relacionados com os recursos humanos da organização. Sob esses aspectos, Moraes (2003) assevera que esta metodologia de controle interno reconhece a importância do elemento humano e dos valores éticos e culturais a ele relacionados, de tal forma que o controle torna-se um conceito mais abrangente do que a conformidade com a legislação e normas, e o zelo com as demonstrações contábeis e ativos da entidade.

Moraes (2003, p. 32) assevera que a metodologia CoCo tem como “[...] premissas para a sua avaliação que a responsabilidade pelo controle do processo é do Presidente e que o foco da avaliação são os objetivos da organização e os riscos a eles relacionados.” Dessa forma, é possível corroborar a conclusão de Barbosa, Pugliesi, e Specchio (1999) de que este modelo

está mais voltado para a alta administração, pois os objetivos no nível das atividades não são tratados diretamente por este modelo de referência.

1.3.3 *Systems Auditability and Control (SAC)*

Uma das principais funções da auditoria interna é avaliação dos controles internos. Dessa forma seria esperado o desenvolvimento de um modelo de referência destinado a apoiar os auditores internos. Nesse contexto, em 1991, o *Institute of Internal Auditors Research Foundation* desenvolveu o modelo *Systems Auditability and Control (SAC)*, que segundo Barbosa, Pugliesi e Specchio (1999, p.33) é uma “metodologia de controle interno voltada para a Tecnologia da Informação capaz de auxiliar os auditores internos na realização de suas atribuições”.

Segundo Curtis e Wu (2000), o SAC reconhece o controle interno como um “conjunto de processos, funções, atividades, subsistemas, procedimentos e organização de recursos humanos, que visa oferecer garantia razoável para a consecução dos objetivos da organização, mediante a assunção de um risco aceitável”. Apesar desta definição bastante ampla, segundo os autores, o modelo lida apenas com os objetivos impactados pelos sistemas de informação da organização.

Barbosa, Pugliesi e Specchio (1999) enfatizam que, segundo esse modelo, recai sobre o auditor interno, a responsabilidade de assegurar a adequabilidade do sistema de controles internos, a veracidade dos dados e o uso eficiente dos recursos à organização. Segundo os autores, a Lei Sarbanes-Oxley tornou esse aspecto do modelo obsoleto ao determinar que a responsabilidade primordial dos controles internos deva recair sobre a alta administração.

1.3.4 *Statements on Auditing Standards (SAS) 55/78*

Os padrões 55/78 referem-se a dois documentos elaborados pelo *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* e ambos tratam da estrutura de controle interno para uma auditoria de demonstrações contábeis. A principal diferença entre esses pronunciamentos, segundo Curtis e Wu (2000), é que o SAS 78 introduz a definição e

estrutura de controle interno constante do modelo COSO - I. Por outro lado, segundo os supramencionados autores a principal diferença entre o COSO - I e o SAS 78 é a priorização dos objetivos de informação em relação aos objetivos operacional e de conformidade. Outra diferença entre o SAS 55/78 e o modelo COSO - I é o seu público alvo: enquanto o público do primeiro são os auditores independentes, o segundo se destina à alta administração.

1.4 O Modelo COSO-I

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 associações¹ ligadas à área financeira e sediadas nos Estados Unidos.

Como assevera Dias (2004, p. 60), o primeiro objeto de estudo da Comissão foram os controles internos. Posteriormente, a Comissão passou a ser conhecida como COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations*. Em 1992, publicaram o *Internal Control - Integrated Framework*, conhecido como COSO - I, que tornou-se referência mundial no estudo e aplicação de controles internos. De acordo com o COSO - I, o controle interno “é um processo que visa contribuir para a consecução dos objetivos da empresa, nas seguintes categorias: operacional, de relatórios financeiros e de conformidade” (COSO, 1994).

Os objetivos operacionais estão relacionados com a eficiência e efetividade da utilização dos recursos da entidade. Já os objetivos dos relatórios financeiros se relacionam com a preparação e confiabilidade das demonstrações contábeis, enquanto os objetivos de conformidade atentam para o cumprimento da legislação e atos normativos aplicáveis na área de atuação da entidade (COSO, 1994, p. 16).

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 esses refletem no ambiente

¹ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA) e o Institute of Management Accountants (IMA) (COSO, 2011).

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).

Apesar do emprego do modelo COSO - I por inúmeras organizações, devido a ocorrência de escândalos e fraudes nas demonstrações contábeis de organizações norte-americanas no início do século XXI, dentre as quais se destaca o caso da Enron em 2002, ocasionados pela inexistência de regras bem definidas e pela falta de transparência das corporações para com seus investidores, houve a necessidade de se reestabelecer a confiança pública no mercado financeiro. Nesse cenário, foi promulgada pelo congresso norte-americano em 2002 a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), enfatizando a importância dos padrões éticos na preparação das demonstrações financeiras divulgadas aos investidores (ZANETTE; DUTRA; ALBERTON, 2007, p. 1; MAIA et al., 2005, p. 54).

Conforme destacado por Dias (2004, p.69), a maior parte da discussão em torno da SOX girou em torno de suas Seções 302 e 404. A Seção 302 estabeleceu que o *Chief Executive Officer* (CEO) e o *Chief Financial Officer* (CFO) deviam certificar, pessoalmente, as informações financeiras e não-financeiras nos relatórios anuais, bem como a adequabilidade dos controles internos. Já a Seção 404 determinou que os controles e procedimentos internos deviam sofrer, anualmente, uma avaliação, além de criar a obrigação para os auditores independentes da emissão de um relatório em separado, atestando a aderência da administração no provimento de procedimentos e controles internos eficientes para os reportes financeiros.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) as organizações devem reconhecer as tendências internacionais e as exigências da sociedade. Nesse sentido, tendo em vista o disposto na Lei Sarbanes Oxley e o cenário em que a mesma foi promulgada, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa recomenda que o diretor-presidente (juntamente com a Diretoria e auxiliado pelos demais órgãos de controle vinculados ao Conselho de Administração) será o responsável pela elaboração e proposição dos sistemas de controles internos para aprovação do Conselho de Administração (IBGC, 2009, p. 56).

No final do século XX e início do século XXI, a atenção dispensada ao gerenciamento de riscos tornou-se cada vez maior, evidenciando a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, analisar e gerenciar os riscos. Tal fato, associado aos escândalos das fraudes contábeis do início do século XXI e a consequente promulgação da SOX, formaram o cenário em que foi criado o documento *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, conhecido como COSO - II. (COSO, 2007, p.5).

As principais diferenças entre o primeiro e segundo modelos residem na evidenciação de mais uma classe de objetivos, o estratégico, e um maior detalhamento da avaliação de riscos, ampliando-se em quatro novos componentes: fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, e resposta ao risco.

Observa-se que tanto o *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, publicação da INTOSAI (2004), quanto o *Internal Control - Management and Evaluation Tool*, publicação do GAO (2001), possuem uma estrutura baseada nos cinco componentes do COSO - I. No âmbito nacional, segundo Wanderley (2011, p. 132-133), as Decisões Normativas dos Tribunais de Contas de Gestão que regulam a estrutura dos relatórios de gestão e dos relatórios de auditoria de avaliação de gestão se baseiam no que diz respeito à avaliação dos controles internos, na estrutura do COSO - I.

1.4.1 Ambiente de Controle

O ambiente de controle representa a forma como o controle se situa na organização, em uma via de duas mãos: tanto pela forma como as pessoas são influenciadas pela forma como o controle é exercido na entidade, quanto pela influência que as pessoas exercem nos procedimentos que são adotados na companhia.

O componente “ambiente de controle” define o padrão de uma organização e exerce influência sobre a consciência de seu pessoal. Este componente serve de base para os demais componentes do modelo COSO - I, com o objetivo de proporcionar disciplina e estrutura adequada para a organização. Sob esse aspecto, a gerência e os empregados devem estabelecer e manter um ambiente que alcance toda a organização, definindo atitudes positivas em relação ao controle interno. (COSO, 1994; INTOSAI, 2004; GAO, 2001).

Como o ambiente de controle representa a base do controle interno, uma postura firme da alta administração desempenha um papel fundamental na consecução do objetivo de

redução de riscos de erros e impropriedades. Essa atitude deve ser evidenciada na clara definição para os comandados de quais são as metas, as políticas, os procedimentos, o código de conduta a serem adotados e a tolerância ao risco. Essas informações devem ser claras a todos os membros da organização. Além disso, não é suficiente para a alta administração apenas divulgar as informações de maneira adequada, pois orientações desguarnecidas de exemplos, ações desenvolvidas pelos membros do topo da hierarquia da entidade de acordo com as suas próprias orientações, podem contribuir para um ambiente de controle deficiente. Os efeitos indesejados de um ambiente de controle ineficaz podem ser evidenciados por meio de perdas financeiras, desgaste da imagem da entidade junto ao público ou até mesmo o fim das atividades do negócio (COSO, 1994, p. 23).

O modelo COSO - I (1994, p. 23) define os seguintes fatores que compõem o ambiente de controle:

- Integridade e valores éticos;
- Compromisso com a competência;
- Conselho de diretores ou comitê de auditoria;
- Filosofia da gerência e estilo operacional;
- Estrutura organizacional;
- Atribuição de autoridade e responsabilidade; e
- Políticas e práticas de recursos humanos.

Os objetivos de uma entidade e o meio pelos quais são alcançados são baseados nas preferências, valores e estilos gerenciais. Essas preferências e valores são traduzidos em padrões de comportamento, refletindo a integridade da gerência e seu comprometimento com os valores éticos. Um clima ético forte em todos os níveis da empresa é vital para o bem estar da corporação e para o público em geral. Tal clima contribui sobremaneira na efetividade das políticas da companhia e sistemas de controle, e, além disso, ajuda a influenciar o comportamento que não é objeto dos sistemas de controle, nem mesmo dos mais elaborados (COSO, 1994, p. 23-24).

Indivíduos podem adotar atitudes desonestas, ilegais ou não éticas porque simplesmente as organizações criam situações tentadoras ou incentivadoras para tal, principalmente quando há ênfase em resultados de curto-prazo. Dentre os exemplos de situações que incentivam essas atitudes indesejáveis figuram a pressão para o cumprimento de metas fora da realidade, recompensas dependentes de alta performance, e o estabelecimento de limites superiores e inferiores para pagamento de bônus. Já entre as situações tentadoras,

podem-se enumerar a inexistência de controles ou controles ineficazes, descentralização inadequada, penalidades irrelevantes para comportamentos inadequados, com fraco poder coercitivo (COSO,1994, p. 24). Hansen e Buckhoff (2000) corroboram com essa ideia, afirmando que a existência de controles efetivos constitui o elemento mais eficaz para inibir a ocorrência de fraudes. Para que o sistema de controle seja considerado efetivo nesse contexto, os autores afirmam que em caso de detecção da fraude, deve ser providenciada a propositura de uma ação judicial contra os envolvidos.

Ampliando esse aspecto, a detecção de comportamentos inadequados (não apenas as fraudes) deve ser de alguma forma repreendida. Por exemplo, casos de inobservância de normas internas da entidade (não caracterizada como crime) devem motivar a aplicação de sanções disciplinares.

Além dos incentivos e tentações supracitados, segundo o modelo COSO - I (1994, p. 24), outro motivo pode levar as pessoas à adoção de comportamentos inadequados: o desconhecimento. A falta de orientação de cunho moral pode levar os funcionários a executar práticas indesejáveis. A existência de um código de conduta devidamente divulgado aos funcionários ainda não garante que as orientações estejam sendo cumpridas. A melhor maneira de se transmitir um comportamento ético a ser seguido é o exemplo. Daí a importância de um comprometimento da alta direção em seguir um comportamento ético que traduza fielmente o que a organização espera de seus funcionários.

Como ressalta a INTOSAI (2004, p.18), além de manter a integridade e valores éticos, as organizações públicas devem demonstrá-los de forma explícita para o público em geral.

Em relação à competência, o modelo COSO - I enfatiza que a organização deva refletir sobre o conhecimento e as habilidades necessárias para realizar tarefas que definem o trabalho do indivíduo. A forma como essas tarefas são realizadas geralmente é uma decisão de gestão, que deve ser tomada considerando os objetivos da entidade, estratégias, e os planos para a realização dos objetivos. Há que se considerar o *trade-off* entre competência e custo, visando atender ao princípio da economicidade.

A gerência deve especificar os níveis de competência para determinadas funções e traduzir esses níveis em conhecimento e habilidades necessárias. O conhecimento e as habilidades necessárias, por sua vez, dependem da inteligência, treinamento e experiência dos indivíduos. Entre os muitos fatores considerados nos níveis de desenvolvimento de conhecimento e habilidade, estão a natureza e o grau de juízo para ser aplicado a um trabalho específico. (COSO, 1994, p. 26)

Nesse sentido, a INTOSAI (2004, p. 18) exemplifica que o fornecimento de treinamento pode aumentar a conscientização dos funcionários públicos sobre os objetivos de controle interno, e ainda, os ajuda a desenvolver habilidades para lidar com dilemas éticos.

A filosofia de gestão e estilo operacional afetam a forma como a organização é gerida, incluindo os tipos de riscos aceitáveis. O grau de formalidade da empresa e a maneira como os resultados se mostram em relação aos riscos assumidos, influenciam significativamente a visão sobre os controles internos da empresa. Outros elementos da filosofia de gestão e estilo operacional incluem atitudes em relação aos relatórios financeiros, como por exemplo, a seleção da adoção dos princípios contábeis de forma mais ou menos conservadora (COSO, 1994, p.27).

O GAO (2001, p. 13) aponta diversos elementos que visam avaliar a filosofia de gestão e estilo operacional, entre eles: a atitude da organização em relação ao tratamento dos riscos; uso da gestão baseada no desempenho; política de pessoal em relação à rotatividade de pessoal nas principais funções (operações, contabilidade ou de auditoria interna); atenção dispensada na preservação de ativos valiosos e informações sensíveis.

A estrutura organizacional de uma entidade fornece o quadro dentro do qual suas atividades para a consecução de todos os objetivos da entidade são planejadas, executadas, controladas e monitoradas. Aspectos significativos do estabelecimento de uma estrutura organizacional incluem a definição de áreas-chave de autoridade e responsabilidade, e a definição de canais de comunicação adequados. A adequação de estrutura organizacional de uma entidade depende, também, do seu tamanho e da natureza de suas atividades. Uma organização altamente estruturada, incluindo os canais de comunicação formais e responsabilidades, pode ser apropriada para uma grande entidade com inúmeras divisões operacionais. No entanto, em uma entidade de pequeno porte essa estrutura pode impedir o fluxo de informações necessárias. Em resumo, uma entidade desenvolve a estrutura organizacional que se adeque às suas necessidades (COSO, 1994, p.28).

Mais do que uma ferramenta, a delegação de autoridade e competência se mostra como uma necessidade em virtude do crescimento das empresas. Tal instrumento normalmente tem como objeto as atividades operacionais de uma entidade, sendo requisitos essenciais o estabelecimento de relações de subordinação e os protocolos de autorização. Ao atribuir ao pessoal operacional o poder de decisão sobre as atividades no seu respectivo nível, os indivíduos e equipes são encorajados a usar iniciativa na resolução de problemas, bem como os limites de suas autoridades. É de se esperar que o ambiente de controle seja positivamente influenciado, na medida em que os indivíduos reconhecem que eles serão

responsabilizados pelas suas decisões. A questão fundamental sobre a delegação de autoridade e competência reside em delegar somente à medida do necessário para contribuir na consecução dos objetivos da entidade. Tal fato possui como requisito a aceitação de risco, que deve ser baseado em boas práticas para a identificação e minimização dos mesmos. (COSO, 1994, p. 28-29).

As políticas de recursos humanos devem ser difundidas de tal forma que os funcionários tenham ideia dos níveis esperados de comportamento, integridade, ética e competência. As políticas dizem respeito à contratação, orientação, treinamento, avaliação, aconselhamento, promoção, compensação e ações corretivas. Por exemplo, a rotação de pessoal e promoções, quando subsidiadas pelas avaliações de desempenho periódicas, demonstram o compromisso da entidade para o avanço de pessoal qualificado para níveis mais altos de responsabilidade (COSO, 1994, p.29). Sob essa ótica, GAO (2001, p. 18) aponta a necessidade de se alinhar a avaliação do desempenho com os objetivos e metas estabelecidos no planejamento estratégico.

1.4.2 Avaliação de Riscos

Os riscos são situações ou condições que tendem a prejudicar o desempenho das organizações. A forma como as entidades lidam com os riscos aos quais estão expostas deve ser fruto de um processo denominado “avaliação de riscos”.

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.

A definição de objetivos é uma condição necessária para o gerenciamento de riscos, pois não há riscos da não consecução de objetivos, se estes não existem. Dessa forma, a definição de objetivos é uma parte fundamental do processo de gestão. Embora não seja um componente de controle interno, é um pré-requisito facilitador para o controle interno (COSO, 1994, p. 33).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define o risco de negócio como sendo o risco resultante de diversos fatores, como condições, eventos, circunstâncias, ações ou ainda falta de ações significativas, que possam afetar adversamente a capacidade da entidade de alcançar seus objetivos e executar suas estratégias, ou do estabelecimento de objetivos ou estratégias inadequadas (CFC, 2009).

No nível da entidade, os objetivos muitas vezes são representados no planejamento estratégico, evidenciados na missão da entidade e nas declarações de valor. Os objetivos no nível da entidade devem originar objetivos mais específicos, ao nível das atividades. Os objetivos ao nível da entidade e os objetivos ao nível de atividade devem estar correlacionados e integrados (COSO, 1994, p. 33).

GAO (2001, p. 23-24) relata alguns requisitos que devem possuir os objetivos do nível de entidade, entre eles: ser amplamente divulgado para todos os empregados, com a gerência obtendo *feedback*, o que implica na efetividade da comunicação; possuir consistência com a estratégia operacional; ser levado em consideração no plano de avaliação integrada de risco.

Já os objetivos do nível de atividade precisam ser facilmente compreensíveis para as pessoas que tomam as ações para sua realização e, além disso, mensuráveis. São características desejáveis dos objetivos do nível das atividades, segundo o GAO (2001, p.24-25): estar com os objetivos em nível de entidade e com os planos estratégicos; devem ser complementares entre si, e não contraditórios; estabelecidos para todos os processos significativos da organização; incluem critérios de medição; devem ser identificados aqueles que são críticos para o alcance dos objetivos da entidade.

Independentemente da natureza dos objetivos quanto à sua formalidade, o processo de avaliação de riscos da entidade deve considerar a probabilidade de ocorrência de riscos que possam vir a afetar o alcance dos objetivos da entidade, dessa forma, é importante que a identificação de riscos seja a mais ampla possível. Devem ser consideradas as interações relevantes entre a entidade e as partes externas, como por exemplo, fornecedores; investidores; credores; clientes; concorrentes; bem como o público em geral e a mídia (COSO, 1994, p. 40). Além dos fatores retromencionados, INTOSAI (2004, p. 23) destaca a possibilidade da existência do risco de ocorrência de fraudes e corrupção.

Segundo o modelo COSO - I (1994, p. 41), diversas técnicas são utilizadas nos processos de identificação de riscos. Mais importante que a seleção do método propriamente dito pela gerência, é a necessidade de considerar cuidadosamente os fatores que podem contribuir para aumentar ou diminuir o risco. Entre esses fatores, destacam-se: experiências passadas com fracassos na consecução dos objetivos; qualidade de pessoal; mudanças que

afetem a entidade, tais como a competição, regulamentos, pessoal e afins; existência de atividades geograficamente distribuídas, particularmente estrangeiros, atividades; importância e complexidade de uma atividade ao entidade.

Os riscos no nível de atividade, da mesma maneira que os riscos no nível da entidade, também devem ser identificados, principalmente se levarmos em consideração que o êxito na avaliação de risco nível de atividade contribui para manter os níveis aceitáveis no nível da entidade como um todo (COSO, 1994, p. 41).

GAO (2001, p.25-28) elenca alguns questionamentos utilizados para avaliar a identificação de riscos de uma entidade, a saber:

- identificação dos riscos utilizando diversas metodologias, conforme cada caso;
- mecanismos adequados para identificação dos riscos decorrentes de fatores externos e internos;
- avaliação de outros fatores que podem contribuir para a diminuição ou aumento do risco a que a organização está exposta; e
- identificação dos riscos da entidade e em todas as atividades relevantes.

A identificação de riscos não deve ser considerada como um fim em si, e sim apenas uma etapa do processo da avaliação dos fatores que podem vir a prejudicar o alcance dos objetivos. Identificado os riscos da entidade, os mesmos devem ser analisados, de acordo com a metodologia apropriada. Ainda que a dificuldade de se quantificar os riscos possibilite uma grande variedade de abordagens na análise, de uma forma geral, o processo de análise de riscos envolve três etapas, quais sejam: a estimativa da relevância do risco; avaliação da probabilidade de ocorrência; e, uma vez considerado que o risco deve ser gerenciado, a avaliação de quais ações deverão ser adotadas (COSO, 1994, p. 42).

A forma de se administrar os riscos deve ser definida dentro da realidade das variáveis que influenciam a gestão da organização. A decisão de como o risco deve ser gerenciado precisa envolver um julgamento baseado em suposições sobre o risco e uma análise ponderada sobre os custos envolvidos em sua redução. As ações empreendidas para minimizar a relevância ou a probabilidade de ocorrência do risco envolvem uma grande variedade de decisões gerenciais que podem ser adotadas diariamente (COSO, 1994, p. 43).

Outra questão relevante sobre a forma como o risco é tratado é o apetite da entidade pelo risco. Segundo a INTOSAI (2004, p. 25) o apetite pelo risco é a quantidade de risco que a entidade está disposta a correr sem que seja necessária a adoção de nenhuma ação para mitigá-lo. A decisão gerencial para mitigar os riscos deve considerar as hipóteses de

eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento (CFC, 2008, p.4; INTOSAI, 2004, p. 26).

Especificamente na Administração Pública, Seabra (2007, p.42) assevera que o gerenciamento de riscos neste setor “[...] envolve frequentemente a integração e a regulação do gerenciamento de riscos de outras organizações envolvidas no processo”. Dessa forma, é possível que essa necessidade de coordenação tenda a dificultar a execução da avaliação de riscos na esfera pública.

Em função das conjunturas governamentais, econômicas, setoriais, regulamentares e operacionais, o ambiente de risco de qualquer organização está constantemente mudando, e as prioridades de objetivos e a conseqüente valorização dos riscos irá mudar e mudar (COSO, 1994, p. 43-44; INTOSAI, 2004, p. 26).

A fim de fazer frente a essas mudanças, a entidade deve possuir um processo que possibilite a identificação de condições que afetem significativamente sua capacidade de atingir os objetivos. Nesse contexto, o modelo COSO - I (1994, p. 44 - 45) elenca algumas condições em que a gerência deve estar atenta, a saber: mudança no ambiente operacional; pessoal recém-contratado; sistemas de informação novos ou novas versões; rápido crescimento; nova tecnologia; novos produtos e atividades; reestruturação corporativa; e operações no exterior.

As seguintes questões são apontadas por GAO (2001, p. 28-29) visando orientar o processo de análise de riscos de uma entidade:

- A organização empreende uma profunda e completa análise dos possíveis efeitos dos riscos previamente identificados?
- A organização desenvolve uma abordagem para a gestão risco com base no quantidade prudente de risco que pode ser aceita?

Dessa forma, o modelo COSO - I preconiza que o componente avaliação de riscos deva compreender todo um processo, iniciado na definição de objetivos, passando pela identificação dos riscos e culminando na sua análise.

1.4.3 Atividades de Controle

Toda entidade, de uma maneira mais ou menos formal, executa ações que visam eliminar ou mitigar os riscos aos quais está exposta, por meio das chamadas atividades de

controles. O modelo COSO - I (1994, p. 49) define as atividades de controle como políticas e procedimentos implementados com o objetivo de contribuir na realização das diretrizes identificadas pela gerência como necessárias para mitigar os riscos. As atividades de controle podem ser divididas em três categorias, baseadas na natureza dos objetivos da entidade a que se referem: operações, relatórios financeiros ou conformidade.

No âmbito do setor público, GAO (2001, p. 33) afirma que as atividades de controle são essenciais para a gestão adequada dos recursos públicos, contribuindo para a *accountability* e obtenção de resultados satisfatórios dos programas governamentais.

Segundo INTOSAI (2004), para que as atividades de controles sejam efetivas, devem ser:

- Apropriadas - o controle certo, no local certo, e proporcional ao risco envolvido;
- Executadas de acordo com o planejado - (devem ser cumpridas por todos os funcionários envolvidos, independente da presença do pessoal-chave ou do volume de trabalho);
- Economicamente viável - seu custo de implementação não deve ser superior aos benefícios esperados;
- Abrangente, razoáveis e diretamente relacionadas com os objetivos de controle.

Inúmeras são as atividades de controle que uma organização pode adotar. O modelo COSO ilustra algumas categorias, como as revisões gerais, gerenciamento de atividades, processamento da informação, controles físicos, indicadores de desempenho e segregação de funções.

Entre as atividades de controle categorizadas como revisões gerais, incluem-se as ações de gestão tomadas para analisar e acompanhar as comparações entre o desempenho real e os orçamentos, previsões, monitoramento de golpes de marketing, de implementação de novos processos, de desenvolvimento de novos produtos, entre outras inovações. Já as atividades de controle executadas com a finalidade de contribuir que determinada atividade perene da entidade alcance seus objetivos, baseadas em relatórios de desempenho serão classificadas como gerenciamento de atividades (COSO, 1994, p. 50).

As atividades de controle podem ser classificadas de acordo com a natureza do objeto a ser controlado: aquelas executadas para verificar a exatidão, integridade e autorização das informações são classificadas como de processamento da informação. A verificação física efetuada nos equipamentos, estoques, dinheiro, títulos e outros ativos com o objetivo de se

comparas com os valores registrados nos controles são exemplos de atividades de controle físico (COSO, 1994, p. 50).

As análises conjuntas de um agregado de dados diversificados (operacionais ou financeiros) cujo aprofundamento se desdobram em determinação de ações corretivas são exemplos de atividades de controle baseadas em indicadores de desempenho. Já a segregação de funções é um tipo de atividade de controle que visa atribuir funções diferentes para pessoas diferentes a fim de evitar o risco de erros ou ações indesejadas (COSO, 1994, p. 50).

Em virtude da confiança depositada nos sistemas de informação na gestão das organizações, as atividades de controle devem contemplar esses sistemas. No modelo COSO - I (1994), as atividades de controle aplicadas aos sistemas de informação encontram-se agrupadas em duas categorias: a de controles gerais e a de controles de aplicativos. O primeiro grupo se aplica a praticamente todos os sistemas, e contribuem para garantir o funcionamento contínuo e adequado. Já a segunda categoria se refere a controle de aplicativos que incluem as etapas informatizadas dentro do software, bem como procedimentos manuais relacionados para controlar o processamento de diversos tipos de operações. Juntos, esses controles têm por finalidade para assegurar a exatidão, integridade e validade da informação financeira e em outros sistemas.

GAO (2001) aponta alguns pontos que devem ser observados para avaliação da adequabilidade das atividades de controle, divididos em quatro grupos, a saber: aplicação geral, categorias comuns de atividades de controle, controle geral de atividades de controle em ambiente de TI e controle de aplicação de atividades de controle em ambiente de TI. Entre os itens de verificação deste componente de controle interno, descritos na referida publicação, destacam-se:

- políticas apropriadas, procedimentos, técnicas para cada uma das atividades da organização;
- procedimentos de controle identificados como necessários nas atividades que serão aplicadas;
- atividades de controle regularmente avaliadas para garantir que ainda são adequadas e funcionam conforme o planejamento;
- revisões gerais que monitoram as principais realizações, conforme planejado; se os gerentes comparam o desempenho das atividades com as metas;
- emprego de uma variedade de procedimentos de controle adequados ao sistema de informações para garantir a sua precisão e integridade;

- controles físicos para salvaguardar seus ativos vulneráveis;
- monitoramento do desempenho por meio de indicadores;
- responsabilidades divididas e separadas entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de erro ou fraude;
- transações e outros eventos relevantes executados exclusivamente por pessoal autorizado;
- acesso aos recursos e registros controlados;
- avaliação periódica de riscos de seus sistemas de informação;
- previsão de proteção física e lógica contra acesso não autorizado.

Os itens apontados por GAO (2001) representam uma orientação para avaliação do controle interno, estando os mesmos sujeitos à adequabilidade de sua utilização nas organizações.

1.4.4 Informação e Comunicação

O componente denominado informação e comunicação lida com a forma com que as informações relevantes chegam aos seus respectivos destinatários.

As informações referentes às atividades relativas tanto a eventos externos quanto internos, que sejam consideradas como relevantes para a gestão dos negócios, devem ser entregues aos respectivos funcionários/setores destinatários, de forma a subsidiar a tomada de decisão e a realização das atividades de controle (COSO, 1994, p. 59)

Mais especificamente no setor público, conforme destacado pela INTOSAI (2004), um dos objetivos do controle interno é o cumprimento das obrigações de prestação de contas públicas, além da divulgação de relatórios visando ao cumprimento de leis e regulamentos. Para se atingir esses objetivos, são necessários o desenvolvimento e manutenção de sistemas de informações (financeiras e não financeiras) confiáveis, que possibilitem a entrega dessas informações nos relatórios previstos de forma tempestiva. Assim, a INTOSAI (2004, p. 37) conclui que as informações e comunicações relacionadas com o desempenho da organização criará a possibilidade de se avaliar a regularidade, a ética, a economia, a eficiência e a eficácia das operações.

Em um mundo globalizado, onde as informações atravessam enormes distâncias em um curto período de tempo, falhas internas na comunicação de uma organização podem ser consideradas como erros primários. Como destacado por GAO (2001, p. 51) a organização deve certificar-se de que as formas de comunicação são abrangentes e que a gestão de TI assegure uma comunicação útil, confiável e contínua. A gerência deve considerar a adequação dos sistemas de informação e comunicação com as necessidades da organização e como contribuem para a realização dos objetivos do controle interno.

Todas as ações empreendidas por qualquer organização, setor ou até mesmo funcionário são, em algum momento, subsidiadas por algum tipo de informação. Conforme ressaltado pela INTOSAI (2004, p. 37), a informação é necessária em todos os níveis de uma organização para gerir o negócio, no sentido de contribuir na consecução dos objetivos (operações, informação financeira e de conformidade) da organização. Para tanto, as informações são identificadas, coletadas, processadas e transmitida por meio de sistemas de informações (COSO, 1994, p. 59).

O termo “sistema de informações” utilizado pelo COSO - I é empregado de uma maneira ampla, não se restringindo aos inúmeros softwares que apoiam os setores de cada entidade. O sistema de informações como tratado no modelo *COSO - I* pode ser computadorizado, manual ou uma combinação dos dois, e também deve lidar com informações relativas ao ambiente externo, que de alguma forma podem influenciar nas operações da organização.

De acordo com o modelo COSO - I (1994, p. 62) e INTOSAI (2004, p. 37), são qualidades necessárias da informação:

- Conteúdo apropriado (a informação é necessária);
- Tempestiva (disponível quando requerido);
- Atual (é a última disponível);
- Acurada (os dados estão corretos);
- Acessível (pode ser obtida facilmente pelas partes interessadas).

A importância da comunicação interna reside na necessidade de que todos os funcionários tenham o pleno conhecimento das atividades que executarão, bem como de suas finalidades, o relacionamento com outras atividades, e demais aspectos inerentes envolvidos. Por exemplo, em caso de ocorrência de imprevistos, a finalidade dos controles não deve se resumir em detectar as consequências. Deve-se também apurar as causas, a fim de evitar futuras ocorrências; todavia, para que isso ocorra, faz-se necessário que as pessoas sejam

adequadamente comunicadas sobre suas tarefas e suas finalidades. Outra forma de comunicação que deve ocorrer dentro de uma organização é sobre os comportamentos adequados, aceitáveis e indesejáveis que todos os funcionários devem conhecer. Tal comunicação inibe a ocorrência de comportamentos inadequados, e em caso de ocorrência, facilita a responsabilização do infrator (COSO, 1994, p. 63-64; INTOSAI, 2004, p. 37).

Segundo o modelo COSO - I (1994, p. 65), canais abertos de comunicações com as partes externas (clientes e fornecedores, por exemplo), podem contribuir sobremaneira no design ou qualidade dos produtos ou serviços, permitindo que uma empresa conheça melhor as preferências dos clientes. Além disso, muitas vezes as comunicações externas fornecem informações importantes sobre o funcionamento do sistema de controle interno.

GAO (2001, p. 51) elenca alguns pontos que devem ser observados para uma coleta apropriada das informações e o estabelecimento e manutenção de boas comunicações, a saber:

- informações obtidas de fontes internas e externas, e fornecidas à administração como uma parte de um relatório sobre o desempenho operacional em relação aos objetivos estabelecidos;
- informação pertinente identificada, coletada e distribuída para as pessoas certas, na forma correta e no momento adequado para permiti-las realizar suas atribuições de forma eficiente e eficaz;
- comunicações internas realizadas de maneira eficaz;
- comunicações externas ocorrendo de maneira eficaz com os grupos que influenciam ou são influenciados pelos programas, projetos, operações e outras atividades relevantes da organização;
- utilização de várias formas e meios de comunicação com os empregados e outros; e
- gerenciamento, desenvolvimento e revisão de seus sistemas de informação em um esforço contínuo de melhoria.

De uma maneira geral, o componente “Informação e Comunicação” procura enfatizar o fluxo de informações para os seus respectivos destinatários, de forma a agregar valor ao controle interno.

1.4.5 Monitoramento

O componente “monitoramento” se propõe a verificar como a organização se certifica sobre a efetividade de seu controle interno. Oliveira e Linhares (2006, p. 11) definem o monitoramento como “a avaliação e apreciação dos controles internos ao longo do tempo, sendo o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não”.

O monitoramento pode ser realizado de duas maneiras: por meio das atividades contínuas ou em avaliações específicas. Normalmente, os sistemas de controle interno estão estruturados para monitorar em uma base contínua, sendo que quanto maior a eficácia do monitoramento contínuo, menor será a necessidade de avaliações específicas. A frequência das avaliações especiais necessárias para se garantir uma razoável eficácia do sistema de controle interno dependerá basicamente do julgamento da gerência, que deverá levar em consideração o seguinte: a natureza e o grau de mudanças que ocorrem e seus riscos associados, a competência e a experiência do pessoal de execução dos controles, bem como os resultados do monitoramento contínuo. Geralmente, uma combinação do monitoramento contínuo e avaliações especiais irá garantir que o sistema de controle interno mantém a sua eficácia ao longo do tempo (COSO, 1994, p. 69).

Várias são as atividades que servem para monitorar a eficácia do controle interno no curso normal das operações (COSO, 1994, p. 70). Explorando o assunto, Rezaee (1995, p.7) argumenta que essas atividades devem envolver os diversos componentes do sistema de controle interno por meio de um adequado treinamento e avaliação de pessoal, supervisão contínua, e implementação das recomendações fornecidas pelos auditores.

Ainda que os procedimentos de monitoramento contínuo geralmente forneçam um *feedback* importante sobre a eficácia de outros componentes de controle, pode ser útil ter esporadicamente uma nova visão focada em determinados pontos, concentrando-se diretamente sobre a eficácia do sistema. Isso também oferece uma oportunidade para se avaliar a eficácia dos procedimentos do monitoramento contínuo (COSO, 1994, p. 71).

GAO (2001, p. 59-66) discute algumas questões acerca da avaliação do monitoramento, entre elas:

- O sistema de monitoramento contínuo motiva avaliações especiais, onde os problemas são identificados?
- No processo de realização de suas atividades regulares, o pessoal da organização obtém informações se o controle interno está funcionando corretamente?

- As comunicações externas corroboram os dados gerados internamente ou indicam oportunidades de melhorias no controle interno?
- A estrutura organizacional auxilia na supervisão das funções de controle interno?
- Os dados gravados pelos sistemas de informação e financeiros são periodicamente comparados com os ativos físicos e as discrepâncias porventura encontradas são examinadas?
- Reuniões com os funcionários são utilizadas para fornecer subsídios e comentários sobre se a eficácia do controle interno?
- O escopo e a frequência das avaliações especiais de controle interno são adequados para a organização?
- As deficiências encontradas nas avaliações especiais são prontamente solucionadas?
- A organização possui um mecanismo para garantir a pronta resolução dos resultados de auditorias e outras revisões?
- A organização possui um acompanhamento adequado das ações no que diz respeito às conclusões e recomendações das auditorias e outras revisões?

Da mesma forma que o monitoramento contínuo avalia a efetividade do controle interno, as avaliações especiais devem examinar, além de determinadas situações específicas, o monitoramento contínuo, de forma a contribuir para a eficácia do controle interno como um todo.

1.5 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 Federal 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 *check list*. 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.

2 METODOLOGIA

Esta seção destina-se a evidenciar a classificação da pesquisa e os procedimentos de coleta e análise dos dados executados para se alcançar os objetivos do estudo.

2.1 Classificação da pesquisa

Para possibilitar a resposta à questão de pesquisa, será conduzido um estudo de caso único. Segundo Yin (2010), o estudo de caso é uma investigação empírica que busca investigar um fenômeno contemporâneo em profundidade e dentro de seu contexto da vida real, principalmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes. Assim, define-se como caso para esta pesquisa o Processo de Pagamento de Pessoal (PPP) do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM). O fenômeno estudado será o sistema de controle interno adotado no PPP do SIPM, enquanto o contexto pode ser considerado como o controle interno adotado em órgãos públicos, além da legislação e normas que devem ser observadas pelo SIPM.

A justificativa da presente pesquisa para a utilização de um estudo de caso único é o seu enquadramento como caso revelador, que, segundo Yin (2010), é apropriado quando o investigador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno normalmente inacessível à investigação social. Devido às peculiaridades militares, a observação do controle interno do PPP do SIPM seria normalmente inacessível à investigação externa da ciência social.

Segundo Creswell (2010), são características das pesquisas qualitativas:

- a) os dados são coletados diretamente no campo e no local (ambiente natural) em que os participantes vivenciam a questão;
- b) utilizam-se de múltiplas formas de dados, tais como entrevistas, observações e documentos;
- c) o pesquisador focaliza a aprendizagem do significado que os participantes dão à questão, ao invés do significado adquirido até então pelos próprios pesquisadores e daqueles encontrados na literatura; e
- d) trata-se de uma forma de investigação interpretativa, na qual os pesquisadores interpretam aquilo que observam.

As entrevistas, buscas e análises de documentação, e as observações realizadas nessa pesquisa ocorreram diretamente no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha, com o intuito de interpretar o *modus faciendi* e a percepção dos militares e servidores civis lotados na Unidade sobre o sistema de controle interno daquela Organização Militar. Sob essa ótica, esse estudo é classificado como qualitativo.

2.2 Coleta e análise de dados

Como salienta Gil (2010), nos estudos de casos a análise e interpretação de dados ocorrem simultaneamente com sua coleta. Por essa razão, esta subseção descreverá como ocorreram esses dois processos neste estudo.

Yin (2010) elenca duas características próprias do estudo de caso: a observação direta dos eventos que estão sendo estudados e as entrevistas com as pessoas envolvidas nesses eventos. Como consequência, uma vantagem da realização desse método seria a possibilidade de lidar com uma ampla variedade de evidências - documentos, artefatos, relatos de pessoas envolvidas nos eventos e observações.

Sob esse enfoque, foi realizada coleta de dados de diversas fontes, a fim de fornecer evidências suficientes que possibilitassem a resposta à questão de pesquisa do presente estudo, conforme se segue:

- a) Documentação - diversos documentos internos do SIPM, tais como o Regimento Interno, Regulamento Interno, Planejamento Estratégico, Portarias e Ordens Internas, estas em um total de 32.
- b) Registros em arquivos - Comunicações entre elementos organizacionais, e inúmeros documentos que compõem os processos mensais de comprovação de pagamento, confecção de ordens de serviço e concessão de direitos.
- c) Legislação e Normas - foram pesquisados dispositivos que tratam da organização de controle interno na Administração Pública contidos na Constituição Federal e demais instrumentos legais, bem como instrumentos de caráter normativo, tanto no âmbito Serviço Público Federal, como no âmbito da Marinha do Brasil.
- d) Entrevistas - foram realizadas entrevistas guiadas com oito Encarregados de Divisões pertencentes aos Departamentos de Acerto de Contas (SIPM-10), Pagamento (SIPM-

20), Controle (SIPM-30) e Departamento de Proventos e Pensões (SIPM-80), além de um Oficial do Departamento de Informática (SIPM-40), totalizando 9 entrevistados.

- e) Questionário - foi aplicado um questionário para os militares e servidores civis dos Departamentos de Acerto de Contas (SIPM-10), Pagamento (SIPM-20), Controle (SIPM-30) e Departamento de Proventos e Pensões (SIPM-80). O questionário aplicado contém duas perguntas relativas à qualificação do respondente, duas referentes aos cinco componentes do COSO, e 19 perguntas fechadas em uma escala de Likert de 5 pontos. O objetivo foi obter a percepção dos agentes situados no nível operacional sobre o controle interno executado no processo de pagamento de pessoal do SIPM.

Como salienta Yin (2010), a proposição ajuda a focar a atenção em determinados dados e a ignorar outros, bem como auxilia na organização de todo o estudo de caso e a definir proposições alternativas a serem examinadas. Nesse sentido, foram formuladas as seguintes proposições, para explicar/classificar as diferenças entre o modelo e a realidade:

- P1 - O afastamento entre o controle interno adotado no PPP do SIPM e o *modelo COSO - I* e literatura correlata é motivado por fatores externos à organização.
- P2 - O afastamento entre o controle interno adotado no PPP do SIPM e o *modelo COSO - I* e literatura correlata ocorre em virtude do modelo de gestão interna, podendo ser convertido em aproximação por meio de medidas adotadas no âmbito do próprio SIPM.

A fim de obter credibilidade para a resposta da questão da pesquisa, com o foco nas proposições acima, foram executados/observados os seguintes procedimentos descritos por Gil (2010): verificação da representatividade dos participantes; verificação da qualidade dos dados; controle dos efeitos do pesquisador, triangulação dos dados e obtenção do feedback dos participantes.

A fim de obter a representatividade dos participantes, procurou-se coletar informações dos militares e servidores civis dos Departamentos de Acerto de Contas (SIPM-10), Pagamento (SIPM-20), Controle (SIPM-30) e Departamento de Proventos e Pensões (SIPM-80). A escolha desses departamentos se deve ao fato que suas atividades-fim estão diretamente voltadas para o processo de pagamento. Foram entrevistados 8 encarregados de Divisões dos quatro Departamentos acima citados, além de um encarregado de Divisão do Departamento de Informática, totalizando 9 entrevistados. Em relação ao questionário, foram coletadas informações de 148 agentes, de um total de 189 existentes, representando cerca de 78% do efetivo desses departamentos.

A qualidade dos dados está relacionada com os informantes selecionados e as circunstâncias em que foram obtidas. No que diz respeito aos informantes selecionados para as entrevistas, foi observado que os encarregados de Divisão possuem um trânsito do topo à base da cadeia hierárquica da organização, devendo estar aptos a prestarem qualquer informação aos seus superiores (o que ocorre frequentemente), bem como a orientarem e solicitarem *feedback* de seus subordinados (o que ocorre constantemente). Essa amplitude de relacionamentos somados com a proximidade do nível operacional motivou a escolha desses agentes (Encarregados de Divisão) para responderem as entrevistas. Já em relação às circunstâncias em que os dados foram obtidos, buscou-se evitar qualquer desconforto para os participantes: todos estavam previamente autorizados pela direção a participarem da pesquisa, foi oferecido o anonimato tanto para os entrevistados quanto para aos respondentes do questionário. Os participantes foram voluntários (apesar de tal fato ser comum na pesquisa social, faz-se necessário ressaltá-lo por se tratar de um ambiente militar).

Em relação ao efeito do pesquisador, Gil (2010) assevera que por ser uma pessoa estranha ao grupo, o pesquisador pode levar os participantes a encarar sua presença com desconfiança, fazendo-os se comportar de maneira diversa da usual e a fornecer informações que não correspondam às suas próprias opiniões. Pelo fato deste pesquisador ser militar e já ter sido lotado no Departamento de Pagamento do SIPM, no período de 2009 a 2011 e, com isso, já ser conhecido por boa parte dos participantes, é de se esperar que eles se portem de maneira relativamente mais natural do que a prevista na literatura. Em fase anterior à coleta de dados dos participantes (entrevistas e questionários), foi realizada uma sucinta explanação em cada um dos quatro departamentos sobre o objetivo da pesquisa, de forma a mitigar qualquer percepção que fosse desfavorável ao estudo.

Ainda sobre o efeito do pesquisador, Creswell (2010) afirma que o viés do pesquisador pode afetar sua interpretação dos resultados. A condição do pesquisador de ex-membro do grupo, como citado anteriormente, influenciou na escolha do caso, na concepção inicial do protocolo do estudo de caso, e principalmente na formulação das proposições que orientaram a resposta da questão da pesquisa, pois o conhecimento prévio sobre o controle interno da unidade de análise estudada sugere a existência de afastamentos entre o controle interno observado e o modelo disseminado pelo COSO. Entretanto, buscou-se analisar, entre as diferenças encontradas, aquelas práticas que poderiam ser implementadas diretamente na unidade de análise, bem como aquelas que possuem algum tipo de restrição para seu emprego.

Como assevera Yin (2010), um ponto forte da coleta de dados do estudo de caso é a oportunidade de se utilizar diferentes fontes de evidência. Sob essa ótica, o presente estudo se

fez valer de dados obtidos de variadas formas: obtidos por meio de consulta à documentação, arquivos, legislação e normas, realização de entrevistas, questionários e observação direta. Os dados, quando referentes a um único fato, foram confrontados de forma a se verificar a possibilidade de obter uma única conclusão, processo conhecido como triangulação dos dados.

A evidenciação do controle interno adotado no PPP do SIPM, bem como a identificação das proximidades e afastamentos com o modelo acima proposto, foram obtidos por meio da triangulação dos dados coletados: respostas aos questionários, entrevistas, observação de documentos normativos internos e de arquivo.

Após a fase de coleta de dados, foram apresentadas a alguns participantes as primeiras observações sobre o resultado da coleta de campo, visando à obtenção do *feedback* dos mesmos. Nessa ocasião, foram averiguados pontos não observados pelo pesquisador, indicação de novos dados a serem coletados e documentação que corroborassem ou contrariassem as evidências encontradas até então.

2.3 Modelo de Avaliação do Controle Interno

A avaliação do controle interno nesta pesquisa foi realizada sob a ótica de um modelo voltado especificamente para o processo de pagamento de pessoal do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha. A criação desta ferramenta 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 aos encarregados de divisão dos 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 existência de documento que divulga, 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 à 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: O autor, 2012

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 se 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: O autor, 2012

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: O autor, 2012

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 comunicações	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: O autor, 2012

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 <i>Feedback</i>	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 escritórios, o atendimento às recomendações das avaliações especiais.

Quadro 5: Variáveis do modelo de avaliação do componente “Monitoramento”

Fonte: O autor, 2012

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 1 e 2 apresentam as formas de obtenção dos níveis de harmonização de cada componente e do controle interno, respectivamente.

$$Hcomp\ i = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de variáveis do componente avaliadas como proximidade}}{\text{n}^{\circ} \text{ total de variáveis do componente}} \times 100 \quad (1)$$

$$Hci = \frac{\sum_{i=1}^5 (Hcomp_i)}{5} \quad (2)$$

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.

3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E ANÁLISE

Esta seção evidencia os resultados encontrados nesta pesquisa, bem como sua análise. Na primeira subseção é apresentada a organização estudada, o SIPM, a fim de contextualizar o leitor sobre a organização objeto do presente estudo. Na subseção seguinte são apontados os resultados da avaliação do controle interno no processo de pagamento de pessoal da entidade. Por fim, a terceira subseção expõe as observações gerais da avaliação do controle interno.

3.1 Perfil do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM)

A organização utilizada como unidade de análise no presente estudo de caso é o Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM), uma Organização Militar (OM) criada em 1996, sucedendo por transformação à Pagadoria de Inativos e Pensionistas da Marinha (PIPM), esta criada em 1960. A missão do SIPM, conforme definido em seu Regulamento Interno, é realizar a concessão de direitos, acerto de contas, execução de pagamento, prestar atendimento ao público alvo e efetuar o recadastramento anual, a fim de contribuir para a Administração de Pessoal da Marinha do Brasil, especificamente de inativos, pensionistas, ex-combatentes e anistiados políticos.

O SIPM é subordinado à Diretoria de Pessoal Militar da Marinha (DPMM), que por sua vez é subordinada à Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha (DGPM) - Órgão de Direção Setorial (ODS) responsável pela Administração do Pessoal no âmbito do Comando da Marinha.

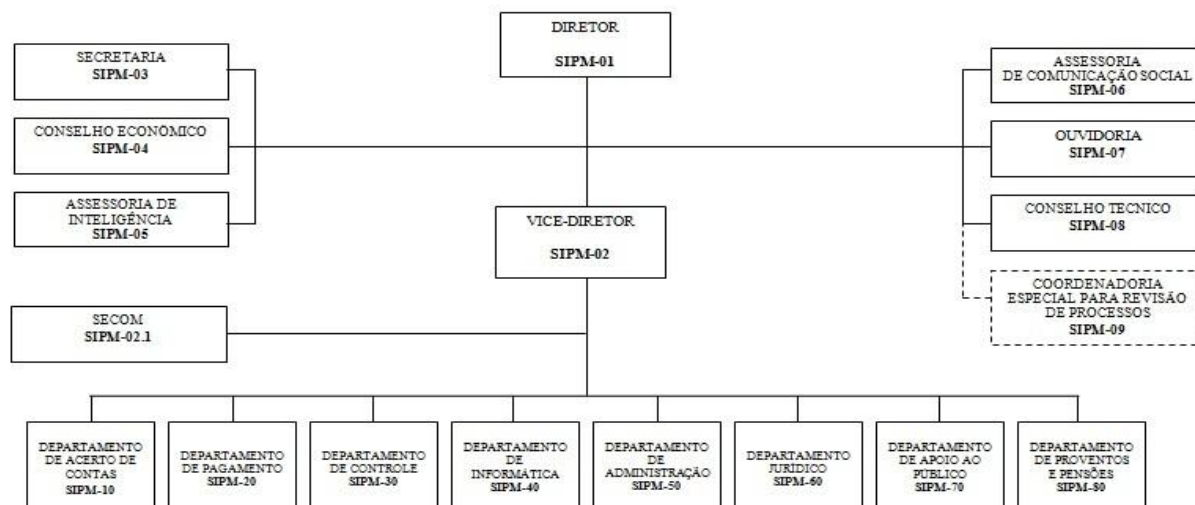


Figura 1 - Organograma do SIPM
Fonte: Regimento Interno do SIPM

O SIPM tem como titular um Diretor, auxiliado por um Vice-Diretor, e possui em sua estrutura oito departamentos e seis elementos organizacionais de assessoria, conforme detalhado na Figura 1. Entre suas principais tarefas, destacam-se as seguintes:

- apostilar os Títulos Declaratórios de Proventos na Inatividade (TDPI), apostilar as Portarias de militares inativos e de anistiados políticos e seus dependentes; confeccionar Portarias de Reforma de militares inativos e certificar os Termos de Adesão de anistiados políticos ou de seus dependentes;
- conceder pensão militar, pensão especial de ex-combatente e reparação econômica aos anistiados políticos, bem como apostilar os respectivos Títulos;
- analisar e elaborar os cálculos de alterações e acerto de contas inerentes a parcelas de pagamento do seu público alvo (inativos militares e civis, anistiados políticos, ex-combatentes, e seus pensionistas);
- processar as implantações, alterações e retiradas das parcelas de remuneração do seu público alvo;
- controlar e confeccionar os documentos referentes à comprovação de pagamento;
- gerenciar a atividade de cadastramento dos beneficiários, tendo por finalidade precípua a verificação da prova de vida como requisito para recebimento do pagamento.

No que diz respeito a recursos humanos, o SIPM possui uma lotação de 499 servidores, sendo 48 Oficiais, 412 Praças e 39 Servidores Civis. Entre os diversos sistemas corporativos utilizados, destacam-se os que são empregados na atividade-fim: o Sistema de Inativos e Pensionistas (SIPEM), o Sistema de Pagamento da MB (SISPAG) e o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE).

O SIPEM é uma sistema corporativo desenvolvido pelo próprio SIPM, que visa controlar os dados do pessoal que possui vínculo com a Marinha sob responsabilidade da organização em lide. Além dos dados cadastrais, o sistema controla o trâmite dos requerimentos dos beneficiários, os documentos de concessão de direitos e apostilamentos, os documentos de acerto de contas, além de gerar os arquivos referentes às alterações de pagamento que serão encaminhadas para o órgão pagador, via SISPAG.

Todas as inclusões, alterações e retiradas de dados de pagamento (e alguns dados cadastrais) de militares da Marinha são geradas e encaminhadas para a Pagadoria de Pessoal da Marinha² (PAPEM) via SISPAG. O Sistema de Pagamento da MB (SISPAG) é empregado em todas as organizações da Marinha exclusivamente para o pagamento de pessoal militar. São exemplos de documentos gerados pelo SISPAG: ficha financeira, bilhete de pagamento e diversos relatórios para prestação de contas (relatório de diferenças pagas, relatório de pagamentos depositados, relatórios de bloqueio de pagamento, relatório de servidores em acerto de contas).

O Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE) é um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos. Na Marinha, esse sistema é utilizado apenas no gerenciamento da folha de servidores civis e seus pensionistas.

Conforme os registros do departamento de pagamento da SIPM, atinentes ao mês de abril/2012, existem 118.930 beneficiários que possuem seus rendimentos gerenciados pela organização, conforme detalhado no Quadro 6.

	Beneficiários	Valor
Inativos (militares)	42.386	R\$ 279.402.647,05
Inativos (civis)	8.096	R\$ 26.233.263,74
Pensionistas (militares)	57.223	R\$ 225.702.940,32
Pensionistas (civis)	11.225	R\$ 25.353.552,64
TOTAL	118.930	R\$ 556.692.403,75

Quadro 6 - Folha de pagamento de pensionistas e inativos da Marinha abril/2012

Fonte: adaptado do Relatório de Pagamentos Depositados mês abril/2012- OC 930 (SISPAG) e Relatório de Pagamentos mês abril/2012 - UPAG 0296 (SIAPE).

² Organização da Marinha que tem a função de Órgão Pagador e responsável pela manutenção do SISPAG.

Como pode ser observado no Quadro 6, o valor da folha de pagamento no mês de abril de 2012 de inativos e militares da Marinha é de R\$ 556.692.403,75. Os valores dos vencimentos de inativos e pensionistas de militares para o referido mês somam a quantia de R\$ 505.105.587,37, processado pelo SISPAG. Da mesma forma, calcula-se o valor dos inativos e pensionistas civis em R\$ 51.586.816,38, processado pelo SIAPE. Os valores mencionados. Os valores mencionados dão a importância do sistema de controles internos no órgão da presente pesquisa.

3.2 - Avaliação do Controle Interno no Processo de Pagamento de Pessoal no SIPM

Nesta subseção, são detalhadas as informações obtidas na pesquisa por meio de aplicação de questionários, entrevistas, consultas documentais e de arquivo, agregadas em 52 variáveis, que compõem o modelo proposto para avaliação do controle interno do processo de pagamento de pessoal (PPP) do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM).

3.2.1 - Ambiente de Controle

o componente ambiente de controle envolve elementos como integridade e valores éticos, comprometimento com a competência, filosofia da gerência e estilo operacional, delegação de autoridade e competência, política de recursos humanos e estrutura organizacional. No modelo de avaliação proposto esses elementos foram divididos em 13 variáveis, como se segue.

3.2.1.1 - Padrões éticos

O que se espera avaliar neste item é o conhecimento dos membros da organização sobre os valores da organização. O planejamento estratégico da organização em estudo elenca os valores que “[...] formam a base ética e moral que orientam o comportamento e a atuação,

peçoal e profissional, dos militares e servidores civis do SIPM”, quais sejam: justiça, equilíbrio, disciplina, hierarquia, atitude proativa e efetividade. Para cada um, o referido documento esclarece, de forma resumida, os correspondentes comportamentos esperados.

O resultado do questionário evidencia que a maioria dos respondentes (89%) concorda com a afirmação de que conhecem os valores da entidade. Todos os entrevistados apontaram que os valores éticos são do conhecimento e são compartilhados pelos militares e servidores civis do SIPM, destacando principalmente os quesitos hierarquia e disciplina. Em face das constatações acima, entende-se que a variável “conhecimento dos padrões éticos” possa ser considerada uma proximidade com o referencial do modelo COSO - I.

3.2.1.2 - Medidas disciplinares

De acordo com o modelo COSO - I e literatura correlata, as violações dos padrões éticos ou a adoção de comportamentos inadequados devem ensejar a adoção de medidas disciplinares cabíveis.

Dentre as atribuições do Diretor do SIPM previstas no regimento interno, encontra-se a de receber em audiência, julgar e impor, quando for o caso, pena disciplinar aos militares e servidores civis. Já na Ordem Interna 31-05, é prevista que no caso de constatação de irregularidades processuais que sugiram a existência de intenção dolosa, a Divisão de Controle Interno deverá notificar imediatamente o Diretor, a fim de que sejam desencadeadas providências de instauração do competente Inquérito Policial Militar.

O resultado do questionário aponta que 97% dos respondentes entendem que a adoção de comportamentos inadequados sujeita o autor às medidas disciplinares cabíveis. Todos os entrevistados afirmam que a adoção de comportamentos inadequados enseja a adoção do correspondente processo administrativo, quer seja por meio de audiência com o Diretor, quando se tratar de falta meramente administrativa, quer seja pela abertura de inquérito, quando se vislumbrar ocorrência de ato ilícito. Tal constatação se alinha com a ideia de Hansen e Buckhoff (2000) sobre a eficácia de um sistema de controle interno.

Como demonstrado acima, é possível concluir que a variável “aplicação de sanções disciplinares” seja considerada como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.1.3 - Habilidades para o exercício de função

Espera-se avaliar neste item se a organização procura assegurar que os funcionários selecionados para várias posições possuam os conhecimentos e habilidades necessárias, conforme preconizado pelo modelo COSO-I.

A tabela mestra³ do SIPM define, para cada função, o posto/graduação e a especialidade do militar requerido (no caso dos servidores civis, são definidos o cargo e a especialidade). É possível observar em alguns casos, a previsão de militares com especialidades aparentemente incompatíveis com a função a desempenhar, como por exemplo, a previsão de Praças das especialidades de “Motores”, “Armamento” e “Manobras e Reparos⁴” desempenhando funções em algumas seções da Divisão de Pagamentos de Pensionistas Militares. Tais ocorrências podem ser explicadas pelo fato de que a organização não possui autonomia na confecção de sua tabela mestra. Apesar de a organização subsidiar suas necessidades de pessoal aos órgãos que possuem competência para aprovação de suas lotações, as mesmas são autorizadas conforme as disponibilidades da Marinha. Foge do escopo do presente estudo a identificação das causas da aparente incompatibilidade qualitativa de pessoal, devido aos inúmeros fatores que influenciam a determinação de necessidades de pessoal de uma instituição que desempenha uma ampla gama de atividades.

A despeito da aparente incompatibilidade relatada, 87,5% dos entrevistados afirmam que o pessoal subordinado possui um rendimento satisfatório no desempenho de suas funções. Todos os entrevistados afirmam que por ocasião do ingresso de um militar no seu respectivo setor são realizadas algumas verificações nos assentamentos dos mesmos, a fim de aloca-los da melhor maneira possível. Cabe ressaltar, que a organização não possui gerência do pessoal que ingressa na entidade, tendo em vista que as designações de militares dentro da Marinha ocorrem em função das determinações da Diretoria de Pessoal da Marinha ou do Comando de Pessoal do Corpo de Fuzileiros Navais (no caso específico dos Fuzileiros Navais), que procuram prover as necessidades de pessoal das organizações militares de acordo com suas tabelas mestras. Não é comum a movimentação de servidores civis, sendo as mesmas determinadas pela Diretoria de Pessoal Civil da Marinha. O SIPM somente possui gerência sobre a designação de pessoal internamente.

³ Documento que representa a determinação de necessidades quantitativas e qualitativas de pessoal militar e civil de uma Organização Militar da Marinha (BRASIL, 2010).

⁴ Especialidade voltada primordialmente para a manobra de embarcações e de manuseio de pesos em espaços restritos.

O resultado do questionário corrobora as impressões dos entrevistados: 91% dos respondentes consideram que possuem as técnicas e habilidades necessárias para o desempenho de suas funções. Apesar da aparente incompatibilidade de habilidades requeridas expressas na tabela mestra, diante das averiguações realizadas, percebe-se um esforço da organização em alocar os servidores de acordo com suas capacidades, sendo o resultado, do ponto de vista dos respondentes, satisfatório. Dessa forma considera-se a variável “habilidades para o exercício de função” uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.1.4 - Política de treinamento

A ordem interna 50-21A define o programa de treinamento, estabelecendo normas para a organização, padronização de procedimentos e coordenação das ações do pessoal envolvido no planejamento, execução e controle do treinamento do pessoal. A referida norma prevê a realização de cursos expeditos em organizações da Marinha e fora desta, bem como a realização de treinamento dentro de cada departamento.

Os cursos realizados fora da organização são voltados tanto para assuntos relacionados para a atividade-fim da entidade, quanto para assuntos voltados para as atividades-meio, como por exemplo, segurança orgânica e combate a incêndio. Já os treinamentos realizados a cargo de cada departamento, se destinam às atividades-fim dos mesmos.

Os entrevistados afirmam que existe uma política de treinamento estabelecida, tanto pela Seção de Adestramento, quanto internamente pelo próprio departamento. Metade dos entrevistados ressalta, entretanto, que nem todos os cursos realizados fora da organização que são solicitados são efetivamente realizados, em virtude de falta de recursos financeiros ou vagas alocadas ao SIPM, no caso dos cursos realizados no âmbito da Marinha.

A maioria dos respondentes (93%) concorda que existe uma política de treinamento estabelecida e que a mesma é cumprida. É possível concluir, com base nas evidências acima, que a variável “política de treinamento” possa ser considerada como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.1.5 - Atitude perante o risco

O objetivo deste tópico é observar se a direção adota uma atitude apropriada em relação ao risco, ao somente dar prosseguimento a novas operações após adequada análise de risco.

Nenhum entrevistado demonstrou conhecer qual a atitude da organização perante o risco. 75% dos mesmos indicaram que o planejamento estratégico trata da análise de riscos. Todavia, o planejamento estratégico, no que diz respeito ao risco, se limita a elencar 12 ameaças relativas ao ambiente externo e sete pontos fracos observados no seu ambiente interno.

Diante da ausência de evidências que demonstrem o perfil da organização perante o risco, esta variável pode ser considerada como um afastamento do modelo COSO.

3.2.1.6 - Rotação de pessoal

O modelo COSO - I assevera que a rotação de pessoal em funções críticas não deve ser considerada excessiva, sugerindo que essa rotatividade possa gerar um problema no controle interno de uma entidade.

Sobre a rotatividade de pessoal na organização estudada, o planejamento estratégico elenca como ponto fraco a perda de conhecimento e pessoal em decorrência de desligamentos, para atendimento às exigências da carreira; transferência para a reserva remunerada de militares e da aposentadoria civil.

Cerca de 54% dos respondentes do questionário julgaram excessivas a rotação de pessoal em funções críticas. Já em relação aos entrevistados, apenas 37,5% consideram que a rotação não chega a prejudicar o andamento do serviço. O restante considera que a rotatividade é alta, da seguinte forma: 25% consideraram que a rotação de pessoal é excessiva em relação aos Oficiais. 25% avaliam que a rotatividade é alta no que diz respeito às Praças. 12,5% julgam que a rotatividade, tanto de Praças quanto de Oficiais, é elevada.

Considerando a identificação do ponto fraco no planejamento estratégico e a percepção dos participantes, a rotação de pessoal em funções críticas no SIPM pode ser considerada excessiva, o que tornaria essa variável um afastamento em relação ao modelo

COSO - I. Importante ressaltar, que, como previsto no planejamento estratégico, essa característica independe única e exclusivamente da organização, principalmente no que diz respeito aos desligamentos para atender as exigências da carreira dos militares.

3.2.1.7 - Interação com as Organizações Militares de Apoio e Contato (OMAC)

Segundo o modelo COSO - I, as interações entre a gerência sênior e a gerência operacional devem ser frequentes, principalmente se operando em localizações geograficamente dispersas. No modelo de avaliação do presente estudo, procurou-se verificar se as interações entre o SIPM e as OMAC, organizações que possuem um setor específico para efetuar o atendimento, cadastramento e o pagamento de algumas parcelas específicas de inativos e pensionistas da Marinha ao longo do território nacional.

A maioria dos entrevistados (75%) consideram as interações frequentes. As comunicações, segundo os entrevistados, podem ocorrer de maneira mais informal, inclusive por telefonemas e correio eletrônico, ou quando ocorrer necessidade de envio de documentos corriqueiros, podendo ser utilizados documentos padronizados como as papeletas de contato, sem a necessidade de ofícios. Foi verificada, também, a existência das chamadas visitas técnicas (VISITEC), em que os servidores do SIPM se dirigem às OMAC para realização palestras sobre assuntos relativos à concessão de direitos, atendimento, acerto de contas e pagamentos.

A intensificação das visitas técnicas consta em uma iniciativa estratégica descrita no planejamento estratégico, o que denota a importância desse expediente na condução das interações entre o SIPM e as OMAC.

A maioria dos respondentes dos questionários (63%) julgam que as interações com as OMAC são satisfatórias. Diante das constatações acima, é possível afirmar que a variável “interação com as OMAC” corresponda a uma aproximação com o modelo COSO - I.

3.2.1.8 - Definição da delegação de autoridade e competência

A autoridade e competência delegada, de acordo com o preconizado com o modelo COSO, devem estar de acordo claramente definidas, de modo que os funcionários envolvidos não tenham dúvidas quanto às suas atribuições e aos limites de suas responsabilidades.

A Portaria nº 146/2012 do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM) define claramente as competências que o Diretor da unidade delega aos seus subordinados. Especifica com clareza as atribuições delegadas ao Vice-Diretor, ao Ouvidor, a cada Chefe de Departamento, individualmente, bem como aos Encarregados de Divisão, além do Supervisor de Serviço.

Todos os entrevistados julgaram que são claras as definições de responsabilidades descritas na referida Portaria. Em face das evidências encontradas, pode-se considerar a variável “definição da delegação de autoridade e competência” uma proximidade com modelo COSO - I.

3.2.1.9 - Adequabilidade de supervisão

Segundo o GAO (2001), os funcionários devem ser providos de uma supervisão adequada, no que diz respeito ao recebimento de orientação, revisão e treinamento, visando a garantir um fluxo de trabalho satisfatório, reduzir erros e desencorajar eventuais ilícitos.

O resultado do questionário mostra que 91% dos respondentes consideram que recebem orientação adequada do seu supervisor.

Já em relação aos entrevistados, a situação se mostra ligeiramente diferente. Os entrevistados de três dos quatro departamentos pesquisados afirmam que os militares que exercem a função de Supervisor de Seção acumulam as funções de executor, sendo designados como Supervisores porque são os mais antigos da respectiva Seção. Tal situação invariavelmente prejudica o trabalho de supervisão, principalmente no que diz respeito à revisão e treinamento.

Diante das constatações, pode-se dizer que a variável “adequabilidade de supervisão” representa um afastamento com o modelo COSO - I.

3.2.1.10 - Adequabilidade da estrutura organizacional

O modelo COSO - I preconiza que a estrutura organizacional deve ser apropriada ao tamanho e à natureza das atividades desempenhadas , proporcionando o fluxo de informações necessário para a gerência.

Conforme descrito no subitem 3.1, o SIPM possui seis elementos organizacionais de assessoria e oito departamentos e 24 divisões distribuídas entre estes. A entidade conta com um efetivo de aproximadamente 500 pessoas, entre militares e servidores civis e opera com 3 sistemas corporativos para a condução de sua atividade-fim.

Todos os entrevistados avaliam que a estrutura é adequada ao tamanho e à natureza das atividades, enquanto que 74% dos respondentes do questionário julgaram a estrutura organizacional de forma semelhante.

Tendo em vista que a percepção da maioria dos participantes considera a estrutura organizacional adequada ao tamanho da entidade e às atividades nela desempenhadas, é possível julgar a variável em questão como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.1.11 - Definição de responsabilidades

A definição de responsabilidades de áreas-chave, conforme recomendado no modelo COSO - I, deve ser claramente definida e compreendida por todos os membros. No modelo de avaliação de controle interno adotado na pesquisa, procurou-se verificar a definição das responsabilidades dos departamentos do SIPM.

O Regulamento Interno do SIPM contém as descrições principais das atribuições de cada um dos departamentos. Já o Regimento Interno contém um detalhamento maior das definições dos departamentos, inclusive detalhando ao nível de Divisão, e ao menor nível possível, de Seção.

Todos os entrevistados consideram que os limites de responsabilidades dos departamentos são bem definidos. Um entrevistado, porém, apontou situações pontuais em que os limites não são bem definidos, advertindo, entretanto, que tais situações normalmente são solucionadas com o tempo, por meio de deliberações em reuniões. O resultado do

questionário aponta que 89% dos respondentes avaliam que os limites das áreas de responsabilidades dos departamentos são bem definidas.

Levando em consideração a existência de documentação normativa sobre o assunto, e que a maioria dos participantes julga que as definições de responsabilidade são claramente definidas, é razoável considerar essa variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.1.12 - Avaliação da estrutura organizacional

A administração deve avaliar periodicamente a estrutura organizacional e proceder às mudanças que se fizerem necessárias para fazer frente às mudanças ocorridas no contexto (GAO, 2001).

As entrevistas forneceram relatos sobre as mudanças ocorridas na estrutura do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha. A mudança mais significativa na estrutura do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM) foi a decorrente da reestruturação iniciada em 2008 e concluída em 2009.

A supracitada mudança foi motivada por um aumento da quantidade de cobranças do Tribunal de Contas da União (TCU) sobre a ausência de envio de processos de habilitações de pensões. Para fazer frente a essa nova demanda, houve uma reorganização do Departamento de Proventos e Pensões, com a criação da Divisão de Habilitações, antes uma Seção subordinada à Divisão de Pensões. Tal processo implicou, além da alteração no organograma, em um incremento no quantitativo de pessoal, e o conseqüente treinamento dos recém-admitidos.

Outra mudança significativa foi a criação do Grupo de Assessoria para Racionalização das Ações Necessárias à Recuperação de Ativos, órgão de assessoria do Chefe do Departamento de Controle, responsável basicamente pela condução dos Inquéritos Policiais Militares (IPM) visando à recuperação de ativos, referentes a prejuízos causados ao Erário, após esgotadas todas as providências administrativas cabíveis. O grupo foi formado por militares admitidos na organização especificamente para executarem essa atribuição. Tal mudança ocorreu em virtude do crescente número de constatações de danos causados ao Erário, ocorridos basicamente em função do pagamento de benefícios após o falecimento dos respectivos pensionistas (nas ocasiões em que a Administração não tinha conhecimento tempestivamente de tais fatos), e a conseqüente constatação de que a estrutura de então (em

especial, a Divisão de Recuperação de Ativos) não teria condições de executar todos os procedimentos.

Observando o histórico acima, percebe-se que a administração procura avaliar a estrutura organizacional e procede às mudanças necessárias de acordo com as necessidades impostas pelo contexto. Assim, esta variável pode ser considerada como uma proximidade do modelo COSO - I.

3.2.1.13 - Adequabilidade do quantitativo de pessoal

O modelo de avaliação de controle interno do GAO (2001) recomenda que a organização possua uma quantidade adequada de funcionários, em especial em relação aos gerentes, considerando que os mesmos devem possuir tempo suficiente para execução de suas atribuições, sem necessidade de trabalharem excessivamente fora do expediente e, sem portanto, acumular outras funções com frequência. Tais ocorrências podem representar uma vulnerabilidade no controle interno.

Apenas 47% dos respondentes do questionário possuem a percepção de que o número de funcionários na organização é adequado. A percepção dos entrevistados apresentou-se da seguinte forma: cinco dos oito entrevistados consideram que o quantitativo de Oficiais é condizente com o trabalho executado, enquanto em relação ao efetivo de Praças julgam ser inferior ao ideal. Os demais entrevistados avaliam que tanto o efetivo de Oficiais e de Praças deveriam ser superiores ao existente, pois atualmente consideram que exista uma sobrecarga de trabalho. É possível observar certa homogeneidade da percepção dos entrevistados, no que diz respeito à carência de recursos humanos. As avaliações deste aspecto se diferenciam apenas na identificação dos níveis de ocorrências de tais faltas.

Levando em consideração que apenas a minoria dos respondentes dos questionários considera que o número de funcionários é adequado para o exercício das atribuições da entidade, que todos os entrevistados identificam a carência de pessoal em algum nível da organização, e que de acordo com a constatação da subseção 3.2.1.9 de que muitos dos supervisores acumulam a função de executores, é possível considerar a variável “adequabilidade do quantitativo de pessoal” do SIPM como um afastamento do modelo COSO - I.

Verificou-se que dos 13 itens avaliados no componente Ambiente de Controle, nove podem ser considerados como proximidades ao modelo. Os itens que se mostraram como afastamento do modelo foram: “Atitude perante o risco”, “Rotação de pessoal”, “Adequabilidade de supervisão” e “Adequabilidade do quantitativo de pessoal”. Dessa forma, o nível de harmonização desse componente é de 69,3%. O quadro 7 sintetiza a avaliação do componente “Ambiente de Controle”.

Variável	Avaliação
1.1 Padrões éticos	Proximidade
1.2 Medidas disciplinares	Proximidade
1.3 Habilidades para o exercício de função	Proximidade
1.4 Política de treinamento	Proximidade
1.5 Atitude perante o risco	Afastamento
1.6 Rotação de pessoal	Afastamento
1.7 Interação com as OMAC	Proximidade
1.8 Definição da delegação de autoridade e competência	Proximidade
1.9 Adequabilidade de supervisão	Afastamento
1.10 Adequabilidade da estrutura organizacional	Proximidade
1.11 Definição de responsabilidades	Proximidade
1.12 Avaliação da estrutura organizacional	Proximidade
1.13 Adequabilidade do quantitativo de pessoal	Afastamento

Quadro 7: Resultado da avaliação do componente “Ambiente de Controle”

Fonte: O autor, 2012

3.2.2 - Avaliação do componente Avaliação de riscos

Conforme descrito na subseção 1.4.2, o componente avaliação de riscos envolve um processo que consiste inicialmente na definição dos objetivos no nível da entidade e de atividade, posteriormente, na identificação de risco, e, por fim, na análise de riscos. No modelo de avaliação proposto nesta pesquisa essas fases foram divididas em 13 variáveis, definidas nos subitens 3.2.2.1 a 3.2.2.13.

3.2.2.1 - Definição dos objetivos da organização

Como citado na subseção 1.4.2, os objetivos no nível da entidade muitas vezes são representados no planejamento estratégico, evidenciados na missão da entidade e nas declarações de valor.

No planejamento estratégico do SIPM são elencados 13 objetivos estratégicos, sendo cinco relacionados com a missão da organização, qual seja, realizar a concessão de direitos, acerto de contas, execução de pagamento, prestar atendimento ao público alvo e efetuar o recadastramento anual de inativos e pensionistas da Marinha e um relacionado com a visão de futuro.

Diante da previsão no planejamento estratégico dos objetivos da entidade, é possível concluir que a variável “definição dos objetivos da organização” constitui uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.2.2 - Divulgação dos objetivos da organização

Um dos requisitos que os objetivos da entidade devem possuir para a sua eficácia, segundo GAO (2001) é a sua ampla divulgação para todos os funcionários.

Todos os entrevistados e 97% dos respondentes do questionário afirmam que possuem conhecimento dos objetivos da organização, de tal forma que, considerando a percepção dos participantes da pesquisa, esta variável pode ser considerada como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.2.3 - Relação entre objetivos da entidade e estratégias operacionais

As estratégias operacionais devem apoiar e orientar a aplicação de recursos na consecução dos objetivos da entidade (GAO, 2001).

No planejamento estratégico do SIPM, são relacionadas 25 iniciativas estratégicas, cada uma a cargo de um departamento ou assessoria, e, por meio de uma matriz de correlação, as iniciativas são associadas a uma ou mais objetivos estratégicos. Dessa forma, é possível identificar para cada objetivo estratégico, qual(is) iniciativa(s) que contribuirá(ão) para a sua consecução, bem como os elementos organizacionais envolvidos.

Diante dessa constatação é razoável considerar a presente variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.2.4 - Gestão estratégica e plano de avaliação de riscos

Segundo o GAO (2001) a gestão estratégica de organização deve ser integrada com o plano de avaliação de riscos, considerando os objetivos da organização e as fontes de risco relevantes, estabelecendo uma estrutura de controle voltada para esses riscos.

Não foi encontrado no SIPM documento contendo a definição de um plano de avaliação de riscos. Como consequência, todos os entrevistados afirmaram desconhecer o plano de avaliação de riscos.

Em face da ausência de um plano de avaliação de riscos, entende-se que esta variável representa um afastamento do modelo COSO - I.

3.2.2.5 - Definição dos objetivos de atividades

Os objetivos do nível de atividade precisam ser facilmente compreensíveis para as pessoas que tomam as ações para sua realização (COSO, 1994).

O planejamento estratégico apresenta os objetivos das atividades mais relevantes para o cumprimento dos objetivos da organização, evidenciando para cada um, um ou mais indicadores.

Todos os entrevistados informaram conhecer os objetivos das atividades relacionadas às suas respectivas Divisões. 97% dos respondentes dos questionários afirmam conhecer os objetivos das atividades de suas Divisões.

Diante das constatações acima, é possível concluir que a variável “definição dos objetivos de atividades” possa ser considerada como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.2.6 - Alinhamento de objetivos da organização e de atividades

Uma das características desejáveis dos objetivos no nível de atividade é a sua relação com os objetivos no nível da entidade (GAO, 2001).

Todos os entrevistados concordam que os objetivos ao nível de atividades se alinham com os objetivos da entidade. Observando o regimento interno e as ordens internas, é possível correlacionar cada um dos objetivos no nível de atividade com os objetivos expressos no planejamento estratégico, em especial no que tange à concessão de direitos, acerto de contas, execução de pagamento, atendimento ao público alvo, recadastramento anual, e apoiar o suporte logístico necessário para o desempenho das atividades do SIPM.

Diante das evidências encontradas, é razoável considerar a variável “alinhamento de objetivos da organização e de atividades” como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.2.7 - Relação entre os objetivos de atividades

Outra característica desejável dos objetivos no nível de atividade é que os mesmos sejam complementares entre si e não contraditórios.

A percepção de todos os entrevistados aponta para a ausência de interferência entre os objetivos das atividades. A análise dos objetivos de atividades previstos no regimento interno e nas ordens internas não evidenciou qualquer tipo de interferência mútua entre esses objetivos. Da mesma forma, verifica-se que existe um detalhamento dos objetivos da entidade. Um exemplo dessa constatação, no Departamento de Pagamento pode ser observado quando se compara os objetivos de atividades “implantar, alterar e retirar as parcelas de remuneração relativas aos inativos militares de responsabilidade do SIPM”, “implantar, alterar e retirar as parcelas de remuneração relativas aos pensionistas militares e especiais, de responsabilidade do SIPM” com o “coordenar o processamento das implantações, alterações e retiradas das parcelas de remuneração relativas aos inativos e pensionistas civis, de responsabilidade do SIPM”, que são complementares entre si no que diz respeito ao objetivo estratégico “realizar os processos concernentes de pagamento dentro de prazos aceitáveis com foco na desburocratização e eficácia”.

Diante das evidências acima, verifica-se que a variável “relação entre os objetivos de atividades” pode representar uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.2.8 - Definição de critérios de medição

Segundo GAO (2001), os indicadores relacionados aos objetivos no nível de atividade devem possuir critérios de medição definidos, de fácil compreensão pelos funcionários.

O planejamento estratégico define um ou mais indicadores para cada atividade, incluindo uma descrição para cada indicador. A Divisão de Controle Interno, integrante do Departamento de Controle, possui uma planilha que define os critérios para medição dos indicadores. Apenas 34% dos respondentes dos questionários consideram que existe uma definição dos critérios de medição para os objetivos no nível de atividade.

Em face das evidências acima, pode-se constatar que apesar da existência da definição dos critérios dos indicadores dos objetivos da entidade, os mesmos não são amplamente divulgados para todos os funcionários, provavelmente por não constar em um documento com amplitude para toda a organização, como o planejamento estratégico ou uma ordem interna. Assim, a variável “definição de critérios de medição” deve ser considerada como um afastamento com o modelo COSO - I.

3.2.2.9 - Metodologia da identificação de riscos

Segundo GAO (2001) a entidade deve possuir uma metodologia de identificação de riscos de uma forma abrangente, utilizando inclusive métodos qualitativos e quantitativos. A identificação de riscos podem ocorrer como resultados de auditorias e outras avaliações

Todos os entrevistados informaram desconhecer qualquer tipo de metodologia de identificação de riscos empregada na organização, se limitando a indicar que esse assunto deveria estar previsto no planejamento estratégico.

A única menção à identificação de riscos encontrados nos documentos do SIPM foi a enumeração de fatores de fraqueza e ameaças externas constante em seu planejamento estratégico.

Algumas atividades sugerem a identificação de riscos que possam existir na organização, conforme evidenciado no quadro 8.

ATIVIDADE	RISCO ASSOCIADO
Conferência SISPAG X SIAPE	Acumulação indevida de pensões
Batimento SISOB X SIPEM	Pagamento de pensão ou proventos a beneficiário falecido
Conferência do Relatório de Diferenças Pagas	Envio de informações de pagamento sem a devida autorização

Quadro 8 - Relação de atividade e risco associado

Fonte: O autor, 2012.

Apesar dos exemplos acima que evidenciam a realização de atividades que visem mitigar o risco, em virtude da inexistência de uma metodologia ampla, ou mesmo da existência de uma matriz de risco na organização em estudo, entende-se que esta variável possa ser considerada como um afastamento do modelo COSO - I.

3.2.2.10 - Identificação de riscos externos

A organização deve possuir mecanismos que identifiquem o aparecimento de riscos oriundos do ambiente externo, como os avanços tecnológicos e alterações de legislação (GAO, 2001).

Nenhum dos entrevistados identificou um mecanismo que identifica os riscos oriundos do ambiente externo. Foi verificada uma situação específica, como a necessidade do cumprimento do Decreto 6.932/2009, que trata entre outras coisas, da Carta de Serviços ao Cidadão, documento que deve estabelecer o prazo máximo para prestação de serviços. Nessa ocasião, verificou-se um risco da possibilidade do não atendimento das demandas dos usuários no prazo definido. Em decorrência desse fato, algumas alterações foram efetuadas nos procedimentos e controles de forma a mitigar o risco.

Apesar da experiência acima citada, não existe um mecanismo de identificação dos riscos externos. Mesmo no caso em questão, não foram registrados em um documento específico a existência desse risco, embora o mesmo tenha sido mitigado. Dessa forma, ainda que a organização desenvolva algum esforço no sentido de identificar os riscos externos, não o faz de forma metódica, o que pode caracterizar a variável “identificação de riscos externos” como um afastamento do modelo COSO - I.

3.2.2.11 - Identificação de riscos internos

Segundo GAO (2001), a entidade deve possuir mecanismos que identifiquem o aparecimento de riscos oriundos do ambiente interno, como os decorrentes da descontinuidade de sistemas corporativos, descentralização de operações, falta de treinamento de pessoal, ou mudanças na estrutura organizacional.

Nenhum entrevistado indicou a inexistência desses mecanismos. A ausência de documentos que comprovem a existência desses mecanismos corrobora a interpretação que a variável “identificação de riscos internos” corresponda a um afastamento do modelo COSO - I.

3.2.2.12 - Procedimento de análise de riscos

Segundo o COSO (1994), apesar de as abordagens de análise de risco variarem muito de uma organização para outra, normalmente envolvem as fases de estimativa da relevância do risco, avaliação da probabilidade de ocorrência, e avaliação de quais ações deverão ser adotadas, uma vez considerado que o risco deve ser gerenciado.

Como era esperado, dada a fragilidade nos processos de identificação de risco, não foi encontrada nenhuma evidência sobre os procedimentos de análise de risco, tanto na documentação da entidade, quanto pelas informações obtidas pelas entrevistas. Assim, a variável “análise de riscos” pode ser avaliada como um afastamento do modelo COSO - I.

3.2.2.13 - Identificação de apetite ao risco

O apetite pelo risco é a quantidade de risco que a entidade está disposta a correr sem que seja necessária a adoção de nenhuma ação para mitigá-lo, visando o alcance dos objetivos (INTOSAI, 2004).

Não foi encontrada nenhuma evidência nos documentos normativos do SIPM que remetesse à disposição da organização pelo risco. Consequentemente, todos os entrevistados afirmaram que não tinham conhecimento da postura da entidade perante o risco.

Diante dessas constatações, percebe-se que a variável “identificação de apetite ao risco” constitui um afastamento com o modelo COSO - I.

Dessa forma, foi constatado que o componente Avaliação de Riscos possui apenas seis itens (de um total de 13) avaliados como proximidade com o modelo COSO - I. Os afastamentos ocorreram nos seguintes itens de verificação: “gestão estratégica e plano de avaliação de riscos”, “definição de critérios de medição”, “metodologia da identificação de riscos”, “identificação de riscos externos”, “identificação de riscos internos”, “procedimento de análise de riscos” e “identificação de apetite ao risco”. Assim, o nível de harmonização desse componente é de 46,1%. O quadro 9 resume a avaliação do componente “Avaliação de Riscos”.

Variável	Avaliação
2.1 Definição dos objetivos da organização	Proximidade
2.2 Divulgação dos objetivos da organização	Proximidade
2.3 Relação entre objetivos da entidade e estratégias operacionais	Proximidade
2.4 Gestão estratégica e plano de avaliação de riscos	Afastamento
2.5 Definição dos objetivos de atividades	Proximidade
2.6 Alinhamento de objetivos da organização e de atividades	Proximidade
2.7 Relação entre os objetivos de atividades	Proximidade
2.8 Definição de critérios de medição	Afastamento
2.9 Metodologia da identificação de riscos	Afastamento
2.10 Identificação de riscos externos	Afastamento
2.11 Identificação de riscos internos	Afastamento
2.12 Procedimento de análise de riscos	Afastamento
2.13 Identificação de apetite ao risco	Afastamento

Quadro 9: Resultado da avaliação do componente “Avaliação de riscos”
Fonte: O autor, 2012

3.2.3 - Avaliação do componente Atividade de controle

De acordo com GAO (2001), as atividades de controle podem ser avaliadas de acordo com quatro grupos distintos: aplicação geral, categorias comuns de atividades de controle, controle geral de atividades de controle em ambiente de TI e controle de aplicação de

atividades de controle em ambiente de TI. O instrumento de avaliação proposto na presente pesquisa consta de 16 itens de avaliação, como se segue.

3.2.3.1 - Definição de políticas e procedimentos

De acordo com o modelo COSO - I, as políticas e procedimentos das atividades de controle devem ser definidos, devendo a forma de definição ser apropriada ao porte de entidade, e de conhecimento de todos os funcionários. Devido ao número de servidores lotados no SIPM (aproximadamente 500) o presente modelo de avaliação procurou identificar a definição de políticas e procedimentos evidenciados em documentos normativos da organização, bem como o seu conhecimento por parte dos servidores.

Todos os entrevistados informaram que os procedimentos de controles estão previstos nas ordens internas, bem como afirmaram conhecer os mesmos. A maioria dos respondentes do questionário (91%) informou que as políticas e procedimentos para cada atividade que executa são definidas, indicando o conhecimento da existência dessa definição.

O quadro 10 elenca as ordens internas, por código, que descrevem os procedimentos de controle interno das atividades relacionados com as atividades do processo de pagamento.

Ordens Internas	Atividade
10-04C, 10-09 e 10-10.	Acerto de contas
20-07B, 20-10, 20-11B, 20-12A, 20-13A e 20-14A.	Execução de pagamento
31-02, 31-03, 31-04A, 31-05, 31-06A, 31-07, 32-01, 32-02, 32-03.	Atividade de Controle
80-02, 80-03	Concessão de direitos

Quadro 10 - Ordens Internas relacionadas com controle interno.

Fonte: O autor, 2012

O anexo A contém a lista de verificação das ordens internas em vigor no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (referência: 28 de setembro de 2012), evidenciando o código e o assunto das mesmas.

Diante das evidências relatadas, é possível concluir que a variável “definição de políticas e procedimentos” deva ser considerada uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.2 - Efetividade das atividades de controle

GAO (2001) assevera que uma característica desejável para a efetividade do controle interno é de que as atividades de controle identificadas como necessárias sejam aplicadas conforme preconizado, além de possibilitar que o pessoal que as executam compreendam seus propósitos.

Todos os entrevistados concordam que as atividades de controle são empregadas conforme estabelecidos nas diversas normas, e que o pessoal envolvido possui a compreensão da finalidade dos controles realizados. Em relação aos respondentes, 83% possuem uma visão que vai ao encontro dos entrevistados.

Considerando a visão da maioria dos participantes, este item de verificação pode ser considerado como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.3 - Variedade de controles

A organização, conforme recomendado pelo GAO (2001), deve empregar uma variedade de controles capaz de assegurar a acurácia e integridade das informações.

Todos os entrevistados concordam que a recomendação retromencionada é observada na organização. Cada um relatou alguns exemplos de controles realizados nos seus respectivos setores. Foram pesquisados documentos em arquivo que comprovassem as informações prestadas pelos entrevistados. Ordens de serviço de acerto de contas; diversos documentos componentes dos processos de comprovação de pagamento de pessoal e processos de concessão e apostilamento de pensões, foram minuciosamente verificados.

Nos casos das ordens de serviço e títulos e apostilas de pensão, pode ser verificado o trâmite de documentos, indicando que pelo menos três elementos (o executor/supervisor, o Encarregado da Divisão e o autorizador - Ordenador de Despesas, nos casos das ordens de serviço, e o Chefe do Departamento de Proventos e Pensões, nos casos de concessão ou apostilamento de pensões) conferem os documentos produzidos, certificando seu conteúdo. Além disso, os processos contém informações de fichas financeiras, do sistema de inativos e

pensionistas , do SISRES⁵, entre outros, indicando que várias fontes são consultadas por ocasião do reconhecimento de concessão dos direitos.

Em relação aos documentos que compõem os processos de prestação de contas do pagamento de pessoal, especificamente no Relatório de diferenças pagas (documento que discrimina todas as alterações de parcelas de pagamento no mês), verifica-se que em todas as linhas que representam algum comando de pagamento é indicado o documento que motivou a referida alteração. Todos os documentos listados (ordens de serviço, títulos ou apostilas) são juntados ao processo. Dessa forma é possível comprovar que todas as alterações financeiras que irão refletir nas demonstrações contábeis da instituição foram devidamente autorizadas.

Por outro lado, mensalmente, a Divisão de Auditoria realiza verificações mensais nas comprovações de pagamento, nas ordens de serviço e nos títulos e apostilas emitidas pelo Departamento de Proventos e Pensões, a fim de verificar eventuais discrepâncias remanescentes.

Diante das evidências constatadas, é razoável considerar a variável “variedade de controles” como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.4 - Segregação de funções

A segregação de funções visa evitar que apenas um único elemento humano possua o controle dos aspectos de uma transação ou evento, servindo como um fator inibidor de ocorrência de impropriedades, erros e fraudes (COSO, 1994).

Inicialmente, cabe ressaltar que a estrutura organizacional contribui sobremaneira na segregação de funções, ao estabelecer departamentos distintos para os macro-processos fundamentais no processo de pagamento, quais sejam: concessão de direitos ou reconhecimento do direito à percepção de remuneração (a cargo do Departamento de Proventos e Pensões); a execução do pagamento, que consiste no processamento e envio das informações das alterações de pagamento ao Órgão Pagador (realizado pelo Departamento de Pagamento), a realização do acerto de contas de direitos reconhecidos e não pagos em tempo

⁵ Sistema de Responsabilidade - sistema administrado pela Pagadoria de Pessoal da Marinha que controla as responsabilidades de indivíduos que possuem vínculo remuneratório com a Marinha. O termo responsabilidade aqui utilizado refere-se à obrigação de se providenciar a regularização de valores pagos indevidamente (BRASIL, 2011).

(atribuído ao Departamento de Acerto de Contas) e o controle dos processos retromencionados (pelo Departamento de Controle).

Garantida a segregação de funções dos macro-processos, faz-se necessário a segregação de funções dentro de cada processo. Conforme citado na subseção 3.2.3.5, os processos de reconhecimento de direitos e de acerto de contas ocorrem com a participação de pelo menos três agentes. Já na execução de pagamento, a cargo do Departamento de Pagamento, as informações (oriundas dos processos citados anteriormente) são processadas por funcionários cuja função é denominada Fiel de Pagamento. Mensalmente, o Agente de Pagamento autoriza a transmissão das informações processadas para o Órgão Pagador, após sua verificação. Após o recebimento dos documentos gerados pelo envio dessas informações, são evidenciados os documentos que deram origem às alterações, conforme descrito no subitem 3.2.3.5. Na sequência, funcionários da Divisão de Procedimentos Especiais organizam o processo de prestação de contas de pagamento, verificando eventuais omissões, e sugerindo correção antes do envio ao Departamento de Controle, especificamente para a Divisão de Auditoria.

Em face das constatações acima, é possível classificar a segregação de funções no SIPM como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.5 - Autorização de transações e eventos

Conforme recomendado pelo GAO (2001), as transações e eventos devem ser autorizadas quem tem competência para tal.

Conforme definido nos respectivos documentos de delegação de competência, o Vice-Diretor possui a função de Ordenador de Despesas, a quem cabe autorizar o pagamento (ou descontos) de parcelas referentes a acerto de contas, enquanto que o Chefe do Departamento de Proventos e Pensões é o responsável por conceder os títulos de pensão, as apostilas de pensões e de proventos. Os documentos declaratórios desses direitos são emitidos pelo sistema de inativos e pensionistas (SIPEM), sendo que apenas os usuários que possuem os perfis dos agentes retromencionados possuem autorização para autorizar a emissão dos mesmos, o que impede (ou pelo menos dificulta sobremaneira) que outros agentes autorizem essas transações.

De maneira semelhante, o Agente de Pagamento é o agente que possui autorização para transmitir as alterações de pagamento ao Órgão Pagador. Tendo em vista que essa transmissão ocorre via SISPAG, e o referido sistema somente possibilita a transmissão ao usuário que possui o perfil do referido agente, apenas o mesmo tem condições de enviar as informações.

Diante do exposto, pode-se dizer que a autorização de transações e eventos ocorre de maneira semelhante ao preconizado no modelo COSO - I.

3.2.3.6 - Utilização de indicadores

Tanto o modelo do COSO (1994) e o do GAO (2001) preveem a existência de controle de atividades baseadas em indicadores. O presente modelo de avaliação de controle interno procurou verificar se os departamentos e divisões costumam confrontar seus desempenhos com suas metas estabelecidas para os indicadores definidos, como forma de auxílio à gestão

A Divisão de Controle Interno é a responsável por coletar os dados necessários (informados pelos respectivos departamentos) para o cálculo dos indicadores utilizados na entidade. Na planilha informada na subseção 3.2.2.8 são calculados 30 indicadores mensalmente. Ao final do ano, os indicadores integrarão o Relatório de Gestão da organização, documento este que comporá o processo de prestação de contas da entidade junto ao Tribunal de Contas da União.

Um entrevistado levantou a possibilidade de se avaliar os indicadores calculados nas reuniões do conselho técnico, todavia tais análises não ocorrem. Percebe-se que os indicadores calculados são informados em documentos próprios, mas não são utilizados pela gerência como uma ferramenta de auxílio à gestão, visando identificar deficiências, oportunidades de melhoria, ou oportunidades a explorar.

Confirmando esse achado, todos os entrevistados alegaram desconhecer qualquer atividade de controle baseada na análise de indicadores de desempenho, embora afirmem saber da existência dos indicadores previstos no planejamento estratégico.

Dessa forma, é possível concluir que, apesar de a organização calcular alguns indicadores de desempenho, os mesmos não são utilizados de forma a auxiliar a gestão, tornando esse item um afastamento com o modelo COSO - I.

3.2.3.7 - Arquivamento de transações e eventos

Segundo o COSO (1994), os documentos que retratam as transações e eventos relevantes devem ser devidamente classificados e arquivados, possibilitando sua consulta sempre que necessário, sendo seu acesso controlado e garantido aos funcionários que possuem necessidade de conhecê-lo.

Na estrutura do SIPM, existe a Seção de Arquivos de Pastas de Instituidores, elemento organizacional responsável pela manutenção, e supervisão sobre a guarda das referidas pastas. A ordem interna 09-01A estabelece o conteúdo das pastas, bem como os procedimentos para o acesso a esses documentos. Essas pastas, individualizadas por instituidores (abrangendo seus beneficiários) contém documentos relativos à concessão, limitação, ou alterações de direitos, além de documentos que importem em anulação, revogação, suspensão ou co-validação de ato administrativo, bem como àqueles oriundos de Instâncias Judiciais. A posse do documento é controlada com o apoio do SIPEM.

Além desse arquivo geral, os departamentos de Acerto de Contas, Pagamento e Controle possuem os seus próprios arquivos, localizados em compartimentos específicos e de acesso controlado. Esses comportam o abrigo de documentos que subsidiam os já existentes na Seção de Arquivo de Pastas de Instituidores, documentos esses relativos à execução de pagamento, e de controles diversos, respectivamente.

Diante das constatações acima, é possível avaliar essa variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.8 - Avaliação de riscos para os sistemas de informação

No modelo de avaliação do GAO (2001), a organização periodicamente prevê a realização de avaliação de riscos para seus sistemas de informação.

A qualificação do pessoal interno, na percepção dos servidores no Departamento de Informática, não possibilitaria a realização de uma avaliação ampla dos seus sistemas de informação. Todavia, tal atividade é realizada por meio da estrutura de apoio da Marinha. O Centro de Tecnologia da Informação da Marinha (CTIM) realiza a avaliação de riscos da página da internet do SIPM, informando a este órgão eventuais vulnerabilidades existentes. Já

no que diz respeito ao SIPEM, essas atividades são realizadas pelo Centro de Análise de Sistemas Navais (CASNAV).

Ainda que não executada diretamente pela organização em estudo, existe uma avaliação de riscos dos sistemas de informação que é efetivada em prol da entidade, de tal forma que é possível considerar essa variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.9 - Programa de segurança de informações

O estabelecimento de um programa de segurança de informações é um fator que contribui para a eficácia do controle interno (GAO, 2001).

A ordem interna 40-08B (Instrução de Segurança das Informações Digitais) estabelece o programa de segurança da informação da organização, definindo as responsabilidades e atribuições, recursos computacionais críticos; procedimentos de segurança física e lógica; e definição de um plano de continuidade operacional.

Diante da existência de programa de segurança de informações formalmente estabelecido, é possível considerar esse tópico como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.10 - Monitoramento do programa de segurança

O programa de segurança de informações deve ser monitorado visando se adequar às mudanças observadas no ambiente, devendo ser alterado toda vez que uma situação demandar necessidade de atualizações (GAO, 2001).

A ordem interna que trata das instruções de segurança das informações digitais é atualizada a cada dois anos. Eventualmente, se as observações dos órgãos de apoio (CASNAV e CTIM) demandarem uma considerável revisão das instruções vigentes, a ordem interna pode ser atualizada antes do prazo de 2 anos. A título de ilustração, a referida ordem interna em vigor em setembro de 2012 foi aprovada em outubro de 2011.

Em virtude das constatações acima, é razoável considerar essa variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.11 - Controle contra acesso não autorizado

O modelo GAO (2001) prevê a existência de controles físicos e lógicos para investigar aparentes violações de acesso aos sistemas corporativos, adotando medidas apropriadas e subsidiando medidas disciplinares cabíveis.

A ordem interna 40-08B prevê os procedimentos de segurança física e lógica para prevenir o acesso não autorizado, como o bloqueio de senha sempre que houver suspeita de quebra de sigilo da mesma, sendo tal suspeita caracterizada como três tentativas de acesso com senhas incorretas. Todavia, o SIPEM não possui uma estrutura que procure identificar o IP da máquina que está tentando acessar o sistema com a senha indevida, impossibilitando qualquer tipo de responsabilização. Nota-se que tal identificação não se encontra prevista na ordem interna 40-08B. Atualmente, encontra-se em desenvolvimento uma nova versão do SIPEM que, entre outros aspectos, contará com um banco de dados de acessos, o que possibilitará a identificação do IP de uma estação de um usuário que tentar acessar o sistema com senhas incorretas. Considerando o status atual do controle de acessos não autorizados aos sistemas do SIPM, é razoável avaliar essa variável como um afastamento com o modelo COSO - I.

3.2.3.12 - Acesso à informação

O acesso à informação somente deve ser concedido se devidamente formalizado e autorizado pelo responsável das informações (GAO, 2001). Como definido na ordem interna que trata das instruções de segurança das informações digitais e confirmado em consulta a arquivos, qualquer usuário é credenciado em qualquer sistema somente após o recebimento da solicitação do Chefe de Departamento para tal, com o devido parecer favorável da Assessoria de Inteligência e a assinatura do usuário no respectivo Termo de Responsabilidade Individual. A consulta ao arquivo de solicitações de credenciamento comprova o cumprimento da norma.

Diante da constatação acima, é razoável avaliar essa variável como uma proximidade do COSO - I.

3.2.3.13 - Atualização de software

Segundo o modelo GAO (2001), eventuais atualizações nos softwares devem ser devidamente testadas e aprovadas.

As atualizações efetuadas no SIPEM, efetuadas pelo órgão de apoio (CASNAV), são testadas no SIPM por uma equipe de apoio formada por servidores do Departamento de Informática. Somente após a aprovação por essa equipe, as atualizações são efetivamente implementadas. Dessa forma, este tópico pode ser considerado como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.14 - Garantia de segregação de funções

Conforme verificado na rede interna (Novell) e no SIPEM, para cada perfil de usuário é definido um mix de atividades/informações a que o mesmo terá acesso, não sendo possível o usuário acumular mais de um perfil, de forma a garantir que esta política contribua, sobremaneira, com a segregação de funções, o que caracteriza essa variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.15 - Plano de contingência

O plano de contingência é parte integrante da ordem interna 40-08, sendo atualizada na mesma frequência (no máximo a cada 2 anos). Tal constatação possibilita avaliar essa variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.3.16 - Críticas na entrada de dados

Uma forma de contribuição dos sistemas para a acurácia das informações é a realização de críticas por ocasião da entrada de dados (GAO, 2001).

Foi observada a existência de críticas que o SIPEM efetua quando do lançamento de dados no sistema. A primeira crítica que o sistema efetua é em relação ao Número de Identificação Pessoal (NIP), devendo o mesmo ser cadastrado na Diretoria de Pessoal da Marinha, além de ser verificada a observância da sua lei de formação. Neste aspecto, críticas semelhantes são realizadas no que diz respeito ao CPF e ao título de eleitor. Outra crítica realizada pelo SIPEM diz respeito à requisição de concessão de pensão, que somente pode ser concluída após ser informado o número de documento válido (no caso, ordem de serviço) que informe o falecimento do instituidor. Diante das informações acima, é possível avaliar esta variável como uma proximidade do modelo COSO - I.

Dentre os 16 itens do componente “Atividades de Controle”, 14 itens foram avaliados como proximidade com o modelo COSO - I. Os itens “utilização de indicadores” e “acesso não autorizado” foram julgados como afastamentos com o modelo COSO. Dessa forma, o nível de harmonização do componente “Atividades de Controle” é de 87,5%. O quadro 11 sintetiza a avaliação desse componente.

Variável	Avaliação
3.1 Definição de políticas e procedimentos	Proximidade
3.2 Efetividade das atividades de controle	Proximidade
3.3 Variedade de controles	Proximidade
3.4 Segregação de funções	Proximidade
3.5 Autorização de transações e eventos	Proximidade
3.6 Utilização de indicadores	Afastamento
3.7 Arquivamento de transações e eventos	Proximidade
3.8 Avaliação de riscos para os sistemas de informação	Proximidade
3.9 Programa de segurança de informações	Proximidade
3.10 Monitoramento do programa de segurança	Proximidade
3.11 Controle contra acesso não autorizado	Afastamento
3.12 Acesso à informação	Proximidade
3.13 Atualização de software	Proximidade
3.14 Garantia de segregação de funções	Proximidade
3.15 Plano de contingência	Proximidade
3.16 Críticas na entrada de dados	Proximidade

Quadro 11: Resultado da avaliação do componente “Atividades de Controle”
Fonte: O autor, 2012

3.2.4 - Avaliação do componente Informação e Comunicação

O componente informação e comunicação, avaliado no modelo da presente pesquisa foi dividido em cinco variáveis, como se segue.

3.2.4.1 - Detalhamento de informações internas

O modelo de avaliação de controle interno sugerido pelo COSO verifica se as informações prestadas aos seus respectivos usuários são detalhadas de forma suficiente de forma que possibilitem aos agentes proceder às suas atividades de forma eficiente e eficaz. O modelo de avaliação desse estudo verificou a percepção dos funcionários da organização estudada sobre esse aspecto.

As informações recebidas, segundo 75% dos entrevistados, independente do meio de transmissão são detalhadas de forma que seja possível dar prosseguimento às ações decorrentes. No entanto, 25% dos entrevistados apontam algumas situações em que se faz necessário retornar o documento à origem, devido à ausência de informações fundamentais, mas ressaltam que esses casos são esporádicos, sem prejuízo do serviço como um todo. Em relação aos respondentes dos questionários, 93% concordam que o detalhamento das informações é adequado para o prosseguimento das ações decorrentes.

Com base nas percepções dos participantes, é possível considerar esta variável como uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.4.2 - Elaboração de relatórios gerenciais

De acordo com o GAO (2001) a elaboração relatórios gerenciais pré-definidos que visem o controle das operações é um aspecto que contribui para o controle interno de uma organização.

Inicialmente, cabe ressaltar que o SIPM, como qualquer Organização Centralizadora de pagamento de pessoal da Marinha, se utiliza dos relatórios gerenciais expedidos pelo

sistema de pagamento de pessoal da Marinha (SISPAG), como o Relatório de Pagamentos Depositados⁶ e o Relatório de Diferenças Pagas⁷.

Em relação ao sistema administrado pela própria organização, foi verificada a existência de 23 relatórios gerenciais gerados pelo Departamento de Informática com o auxílio do SIPEM. Tais relatórios indicam possíveis inconsistências, sendo confeccionados mensalmente e encaminhados para os respectivos setores responsáveis, que deverão manter o Vice-Diretor informado sobre o andamento da respectiva verificação e/ ou resolução da discrepância, conforme definido no Memorando 1/2011 do SIPM. Evidências obtidas nas entrevistas (consulta a e-mails) confirmam a efetiva realização desse procedimento. A relação dos relatórios gerenciais definido no retromencionado documento consta no anexo B.

De acordo com as constatações realizadas, é possível avaliar a variável “elaboração de relatórios gerenciais” como uma proximidade com o modelo COSO.

3.2.4.3 - Comunicações internas

Segundo o modelo COSO, todos os funcionários devem ser adequadamente informados sobre suas responsabilidades e atribuições perante o controle interno e sobre o desempenho esperado, visando evitar comportamentos indesejáveis devido ao desconhecimento dos padrões e, sobre esse aspecto, foi verificada a percepção dos participantes.

Todos os entrevistados informaram conhecer suas atribuições e desempenho esperados no que diz respeito ao controle interno. Da mesma forma, todos acreditam que seus subordinados tenham a mesma percepção. O resultado do questionário corrobora essa expectativa dos entrevistados, encarregados de Divisão: 96% dos respondentes informaram estarem cientes de suas responsabilidades e atribuições. Sob outro aspecto, 89% dos respondentes afirmaram que tem conhecimento sobre o seus desempenhos esperado.

Diante da constatação de que a maioria dos participantes tem conhecimento do seu papel no controle interno, é razoável considerar a variável “Comunicações internas” como uma proximidade com o modelo COSO - I.

⁶ Relatório mensal que discrimina todos os beneficiários em pagamento sob a responsabilidade da unidade, informando o total de pagamentos brutos, total de descontos e total líquido (BRASIL, 2011).

⁷ Relatório que discrimina todas as alterações financeiras (pagamento ou desconto) comandadas no mês, informando o beneficiário, rubrica e valor (BRASIL, 2011).

3.2.4.4 - Canais externos de comunicações

Canais de comunicação com órgãos externos que possam causar algum tipo de contribuição ao controle interno devem ser estabelecidos (COSO, 1994).

Existem estabelecimentos de alguns canais com órgãos que fornecem informações relevantes para o controle interno. Inicialmente, no âmbito da Marinha, as comunicações relevantes são destinadas às organizações da Marinha que exercem a função de Informantes Qualificados⁸, sobre parcelas de compensação orgânica, e com a Pagadoria de Pessoal da Marinha, que informa possíveis discrepâncias de pagamento de pessoal observadas pela sua Divisão de Auditoria.

No âmbito externo à Marinha, existe um canal de comunicação com a Previdência Social, estabelecido por meio de acesso ao sistema chamado SISOBINET. Esse sistema reúne informações de óbitos ocorridos em território nacional, sendo alimentado por todos os cartórios nacionais. O acesso a esse sistema possibilita ao SIPM efetuar a suspensão imediata de pagamento de beneficiários falecidos, cujos óbitos não tenham sido informados à entidade por algum motivo.

Em relação ao cliente, a organização possui, em sua estrutura, um departamento de atendimento. Como o nome sugere, possui a finalidade de efetuar o atendimento às diversas demandas dos inativos e pensionistas da Marinha, que são processadas por meio de variadas modalidades de requerimentos. Entre essas modalidades, existem àquelas que solicitam a revisão de algum direito, ou a correção de parcelas no pagamento. Tais documentos, que são analisados por setores específicos, formam uma fonte de informações relevante para a eficácia do controle interno, na medida em que possibilita a organização rever os eventos e transações que porventura ocorrerem de maneira inadequada. Embora tais requerimentos tratem em essência de situações pontuais, a existência de um número significativo de solicitações pertinentes e similares pode indicar a necessidade de revisão de alguns procedimentos de controle. Segundo 62,5% dos entrevistados, a ocorrência de requerimentos deferidos que tratem do mesmo assunto, pode motivar a alteração de procedimentos no controle interno.

⁸ Organizações responsáveis pelo controle e alterações de rubricas específicas no pagamento do pessoal militar da Marinha. No caso em questão, as seguintes organizações são responsáveis pelas parcelas de compensação orgânica (comp. org.). Diretoria de Aeronáutica da Marinha (comp. org. de voo); Força de Submarinos (comp. org. de imersão); Diretoria de Saúde da Marinha (comp. org. de raio-X); Batalhão de Operações Especiais de Fuzileiros Navais (comp. org. de salto) (BRASIL, 2011).

Outra forma de se obter informações do cliente se dá por meio da Ouvidoria, cujas atividades estão regulamentadas por meio de Ordem Interna. Tal via de comunicação possui a função primordial de receber dúvidas, reclamações, sugestões, denúncias ou elogios sobre as atividades exercidas no SIPM. Essas comunicações podem, também, ser realizadas presencialmente, por meio de correspondência, ou no sítio eletrônico do SIPM.

Em face dessas evidências, é possível avaliar a variável “canais externos de comunicações” como uma proximidade do COSO - I.

3.2.4.5 - Variedade das formas e meios de comunicação

Segundo o modelo de avaliação do GAO (2001), uma organização deve se utilizar de variadas formas de comunicação no sentido de manter seus funcionários cientes das informações relevantes na condução do negócio.

Várias são os meios e formas de comunicações internas empregadas no SIPM. Inicialmente, cita-se o “Plano do Dia”, documento elaborado diariamente pela Secretaria, aprovado pelo Vice-Diretor e subsidiado com informes de todos os setores. Seu conteúdo é composto com informações de caráter geral, cronogramas de treinamento interno, atividades relevantes com prazos a cumprir, divulgação de trechos de documentos normativos internos, reuniões a realizar, e escalção de pessoal para diversas atividades. O documento é disponibilizado na rede interna da entidade, sendo sua leitura obrigatória para todos os militares e servidores civis.

Outro documento destinado a informar aos funcionários é o “Manual de procedimentos do SIPM” que define os macro-processos realizados pela organização, quais sejam: pagamento, concessão de direitos, acerto de contas e atendimento. Tal documento é disponibilizado na página da intranet.

Os documentos normativos internos como o Regimento Interno, Ordens Internas, Regulamento Interno e Planejamento Estratégico encontram-se disponíveis na rede interna da entidade, disponíveis a todos os usuários.

Além dos documentos acima, são amplamente utilizadas na organização ferramentas destinadas a operacionalizar o envio de informações rotineiras, como o correio eletrônico, SIGDEM⁹ e o Novel¹⁰.

Em face das evidências encontradas, é razoável considerar a variável “variedade das formas e meios de comunicação” como uma proximidade com o COSO - I.

Como pode ser constatado, todos os itens de verificação do componente “Informação e Comunicação” foram avaliados como proximidades com o modelo COSO - I, portanto, seu nível de harmonização foi 100%. O quadro 12 resume a avaliação desse componente.

Variável	Avaliação
4.1 Detalhamento de informações internas	Proximidade
4.2 Elaboração de relatórios gerenciais	Proximidade
4.3 Comunicações internas	Proximidade
4.4 Canais externos de comunicações	Proximidade
4.5 Variedade das formas e meios de comunicação	Proximidade

Quadro 12: Resultado da avaliação do componente “Informação e Comunicação”

Fonte: O autor, 2012

3.2.5 - Avaliação do componente Monitoramento

Como detalhado na subseção 1.4.5, o componente monitoramento abrange duas modalidades de avaliações: as contínuas e as especiais. No modelo de avaliação proposto esses elementos foram divididos em cinco variáveis, como se segue.

3.2.5.1 - Comparação de dados de diversas fontes

O modelo COSO recomenda a existência de comparações periódicas entre os sistemas de informações e os ativos físicos. A proposta do modelo da presente pesquisa, sugere uma adaptação da recomendação do *framework*, em virtude das atividades executadas no processo de pagamento de pessoal do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM). Pretende-

⁹ Sistema de Gerência de Documentos Eletrônicos da Marinha (SIGDEM) é uma ferramenta desenvolvida para realizar comunicações entre Organizações Militares ou elementos organizacionais de uma mesma OM.

¹⁰ Sistema cliente-servidor de trabalho colaborativo que no SIPM funciona principalmente como cliente de comunicador instantâneo.

se avaliar a comparação de valores constantes em sistemas diferentes e, para tanto, foi pesquisado a existência de comparação dos valores constantes do SISPAG, SIPEM e da Pasta do Instituidor.

O SIPEM, juntamente com as Pastas dos Instituidores (no que diz respeito aos documentos emitidos antes da criação deste sistema), contém todas as informações de declaração de direitos de beneficiários do SIPM. Já as informações do SISPAG contêm as informações financeiras lançadas de acordo com os documentos declaratórios. Uma eventual falha no lançamento, caso não seja observada no próprio mês, ocasionará erros que se repetirão constantemente. Dessa forma, faz-se necessária uma verificação das fichas financeiras à luz dos respectivos documentos declaratórios.

O procedimento de conferência acima é realizado mensalmente pela Divisão de Auditoria (além da conferência do Relatório de Diferenças Pagas). Ressalta-se a existência de uma iniciativa estratégica prevista no planejamento estratégico que trata da ampliação do quantitativo de Fichas Financeiras (FF) a serem fiscalizadas mensalmente.

Diante das evidências acima, conclui-se que a organização realiza uma comparação de dados de diferentes fontes de informação, caracterizando uma proximidade com o modelo COSO - I.

3.2.5.2 - Recomendações da auditoria interna

Mensalmente a Divisão de Auditoria emite relatórios de discrepâncias para o Departamento de Pagamento, Departamento de Acerto de Contas e para o Departamento de Proventos e Pensões, decorrentes das verificações mensais nos processos de comprovação de pagamento. O destinatário de cada relatório possui o prazo de um mês para o atendimento das recomendações recebidas. Na reunião do conselho econômico do mês seguinte ao da emissão do relatório, o Auditor Interno deve informar aos eventuais departamentos que não atenderam as recomendações até a data estabelecida. Tal procedimento coíbe sobremaneira o não atendimento das recomendações da auditoria interna fora do prazo estabelecido.

A verificação efetuada nos arquivos da Divisão de Auditoria das comunicações internas que tratam dos relatórios de providências dos departamentos auditados corrobora o entendimento sobre o cumprimento do prazo, sendo possível considerar esta variável como uma proximidade do COSO - I.

3.2.5.3 - Feedback

Reuniões com funcionários devem fornecer *feedback* sobre a eficácia dos controles internos (COSO, 1994).

Sete dos oito dos entrevistados concordam de que as reuniões que fazem com seus funcionários contribuem para avaliação da funcionalidade dos procedimentos de controle, informando que pequenos ajustes nos procedimentos de controle são decorrentes de reuniões, formais ou informais, com seus subordinados.

Já em relação aos respondentes do questionário, 86% dos mesmos avaliam que nas reuniões com seus encarregados são fornecidos *feedback* sobre a pertinência dos procedimentos de controle, corroborando a informação obtida dos entrevistados.

Levando em consideração que a percepção da maioria dos participantes vai ao encontro da recomendação do modelo COSO - I, é possível avaliar a variável “*feedback*” como uma proximidade com o mesmo.

3.2.5.4 - Definição do escopo e frequência de avaliações especiais

O escopo e a frequência das avaliações especiais devem ocorrer de acordo com a avaliação de riscos, e de acordo com mudanças significativas nos planos ou estratégias (COSO, 1994).

Conforme definido na ordem interna nº 32-03, a auditoria especial será aberta por determinação do Diretor, para o exame de fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, que demonstrem inicialmente a existência de irregularidade ou ilegalidade.

Apesar da previsão de existência dessa ferramenta, não há registros que comprovem a realização de alguma auditoria especial interna. Todos os entrevistados informaram não ter conhecimento da realização desse tipo de avaliação. Por outro lado, a organização sofre auditorias realizadas pela Diretoria de Contas da Marinha, de acordo com as metodologias empregadas por esta entidade.

Tendo em vista que não há registro da realização de avaliações especiais conduzidas internamente pelo SIPM, e que a Norma Interna que trate do assunto não prevê a realização das auditorias especiais em de acordo com mudanças significativas nos planos ou estratégias,

conforme preconizado pelo COSO, entende-se que a variável “definição do escopo e frequência de avaliações especiais” deva ser avaliada como um afastamento do modelo COSO - I.

3.2.5.5 - Atendimento das recomendações das avaliações especiais.

Considerando as auditorias efetuadas pela Diretoria de Contas da Marinha (DcoM) no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM), percebe-se que as recomendações das avaliações especiais são atendidas prontamente, considerando as datas de envio dos ofícios que encaminham o relatório de providências adotadas pelo SIPM para a DCoM, em face do prazos definidos nos prévios relatórios de auditoria elaborados por essa Diretoria. Foram observadas os seguintes processos de avaliação especial: auditorias de conformidade documental e de avaliação de gestão realizadas em 2010 e a auditoria de conformidade documental realizada em 2011.

Diante das evidências encontradas, entende-se que o presente item represente uma aproximação com o modelo COSO - I.

O componente “Monitoramento” obteve quatro componentes (de um total de cinco) avaliados como proximidade com o modelo. O item “definição do escopo e frequência de avaliações especiais” foi o único afastamento observado neste componente. O quadro 13 resume a avaliação desse componente.

Variável	Avaliação
5.1 Comparação de dados de diversas fontes	Proximidade
5.2 Recomendações da auditoria interna	Proximidade
5.3 <i>Feedback</i>	Proximidade
5.4 Definição do escopo e frequência de avaliações especiais	Afastamento
5.5 Atendimento das recomendações das avaliações especiais	Proximidade

Quadro 13: Resultado da avaliação do componente “Monitoramento”
Fonte: O autor, 2012

3.3 Observações sobre a avaliação do controle interno

Diante das verificações evidenciadas ao longo da subseção 3.2, constatou-se que o controle interno do processo de pagamento de pessoal do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha encontra proximidades e afastamentos em relação ao modelo COSO-I. O quadro 14 resume os níveis de harmonização de cada componente.

Componente	Total de variáveis	Proximidades	Afastamentos	Harmonização do componente
Ambiente de Controle	13	9	4	69,3%
Avaliação de riscos	13	6	7	46,1%
Atividades de controle	16	14	2	87,5%
Informação e comunicação	5	5	0	100%
Monitoramento	5	4	1	80%

Quadro 14: Níveis de harmonização dos componentes do sistema de controle interno do processo de pagamento de pessoal no SIPM

Fonte: O autor, 2012

Por fim, o nível de harmonização do controle interno do processo de pagamento de pessoal do SIPM com o modelo COSO-I, definido pela média dos níveis de harmonização dos cinco componentes, conforme estabelecido na subseção 2.2, é calculado em 76,58%.

Os afastamentos dos itens “atitude perante o risco”, “gestão estratégica e plano de avaliação de riscos”, “metodologia da identificação de riscos”, “identificação de riscos externos”, “identificação de riscos internos”, “procedimento de análise de riscos” e “identificação de apetite ao risco” são todos relacionados à forma como a organização trata o risco. Ainda que a organização reconheça a existência de alguns riscos (previstos no planejamento estratégico), não foi possível observar a existência de um processo de avaliação e gestão do risco. Tal constatação pode ser amparada pela conclusão de Seabra (2007), a qual afirma que o gerenciamento de riscos no setor público deve envolver a “integração e a regulação do gerenciamento de riscos de outras organizações envolvidas no processo”, o que pode, de certa maneira, dificultar sua implementação. O processo de pagamento de pessoal de inativos e pensionistas na Marinha envolve, pelo menos, cinco unidades, quais sejam: a Diretoria-Geral de Pessoal da Marinha - DGPM - e a Diretoria de Pessoal Militar da Marinha - DPMM - (as quais regulamentam assuntos relacionados com a administração de pessoal no âmbito da Força), a Diretoria de Finanças da Marinha - DFM - (que regulamenta os assuntos

de administração financeira no âmbito da MB), a Pagadoria de Pessoal de Marinha - PAPEM - (responsável pela operacionalidade do sistema de pagamento da instituição) e o próprio Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (responsável por realizar o atendimento aos beneficiários, conceder direitos e inseri-los no sistema de pagamento). A falta de um posicionamento de outros órgãos em relação ao risco (em especial aqueles de escalões superiores) pode desencorajar a adoção de qualquer atitude ou gerenciamento de riscos. Diante dessas constatações, a proposição P1 (o afastamento entre o controle interno adotado no PPP do SIPM e o framework e literatura correlata é motivado por fatores externos à organização) se mostra mais adequada para explicar a diferença com o modelo conceitual para esses itens.

O afastamento observado no item “rotação de pessoal” em relação ao modelo pode ser explicado pela política de pessoal adotada no âmbito da Marinha, a qual prevê a necessidade de movimentações de militares entre unidades a fim de realização de cursos e outros requisitos de carreira. O afastamento do item “adequabilidade do quantitativo de pessoal”, assim avaliado de acordo com a percepção dos participantes, também pode ser explicado por motivos externos à organização, tendo em vista que o SIPM (assim como qualquer Organização Militar da Marinha) não possui autonomia para contratar seu pessoal, cabendo à entidade tão somente informar suas necessidades de recursos humanos aos órgãos competentes, a fim de subsidiar a distribuição de pessoal no âmbito da Marinha e a determinação de necessidades dos diversos processos seletivos da Força. O afastamento do item “adequabilidade de supervisão” foi observado em virtude do fato dos supervisores acumularem funções de executores, o que pode ser decorrente da falta de pessoal avaliada pelos participantes. A falta de autonomia da organização em relação à gestão do seu pessoal se mostra como uma possível causa desses afastamentos. Assim, a proposição P1 também pode ser utilizada para explicar os afastamentos dos itens “rotação de pessoal”, “adequabilidade do quantitativo de pessoal” e “adequabilidade de supervisão” em relação ao modelo.

Foi observado o afastamento do item “definição de critérios de medição” pelo fato de que os critérios de medição de indicadores de desempenho não são de conhecimento da maioria dos militares e servidores civis. Como foi constatado, os critérios para os cálculos dos indicadores de desempenho estão definidos em uma planilha da Divisão de Controle Interno, não sendo de conhecimento dos funcionários em geral. Mantendo-se no assunto “indicadores de desempenho”, foi observado que ainda que os mesmos sejam definidos e calculados, os índices não são utilizados como uma ferramenta de auxílio à gestão, limitando-se a compor o

Relatório de Gestão, documento anual integrante do processo de prestação de contas encaminhado ao TCU. Tal observação motivou a classificação do item “utilização de indicadores” como um afastamento do modelo.

Uma possível ação para se converter esses afastamentos em proximidades seria a divulgação dos critérios de cálculos dos indicadores em uma Ordem Interna, documento divulgado no âmbito de toda organização. Em adição, conforme informação recebida em entrevista, os índices calculados poderiam ser alvos de críticas em reuniões periódicas, nas chamadas reuniões do Conselho Técnico. Além de mensurar o resultado das operações e subsidiar a tomada de decisões, as reuniões poderiam inclusive propor a exclusão, inclusão ou alterações dos indicadores. Considerando o pressuposto da perspectiva psicossocial de controle de que os sistemas de controle influenciam e são influenciados pelas pessoas (GOMES; SALAS, 2001), e de que o ambiente de controle exerce influência sobre a consciência do pessoal (COSO, 1994; INTOSAI, 2004; GAO, 2001), é de se esperar que as reuniões de críticas dos índices calculados motivem os funcionários a buscar melhores resultados. Em função do exposto, os afastamentos dos itens “definição de critérios de medição” e “utilização de indicadores” podem ser explicados de acordo com a proposição P2 (O afastamento entre o controle interno adotado no PPP do SIPM e o *framework* e literatura correlata ocorre em virtude do modelo de gestão interna, podendo ser convertido em aproximação por meio de medidas adotadas no âmbito do próprio SIPM).

Ainda que os sistemas corporativos administrados pelo SIPM possuam mecanismos que impeçam a o acesso não autorizado a seus bancos de dados, por meio de bloqueio de usuário após três tentativas fracassadas, não existe mecanismo que possibilite a identificação da máquina da qual a tentativa tenha ocorrido. Por esse motivo, o item “controle contra acesso não autorizado” foi avaliado como um afastamento com o modelo COSO - I. Como afirmam Hansen e Buckhoff (2000), uma forma de se contribuir para a efetividade de controles internos seria a garantia de propositura de ações judiciais em caso de detecção de fraudes, com o intuito de inibir suas ocorrências. Em um aspecto mais amplo, outras medidas, inclusive disciplinares, devem ser adotadas em casos de comportamentos indesejáveis. Especificamente sobre o controle de acesso de sistemas, o modelo GAO (2001) assevera que a efetividade do se dá por meio de medidas que impeçam o acesso não autorizado, bem como a responsabilização do responsável. Nesse contexto, a identificação do IP da máquina em que é realizada uma tentativa de acesso frustrada forneceria um importante subsídio para a identificação do responsável por um eventual acesso não autorizado. Dessa forma, é possível

considerar que esse afastamento possa ser convertido em proximidade com o modelo COSO - I, mediante ações realizadas pelo próprio SIPM, conforme descrito na proposição P2.

Apesar da existência de documento normativo no SIPM que defina os procedimentos de avaliações especiais não há registros de realizações desse tipo de avaliação, o que possibilita avaliar o item “definição do escopo e frequência de avaliações especiais” como um afastamento do modelo COSO - I. Analisando o referido documento normativo interno, é possível determinar a gênese do afastamento no teor da ordem interna, que estabelece que as avaliações especiais devem ser motivadas por situações que denotem a existência de irregularidade ou ilegalidade. Já o modelo COSO - I recomenda que as avaliações especiais devam ser realizadas de acordo com mudanças significativas nos planos ou estratégias. A reformulação do documento poderia contribuir para converter o afastamento em proximidade, de tal forma que a proposição P2 se mostra mais adequada para explicar esse afastamento.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta dissertação objetivou oferecer uma contribuição para o estudo dos controles internos no setor público brasileiro, por meio de um estudo de caso, em que foram comparados os aspectos do sistema de controle interno da unidade de análise com os conceitos disseminados pelo modelo COSO - I e literatura correlata.

O primeiro objetivo específico (elaboração de um modelo de avaliação de controle interno para a organização em estudo) foi alcançado, tomando-se por base as publicações *Internal Control - Integrated Framework* (COSO, 1994) e *Internal Control - Management and Evaluation Tool* (GAO, 2001). A partir dos modelos de referência supracitados foram inseridas adaptações pelo pesquisador, juntamente com quatro Oficiais do SIPM, de forma a se construir um modelo de avaliação de controle interno voltado para a realidade da entidade cujo resultado encontra-se evidenciado na subseção 2.3.

O controle interno do processo de pagamento de pessoal do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha foi descrito ao longo da subseção 3.2, de acordo com os itens de verificação constantes do modelo de avaliação, possibilitando o alcance do segundo objetivo específico.

Por ocasião da descrição do sistema de controle interno, foi possível identificar as proximidades e afastamentos da realidade observada com a estrutura disseminada pelo COSO e literatura correlata. Na subseção 3.3 foram descritas as proporções de proximidades sobre o total de itens avaliados para cada componente do modelo, além do apontamento das possíveis causas dos afastamentos observados, atingindo, dessa maneira, o terceiro objetivo específico.

Alcançados os três objetivos específicos, foi possível responder a questão de pesquisa: “qual o nível de harmonização entre o controle interno no Processo de Pagamento de Pessoal (PPP), adotado no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM) e os conceitos disseminados pelo COSO - I?”. De acordo com a média dos percentuais de proximidades obtidos em cada um dos cinco componentes, o nível de harmonização geral foi calculado em 76,58%. Importante ressaltar a abordagem exclusivamente quantitativa utilizada no cálculo do nível de harmonização, na medida em que não foi estabelecida nenhuma distinção na relevância dos itens avaliados (com base em critérios qualitativos) que pudessem vir a se traduzir em pesos diferenciados para cada uma das variáveis analisadas.

Os afastamentos foram observados em 14 itens, sendo que dez podem ser explicados devido a fatores externos à organização, e em relação aos quatro restantes, a explicação pelas diferenças podem ser respondidas pelo sistema de gestão interna.

Conforme descrito na subseção 3.3, dentre os dez afastamentos observados que podem ser explicados por fatores externos à organização a que se referem, sete se relacionam com a avaliação de riscos. Embora alguns riscos sejam identificados no Planejamento Estratégico sob a forma de pontos fracos e ameaças, não foi observada na organização uma matriz de riscos que permitisse a inferência da existência de uma metodologia ampla de identificação dos riscos, sua probabilidade de ocorrência e a forma de tratá-los. A necessidade de coordenação dos órgãos envolvidos no processo para a implementação de um gerenciamento de riscos na Administração Pública, apontada por Seabra (2007), pode ser um fator que dificulte sua aplicação neste setor.

Em relação aos três afastamentos relacionados com a gestão de recursos humanos, os mesmos podem ser decorrentes da ausência de autonomia da organização (SIPM) em relação à gestão de pessoal, que se encontra obrigada a cumprir as normas e ordens da instituição a que pertence (Marinha). A possibilidade de conversão desses afastamentos em aproximações envolvem fatores externos à organização estudada.

Os demais afastamentos, ocasionados pelo modelo de gestão interna da organização, poderão ser considerados como oportunidades de melhoria somente se a avaliação do custo da implementação da mudança, em face do seu benefício esperado (conforme ressaltado pelo modelo COSO), apontar para a alteração do controle interno.

De acordo com Wanderley (2011), um dos objetivos do Projeto Contas do TCU reside na conscientização dos Dirigentes das unidades gestoras sobre a importância dos sistemas de controle interna na condução da gestão, visando ao alcance de resultados públicos, sem necessariamente tornar rígida a metodologia de concepção e avaliação de controles internos. Embora o resultado da presente pesquisa aponte para um nível de harmonização do controle interno da entidade estudada com o modelo COSO - I relativamente alto¹¹, não foi observado o emprego de um instrumento de avaliação do controle interno customizado. Conforme citado na subseção 1.1, as Unidades Jurisdicionadas avaliam seu controle interno conforme definido na Portaria TCU nº 123/2011. 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

¹¹ O nível de harmonização médio encontrado por Silva (2009) no estudo de 37 prefeituras pernambucanas foi de 27,7%, e o nível máximo de 77,8%.

interno utilizado por Silva (2009) para se 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.

Concluindo o presente trabalho, sugere-se a realização de outras pesquisas que, da mesma forma que esta, avaliem o controle interno de organizações públicas, a fim de enriquecer o arcabouço de conhecimento sobre os sistemas de controles internos nesse setor, em virtude da escassez da literatura sobre esse assunto, conforme afirmado por Wanderley (2011). Outra sugestão seria a realização de estudo que confirme ou conteste a hipótese de que as entidades públicas não possuem instrumentos customizados para a avaliação dos seus sistemas de controle interno.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BARBOSA, D. O.; PUGLIESI, W. R.; SPECCHIO, S. R. A. *Novas Metodologias*. São Paulo: IBCB, 1999.

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/L10.683.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.

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. Disponível em: < <http://biblioteca.gpi.ufrj.br:8080/xmlui/handle/1/141>>. Acesso em: 05 jun. 2012.

COCURULLO, A. *Gestão de riscos corporativos: uma comparação entre dois sistemas*. 2005. Dissertação (Mestrado). Faculdade Cenecista de Varginha, Varginha, 2005. Disponível em: <http://www.parkerrandallconsultores.com.br/publicacoes/Gestao_ERM_Antonio_Cocurullo.pdf> Acesso em: 10 maio 2012.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). *Internal Control, Integrated Framework*. 2. ed. New York: AICPA, May. 1994. Disponível em: < <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>>. Acesso em: 02 fev. 2012.

_____. *Gerenciamento de Riscos na Empresa, Estrutura Integrada = Integrated Framework: Application Technique*. New Jersey: AICPA; Audibra, Set. 2007. v. 2. Disponível em: <http://www.COSO.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf> Acesso em 02 fev. 2012.

_____. *About us*. 2011. Disponível em: <<http://www.COSO.org/aboutus.htm>>. Acesso em: 27 jan. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Resolução CFC Nº. 1.135/08 que prova a NBC T 16.8 – Controle Interno*, 2008. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc>. Acesso em: 14 Jan. 2012.

_____. *Resolução CFC Nº. 1.212/09*. Aprova a NBC TA 315, Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, 2009. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001212>. Acesso em: 14 Jun. 2012.

COSSERAT, G. W.; RODDA, N. *Modern Auditing*. 3. ed. West Sussex: Wiley, 2009.

CRESWELL, J. W. *Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Tradução de Magda França Lopes. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CURTIS, M. B.; WU, F. H. The components of a comprehensive framework of internal control. *The CPA Journal*. Mar, 2000. Disponível em: <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2000/0300/d64300a.htm>> . Acesso em 27 jun 2012.

D'AVILA, M. Z.; OLIVEIRA, M. A. M. *Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações*. São Paulo: Nobel, 2002.

DIAS, S. V. S. *Auditoria de Processos Organizacionais: teoria, finalidade e metodologia*. 3. ed. Niterói: Impetus, 2004.

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.

GAO. United States Government Accountability Office. *Internal Control Management and Evaluation Tool: exposure Draft*. Washington: GAO, Aug. 2001.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3. ed. São Paulo: Ed Atlas. 2001.

HANSEN, J. D; BUCKHOFF, T. A. To Catch a Thief. *Journal of Accountancy*. New York, mar. 2000. Disponível em: <<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2000/Mar/ToCatchAThief.htm>> acesso em: 09 jul. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA -IBGC. *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*. 4.ed. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Budapeste, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)>. Acesso em 02 fev. 2012.

INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL ASSOCIATION - ISACA. *COBIT 5: A Business Framework for the Governance and Management of Enterprise IT*. Disponível em: <<http://www.isaca.org/cobit/pages/default.aspx>>. Acesso em 10 jun 2012.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, oct. 1976. Disponível em: <<http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>> Acesso em: 23 jun. 2011.

LUNKES, Rogério João. *Controle de Gestão: estratégico, tático, operacional, interno e de risco*. São Paulo, Atlas, 2010.

MACINTOSH, N. B. *Management Accounting and Control Systems: an organizational and behavioral approach*. Chichester: John Wiley & Sons, 1994.

MAIA, M. S et al. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. *Revista Universo Contábil*: FURB, Blumenau, v. 1, n. 1, p. 54-70, jan./abr. 2005. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/79>>. Acesso em: 08 mai. 2012.

MORAES, J. C. F. *Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil*. Florianópolis: UFSC/ Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, 2003. 121 p.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. S. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras: um estudo de caso. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 6, 2006, São Paulo. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/38.pdf>>. Acesso em: 15 jun 2012.

PAGLIUSO, A. T.; CARDOSO, R.; SPIEGEL, T. *Gestão Organizacional: o desafio da construção do modelo de gestão*. Saraiva, São Paulo, 2010.

REZAEI, Z. What the COSO report means for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, v. 10, n. 6, p. 5 - 9, 1995. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=868252>> Acesso em: 20 jul 2012.

SEABRA, S. N. Gerenciamento de Riscos em Organizações Públicas: uma prática efetiva para controle preventivo e melhoria dos gastos públicos no Brasil? *Revista da CGU*. Brasília, ano 2, n. 3, p. 38 - 49, dez 2007. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/publicacoes/revistacgu/Arquivos/3edicao.pdf>>. Acesso em 10 jul 2012.

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.

TUTTLE, B.; VANDERVELDE, S. D. An empirical examination of CobiT as an internal control framework for information technology. *International Journal of Accounting Information Systems*. n. 8, p. 240-263, 2007. Disponível em: <<http://www.acc.ncku.edu.tw/chinese/faculty/shulc/courses/cas/articles/Tuttle-empirical-examination.pdf>>. Acesso em: 12 mai 2012.

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 Multiinstitucional 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.

YIN, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Tradução de Ana Thorell. 4. ed. São Paulo. Bookman, 2010.

ZANETTE, M. A.; DUTRA, M. H.; ALBERTON, L. 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.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/402.pdf>>. Acesso em: 29 jan. 2012.

APÊNDICE A - Questionário aplicado aos militares e servidores civis dos Departamentos de Acerto de Contas (SIPM-10), Pagamento (SIPM-20), Controle (SIPM-30) e Proventos e Pensões (SIPM-80).

I - Qualificação do respondente

- 1- Serve aproximadamente há quanto tempo na OM?
_____anos _____ meses

- 2- Departamento em que se encontra lotado?
 SIPM-10
 SIPM-20
 SIPM-30
 SIPM-80

- 3- Há quanto tempo se encontra no Departamento?
_____anos _____ meses

II - Conhecimento sobre a estrutura COSO

- 1- Qual o nível de conhecimento que o respondente possui a respeito do modelo de controle interno disseminado pela *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)?
 Desconheço esse modelo
 Conheço o COSO, mas não li nenhum de seus trabalhos
 Conheço o COSO e já li alguma de seus trabalhos

Caso tenha marcado a primeira opção, avance para a seção III. Caso contrário, prossiga daqui.

- 2- Marque apenas as opções que representam os componentes do modelo de controle interno disseminado pelo COSO
 Ambiente de controle
 Planejamento estratégico
 Atividades de controle
 Avaliação de riscos
 Certificação digital
 Monitoramento
 Divulgação de resultados
 Visão de futuro

Nas questões da seção III, marque as opções de 1 a 5, da seguinte forma:

1 - Discordo plenamente

2 - Discordo mais que concordo

3 - Indiferente

4 - Concordo mais que discordo

5 - Concordo plenamente

III - Componentes do modelo COSO - I.

1 - O respondente conhece os padrões éticos adotados pela OM?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

2- O respondente entende que a adoção de comportamento inadequado, em desacordo com os princípios e normas adotados pela OM e pela Marinha, pode sujeitar o autor desse comportamento a sanções disciplinares?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

3- O respondente considera que possui as técnicas e habilidades necessárias para o desempenho de suas funções?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

4- Existe alguma política/rotina de treinamento/adestramento estabelecida na OM?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

5- O respondente considera excessiva a rotação de pessoal em funções críticas?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

6 - O respondente julga que as comunicações com as OMAC são satisfatórias?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

7 - O respondente considera que recebe orientação adequada do seu supervisor imediatamente superior?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

8- O respondente considera a estrutura organizacional adequada ao tamanho e a natureza das atividades desempenhadas?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

9- O respondente considera que as autoridades e responsabilidades das áreas principais (departamentos) são claramente definidas?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

10- A organização possui um nº adequado de pessoal? (Levar em consideração disponibilidade de tempo para condução das atividades e acumulação de funções)

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

11- O respondente tem conhecimento dos objetivos da OM?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

12- O respondente tem conhecimento dos objetivos das atividades de sua Divisão?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

13 Esses objetivos possuem metas com critérios de medição definidos?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

14 O respondente entende que são os procedimentos para cada atividade que executa são claramente definidos em algum documento formal (como uma publicação SGM/DGPM, Regimento Interno, Ordem Interna, etc...)

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

15 Atividades de controle identificadas como necessárias são aplicadas conforme preconizado e o pessoal que as executam compreendem seus propósitos?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

16 As informações internas recebidas (em diversos documentos, OS, MSG, Ofícios, etc..) são adequadamente detalhadas de forma que permitam a execução das atividades decorrentes?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

17 O respondente considera-se devidamente informado sobre suas responsabilidades?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

18 O respondente considera-se devidamente informado sobre o seu desempenho esperado?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

19 O respondente entende nas reuniões com seu Encarregado são fornecidos ao mesmo *feedback* sobre a adequabilidade dos controles?

<input type="checkbox"/> 1 Discordo plenamente	<input type="checkbox"/> 2 Discordo mais que concordo	<input type="checkbox"/> 3 Indiferente	<input type="checkbox"/> 4 Concordo mais que discordo	<input type="checkbox"/> 5 Concordo plenamente
--	---	--	---	--

ANEXO A - Relação de Ordens Internas em vigor no SIPM (referência: 28 de setembro de 2012)

Nº	ASSUNTO
01-01	Conselho Técnico.
01-02	Elaboração de Memória
01-03A	Termos e expressões utilizados no SIPM.
01-06	Diretrizes para acompanhamento e atualização do Planejamento Estratégico (PE) do SIPM
02-01D	Normas e procedimentos para o Serviço de Secretaria e Comunicações.
02-02	Normas para escolha e premiação por inovação
05-01	Segurança das Áreas e Instalações – Segurança Orgânica
07-01B	Atividades de Ouvidoria no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha
09-0A1	Controle da utilização, retirada e devolução de Pastas de Instituidores de Inativos Militares e Ex-combatentes
10-04C	Falecimento de inativos militares, ex-combatentes, servidores civis, anistiados políticos e seus pensionistas.
10-06A	Procuração.
10-09	Concessão do Benefício de Assistência à Saúde aos Servidores Civis Inativos e Pensionistas Civis
10-10	Procedimentos para pagamento de Auxílio/Custeio Funeral aos inativos e pensionistas
20-04A	Controle do Volume Financeiro de Despesa com Inativos e Pensionistas
20-06A	Competência dos Fiéis de Pagamento.
20-07B	Tarefas da Divisão de Pagamento de Inativos Militares
20-10	Pagamento de pensionistas civis.
20-11B	Tarefas da Divisão de Pagamento de Pensionistas de Militares
20-12A	Bloqueio, Retirada, Suspensão, Reativação e Reimplantação de Pagamento no âmbito do SIPM.
20-13A	Tarefas da Divisão de Pagamento de Inativos e Pensionistas Civis
20-14A	Tarefas da Divisão de Prestações de Contas e Procedimentos Especiais
31-01	Súmulas de Procedimento.
31-02	Controle de prazos nos processos administrativos de pensão.
31-03	Padrões de Qualidade do Atendimento e Avaliação de Desempenho.
31-04A	Batimento entre os dados do SISOBI e os arquivos da folha de pagamento dos beneficiários instituídos pelo SIPM.
31-05	Estabelecimento de responsabilidades e controles quanto aos procedimentos de concessão de pensões militares, civis e de ex-combatente.
31-06A	Atividades de Estatística.
31-07	Acompanhamento de atos de pessoal incluídos no Sistema de Controle de Óbitos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SCO - MPOG)
31-08	Verificação e Análise de indícios de falecimento
32-01	Análise de Contas no SISPAG e no SIAPE.
32-02	Auditoria de registros no Sistema de Apreciação e Registro dos Atos de Admissão e Concessões – SISAC.
32-03	Auditorias de Acompanhamento e Especial.
40-01D	Rede Local de Microcomputadores.
40-02C	Normas para solicitação de serviços de informática.
40-03C	Normas para utilização de equipamentos de processamento eletrônico de dados.
40-04A	Procedimentos para acesso de usuários das OMAC / OREC e Organizações Militares (OM) ao Sistema de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPEM)
40-05B	Cópias de segurança de arquivos magnéticos.
40-06C	Vírus em microcomputador.
40-08B	Instrução de Segurança das Informações Digitais – ISID.
40-09C	Procedimentos para acesso de usuários internos ao Sistema de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPEM).
50-01D	Rotina Diária.
50-02C	Normas para o Serviço Diário no Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha, em Regime Normal.
50-03B	Prevenção de incêndio, combate a incêndio e evacuação rápida das dependências do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha.
50-04A	Limpeza e manutenção das dependências.
50-05A	Licenças, faltas e atrasos de militares e servidores civis.

Nº	ASSUNTO
50-07B	Triagem anual de documentos.
50-08C	Gestão de material.
50-09C	Comunicação por telefone.
50-11B	Normas para atualização e utilização da Agenda administrativa no âmbito do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha.
50-12C	Uso de máquinas copiadoras.
50-13B	Viaturas administrativas.
50-14B	Obtenção de material e contratação de serviço.
50-15A	Audiência com Sr. Diretor.
50-16D	Prêmio “Militar Padrão” e “Servidor Civil Padrão”.
50-17C	Embarque, desembarque e despedida de militares e funcionários civis.
50-18	Plano de Operação Tarrafa.
50-20B	Auxílio-Transporte.
50-21A	Programa de Adestramento.
50-22A	Sistema de Gestão Ambiental do SIPM.
50-23B	Normas sobre a Gestoria da Caixa de Economias.
50-24	Programa de Conservação de Energia Elétrica no SIPM.
50-25	Pagamentos imediatos
50-26	Aplicação e controle dos recursos financeiros à disposição do SIPM
50-27	Procedimentos para Adesão às Atas de Registro de Preços
60-01	Cumprimento de decisões judiciais.
70-01	Procedimentos complementares para a atividade de recadastramento no âmbito do Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha.
70-02A	Normas para atendimento ao público.
80-01	Apreciação e registro das concessões de reformas e pensões pelo Tribunal de Contas da União (TCU)
80-02	Tramitação de Requerimentos para habilitação à Pensão Militar e à Pensão Especial de Ex-Combatente.
80-03	Normas e procedimentos para o Serviço de Secretaria/Comunicações do Departamento de Proventos e Pensões (SIPM-80s).

ANEXO B - Relação de relatórios gerenciais definidos no Memorando nº 1/2011-SIPM

Nº ORDEM	ASSUNTO	RESPONSÁVEL	INFORMAÇÃO
1	Matrículas em pagamento no SISPAG sem vínculo no SIPEM	SIPM-20	SIPM-02, SIPM-09, SIPM-30, SIPM-31
2	Matrículas em pagamento no SIAPE sem vínculo no SIPEM, com matrícula temporária no SIPEM	SIPM-20	SIPM-02, SIPM-09, SIPM-30, SIPM-31
3	Pessoas em pagamento no SISPAG e com falecimento registrado no SIPEM	SIPM-20	SIPM-02, SIPM-13, SIPM-30, SIPM-31
4	Pessoas em pagamento no SISPAG com CPF diferente no SIPEM	SIPM-09	SIPM-02, SIPM-20
5	Inconsistência das informações de pagamento no SISPAG, com matrículas em pagamento no SISPAG com CPF iguais e NIP diferentes	SIPM-80	SIPM-02, SIPM-20
6	Inconsistência das informações de pagamento no SISPAG, com matrículas em pagamento no SISPAG com NIP iguais e CPF diferentes.	SIPM-09	SIPM-02, SIPM-20
7	Inconsistências na implantação de dedução e/ou de isenção de IRRF no SISPAG A) Matrículas com e sem isenção de IRRF no SISPAG, referentes a mesma pessoa; B) Matrículas referentes a pessoas com mais de uma matrícula com dedução de IRRF por idade; e C) Matrículas referentes a pessoas com dedução de IRRF por idade implantado em matrícula que não corresponde a de maior valor de remuneração bruta.	SIPM-20	SIPM-02
8	Matrículas referentes às pessoas com dedução de IRRF por idade implantado no SISPAG e que constam no SIPEM como tendo menos de 65 anos	SIPM-09	SIPM-02, SIPM-20
9	Matrículas com informações bancárias inconsistentes entre o SIPEM e o SISPAG	SIPM-20	SIPM-02, SIPM-24
10	Matrículas de aposentados civis em pagamento no SIAPE, com código de UPAG diferente de '0296'	SIPM-20	SIPM-02, SIPM-23
11	Parcelas de pagamento de atrasados implantados no SISPAG: A) Relação das matrículas com suspeita de duplicidade; e B) Relação das matrículas com suspeita de duplicidade do Termo de Adesão.	SIPM-32	SIPM-02
12	Matrículas referentes a pensionistas, não inválidos no SIPEM, do sexo masculino, em pagamento no SISPAG e com DATA TÉRMINO inconsistente com a data de nascimento do SIPEM	SIPM-09	SIPM-02, SIPM-20
13	Matrículas referentes a pensionistas do sexo masculino, em pagamento no SISPAG, sem DATA TÉRMINO implantada ou maiores de 24 anos no SIPEM	SIPM-09	SIPM-02, SIPM-20
14	Matrículas em pagamento no SISPAG, referentes a um mesmo Instituidor, com somatório de cotas partes maior que 100 por cento	SIPM-09	SIPM-02, SIPM-20, SIPM-32, SIPM-80
15	Inconsistências na implantação de pagamento entre o SISPAG e o SIPEM: A) Matrículas em pagamento no SIPEM e não no SISPAG; e B) Matrículas em pagamento no SISPAG e não no SIPEM.	SIPM-20	SIPM-02, SIPM-30, SIPM-31
16	Relação de pessoas em pagamento no SISPAG e falecidos na DPMM	SIPM-09	SIPM-02, SIPM-30, SIPM-31
17	Informações das requisições de Processo Adm. por Mensagem de falecimento, concluídas no SIPEM, referentes a vínculos em pagamento no SISPAG	SIPM-31	SIPM-02, SIPM-20
18	Auditoria com data término vencida Relação de matrículas em pagamento com data término vencida; e Relação de matrículas em pagamento com data término inconsistentes entre SIPEM e SISPAG.	SIPM-32	SIPM-02
19	Informações das requisições de apostila de cancelamento registradas no SIPEM, referentes a vínculos em pagamento no SISPAG/SIAPE e que não possuem requisição de restabelecimento	SIPM-32	SIPM-02
20	Relação contendo as filhas de anistiados com requisição de alteração de nome, por motivo de casamento ou divórcio.	SIPM-80	SIPM-02
21	Relação de inativos que não possuem a parcela "AD PRO LABORE" implantada no SISPAG e cujas OC e OM não são 930	SIPM-20	SIPM-02

22	Relação de inativos que possuem a parcela "AD PRO LABORE" implantada no SISPAG e cujas OC e OM são 930	SIPM-20	SIPM-02
23	Relação de novos pagamentos SISPAG (Batimento BIP Comandado X BIP Implantado).	SIPM-32	SIPM-02