

# Avaliação de controles internos no setor público: o caso da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco



**Ricardo Henrique Miranda de Araújo**

Servidor da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco, graduado em Ciências Contábeis (UFPE), especialista em auditoria e perícia contábil (FAEL); e mestre em Controladoria (UFRPE).



**Saulo Diógenes Azevedo Santos Souto**

Servidor do Ministério Público do Estado de Pernambuco, graduado em Ciências Contábeis (UFPE), especialista em Direito Público (Universidade Estácio de Sá) e em Contabilidade Pública e Lei de Responsabilidade Fiscal (UNINTER); e mestre em Controladoria (UFRPE).

## RESUMO

A suposição de que fraquezas nos sistemas de controles internos facilitaram casos emblemáticos de fraudes e corrupção pelo mundo à fora, em especial no setor público brasileiro, provoca o questionamento sobre o funcionamento desses sistemas, sendo a avaliação de controles internos um item importante nessa discussão. A capacidade que esse procedimento avaliativo tem para identificar fraquezas, vulnerabilidades e o nível de eficácia do sistema de controles internos, assim como para propiciar seu aperfeiçoamento em prol dos objetivos da organização e da legitimidade da gestão pública perante a sociedade, pode sofrer variações de acordo com a configuração assumida pelos avaliadores. Com o objetivo de investigar o procedimento de avaliação de controles internos no setor público, a pesquisa foi instrumentalizada por um estudo de caso no âmbito da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE). Seus resultados demonstraram que a avaliação de controles internos está relacionada não só ao aparato procedimental, mas também ao aspecto cognitivo que envolve o processo, pois todos precisam compreender o significado da avaliação e suas repercussões em todas as etapas para que os fins desejados sejam alcançados.

**Palavras-chave:** avaliação; controle interno; setor público.



## 1. INTRODUÇÃO

A suposição de que fraquezas nos sistemas de controles internos facilitaram o acontecimento de casos emblemáticos de fraudes e corrupção pelo mundo à fora, tanto em organizações do setor privado como nas do setor público, especialmente no setor público brasileiro, provoca o questionamento sobre o funcionamento desses sistemas e, para além disso, como esses sistemas são avaliados.

Essas mesmas observações provocaram a busca dos sistemas de governança corporativa pelo aperfeiçoamento de seus mecanismos de controle. Nesse contexto, modelos conceituais e metodológicos enriqueceram a literatura e a prática relativa ao controle nas organizações, e alguns desses modelos tornaram-se referências, como o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso – 1992) e a International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai – 2004), que fornecem as bases para que um sistema de controle interno possa ser avaliado no âmbito do setor público.

Um item que se revela importante para essa discussão se assenta, então, na configuração do procedimento de avaliação de controles internos, porquanto esse procedimento é capaz de identificar fraquezas, vulnerabilidades e o nível de eficácia do sistema de controles internos e propiciar seu aperfeiçoamento em prol dos objetivos da organização e da legitimidade da gestão pública perante a sociedade.

Sob a percepção de quem avalia o sistema de controles internos, a forma de configuração desse procedimento pode revelar desafios, limitações, facilidades ou

até potencialidades diante da combinação de aspectos que lhe são característicos, como o propósito da avaliação; a ordenação sequencial de suas fases; a opção pelas técnicas utilizadas e a definição da amplitude e das dimensões do objeto, a serem avaliadas. No entanto, estudos sobre iniciativas sistematicamente articuladas desse procedimento avaliativo no âmbito da gestão pública, que exploram essa percepção, são muito raros, quando não desconhecidos.

Dessa forma, uma indagação que emerge em meio à observação cotidiana atual a respeito da gestão pública brasileira, a qual esta pesquisa se propõe investigar, é expressa pela seguinte questão problema: *como se configura o procedimento de avaliação de controles internos no setor público sob a percepção de agentes avaliadores?*

Para responder esse questionamento, a pesquisa teve por objetivo investigar o procedimento de avaliação de controles internos no âmbito do setor público, em que se teve por objeto de estudo a prática desenvolvida na Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE), órgão responsável pela coordenação do sistema de controles internos do Poder Executivo do estado de Pernambuco, contribuindo assim para a literatura ao articular outros trabalhos com temáticas pertinentes ao controle nas organizações para integrá-los ao contexto da avaliação de controles internos no setor público.

Logo, o estudo reveste-se de importância pelo seu ineditismo científico e pela relevância que os órgãos responsáveis pela coordenação dos sistemas de controles internos possuem no tocante ao alcance social de suas ações no seio da sociedade.

O artigo introduz o leitor ao controle interno nas organizações; à avaliação de controles internos e aspectos relevantes de sua configuração. Em sequência, os procedimentos metodológicos para a pesquisa são apresentados, seguidos da discussão dos resultados e de algumas considerações finais.

## 2. CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES: DA LITERATURA À PRÁTICA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS BRASILEIRAS

Um grande desafio na integração das estruturas e dos paradigmas sobre o controle nas organizações é causado pelo fato de que a literatura tenha se desenvolvido, em grande parte, por diferentes ramos do conhecimento de forma independente. Idênticos ou muito semelhantes, os conceitos são referidos por diferentes termos técnicos. Além das dificuldades de comunicação provocadas pelo uso de diferentes termos, pesquisadores que trabalham com um paradigma tendem a não citar obras de outras áreas do conhecimento, o que dificulta ainda mais o progresso de convergência da literatura sobre o controle nas organizações (MERCHANT; VAN DER STEDE; ZHENG, 2003).

Hoje a literatura sobre controle nas organizações é rica e variada, constituída de várias estruturas e paradigmas que, mesmo desenvolvidas em grande parte de forma independente, são úteis para estabelecer uma noção geral da organização de seu campo de estudo. As diferentes abordagens sugerem diferentes níveis de aplicação do

controle, tanto para as relações com o ambiente externo como para as com o ambiente interno das organizações.

Um foco mais baseado na prática é dado pela literatura sobre o controle interno. O controle interno é um termo que os auditores há muito têm aplicado aos conjuntos de controles que são concebidos para prevenir ou detectar erros e irregularidades, especialmente no registro de operações que possam causar demonstrações financeiras com distorções relevantes. Ao longo do tempo, concepções de controle interno dos auditores têm se ampliado para incluir mais áreas de controle de gestão e governança corporativa (MERCHANT; OTLEY, 2006).

Em 1992, sob a percepção de que o termo “controle interno” tinha significado diferente para pessoas diferentes, entre contadores, advogados e administradores, por exemplo, o Coso apresentou um modelo conceitual de sistema de controle interno que teve grande aceitação em todo o mundo e se transformou em um verdadeiro paradigma do controle, *Internal control – integrated framework* (1992), devidamente atualizado em 2013. Essa concepção trouxe uma abrangente definição de controle interno, buscando atender às necessidades de diversas partes relacionadas ao tema (COSO, 2013, p. 6):

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 à efetividade das ope-



rações; confiabilidade das informações; e conformidade com as leis e regulamentos.

É uma definição formulada sob o ímpeto de uma filosofia comportamental ética e instrumental preditiva que estabelece o ambiente de controle como base para os demais componentes do sistema de controle interno, e a avaliação de risco como mecanismo essencial frente às mudanças contínuas provocadas pelas transformações da indústria, economia, condições regulatórias e de operações (DANTAS et al., 2010; RATCLIFFE; LANDES, 2009).

No âmbito das organizações do setor público, a Intosai também tem se tornado uma referência conceitual e metodológica sobre controle interno, incorporando o modelo Coso em suas diretrizes para padrões de controles internos do setor público (INTOSAI, 2004).

Conceitualmente, a literatura sobre controle interno se desenvolveu aceleradamente a partir da década de 1990, tendo as contribuições do Coso (1992) e Intosai (2004) grande influência na aplicação prática dos conceitos pertinentes em organizações públicas de todo o mundo (ABDOLMOHAMMADI; BURNABY; HASS, 2006; ALLEGRIANI et al., 2006), mas, aparentemente, os reflexos desse desenvolvimento ainda não são visíveis à sociedade, quando se desloca os holofotes dessa discussão para a prática dos sistemas de controles internos do setor público brasileiro.

Não obstante ao desenvolvimento conceitual do controle interno, no contexto prático das organizações públicas brasileiras o funcionamento do sistema de controle interno dá sinais de fraqueza, em que são recorrentes os casos de malversação de recursos públicos noticiados pela mídia, corroborando as observações de Ribeiro Filho e colaboradores (2008) e a afirmação de que “sem o controle interno, ou com o controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos, à gestão fraudulenta” (Ibid., p. 50).

Para que o desenvolvimento e fortalecimento do sistema de controle interno sejam acompanhados adequadamente, um item que se faz importante nessa discussão é a avaliação de controles internos e, para além disso, a forma como esse procedimento é configurado pelos avaliadores, uma vez que essa configuração pode exercer influência sobre seus julgamentos (ASHTON, 1974; EMBY; FINLEY, 1997), sendo, dessa forma, um item imprescindível ao estudo do controle interno nas organizações.

### 3. AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

Um aspecto essencial para a eficácia de um sistema de controles internos diz respeito ao seu moni-



toramento, que é um dos componentes fundamentais apontado no modelo conceitual do Coso (1992) para o seu funcionamento, porquanto permite a verificação tempestiva a respeito da correta aplicação de todos os componentes do sistema de controles internos em função dos objetivos a serem alcançados pela organização.

Esse monitoramento, em parte, é fundamentalmente subsidiado pelo processo de avaliação de controles internos, que avalia se o sistema que está sendo aplicado na prática está em conformidade com os objetivos institucionais, ou seja, se está cumprindo com os propósitos para os quais são considerados necessários, de forma apropriada e suficiente (CASTRO, 2010).

Segundo Pickett (2003), a avaliação deve ser aplicada com base nos controles necessários para garantir que os objetivos organizacionais sejam alcançados com nenhuma grande perda ou ineficiência, fornecendo razoável segurança para as decisões sobre os rumos a serem tomados pela organização.

Isso faz com que a avaliação de controles internos assuma um significativo nível de relevância sob essa seara, despertando o interesse de pesquisadores sobre diversos aspectos com os quais esse processo avaliativo se envolve. Dessa forma, alguns aspectos que caracterizam esse tão importante processo organizacional e que podem ser encontrados na literatura pertinente com recorrência são apresentados em sequência (Quadro 1).

Esses diferentes aspectos característicos do processo de avaliação de controles internos revelam a

possibilidade de diversidade entre configurações por suas combinações. Assim, diante dessa diversidade, a capacidade de identificar fraquezas, vulnerabilidades e o nível de eficácia do sistema de controles internos, assim como de propiciar seu aperfeiçoamento em prol dos objetivos da organização e da legitimidade da gestão pública perante a sociedade pode sofrer variações de acordo com os aspectos caracterizantes assumidos pelos avaliadores (ASHTON, 1974; EMBY; FINLEY, 1997).

Sob a percepção de quem avalia o sistema de controles internos, a forma de configuração desse procedimento pode revelar desafios, limitações, facilidades ou até potencialidades diante da combinação de aspectos que lhe são característicos. Desse modo, compreender essa percep-

ção no âmbito da gestão pública pode ser um meio para explicar o potencial de eficácia dos sistemas de controles internos nas organizações do setor público brasileiro.

#### 4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa, de natureza qualitativa, é alicerçada pelo pressuposto de que o significado é socialmente construído pelos indivíduos em interação com o seu mundo. Seu propósito exploratório proporciona maior familiaridade com o fenômeno investigado, com vistas a torná-lo mais explícito, permitindo o aprimoramento de ideias e a descoberta de intuições, em que o estudo de caso, procedimento metodológico adotado, é um instru-

#### Quadro 1:

Categorias de características do processo de avaliação de controles internos

Categorias de características	Propriedades características
Propósito da avaliação de controles internos	As discussões sobre avaliação de controles internos podem ser diferenciadas em duas perspectivas de abordagem quanto ao propósito da avaliação, (1) sob uma perspectiva de avaliação por agentes externos à organização, tradicionalmente discutido como parte de um processo de auditoria independente, para subsidiar a determinação e o planejamento da natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos de auditoria a serem aplicados; e (2) sob uma perspectiva de agentes internos, voltados para o desenvolvimento, implementação e melhoramentos dos sistemas de controles gerenciais (BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006; DEUMES; KNECHEL, 2008; PICKETT, 2003; RATCLIFFE; LANDES, 2009; WINOGRAD, GERSON; BERLIN, 2000).
Fases do processo avaliativo de controles internos	A configuração das etapas e fases de um processo de avaliação não é algo uniforme ou rígido, pelo contrário, pode refletir a diversidade e até individualidades entre avaliadores (ALMEIDA, 1996; ATTIE, 2009; CREPALDI, 2010; PEREIRA, 2001; PICKETT, 2003). No entanto, Pereira (2001) observa a existência de elementos intrínsecos a esse processo, que são configurados em um padrão de comparação (situação ideal ou desejada) baseados na identificação de objetivo e objeto da avaliação; em definição dos critérios para julgamento; e no julgamento de valor, como resultado do processo de avaliação.
Técnicas para avaliação de controles internos	A eficácia de uma auditoria baseada na avaliação de controle pode ser comprometida, na medida em que a escolha de formatos de documentação leva a diferentes conclusões da auditoria (BORITZ, 1985; ASHTON, 1974). Quatro formatos são mais comumente usados por auditores para documentar a sua compreensão sobre o sistema de controle interno de uma entidade, sendo eles: o questionário e a narrativa; usados com maior frequência e, também, fluxogramas e matrizes, que são usados com menor frequência (BIERSTAKER; BEDARD; BIGGS, 1999).
Dimensões quantitativa e qualitativa avaliadas nos controles internos	O significado atribuído ao termo "avaliação", em uma acepção ampla, congrega as dimensões quantitativa e qualitativa de seu objeto. O sentido qualitativo de avaliação expressa a ideia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a determinados atributos do controle interno. "Mensurar" expressa o sentido quantitativo do termo "avaliação": refere-se à quantificação do controle interno, com o intuito de expressá-los em parâmetros de quantidade (BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006; COSO, 1992; FERREIRA; OTLEY, 2009; GAUTHIER, 2006; PEREIRA, 2001; PICKETT, 2003; RATCLIFFE; LANDES, 2009).
Amplitude avaliada do sistema de controles internos	De acordo com a amplitude organizacional tomada como objeto da avaliação, a generalização sobre as interpretações alcançadas como resultado poderá refletir ou não as características do controle organizacional como um todo. No entanto, mesmo com uma amplitude mais restrita (sobre subsistemas ou controles específicos), os seus resultados podem influenciar positivamente a configuração dos demais componentes da estrutura de controle da organização. Dessa forma, os interesses da avaliação devem considerar também seus reflexos, o que faz da definição da amplitude da avaliação de controles internos um aspecto relevante em sua configuração (ASHTON, 1974; BORITZ, 1985; BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006; COSO, 1992, 2013; DEUMES, KNECHEL, 2008; EISENBERG, 1997; FERREIRA; OTLEY, 2009; GAUTHIER, 2006; PICKETT, 2003; RATCLIFFE, LANDES, 2009).

Fonte: Elaborado pelos autores.



mento apropriado para viabilizar o propósito exploratório de que se reveste a pesquisa (GERRING, 2006; GIL, 2002; HANCOCK, ALGOZZINE, 2006; MERRIAN, 2002; YIN, 2015).

Dessa forma, como critério de seletividade para escolha do caso a ser estudado, além da conveniência da localização geográfica para o desenvolvimento da pesquisa, baseada no acesso, tempo, recursos disponíveis e disponibilidade dos participantes, foi observado seu enquadramento como procedimento de avaliação de controles internos realizado no âmbito da administração pública, de forma periódica e regular.

O procedimento avaliativo realizado no Governo do Estado de Pernambuco, mais especificamente, na SCGE/PE, configurou-se como o caso selecionado para o estudo, por se enquadrar nos critérios preestabelecidos.

Após definido o caso, com intuito de obtenção de linhas convergentes de investigação, utilizou-se de múltiplas fontes para a coleta dos dados da pesquisa. Desse modo, os dados foram coletados através da triangulação das técnicas de grupo focal, de análise de documentos e de observação direta, quando se utilizou de referências como Dawson (2002); Patton (2002) e Gibbs (2009), não só para coleta, mas também para a análise dos dados, que se iniciou de forma concomitante.

A técnica de grupo focal foi aplicada com a participação de 9 servidores públicos da SCGE/PE, dos diversos níveis de sua estrutura organizacional (estratégico, gerencial e operacional), que lidam, dentre suas atribuições, com o processo de avaliação de controles internos. Aplicou-se a técnica de análise

documental em 18 documentos disponibilizados pela SCGE/PE, entre relatórios e pareceres, que continham como conteúdo essencial a avaliação de controles internos. Quanto à técnica de observação direta, os autores acompanharam uma inspeção para avaliação de controle interno (controle do arquivamento de prestação de contas) realizada por servidores da SCGE/PE em uma secretaria de governo.

Desse modo, para a análise iniciada ainda na fase de coleta, os dados foram organizados por codificação baseada em conceitos.

Codificação é a forma como se define sobre do que se trata os dados em análise. Envolve a identificação e o registro de uma ou mais passagens de texto ou outros itens dos dados, como partes do quadro geral que, em algum sentido, exemplificam a mesma ideia teórica e descritiva. As categorias ou conceitos que os códigos representam podem ser baseados da literatura de pesquisa, de estudos anteriores, de tópicos no roteiro da entrevista, de percepções sobre o que está acontecendo e assim por diante (GIBBS, 2009).

Como fonte conceitual para a definição das categorias de códigos, para organização e análise dos dados coletados, considerou-se os aspectos de caracterização do processo de avaliação de controles internos expressos no Quadro 1 deste artigo, quais sejam: (1) propósito da avaliação de controles internos; (2) fases do processo avaliativo de controles internos; (3) técnicas para avaliação de controles internos; (4) dimensões quantitativa e qualitativa avaliadas nos controles internos; e (5) amplitude avaliada do sistema de controles internos.

## 5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A avaliação de controles internos, praticada pela SCGE/PE, é um processo organizacional recente, iniciado em meados do ano de 2013, sob um desenvolvimento metodológico contínuo e restrito a uma unidade operacional temática, a Unidade de Auditoria de Prestação de Contas. Esse processo é aplicado de forma sistemática no âmbito dos órgãos da administração direta do Governo de Pernambuco e é orientado por um plano anual de atividades.

Sob as categorias estabelecidas, após a organização e análise dos dados coletados, foram alcançados resultados que permitiram a caracterização desse procedimento de avaliação de controles internos no âmbito da SCGE/PE, sendo esses resultados apresentados e discutidos nos tópicos seguintes.

### 5.1 O FORTALECIMENTO DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS COMO FOCO DA AVALIAÇÃO

Sob a análise relacionada ao propósito das avaliações de controles internos, verificou-se, de um modo geral, que todos os níveis organizacionais (estratégico, gerencial e operacional) envolvidos na avaliação de controles internos perceberam que esse processo de avaliação no âmbito institucional é relevante para o fortalecimento do sistema de controles internos no âmbito da administração pública estadual.

A finalidade avaliativa emergente nos seus relatórios documentais analisados, de identificar e informar

melhorias sobre os controles avaliados, coaduna-se com a percepção teórica de um foco prospectivo, voltado para o oferecimento de razoável segurança ao cumprimento dos objetivos organizacionais, em uma atuação preventiva que visa o fortalecimento dos sistemas de controles internos.

No entanto, a percepção prática, quanto à diferença de propósitos pelos quais se avaliam os controles internos (agente externo – planejamento ou agente interno – efetividade do sistema), não é algo muito claro para os envolvidos na execução do processo de avaliação.

Na realidade, os dados da pesquisa demonstram uma variação na percepção dos envolvidos em nível estratégico, gerencial e operacional no tocante à abordagem conceitual de que a avaliação dos controles internos está plasmada no aperfeiçoamento da governança através da eficiência, eficácia e efetividade do sistema de controles internos. Isso só é claramente reconhecido em nível estratégico.

Os que participam no âmbito operacional entendem a avaliação de controles internos como um procedimento, mas não em uma acepção holística da atividade de avaliação e suas repercussões dentro e fora da instituição.

Por outro lado, todos os níveis reconhecem que a postura dos avaliados responsáveis pela operação do sistema de controles internos é colaborativa e receptiva à ideia de melhoria dos controles internos como um todo. Que ao entenderem que a atuação da SCGE/PE é focada no aperfeiçoamento da gestão e não em punir, tornam-se receptivos à atividade.

### 5.2 DESAFIOS E LIMITAÇÕES NA AVALIAÇÃO DAS DIMENSÕES DO CONTROLE INTERNO





Em se tratando das dimensões que envolvem o controle interno, os relatórios e pareceres advindos das atividades da SCGE/PE de avaliação de controles internos expressam claramente essas dimensões, porém os participantes do processo, em todos os níveis (estratégico, gerencial e operacional – execução), sentem dificuldades de perceber na prática as dimensões qualitativas e quantitativas, mormente no quesito mensuração (suficiência) dos controles internos.

A dimensão qualitativa dos controles internos é avaliada conforme padrões comparativos constituídos a partir de elementos da composição estrutural do sistema de controles internos (ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoramento), evidenciando uma idealização harmônica com o modelo conceitual concebido pelo Coso (1992). A aplicação do critério de avaliação determina, por sua vez, a adequação ou inadequação dos controles praticados no âmbito dos órgãos avaliados.

Na avaliação da dimensão quantitativa, é observada a amplitude do controle aplicado sobre a amplitude do objeto controlado. A aplicação do critério de avaliação determina, dessa forma, se a quantidade do controle aplicado é “suficiente” ou “insuficiente” em relação ao que está sendo controlado.

Essa avaliação quantitativa, contudo, é limitada no que se refere aos excessos de controles internos, ou seja, o excesso não é avaliado, uma vez que um determinado controle aplicado pode, além de suficiente, ser

excessivo; e isso também é tão ruim quanto sua insuficiência, como destacado por Pickett (2003).

Por oportuno, cabe ressaltar que os servidores da SCGE/PE foram inquiridos sobre os termos usados pela literatura no tocante ao tema controle interno, se eram de fácil compreensão. Percebeu-se que todos tinham, em alguma medida, dificuldades em entender esses termos.

Esse fato pode comprometer os resultados da avaliação de controles internos, bem como a visão por parte dos avaliados sobre a relevância da atividade, pois o não entendimento dos termos torna as recomendações constantes nas peças técnicas produzidas no processo inócuas, por não representar nenhum significado aos avaliados.

### 5.3 DIVERSIDADE DE COMPREENSÃO DA LÓGICA ORGANIZATIVA DA AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

Observa-se, das análises realizadas, um processo de avaliação constituído de fases logicamente ordenadas e sequenciadas no tempo.

Em uma fase inicial, são contempladas a idealização dos parâmetros comparativos, que serão confrontados com os controles praticados; e a identificação dos critérios avaliativos, que subsidiarão o julgamento sobre os controles que estão em prática.

Uma segunda fase caracteriza a avaliação propriamente dita, em trabalho de campo, quando são comparados os controles praticados aos padrões ideais, e,



logo em sequência, procede-se o julgamento com base nos critérios avaliativos previamente definidos.

Em alguns casos, é observada, também, uma fase de aplicação de testes de transações, como uma confirmação dos resultados obtidos na avaliação, através da análise da eficácia da aplicação dos controles praticados.

Por fim, como última fase desse processo, são apresentadas recomendações para melhoramentos dos sistemas de controles internos.

Apesar da correspondência da constituição do processo avaliativo com as acepções teóricas, essa percepção, um pouco mais detalhada sobre a constituição de cada fase, não é compreendida uniformemente entre os envolvidos, carecendo ainda de um aprofundamento reflexivo como forma de fortalecimento do domínio prático desse processo e, também, para o próprio desenvolvimento metodológico da prática.

#### 5.4 AS POTENCIALIDADES DAS TÉCNICAS UTILIZADAS PARA AVALIAR OS CONTROLES INTERNOS

Do mesmo modo, a pesquisa revelou posições interessantes em relação às técnicas de documentação empregadas na avaliação de controles internos no âmbito da SCGE/PE. As técnicas são utilizadas para subsidiar o processo de avaliação de controles internos, podendo influenciar o julgamento e os resultados alcançados. Assim, os envolvidos no processo de avaliação entendem que o uso das técnicas é importante, pois reduzem o fator da subjetividade nos resultados da avaliação.

O questionário é adotado como uma técnica para documentação dos controles internos praticados nas organizações avaliadas, nas avaliações de controles internos realizadas pela SCGE/PE. Ressalta-se que essa técnica foi apontada como a mais compreensível para os auditados no entender dos participantes da pesquisa. Os questionários são formulados a partir da idealização dos parâmetros comparativos e respondidos com base em dados coletados através de triangulação de fontes que lhes dão suporte informativo, quais sejam, (1) entrevistas com os responsáveis pelo controle; (2) documentos que comprovam a existência e o funcionamento do controle; e (3) observação direta sobre o funcionamento do controle.

A padronização do questionário nesse modelo avaliativo foi apontada como uma necessidade gerencial pautada pelo atributo de comparabilidade entre avaliações. Entretanto, o aprofundamento conceitual sobre esse atributo ainda é um desafio para a fruição prática dos seus benefícios. A percepção do conceito de comparabilidade, entre os envolvidos, não transparece o que se pode explorar sobre ele, em todas as suas perspectivas, em convergência com os apontamentos de Pickett (2003), como em uma perspectiva individual evolutiva, em que se pode avaliar a evolução do sistema de controle de um órgão específico, por exemplo, em diferentes avaliações realizadas ao longo do tempo; e, também, em uma perspectiva de posicionamento entre pares, em que se pode avaliar o nível em que os sistemas de controle estão estabelecidos concomitantemente em diversos órgãos avaliados; e, ainda, como um meio de verificação de aspectos qualitativos da exe-

ção das avaliações de controle interno; entre outras potencialidades.

Ainda, é perceptível, nas avaliações da SCGE/PE, a utilização dos testes de cumprimento de normas e de transações em momentos distintos. O primeiro teste, de cumprimento de normas, é utilizado como parte da avaliação qualitativa do controle interno, em que se verifica não somente se as normas estão sendo cumpridas, mas também a própria existência de normas, em comparação com um padrão ideal do controle avaliado.

Essa forma de avaliar coloca em evidência o ambiente de controle, destacado pelo Coso (2013) como a consciência de controle na organização, base fundamental para o sistema de controles internos. As normas que estabelecem o funcionamento dos controles têm uma importância essencial sobre esse componente.

O teste de transações, por sua vez, é colocado como uma fase confirmatória do processo avaliativo praticado pela SCGE/PE, em que se verifica a eficácia dos controles internos aplicados em um determinado período de tempo, através da observação da recorrência de falhas nas transações (operações) compreendidas nesse período. Observa-se dos resultados desse teste um significativo potencial informativo para a gestão do controle, em que se verifica o comportamento e desempenho do controle interno avaliado.

Essa perspectiva é abordada por Pickett (2003), que destaca as potencialidades de testes estratégicos realizados sobre os controles internos, amparando a propriedade conceitual da forma de utilização desses testes no processo de avaliação de controles internos modelado pela SCGE/PE.

### 5.5 A RESTRIÇÃO DA AMPLITUDE COMO FACILITADORA DO DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

A amplitude organizacional do processo de avaliação de controles internos realizado pela SCGE/PE é caracterizada por atuações em nível de subsistema e controles internos específicos, à luz das peças técnicas analisadas e da coleta de informações dos envolvidos no processo.

O modelo de avaliação de controles internos da SCGE/PE apresenta uma limitação temática, ou seja, é aplicado somente em controles relativos ao processo de prestação de contas da aplicação de recursos públicos. Essa limitação foi apontada pelos envolvidos como uma escolha proposital, para possibilitar um acompanhamento mais específico sobre o processo evolutivo da prática.



Dentro dessa temática, é possível verificar a aplicação do processo avaliativo em níveis diferenciados do sistema de controles internos organizacionais; ora são realizadas avaliações mais complexas, sobre subsistemas relacionados a diferentes tipos de processamento da despesa pública (regime normal de aplicação, regime de adiantamento, convênios etc.), ora são realizadas avaliações mais simples, somente com controles internos específicos desses subsistemas.

Mesmo realizando avaliações em uma amplitude parcial do sistema de controles internos, os envolvidos no processo avaliativo afirmam que os resultados são repercutidos positivamente em toda a estrutura organizacional à qual os controles avaliados pertencem, fomentando e fortalecendo a consciência de controle na organização.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De maneira geral, os resultados apontam que a avaliação de controles internos no âmbito da SCGE/PE tem sido trabalhada a nível institucional com a relevância necessária na organização para alcançar os objetivos pretendidos em todo o estado.

Como uma prática recente no âmbito da SCGE/PE, é perceptível que ainda está em uma fase inicial do processo de institucionalização, com características evidentes de habitualização de atividades realizadas conjuntamente por diferentes indivíduos, que precisam negociar regras e procedimentos de forma flexível e reflexivamente. Categorias e classificações geram os esquemas interpretativos – desenhados a partir da construção do significado entre os membros da organização

que se relacionam com o procedimento de avaliação de controles internos.

Quando esquemas particulares se tornam rotineiros, através da aplicação e do uso repetido, eles desenvolvem um caráter habitual, tomado como certo. Uma vez que as atividades conjuntas são habitualizadas e reciprocamente interpretadas, padrões tanto se fortalecem e se aprofundam como são transmitidos para os outros, especialmente para os recém-chegados. Quando esses esquemas se tornam percebidos como objetivos, tornam-se fatos exteriorizados, e suas origens contingentes são obscurecidas, promovendo a sedimentação, que ocorre quando a institucionalização sobrevive por várias gerações na organização, ou seja, ela passa a fazer parte da história da organização (POWELL; BROMLEY, 2013; TOLBERT; ZUCKER, 1999).

A metodologia utilizada pela SCGE/PE para avaliação de controles internos apresenta-se amparada por conceitos sofisticados definidos pela literatura pertinente que subsidiaram a categorização dos dados desta pesquisa. Entretanto, a necessidade de desenvolvimento das competências individuais, que congrega conhecimentos, habilidades e atitudes (DURAND, 2000), é perceptivelmente afluída sobre os envolvidos nesse processo avaliativo, mas naturalmente justificada pelas fases iniciais do processo de institucionalização dessa iniciativa. Essas competências são desenvolvidas no contexto prático, através das experiências dos servidores com o processo avaliativo, necessitando de um prolongado tempo para atingir um nível mais significativo de maturidade, como se depreende dos apontamentos de Fleury e Fleury (2004).

Frisa-se então que esta pesquisa demonstra que a avaliação de controles internos está relacionada não só ao aparato procedimental, mas também ao aspecto cognitivo que envolve o processo, pois todos precisam compreender o significado da avaliação e suas repercussões em todas as etapas para que os fins desejados sejam alcançados.

A discussão dos resultados suscita, sob o ceticismo investigativo, a possibilidade de generalização das constatações quanto ao nível em que a prática avaliativa de controles internos encontra-se institucionalizada nas organizações do setor público brasileiro. Em vista à limitação dos procedimentos metodológicos utilizados, de natureza qualitativa, o propósito suscitado requer a realização de pesquisas complementares, revelando o potencial contributivo do presente trabalho, ao articular diversas pesquisas do estudo das organizações, sob a temática do controle interno, para integrá-las ao contexto da gestão pública brasileira e lançar uma base científica como perspectiva para novas pesquisas.

Ainda, como contribuição adicional, aponta-se que novas pesquisas podem ser realizadas, também, na perspectiva dos avaliados em relação ao processo de avaliação de controles internos no setor público, pois são eles que implementam e sofrem as avaliações dos órgãos de controles.

## REFERÊNCIAS

- ABDOLMOHAMMADI, M. J.; BURNABY, P.; HASS, S. A review of prior common body of knowledge (CBOK) studies in internal auditing and an overview of the global CBOK 2006. *Managerial Auditing Journal*, Bingley, v. 21, n. 8, p. 811-821, 2006.
- ALLEGRINI, M. et al. The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Bingley, v. 21, n. 8, p. 845-853, 2006.
- ALMEIDA, M. C. Auditoria: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ASHTON, R. H. An experimental study of internal control judgements. *Journal of Accounting Research*, Hoboken, p. 143-157, 1974.
- ATTIE, W. Auditoria interna. 2. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- BIERSTAKER, J. L.; BEDARD, J. C.; BIGGS, S. F. The role of problem representation shifts in auditor decision processes in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Lakewood Ranch, v. 18, n. 1, p. 18-36, 1999.
- BIERSTAKER, J. L.; THIBODEAU, J. C. The effect of format and experience on internal control evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Bingley, v. 21, n. 9, p. 877-891, 2006.
- BORITZ, J. E. The effect of information presentation structures on audit planning and review judgments. *Contemporary Accounting Research*, Hoboken, v. 1, n. 2, p. 193-218, 1985.
- CASTRO, D. P. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público. São Paulo: Atlas, 2010.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. Internal control – integrated framework. Executive summary. Lakewood Ranch: Coso, 1992.
- \_\_\_\_\_. Internal control – integrated framework. Executive summary. Lakewood Ranch: Coso, 2013.
- CREPALDI, S. A. Auditoria contábil: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

- DANTAS, J. A. et al. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no Coso. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, DF, v. 13, n. 2, p. 3-19, maio/ago. 2010.
- DAWSON, C. *Practical research methods: a user-friendly guide to mastering research techniques and projects*. Oxford: How to Books, 2002.
- DEUMES, R.; KNECHEL, W. R. Economic incentives for voluntary reporting on internal risk management and control systems. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Lakewood Ranch, v. 27, n. 1, p. 35-66, 2008.
- DURAND, T. Forms of incompetence. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON COMPETENCE-BASED MANAGEMENT, 4., 1998, Oslo. *Proceedings...* Oslo: Norwegian School of Management, 1998.
- EISENBERG, M. A. The board of directors and internal control. *Cardozo Law Review*, New York, v. 19, p. 237, 1997.
- EMBY, C.; FINLEY, D. Debiasing framing effects in auditors' internal control judgments and testing decisions. *Contemporary Accounting Research*, Hoboken, v. 14, n. 2, p. 55-77, 1997.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, Amsterdam, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. *Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GAUTHIER, S. J. Understanding internal control. *Government Finance Review*, Chicago, v. 22, n. 1, p. 10, 2006.
- GERRING, J. *Case study research: principles and practices*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.
- GIBBS, G. *Análise de dados qualitativos: coleção pesquisa qualitativa*. Taipei: Bookman, 2009.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.
- HANCOCK, D. R.; ALGOZZINE, B. *Doing case study research: a practical guide for beginning researchers*. New York: Teachers College Press, 2006.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. *Guidelines for internal control standards for the public sector – ISSAI 1900*. [S.l.]: Intosai, 2004.
- MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of Management Accounting Research*, Amsterdam, v. 2, p. 785-802, 2006.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A.; ZHENG, L. Disciplinary constraints on the advancement of knowledge: the case of organizational incentive systems. *Accounting, Organizations and Society*, Amsterdam, v. 28, n. 2, p. 251-286, 2003.
- MERRIAM, S. B. *Qualitative research in practice: examples for discussion and analysis*. San Francisco: Jossey-Bass, 2002.
- PATTON, M. Q. *Qualitative research and evaluation methods*. 3. ed. Hoboken: John Wiley & Sons, 2002.
- PEREIRA, C. A. Avaliação de resultados e desempenho. In: CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PICKETT, K. S. *The internal auditing handbook*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2003.
- POWELL, W. W.; BROMLEY, P. New institutionalism in the analysis of complex organizations. *International Encyclopedia of Social and Behavioral Sciences*, Amsterdam, v. 2, p. 1-13, 2013.
- RATCLIFFE, T. A.; LANDES, C. E. Understanding Internal Control and Internal Control Services. *Journal of Accountancy*, New York, v. 9, 2009.
- RIBEIRO FILHO, J. F. et al. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, 2008.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A Institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R. et al. (Org.). *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999. v. 3. p. 196-219.
- WINOGRAD, B. N.; GERSON, J. S.; BERLIN, B. L. Audit practices of PricewaterhouseCoopers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Lakewood Ranch, v. 19, n. 2, p. 176-182, 2000.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Taipei: Bookman, 2015.