



Revista Contemporânea de Contabilidade

ISSN: 1807-1821

sensslin@gmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina  
Brasil

Guerra de Sousa, Rossana; Diógenes Azevedo Santos Souto, Saulo; Moreira Nicolau, Antonio

Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada

Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 14, núm. 31, enero-abril, 2017, pp. 155-176

Universidade Federal de Santa Catarina  
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76250678009>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

---

## **Em um mundo de incertezas: um *survey* sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada**

*In a world of uncertainty: a survey on internal control in a public and private perspective*

*En un mundo de incertidumbre: un estudio sobre el control interno en una perspectiva pública y privada*

---

### **Rossana Guerra de Sousa**

Doutora em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).  
Professora do Departamento de Finanças e Contabilidade da Universidade Federal da Paraíba  
Endereço: Departamento de Finanças e Contabilidade, Campus Universitário I, Jardim Cidade Universitária.  
CEP: 58.059-900 - João Pessoa/PB – Brasil  
E-mail: [rossanagsousa@ccsa.ufpb.br](mailto:rossanagsousa@ccsa.ufpb.br)  
Telefone (83) 3216-7285

### **Saulo Diógenes Azevedo Santos Souto**

Mestre em Controladoria pela Programa de Pós-Graduação em Controladoria (UFRPE)  
Universidade Federal Rural de Pernambuco.  
Endereço: Rua D. Manoel de Medeiros s/n, Bairro de Dois Irmãos  
CEP 52.171-900 – Recife/PE - Brasil  
E-mail: [saulodiogenes@gmail.com](mailto:saulodiogenes@gmail.com)  
Fone: (81) 3320-5403

### **Antonio Moreira Nicolau**

Mestre em Controladoria pela Programa de Pós-Graduação em Controladoria (UFRPE)  
Universidade Federal Rural de Pernambuco.  
Endereço: Rua D. Manoel de Medeiros s/n, Bairro de Dois Irmãos  
CEP 52.171-900 – Recife/PE - Brasil  
E-mail: [kennedynicolau@hotmail.com](mailto:kennedynicolau@hotmail.com)  
Fone: (81) 3320-5403

Artigo recebido em 10/03/2016. Revisado por pares em 29/08/2016. Reformulado em 12/01/2017. Recomendado para publicação em 16/03/2017 por Carlos Eduardo Facin Lavarda (Editor-Chefe). Publicado em 30/04/2017.

## Resumo

Sob a perspectiva da uniformização entre a teoria e a prática quanto à gestão do controle interno nos segmentos público e privado, tendo a estrutura do COSO ICIF 2013 como base, este estudo tem como objetivo identificar como as organizações têm implementado o conceito, as dimensões centrais do controle interno e quais os desafios envolvidos neste processo. A partir da percepção dos atores organizacionais, que avaliam estas questões no seu contexto institucional, foi conduzido um *survey* com uso da escala de medição de *Likert*. Os dados foram analisados em conjunto e, em sequência, descritiva e comparativamente entre os segmentos público e privado com teste *Mann-Whitney*. Os resultados apontam que, nos dois segmentos, o conceito de controle é majoritariamente identificado com sua forma funcional, o que pode impactar na eficácia da gestão do sistema de controle, especialmente quanto à definição da responsabilização sobre as ações de controle na entidade. Os respondentes, públicos e privados, convergem na percepção da relativa implementação das dimensões de controle relacionadas ao ambiente de controle e sistemas de informação e comunicação, tendo como principais desafios visualizados a institucionalização da gestão de riscos, atividades de controle e, com destaque, do monitoramento. Os achados refletem a dificuldade da absorção e institucionalização de conceitos e das dimensões centrais estruturadas para a gestão dos controles nas organizações públicas e privadas. Este cenário pode conduzir à ineficiência do sistema de controle, implementado ou idealizado, gerando custos sem a contraprestação da obtenção dos benefícios relacionados ao alcance dos objetivos organizacionais. A atuação na divulgação e profissionalização do segmento de gestão de controles pode se constituir em uma das poucas alternativas viáveis para contornar este cenário, desde que unida, de modo indissociável, à decisão dos gestores públicos e privados neste caminho.

**Palavras-chaves:** Controle interno; COSO ICIF; Controles gerenciais

## Abstract

*From the perspective of the uniformity between theory and practice regarding the management of internal control in the public and private segments, with the structure of COSO ICIF 2013 as basis, this study aims to identify how organizations have implemented the concept, the central dimensions of internal control and what challenges are involved in this process. From the perception of the organizational actors, who evaluate these issues in their institutional context, a survey was conducted using the Likert measurement scale. The data were analyzed descriptively and comparatively between the public and private segments with Mann-Whitney test. The results indicate that, in both segments, the concept of control is mostly identified with its functional form, which may impact on the effectiveness of the control system management, especially regarding the definition of accountability on control actions in the entity. Public and private respondents converge on the perception of the relative implementation of control dimensions related to the control environment and information and communication systems. The main challenges are the institutionalization of risk management, control activities and monitoring. The findings reflect the difficulty of absorbing and institutionalizing concepts and central dimensions structured for the management of controls in public and private organizations. This scenario can lead to inefficiency of the control system, implemented or idealized, generating costs without the consideration of obtaining the benefits related to the achievement of the organizational objectives. The performance in the disclosure and professionalization of the control management segment can be one of the few feasible alternatives to circumvent this scenario, since it is inseparably linked to the decision of public and private managers on this path.*

**Keywords:** Internal control; COSO ICIF; Management controls

## Resumen

*Desde el punto de vista de la uniformidad entre la teoría y la práctica de la gestión del control interno en los sectores públicos y privados, y la estructura de COSO CIFI 2013 como base, este estudio tiene como objetivo identificar cómo las organizaciones han puesto en práctica el concepto, las dimensiones esenciales control interno y cuáles son los desafíos implicados en este proceso. A partir de la percepción de los actores organizacionales que evalúan estas cuestiones en su contexto institucional, se realizó una encuesta con el uso de la escala de medición de Likert. Los datos se analizaron de forma descriptiva y se compararon entre los sectores público y privado con la prueba de Mann-Whitney. Los resultados muestran que, en ambos segmentos, el concepto de control se identifica sobre todo con su forma funcional, lo que puede afectar la eficacia de la gestión del sistema de control, sobre todo en la definición de la rendición de cuentas sobre las acciones de control en la entidad. Los encuestados, públicas y privadas, convergen en la percepción de la ejecución relativa de las dimensiones de control relacionadas con el entorno de control y los sistemas de información y comunicación, y los principales retos visualiza la institucionalización de las actividades de gestión de riesgos, control y seguimiento. Los resultados reflejan la dificultad de absorber y la institucionalización de los conceptos y las dimensiones centrales estructurados para los controles de gestión en las organizaciones públicas y privadas. Esta situación puede conducir a la ineficiencia del sistema de control, implementado o diseñado, lo que genera costos sin consideración de la obtención de los beneficios relacionados con la consecución de los objetivos de la organización. La actuación en la difusión y profesionalización del segmento de gestión de controles puede constituir una de las pocas alternativas viables para evitar este escenario, ya unida de forma inseparable, la decisión de los gestores, públicos y privados de esta manera.*

**Palabras clave:** Control interno; COSO ICIF; Controles de gestión

## 1 Introdução

Segundo Richardson, Peters e Haislip (2016), nós vivemos em um mundo de incertezas. Os cenários das organizações podem mudar rapidamente, colapsos financeiros, terrorismo, falhas em sistemas informatizados, novos competidores, obsolescência de produtos e serviços, novas demandas sociais, restrições de gastos, dentre outras ocorrências, contribuíram para aumentar o foco da literatura e dos profissionais na questão do risco e, conseqüentemente, do controle.

Ao longo do tempo, escândalos de natureza contábil, decorrentes de fraudes e/ou corrupção, a busca pela eficiência e eficácia operacional para o retorno financeiro dos acionistas ou alcance das demandas sociais, e os requisitos de observância de um conjunto de regramentos e normas cada vez mais amplo e complexo exigido das organizações, mantêm o tema do risco e controle sob o foco da atenção de gestores e pesquisadores nas áreas pública e privada.

Os controles interno e externo das organizações atuam em conjunto para promover, de forma equilibrada, as ações necessárias ao atingimento dos objetivos da entidade e para definir as limitações ao comportamento dos atores envolvidos neste processo que possam conduzir a um direcionamento inadequado ou inescrupuloso das suas operações e/ou dos objetivos traçados (WALSH; SEWARD, 1990; CHUNG; CHONG; JUNG, 1997.)

Esta divisão e balanceamento das ações de controle, interno e externo, são essenciais para seu estudo analítico e para a eficácia de sua ação geral no sistema. O controle interno ou gerencial envolve o aparato definido pela estrutura de governança das organizações, e o controle externo é expresso por estruturas explícitas ou implícitas no mundo organizacional, como poder do mercado, da sociedade ou de reguladores formalmente instituídos sobre as ações das

organizações, limitando-as de alguma forma. Entretanto, este estudo estará focado unicamente nas ações de controle interno.

Segundo Lakis e Giriunas (2012), um efetivo sistema de controle interno constitui-se em um instrumento essencial para que as organizações alcancem seus objetivos relacionados às seguintes categorias básicas: eficácia e eficiência de suas operações; manutenção dos requisitos de conformidade e da proteção do seu patrimônio da ação danosa de terceiros ou gestores, assegurando as condições para atingir vantagens competitivas sustentáveis no segmento privado e proporcionando o atendimento às demandas sociais na área pública. Este mesmo entendimento vem sendo compartilhado, com alguns ajustes de forma, por reguladores nos dois segmentos no Brasil (BRASIL, 2016; IBGC, 2016).

Aparentemente um tema recente na literatura acadêmica e na prática profissional, especialmente destacado pela área de auditoria, o estudo e a preocupação das organizações com o controle interno têm registros ainda no início dos anos de 1900 (LEE, 1971). Tendo origem e prevalência da abordagem contábil, segundo Hewege (2012), a teoria relacionada a controles gerenciais é jovem e apresenta-se ainda falha para suportar desafios complexos do contexto organizacional, como por exemplo, as questões relacionadas a aspectos socioculturais e de interação tecnológica.

Entretanto, mesmo ainda limitada, a evolução da teoria, práticas e conceitos relacionados a controles indica que a questão acompanhou de perto a complexidade dos ambientes organizacionais, desde as estruturas fabris básicas e as estruturas governamentais adaptadas a uma sociedade predominantemente rural do final do século XIX, até as atuais organizações virtuais e o ambiente público urbano e tecnológico.

No âmbito teórico, uma crescente complexidade da discussão sobre o tema pode ser observada. A partir da vertente clássica dos controles com Max Weber e Taylor, com seu foco na burocracia, passou-se pela era moderna ou contábil com Anthony (1965) e Hopwood (1972), com ênfase nos centros de responsabilidade, custos e orçamento e até a denominada era pós-contábil da teoria sobre controle, com autores como Merchant (1985) e Macintosh (1994), que abordaram os controles sobre resultados e eficácia, chegou-se a Ouchi (1979), Merchant (1985), Wickramasinghe e Hopper (2005), com destaque para os aspectos comportamentais, de ações e processos, através de grupos de normas, de estratégias e até antropológicos e culturais.

Arelado à evolução do debate acadêmico, o conceito de controle interno foi aprimorado. Historicamente conceituado pela primeira vez em 1905 (LEE, 1971), tem na definição instituída pelo *American Institute of Certified Accountants*, em 1949, sua vertente mais conhecida. Esta definição, essencialmente ligada à contabilidade, apresenta o controle interno como um plano e outras ações da organização para manter seus ativos seguros, assegurar e checar a fidedignidade das informações geradas e prestadas, aumentar a eficácia e garantir as políticas definidas pela gestão.

Sequencialmente aprimorada ao longo do tempo, não há uma uniformidade do conceito de controle interno na literatura e na prática das organizações. Este fato se constitui, segundo Barnier (2015), como uma das principais causas da ineficácia na implementação e na limitação da operação dos sistemas de controle<sup>1</sup>.

Diversas acepções e ênfases a diferentes aspectos do controle são adotadas nos conceitos utilizados nos segmentos público e privado. Visões do controle interno como um sistema, como um processo, ou identificados unicamente sob seu aspecto funcional, como uma unidade da organização, ou ainda operacional, relacionando-o a procedimentos de exame ou inspeção, convergem, apesar dos diferentes direcionamentos, segundo Lakis e Giriunas (2012), para buscar assegurar a consecução dos objetivos organizacionais.



Na prática das organizações observa-se, a partir da década de 1990, uma busca mais estruturada pela uniformização conceitual e por um direcionador comum de ações que, além de compatibilizar a ênfase nos elementos entendidos pela teoria como essenciais para que o controle interno assegurasse o atingimento dos objetivos institucionais e, adicionalmente, permitisse o compartilhamento de experiências a partir de estruturas básicas de implementação, de ferramenta tecnológico e metodológico, com consequente redução da curva de aprendizado organizacional sob controle.

Nesta linha, surgem, no decorrer daquela década, diversos modelos ou estruturas conceituais, *frameworks*, que buscam integrar as reflexões teóricas e o conceito de controle interno a ações objetivas, de modo a possibilitar sua efetiva e eficaz implementação. Desenvolvidos por organizações internacionais nos segmentos privado e público como *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), *IT Governance Institute*, estes *frameworks* incorporam uma visão sistêmica do controle interno e adotam uma abordagem de riscos para análise e definição dos caminhos que o controle interno deverá seguir.

A estrutura conceitual de controle interno proposta pelo COSO (1992) é prevalente sobre as demais na área privada (FERNANDES; HEINZMANN; WEINHAGE, 2010) e passa a se constituir também em base para a recomendação da INTOSAI para a auditoria e estruturação de controles internos na área pública com a ISSAI 9100 (INTOSAI, 2004).

Seguindo o curso evolutivo das organizações e da demanda por uma estrutura de controle mais sólida, o COSO moderniza sua abordagem com a edição, em 2013, da Estrutura Integrada (COSO ICIF, 2013), que é voltada para a melhoria nas estruturas de controle das organizações no contexto de um ambiente operacional em rápida evolução.

Os requisitos e dimensões presentes nesta Estrutura passaram a ser positivadas para utilização nos segmentos público e privado de modo a compelir as entidades a trilhar os caminhos rumo às melhorias dos controles internos.

A utilização de uma estrutura base para guiar a gestão dos controles nas organizações não fica apenas no âmbito da prática profissional. A partir da sequência de colapsos empresariais ocorridos nos anos 2000, como *Enron*, *Worldcom* e *Parmalat*, a atenção no setor privado se volta à necessidade da efetividade das operações dos controles internos nas organizações e normas como a Sarbanes-Oxley Act (SOX) (SEC, 2002) para a regulação do mercado acionário americano, produz um efeito sequencial que induziu as organizações internacionais a reforçarem suas recomendações e estruturas de controle interno. No Brasil, as normas de governança corporativa já incorporam os elementos da Estrutura, como no caso das preconizadas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2016).

No segmento público, especificamente no cenário brasileiro, observa-se a ocorrência de uma positivação lenta, porém alinhada com a evolução das teorias de controles gerenciais. Normas como a Lei 4.320/1964 e o Decreto Lei 200/1967 refletem a prevalência da escola contábil representada por Anthony (1965) e sedimentam os ditames da teoria burocrática anterior. Com a democratização, normas constitucionais, com destaque para o artigo 74 (CF, 1988) e infraconstitucionais com fins fiscais como a Lei Complementar 101/2000, trazem reforço quanto à necessária institucionalização dos conceitos e práticas para atuação dos sistemas gerenciais na proteção do patrimônio e na busca da eficácia das políticas públicas, especialmente fiscais, entretanto ainda de forma desconectada de uma abordagem prática efetiva.

O alinhamento definitivo do setor público com as práticas preconizadas pela Estrutura do COSO vem em 2004, através da adesão efetiva das recomendações da INTOSAI pelo

Tribunal de Contas da União (TCU) como parâmetro de avaliação de suas auditorias, e se consolida, no bojo da divulgação de amplos escândalos de corrupção e uso corporativista e patrimonialista da máquina pública, com a publicação da Portaria CGU/MP 01/2016 (BRASIL, 2016) que assume todos os componentes e o conceito da Estrutura como referência a ser seguida no âmbito do Governo Federal.

Considerando a perspectiva da evolução e uniformização relativa do conceito e estrutura de controles internos, nas organizações públicas e privadas; que estas organizações perseguem objetivos, financeiros ou sociais, de divulgação e de conformidade que podem ser apoiados pela presença de um efetivo gerenciamento do sistema de controle interno; e, ainda, as diversas perspectivas e abordagens que podem ser adotadas pela gestão e pelas regulações na tentativa de implementação de sistemas de controle, este estudo tem a seguinte questão central de investigação: *como as organizações públicas e privadas implementam seus processos de controle interno e quais os principais desafios envolvidos neste processo?*

Sob esta perspectiva de uniformização entre a teoria e a prática quanto ao controle gerencial no Brasil, nos segmentos público e privado, tendo a estrutura do COSO ICIF 213 como base, este estudo tem como objetivo identificar como as organizações públicas e privadas têm implementado o conceito, as dimensões centrais do controle interno e quais os desafios envolvidos neste processo a partir da percepção dos atores organizacionais.

Estes pontos centrais, conceito, dimensões de controle e desafios, são apresentados aos respondentes para avaliação em seu contexto organizacional através de uma pesquisa tipo *survey* e, com a utilização de escala de medição de Likert com 5 (cinco) pontos, e realizada a coleta da percepção dos respondentes.

Os dados são analisados inicialmente de forma consolidada e posteriormente detalhados comparativa e descritivamente entre os segmentos público e privado, onde adicionalmente é verificada a influência no segmento em suas respostas através de teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Segundo Dal Vesco, Fernandes e Roncon (2014), a produção científica brasileira em relação à gestão de controles ainda é pequena, necessitando de uma consolidação como um campo de pesquisa mais permanente. Este trabalho busca contribuir para a ampliação do referencial teórico sobre o tema e apresenta um desenho e uma análise, ainda que limitada, do cenário da gestão dos controles, a partir da visão de seus atores organizacionais, nos segmentos público e privado.

Adicionalmente, o estudo pretende contribuir para a reflexão quanto à possibilidade de uma visão não compartimentada do conhecimento sobre gestão de controles no cenário nacional, onde o tema ainda é prevalentemente abordado de forma segmentada entre as áreas privada e pública, com uso comum de uma abordagem orgânica e/ou institucional (COELHO, 2016) focada preponderantemente no normativismo jurídico e carente, ainda, na visão destes autores, de uma análise de cunho mais gerencial e sistêmica.

Além desta introdução, este trabalho possui uma seção dedicada ao referencial teórico, seguida pelo detalhamento da metodologia na seção 3 e análise e discussão dos resultados na seção 4, finalizando com as considerações finais.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Sistema de Controle Gerencial

As organizações públicas e privadas enfrentam enormes desafios para atingirem seus objetivos institucionais, com as particularidades e complexidades inerentes ao seu próprio

campo de atuação. Nesta busca articulam um esforço organizacional através da instrumentalização de sistemas de controle gerencial, de modo a obter uma razoável segurança para o alcance daqueles objetivos.

Enquadrado pela literatura como uma função de permeio, entre o planejamento estratégico e o controle operacional (ANTHONY, 1965; HEWEGE, 2012), o sistema de controle gerencial mostra-se como uma espécie de ponto de ligação entre ambos para consecução das metas planejadas e apresenta-se na literatura com diversos formatos e conceituações, dependendo da área de abordagem do tema.

De acordo com Chenhall (2003) os termos contabilidade gerencial, sistema de contabilidade gerencial e sistema de controle gerencial têm sido usados como sinônimos, embora cada um destes possua seu papel distinto dentro de um ambiente organizacional. O primeiro termo está ligado ao sistema de custos; já o segundo à orçamentação com base nas informações da contabilidade gerencial e o último, sistema de controle gerencial, tem um escopo mais amplo dentro do contexto de controle.

Para o autor, a definição de sistema de controle gerencial projetou-se num processo evolutivo ao longo dos anos focado na provisão formal de informações financeiras quantificáveis para o auxílio na tomada de decisão dos gestores. Inicialmente tomado como instrumento ligado preponderantemente à contabilidade, passa a compor, posteriormente, os programas relacionados à orçamentação e avançou para a análise do desempenho financeiro e organizacional através dos centros de responsabilidades (ANTHONY, 1965).

Contudo, a categorização de um sistema de controle gerencial passa por vários caminhos. Quando tomado como um sistema formal inclui regras, padrões de procedimentos e sistemas ligados à estratégia e orçamentação e, no seu aspecto não formal, não está alicerçado em um processo consciente, mas em um comportamento relacionado à cultura e ao tom organizacional (LANGFIELD-SMITH, 1997).

Segundo Hewege (2012), no ambiente dinâmico e complexo das organizações, públicas ou privadas, o sistema de controle gerencial pode ser visto ainda sob três perspectivas distintas: sociológica; de desempenho organizacional; e de informações gerenciais.

Na perspectiva sociológica o controle é visto como um processo que influencia outros atores sociais dentro da organização para atingir os objetivos pretendidos (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 1998). A ênfase como instrumentos de controle é a motivação, o monitoramento e o controle das funções consideradas indispensáveis à efetividade das atividades organizacionais.

Já na perspectiva do desempenho organizacional o controle gerencial é posto como aquele que averigua quantidades e qualidades de cada resultado da entidade. É usado para acompanhar o desempenho dos atores organizacionais quanto ao atingimento de suas metas com o mínimo de recursos despendido. Nessa perspectiva a efetividade do controle organizacional é atingida quando há similaridade entre os objetivos individuais e os objetivos organizacionais.

Por fim, Hewege (2012) apresenta a perspectiva das informações gerenciais, abordagem que se consubstancia na atividade de controle que atua através das informações e define o campo funcional dos indivíduos dentro da instituição.

Destaca, ainda, o aludido autor, que os elementos de controle são: o controlador, o controlado e os métodos conectados através de arranjos de poder, autoridade, regras, regulação, normas, valores e informações dentro dos limites do campo de controle.

Neste campo destacam-se dois sistemas que se interrelacionam na organização: sistema humano e sistema técnico (máquinas e/ou processos). O funcionamento harmonioso desses dois



sistemas tende a assegurar o alcance dos objetivos organizacionais com o mínimo de desvios (HEWEGE, 2012).

Nesta miríade de definições, sistemas e abordagens, o sistema de controle gerencial está presente nas organizações e visa contribuir com o atingimento dos objetivos institucionais; entretanto, a coordenação ou gestão do sistema de controle gerencial demanda a formalização e o estabelecimento de uma clara estrutura de governança para este fim.

Nesta tarefa, as entidades têm buscado apoio em modelos referenciais que possam guiar a implementação e o gerenciamento de suas estruturas de controle nos seus segmentos de atuação.

## 2.2 Estruturas de Controles

Houve um avanço no debate acadêmico sobre controles gerenciais desde sua conceituação em 1905 (LEE, 1971). As teorias sobre controle evoluíram com a complexidade e o dinamismo dos ambientes organizacionais, especialmente no final do século XX. Observa-se este crescimento teórico partindo da escola clássica com a burocracia weberiana e a especialização do trabalho com Taylor, indo ao foco contábil com Anthony (1965) e Hopwood (1972), incorporando a ênfase nos centros de responsabilidade, custos e orçamento e até a denominada era pós-contábil da teoria sobre controle, com autores como Merchant (1985) e Macintosh (1994), que abordaram os controles sobre resultados e eficácia, chegando a Ouchi (1979), Merchant (1985) e Wickramasinghe e Hopper (2005), com destaque para os aspectos comportamentais, de ações e processos, através de grupos de normas, de estratégias e até antropológicos e culturais.

A despeito deste rico movimento teórico, apenas a partir do final da década de 1980 observa-se um movimento mais ordenado na prática profissional das organizações de modo a estruturar, mais objetivamente, as diversas vertentes teóricas em prol do aprendizado e melhoria institucional, distanciando-se o sistema de controle gerencial de uma ligação quase preponderante com a contabilidade e o suporte à auditoria, e passando a se constituir em um artefato prático da gestão.

Mesmo com foco inicialmente voltado ao aspecto das fraudes financeiras em organizações, os trabalhos desenvolvidos pela *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (denominada de Comissão Tradway), em 1985, que estudou os fatores que podem levar à produção de relatórios financeiros fraudulentos e os passos de recomendações que poderiam ajudar a reduzir sua incidência, chegando-se a uma compreensão mais ampla a partir do exame do risco de fraude, de todo os aspectos organizacionais relevantes para a proteção necessária ao atingimento dos objetivos organizacionais. O trabalho da Comissão, em seguida patrocinado por organizações privadas<sup>ii</sup> que passou a ser denominada *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), produziu em 1992 o primeiro conjunto de princípios estruturados para o desenho, implementação e gerenciamento de controles internos, sendo sua base uma visão de riscos, e que foi denominado *Internal Control – Integrated Framework*.

Foram produzidas ao longo do tempo outras estruturas de controle ou conceituais para guiar a implementação nas organizações das estruturas de governança necessárias para este fim, tais como o *Codbury Report* de 1992, *Criteria of Control Framework* (CoCo) de 1992, *Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code* (Turnbul Report), de 1999. No segmento público, *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) absorve, em 2004, todas as bases conceituais e de componentes ou dimensões do COSO como arcabouço base também para a área pública.

A estrutura do COSO é a prevalente e foi atualizada em 2013, passando a ampliar seu detalhamento e a melhor descrever conceitos e abordagens esperadas nas organizações para a gestão adequada de seu sistema de controle.

Para uma compreensão mais abrangente das características, conceitos e composição dos modelos conceituais mais referenciados, COSO (2013), CoCo (1995) e INTOSAI (ISSAI, 2004), o Quadro 1 apresenta uma comparação entre seus principais pontos.

**Quadro 1 – Aspectos principais das estruturas conceituais de controle interno - COSO, CoCo e INTOSAI**

	<b>COSO</b>	<b>CoCo</b>	<b>ISSAI</b>
<b>DEFINIÇÃO DE CONTROLE INTERNO</b>	É um processo conduzido pela alta administração, gestores e outros profissionais da organização, com o fim de proporcionar segurança razoável em relação aos objetivos ligados a i) efetividade das operações; ii) confiabilidade das informações; e iii) conformidade com as leis e regulamentos.	É um processo conduzido pela alta administração, gestores e outros profissionais da organização, com o fim de proporcionar segurança razoável em relação aos objetivos ligados a i) efetividade e eficiência das operações; ii) confiabilidade das informações interna e externamente e iii) conformidade com as leis, regulamentos e políticas internas.	É um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados com base i) na execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; ii) no cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> ; iii) no cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e iv) na salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.
<b>OBJETIVOS</b>	1. Efetividade das operações; 2. Confiabilidade das informações; 3. Conformidade com as leis e regulamentos.	1. Efetividade e eficiência das operações; 2. Confiabilidade das informações; 3. Conformidade com as leis, regulamentos e políticas internas.	1. Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; 2. Cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> ; 3. Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; 4. Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.
<b>COMPONENTES DA ESTRUTURA DE CONTROLE</b>	1. Ambiente de controle; 2. Avaliação de riscos; 3. Atividades de controle; 4. Informação e comunicação; 5. Monitoramento	1. Propósito; 2. Compromisso; 3. Confiabilidade da informação; 4. Aprendizagem e monitoramento.	1. Ambiente de controle; 2. Avaliação de riscos; 3. Atividades de controle; 4. Informação e comunicação; 5. Monitoramento

**Fonte:** Elaborado pelos autores com base em COSO (2013); CoCo (1995); E ISSAI 1900 (2004).

A partir do Quadro 1 pode ser observada, comparativamente, a similaridade existente entre as estruturas prevalentes, que caminharam para uma visão mais gerencial e não eminentemente financeira ou contábil da abordagem do sistema de controle gerencial, com destaque para a relevância do comportamento humano neste processo.

Estudos (KPMG, 1999) evidenciam que o crescimento da acepção gerencial do controle interno passa a ser entendido, dentro das organizações, não apenas como mecanismo cumpridor de formalidades e procedimentos para ser assimilado como um sistema completo para auxílio à gestão e ao gerenciamento do risco com a participação ativa da estrutura de governança.

Esta evolução também é vista quando a organização, a partir dos *frameworks*, passa a estruturar seus sistemas de controle também a partir da percepção do ambiente externo e das estratégias organizacionais, da tecnologia empregada na organização, da estrutura orgânica e dos recursos humanos (CHENHALL; MOERS, 2015), como observado na estrutura do COSO – *Enterprise Risk Management – Integrate Framework* (2004).

Considerando que as organizações públicas e privadas perseguem objetivos complexos, quer sociais ou financeiros, de acordo com sua natureza, e a existência de recomendações legais ou institucionais para que ambos os segmentos mantenham sistemas de controle interno como auxílio à consecução de sua missão institucional (CF, 1988; IBCG, 2016), este estudo busca verificar, a partir da estrutura prevalente, COSO ICIF 2013, como, na visão dos atores organizacionais, os componentes e conceitos desta estrutura estão presentes na ordenação do desenho, implementação e gerenciamento de seus sistemas de controle interno.

### 3 Metodologia

Este estudo utilizou pesquisa tipo *survey*, aplicada unicamente a profissionais em exercício, nos segmentos público e privado, para obter a percepção dos respondentes quanto ao conceito de controle interno, quanto à implementação das cinco dimensões de controle (COSO ICIF, 2013), e quanto aos desafios visualizados neste processo em sua organização.

O entendimento do conceito de controle interno, formatado a partir do COSO ICIF 2013, foi obtido pela apresentação ao respondente das dimensões da estrutura e conceito constantes no Quadro 2.

A operacionalização das dimensões centrais de controle foi mensurada através de uma escala *Likert* de 5 (cinco) que adotou uma abordagem sem neutro, de forma que o respondente deveria indicar, entre 1- concordo totalmente e 5 - discordo totalmente para cada assertiva, de modo a classificar a percepção dos respondentes quanto à ocorrência, em sua organização, do que se afirmava.

A percepção dos respondentes quanto aos desafios relacionados à implementação de cada dimensão em sua organização foi mensurada, ao lado de cada dimensão, a partir da escala *Likert* de 5 pontos com a seguinte abordagem, sem neutro: entre 1-desafio menor de implementação e 5-, grande desafio de implementação

O Quadro 2 apresenta as categorias de escolha para o conceito de controle interno. As 11 dimensões de controle foram formatadas a partir dos 17 princípios do COSO ICIF, 2013 e compuseram o *survey*.

Além da percepção sobre as dimensões de controle, foram coletados dados referentes ao segmento de atuação dos respondentes, ao tamanho da sua organização, quando atuante na área privada, e quanto à sua visão sobre se o sistema de controle no outro segmento é mais bem estruturado do que no seu.

Os instrumentos de pesquisa foram distribuídos através da rede de relacionamento dos pesquisadores entre profissionais da área pública e privada e foram coletados através de ferramenta eletrônica via *internet*, sendo preservado o anonimato.

Os dados foram analisados de forma descritiva e com a utilização de testes não paramétricos de *Mann-Whitney* para verificar se a diferença de percepção quanto à implementação das dimensões de controle analisadas era decorrente do segmento de atuação do respondente.

**Quadro 2 – Dimensões da Estrutura de Controle e Assertivas**

<b>Dimensão</b>	<b>Conceito</b>	<b>Questão/Assertivas Associadas</b>
<b>Controle Interno</b>	Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.	Na sua organização o controle interno: a) Não existe; b) É um setor /departamento; c) É a auditoria interna; d) É um processo estruturado para o alcance dos objetivos.
<b>Ambiente de Controle</b>	Conjunto de normas, processos e estruturas que fornecem a base para a condução do controle interno na organização, sendo suas diretrizes de responsabilidade da estrutura de governança e alta administração.	1. Sua organização demonstra comprometimento com integridade e valores éticos. 2. Sua organização exercita a supervisão de controles internos. 3. Sua organização estabelece estrutura, autoridade e responsabilidade na busca dos objetivos.
<b>Avaliação de Riscos</b>	A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. A avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.	4. Sua organização especifica objetivos claramente. 5. Sua organização identifica e analisa riscos. 6. Sua organização avalia riscos de fraude.
<b>Atividades de Controle</b>	Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos.	7. Sua organização seleciona atividades de controle com base em riscos. 8. Sua organização implementa controles internos com políticas e procedimentos.
<b>Informação e Comunicação</b>	A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno.	9. Sua organização comunica internamente as informações relevantes para o controle.
<b>Atividades de Monitoramento</b>	Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente.	10. Sua organização conduz avaliações para verificar eficácia do controle. 11. Sua organização avalia e comunica resultado das avaliações para a melhoria do controle.

**Fonte:** Elaborado pelos autores com base em COSO (2013); CoCo (1995); E ISSAI 1900 (2004).

#### 4 Análise e Discussão dos Resultados

A pesquisa colheu informações de 67 respondentes, distribuídos em dois grupos, sendo 65 dados válidos, perfazendo 0,1% de dados perdidos em decorrência de algum erro ou respostas incompletas. O setor público representou 52,3% dos respondentes, sendo predominantemente organizações da administração direta do poder executivo e judiciário, e o setor privado 47,6%, sendo, em sua maioria, atuante em empresas grandes e médias. A Tabela 1 evidencia os dados da amostra e o perfil dos respondentes.

**Tabela 1: Informações da amostra e perfil dos respondentes**

<b>Painel A: Informações da Amostra</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Amostra Inicial	67	100%
Dados Perdidos	2	0,1%
Dados Analisados	65	99%
<b>Painel B: Perfil dos Respondentes</b>		
<b>Perfil – Segmento</b>		
Pública	34	52,3%
Privada	31	47,6%

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

Para responder à questão de pesquisa, inicialmente obteve-se a percepção sobre o conceito de controle interno.

Segundo Barnier (2015) o conceito de controle interno não é intuitivo e sua compreensão está associada à sua eficácia. Para que a organização consiga conduzir suas ações de controle e gerenciá-lo adequadamente, uma das principais dificuldades, segundo o autor, é estabelecer uma linguagem comum sobre controles a partir de seu conceito. A clareza do conceito na organização irá permitir a compreensão da responsabilidade de todos os membros sobre controles e riscos, e possibilitar a correta distribuição de responsabilidades sobre controles através dos modelos de asseguaração adotados.

A Tabela 2 resume a visão dos respondentes quanto ao conceito de controle interno, de acordo com o que observam em sua organização. O cenário das organizações, traçado pelos respondentes na Tabela 2, evidencia a problemática da não uniformização conceitual tratada pelo autor.

**Tabela 2: Conceito de controle interno**

<b>Conceito de Controle Interno</b>	<b>% do Total</b>	<b>% do Total - Público</b>	<b>% do Total - Privado</b>
Não Existe	15	60	40
Setor/Departamento	37	58	42
Manual Procedimentos	19	17	83
Auditoria Interna	20	69	31
Processo Estruturado para Objetivos	9	50	50

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

A falta total de identificação de controle interno nas organizações é apontada por 15% dos respondentes, sendo que esta visão é maior no setor público. A preponderância da visão orgânica e/ou institucional (COELHO, 2016) ainda é fortemente presente no Brasil, nos dois segmentos, quando 57% dos respondentes relacionam controle interno à sua forma funcional. O controle interno é apontado como um setor ou departamento específico por 37% dos respondentes, enquanto 20% o relaciona com a função da auditoria interna. Nesta parcela de respondentes que enxerga na auditoria interna o próprio controle, há preponderância do segmento público, onde esta função pode estar mais disseminada pela atuação dos órgãos como controladorias do que na área privada.

A identificação do controle interno com a sua forma operacional é presente para 19% dos respondentes, que o identificam associado à existência de um Manual de Procedimentos.



Esta visão, no entanto, é expressivamente representada pelo segmento privado (83%). Esta prevalência pode ser explicada pela presença mais comum de manuais operacionais neste segmento do que no setor público, ainda carente de procedimentos normatizados para suas atividades.

O conceito de controle como um processo dinâmico e integrado, estruturado para o alcance dos objetivos (COSO, 2013; INTOSAI, 2004), é identificado nas organizações por 9% dos respondentes com igual participação em ambos os segmentos. Este achado evidencia a ainda baixa assimilação do conceito de controle, peça guia no seu desenvolvimento institucional.

Apesar da percepção sobre controle, em sua maioria, não representar o conceito comum adotado pelas estruturas padrão (COSO, INTOSAI) para os dois segmentos, a maioria dos respondentes, 56%, acredita que no segmento oposto ao seu o controle funciona melhor do que o que ele consegue observar em sua organização.

A visão prevalentemente orgânica do conceito de controle apresentada pela pesquisa pode impactar especificamente na limitação da eficácia do modelo de asseguuração. A distribuição inadequada de responsabilidades e autoridade quanto às questões relacionadas à gestão do sistema de controle, impacta na redução de sua eficácia, na medida em que os atores organizacionais veem como responsáveis por controles unicamente aqueles atuantes nos órgãos institucionais relacionados ao controle, ou ainda em um artefato de execução de ações de controle, como manuais, dificultando a disseminação da necessária participação de todos os envolvidos nos processos organizacionais, no sistema de controle, de forma ativa.

Este resultado aponta para a necessidade de uma uniformização conceitual nas organizações públicas e privadas, de preferência alinhada a uma estrutura (*framework*), de modo a guiar a condução e implementação de um sistema de controle interno e a definição clara de suas linhas de responsabilidades (modelo de asseguuração), disseminando o entendimento deste conceito como um processo dinâmico conduzido por todos os membros em uma organização.

Após o exame do conceito de controle, segue-se com a análise da operacionalização das dimensões centrais de controle na percepção dos atores organizacionais. Estas dimensões são apresentadas para cada componente de controle, na Tabela 3, e posteriormente são examinadas de forma detalhada por cada assertiva nas Tabelas de 4 a 8. Os dados são expressos pelas médias atribuídas a cada assertiva e segmentados entre as visões pública e privada.

**Tabela 3: Componentes de Controle Interno – Consolidado**

Dimensão de Controle	Percepção quanto à implementação na organização (n=65)		Percepção dos desafios à implementação (n=65)	
	Média	SD	Média	SD
<b>Ambiente de Controle</b>	2,67	1,38	2,99	1,36
<b>Avaliação de Riscos</b>	3,22	1,18	3,12	1,43
<b>Atividade de Controle</b>	3,17	1,16	3,33	1,20
<b>Informação e Comunicação</b>	2,93	1,12	3,07	1,34
<b>Atividades de Monitoramento.</b>	3,22	1,21	3,38	1,33

**Fonte:** Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

**Nota:** Para leitura da dimensão: quanto menor a média, maior a concordância quanto à existência/exercício da dimensão no ambiente organizacional do respondente. Para leitura do desafio: quanto maior a média, maior a proporção do desafio para implementar o princípio na organização do respondente.

Conforme disposto na Tabela 3, os respondentes percebem nas organizações públicas e privadas, como dimensão dos componentes de controle mais visível, a relacionada ao Ambiente de Controle, seguida por Informação e Comunicação, sendo estas também relacionadas aos menores desafios de implementação.

Os componentes relacionados à operacionalização do sistema de controle, como Avaliação de Riscos, Atividades de Controle e Atividades de Monitoramento, apresentam-se como minimamente implementados e se constituem, na visão dos respondentes, como os maiores desafios a serem enfrentados para concluir o desenvolvimento do sistema de controle interno, com destaque para o Monitoramento.

Na sequência são apresentadas, nas Tabelas 4 a 8, as análises da percepção dos respondentes sobre cada dimensão, detalhada por assertiva, e sua visão sobre os desafios envolvidos na sua implementação. A comparação de médias usando o teste de *Mann-Whitney* é executada para as percepções dos respondentes das áreas pública e privada, de modo a verificar a influência do segmento no resultado obtido.

A Tabela 4 reflete a opinião dos respondentes sobre a dimensão Ambiente de Controle, sua implementação e os desafios visualizados pelos respondentes, sendo apresentada a média geral (Tabela 3) e as médias por assertivas, geral e por segmento.

**Tabela 4: Ambiente de Controle – Implementação e Desafios**

Dimensão de Controle	Percepção quanto à implementação na organização (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado	Percepção dos desafios à implementação (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado
	Média	SD		Média	SD	
<b>AMBIENTE DE CONTROLE</b>	<b>2,67</b>	<b>1,38</b>		<b>2,99</b>	<b>1,36</b>	
Demonstra comprometimento com integridade e valores éticos	2,59	1,51		3,17	1,44	
<i>Pública</i>	3,09	1,48	0,005	3,12	1,58	ns
<i>Privada</i>	2,06	1,38		3,22	1,30	
Exercita a supervisão de controles internos	2,90	1,32		2,94	1,33	
<i>Pública</i>	3,03	1,40	ns	2,85	1,45	ns
<i>Privada</i>	2,77	1,25		3,05	1,19	
Estabelece estrutura, autoridade e responsabilidade na busca dos objetivos.	2,53	1,30		2,86	1,39	
<i>Pública</i>	2,78	1,40	ns	2,91	1,50	ns
<i>Privada</i>	2,26	1,14		2,76	1,23	

**Fonte:** Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

**Nota:** Para leitura da dimensão: quanto menor a média, maior a concordância quanto à existência/exercício da dimensão no ambiente organizacional do respondente. Para leitura do desafio: quanto maior a média, maior a proporção do desafio para implementar o princípio na organização do respondente. ns= não significante.

A Tabela 4 aponta resultados médios muito próximos entre as dimensões analisadas. Os dados apontam que o estabelecimento da estrutura, autoridade e responsabilidade na busca pelos objetivos é considerado a parte mais visível da dimensão Ambiente de Controle (2,53) e o que imprime o menor desafio à implementação (2,86), não apresentando, no entanto,

diferença estatisticamente significativa entre os respondentes que atuam na área pública ou privada.

Estes resultados podem indicar a assimilação das estruturas hierárquicas organizacionais, expostas em organogramas, como sendo a forma de atribuir responsabilidade e autoridade na busca pelos objetivos, visto que as estruturas de responsabilização sobre controles, expressas em modelos de asseguarção<sup>iii</sup>, ainda não são comuns nem na literatura, nem na prática da maioria das organizações públicas ou privadas no Brasil.

A concordância com a existência de comprometimento com integridade e valores éticos é similar à assertiva anterior (2,59); entretanto, é entendido como o maior desafio a ser enfrentado nas organizações. A supervisão de controles internos apresenta-se como o item menos visualizado nas organizações na percepção dos respondentes (2,90).

Os resultados tratados através do teste não paramétrico de *Mann-Whitney* ( $w=0,3523$ ;  $p=0,005$ ) apontam para uma diferença estatisticamente significativa entre a percepção dos respondentes do segmento público e privado no que se refere à demonstração de comprometimento e de valores éticos por parte da administração da organização. Os respondentes da área pública apontam que, em suas organizações, este comprometimento é menor que o percebido pelos respondentes do segmento privado. Este resultado é coerente com o cenário de investigações de desvios de recursos públicos e com a frágil estrutura de controle que vem sendo demonstrada pelas organizações do setor governamental no Brasil, especialmente no contexto histórico deste estudo. A percepção dos respondentes quanto à implementação e aos desafios relacionados à dimensão Avaliação de Riscos é tratada na Tabela 5.

**Tabela 5: Avaliação de Riscos – Implementação e Desafios**

Dimensão de Controle	Percepção quanto à implementação na organização (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado	Percepção dos desafios à implementação (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado
	Média	SD		Média	SD	
<b>AValiação DE RISCOS</b>	<b>3,22</b>	<b>1,18</b>		<b>3,12</b>	<b>1,43</b>	
Especifica objetivos claramente	2,91	1,25		2,77	1,35	
<i>Pública</i>	3,16	1,36	<i>ns</i>	2,73	1,45	<i>ns</i>
<i>Privada</i>	2,66	1,09		2,84	1,21	
Identifica e analisa riscos	3,19	1,33		3,21	1,42	
<i>Pública</i>	3,46	1,35	<i>ns</i>	3,32	1,60	<i>ns</i>
<i>Privada</i>	2,93	1,28		3,06	1,12	
Avalia riscos de fraude	3,40	1,21		3,31	1,39	
<i>Pública</i>	3,46	1,20	<i>ns</i>	3,34	1,49	<i>ns</i>
<i>Privada</i>	3,35	1,25		3,26	1,27	
Identifica e analisa mudanças significativas	3,25	1,25		3,25	1,25	
<i>Pública</i>	3,36	1,06	0,013	3,23	1,37	<i>ns</i>
<i>Privada</i>	2,63	1,12		3,26	1,09	

**Fonte:** Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

**Nota:** Para leitura da dimensão: quanto menor a média, maior a concordância quanto à existência/exercício da dimensão no ambiente organizacional do respondente. Para leitura do desafio: quanto maior a média, maior a proporção do desafio para implementar o princípio na organização do respondente. ns= não significante.

A Avaliação de Riscos é percebida pelos respondentes como a dimensão com menor nível de implementação nos dois segmentos analisados (3,22) e, quando individualizada do seu processo através das assertivas apresentadas, observa-se que a especificação clara de objetivos é entendida como o passo melhor institucionalizado. Os demais elementos operacionais da gestão de risco, preconizada neste componente e que requerem maior disposição da alta administração e técnicos especializados para sua implementação, são percebidos como pouco institucionalizados e de grandes desafios na sua operacionalização. Este achado é coerente com a disseminação, ainda inicial no segmento não financeiro, dos conceitos e práticas de gestão de riscos (IBGC, 2016).

O teste de médias demonstra a influência do segmento na percepção do setor privado quando aponta a identificação de mudanças significativas na organização, sendo coerente com a maior atenção estratégica da área privada na percepção de alterações nos padrões de negócio para manutenção de sua sustentabilidade.

Considerando o padrão de respostas para a dimensão Avaliação de Riscos, e, sendo a dimensão Atividades de Controle uma das respostas a riscos (COSO, 2013; KPMG, 2015), é coerente o achado demonstrado pela Tabela 6, que indica a percepção de uma baixa implementação e grandes desafios envolvidos nas duas assertivas analisadas pelos respondentes. A percepção dos respondentes quanto à baixa implementação das atividades de controle está em linha com os achados da pesquisa KPMG (2015) sobre este tópico.

**Tabela 6: Atividade de Controle – Implementação e Desafios**

Dimensão de Controle	Percepção quanto à implementação na organização (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado	Dimensão dos desafios para implementação (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado
	Média	SD		Média	SD	
<b>ATIVIDADE DE CONTROLE</b>	<b>3,17</b>	<b>1,16</b>		<b>3,33</b>	<b>1,20</b>	
Seleciona atividades de controle com base em riscos	3,22	1,17	ns	3,28	1,27	ns
<i>Pública</i>	3,43	1,19		3,50	1,37	
<i>Privada</i>	3,03	1,13		3,00	1,09	
Implementa controles internos com políticas e procedimentos	3,13	1,29	ns	3,38	1,24	ns
<i>Pública</i>	3,33	1,34		3,55	1,39	
<i>Privada</i>	2,93	1,23		3,21	1,08	

**Fonte:** Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

**Nota:** Para leitura da dimensão: quanto menor a média, maior a concordância quanto à existência/exercício da dimensão no ambiente organizacional do respondente. Para leitura do desafio: quanto maior a média, maior a proporção do desafio para implementar o princípio na organização do respondente. ns= não significante.

A dimensão Informação e Comunicação é a segunda mais percebida no contexto geral de controles nas organizações públicas e privadas, como detalhado na Tabela 4.

Similarmente ao achado referente a uma maior percepção do Ambiente de Controle, a atribuição de uma maior implementação nas organizações deste componente pode ser advinda da assimilação dos fluxos de comunicação institucional relacionados às atividades em geral e

não necessariamente quanto à disponibilização e à comunicação quanto a objetivo, riscos, apetite a riscos e resultados de monitoramento, como requerido pelo *framework* do COSO (2013).

O segmento público tem percepção média estatisticamente significativa em comparação àquela expressa pelos respondentes do setor privado ( $w = 0,5854$ ;  $p = 0,015$ ), sendo percebido, em relação a este setor, que ele dispõe de um sistema de informação de comunicação e informação com menor nível de implementação.

Segundo Berbia (2010), o processo de elaboração de informações é crucial para a tomada de decisão em relação a controles. Mesmo sendo considerada a segunda dimensão mais bem percebida pelos respondentes, a sua implementação ineficaz pode comprometer todo o processo de avaliação de riscos, atividade de controle, monitoramento e especialmente a disseminação nas organizações do tom do topo, que deve guiar, primordialmente, as ações da organização no sentido da eficácia do gerenciamento do sistema de controle.

**Tabela 7: Informação e Comunicação – Implementação e Desafios**

Dimensão de Controle	Percepção quanto à implementação na organização ( $n=65$ )		Mann-Whitney Público/Privado	Dimensão dos desafios para implementação ( $n=65$ )		Mann-Whitney Público/Privado
	Média	SD		Média	SD	
<b>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>	<b>2,93</b>	<b>1,12</b>		<b>3,07</b>	<b>1,34</b>	
Comunicação interna de informações relevantes para o controle	2,93	1,12		3,07	1,34	
<i>Pública</i>	3,28	1,15	0,0158	3,17	1,46	ns
<i>Privada</i>	2,61	1,02		2,93	1,16	

**Fonte:** Elaborada pelos autores a partir dos dados da pesquisa

**Nota:** Para leitura da dimensão: quanto menor a média, maior a concordância quanto à existência/exercício da dimensão no ambiente organizacional do respondente. Para leitura do desafio: quanto maior a média, maior a proporção do desafio para implementar o princípio na organização do respondente. ns= não significante.

Coerente com os achados anteriores, a Tabela 8 denota o baixo nível de implementação das dimensões de um sistema de gerenciamento de controles nas organizações nos dois segmentos e apresenta, como no item especializado Avaliação de Riscos, a mesma média geral, que indica baixo grau de institucionalização das Atividades de Monitoramento (Contínuas ou Independentes) nas entidades e indica o maior desafio apontado pelos respondentes.

As atividades de monitoramento irão assegurar a operação de um sistema de controle com eficiência e eficácia no dia-a-dia das organizações (COSO, 2013). A não institucionalização dos mecanismos de identificação e correção de falhas neste sistema podem limitar sua eficácia e consequentemente resultar em impacto na consecução dos objetivos organizacionais.

Roberts e Candreva (2006) chamam atenção para as falhas de monitoramento e verificação da eficácia de controles existentes, pois dificulta não só a implantação de novos controles como melhorias dos já existentes.

Nas organizações eficientes, os desafios para instituir mecanismos de monitoramento são, talvez, os maiores, como apontados pelos respondentes, especialmente quando vinculados a aspectos como a baixa adesão das organizações em geral, a planejamentos e processos mais estruturados de medição e correção de problemas.



**Tabela 8: Atividades de Monitoramento – Implementação e Desafios**

Dimensão de Controle	Percepção quanto à implementação na organização (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado	Dimensão dos desafios para implementação (n=65)		Mann-Whitney Público/Privado
	Média	SD		Média	SD	
<b>ATIVIDADES DE MONITORAMENTO</b>	<b>3,22</b>	<b>1,21</b>		<b>3,38</b>	<b>1,33</b>	
Conduz avaliações para verificar eficácia do controle	3,35	1,25		3,35	1,40	
<i>Pública</i>	3,32	1,15	ns	3,38	1,49	ns
<i>Privada</i>	3,38	1,35		3,33	1,32	
Avalia e comunica resultado das avaliações para a melhoria do controle	3,22	1,29		3,42	1,41	
<i>Pública</i>	3,37	1,27	ns	3,72	1,40	ns
<i>Privada</i>	3,09	1,32		3,06	1,38	

**Fonte:** Elaborada pelos autores

**Nota:** Para leitura da dimensão: quanto menor a média, maior a concordância quanto à existência/exercício da dimensão no ambiente organizacional do respondente. Para leitura do desafio: quanto maior a média, maior a proporção do desafio para implementar o princípio na organização do respondente. ns= não significante.

## 5 Considerações Finais

Em um mundo de incertezas, as organizações públicas e privadas podem coordenar o desafio de atingir seus objetivos institucionais através de uma gestão estruturada de seus controles para mitigação dos riscos envolvidos neste processo.

Controles, entendidos sob suas diversas vertentes e abordagens, sempre estão relacionados à redução dos fatores que possam impactar no não atingimento das metas organizacionais; entretanto, para ser eficientes e eficazes, é preciso que sejam adequadamente geridos, como qualquer outro componente do ciclo de gestão.

A partir da análise pautada em uma estrutura modelo de gerenciamento de controles, COSO ICIF 2013, este estudo apresenta uma visão, mesmo que parcial – devido a suas limitações metodológicas e amostrais - do cenário de gestão de controles internos no Brasil, sem segmentação de setores, público ou privado, onde é possível observar a similaridade do estágio inicial de desenvolvimento destas estruturas gerenciais na visão dos atores organizacionais.

Os resultados demonstram que, considerando as premissas da estrutura de controle tomada como referência, há uma tendência à ineficiência e ineficácia do sistema de controle interno existente nas organizações. Todos os itens analisados apontam neste sentido. Não há uma efetiva compreensão do conceito de controle interno, o que impacta em uma baixa responsabilização sobre as ações dele decorrentes na entidade, sendo prevalente a sua vinculação ao seu formato orgânico ou institucional.

As limitações observadas de aspectos essenciais do ambiente de controle - como o comprometimento com integridade e valores éticos, aliadas a uma não implementação efetiva dos componentes operacionais do sistema como gestão de riscos, atividades de controle e monitoramento, em conjunto com um sistema de comunicação e informação em desenvolvimento - podem conduzir à ineficiência do sistema de controle implementado ou

idealizado, gerando um custo adicional sem a obtenção dos benefícios propalados do controle, quer pela norma positivada, quer pelas melhores práticas profissionais.

Não obstante o progresso acadêmico e a prática profissional no sentido de acompanhar as mudanças no ambiente organizacional, inserindo novos objetos de controle a cada ciclo de desenvolvimento, bem como fornecendo modelos para auxiliar o aprendizado organizacional sobre o tema, este estudo demonstra que, a partir da visão dos atores organizacionais, as organizações, públicas e privadas, precisam trilhar um longo caminho para o efetivo gerenciamento do controle interno para, assim, passarem a usufruir verdadeiramente de seus benefícios no alcance da efetividade de suas ações e missão empresarial ou governamental.

A atuação na divulgação e profissionalização do segmento de gestão de controles pode se constituir em uma das poucas alternativas viáveis para contornar este cenário. Esta ação, aliada de modo indissociável, à decisão dos gestores, públicos e privados, de assumir a implementação e os desafios de gerenciamento e um sistema de controle interno, podem assegurar, com menores riscos, a entrega a acionistas e à sociedade dos objetivos organizacionais das instituições.

## Referências

ANTHONY, R. N. **Planning and control systems: Framework for analysis**. Boston, MA: Harvard University Press, 1965.

\_\_\_\_\_.; GOVINDARAJAN, V. **Management control systems**. 9. ed. Boston, MA: Irwin McGraw-Hill, 1998.

BARNIER, B. Why controls have become wasteful, a false sense of security, and dangerously distracting and how to fix it. **EDPACS**. v. 51, n. 5, 2015.  
<http://dx.doi.org/10.1080/07366981.2015.1041815>

BERBIA, P. **Evaluación eficaz del sistema de control interno**. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2010.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1964.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1967.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar no. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 2000.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria Geral da União. Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos,

gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 maio 2016.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA). Guidance on Control, Criteria of Control Board.,995.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting Organizations and Society**. v. 28. n.2-3, p. 127-168, 2003. [http://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

\_\_\_\_\_; MOERS, Frank. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. **Accounting Organizations and Society**. v. 47. p. 1-13. November 2015. <http://doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.002>

CHUNG, H. K.; CHONG, Lee H.; JUNG, H. K. (1997). **Korean management: global strategy and cultural transformation**. New York: Walter de Gruyter & Co, 1997.

COELHO, J. E. X.. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE; A. C., AZEVEDO, M. V.; RIBEIRO, J. B. (Coords.). **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 61-73.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. Internal Control - Integrated Framework - Executive Summary. 2013. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/990025P\\_Executive\\_Summary\\_final\\_may20\\_e.pdf](http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf)>. Acesso em: dez. 2015.

\_\_\_\_\_. Internal Control - Integrated Framework.1992.

DAL VESCO, D.; FERNANDES, F. C.; RONCON, A. Controles de gestão atrelados ao gerenciamento de risco: uma análise das produções científicas brasileiras sob a perspectiva de redes sociais. **Redes. Revista hispana para el análisis de redes sociales**, [S.l.], v. 25, n. 2, p. 163-185, jul. 2014. ISSN 1579-0185.

FERNANDES, F. C., HEINZMANN, L.M., WIENHAGE P. Controles internos: comparativo entre estruturas padrão. In: SEMEAD Seminário em Administração, 13.. **Anais...**, 2010. Disponível em: . Acesso em 01 de Jul. 2015.

HEWEGE, C. R.. A critique of the mainstream management control theory and the way forward. **SAGE Open**, v. 2, n. 4, p.1-11. Oxtorber- December, 2012.

HOPWOOD. Anthony. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research**, v. 10, p. 82-152, 1972. DOI: 10.2307/2489870

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC) Gerenciamento de Riscos Corporativos – Evolução em Governança e Estratégias – Versão Audiência Pública. São Paulo, 2016.

SEC. Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled. **PUBLIC LAW 107–204—JULY 30, 2002**. Disponível em: <<https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>>. Acesso em: 01 de abril de 2014.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guidelines for internal control standards for the public sector – ISSAI 1900. 2004. Disponível em: <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>> Acesso em: dez. 2015.

KPMG. Internal Control: A Practical Guide. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. October 1999. Disponível em: <[http://www.ecgi.org/codes/documents/kpmg\\_internal\\_control\\_practical\\_guide.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/kpmg_internal_control_practical_guide.pdf)> Acesso em: 15 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Mesa de debates das mudanças promovidas pelo COSO 2013: desafios para adotar os princípios. São Paulo, 2015. Disponível em: <[http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/coso.aspx](http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/coso.aspx)> Acesso em: 10 jan. 2016.

LAKIS, V.; GIRIUNAS, L. The concept of internal control systems: theoretical aspect. **Ekonomika**. v. 91. n.2, p. 142-152, 2012.

LANGFIELD-SMITH, Kim. Management control systems and strategy: A critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LEE. T. A. The historical development of internal control from the earliest times to the end of the seventeenth century. **Journal of Accounting Research**, v. 9, n. 1, p. 150-157, 1971.

MACINTOSH, N. B. **Management accounting and control systems**: An organizational and behavioral approach. New York : John Wiley & Sons Ltd. , 1994.

MERCHANT, K. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. **Accounting, Organization and Society**, v.10. n.2 p. 201-210, 1985.

OUCHI, W. G. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. **Management Science**, v.25 n. 25, p. 833-848, 1979.

RICHARDSON, V. J.; PETERS, G.F.; HAISLIP, J.Z. The effect of auditor IT expertise on internal controls. **International Journal of Accounting Information Systems**. n.20, p. 1-15, 2016

ROBERTS, N.; CANDREVA, P. J. Controlling internal controls. **Public Administration Review**, v. 66, n. 3, p. 463-465, 2006.

WALSH, J., SEWARD, J. On the efficiency of internal and external corporate control mechanism. **Academy of Management Review**, Jahrgang, v.15. p. 421–458, 1990.

WICKRAMASINGHE, D.; HOPPER, T. A cultural political economy of management accounting controls: A case study of a textile mill in a traditional Sinhalese village. **Critical Perspectives on Accounting**. v.16, n. 14, p. 473-503. May 2005.

---

<sup>i</sup> A ineficiência estaria relacionada a não identificação clara das responsabilidades de todos no processo de controle. Para aprofundamentos, consultar Modelo de Três Linhas de Defesa (COSO, 2011).

<sup>ii</sup> The American Accounting Association, The American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, The Institute of Internal Auditors e The National Association of Accountants (atual The Institute of Management Accountants).

<sup>iii</sup> Modelos de Asseguração mais comuns: Três Linhas de Defesa (COSO) e Cinco Linhas de Asseguração.