

O Controle Interno nos Centros de Intendência (CeIM): Uma análise sob a ótica da metodologia do COSO-IC

1T (IM) Pablo Berg Brum – 091

Orientador: CMG (RM1-IM) Nilo Sergio dos Santos Guedes

RESUMO

Este artigo se propõe a analisar a estrutura de Controle Interno dos CeIM, utilizando como base a metodologia internacional proposta pelo COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Após pesquisas bibliográficas e documentais, relacionaram-se as principais referências nacionais e internacionais que tratam do assunto. Foi possível analisar e avaliar as estruturas internas destes Centros por meio da realização nos CeIM de entrevistas e aplicações de questionários, esses propostos por meio da Escala Likert. Em seguida, apresentam-se dados, de forma consolidada, encerrando com as considerações sobre os dados expostos, sendo possível identificar as lacunas, as oportunidades de melhoria e os exemplos que podem ser seguidos por outras Organizações Militares (OM) da Marinha do Brasil (MB).

Palavras-chave: MB. CeIM. Controle Interno. COSO.

1 INTRODUÇÃO

Na realização das atividades do dia-a-dia dos gestores públicos, tem se tornado cada vez mais desafiante superar as ausências de recursos públicos, lidar com uma demanda cada vez maior de transparência das informações e apresentação de resultados palpáveis à população. Isso se reflete numa maior preocupação em sistemas de controle eficientes, eficazes e efetivos, a fim de auxiliar os gestores para o cumprimento dos objetivos da organização.

No âmbito da Marinha do Brasil (MB), foi implantado um modelo de Sistema de Abastecimento, constituído por órgãos, processos e recursos interligados e interdependentes, com a finalidade de promover, manter e controlar o provimento do material necessário à manutenção das Organizações Militares (OM) em condições de plena eficiência. Incluídos nesse sistema estariam estabelecimentos regionais de apoio logístico, responsáveis pela distribuição de material de várias categorias, com o objetivo de tornar mais ágil o atendimento das necessidades logísticas e colaborar com o aprestamento das Forças Navais. Surgindo assim, em 1995, os Depósitos Navais. Com o aumento das atribuições administrativas, devido à alteração de sua competência inicial, voltada apenas para as atividades de abastecimento, os Centros de Intendência (CeIM) passaram a direcionar também, seus esforços para as atividades de execução financeira, obtenção e pagamento de pessoal, atividades típicas da Intendência Naval, acarretando, em 2011, na reestruturação de suas funções e a alteração da nomenclatura. Sendo assim, criados os atuais CeIM.

Na estrutura da MB, os CeIM possuem uma posição estratégica no desempenho das atividades de controle das OM sediadas fora da sede, devido às suas responsabilidades de apoio em diversas atividades, as quais demandam conhecimentos técnicos específicos, como pode ser observado em seus propósitos. Como consta na Portaria nº 43/2011, do Comando de Operações Navais, “contribuir para a prontidão dos meios navais, aeronavais e de fuzileiros navais, sediados ou em trânsito em suas respectivas áreas de responsabilidade, bem como dos estabelecimentos de terra por eles apoiados”. (BRASIL, 2011, p. 2)

Para o cumprimento deste propósito, comum a todos os CeIM, se faz necessária a existência de estrutura interna que auxiliem o controle. Não obstante a responsabilidade de verificação das atividades de sua própria OM, o Controle Interno nessas OM reveste-se de extrema relevância, uma vez que os CeIM são responsáveis e centralizadores regionais

das atividades gerenciais do abastecimento, da obtenção, da execução financeira e do pagamento de pessoal das diversas OM em suas áreas de jurisdição. Face ao exposto, por demandas legais e regulamentares, as mesmas devem contar com mecanismos efetivos de controle interno.

Sob a ótica da metodologia proposta pelo COSO¹ - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, pretende-se responder à questão de pesquisa proposta no trabalho: os CeIM possuem procedimentos e estruturas internas para auxiliá-los no cumprimento das demandas legais e regulamentares de controle interno?

Para responder a essa pergunta, além de consultar livros, normas que regem o assunto, artigos científicos, dissertações e sites alusivos ao tema, fez-se uma pesquisa em documentos internos de alguns CeIM e foram realizadas entrevistas e questionários com cada um dos Assessores de Controle e Capacitação dos CeIM com o objetivo de mensurar e realizar uma avaliação de suas estruturas internas, com base nos componentes de controle interno da metodologia COSO-IC.

Assim, a presente pesquisa teve como objetivo geral: avaliar, à luz do modelo COSO-IC, as estruturas do Sistema de Controle Interno dos CeIM. Para o cumprimento deste, foram traçados os seguintes objetivos específicos: identificar os instrumentos de controle governamentais da administração pública; apresentar o modelo COSO-IC; identificar as estruturas de controle interno dos CeIM e avaliar o grau de correspondência entre os componentes do modelo COSO-IC e as estruturas de controle interno destes Centros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para iniciar a discussão sobre a questão apresentada e atingir os objetivos propostos, é imprescindível abordar aspectos conceituais sobre Controle e seus marcos legais, tendo como base sua aplicação no setor público federal.

2.1 Referências Internacionais

A INTOSAI - *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* com sua fundação em 1953, é uma das organizações mais antigas que tratam sobre a atividade de fiscalização pública, a qual tem um papel de destaque, sendo um dos mais importantes órgãos para a proposta de práticas de auditoria e controle (KRONBAUER et al., 2011).

Outra organização internacional de respeito, no âmbito das instituições privadas, é o COSO, uma entidade sem fins lucrativos que desempenha função relevante, tendo, desde sua criação, buscado o aperfeiçoamento dos Controles Internos, como elemento fundamental para o bom funcionamento das organizações (VIEIRA, 2009).

A definição de Controle Interno, segundo a INTOSAI (2007), é:

[...] processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*²;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007, p. 19).

Na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, realizada em Seul em 2001, foi reconhecida uma forte necessidade de atualização das diretrizes de 1992 relativas ao controle interno. Foi, então, estabelecido que, para essa tarefa, deveria ser considerado o trabalho do COSO. (INTOSAI, 2007).

Em 1992, o COSO publicou o trabalho intitulado *Internal Control - Integrated Framework* (Controle Interno - Estrutura Integrada.), também denominado COSO-IC, que segundo Rodrigues (2015) “se tornou referência mundial na avaliação dos Controles Internos” (RODRIGUES, 2015, p. 61). Passados quase vinte anos do lançamento da primeira versão, em 2013 foi lançada uma atualização para substituir a versão de 1992, como objetivo de forma resumida, buscar incorporar na metodologia situações que não estavam presentes no cotidiano das organizações daquela época ou que, de fato, não existiam, como questões ligadas à governança, tecnologia da informação e avaliação dos riscos de fraudes.

Segundo Castro (2013), a contabilidade é um dos principais instrumentos utilizados no Controle, servindo como um alicerce seguro das informações, através de registros e documentos de suporte. Partindo deste proposto pode-se citar o organismo de referência na produção de Normas Internacionais de Contabilidade, o IASB – *International Accounting Standards Board*, que possui como objetivos, o desenvolvimento de um conjunto único de normas contábilísticas globais de alta qualidade, compreensíveis e suscetíveis de serem impostas, promoção do uso e rigorosa aplicação das normas e na convergência de normas contábilísticas nacionais e internacionais. (CFC, 2018).

Segundo Sant’Anna (2017), no passado, a inexistência de normas padronizadas internacionais era um grande obstáculo no relacionamento entre países e na padronização de mecanismos de controle. Um grande avanço foi a implantação de Normas Contábeis Públicas Internacionais, conhecidas como IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*, que buscam a criação de informações financeiras consistentes e comparáveis entre os diferentes países e são realizadas com base nas IFRS - *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relato Financeiro), emitidas pelo IASB.

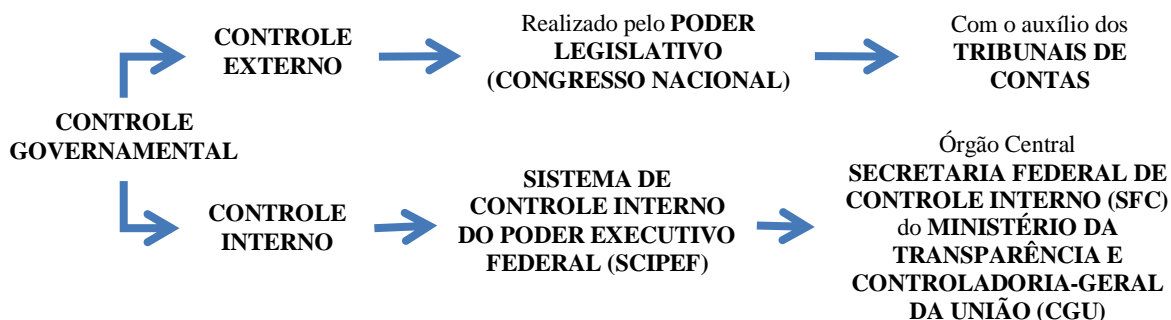
2.2 Marcos Legais regulamentares brasileiros

Segundo Ribeiro (2002), pelo mundo existem dois tipos de modelos e formas de controle governamental, que são o dos Tribunais de Contas e o das Controladorias:

[...]O modelo de Tribunais de Contas possui as seguintes características: processo decisório resolvido por colegiados, vitaliciedade dos Ministros e Conselheiros, poderes jurisdicionais (na instância administrativa), poder coercitivo, grande grau de autonomia frente aos Poderes, controles administrativos judiciais, procedimentos de fiscalização formais, burocráticos e eminentemente legalistas. O modelo de Controladorias (ou Auditorias-Gerais) possui as seguintes características: regime de mandato, controle de caráter opinativo ou consultivo, destituídos de poderes jurisdicionais e coercitivos (normalmente), vinculação a algum dos Poderes que possam gerar a força coercitiva, há uma predominância da decisão monocrática uso predominante de técnicas e procedimentos de auditoria próximos aos de empresas privadas de auditoria. (RIBEIRO, 2002, p. 14).

Agora, tratando do Brasil, podemos observar resumidamente na Figura 1, a atual composição do Controle Governamental, que será elucidada no decorrer deste tópico.

Figura 1 - Estrutura básica do Controle Governamental Brasileiro



Fonte: Adaptado pelo autor de Constituição Federal (1988) e IN nº 03/2017 da CGU (2017b).

Segundo Lima (2011), o Controle Externo é aquele realizado por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado. Está relacionado com a maneira de um Poder fiscalizar a atuação do outro, de forma a manter o equilíbrio das instituições políticas democráticas do país. O Controle Externo da administração pública federal, exercido pelo Congresso Nacional, fundamenta-se no art. 70 da Constituição Federal (CFB):

[...]fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988)

De forma complementar, nos termos do *caput* do art. 71 da CFB, pauta-se que o controle externo cabe ao Congresso Nacional e será exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), o qual poderá fiscalizar as OM da MB por iniciativa própria ou cumprindo determinação do Congresso Nacional.

Aponta-se, adicionalmente, a significativa abordagem relacionada ao Controle Governamental presente nas diversas legislações brasileiras, dentre as quais se destacam a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal e a Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, conhecida como Lei do Teto dos Gastos Públicos.

Cabe destacar o conceito Controle Social. Apesar de assegurar a elaboração de denúncias por qualquer cidadão, o texto da CFB não faz referência ao termo Controle Social, introduzido somente pela Lei nº 10.180, de 2001. Segundo a CGU (2012), o Controle Social é a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da Administração Pública. A preocupação em se estabelecer um controle social forte e atuante torna-se ainda maior, pelo fato da extensão territorial do país e a descentralização geográfica dos diversos órgãos públicos. A fim de permitir o cumprimento deste objetivo, os órgãos públicos buscam dar o máximo de transparência em suas atividades e facilitar o acesso à informação pela sociedade, conforme estabelecido na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI).

Conforme mencionado anterior, sobre a importância da contabilidade, não se pode deixar de dar destaque ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável pela normatização contábil no País e por orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Atualmente, o CFC coordena a convergência conceitual entre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) às IPSAS. Segundo Oliveira (2016), essa convergência possui grande importância, por garantir uma padronização na elaboração das contas públicas das diversas nações e permitir a comparação dos resultados obtidos pelos países. Tornando assim, as informações mais transparentes e seguras.

Tratando especialmente de Controle Interno na Administração Pública, a responsabilidade pela sua normatização cabe a cada Poder, sendo assim a atribuição de executar as ações administrativas de forma articulada com a análise da legalidade, de competência de cada órgão. Castro (2013) define Controle Interno como:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob

sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes. (CASTRO, 2013, p. 360)

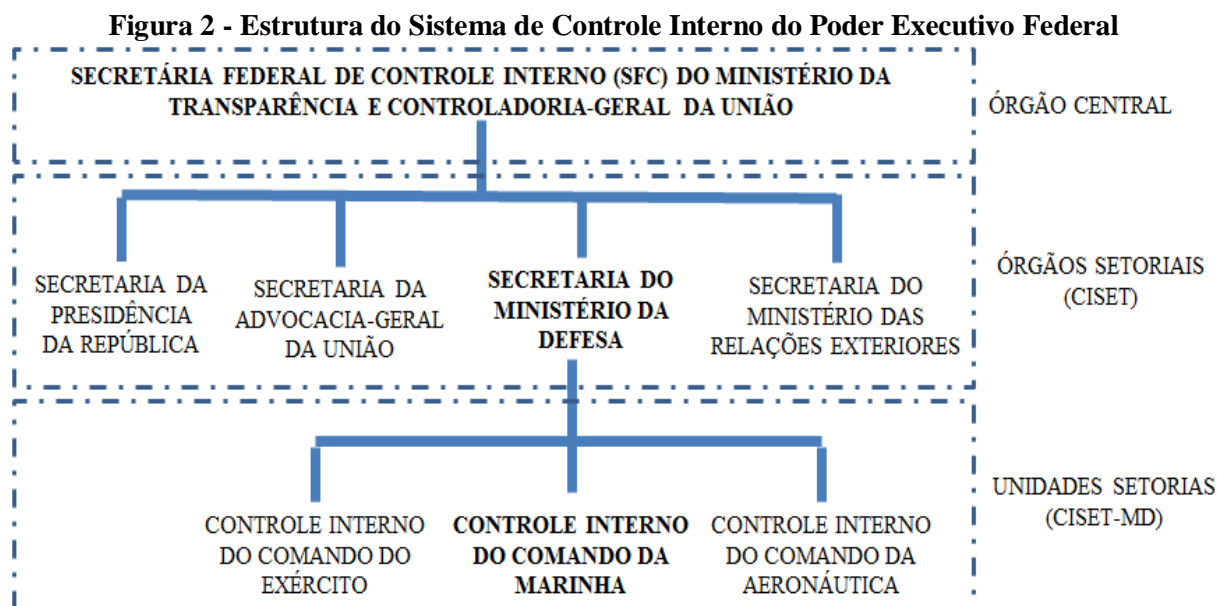
Como Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal(SCIPEF), foi criada em 28 de maio de 2003, a Controladoria-Geral da União (CGU). Que possui função,segundo consta no sitio eletrônico da CGU (2017a).

[...]típica agência anticorrupção do país, é o órgão encarregado de assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria.(BRASIL, 2017a)

A mesma Controladoria, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 03/2017, definiu as organizações integrantes do SCIPEF, estando sua configuração explicitada na Figura 2.

Integram o Sistema de Controle Interno:

- a) como órgão central: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);
- b) como órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa; e
- c) como unidades setoriais da Ciset do Ministério da Defesa: as unidades de controle interno dos Comandos Militares. (BRASIL, 2017b, p. 7).



Fonte: Adaptado pelo autor da IN nº 03/2017 (2017b).

No âmbito das atividades do Poder Executivo, onde se insere a MB, o monitoramento e avaliação da gestão são desempenhados de forma coordenada pelo controle externo, a cargo do TCU, e pelo controle interno do próprio Poder Executivo, a cargo dos órgãos componentes do SCIPEF (MONTENEGRO; CELENTE, 2016).

2.3 Controle Interno na MB

Na MB, o Controle Interno é exercido por diferentes níveis em diferentes OM. Deacordo com a Secretaria-Geral da Marinha (2014), o Sistema de Controle Interno da

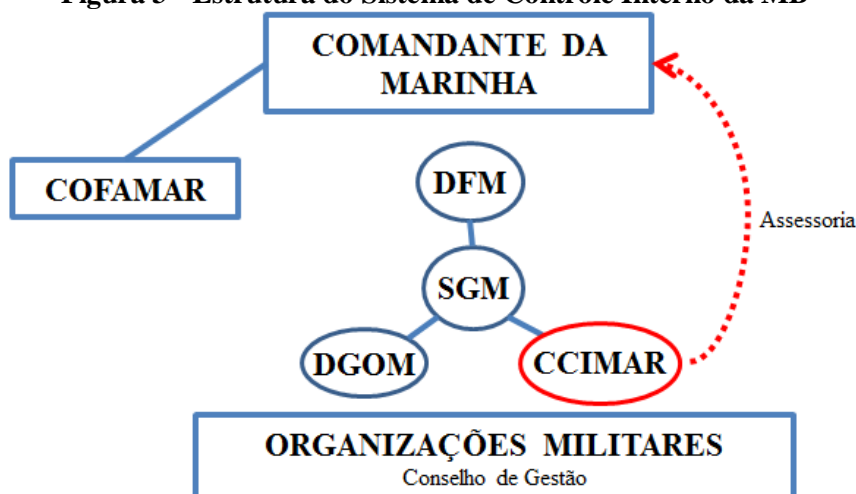
Marinha do Brasil (SCIMB) é constituído pelos órgãos descritos no Quadro 1, sendo sua estrutura demonstrada na Figura 3.

Quadro 1 - Órgãos do Sistema de Controle Interno da MB

ÓRGÃO	FUNÇÕES NO SCIMB
Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR)	Corresponde ao mais alto nível da Administração Naval e exerce o mais elevado grau de controle da execução físico-financeira do orçamento da Força.
Secretaria-Geral da Marinha (SGM)	Supervisiona as atividades de planejamento orçamentário, programação e execução financeira, orçamentária e patrimonial da Força. Estabelece as normas de Controle Interno da MB.
Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR)	Supervisão técnica de Controle Interno, sendo subordinado diretamente ao Comandante da Marinha. Planeja, dirige, coordena e executa as atividades de Controle Interno.
Diretoria de Finanças da Marinha (DFM)	Realiza as atividades de programação financeira e contabilidade.
Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM)	Responsável pela atividade de programação orçamentária.
Organizações Militares (OM)	Corresponde às demais OM componentes da Força. Exercem o controle interno por meio do Conselho de Gestão.

Fonte: Adaptado pelo autor de SGM (2014).

Figura 3 - Estrutura do Sistema de Controle Interno da MB



Fonte: Adaptado pelo autor de SGM (2014).

A execução da atividade de controle interno necessita estar de acordo com os objetivos definidos pelos órgãos públicos. De acordo com a CGU (2017b), o Controle Interno é realizado em três linhas de defesa para atingir os objetivos da organização. A primeira linha é executada pelos próprios agentes públicos que, ao conduzirem as organizações na realização de suas tarefas finalísticas, devem considerar todos os riscos para poderem mitigar a probabilidade de ocorrência e o seu impacto. Na MB, a primeira linha de defesa é representada pelos agentes responsáveis de cada OM. A segunda linha corresponde às assessorias especializadas para tratar de riscos, controle interno e *compliance*³. Elas exercem a supervisão e monitoramento das atividades da primeira linha de defesa e são representados, na MB, pelos Conselhos de Gestão e Elementos de Controle Interno das OM. A terceira linha de defesa é representada pela auditoria interna do órgão, cuja tarefa na MB é exercida pelo CCIMAR.

Conforme exposto, o órgão responsável pela normatização dos procedimentos de controle interno na MB é a SGM, sendo os principais documentos a SGM-601 (Normas sobre Auditoria, Análise e a apresentação de contas na Marinha) e a SGM 107 (Normas Gerais de Administração), outro órgão que possui função de destaque dentro da estrutura do SCIMB é o CCIMAR, sendo o órgão de assessoria direta e imediata ao Comandante da Marinha e também é o elemento de ligação com os demais órgãos de controle governamental: TCU, CGU e Ciset-MD. Outra característica importante sobre o CCIMAR é que normalmente as diversas solicitações externas de informações da MB são solicitadas a essa OM e caso ocorra diligências direcionadas diretamente às OM, o CCIMAR deverá ser informado, a fim de possibilitar o acompanhamento e a orientação para instrução da diligência (BRASIL,2014).

Ao tratar do controle interno nas diversas OM, cabe detalhar as atribuições do Conselho de Gestão, sendo composto pelos agentes responsáveis das OM. O Conselho possui a atribuição de assessorar o Comando ou Direção da OM, na administração da unidade, verificar a conformidade dos atos praticados e promover o desenvolvimento e a implementação de melhores práticas de gestão e avaliação dos seus processos administrativos em uma estratégia de aprimoramentos contínuos (BRASIL, 2015).

Com o objetivo de aprimorar as práticas de Controle Interno na MB, existe a figura dos Elementos Organizacionais de Controle Interno, como consta na SGM-601 (2014).

O Elemento Organizacional de Controle Interno é a parte da Organização, presente nas UJ Apresentadoras de Contas⁴, que atuará de forma integral nas atividades de controle interno, monitorando, com a maior proximidade e tempestividade possível, os atos de gestão.

As demais OM poderão instituir um Elemento Organizacional de Controle Interno para auxiliar o monitoramento efetivado por seus Conselhos de Gestão. (BRASIL, 2014, p. 3-2).

Tratando também sobre o tema, a Circular nº 18/2018 da SGM, define a relação de OM que deverão instituir o Elemento de Controle Interno (ECI) e descreve a sua função, conforme a seguir.

O Elemento de Controle Interno (ECI) é uma unidade de assessoramento ao Dirigente Máximo da OM, cuja finalidade é atuar de forma integral nas atividades de Controle Interno, monitorando, com proximidade e tempestividade, os atos de gestão da OM na qual está lotado e das OM subordinadas, quando for o caso. (BRASIL, 2017, p. 1)

Tratando especificamente das OM objetos desta pesquisa, os CeIM não fazem parte da relação constante na Circular nº 18/2018, da SGM. Entretanto, como sugestão prevista na SGM-601, “instituir um Elemento Organizacional de Controle Interno” (BRASIL, 2014, p. 3-2), ao analisar o organograma dos CeIM, a recomendação está sendo cumprida. Por meio de sua portaria de criação, existe o elemento organizacional chamado Assessor de Controle e Capacitação, sendo centralizadas nesse setor, as principais atribuições relativas ao Controle Interno e considerado um repositório de informações acerca do controle interno em suas OM.

2.4 Modelo de Referência: COSO-IC

Para permitir a avaliação das estruturas de controle interno dos CeIM, este estudo utilizará como base a ótica da metodologia proposta pelo COSO-IC na qual de acordo com Santos, Vasconcelos e Tribolet(2007), o modelo COSO procura fornecer um padrão para o qual, os órgãos possam avaliar os seus sistemas de controle interno, determinar como melhorar seu desempenho e servir de base para o sucesso da organização.

O COSO-IC apresenta uma metodologia em que os cinco componentes do Sistema de

Controle Interno(ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento) funcionam juntos e fornecem razoável segurança para a administração e para o conselho de administração a respeito da realização dos objetivos da organização, conforme pode ser visualizado na Figura 4.

Figura 4 - Cubo proposto pela metodologia COSO-IC



Fonte: Adaptado pelo Autor de COSO (2013).

Percebe-se que o modelo é representado em formato de um cubo, onde as faces do cubo representam respectivamente os objetivos, os componentes e a estrutura organizacional da entidade. Segundo COSO (2013), há um relacionamento direto entre as faces.

Existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras). (COSO, 2013, p. 9)

Com isso, a metodologia COSO-IC, estabeleceu para as organizações os requisitos para um sistema eficaz de controle interno, visando gerar segurança aceitável na realização dos objetivos da entidade e diminuir a um nível admissível, os riscos de não se conseguir atingir as finalidades aspiradas pela organização. (COSO, 2013)

Os componentes são procedimentos que asseguram a elaboração de um processo apropriado para a fixação de objetivos, sendo estes componentes essenciais para atingir os objetivos da entidade(COSO,2013). Neste sentido descreve-se no Quadro 2, cada componente do COSO-IC a fim de embasar os resultados da pesquisa.

Quadro 2 - Componentes e definições do COSO-IC

Ambiente de Controle	É o conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização;a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade.
-----------------------------	--

Avaliação de Riscos	Envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade.
Atividade de Controle	São ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico.
Informação e Comunicação	A informação é necessária para que a entidade cumpra suas responsabilidades de controle interno. A administração obtém e utiliza informações importantes originadas tanto de fontes internas quanto externas. A comunicação é o processo contínuo e interativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias.
Atividades de Monitoramento	Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno. Os resultados são avaliados, sendo que as deficiências são comunicadas à administração, conforme aplicável.

Fonte: Adaptado pelo Autor de COSO (2013).

Segundo Santos, Souza e Hillen(2013), “A metodologia COSO além de definir controle interno, descreve seus componentes e dá os critérios para avaliação dos mesmos.” (SANTOS; SOUZA; HILLEN, 2013, p. 4) Com base nessas informações, percebe-se que esta ferramenta permite obter os dados necessários para cumprimento dos objetivos da pesquisa.

3 METODOLOGIA

Goldenberg (2004) explica que metodologia é o “estudo dos caminhos a serem seguidos, dos instrumentos usados para se fazer ciência” (GOLDENBERG, 2004, p. 105). Assim, esta seção destina-se a apresentar o caminho percorrido para confecção deste trabalho, começando pela definição da pesquisa e seus objetivos, passando pela forma de obtenção de informações (pesquisa bibliográfica e documental, entrevistas e questionários) e finalizando com a forma de análise dos dados.

3.1 Pesquisa e seus objetivos

Segundo Gil (2008), pesquisa é definida como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases, desde a formulação do problema até a apresentação e discussão dos resultados.

Sob o enfoque da metodologia, a pesquisa se utiliza de uma metodologia descritiva, pois tem como objetivo primordial a descrição das características internas dos CeIM e como elas auxiliam no Controle Interno.

Quanto aos meios, o trabalho se utilizou de pesquisa bibliográfica e documental e um estudo de caso, que foi conduzido com aplicações de entrevistas e questionários aos Assessores de Controle e Capacitação dos CeIM.

Sob o enfoque da pesquisa bibliográfica e documental, buscou-se consultar o maior número de obras relativas ao assunto em estudo. Para tal, as consultas foram feitas no acervo do Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga (CIANB), bem como em livros, normas que regem o assunto, artigos científicos, dissertações e em sites alusivos ao tema, os quais fazem parte da bibliografia. Segundo Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa bibliográfica se faz necessária a fim de conseguir informações ou conhecimentos para um problema.

Na pesquisa de campo, voltada ao estudo de caso, com o objetivo preliminar de obter informações específicas dos CeIM, foi realizada uma pesquisa nos sítios eletrônicos dessas OM. Durante a pesquisa foi verificado que, na totalidade, são divulgados seus Planejamentos Estratégicos Organizacionais (PEO). Além do PEO os seguintes documentos de alguns CeIM foram estudados: Regimento Interno (RI), Ordens Internas (OI), Organograma e Atas das Reuniões do Conselho de Gestão. A partir destes documentos, foi possível verificar as estruturas do controle interno constantes nos CeIM.

Posteriormente, foram realizadas entrevistas e aplicações de questionários aos Assessores de Controle e Capacitação de todos os CeIM. Dando continuidade na metodologia da pesquisa, o próximo tópico irá detalhar a forma de elaboração do questionário aplicado.

3.2 Questionário

Os questionários enviados encontram-se na forma da Escala Likert. Esse tipo de escala, de acordo com Silva Júnior e Costa (2014) consiste em descrever uma série de afirmações, para as quais os respondentes emitirão seu grau de concordância, variando normalmente numa escala de cinco pontos. A grande vantagem na utilização deste método é a possibilidade de se associar um valor numérico para cada ponto e, baseado neste valor, verificar o posicionamento favorável ou desfavorável dos respondentes.

As respostas, emitidas pelas Assessorias de Controle e Capacitação de cada CeIM, correspondem a uma posição oficial quanto à percepção destes sobre a estrutura de seus respectivos Sistemas de Controle Interno. O questionário com cinquenta e três assertivas foi

NÍVEIS	DESCRIÇÃO	PONTOS	AVALIAÇÃO
Totalmente Inválida (TI)	Fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da OM.	1	Muito Ruim
Parcialmente Inválida (PI)	Fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da OM, porém, em sua minoria.	2	Ruim
Neutra (N)	Não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito na afirmativa no contexto da OM.	3	Regular
Parcialmente Válida (PV)	Fundamento descrito é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria.	4	Bom
Totalmente Válido (TV)	Fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da OM.	5	Muito Bom

utilizado como fonte de avaliação das estruturas de controle interno dos CeIM. Contendo níveis de avaliação que variam conforme o Quadro 3.

Quadro 3 - Avaliação do Questionário

Fonte: Adaptado pelo autor de Silva Júnior e Costa (2014).

As afirmações estão divididas no questionário, segundo os componentes da metodologia COSO-IC, da seguinte forma: Ambiente de Controle (18 primeiras afirmações), Avaliação de Riscos (afirmações 19 a 32), Atividades de Controle (afirmações 33 a 40), Informação e Comunicação (afirmações 41 a 47) e Atividades de Monitoramento (afirmações 48 a 53).

Para as respostas dos questionários obterem um grande nível de fidelidade a situação atual dos CeIM, os respondentes foram informados que não seriam identificados e nem suas OM, em virtude disto os dados serão apresentados de forma consolidada. Essa metodologia de exposição dos dados não prejudica os objetivos da pesquisa, uma vez que será possível realizar uma avaliação das estruturas dos CeIM às práticas regulamentares de controle interno.

Acrescenta-se que o questionário foi confeccionado tendo como base o modelo

idealizado por Aeckeret al. (2013), sendo realizado um planejamento preliminar sobre o queirá ser mensurado, após, formulou-se as afirmativas estritamente necessárias para obter as informações demandadas, definido o texto das afirmativas e a correta ordem das perguntas e, por último, realizado um pré-teste com uma pequena amostra, para que omissões ou ambiguidades fossem corrigidas. Nesse último quesito, utilizou-se como respondentes cinco Oficiais Alunos do CIANB, para que o pré-teste pudesse ser realizado. Após foram realizadas as alterações vislumbradas no pré-teste.

3.3 Análise dos dados

Quanto à análise dos dados, serão utilizadas informações quantitativas, por intermédio da mensuração das respostas dos questionários em valores numéricos, para avaliar as estruturas de controle interno dos CeIM, com base no modelo COSO-IC. Também serão apresentadas informações qualitativas, examinando os diversos documentos constantes na referência, visando à busca por aspectos mais profundos e subjetivos sobre o tema. Sendo assim, utilizar-se-á a pesquisa de métodos mista que, segundo Creswell (2010), é uma abordagem de investigação que combina ou associa as formas qualitativa e quantitativa. Por isso, é mais do que uma simples coleta e análise dos dois tipos de dados, envolvendo também o uso das duas abordagens em conjunto, de modo que a força geral da pesquisa seja maior do que a da pesquisa qualitativa ou da quantitativa isolada.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Dados obtidos na Pesquisa Bibliográfica/Documental e Entrevistas

Neste tópico, serão expostos e comentados os dados obtidos a partir da pesquisa bibliográfica/documental, realizada conforme exposto na metodologia, e entrevistas com os Assessores de Controle e Capacitação de todos os CeIM.

O procedimento brasileiro de controle governamental vem seguindo a tendência mundial e se alinhando aos diversos normativos internacionais citados neste trabalho. Isso pode ser observado pela disponibilização destes normativos nos sítios eletrônicos dos principais órgãos públicos que tratam do assunto no país e pela convergência dos normativos nacionais aos internacionais, a exemplo o que ocorre na convergência das NBCTSP às IPSAS.

Em relação à regulamentação do Controle Interno na MB, foi verificado que a norma base, SGM-601, possui sua última revisão realizada no ano de 2014, existindo assim determinações emanadas por circulares e outros documentos formais, como exemplo as informações constantes na Circ. nº 18/2018, da SGM, que a norma ainda não contempla.

Em consulta aos sítios eletrônicos dos CeIM, foi possível verificar a preocupação na divulgação de diversas informações aos cidadãos de forma clara, cabendo destaque as seguintes: suas missões, seus propósitos, as ações realizadas, serviços prestados e dados sobre suas licitações. Outro elemento importante é a permanente procura desses Centros em melhorar seus processos de gestão, sendo possível verificar tal fato através da participação destes em programas de melhoria de gestão realizadas por instituições externas a MB. Existe também a ferramenta de Ouvidoria, que cria um canal de troca de informações da sociedade com a OM.

Através da consulta realizada nos sítios eletrônicos dos CeIM, na rede interna da MB, foi possível ter acesso a orientações e procedimentos atinentes as suas áreas de atuação, instruções para suas OM apoiadas, disponibilização digital dos empenhos emitidos e assinados pelos CeIM e aos documentos internos dos CeIM (Regimento Interno, PEO, OI e o mapeamento de seus processos). Ainda foi verificado que alguns CeIM realizam uma pesquisa anual com suas OM apoiadas para verificar a visão de suas subordinadas nas diversas áreas em que os CeIM prestam apoio.

Extrai-se dos documentos internos que os CeIM possuem suas funções e atribuições bem definidas. Outrossim, seus processos estão mapeados e com as responsabilidades de cada setor bem explícitas, mapeando riscos e oportunidades. Possuem, ainda, indicadores para medir os objetivos estratégicos da OM. Cabe ressaltar que esses indicadores são apresentados nas reuniões de Conselho de Gestão realizadas mensalmente.

As entrevistas permitiram verificar que os Assessores de Controle e Capacitação veem a importância de suas funções e a necessidade de constante atualização, porém muitos demonstram o sentimento de que uma melhor capacitação faz-se sensivelmente necessária. Outro dado importante, em alguns CeIM, devido à falta de pessoal, a função de Assessor de Controle e Capacitação é acumulada por oficiais encarregados de outras divisões.

4.2 Dados obtidos nos Questionários

Neste tópico, apresenta-se o resultado do questionário aplicado aos Assessores de Controle e Capacitação de todos os CeIM, com o intuito de verificar a situação atual das estruturas de controle interno, baseados na metodologia do COSO-IC.

A Tabela 1 apresenta o número total de respostas por componente de controle interno, conforme metodologia COSO-IC. Os subsídios foram divididos segundo o grau da escala Likert, como consta no Quadro 3. O método de avaliação de cada componente será utilizado como medida de tendência central à média, que será obtida, segundo a fórmula a seguir.

$$\text{MÉDIA} = \frac{(\text{N}^\circ \text{ Resp TI} \times 1) + (\text{N}^\circ \text{ Resp PI} \times 2) + (\text{N}^\circ \text{ Resp N} \times 3) + (\text{N}^\circ \text{ Resp PV} \times 4) + (\text{N}^\circ \text{ Resp TV} \times 5)}{\text{N}^\circ \text{ Total de Resp.}}$$

Tabela 1 - Resultados obtidos no questionário

COMPONENTES	Nº TOTAL DE RESPOSTAS					MÉDIA
	TI	PI	N	PV	TV	
Ambiente de Controle	0	0	7	31	88	4,64
Avaliação de Riscos	0	3	5	23	67	4,57
Atividades de Controle	0	1	4	15	36	4,54
Informação e Comunicação	0	0	6	7	36	4,61
Atividades de Monitoramento	0	0	4	12	26	4,52
MÉDIA TOTAL						4,58

Fonte: Autor a partir dos dados obtidos no questionário.

A seguir, nas considerações finais, serão feitas associações dos dados obtidos nos questionários com as informações obtidas pela pesquisa bibliográfica/documental e as entrevistas para, após a realização do cotejo entre as informações, expor as lacunas, oportunidades de melhorias, além das limitações da pesquisa e sugestões de pesquisas futuras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nos dados expostos na Tabela 1, pode-se inferir que a avaliação das estruturas de controle internos dos CeIM, com base no Quadro 3, encontram-se entre Boa e Muito Boa, devido a todas as médias dos componentes estarem acima de 4. Entretanto, todos os componentes necessitam de aprimoramentos, a fim de obterem avaliações máximas. Tendo como base a média total 4,58, obtida através da média de todos os componentes, foi possível separá-los em dois grupos.

O primeiro grupo com médias abaixo da média total: Avaliação de Riscos com

média 4,57; Atividades de Controle com média 4,54 e Atividades de Monitoramento com média 4,52, dando destaque a esse componente que obteve a menor média na avaliação. Assim, nestes casos, seria mandatório para os CeIM realizar estudos aprofundados e rever seus procedimentos para lograr melhores avaliações futuras. No decorrer desse tópico, serão apresentadas algumas sugestões para cumprimento desse objetivo.

O segundo grupo com as médias superiores a média total: Ambiente de Controle com média 4,64 e Informação e Comunicação com média 4,61. Esses componentes no primeiro momento devem ser monitorados, a fim de evitar a depredação de suas avaliações. Nessas situações, é factível para os CeIM focar suas ações nos componentes do primeiro grupo, citados anteriormente.

A seguir, serão feitas as associações dos procedimentos de Controle Interno dos CeIM, obtidos por meio da pesquisa bibliográfica/documental e as entrevistas, com os componentes do COSO-IC.

Primeiramente, com foco no componente Ambiente de Controle, no que tange à normatização na MB, foi observada uma oportunidade de melhoria, identificada pela necessidade de atualização da SGM-601, a fim de consolidar nesta norma as orientações emanadas em outros documentos legais. Essa atualização irá facilitar aos usuários a busca de informações, para auxiliarem em suas práticas de controle interno. Um ponto positivo observado foi que todas as funções são bem definidas e detalhadas, com seus processos mapeados, permitindo que o gestor responsável execute ações de forma padronizada e permita ao Controle Interno constar divergências mais facilmente.

Abordando os aspectos concernentes ao componente Avaliação de Riscos, na consulta aos documentos internos dos CeIM constatou-se que existe a preocupação na identificação de seus riscos e oportunidades, comprovado com o detalhamento e mapeamento dessas informações no PEO. Isso permite que a organização alcance os objetivos traçados, identifique e amplie os efeitos positivos e reduza/previna os efeitos negativos. Porém, foi apurado nos questionários que essas informações deveriam ser de conhecimento de todos e postas em prática. Como oportunidade de melhoria, visualiza-se a divulgação destes dados e atualizações das informações necessárias.

Sobre o componente Atividade de Controle, a disponibilização de informações pelos CeIM nos diversos meios proporciona a ocorrência de um controle social efetivo, estimulando as discussões, promovendo a ampla transparência e o aprimoramento constante das atividades. Isso auxilia o aperfeiçoamento de práticas de controle interno, uma vez que além das estruturas da própria OM, a sociedade atua como fiscal dos gastos e observa o cumprimento dos objetivos propostos, podendo qualquer cidadão entrar em contato pelo canal de Ouvidoria. Ressalta-se a disponibilização dos empenhos digitalizados no sítio eletrônicos dos CeIM, na rede interna da MB, o que possibilita a todas as OM apoiadas e demais organizações da MB visualizarem como estão sendo gastos os recursos públicos, de forma mais rápida e mais simples do que buscar no Portal da Transparência. Cabe acrescentar que esse procedimento facilita as OM apoiadas, uma vez que não necessitam comparecer ao CeIM para buscar seus empenhos assinados. Entretanto, com base nas respostas dos questionários, sugere-se como uma oportunidade de melhoria, a implementação de mecanismos para avaliar se essas ações estão sendo vantajosas para a organização e se o resultado obtido com essas práticas compensa o aumento da carga administrativa demandada.

Como penúltimo componente, Informação e Comunicação, foi observado que o questionário enviado pelos CeIM anualmente para suas OM apoiadas é uma excelente ferramenta para mensurar o cumprimento dos seus objetivos, uma vez que nada melhor que seus clientes para mensurarem suas ações. Essa prática possibilita aos CeIM receberem um *feedback*⁵ e tomarem medidas para aprimorar seus processos de apoio. Tal procedimento é uma boa prática que poderia ser adotada por demais OM que possuam órgãos apoiados.

Encerrando os componentes, serão analisadas as Atividades de Monitoramento, que consistem em inspecionar o funcionamento dos cinco componentes. Na pesquisa, constatou-se como responsáveis por essa fiscalização nos CeIM, o Conselho de Gestão e o Elemento organizacional Assessor de Controle e Capacitação, com suas atribuições e importâncias citadas anteriormente. Esses dois elementos da organização são os responsáveis por manterem a avaliação contínua das atividades dos CeIM e notificaremos responsáveis por empreendermos medidas de correções necessárias. Durante a entrevista, pode-se perceber que em alguns CeIM, devida à falta de pessoal, a função de Assessor de Controle e Capacitação é desenvolvida em conjunto com outras funções, sendo considerada uma lacuna no processo de controle interno, pelo fato de não permitir a segregação de função necessária para uma avaliação independente.

Quanto aos fatores limitadores da pesquisa em questão, ressalta-se a grande riqueza de referenciais tanto internacionais quanto nacionais sobre o assunto deste trabalho, sendo necessário durante a confecção, selecionar os julgados principais para atender aos objetivos propostos, deixando inevitavelmente de abordar diversas teorias sobre o tema. Outro limitador foi a impossibilidade de comparecer pessoalmente aos CeIM.

Cabem ainda algumas sugestões para pesquisas futuras, tais como: (i) utilização de outras metodologias para avaliar as estruturas de controle interno dos CeIM, (ii) aplicação do questionário em outras OM para avaliar suas estruturas de controle interno e (iii) fazer avaliações futuras nos CeIM, a fim de permitir uma comparação com os dados anteriores.

Por fim, sem findar as incontáveis possibilidades de estudo na área, esse trabalho almeja contribuir para o aumento do interesse relativo ao assunto, buscando estimular o seu debate e estudo, além de poder auxiliar na melhoria de práticas de controle interno na MB.

¹O COSO é uma organização que busca a melhoria, transparência e fidedignidade de relatórios financeiros criando metodologias e conceitos visando à elaboração de controles internos com o propósito das organizações diminuírem sua exposição a riscos (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

²Não existe uma tradução exata para a palavra *accountability*, pode-se entender como uma prestação de contas e geração de resultados através de ações proativas em prol de algo maior.

³Conjunto de disciplinas para fazer cumprir as normas legais e regulamentares, as políticas e as diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição ou empresa, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer.

⁴Para permitir a redução de contas a serem encaminhadas ao TCU, foi primordial consolidar as diversas Unidades Jurisdicionadas (UJ) da MB. Sendo assim, definido uma relação de UJ que enviarão as contas de forma consolidada, de informações suas e de OM a ela subordinada. Essas OM receberam a denominação de UJ apresentadoras de contas.

⁵Esse termo é utilizado quando é dada uma resposta sobre uma atividade realizada por uma pessoa, grupo ou organização, com o intuito de avaliar o seu desempenho, permitindo assim revelar os pontos positivos e negativos do serviço executado, tendo em vista a melhoria do mesmo.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AAKER, D. A.; KUMAR, V.; LEONE, R. P.; DAY, G. S. **Marketing Research**. 11.ed. New York: John Wiley & Sons, Inc, 2013

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, DF, 16 de dezembro de 2016. Seção 1, p. 2.

_____. Controladoria-Geral da União. **Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social.** Coleção Olho Vivo. Brasília DF, 2012. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/control-social/arquivos/controlsocial2012.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2018.

_____. Marinha do Brasil. Comando de Operações Navais. **Regulamento dos Centros de Intendência da Marinha. Portaria nº 43, ComOpNav, de 25 de julho de 2011.** Rio de Janeiro, 2011.

_____. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. Circular nº 18/2018. **Elemento de Controle Interno (ECI).** Brasília, DF, 2017.

_____. Marinha do Brasil. Secretaria-Geral da Marinha. SGM-107. **Normas Gerais de Administração.** 6ª Rev. Brasília, DF, 2015.

_____. Marinha do Brasil, Secretaria-Geral da Marinha. SGM-601. **Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha.** 5ª Rev. Brasília, DF, 2014.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Histórico.** Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/historico>>. Acesso em: 04 out. 2018.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa 03/2017. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** Brasília, DF, 2017b.

_____. Presidência da República. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União.** Brasília, DF, 05 de maio de 2000.

_____. Presidência da República. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] União.** Brasília, DF, 23 de março de 1964.

_____. Presidência da República. Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União.** Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001a.

_____. Presidência da República. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 05 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União.** Brasília, DF, 18 de novembro de 2011a.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no setor público: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Planejamento, Orçamento, Contabilidade e auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Assuntos Internacionais.** Brasília, DF, 2018. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/assuntos-internacionais/>>. Acesso em 26 out. 2018

COSO – COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo**. São Paulo: PriceWaterHouseCoopers, 2013.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3.ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. 8.ed. Rio de Janeiro: Record, 2004

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for internal controls standards for the public sector**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**. 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. **Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: Estudo do Controle Externo da Gestão Pública**. Revista de Contabilidade e Organizações, vol.5,n.12,p.48-71, 2011.

MONTENEGRO, Tânia Menezes; CELENTE, André Luiz Igreja. **A Auditoria do Setor Público como Instrumento de Accountability - Estudo de Caso na Marinha do Brasil**. Revista de Gestão e Projetos -GeP. v. 7, n. 3, p. 29-47. set/dez. 2016.

OLIVEIRA, Juliana. **Grupo quer convergir todas as normas de contabilidade pública até 2021**. 2016. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/grupo-quer-convergir-todas-as-normas-de-contabilidade-publica-ate-2021/>>. Acesso em: 18 out. 2018.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho científico**. 2.ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Renato Jorge Brow. **Controle Externo da Administração Pública Federal no Brasil: O tribunal de Contas da União - Uma análise Jurídico-Administrativa**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

RODRIGUES, Alexandre. **Percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos Controles Internos**. 2015. 195 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015.

SANTOS, C.; VASCONCELOS, A.; TRIBOLET, J. **Da framework CEO à auditoria de sistemas da informação**. 2007. Disponível em: <<http://www.inesc-id.pt/pt/indicadores/Ficheiros/2114.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2018.

SANTOS, Cerli da Luz; SOUZA, Rita Cássia de; HILLEN, Cristina. **Controle Interno: Análise baseada na Metodologia COSO em uma empresa de Campo Mourão/PR**. VIII Encontro de Produção Científica e Tecnológica. 21 a 25 out. 2013. Paraná. 2013.

SANT'ANNA, Francisco. **O grande benefício das IPSAS para o Brasil**. 2017. Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/canais/deloitte/o-grande-beneficio-das-ipsas-para-o-brasil/#.W8iYBnsXvIk>>. Acesso em: 18 out. 2018.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **Fundamentos da controladoria**. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

SILVA JÚNIOR, S. D.; COSTA, F. J. **Mensuração e Escalas de Verificação: uma Análise Comparativa das Escalas de Likert e PhraseCompletion**. XVII Seminários em Administração, São Paulo, 2014.

VIEIRA, R. A. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. 2009. 120 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Contabilidade-Concentração: Controle de Gestão) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.