



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

WEYDSON BARRETO SALES DOS SANTOS

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO UTILIZADOS EM ORGANIZAÇÃO MILITAR: um estudo comparativo entre as práticas de controle utilizada em um órgão da Marinha e o modelo COSO I.

**JOÃO PESSOA - PB
2014**

WEYDSON BARRETO SALES DOS SANTOS

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO UTILIZADOS EM ORGANIZAÇÃO MILITAR: um estudo comparativo entre as práticas de controle utilizada em um órgão da Marinha e o modelo COSO I.

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora Professora: MS. Vera Lúcia Cruz.

**JOÃO PESSOA
2014**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

L131a Santos, Weydson Barreto Sales dos.

Procedimentos de controle interno utilizados em organização militar: uma estudo comparativo entre as práticas de controle utilizada em um órgão da Marinha e o modelo COSO I./ Weydson Barreto dos Santos. – João Pessoa: UFPB, 2014.

68f.: il.

Orientador: Prof^ª. Ms^ª. Vera Lúcia Cruz.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

WEYDSON BARRETO SALES DO SANTOS

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO UTILIZADOS EM ORGANIZAÇÃO MILITAR: um estudo comparativo entre as práticas de controle utilizada em um órgão da Marinha e o modelo COSO I.

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Professora MS. Vera Lúcia Cruz (Orientadora)
Instituição: UFPB

Membro: Professora Ma. Karla Katiuscia Nobrega de Almeida
Instituição: UFPB

Membro: Professora Ma. Ionara Stéfani Viana de Oliveira
Instituição: UFPB

João Pessoa, _____ de _____ de 2014.

Dedico este Trabalho aos meus pais e familiares, por todo o esforço, dedicação e apoio em cada momento de minha vida, a minha esposa e filhos, pelo companheirismo e amor dedicados a mim e aos amigos pelas manifestações de incentivo e sincero desejo de sucesso.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pela sua bondade e infinita misericórdia e por está sempre guiando meus caminhos;

Aos meus pais Fernando Sales dos Santos e Weydes Barreto dos Santos, pela educação que me deram, que me permitiu ser quem sou;

A minha esposa, Alexsandra, cujo apoio e incentivo foram fundamentais nessa conquista;

Aos meus filhos, Fernando Neto e Luiz Gustavo, minhas fontes de inspiração para meu aprimoramento profissional, acadêmico e pessoal;

A minha orientadora, Prof^a. MS. Vera Lúcia Cruz, por ter feito parte dessa conquista, pela orientação, paciência e dedicação com que sempre me tratou e por me mostrar qual o melhor caminho para o desenvolvimento desta pesquisa; e

Ao Sr. Capitão dos Portos da Paraíba, Capitão-de Fragata Valdinei Ciola, pela boa vontade demonstrada por ocasião da pesquisa.

“Embora ninguém possa voltar atrás e fazer um novo começo, qualquer um pode começar agora e fazer um novo fim.”

Chico Xavier

RESUMO

Este trabalho de Conclusão de Curso possui como objetivo evidenciar as atividades de controle interno de um órgão público, por meio de uma comparação entre os aspectos do sistema de controle interno com os conceitos disseminados pelo modelo de referência COSO I, avaliando a importância atribuída ao controle interno na Capitania dos Portos da Paraíba e apresentando as similaridades e diferenças com as orientações prescritas no modelo em questão. O método utilizado para realização da pesquisa foi um estudo de caso por ter sido realizado dentro da capitania dos Portos da Paraíba, com aplicação de um questionário de perguntas fechadas em uma escala *Likert* de cinco pontos, como também foram realizadas visitas às instalações, também foi classificada como pesquisa documental através de consultas às legislações e observação das práticas adotadas pela unidade. Para análise dos dados foi elaborado um instrumento de avaliação do controle interno adequado à realidade da entidade, para em seguida, com o apoio dessa ferramenta, verificar o nível de harmonização. As informações coletadas foram tratadas e trabalhadas, a fim de se chegar à resposta da questão: “Qual o nível de harmonização entre os procedimentos operacionais de controle interno, utilizados na Capitania dos Portos da Paraíba, e o modelo de referência COSO I?”. A partir das análises dos dados concluiu-se que o grau de harmonização é de 70,95%. Diante das verificações realizadas, a Capitania dos Portos da Paraíba possui um alto nível de harmonização quando comparado, por exemplo, com o nível de harmonização encontrado por Silva (2009) em pesquisa anterior, com a mínima de 27,7% e a máxima de 77,8%, no estudo de 37 prefeituras pernambucanas. Tomando ainda como parâmetro para esta análise o Termômetro de estruturação de Silva (2009), é possível considerar o nível de harmonização da Capitania como alto, pois está entre os limites estabelecidos, sendo superior a 7,00.

Palavras-chave: Controle Interno. COSO I. Capitania dos Portos da Paraíba.

ABSTRACT

This work Completion of course has aimed to highlight the internal control activities of a public agency, through a comparison between the characteristics of the internal control system with the widespread concept by reference I COSO model, evaluating the importance attached to the control inmate at the Port Authority of Paraíba and presenting the similarities and differences with the guidelines prescribed in the model in question. The method used to conduct the study was a case study because it was conducted within the Port Captaincy of Paraíba, with a questionnaire closed on a five-point Likert scale questions, such visits were also undertaken at the premises, was also classified as documentary research through consultations with the observation of laws and practices adopted by the unit. For data analysis an assessment tool appropriate to the reality of the entity, then to internal control was prepared with the support of this tool, check the level of harmonization. The data were treated and worked, in order to arrive at the answer of the question: "What is the level of harmonization between operating internal control procedures used in the Port Authority of Paraíba, and the reference model COSO I" From the data analysis it was concluded that the level of harmonization is 70.95%. Given the verifications of the Port Authority of Paraíba has a good level of harmonization when compared, for example, the level of harmonization found by Silva (2009) in previous research, with a minimum of 27.7% and a maximum of 77.8% for the study of 37 municipalities in Pernambuco. Still taking as a parameter for this analysis the thermometer structuring Silva (2009), it is possible to consider the level of harmonization of the captaincy as high as it is between the limits, exceeding 7.00.

Keywords: Internal Control. COSO I. Navy of Brazil

LISTA DE ABREVIATURAS

AAA – *American Accounting Association*

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountant*

CGU - Controladoria-Geral da União

CISSET-MD - Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa

CPPB – Capitania dos Portos da Paraíba

CF – Constituição Federal

CFN – Corpo de Fuzileiros Navais

COMIMSUP – Comando Imediatamente Superior

COSO – Comitê das Organizações Patrocinadoras

DGPM - Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha

DCoM – Diretoria de Contas da Marinha

DE – Diretoria Especializada

DSA – Detalhe Semanal de Adestramento

FEI – *Financial Executives Internacional*

IAM – Inspeção Administrativo-Militar

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IMA – *Institute of Management Accountants*

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MB – Marinha do Brasil

MD – Ministério da Defesa

OM – Organização Militar

ONU – Organizações das Nações Unidas

RDM – Regulamento Disciplinar da Marinha

SCIMB – Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil

SIAFI – Sistema Integrado da Administração Financeira

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU - Tribunal de Contas da União

TL – Tabela de Lotação

TI – Tecnologia da Informação

UG – Unidades Gestoras

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Cubo do COSO	27
Figura 3 - Elementos de uma informação adequada.....	31
Figura 4 – Símbolo do Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas.....	33
Figura 5 – Organograma simplificado da Capitania dos Portos da Paraíba.....	35
Figura 6 – Termômetro de estruturação do sistema de controle interno	44

LISTA DE FÓRMULAS

Fórmula 1 – Nível de harmonização do componente	44
Fórmula 2 – Nível de harmonização do controle interno	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo dos princípios da Administração Pública.....	21
Quadro 2 – Princípios básicos do controle interno.	25
Quadro 3 – Elementos do Ambiente de Controle.....	28
Quadro 4 – Procedimentos de controle.....	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Variáveis do modelo de avaliação.....	41
Tabela 2 – Classificação da triangulação dos dados.	43
Tabela 3 – Análise da avaliação do Ambiente Controle.....	46
Tabela 4 - Análise da avaliação da Avaliação do Risco.....	49
Tabela 5 – Análise da avaliação das Atividades de Controle.....	51
Tabela 6 - Análise da avaliação Comunicação e Informação.....	54
Tabela 7 - Análise da avaliação “Monitoramento”	56
Tabela 8 – Harmonização do controle interno da CPPB	57

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	Delimitação do Tema e Formulação do Problema de Pesquisa	17
1.2	Objetivos	18
1.2.1	Objetivo Geral.....	18
1.2.2	Objetivos Específicos	18
1.3	Justificativa da Pesquisa	18
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1	Administração Pública	20
2.2	Controle Interno	22
2.3	Modelo de Referência COSO-I	26
2.3.1	Ambiente de Controle	27
2.3.2	Avaliação e Gerenciamento de Riscos	29
2.3.3	Atividades de Controle.....	30
2.4.4	Informação e Comunicação	31
2.4.5	Monitoramento.....	32
2.4	Forças Armadas	32
2.5	Marinha do Brasil	34
2.5.1	Criação da Marinha	34
2.5.2	Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil	36
2.6	Evidências Empíricas de Controle Interno	37
3	METODOLOGIA	39
3.1	Tipologia da Pesquisa	39
3.2	Definição do Universo e Amostra da Pesquisa	40
3.3	Coletas de Dados	40

3.4	Análise de Dados	41
3.5	Etapas da Pesquisa	45
4.	ANÁLISE DOS RESULTADOS	45
4.1	Avaliação do Controle Interno	46
4.1.1	Avaliação do Ambiente de Controle.....	46
4.1.2	Avaliação de Risco	49
4.1.4	Avaliação da Informação e Comunicação	53
4.2	Observações gerais da avaliação	57
5	CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES	59
5.1	Conclusão	59
5.2	Limitações da pesquisa	60
5.3	Sugestões de novas pesquisas	60
	REFERÊNCIAS	61
	APÊNDICE A	66

1 INTRODUÇÃO

Criado em 10 de junho de 1999, o Ministério da Defesa (MD) tem sob sua responsabilidade uma vasta e diversificada gama de assuntos, alguns dos quais de grande sensibilidade e complexidade, como as operações militares, o orçamento de defesa, políticas e estratégias para o setor e o serviço militar. O MD é um órgão do governo Federal incumbido de exercer a direção superior das Forças Armadas, constituída pela Marinha, Exército e Aeronáutica e tem como missão a execução da política de segurança nacional e pela preparação, coordenação e execução das políticas em matéria de defesa nacional, bem como por assegurar e fiscalizar a administração das Forças Armadas (Lei Complementar nº 97).

Diante das diversas atribuições conferidas aos militares das Forças Armadas, principalmente as de caráter essencialmente operacional, nas quais homens e mulheres são preparados para enfrentar situações adversas e muitas das vezes colocam em risco as suas próprias vidas. Ademias tem que enfrentar diariamente funções administrativas dentro dos quartéis e em navios de guerra, tendo que lher dar com diversos assuntos diferentes da sua formação.

O Comando da Marinha tem dado cada vez mais importância para a área administrativa, considerando ponto vital para o bom andamento de suas atividades e, por isso, a cobrança através dos órgãos fiscalizadores tem se tornado mais rígida (SGM-601). A Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), aliada às demais Diretorias Especializadas (DE) participantes do Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB), busca estar cada vez mais próxima às organizações da administração direta ou indireta subordinadas à Marinha do Brasil, de modo a reduzir a necessidade de correções por meio de tempestiva orientação (SGM-601).

A Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha (DGPM) ou o Comando de Pessoal do Corpo de Fuzileiros Navais (no caso específico dos Fuzileiros Navais) procuram prover as necessidades das Organizações Militares da Marinha de acordo com suas tabelas de lotação ¹, que define o posto/graduação e a especialidade do militar a cada função a ser exercida.

¹ Documento que representa a necessidade quantitativa e qualitativa de pessoal militar e civil de uma Organização Militar da Marinha (DGPM-310).

A grande rotatividade de pessoal em diversas Organizações da Marinha do Brasil dificulta o aprimoramento das atividades e ao assumir funções tipicamente burocráticas, os militares buscam iniciar sua preparação lendo publicações, manuais e legislações que tratam de questões relacionadas à sua função, recebem treinamento de pessoas que estão deixando a pasta, como também de pessoal especializado que trabalha na área, podendo assim assumir aquilo que foi confiado.

Tal rotatividade é influenciada pelo tempo mínimo de permanência de um militar em OM consideradas fora de sede². O Inciso 3.3.1, alínea f da Norma da Diretoria-Geral do Pessoal da Marinha - DGPM-310 (2010, p.3-2), diz que:

Inciso 3.3.1, alínea f. O tempo de permanência de um militar fora de sede não deverá exceder seis anos, contados ininterruptamente, salvo quando houver absoluta necessidade do serviço ou por motivo social.

Ao se deparar com situações como essa, a Marinha do Brasil vem buscando preparar seus militares com o objetivo de minimizar as dificuldades enfrentadas na assunção de nova função, introduzindo Detalhe Semanal de Adestramento, palestras e cursos a distância, de modo a aprender e buscar conhecimentos devido a grande responsabilidade e importância de sua função.

A complexidade das organizações impôs a diversificação das atividades de auditoria, passando da tradicional fiscalização de documentos para a avaliação da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos atos de gestão praticados pelos agentes públicos. Atualmente, a estrutura administrativa da MB, voltada para o controle interno, atende às demandas da Controladoria-Geral da União (CGU), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (SGM-601). Nesse caminho, a Diretoria de Contas da Marinha estabelece procedimentos para execução das tarefas de auditoria, análise e apresentação de contas sobre os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial praticados pelos agentes públicos.

² É todo município localizado fora da Sede "Rio de Janeiro" (DGPM-310).

1.1 Delimitação do Tema e Formulação do Problema de Pesquisa

A complexidade enfrentada, cotidianamente, pelos militares da Marinha do Brasil em assumir tipicamente funções de cunho administrativo, sem possuir uma formação para tal, exige uma dedicação extra em seguir e interpretar as legislações que amparam sua execução. Tal complexidade é aumentada pela grande rotatividade de pessoal em todo território brasileiro, influenciando a sua adaptação ao meio, sendo essa, uma característica peculiar dos militares das Forças Armadas.

A Marinha do Brasil busca se adequar a realidade de controle interno para se manter atualizada com as modernas técnicas de auditoria e, por intermédio da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), vem realizando esforços no sentido de implementar novas metodologias com base nas instruções do TCU e da Secretaria Federal de Controle Interno (ROBERTO e SIQUEIRA, 2012).

A Capitania dos Portos da Paraíba estabelece procedimentos para a operacionalização da auditoria de conformidade em suas contas, com o objetivo de comprovar a conformidade e a fidelidade dos atos e fatos praticados por seus responsáveis, em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro que regula as gestões orçamentárias, financeiras, contábil e patrimonial (SGM-601).

No que se refere a COSO I, esse modelo pode ser aplicado a entidade de pequeno e grande porte, pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, visando à avaliação e aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos (COSO, 2007). Nesse sentido, Gherman (2005) afirma que instituições dos mais variados tamanhos costumam utilizar controles internos tendo como referência o modelo COSO I para atender seus diferentes objetivos.

Com base nas informações, surge a necessidade em se aprofundar mais no estudo do controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba, de modo a verificar, analisar e comparar os procedimentos de controle interno adotados pela Capitania dos Portos da Paraíba com o previsto nas orientações emanadas no modelo de referência COSO I.

Com base no exposto, chega-se ao seguinte questionamento deste estudo: **“Qual o nível de harmonização entre os procedimentos operacionais de controle interno, utilizados na Capitania dos Portos da Paraíba, e o modelo de referência COSO I?”**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

- Evidenciar o nível de harmonização das atividades de controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba com o modelo COSO I.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Evidenciar os procedimentos operacionais de controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba.

- Especificar as proximidades da prática realizada na Capitania dos Portos da Paraíba com as orientações do COSO I.

- Especificar os afastamentos da prática realizada na Capitania dos Portos da Paraíba com as orientações do COSO I.

1.3 Justificativa da Pesquisa

O trabalho se justifica na medida em que se procura contribuir para o avanço do conhecimento em controle interno, nas Organizações Militares. Esse é um tema de trabalho relativamente novo, sendo escassa a produção científica relacionada ao assunto.

Com a finalidade de melhor gerir os recursos públicos, a Marinha do Brasil, como órgão integrante da Administração Pública Federal, mantém a sua estrutura de controle interno guiado pela legislação em vigor. Dessa forma interessa ao controle interno, além de obedecer ao arcabouço jurídico que norteia toda a administração pública, o seu aperfeiçoamento para atender aos anseios da sociedade.

No ano de 2013, a Capitania dos Portos da Paraíba geriu mais de três milhões de reais em recursos públicos, sendo liquidado 80% desse montante (Relatório de Gestão da CPPB, 2013). Por isso, faz-se necessário administrar os recursos de forma planejada, com transparência, objetividade e seguindo o princípio

da economicidade, pois a falta de controle sobre os recursos públicos é um grande dilema que aflige o nosso país e preocupa a sociedade.

Dessa forma, esta pesquisa colabora para o aprofundamento de estudos sobre o controle interno em órgãos públicos, na medida em que tem como objetivo evidenciar o nível de harmonização das atividades de controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba sobre a influência do COSO I. Os resultados podem subsidiar e apoiar outros estudos e investigações visando também contribuir com os usuários da informação, gestores, professores, entre outros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo está dividido em 6 seções. A primeira seção apresenta a revisão da literatura da Administração pública, que menciona os princípios constitucionais aplicados ao setor público. Na segunda seção são apresentados os conceitos de controle interno. A terceira seção evidencia o modelo de referência COSO I. A quarta seção menciona as Forças Armadas. A quinta retrata a Marinha do Brasil, bem como sua criação e na sequência é apresentada uma revisão da literatura com pesquisas empíricas sobre o tema.

2.1 Administração Pública

Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES, 2005).

Partindo desse pressuposto, o administrador público é obrigado a desempenhar sua função dentro dos preceitos do direito e da moral administrativa, já que o objetivo a ser atingido é o bem comum da coletividade. Neste sentido, e se referindo à Administração Pública, (Mello, 1974 *apud* KOHAMA, 2009, p. 29) explica que administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.

Para a administração alcançar esse resultado, os recursos públicos deverão ser geridos como determina a Constituição Federal, de modo a alcançar objetivos que proporcionem um nível mais elevado de organização, sendo necessário verificar os tradicionais conceitos de eficiência, eficácia e efetividade.

Para Torres (2004), eficácia é atingir os objetivos desejados, pouco se importando como os meios e mecanismos utilizados; eficiência é alcançar os objetivos estabelecidos e deixar explícitos como esses foram conseguidos; e efetividade é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, desse modo os setores são beneficiados em detrimento de outros fatores sociais. Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais

democrática, transparente e responsável, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas.

Essas ações buscam gerar para a sociedade o sentimento de segurança e confiança de que os recursos públicos estão sendo geridos da melhor forma pelos administradores. Assim, o Art. 37 da Constituição Federal determina que:

Art. 37. A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Redação da Emenda Constitucional nº 19, 1998).

Já para Iudicibus, Marion e Farias (2009, p. 63):

Os princípios são a forma, o meio e a estrutura de que a disciplina se utiliza para chegar aos objetivos ou, às vezes, para melhor entender o que vem sendo praticado há algum tempo.

Desse modo, violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos (MELLO, 2000). Assim, para regular a atividade estatal, deve-se seguir alguns princípios, como o da legalidade, da moralidade, da impessoalidade, da eficiência e da publicidade, o quadro 1 apresenta o resumo desses princípios.

Quadro 1 - Resumo dos princípios da Administração Pública.

PRINCÍPIO	SIGNIFICADO
<u>Legalidade</u>	O administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem-comum, e dela não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e de responsabilidade disciplinar.
<u>Moralidade</u>	O administrador público precisa administrar com honestidade e lealdade, sem se aproveitar das facilidades. Obedecendo a esse princípio, o agente deve, além de seguir o que a lei determina, pautar sua conduta na moral comum, fazendo o que for melhor e mais útil ao interesse público.
<u>Impessoalidade</u>	Veda que o agente público busque facilidades para interesse próprio (agir em proveito pessoal). O administrador deve orientar-se por critérios objetivos, não fazer distinções com base em critérios pessoais. Toda atividade da Administração.
<u>Eficiência</u>	Busca de resultados satisfatórios na prestação dos serviços

	públicos e equilíbrio entre custo/benefício. É a obtenção do melhor resultado com o uso racional dos meios.
<u>Publicidade</u>	Confere transparência às ações da Administração Pública, com a finalidade de deixar claro para a sociedade os comportamentos e as decisões tomadas pelos agentes públicos.

Fonte: CF/88.

Para Andrade (2012), os princípios constitucionais do âmbito administrativo visam dar credibilidade ao ato administrativo praticado pelo gestor da administração pública, seja pelo cumprimento da lei; obedecendo a publicidade e moralidade, mais sempre buscando a eficiência do bom serviço público, e praticando-o sempre de modo impessoal, buscando tão somente prestar o serviço público em prol dos administrados.

Segundo os autores e a Constituição Federal, os princípios constitucionais são requisitos básicos para uma boa administração, com a finalidade de alcançar os objetivos, como também gerar segurança jurídica aos cidadãos. Os princípios constitucionais norteiam os administradores públicos, a fim de cumprirem as exigências emanadas pelo controle interno.

2.2 Controle Interno

Para Castro (2008), o controle interno tem o objetivo de ser, simultaneamente, um mecanismo de auxílio ao administrador público e um instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz, resultando na salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Na busca por um governo eficiente, eficaz e regular com as contas públicas na Administração, o tema Controle Interno vem sendo tratado nos dispositivos Legais como um utensílio obrigatório a ser implantado pelos administradores públicos, tais como Lei 4.320/64, Decreto-Lei 200/67, Constituição Federal de 1988, Lei 10.180/01, Decreto 3591/00 e, mais recentemente, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei Complementar nº 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi sancionada para estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicáveis à União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

O § 4º do Art. 9º da LRF representou um avanço para o controle da execução orçamentária ao definir uma avaliação quadrimestral de resultados em relação às metas fiscais, privilegiando uma maior transparência da gestão governamental.

A legislação trouxe o controle interno, como forma de se fazer cumprir as normas aplicadas aos entes fiscalizados, a própria administração controla e fiscaliza os seus atos, por gastos públicos responsáveis e sem desperdícios em toda estrutura governamental (MAZULO, 2011).

No que se refere à legislação, a Instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, do Departamento de Tesouro Nacional, define controle interno como:

O conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Nesse sentido, Castro (2008) também define controle interno como sendo um conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor a salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

Almeida (2010) corrobora com Castro (2008), dizendo que o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa.

Para a Norma Brasileira de Contabilidade T 16.8 do CFC, aprovada pela Resolução nº 1.135/08 do CFC, determina que o controle interno deva fornecer suporte ao sistema de informação contábil para que seja possível minimizar riscos e oferecer efetividade às informações contábeis, contribuindo para o alcance dos objetivos da entidade pública. Nesse contexto, o CFC instituiu que o controle interno

precisa ser exercido em todos os níveis da entidade pública, compreendendo o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade pública, com a finalidade de (REIS, 2012):

- (a) Salvar ativos e garantir a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) Oferecer conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) Propiciar informação oportuna e adequada;
- (d) Estimular adesão às normas e às diretrizes estabelecidas;
- (e) Cooperar para a eficiência operacional da entidade; e
- (f) Contribuir para a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malservação, abusos, desvios e outras inadequações.

Já o *American Institute of Certified Public Accountant* – AICPA emitiu a seguinte definição de controle interno (ATTIE, 1998):

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

O próprio AICPA subdividiu o controle interno em controles contábeis e administrativos. Os controles contábeis buscam a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis, já os controles administrativos dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração (CASTRO, 2008).

Diante disso, o controle interno está relacionado a dois aspectos: responsabilidade do administrador (controle administrativo) e risco patrimonial da entidade (controle contábil) (CASTRO, 2008). O quadro 2 apresenta os princípios básicos do controle interno, segundo o autor:

Quadro 2 – Princípios básicos do controle interno.

PRINCÍPIO	DEFINIÇÃO
Fixação de responsabilidades	As unidades administrativas devem possuir regimento e organograma adequados, em que estejam definidas de forma clara a autoridade e suas responsabilidades, além de manual de rotina/procedimento que discrimine as funções de todos os setores.
Segregação de funções	Consistem na separação de funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização.
Pessoal de controle criteriosamente selecionado	A qualificação adequada de funcionários preceitua que a eficácia dos controles internos administrativos depende diretamente da competência, da formação profissional e da integridade dos funcionários. Portanto, é imprescindível que haja uma política de pessoal que assegure seleção rigorosa e treinamento sistemático, bem como o rodízio de funções com vistas a reduzir, ou mesmo eliminar, a possibilidade de fraudes.
Rodízio de pessoal	Evita a existência de servidores insubstituíveis e aumentando a segurança das transações. Nesse aspecto é interessante que se faça uso da gestão do conhecimento, permitindo a externalização do conhecimento tácito (intrínseco, não escrito), detido pelo funcionário que já ocupa uma função por um período de tempo, em conhecimento explícito (escrito, que consta em manuais de procedimentos), garantindo o perfeito desempenho da função pelo novo servidor ocupante do cargo.
Utilização de processamento eletrônico	A Tecnologia da Informação (TI) disponibiliza várias ferramentas como sistemas de apoio à decisão e sistemas transacionais que permitem otimizar processos, obtendo ganhos de tempo e segurança do registro de obtenção de dados.

Fonte: Castro, 2008.

Para Mazulo (2011), outros princípios podem ser levantados em função da relação custo/benefício, que determina que o controle interno eficiente é aquele capaz de garantir que os objetivos serão alcançados de maneira eficaz e econômica, que as medidas adotadas para evitar desvios ou restringi-los a níveis toleráveis sejam efetivas e de custos razoáveis, permitindo que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos sejam evitados ou detectados e corrigidos dentro de curto prazo.

Na Marinha do Brasil, esses princípios são seguidos no dia a dia da administração, visando assegurar a fiel observância à legislação, para que os procedimentos operacionais reflitam em economicidade, eficiência e eficácia.

2.3 Modelo de Referência COSO-I

Em 1985, foi criada nos Estados Unidos, por iniciativa independente do setor privado, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, e desenvolver recomendações para empresas públicas e seus auditores independentes e para as instituições educativas (PEREIRA, 2008), tal comissão foi patrocinada por cinco grandes associações³ ligadas à área financeira.

Mais tarde, esta Comissão transformou-se em Comitê, conhecido como COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê de Organizações Patrocinadoras), uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa (REGO, 2007).

Nesse contexto, em 1992, foi publicado o trabalho *Internal Control - Integrated Framework* (Controle Interno - Um Modelo Integrado), também chamado de *The COSO Report* (metodologia COSO I), que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos (PEREIRA, 2008).

A abrangência e a importância do documento publicado pelo COSO foram de tal magnitude, que as principais organizações internacionais que editam orientações sobre controles internos, tanto para o setor privado quanto para o setor público, revisaram suas publicações, no sentido de incorporarem o arcabouço conceitual e elementos introduzidos pelo COSO (WASSALY, 2008).

Diante disso, O TCU (2009) elenca cinco razões que fizeram o modelo COSO I se tornar uma referência em todo o mundo:

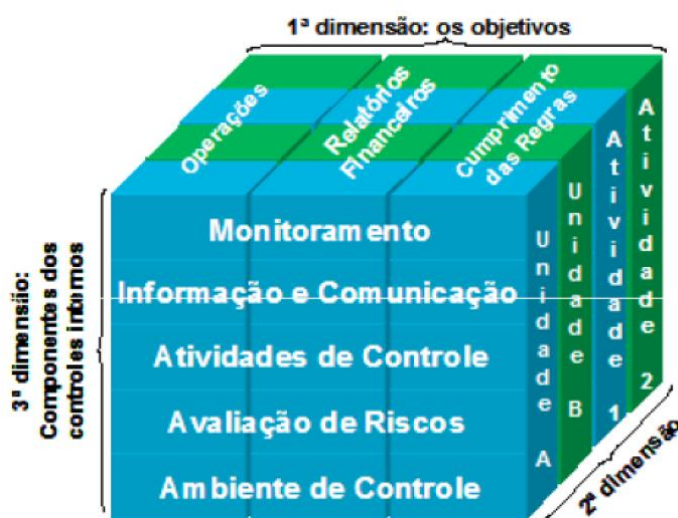
1. Uniformizar definições de controle interno;
2. Definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
3. Delinear papéis e responsabilidades da administração;
4. Estabelecer padrões para implementação e validação; e
5. Criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

³ *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA) e o Institute of Management Accountants (IMA)* (PEREIRA, 2008).

No que diz respeito à integração dos controles, o modelo COSO I se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do COSO), cujas dimensões compreendem os objetivos da organização, as unidades da organização e os componentes de controle (NAKANO, 2009).

A figura 1 representa uma visão tridimensional do COSO I, apresentando os objetivos, os componentes dos controles internos e as atividades/unidades.

Figura 1 – Cubo do COSO



Fonte: NAKANO, 2009.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002a), o controle interno é constituído de cinco componentes que se relacionam entre si. Assim, a avaliação dos controles internos é realizada por meio da verificação do alinhamento ou integração que deve existir entre esses componentes (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

Nessa seção, serão detalhados os cinco componentes dos controles internos, de acordo com o modelo de referência COSO I:

2.3.1 Ambiente de Controle

O ambiente de controle é a base para todos os outros componentes, fornecendo disciplina e estrutura. Esse ambiente influencia o modo pelo qual as estratégias e os objetivos são estabelecidos, os negócios são estruturados, os riscos são identificados, avaliados e geridos. Este influencia o desenho e o funcionamento

das atividades de controle, dos sistemas de informação e comunicação, bem como das atividades de monitoramento (COSO, 2007).

Esse ambiente define o padrão de uma organização e exerce influência sobre a consciência de seu pessoal. Ele é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta (DIAS, 2006).

Assim, de acordo com INTOSAI (2007), o ambiente de controle de uma entidade é influenciado pelos seguintes elementos, conforme apresentado no quadro 3.

Quadro 3 – Elementos do Ambiente de Controle.

ELEMENTOS	DEFINIÇÃO
Integridade pessoal e profissional e valores éticos da direção e do quadro de pessoal	Determinam suas preferências e seus juízos de valor, os quais se traduzem em normas de conduta. Eles devem demonstrar uma atitude de apoio ao controle interno, a qualquer tempo, durante toda a vida da organização.
Competência	Envolve o nível de conhecimento e habilidades necessárias para ajudar a assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente. Uma forma de melhorar a competência dos funcionários, por exemplo, seria manter uma cultura de capacitação.
Perfil dos Superiores	A atitude estabelecida pela alta administração está refletida em todos os aspectos das ações gerenciais. Se a alta administração, por exemplo, acredita que o controle interno é importante, os demais membros da organização sentirão essa atitude e responderão observando conscientemente os controles estabelecidos. Do mesmo modo, se a alta administração age sempre baseada na ética e não tolera desvios de conduta, os demais membros também tenderão a agir dessa forma.
Estrutura Organizacional	Para manter um ambiente de controle fortalecido, toda entidade deve deixar explícita a definição de autoridades e responsabilidades de cada uma das áreas, a maneira pela qual a autoridade e a responsabilidade são delegadas dentro da entidade e as formas apropriadas de prestação de contas.
Políticas e Práticas de Recursos Humanos	Para um controle eficaz, é necessário pessoal competente e confiável. Portanto, os métodos através dos quais as pessoas são contratadas, capacitadas, avaliadas, remuneradas e promovidas são aspectos importantes do ambiente de controle. As decisões de contratação devem, portanto, assegurar que os

	indivíduos tenham a integridade, a formação e a experiência necessárias para realizar suas tarefas e que se promova a capacitação formal, em serviço e sobre a ética.
--	---

Fonte: INTOSAI, 2007.

2.3.2 Avaliação e Gerenciamento de Riscos

Uma pré-condição para a avaliação de riscos é a definição de metas e objetivos do órgão que sejam claros, coerentes e no nível tanto da entidade como de suas atividades (programa ou missão). Uma vez definidos os objetivos, o órgão deve identificar os riscos que poderiam obstar a consecução eficiente e efetiva desses objetivos no nível da entidade e das atividades e analisá-los em relação ao seu possível efeito. A direção do órgão, então, deve formular uma abordagem para a gestão de riscos e definir as atividades de controle interno necessárias para mitigar esses riscos (GAO, 2001).

A avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. A administração avalia os eventos com base em duas perspectivas – probabilidade e impacto – e, geralmente, utiliza uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos. Os riscos são avaliados com base em suas características inerentes e residuais (COSO, 2007).

Corrêa 2010 define risco inerente e risco individual, como sendo:

Risco inerente é o que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas que possam ser adotadas para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos e risco residual é aquele que ainda permanece após a resposta da administração.

Para Pereira (2008), o processo de avaliação dos riscos tem que considerar os fatores internos e externos que podem ter impacto sobre a consecução dos objetivos e devem analisar os riscos e fornecer as bases para o seu manuseio. Assim, a avaliação dos riscos é uma atividade proativa que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis à empresa.

2.3.3 Atividades de Controle

Para o COSO (2007), a melhor maneira de minimizar o risco é através de procedimentos de controle, que são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade. Os procedimentos de controle podem ser preventivos e/ou detectivos. São exemplos desses procedimentos (INTOSAI, 2007): procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); controles de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação de desempenho operacional; avaliação das operações, processos e atividades; supervisão (alocação, revisão e aprovação), etc. O quadro 4 define alguns desses procedimentos.

Quadro 4 – Procedimentos de controle

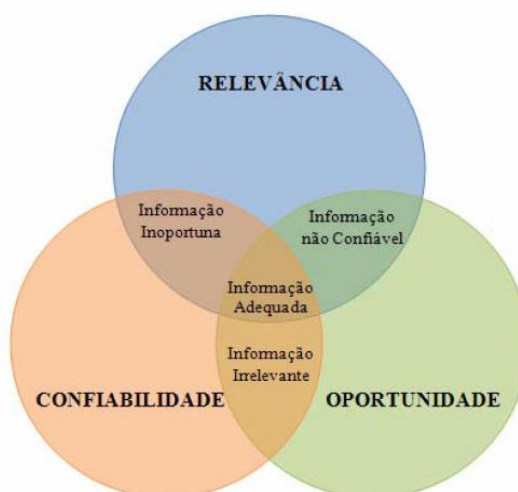
PROCEDIMENTO	DEFINIÇÃO
Autorização e aprovação	A autorização e a execução de transações e eventos devem ser realizadas somente por pessoas que detenham essa autoridade. Os procedimentos de autorização, que devem ser documentados e claramente comunicados aos gerentes e funcionários, devem incluir as condições específicas e os termos, segundo os quais eles devem ser realizados.
Segregação de função	Para reduzir o risco de erro, desperdício ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas, não deve haver apenas uma pessoa ou equipe que controle todas as etapas-chave de uma transação ou evento.
Controles de acesso	O acesso a recursos ou registros deve ser limitado a indivíduos autorizados que sejam responsáveis pela sua guarda e/ou utilização.
Conciliação	Os registros são conciliados com os documentos apropriados, de forma periódica, por exemplo: os registros contábeis relacionados com as contas bancárias são conciliados com os extratos bancários correspondentes.
Avaliação das operações	As operações, processos e atividades devem ser periodicamente avaliados, para assegurar que eles cumpram com os regulamentos, políticas, procedimentos em vigor ou outros requisitos.

Fonte: INTOSAI, 2007.

2.4.4 Informação e Comunicação

O COSO (2007) propõe o conceito de informação adequada, advertindo que seu entendimento é amplo e implica que a informação deva ser útil dentro do contexto ao qual se destina. A figura 3 apresenta três elementos, que juntos tornam uma informação adequada: relevância, confiabilidade e oportunidade.

Figura 2 - Elementos de uma informação adequada



Fonte: REIS, 2012

A interseção entre relevância, confiabilidade e oportunidade, da figura 3, produz uma informação adequada, que influencia as decisões econômicas dos usuários ajudando-os a avaliar eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo suas avaliações passadas (IUDÍCIBUS, MARION e FARIA, 2009).

Nesse contexto, para Reis (2012) se deve ter em mente que a busca pela informação adequada é preciosa para o processo decisório dentro das diferentes organizações, mas que, algumas vezes, os tomadores de decisão serão forçados a definir ações sem terem as necessárias quantidades e qualidade das informações a seu dispor.

2.4.5 Monitoramento

Monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002a). É um processo no qual olha-se para a qualidade do desempenho em todos os momentos (PEREIRA, 2008).

Para o COSO (2007), o gerenciamento de riscos corporativos é monitorado, avaliando-se a presença e o funcionamento de seus componentes ao longo do tempo. Essa tarefa é realizada mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações independentes ou uma combinação de ambas. O monitoramento contínuo ocorre no decurso normal das atividades de administração.

Segundo os autores, o COSO I é constituído de cinco elementos que estabelece um conjunto de regras, de modo a avaliar os riscos e minimizá-los através de um controle, que por sua vez, é monitorado para assegurar que o controle interno esteja em sintonia com os objetivos.

2.4 Forças Armadas

Constituída pela Marinha, Exército e pela Força Aérea, são instituições nacionais permanentes e regulares, e têm como missão zelar pela defesa da pátria, a garantia dos poderes constitucionais da lei e da ordem. As polícias militares e o corpo de bombeiros estaduais e distritais são descritos como força reserva e auxiliares constitucionais do Exército Brasileiro. As Forças Armadas são forças federais subordinadas ao Ministério da Defesa (CF/88).

O art. 142 da Carta Magna brasileira, diz:

As Forças Armadas, constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica, são instituições nacionais permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destinam-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem.

A figura 4 representa o símbolo do Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas brasileiras, e opera com o propósito de planejar ações integradas entre as

três Forças Armadas do País, auxiliando o Ministério da Defesa no uso mais adequado dos recursos em operações especiais e missões de paz (BRASIL, 2012).

Figura 3 – Símbolo do Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas



Fonte: BRASIL, 2012.

No que diz respeito à Lei nº 6880/80 que dispõe sobre o Estatuto dos Militares, em seu artigo 3º, descreve que os membros das Forças Armadas, em razão de sua destinação constitucional, formam uma categoria especial de servidores da Pátria e são denominados militares (Estatuto dos Militares).

De acordo com esta mesma lei, a carreira militar tem como característica o desenvolvimento de atividades ininterruptas e inteiramente dedicadas às finalidades essenciais das Forças Armadas, isto é, “defender a Pátria e garantir os poderes constituídos, a lei e a ordem” (Estatuto dos Militares).

Já a profissão militar é caracterizada por preceitos rígidos de disciplina e de hierarquia, conforme exposto no artigo 14º da mencionada lei, sendo ainda a base institucional das Forças Armadas (Estatuto dos Militares).

Desse modo, hierarquia é definida como:

A ordenação da autoridade, em níveis diferentes, dentro da estrutura das Forças Armadas. A ordenação se faz por postos ou graduações; dentro de um mesmo posto ou graduação se faz pela antiguidade no posto ou graduação. O respeito à hierarquia é consubstanciado no espírito de acatamento em sequência de autoridade (BRASIL, 1980).

Já a disciplina consiste em:

Rigorosa observância e o acatamento integral das leis, regulamentos, normas e disposições que fundamentam o organismo militar e

coordenam seu funcionamento regular e harmônico, traduzindo-se pelo perfeito cumprimento do dever por parte de todos e de cada um dos componentes desses organismos (BRASIL, 1980).

Para Thomazi (2008), disciplina e hierarquia são princípios que constituem a base das organizações militares, condensando valores como o respeito à dignidade da pessoa humana, o patriotismo, o civismo, o profissionalismo, a lealdade, a constância, a verdade, a honra, a honestidade e a coragem. Nesse contexto, as relações entre militares estão amparadas nesses dois pilares, que acompanham os soldados e marinheiros em toda sua vida.

2.5 Marinha do Brasil

O controle interno em organizações militares da Marinha do Brasil visa alcançar um aprimoramento nos procedimentos internos, com a finalidade de contribuir para o desempenho operacional, essencial para o desenvolvimento de suas atividades.

2.5.1 Criação da Marinha

Logo após a independência do Brasil, o governo brasileiro percebeu que somente com o domínio do mar conseguiria manter a unidade territorial brasileira, pois eram por meio do mar que as províncias litorâneas se interligavam e comercializavam seus produtos. A formação de uma Marinha de Guerra nacional se constituía no melhor meio de transportar e concentrar tropas leais e suprimentos para as áreas de embate com os portugueses (BRASIL, 2006).

O grito do Ipiranga produziu ecos em quase todo o território brasileiro, mas nas províncias do Norte, Nordeste e na Cisplatina, as juntas de Governo continuavam leais às Cortes de Lisboa. Foi necessária, então, a ação da Marinha do Brasil para evitar a fragmentação do país e garantir a consolidação da Independência (ALBUQUERQUE; SILVA, 2006).

Segundo os autores, a Marinha nasce junto com a independência do Brasil, com a finalidade de garantir a soberania nacional, que estava ameaçada pela Coroa Portuguesa.

Capitania dos Portos da Paraíba

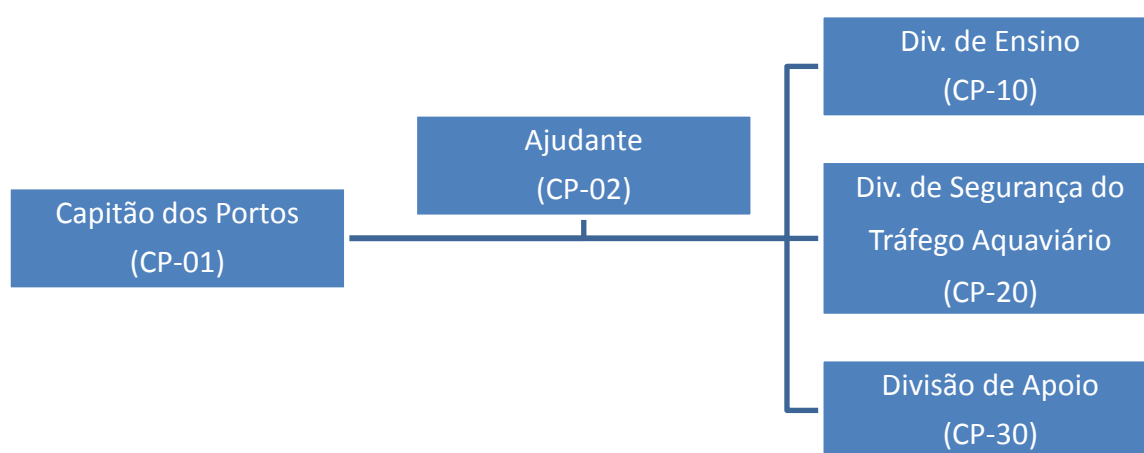
A Capitania dos Portos da Paraíba é uma Organização Militar da Marinha do Brasil subordinada ao Comando do 3º Distrito Naval, sendo de natureza pública e ligada ao Ministério da Defesa.

A CPPB foi criada pelo Decreto nº 539, de 3 de outubro de 1847 e atualmente funciona em prédio de propriedade da União, administrada pela Marinha do Brasil, situado na Cidade de João Pessoa.

Em conformidade com a Portaria nº 54/2011, do Comandante de Operações Navais, a Capitania dos Portos da Paraíba tem o propósito de contribuir para a orientação, a coordenação e o controle das atividades relativas à Marinha Mercante e organizações correlatas no que se refere à defesa nacional, à salvaguarda da vida humana e à segurança da navegação, no mar aberto e nas hidrovias e açudes interiores, e à prevenção da poluição hídrica por parte de embarcações, plataformas ou suas instalações de apoio (BRASIL, 2013).

A figura 5 mostra o organograma simplificado da Capitania dos Portos da Paraíba que funciona basicamente com três divisões: Divisão do Ensino Profissional Marítimo, Divisão de Segurança do Tráfego Aquaviário e Divisão de Apoio.

Figura 4 – Organograma simplificado da Capitania dos Portos da Paraíba



Fonte: Brasil, 2013.

A Capitania é dirigida por um Capitão dos Portos, auxiliado por um Ajudante, assessorados por uma Assessoria Jurídica, um Conselho de Gestão, uma

Seção de Inteligência, um Grupo de Vistoria e Inspeção, uma Assessoria de Gestão da Qualidade, uma Assessoria de Assuntos Relacionados ao Cliente (ouvidoria) e uma Assessoria de Comunicação Social.

A Divisão do Ensino Profissional Marítimo é constituída de uma Seção de Ensino (CP-11) e uma Seção de Cadastro (CP-12).

A Divisão de Segurança do Tráfego Aquaviário é constituída de uma Seção de Cadastro (CP-21) e uma Seção de Inspeção Naval e Vistorias (CP-22).

A Divisão de Apoio é constituída de uma Seção de Pessoal Militar (CP-31), uma Seção de Intendência (CP-32), uma Seção de Tombos (CP-33), uma Seção de Saúde (CP-34), uma Seção de Serviço de Recrutamento e Reserva Naval (CP-35), uma Seção de Sinalização Náutica (CP-36), uma Seção de Patromoria (CP-37), uma Seção de Pessoal Civil (CP-38) e uma Seção de Serviços Gerais (CP-39).

O presente estudo se concentrou nas Divisões de Ensino, de Segurança do Tráfego Aquaviário e de Apoio.

2.5.2 Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil

Na Marinha do Brasil, a publicação denominada SGM-601 consolida as diversas informações contidas na legislação vigente e nas instruções normativas do TCU e da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), bem como Portarias e Decisões Normativas da CGU e da Ciset-MD, que regulamentam as atividades de auditoria, análise, tomada e prestação de contas, no âmbito do Comando da Marinha (CM) (NASCIMENTO, 2010).

Nesse sentido a SGM-601(2007b, p. 3-1), diz que:

O Sistema de Controle Interno da Marinha está estruturado de forma a atender as demandas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIEPF) e do Tribunal de Contas da União (TCU).

Assim, o Sistema de Controle Interno da Marinha tem como propósito a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos na MB. Nesse contexto, da mesma forma como vem ocorrendo com a administração pública federal, o aumento da complexidade da estrutura organizacional na MB impôs a diversificação das atividades de controle interno, passando da tradicional fiscalização de documentos (legalidade) para uma abordagem gerencial, com a

avaliação do desempenho (eficiência, eficácia e economicidade) dos atos de gestão praticados pelos agentes públicos (NASCIMENTO, 2010).

O controle interno na Marinha do Brasil está atualmente presente no mais alto nível da administração naval, mediante a atuação do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha, e no menor nível de execução, devido à atuação dos Conselhos Econômicos das Organizações Militares.

2.6 Evidências Empíricas de Controle Interno

O tema Controle interno em organizações militares apresenta-se com alguns trabalhos acadêmicos e vem ao longo do tempo, buscando ser mais discutido pela Academia, o que ajuda no avanço da disseminação do conhecimento nessa área como também no entendimento da aplicabilidade do controle interno nesse seguimento.

Silva (2009) em seu trabalho sobre “Estruturação dos Sistemas de Controle Interno de Prefeituras Municipais do Estado de Pernambuco: uma verificação baseada no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI. Observou que as pesquisas e ações que contribuam para o fortalecimento do Controle Social, são oportunas, tendo em vista que esse nível de controle, uma vez desenvolvido, é capaz de estimular o aperfeiçoamento dos Controles Externo e Interno.

Já Mazulo (2011) através de seus estudos “A Imagem e o Desempenho Percebido do Controle Interno no Exército Brasileiro: Uma Abordagem Utilizando Análise Fatorial e Regressão Múltipla” apresentou como resultado da pesquisa, que existem duas dimensões da imagem do controle interno onde pela análise fatorial: Contábil e Orçamento. No entanto, da análise da regressão múltipla apenas a dimensão Orçamento exerceu impacto sobre a avaliação do controle interno.

Buscando informações de alinhamento do controle interno com o COSO I, a pesquisa realizada por Cambuim (2013) em seu trabalho: “A UTILIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NAS ORGANIZAÇÕES MILITARES: uma investigação comparativa entre as práticas de controle nos quartéis do Estado da Paraíba e o modelo COSO I” concluiu que a aderência dos procedimentos de controle interno das organizações militares ao modelo COSO I já está fundamentada nas legislações

há alguns anos, entretanto não o exime de melhorias e atualizações, pois na prática essa aderência vem ocorrendo de maneira gradual e lenta.

Através das pesquisas empíricas apresentadas, evidencia-se que, alguns estudos são apresentados sobre o controle interno nas organizações militares, no entanto com foco diferente, mesmo assim, os trabalhos apresentam que o controle interno pode ser utilizado por esse seguimento desde que implantando adequadamente a sua realidade e necessidade de informações.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da Pesquisa

Esta seção evidencia a classificação da pesquisa e os procedimentos de coleta e análise de dados executados para alcançar os objetivos do estudo.

O presente estudo é de natureza qualitativa, de acordo com o pensamento de Gil (2007), a pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização e etc.

Sob esse enfoque, os dados da pesquisa foram coletados diretamente no campo em que os militares e servidores civis vivenciam a questão. Foram utilizados como métodos observações, documentos e questionários, de forma a evidenciar a natureza da pesquisa qualitativa.

Quanto à finalidade, esta pesquisa é exploratória, tendo em vista que a Organização Militar estudada possui assuntos pouco conhecidos e pouco explorados.

No que concerne aos meios de investigação, trata-se de uma pesquisa documental, bibliográfica e de estudo de caso.

A respeito da pesquisa documental foram examinados documentos internos, normas, publicações e regulamentos referentes à Marinha. Na análise bibliográfica, trabalhou-se com a consulta de artigos, periódicos, revistas científicas, livros e etc.. Por fim, no estudo de caso considerou-se a observação de um único objeto, sendo este, a Capitania dos Portos da Paraíba.

Para Gil (2007), pesquisa documental se vale de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos de pesquisa; uma pesquisa bibliográfica, segundo Cooper e Schindler (2003), consolida a fundamentação teórico-metodológica do trabalho; e o estudo de caso, que conforme a descrição de Gil (2007), é um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

3.2 Definição do Universo e Amostra da Pesquisa

Vergara (2004) apresenta em sua definição o universo e amostra: O universo trata de definir toda a população, enquanto que a amostra é uma parte do universo (população) escolhida segundo algum critério de representatividade.

Para desenvolver a presente pesquisa foi analisada como amostra do estudo a unidade “Capitania dos Portos da Paraíba”, dentro do universo Marinha do Brasil. A população da amostra foi formada por militares (Capitães, Tenentes, Suboficiais e Sargentos) e por servidores civis. Foram coletadas informações de 58 servidores, de um total de 72 existentes, representando cerca de 80,55% do efetivo.

3.3 Coletas de Dados

Com a finalidade de coletar os dados necessários para a concretização do estudo, foi realizada uma pesquisa em documentações internas, legislações e normas que tratam sobre as ações de controle interno. Assim como também foi aplicado um questionário estruturado, para colher informações inerentes ao estudo. Após verificar as documentações internas, o suporte legal para os procedimentos realizados, os resultados dos questionários e as análises das observações diretas, foram pesquisados pontos de proximidades e afastamentos com o modelo de referência COSO I.

O questionário aplicado para complementar a base de dados da pesquisa foi baseado no estudo de Cunha (2012), sendo adaptado para a realidade da Capitania dos Portos. Este questionário contém duas perguntas relativas à qualificação do respondente, uma referente ao conhecimento da estrutura do COSO I por parte dos questionados, e dezoito perguntas fechadas em uma escala *Likert* de cinco pontos que abrangem os componentes do modelo COSO I. Todas as perguntas contêm opções de *discordo plenamente*, *discordo mais que concordo*, *indiferente*, *concordo mais que discordo* e *concordo plenamente*, com o intuito tanto de alcançar um nível de concordância, como também facilitar a compilação.

3.4 Análise de Dados

O objetivo da análise conforme explicado por Gil (2007) é organizar sistematicamente os dados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema de investigação.

Inicialmente, foi elaborada uma lista baseada no modelo de referência denominado *Internal Control – Integrated Framework* (COSO-I) e na realidade da organização, sob a ótica do pesquisador. Em seguida, essa lista foi apresentada aos chefes de seções que sugeriram inclusões, exclusões e alterações, para garantir sua adequabilidade. Essa relação resultou no modelo de avaliação de controle interno, derivando vinte e cinco variáveis, que abordou os cinco componentes do modelo COSO-I. A tabela 1 evidencia as variáveis analisadas.

Tabela 1 – Variáveis do modelo de avaliação.

COMPONENTE	VARIÁVEIS
Ambiente de controle	1. Integridade e valores éticos
	2. Nível de conhecimento administrativo
	3. Treinamentos periódicos
	4. Definição de atribuições
	5. Rotatividade de pessoal
	6. Penalidades aplicadas
	7. Conselho de Administração
Avaliação de risco	1. Estimativa de probabilidade
	2. Metodologia de avaliação do risco
	3. Identificação de riscos internos e externos
	4. Procedimento para análise do risco
Atividades de controle	1. Políticas e procedimentos
	2. Segregação de funções
	3. Arquivamento
	4. Controle contra acesso não autorizado
	5. Procedimentos de segurança da informação
	6. Controle físico
Informação e comunicação	1. Comunicação Interna
	2. Meio de Comunicação
	3. Meio externo de comunicação
	4. Informações Confiáveis
Monitoramento	1. Avaliações Periódicas
	2. Atendimento das Recomendações das Avaliações Periódicas
	3. Realimentação
	4. Realização de Avaliação Interna

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A análise dos dados foi feita utilizando uma ferramenta de avaliação de controle interno, implementada por Silva (2009), que visa comparar a situação atual de controle interno da organização com o modelo de referência COSO I. Para Pagliuso, Cardoso e Spigel (2010), essa ferramenta pode ser classificada como um modelo de gestão.

De acordo com Yin (2005), um ponto forte na análise de dados em um estudo de caso é a possibilidade de se utilizar diferentes fontes de evidência. Nesse contexto, o referido estudo fez valer de dados obtidos de variadas formas, tais como, consultas a documentação, legislação, normas, aplicação de questionários e observação direta.

Com a finalidade de obter consistência para as respostas da pesquisa, foram executados/observados procedimentos descritos por Gil (2007), como: verificação da qualidade dos dados, verificação da representatividade dos participantes, triangulação dos dados e *feedback* dos participantes.

A verificação da qualidade dos dados está relacionada com a escolha dos chefes de seção que prestaram sugestões (inclusões, exclusões e alterações) para garantir a adequabilidade das variáveis selecionadas. Já a verificação da representatividade dos participantes, todos os respondentes foram voluntários e autorizados pelo Capitão dos Portos a participarem da pesquisa, foi oferecido o anonimato.

Após a coleta de dados, foram apresentados aos chefes de seção as primeiras observações sobre o resultado da coleta de campo, visando à obtenção de um *feedback*, como evidenciado nos procedimentos descrito por Gil (2007).

A identificação dos pontos de proximidades e afastamentos, entre procedimentos de controle interno utilizados pela Capitania dos Portos da Paraíba e o modelo de referência COSO I, foi obtida por meio da triangulação dos dados coletados: respostas do questionário, observação direta, e observação de documentos. Os dados coletados na observação direta estão relacionados a participação do pesquisador nas atividades de controle interno da organização.

A fim de identificar a definição do que seja proximidade ou afastamento com o modelo, deve-se investigar a variável, a partir da triangulação dos dados obtidos nos questionários, na observação direta e na análise de documentos, o que torna possível estabelecer se a variável é uma proximidade ou afastamento. Nesse

sentido, a variável será classificada como proximidade, quando atender pelo menos, a dois itens da triangulação de forma positiva, se não, será considerada como afastamento, conforme evidenciado na tabela 2.

Tabela 2 – Classificação da triangulação dos dados.

Triangulação dos dados			Classificação
Respostas do questionário	Observação direta	Observação de documentos	
x	x	x	proximidade
x	x	-	proximidade
-	x	x	proximidade
x	-	x	proximidade
x	-	-	afastamento
-	x	-	afastamento
-	-	x	afastamento
-	-	-	afastamento

Fonte: O autor, 2014.

Por exemplo: a variável “Treinamento periódico”, pertencente ao componente Ambiente de Controle, foi considerada como proximidade com o COSO I, no presente estudo. Essa proximidade foi obtida por meio da triangulação dos dados citados acima, em que se baseia na resposta do questionário que foi considerado satisfatório, na documentação encontrada que estabelece treinamento para o pessoal, e na observação direta, que constatou a existência de um cronograma de treinamento e que o mesmo é cumprido. Diante dessas verificações, pode-se concluir que a variável “Treinamento periódico” possui uma proximidade com o modelo de referência COSO-I.

Já para medir o grau de concordância das vinte e cinco variáveis constituídas, foi utilizado o cálculo empregado na metodologia aplicada por Silva (2009). Essa metodologia determina o grau de harmonização de cada componente, que por sua vez, é calculado em função das variáveis avaliadas como proximidade em relação ao total de variáveis do componente. Já para calcular o grau de harmonização da Capitania dos Portos, deve-se utilizar a média da harmonização dos componentes.

As equações 1 e 2 apresentam as formas de obtenção dos graus de harmonização de cada componente e do controle interno, adotado por Silva.

Equação 1 – Harmonização do componente

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

Fonte: Silva, 2009.

Equação 2 – Harmonização do controle interno

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

Fonte: Silva, 2009.

Onde:

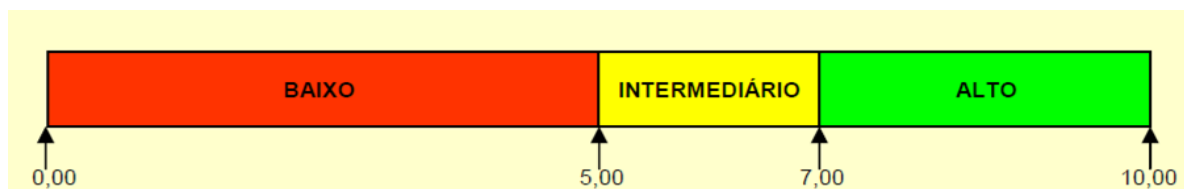
Hcomp i = grau de harmonização do componente i; e

Hci = grau de harmonização do controle interno com o modelo COSO I.

A escolha dessa metodologia se deu em função de atribuir o mesmo grau de importância para cada um dos componentes.

Para favorecer a visualização, Silva (2009) criou um termômetro que considera três níveis, os quais indicam o nível de estruturação dos sistemas de controles internos. A figura 6 mostra o termômetro criado por Silva.

Figura 5 – Termômetro de estruturação do sistema de controle interno



Fonte: Silva, 2009.

De acordo com Silva (2009), com esse termômetro, o órgão que obtiver um grau entre 0,00 e 5,00 apresenta um nível baixo, a qual dá poucas garantias de que os objetivos institucionais serão atingidos. Para um grau entre 5,00 e 7,00 possui nível intermediário de estruturação e um grau acima de 7,00 indica que a estruturação possui nível alto, o qual representa uma situação de estabilidade que dá sustentação à implementação dos diversos controles internos da entidade.

3.5 Etapas da Pesquisa

O primeiro passo da pesquisa se constituiu na escolha da organização a ser estudada, sendo a Capitania dos Portos da Paraíba a única organização militar da Marinha no Estado. A pesquisa buscou evidenciar ferramentas que poderiam ajudar a organização em suas decisões gerenciais. Nessa etapa também foi realizada uma revisão literária e uma pesquisa documental, com a finalidade de se obter material necessário para embasar as teorias aplicadas, além de destinar à apresentação do problema de pesquisa e dos objetivos.

No segundo estágio da pesquisa foram realizadas diversas visitas a organização com o intuito de coletar as informações necessárias ao estudo. O acesso à tais informações foi disponibilizado pelos chefes de setor. Nessa mesma etapa, durante as visitas, foram realizadas consultas a documentação, legislação e normas, bem como observação direta referente aos procedimentos de controle interno utilizados pela organização. Ainda nesse estágio, foi elaborada uma lista baseada no modelo COSO I e na realidade da organização, sob a ótica do pesquisador que resultou em vinte e cinco variáveis, que abordam os cinco componentes do modelo COSO-I.

No terceiro momento, foi realizada observação direta e também foi aplicado questionário especificamente elaborado para este estudo, na organização estudada. Os dados coletados foram organizados em planilhas no *Microsoft Office Excel* na versão 2010. Após a organização dos dados, as variáveis foram analisadas com o intuito de identificar proximidade ou afastamento com o modelo estudado, por meio de procedimentos adotados por Silva (2009).

No quarto e último momento, essas variáveis foram aplicadas em uma metodologia criada por Silva (2009) o que possibilitou encontrar um nível de harmonização dos cinco componentes da estrutura do modelo COSO I.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção evidencia a análise dos resultados encontrados nesta pesquisa. Inicialmente são apontados os resultados da avaliação do controle interno baseados

na metodologia COSO I, e em seguida, as observações gerais da avaliação do controle interno.

4.1 Avaliação do Controle Interno

Nessa subseção são detalhadas as informações obtidas através da aplicação do questionário, das consultas documentais e de arquivos, resultando em vinte e cinco variáveis, que compõem o modelo proposto para avaliação do controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba.

4.1.1 Avaliação do Ambiente de Controle

Foi verificado que das sete variáveis analisadas, duas mostraram ter um afastamento com o modelo de referência: as variáveis “Rotatividade de pessoal” e “Conselho de administração”. Dessa forma, o nível de harmonização do Ambiente de Controle corresponde a 71,42%. A tabela 3 sintetiza a análise do “Ambiente de Controle”.

Tabela 3 – Análise da avaliação do Ambiente Controle

VARIÁVEIS	AVALIAÇÃO
Integridade e valores éticos	proximidade
Nível de conhecimento administrativo	proximidade
Treinamentos periódicos	proximidade
Definição de atribuições	proximidade
Rotatividade de pessoal	afastamento
Penalidades aplicadas	proximidade
Conselho de Administração	afastamento

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A seguir são apresentados os resultados da avaliação, conforme evidenciado na tabela 3, de cada variável do componente “Ambiente de Controle”:

a) Integridade e valores éticos

O resultado do questionário evidencia que a maioria dos respondentes (91%) concorda que há uma preocupação com a manutenção dos valores éticos da

direção e do quadro de pessoal. Foi observado que os valores éticos são conhecidos e compartilhado entre os militares e servidores civis e que está normatizado no Estatuto dos Militares. Em face da constatação acima, entende-se que a variável “Integridade e Valores Éticos” possa ser considerada uma proximidade com o modelo COSO-I.

b) Nível de conhecimento administrativo

É possível observar, em alguns casos, militares com especialidades aparentemente incompatíveis com a função exercida, por exemplo, existem praças da especialidade de “Operador de Radar” e de “Hidrografia e Navegação” desempenhando funções no setor financeiro da OM.

O resultado do questionário evidencia que 75% dos respondentes consideram que o nível de conhecimento administrativo, mesmo com a aparente incompatibilidade de função, é satisfatório. Em face da constatação, entende-se que a variável “Nível de conhecimento administrativo” possa ser considerada uma proximidade do modelo COSO I.

c) Treinamentos periódicos

A Ordem Interna nº 02-11, da Capitania dos Portos da Paraíba, estabelece normas para planejamento, execução e controle de treinamento de pessoal. A partir da observação direta, pôde-se constatar que existe um militar designado em verificar e manter atualizado os registros individuais de treinamento, no período correspondente ao embarque até o desembarque e que a maioria dos respondentes concorda que existe um cronograma de treinamento e que o mesmo é cumprido. Dessa forma, considera-se a variável “Treinamentos periódicos” uma proximidade com o modelo COSO I.

d) Definição de atribuições

O Regulamento interno da Capitania dos Portos da Paraíba contém as principais atribuições de cada uma das seções. Já o Regulamento interno contém um

maior detalhamento das definições de cada subseções. O resultado do questionário aponta que 100% dos respondentes sabem quais são suas atribuições.

Levando em consideração a existência das documentações normativas (Regulamento e Regimento Interno), e que todos os respondentes sabem quais são suas atribuições, é notório considerar essa variável como uma proximidade com o modelo de referência COSO I.

e) Rotatividade de pessoal

O modelo COSO I garante que a rotação de pessoal em funções críticas não deve ser considerada excessiva, o que pode gerar problema no controle interno da entidade. Cerca de 60% dos respondentes do questionário afirmam considerar excessiva a rotação de pessoal em funções críticas dentro da organização e não foi encontrado documento normativo que tratasse do assunto.

Considerando a percepção do ponto fraco no planejamento da organização e as respostas do questionário, a rotatividade de pessoal em funções críticas na CPPB pode ser considerada excessiva, o que torna a variável um afastamento em relação ao modelo COSO-I.

f) Penalidades aplicadas

De acordo com o modelo COSO I, as violações dos padrões éticos ou adoção de comportamentos inadequados devem prever penalidades aos empregados.

Nesse sentido, o Capitão dos Portos, dentre suas diversas atribuições, recebe em audiências, militares e servidores civis para julgar e, quando for o caso, impor penas disciplinares com base no Regulamento Disciplinar da Marinha (RDM). O resultado do questionário aponta que 95% dos respondentes entendem que é cabível a adoção de penas disciplinares para quem violar os padrões éticos ou tiver um comportamento inadequado.

Como demonstrado, é possível concluir que a variável “Penalidades aplicadas” seja considerada como uma proximidade com o modelo de referência COSO-I.

g) Conselho de Administração

Segundo o modelo COSO-I, para que o ambiente interno seja eficaz, o conselho de administração deverá ser, no mínimo, composto em sua maioria por membros externos independentes.

A Ordem Interna nº 01-04, que trata do Conselho de Gestão da Administração, tem a finalidade de assessorar o Capitão dos Portos na administração geral e no desenvolvimento organizacional. No que diz respeito à composição, o Conselho é presidido pelo Capitão dos Portos e constituído pelos seguintes membros:

- Membros permanentes: Ajudante/Agente fiscal e Encarregados de seção (membros internos).
- Membros designados: Consultor técnico que pode ser qualquer pessoa com qualificação técnica; Secretário que é um Oficial ou Servidor Civil; e Consultor específico que é o Encarregado da Seção de Intendência.

Foi verificado que na composição do Conselho de Gestão da Administração existe somente um membro externo independente. Dessa forma, considera-se a variável “Conselho de Administração” um afastamento com o modelo COSO-I.

4.1.2 Avaliação de Risco

Foi constatada na análise de Avaliação de Risco, que somente uma variável teve proximidade com o modelo de referência COSO I. Desse modo, o nível de harmonização da Avaliação de Risco corresponde a 25%. A tabela 4 sintetiza a análise da “Avaliação de Risco”.

Tabela 4 - Análise da avaliação da Avaliação do Risco

VARIÁVEIS	AVALIAÇÃO
Estimativa de probabilidade	proximidade
Metodologia de avaliação do risco	afastamento
Identificação de riscos internos e externos	afastamento
Procedimento para análise do risco	afastamento

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A seguir são apresentados os resultados da avaliação, conforme evidenciado na tabela 4, de cada variável do componente “Avaliação de Risco”:

a) Estimativa de probabilidade

De acordo com a Ordem Interna nº 32-02C, existe um militar designado como integrante do Controle Interno com a função compilar dados estatísticos, para avaliar o desempenho operacional da OM, podendo definir um ou mais indicadores para cada atividade. Foi observado que a organização possui uma planilha em Excel que define os critérios para medição dos indicadores. Assim, a variável “Estimativa de probabilidade” deve ser considerada como uma proximidade com o modelo COSO-I.

b) Metodologia de avaliação do risco

Segundo o modelo COSO I, a metodologia de avaliação é uma técnica de avaliação de riscos de uma organização que inclui uma combinação de técnicas qualitativas e quantitativas.

Todos os respondentes do questionário desconhecem qualquer tipo de metodologia de identificação de risco empregada na organização. Em virtude da inexistência de uma metodologia, entende-se que esta variável possa ser considerada como um afastamento do modelo COSO I.

c) Identificação de riscos internos e externos

De acordo com GAO, a organização deve possuir mecanismos que identifiquem o aparecimento de riscos oriundos de ambientes internos e externos.

Nenhum respondente indicou qualquer existência desse mecanismo. Não foram encontrados documentos normativos que tratassem do assunto. Nesse sentido, a variável “Identificação de riscos internos e externos” corresponde a um afastamento do modelo COSO I.

d) Procedimento para análise do risco

Não foi encontrada nenhuma evidência sobre os procedimentos de análise de risco nas documentações normativas da organização. Assim, a variável “Procedimento de análise de risco” pode ser considerada como um afastamento do modelo de referência COSO I.

4.1.3 Avaliação das Atividades de Controle

Diante das variáveis analisadas, somente uma teve um afastamento com o modelo COSO I. Dessa forma, o nível de harmonização das Atividades de Controle é de 83,33%. A tabela 5 sintetiza a análise das “Atividades de Controle”.

Tabela 5 – Análise da avaliação das Atividades de Controle

VARIÁVEIS	AVALIAÇÃO
Políticas e procedimentos	proximidade
Segregação de funções	proximidade
Arquivamento	proximidade
Controle contra acesso não autorizado	afastamento
Procedimentos de segurança da informação	proximidade
Controle físico	proximidade

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A seguir são apresentados os resultados da avaliação, conforme evidenciado na tabela 5, de cada variável do componente “Atividade de Controle”:

a) Políticas e procedimentos

Foi verificado que os procedimentos de controle interno estão previstos em Ordem Interna, nesse sentido 90% dos respondentes informaram que as políticas e procedimentos para cada atividade são bem definidos, sendo revista a cada dois anos ou a critério do Comandante.

Assim, é possível concluir que a variável “Política e procedimentos” deve ser considerada como uma proximidade com o modelo COSO I.

b) Segregação de funções

Referente ao questionário, 93% dos respondentes afirmaram que suas funções são bem definidas. Não foi observada a ocorrência de situações em que uma mesma pessoa possa vir a executar duas ou mais etapas do mesmo procedimento. De acordo com o regimento interno da Capitânia, a estrutura organizacional contribui para a segregação de funções, ao estabelecer departamentos distintos para cada processo.

Em face da constatação acima, é possível classificar a variável “Segregação de funções” como uma proximidade com o COSO I.

c) Arquivamento

Devido à limitação física da organização, diversos arquivos estão localizados fora do setor à que pertence, porém são controlados pelo setor de origem. No que diz respeito às documentações normativas, todas as publicações possuem acesso digital, possibilitando sua consulta sempre que necessário, sendo seu acesso controlado e garantido aos servidores que possuem necessidade de conhecê-las. Apesar da limitação física da organização, é possível avaliar essa variável como uma proximidade com o modelo COSO I.

d) Controle contra acesso não autorizado

A Ordem Interna nº 02-06E estabelece normas e procedimentos para garantir o sigilo, autenticidade, integridade e disponibilidade das informações para prevenir o acesso não autorizado. Entretanto, a CPPB não possui uma estrutura que procure identificar o IP do computador que está tentando acessar com senha indevida, impossibilitando qualquer tipo de identificação. Nesse contexto é prudente avaliar que a variável “Controle de Acesso” representa um afastamento do modelo de referência COSO I.

e) Procedimentos de segurança da informação

Todos os procedimentos de segurança da informação estão previstos na Ordem Interna nº 02-06E, que trata tanto da segurança física quanto da segurança lógica. Foi verificado que as estações de trabalho que utilizam a rede local são eventualmente inspecionadas para assegurar sua integridade física e lógica.

Diante da existência de um procedimento de segurança da informação, é possível considerar esse tópico como uma proximidade com o COSO I.

f) Controle físico

Foi observado que pelo menos uma vez por ano, a Organização Militar realiza uma verificação física dos bens móveis. Nessa verificação, são consideradas como discrepâncias:

- ausência de material;
- material sem identificação; e
- material em condição de excesso.

A Ordem Interna 32-04D normatiza todos os procedimentos referente a gestão de material, tem como finalidade o controle patrimonial dos bens da Fazenda Nacional e a fiscalização da atuação dos agentes responsáveis pela administração e guarda desses bens a cargo da CPPB. Tal condição possibilita avaliar essa variável como uma proximidade com o modelo de referência COSO I.

4.1.4 Avaliação da Informação e Comunicação

Foi observado que todas as variáveis referentes à Comunicação e Informação tiveram uma aproximação com o modelo COSO I, portanto o nível de harmonização corresponde a 100%. A tabela 6 sintetiza a análise da “Comunicação e Informação”.

Tabela 6 - Análise da avaliação Comunicação e Informação

VARIÁVEIS	AVALIAÇÃO
Comunicação Interna	proximidade
Meio de Comunicação	proximidade
Meio externo de comunicação	proximidade
Informações Confiáveis	proximidade

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A seguir são apresentados os resultados da avaliação, conforme evidenciado na tabela 6, de cada variável do componente “Comunicação e Informação”:

a) Comunicação Interna

O resultado do questionário mostra que todos os respondentes têm o conhecimento das comunicações internas que abordam as expectativas de comportamentos e responsabilidades, sendo disseminadas por meio de reuniões periódicas.

O militar/servidor civil ao embarcar na Organização, é informado sobre suas responsabilidades e atribuições, visando evitar comportamentos inadequados devido ao desconhecimento dos padrões. Diante da constatação de que os participantes têm conhecimento do seu papel no controle interno, é provável considerar a variável “Comunicação interna” como uma proximidade com o modelo COSO I.

b) Meio de Comunicação

Diversos meios de comunicação são empregados na Capitania dos Portos da Paraíba. O mais comum é chamado de “Plano do Dia” que contém diversas informações de caráter geral, tais como, agenda do Comandante, tipo da rotina na organização, tipo de uniforme, cronograma de treinamento e etc. Esse documento é afixado em quadro de aviso e também disponibilizado em meio digital, sendo sua leitura obrigatória por todos os militares e servidores civis.

Todos os respondentes informaram que os documentos normativos internos são disponibilizados na rede da organização, podendo ser acessado por todos os usuários.

Diante das evidências, é viável considerar a variável “Meio de comunicação” como uma proximidade com o COSO I.

c) Meio Externo de Comunicação

A CPPB possui em sua organização um canal de comunicação com o cliente (proprietários de embarcações e marinas, pescadores, marítimos, amadores e entre outros). Essa ferramenta possibilita ao usuário entrar em contato com a Capitania por meio de telefone ou e-mail para obter informações, como por exemplo, de embarcações, carteira de habilitação de arrais-amador, cursos para formação de aquaviários e etc. Existe também um telefone 0800 para recebimento de denúncias relativa a segurança da navegação. Foi constatada a existência da Ordem 30-07A, que trata da padronização de procedimentos de comunicação perante o público externo.

Em face da constatação, essa variável pode ser considerada como uma proximidade com o modelo COSO I.

d) Informações Confiáveis

Foi observado que todos os respondentes do questionário concordam que as informações geradas pelos diversos sistemas corporativos que são utilizados pela Capitania dos Portos são confiáveis.

Foi verificando, consultando os sistemas corporativos, que as informações geradas são atuais e acessíveis, aumentando a confiabilidade dos procedimentos executados.

Tal condição possibilita avaliar essa variável como uma proximidade com o modelo de referência COSO I.

4.1.5 Avaliação do Monitoramento

Diante das quatro variáveis analisadas, somente uma teve um afastamento com o modelo COSO I. Dessa forma, o nível de harmonização do componente

Monitoramento com o modelo COSO I é de 75%. A tabela 7 sintetiza a análise do “Monitoramento”.

Tabela 7 - Análise da avaliação “Monitoramento”

VARIÁVEIS	AVALIAÇÃO
Avaliações Periódicas	proximidade
Atendimento das Recomendações das Avaliações Periódicas	proximidade
Realimentação	proximidade
Realização de Avaliação Interna	afastamento

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A seguir são apresentados os resultados da avaliação, conforme apresentado na tabela 7, de cada variável do componente “Monitoramento”:

a) Avaliações Periódicas

Foi observado que a Organização passa por avaliações de controle, periodicamente, sendo a principal, a Inspeção Administrativa Militar (IAM) realizada pelo Comando do 3º Distrito Naval, com sede em Natal, que tem o objetivo de avaliar a eficiência administrativa e ocorre a cada dois anos.

Já em relação aos respondentes do questionário, 100% informaram que já sofreram algum tipo de avaliação. Assim, a variável “Avaliação Periódica” deve ser considerada como uma aproximação do modelo COSO I.

b) Atendimento das Recomendações das Avaliações Periódicas

Considerando a auditoria da Inspeção Administrativa Militar, percebe-se que as recomendações das avaliações são prontamente atendidas, considerando a data de envio do ofício que encaminhou o relatório de providências adotadas pela CPPB, para o Comando do 3º Distrito Naval. Foi observado que a maioria dos respondentes afirma que as recomendações são atendidas no prazo. Diante das evidências encontradas, entende-se que essa variável representa uma aproximação com o modelo COSO I.

c) Realimentação

Cerca de 85% dos respondentes, concordam que as reuniões com os servidores contribuem para a avaliação da funcionalidade dos procedimentos de controle, e que, pequenos ajustes nos procedimentos de controle são decorrentes de reuniões, formais ou informais, com os subordinados. Foi observado que, pelo menos duas vezes por semana, existem reuniões que tratam de procedimentos de controle. É possível avaliar a variável “Realimentação” como sendo uma proximidade com o modelo COSO I.

d) Realização de Avaliação Interna

Foi observado que não há registro de avaliações conduzidas internamente pela CPPB, e que não existe nenhuma Norma Interna que trate do assunto. Nesse sentido, entende-se que a variável “Realização de Avaliação Interna” deva ser considerada como um afastamento do modelo COSO I..

4.2 Observações gerais da avaliação

Diante das evidências verificadas ao longo da seção 4.1, constatou-se que o controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba apresenta similaridade e diferença com o modelo COSO I. A tabela 8 resume os níveis de harmonização pesquisados, baseado no modelo de referência COSO I.

Tabela 8 – Harmonização do controle interno da CPPB

Componentes	Total de variáveis	Proximidades	Afastamentos	Harmonização
Ambiente de controle	7	5	2	71,43%
Avaliação de riscos	4	1	3	25%
Atividades de controle	6	5	1	83,33%
Informação e comunicação	4	4	0	100%
Monitoramento	4	3	1	75%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

A tabela 8 evidencia o nível de harmonização do controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba. Dos cinco componentes avaliados, somente

“Avaliação de riscos” não está alinhada com as orientações prescritas no modelo de referência COSO I.

Das vinte e cinco variáveis analisadas, dezoito apresentaram proximidades com o modelo de referência e sete resultaram em afastamentos. Portanto, o grau de harmonização do controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba, baseada no modelo COSO I, definido pela média das harmonizações, é de 70,95%.

O componente, Atividade de Controle, teve um afastamento observado na variável “Rotatividade de pessoal”. A OM não tem a liberdade de contratar pessoal, cabendo à organização somente informar suas necessidades à Diretoria Especializada.

No que se refere à Avaliação de Riscos, todos os afastamentos estão relacionados à forma com que a Organização Militar trata o risco. Mesmo que a organização identifique algum, não foi possível apontar a existência de qualquer processo de avaliação e gestão de risco.

Outro afastamento observado foi no Ambiente de Controle, sendo a variável “Controle de acesso”. Os dispositivos de segurança implementados nos Sistemas Corporativos utilizados pela Capitania, não conseguem identificar responsáveis por um eventual acesso não autorizado, somente impede o acesso por meio de bloqueio de usuário após três tentativas fracassadas e não consegue identificar o computador da qual a tentativa tenha ocorrido.

Já o componente monitoramento apresenta a variável “Realização de avaliação interna” como sendo um afastamento com o modelo COSO-I, pois não foi encontrado nenhuma norma ou procedimento interno que tratasse do assunto.

5 CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES

5.1 Conclusão

O objetivo do presente trabalho foi verificar o nível de harmonização entre os procedimentos adotados pelos controles internos, por meio de um estudo de caso, e os conceitos disseminados pelo COSO I.

Com a aplicação do modelo de referência COSO I, em uma Organização Militar da Marinha, foi possível identificar pontos de proximidades e afastamentos nos procedimentos de controles internos utilizados pela Capitania dos Portos da Paraíba.

Diante das vinte e cinco variáveis analisadas, sete foram observadas como afastamento do modelo COSO-I, sendo que cinco estão relacionadas a fatores externos à organização, por não possuir autonomia para gerir com procedimentos operacionais, sendo obrigada a cumprir com as normas e ordens de seu Comando Superior, e as demais estão atreladas ao sistema de controle interno do próprio órgão.

No que se refere a “Avaliação de Riscos”, foi observado que 43% dos afastamentos encontram-se neste componente. Nesse sentido, a avaliação do risco baseada no modelo COSO-I evidenciou uma necessidade de inserir no sistema de controle interno uma visão gerencial mais abrangente para melhorar a avaliação dos riscos a que a unidade está susceptível.

Outro ponto que apresentou afastamento foi a gestão por recursos humanos, pois a Capitania dos Portos da Paraíba não possui autonomia para gerir com pessoal, sendo obrigada a cumprir com as normas e ordens da Diretoria do Pessoal da Marinha.

Alcançados os três objetivos específicos, foi possível evidenciar o nível de harmonização das atividades de controle interno da Capitania dos Portos da Paraíba sobre a influência das orientações emanadas pelo modelo de referência COSO I. Em função das médias percentuais de proximidades dos cinco componentes, a harmonização resultou em 70,95%, que quando aplicada ao termômetro de Silva (2009), é considerada alta.

Diante das verificações realizadas, concluiu-se com base nos dados, que a Capitania dos Portos da Paraíba possui um nível alto de harmonização quando comparado, por exemplo, com o nível de harmonização encontrado por Silva (2009) em pesquisa anterior, com a mínima de 27,7% e a máxima de 77,8%, no estudo de 37 prefeituras pernambucanas. Tomando ainda como parâmetro para esta análise o Termômetro de estruturação de Silva (2009), é possível considerar o nível de harmonização da Capitania como alto, pois está entre os limites estabelecidos como tal, sendo superior a 7,00.

5.2 Limitações da pesquisa

O modelo se limita à atividade militar. Mesmo dentro da Marinha há distinção entre as práticas de controle interno adotadas pelas organizações militares, em função das peculiaridades de cada organização e em virtude das missões que são atribuídas.

A limitação do método se refere à escassez de informações referentes ao tema controle interno na Marinha do Brasil, dado que existem informações que são restritas aos sistemas corporativos utilizados, não só pelas organizações militares em geral, mas também por toda a Administração Pública.

Outra limitação é a impossibilidade de generalizar os resultados, típico da metodologia escolhida “estudo de caso”.

5.3 Sugestões de novas pesquisas

Espera-se que o resultado alcançado nesse trabalho incentive futuras pesquisas sobre controle interno em órgão público, bem como comparações com pesquisas em outras localidades ou regiões brasileiras, a fim de identificar outros procedimentos de controle interno. A pesquisa pode servir de incentivo também para que futuros pesquisadores observem se o modelo de referência COSO I está sendo aplicado aos procedimentos de controle interno, assim como verificar se tal procedimento tem contribuído para a melhoria da aplicação de recursos públicos. Os resultados podem subsidiar e apoiar outras investigações visando também contribuir com os usuários da informação, os gestores públicos, professores, entre outros.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antonio Luiz Porto; Silva, Léo Fonseca e. **Fatos da história naval**. 2. ed. Rio de Janeiro: Serviço de Documentação da Marinha, 2006. 184p.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

ANDRADE, Tobias de Oliveira. **Princípios constitucionais do Direito Administrativo**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 101, jun 2012. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11668&revista_caderno=4>. Acesso em 05 jun 2014.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 110-127.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v.12, no. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução da 7ª ed. por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 10 jun. 2014.

_____, Marinha. **Introdução à história marítima brasileira**. Rio de Janeiro: Serviço de Documentação da Marinha, 2006. 181p.

_____. Lei n. 6880, 09 de dezembro de 1980. **Estatuto dos Militares**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6880compilada.htm>. Acesso em: 20 jun. 2014.

_____, Marinha. **Regimento Interno da Capitania dos Portos da Paraíba**. João Pessoa, 2013.

_____, Marinha. **Relatório de Gestão da Capitania dos Portos da Paraíba**. João Pessoa, 2013.

_____, Marinha. SECRETARIA GERAL DA MARINHA, SGM-601. **Normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas na marinha**. Rio de Janeiro: Marinha do Brasil, 2010.

_____. Lei Complementar n. 97, 09 de junho de 1999. **Normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp97.htm>. Acesso em: 20 jun. 2014.

_____. DIRETORIA-GERAL DO PESSOAL DA MARINHA, DGPM-310. **Normas para designação, nomeação e afastamentos temporários do serviço para o pessoal militar da MB**. Rio de Janeiro: Marinha do Brasil, 2010.

_____, Portal. **Estado-Maior Conjunto das Forças**, abr. 2012. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/defesa-e-seguranca/2012/04/estado-maior-conjunto-das-forcas>>. Acesso em: 21 jun. 2014.

CAMBUIM, José Emiliano. **A Utilização do Controle Interno nas Organizações Militares: uma investigação comparativa entre as práticas de controle nos quartéis do Estado da Paraíba e o modelo COSO I**. 2013, 68f. Trabalho de Conclusão de Curso – UFPB, João Pessoa, 2013.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. Capítulo 3 – Controles Internos. São Paulo: Atlas, 2008. p. 54-89.

COOPER, D.R.; SHINDLER, P.S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORRÊA, Luciana Mendes. **CONTROLE INTERNO COMO FACILITADOR DA AUDITORIA INTERNA, UM ESTUDO BASEADO NOS COMPONENTES DA “METODOLOGIA COSO”**. 2010, 114f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Florianópolis, 2010.

COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo - Estrutura**. Edição brasileira patrocinada pela *PriceWaterhouseCoopers* e Audibra. 2007. 135 p.

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

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados**. São Paulo: Atlas, 2006.

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

GHERMAN, M. **Controles Internos: Buscando a solução adequada.** Parte I, 2005. Disponível em:
<<http://arls-sagrado-tibete.br.tripod.com/impressao.htm>> Acesso em: 21 jun. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

INTOSAI. **Diretrizes para normas de controle interno do setor público.** Tradução Cristina Guerreiro, Delanise Costa e Soraia Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. p. 99. Série Traduções, n. 13. Disponível em:
<http://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2014.

IUDÍCIBUS, Sergio de. MARION, José Carlos. FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009, p. 271.

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos: teoria e prática.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAZULO, Emerson Silva. **A IMAGEM E O DESEMPENHO PERCEBIDO DO CONTROLE INTERNO NO EXÉRCITO BRASILEIRO: UMA ABORDAGEM UTILIZANDO ANÁLISE FATORIAL E REGRESSÃO MÚLTIPLA.** 2011. 78 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial) - Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

NAKANO, Valéria Mitiko. **COSO I: Estudo do processo de fiscalização de obras no TCU.** 2009. 111 f. Monografia (Especialização em Ciências Contábeis) - Escola da 78 AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

NASCIMENTO, Roosevelt Fitzner do. **A Auditoria de Desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do controle interno na Marinha do Brasil.** 2010. 127f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em:
<http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=209&Itemid=>. Acesso em: 22 jun. 2014.

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

PEREIRA, Eduardo Martins, BRACALENTE, Fernando, DINOFRÉ, Marcelo e BERNARDINELLI, Mário Luiz. **COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**. 2008. Disponível em: <<http://www.bracalente.com.br/artigos/coso.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2014.

REGO, Antônio Marcos Passos de Souza, BRUINI, Adriano Leal, CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira, SILVA, Sérgio Chamadoira Mendonça. **A Utilização do COSO na Controladoria: um estudo no Brasil**, 2007. Disponível em:<http://www.infnitaweb.com.br/albruni/artigos/a0704_IntCustos_COSO.pdf>. Acesso em 15 jun. 2014.

REIS, Kleber Rodger. **Controle interno em órgão público: um estudo do Sistema de Pagamento de Pessoal da Marinha do Brasil**. 2012, 155f. . Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_content&view=article&id=124:dissertacoes-2012-a-2014&catid=32&Itemid=133> Acesso em: 20 jun. 2014.

Roberto Kerber, C. R., & Ricardo Maia de Siqueira, J. R. (2012). **Auditoria de Avaliação da Gestão: um estudo de caso na Marinha do Brasil**. Pensar Contábil, 37.

SILVA, A.J.M. **Estruturação dos sistemas de controle interno de Prefeituras Municipais do Estado de Pernambuco: uma verificação baseada no modelo conceitual COSO, adotado pela INTOSAI**. 2009. 196f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009

THOMAZI, Robson Luis Marques. **A HIERARQUIA E A DISCIPLINA APLICADAS ÀS INSTITUIÇÕES MILITARES: CONTROLE E GARANTIAS NO REGULAMENTO DISCIPLINAR DA BRIGADA MILITAR**. 2008. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Criminais) – Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2008.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 224 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Crêterios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em: 16 jun. 2014.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de caso: Planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

WASSALY, Lorena Pinho Morbach Paredes. **Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI**. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília: 2008. p. 95. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3767/1/2008_LorenaPinhoMorbachParedesWassally.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2014.

APÊNDICE A

Questionário aplicado aos militares e servidores civis da Capitania dos Portos da Paraíba.

I – Qualificação do respondente:

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

2- Divisão em que se encontra lotado?

() CP-10

() CP-20

() CP-30

II – Conhecimento sobre a estrutura COSO

1- Qual o nível de conhecimento que o respondente possui do modelo de controle interno disseminado pela *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*?

() Desconheço esse modelo

() Já ouvir falar no COSO, mas não li nenhum de seus trabalhos

() Conheço o COSO e já li alguma de seus trabalhos

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

1- *Discordo plenamente*

2- *Discordo mais que concordo*

3- *Indiferente*

4- *Concordo mais que discordo*

5- *Concordo plenamente*

III – Componentes do modelo COSO-I.

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

() 1 <i>Discordo plenamente</i>	() 2 <i>Discordo mais que concordo</i>	() 3 <i>Indiferente</i>	() 4 <i>Concordo mais que discordo</i>	() 5 <i>Concordo plenamente</i>
----------------------------------	---	--------------------------	---	----------------------------------

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

() 1 <i>Discordo plenamente</i>	() 2 <i>Discordo mais que concordo</i>	() 3 <i>Indiferente</i>	() 4 <i>Concordo mais que discordo</i>	() 5 <i>Concordo plenamente</i>
----------------------------------	---	--------------------------	---	----------------------------------

3- Existe alguma rotina de treinamento estabelecida pela OM?

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

4- O respondente entende que os procedimentos de cada atividade são claramente definidos em algum documento formal?

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

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

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

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

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

7- Existe alguma metodologia de identificação de risco empregada pela OM?

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

8- Os procedimentos de controles da OM estão previstos em Ordem Interna, Regimento Interno ou em publicações?

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

9- Existe segregação de funções nas atividades da Organização?

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

10- O respondente tem conhecimento das Comunicações Internas que abordam as expectativas e responsabilidades?

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

11- Os documentos normativos internos são disponibilizados na rede da Organização, podendo ser acessado por todos os usuários?

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

12- As informações geradas pelos sistemas corporativos da OM são confiáveis?

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

13-O respondente já sofreu algum tipo de avaliação?

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

14- O atendimento das recomendações das avaliações periódicas é realizado dentro do prazo?

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

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

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

16- O respondente tem conhecimento dos objetivos da OM?

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

17- O respondente tem conhecimento dos objetivos das atividades de sua Seção?

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

18- Esses objetivos possuem metas com critérios de medição definidos?

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