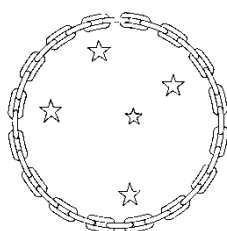


ESCOLA SUPERIOR DE GUERRA



DEPARTAMENTO DE ESTUDOS

CAEPE 2015

MONOGRAFIA (CAEPE)

**A IMPORTÂNCIA DAS AÇÕES DE CONTROLE INTERNO PARA A
GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS - UM ENFOQUE
GERENCIAL**

Coronel Int

ADELSON ROBBI

ADELSON ROBBI

A importância das ações de Controle Interno para a gestão das organizações públicas – um enfoque gerencial

Trabalho de Conclusão de Curso - Monografia apresentada ao Departamento de Estudos da Escola Superior de Guerra, como requisito à obtenção do diploma do Curso de Altos Estudos de Política e Estratégia.

Orientador: Coronel Int Aer R1 José Fernando Cruz Fiuza

Rio de Janeiro
2015

C2015 ESG

Este trabalho, nos termos de legislação que resguarda os direitos autorais, é considerado propriedade da ESCOLA SUPERIOR DE GUERRA (ESG). É permitida a transcrição parcial de textos do trabalho, ou mencioná-los, para comentários e citações, desde que sem propósitos comerciais e que seja feita a referência bibliográfica completa.

Os conceitos expressos neste trabalho são de responsabilidade do autor e não expressam qualquer orientação institucional da ESG.

Assinatura do autor

Biblioteca General Cordeiro de Farias

Robbi, Adelson.

A importância das ações de Controle Interno para a gestão das organizações públicas – um enfoque gerencial. / Adelson Robbi. – Rio de Janeiro: ESG, 2015.

41.:il.

Orientador: Coronel Int Aer R1 José Fernando Cruz Fiuza.

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Monografia apresentada ao Departamento de Estudos da Escola Superior de Guerra como requisito à obtenção do diploma do Curso de Altos Estudos de Política e Estratégia (CAEPE), 2015.

1. Controle interno. 2. Governança. 3. Gestão. 4. Planejamento estratégico. . I.Título.

À minha esposa Cristina e aos meus filhos Tarcísio (*in memoriam*), Daniel e Filipe pelo amor, carinho e compreensão.

AGRADECIMENTOS

À minha família, em especial a minha esposa Cristina, pelo amor demonstrado em todos os momentos de minha vida.

Ao prezado Coronel Int Aer R1 José Fernando Cruz Fiuza, pela orientação adequada e precisa na confecção desta monografia.

RESUMO

A sociedade brasileira encontra-se perplexa com os atuais acontecimentos envolvendo empresas e entidades da administração pública, com o desvio de recursos e atos de corrupção. Este trabalho apresenta uma ferramenta relativamente simples, o controle organizacional (com foco no controle interno das instituições públicas), como um meio de melhorar a gestão e, ao mesmo tempo, mitigar os desvios. Controle organizacional apoiado por um processo de planejamento estratégico, conduzido pela liderança e com a participação de servidores de todos os níveis hierárquicos. Este estudo, apesar de ainda não ter sido testado, pode representar um importante passo para aprimorar a cultura do controle e a gestão no âmbito da administração pública, contribuindo para agregar valor aos produtos/serviços disponibilizados à sociedade.

Palavras Chave: Controle interno. Governança. Gestão. Planejamento estratégico.

ABSTRACT

Brazilian society is perplexed by the current events involving companies and public entities, with the embezzlement and acts of corruption. This paper presents a relatively simple tool, organizational control (focusing on internal control of public institutions) as a means to improve management and at the same time, mitigate corruption. Organizational control supported by a strategic planning process, conducted by the leadership and with the participation of all levels servers. This study, although it has not been tested yet, may represent an important step to improve the control and management culture within the public administration, helping to add value to products / services provided to society.

Key Words: Internal control. Governance. Management. Strategic planning.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1	Comparação entre mão-de-obra e mente-de-obra.....	24
FIGURA 1	O ciclo PDCA	26
FIGURA 2	Modelo de planejamento estratégico da ESG	31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCIEEx	Centro de Controle Interno do Exército
CGU	Controladoria Geral da União
CISSET/MD	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
ESG	Escola Superior de Guerra
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
ISO	International Organization for Standardization
OE/OG	Objetivos de Estado/Objetivos de Governo
OF	Objetivos Fundamentais
PDCA	Plan, do, check, action
SisCIEEx	Sistema de Controle Interno do Exército
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	REVISÃO DA LITERATURA	14
2.1	CONTROLE INTERNO.....	14
2.2	ENFOQUE MODERNO.....	18
2.3	GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	20
2.4	GESTÃO.....	22
2.5	INTER-RELACIONAMENTO.....	27
3	IMPLEMENTAÇÃO DAS AÇÕES DE CONTROLE INTERNO	29
3.1	ESTRATÉGIA.....	29
3.2	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	30
3.3	COMBATE À CORRUPÇÃO.....	34
4	CONCLUSÃO	37
	REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

A competitividade tem se intensificado nos últimos tempos, tanto a nível nacional (entre países e blocos comerciais) quanto empresarial. Neste último campo, os chamados fatores competitivos também vêm evoluindo: se antes a qualidade fazia a diferença entre uma empresa e outra, hoje a agilidade e a capacidade de resposta é que dão o tom nas intermediações de comércio, apoiadas fortemente pelo uso intensivo da tecnologia da informação.

Com isso, o consumidor tem buscado serviços e produtos cada vez mais personalizados e que, ao mesmo tempo, sejam oferecidos e entregues no momento oportuno.

As organizações, quer públicas ou privadas, são instadas cada vez mais a desenvolver e a aplicar esses fatores de competitividade em seus negócios, para que possam, nesse mundo globalizado, apresentar resultados consistentes aos chamados *stakeholders*, grupos que possuem interesses comuns orbitando em torno de uma instituição (consumidores, funcionários, governo, comunidades, organizações não-governamentais, dentre outros).

Resultados que se caracterizam não só pela lucratividade, mas também pelo correto atendimento ao consumidor, pela inserção social da organização nas comunidades em seu entorno e pela busca do desenvolvimento sustentável em seus processos de negócios, além de, no caso específico da administração pública, a entrega de produtos/serviços que agregam valor e que sejam perceptíveis à sociedade.

Se por um lado, esses novos conceitos de competição fazem evoluir as práticas organizacionais, por outro parecem não ter nenhum efeito direto sobre os aspectos relacionados à lisura dos negócios. Uma simples observação dos noticiários diários parece comprovar tal assertiva.

A população brasileira, por exemplo, encontra-se em estado de choque com o desvio de recursos ocorridos em grandes empresas (como a Petrobrás, dito “orgulho nacional”, e diversas empreiteiras) e nas organizações públicas federais, estaduais e municipais, em uma velocidade e *expertise* impressionantes.

Confissões ao vivo pela televisão (e outras mídias) de ex-diretores e ex-gerentes de grandes empresas são feitas sob os olhares estupefatos do público em geral. Milhões de dólares desviados foram transferidos para contas no exterior.

Por outro lado, áreas prioritárias à sociedade, como educação e saúde, sofrem ao longo dos anos com recursos insuficientes ou, ainda pior, mal geridos. As crises hídricas e de energia aumentam os custos de produção das empresas de uma forma exponencial, além de obrigarem a uma política urgente de racionamento.

Afinal de contas, alguma política, ferramenta ou técnica poderia ajudar a mitigar esse processo de desvio de recursos e, ao mesmo tempo, ajudar na busca de uma gestão eficiente, com resultados práticos perceptíveis à população (em particular na área pública, foco desse trabalho)?

É óbvio que, a longo prazo, a resposta a essas indagações passa por políticas públicas adequadas que estabeleçam melhorias drásticas nos níveis educacionais dos cidadãos. Essa base deve ser iniciada na família e se consolidar na escola, particularmente nas séries iniciais (um bom exemplo brasileiro de sucesso é o ensino empreendido pelos Colégios Militares, de responsabilidade do Exército Brasileiro).

A resposta passa também por valores a serem cultivados no seio da população, reconhecendo o primado da pessoa e do bem comum sobre as estruturas e os grupos sociais (ESCOLA SUPERIOR DE GUERRA, 2015).

Bem comum, que de acordo com a ESG (2015):

[...] é algo que transcende aos interesses, às aspirações e às necessidades individuais e se projeta no todo social, no conjunto dos membros da sociedade e, por conseguinte, pode ser identificado como distinto do bem individual, sem que este tenha de ser suprimido em nome daquele.

Ou seja, as políticas, as estratégias e os objetivos, no âmbito dos negócios públicos, devem sempre estar voltados à consecução do bem comum e não de aspirações individuais, muito frequentes em indivíduos que detêm, mesmo que momentaneamente, algum tipo de poder.

De imediato, porém, o que se apresenta aqui não é nenhuma novidade, inovação radical ou truque de magia: é simplesmente o uso de uma atividade organizacional simples e antiga: o controle.

A bíblia sagrada dá um exemplo interessante de controle, ou melhor, da falta dele: o Evangelho de São João mostra que durante a unção dos pés de Jesus por Maria, Judas Iscariotes questiona o porquê de não se ter vendido o bálsamo para se doar aos pobres. O evangelista é claro: Judas disse isso não porque se importasse com os pobres, mas sim por ser ladrão, e tendo a sua bolsa, roubava o que se lançava nela (EDIÇÕES PAULINAS, 1988). Ora, se até um discípulo de Jesus é capaz de cometer atos ilícitos...

Como se vê, a necessidade de controle é antiga, e sua ação deve se estender a todos os processos organizacionais, em toda a estrutura hierárquica, envolvendo todos os profissionais da organização.

Em termos de produção e controle mecânico, por exemplo, o seu uso é aceito praticamente sem restrições. Um litro de leite deve conter exatamente isso: um litro (obviamente com uma pequena variação possível); o comprimento de um instrumento de medida deve ter exatamente aquilo que se diz em suas especificações; as máquinas devem operar com as quantidades exatas das matérias-primas.

Mas, e quando se fala em pessoas? Aí começam os problemas, porque em geral, as pessoas não gostam de ser “controladas”, nem “cobradas” pelos resultados de seu trabalho.

A moderna administração parece, a princípio, seguir essa mesma corrente (a do não controle), quando prega que as pessoas devem possuir liberdade para participar, criar, inovar, e isso é uma premissa muito utilizada nas organizações voltadas à tecnologia, em especial àquelas que fazem pleno uso da Rede Mundial de Computadores (*Internet*).

Horários flexíveis, trabalhos à distância, comunicação pelas redes sociais, capital intelectual, são conceitos modernos que parecem reforçar tal assertiva.

Afinal de contas, se as pessoas constituem-se no principal ativo de uma organização, será que é necessário controlar as suas ações, será que isso não é incoerente?

Esse trabalho procura mostrar que gestão e controle organizacional (ênfase no controle interno das organizações públicas) não são incompatíveis entre si, que podem coexistir e, mais do que isso, podem e devem ser utilizados em conjunto para fornecer subsídios que assegurem o bom gerenciamento dos negócios públicos em

geral. Para isso, o controle deve ser utilizado em seu sentido positivo, “como um instrumento de apoio à gestão na consecução dos objetivos da entidade.” (CASTRO, 2009, p. 30).

Nesse contexto, o objetivo geral desse trabalho consiste em identificar ações de controle interno necessárias ao bom gerenciamento dos negócios públicos, no contexto de um processo de planejamento estratégico.

Para facilitar tal compreensão, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- revisar a literatura dos assuntos relacionados ao controle (em especial o interno), à governança corporativa e à gestão organizacional, no âmbito da administração pública;
- identificar as possíveis ações de controle interno para melhorar a gestão das organizações públicas, amparadas por um processo de planejamento estratégico; e
- apresentar as possíveis contribuições que podem ser visualizadas pela sociedade, sob a forma de produtos/serviços que agregam valor.

Dessa forma, esse trabalho busca responder à seguinte questão: como uma instituição pública poderá mitigar as possibilidades de desvio de recursos públicos através das ações de controle interno?

A hipótese é a de que um sistema de controle interno adequado, aliado à participação de integrantes da organização sob o guarda-chuva de estratégias e políticas bem elaboradas, auxilia na melhoria da gestão dessas instituições, o que se reflete em recursos bem empregados e políticas transparentes aos olhos da sociedade, com a consequente diminuição das possibilidades de desvios de recursos públicos.

Este trabalho foi realizado por meio de uma pesquisa exploratória, com levantamento bibliográfico em bases de dados pública, bibliotecas e Rede Mundial de Computadores, envolvendo assuntos como controle, gestão e governança corporativa, tópicos principais.

Com o apoio dessa revisão de literatura, do modelo de planejamento estratégico adotado pela ESG, e da própria experiência do autor na área do controle in-

terno, foram apresentadas ações de controle que poderão ser implementadas nas organizações públicas e ajudar no processo de melhoria da gestão.

Para facilitar a compreensão, o texto foi dividido em quatro capítulos. Neste primeiro (Introdução), foi apresentada uma visão geral, com as definições do tema (controle de atividades em organizações públicas), do problema, do objetivo geral e dos específicos, da hipótese e da metodologia empregada.

No segundo capítulo foi realizada uma revisão da literatura, destacando-se os conceitos de controle, governança corporativa e gestão organizacional, bem como os seus inter-relacionamentos.

O terceiro capítulo definiu ações de controle interno passíveis de serem implementadas para a melhoria da gestão com a participação de diversos níveis hierárquicos na organização, como parte de um processo de planejamento estratégico segundo modelo adaptado da ESG.

O quarto capítulo trouxe as considerações finais e as conclusões resultantes, bem como sugestões para futuros trabalhos.

Segue-se o capítulo 2, que trata de revisar a literatura sobre os principais conceitos de controle organizacional, em particular o controle interno nas organizações públicas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Qualquer que seja a especificidade do controle é necessário que os administradores entendam claramente os processos envolvidos em um determinado evento. “Somente, então, poderão determinar se os resultados previstos estão ocorrendo e fazer as mudanças necessárias para garantir que os resultados desejados ocorram.” (PETER; CERTO, 1993, p. 196).

Eles precisam verificar, a todo momento, o desempenho dos processos organizacionais comparando-o com as referências escolhidas, de preferência por meio do *benchmarking*, ou seja, por meio da comparação de seus indicadores de desempenho com os das organizações chamadas de “classe mundial”.

Segundo Peter e Certo (1993, p. 196), “exercer controle é a principal parte do trabalho de cada administrador”. Os mesmos autores afirmam que existem três etapas gerais: “[...] medindo o desempenho, comparando o desempenho medido com os padrões e tomando a atitude corretiva necessária para garantir que os eventos planejados realmente se materializem”.

Daí o surgimento de diversos subtipos de controle, aplicados em diferentes contextos e áreas: o controle estratégico, o controle da produção, o controle contábil, o controle administrativo, o controle externo e interno nas instituições públicas, dentre outros.

2.1 CONTROLE INTERNO

O controle interno é, antes de tudo, a segurança do administrador. É fundamental, em primeiríssimo lugar, para o gestor público, porque este responde – com seus bens e sua reputação – pelos atos que realiza e deve, portanto praticá-los com toda segurança possível. Portanto, o administrador precisa do controle em todos os níveis e de forma prévia, de modo a dar suporte a todos os seus atos decisórios (CASTRO, 2008, p. 54).

Para a administração pública, e em particular para o foco deste trabalho, o importante é destacar o conceito de controle interno, que aparece citado nos Artigos 70 e 74 da Constituição Brasileira (1988):

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quan-

to 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.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Daí ficar claro que o Congresso Nacional exerce o chamado controle externo (por intermédio do Tribunal de Contas da União-TCU), e que cada Poder tem o seu próprio sistema de controle interno.

Vale aqui acrescentar que a sociedade, de maneira geral, também pode exercer (e deve) o chamado controle social, observando as ações dos diversos governos, a coerência dos gastos públicos e os resultados apresentados. O Portal da Transparência e a Lei de Acesso a Informações Públicas representaram importante avanço em termos de controle social.

Voltando ao controle interno, a Instrução Normativa 63, do TCU (BRASIL, 2010, p. 2), o trata da seguinte forma:

[...] como sendo um conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.

Assim como a palavra controle pode ter vários significados, existem também várias definições para controle interno, as quais nos tempos mais recentes têm naturalmente incorporado palavras relacionadas ao desempenho da gestão, como eficiência e eficácia, sem deixar de levar em consideração os aspectos referentes à conformidade documental.

Destaca-se a definição do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO (2013, p. 119), uma organização norte-americana

formada por diversas instituições ligadas à Contabilidade, com participação de grandes empresas de auditoria:

[...] um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Em resumo, o controle interno é um conjunto de normas, estruturas, processos, sistemas, criado para mitigar riscos e assegurar que os objetivos da organização sejam alcançados. É de responsabilidade não só dos gestores, mas de todos os agentes da Administração, em todos os níveis hierárquicos.

Ao auditor interno, profissional especializado, cabe a função de auxiliar os servidores a atingir os propósitos do controle interno estabelecido.

Não se pode perder de vista, porém, que essas atividades só serão bem sucedidas se fizerem parte das políticas e estratégias organizacionais, ou seja, o controle deve estar priorizado no planejamento estratégico do órgão e fazer parte do dia a dia dos negócios, inclusive e, principalmente, no âmbito das instituições públicas, sabidamente influenciadas por componentes políticos.

No estabelecimento dos objetivos e metas, deve ficar muito claro o real papel do controle interno, das atribuições dos dirigentes e dos servidores em geral, e mais do que isso, a importância dada a essa atividade.

Outra etapa de igual relevância do controle interno é o levantamento e a minuciosa análise dos chamados riscos inerentes ao negócio, ou seja, possíveis ameaças e vulnerabilidades que podem interferir ou mesmo inviabilizar o resultado de um ou de vários processos.

A determinação desses riscos não garante a eliminação total das ameaças, mas ajuda a gerência a avaliá-los melhor e a compreender os parâmetros relacionados com o processo de tomada de decisões (POLLITT, 2008, p. 37).

O próprio TCU (BRASIL, 2013a) tem incentivado a adoção da Gestão de Riscos, ao avaliar que, dessa forma, se consegue promover a adoção de controles mais efetivos para melhorar a gestão, coibir fraudes e desvios de recursos, além de garantir a conformidade. Segundo o Tribunal (BRASIL, 2009), ainda, “[...] é para mitigar riscos que são estabelecidos controles”.

Esses controles, como já dito anteriormente, e de acordo com a própria Constituição diz, devem ser visualizados como um sistema ou uma estrutura de controle interno, ou seja, vários órgãos que compartilham missões semelhantes e se apoiam mutuamente, e que devem evoluir regularmente em função do risco a que estão expostas as distintas áreas ou negócios.

Segundo a Cartilha de Orientações sobre controle interno do Tribunal de Contas do estado de Minas Gerais (2012, p. 24):

O Sistema de Controle Interno na área pública é de extrema importância para garantir a padronização dos procedimentos de controle e a “memória” do órgão ou entidade, independente da manutenção ou troca dos servidores que o operacionalizam, bem como dos gestores aos quais as informações são prestadas.

Os objetivos do Sistema de Controle Interno devem estar sempre alinhados com os objetivos da organização, além de:

- assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se conhecer as receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- acompanhar a programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Leis Orçamentárias Anuais - LOA, Metas Bimestrais de Arrecadação - MBA e Cronogramas Mensais de Desembolso - CMD);
- buscar o equilíbrio nas contas públicas e a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos públicos;
- examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- prevenir a ocorrência de fraudes, desvios, desperdícios e erros cometidos por gestores e servidores em geral;
- buscar o atingimento de metas estabelecidas e prestar contas à sociedade, de forma transparente, condição imposta a todos aqueles que, de alguma forma, gerenciam ou são responsáveis pela guarda de dinheiro ou bens públicos.

Abaixo, a título de exemplo, descreve-se o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro, de acordo com o seu Manual de Auditoria (BRASIL, 2013):

A Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União (SFC/CGU) é o órgão central, acompanhando todas as unidades e as entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados pelos órgãos setoriais (que mesmo assim mantém uma ligação estreita com esse órgão).

A Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD) é o órgão setorial, acompanhando as unidades e as entidades das Forças Armadas (Marinha, Exército e Aeronáutica). O Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), é a unidade setorial do Exército Brasileiro. As Inspetorias

de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) são as unidades de controle interno, atuando nas UG vinculadas a sua orientação técnica.

O CCIEx coordena e realiza as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização. Para o cumprimento desta atribuição, de acordo com o Manual de Auditoria, deverá ser considerado o que segue :

- o CCIEx está subordinado ao Comandante do Exército, de modo a conferir-lhe isenção, imparcialidade e autoridade nas atividades do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) ;
- todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades sob a responsabilidade do Exército Brasileiro estão sujeitos às avaliações dos auditores internos, com base no planejamento anual de auditoria aprovado pelo Comandante do Exército;
- as atividades desenvolvidas pelo CCIEx devem estar respaldadas pelos documentos normativos exarados pelos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; [...]

O mesmo Manual da Auditoria estabelece que uma das atribuições do CCIEx (e no modo de ver deste autor, a mais importante) é a de verificar o desempenho da gestão das Unidades Gestoras (UG), consubstanciando-se em indicadores de desempenho, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos.

As ICFEx, vinculadas funcionalmente ao CCIEx, por outro lado, atuam em estreito contato com as suas UG, realizando os trabalhos de auditoria, orientando e prestando uma consultoria especializada nos assuntos de Contabilidade e Finanças, com os objetivos de prevenir os erros, e mais do que isso, ajudar na melhoria da gestão organizacional.

É a chamada “linha de frente” do Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro, reforçada pela participação dos próprios integrantes das UG.

2.2 ENFOQUE MODERNO

As definições anteriores apresentadas trazem em seu bojo uma preocupação com a conformidade documental, mas vão além, ao tratar, em seus textos, de conceitos que envolvem o desempenho da gestão do órgão, ou seja, elas têm se aproximado cada vez mais do que se chama de enfoque moderno do controle interno.

O TCU, por meio da Instrução Normativa 63, por exemplo, cita a conformidade, mas fala em concorrer para que as metas sejam alcançadas. Se um órgão

estabelece objetivos e metas, é natural que, ano após ano, os resultados apresentados sejam decorrentes de desafios impostos ao longo do tempo a todos os integrantes da organização.

O Tribunal também tem incentivado a adoção da chamada Gestão de Riscos, os quais devem ser levantados juntamente com os objetivos, durante o planejamento estratégico do órgão, possibilitando uma abordagem proativa dos possíveis problemas.

O COSO já é bem mais direto: além de obedecer aos regulamentos, as Unidades Gestoras devem possuir um sistema de controle interno que facilite a realização dos objetivos relacionados às operações, quanto à eficácia e à eficiência.

O próprio CCIEx tem como uma de suas atribuições principais a de verificar o desempenho da gestão das UG, consubstanciando-se em indicadores de desempenho, conforme já dito anteriormente.

Em resumo, o controle interno volta o seu foco para além dos aspectos meramente burocráticos e de conformidade: ele se apresenta como um sistema voltado a ajudar as organizações na melhoria de suas gestões.

Assim, de acordo com Berbia (2008, p. 30), o controle interno passa a fazer parte de um processo gerencial, podendo ser efetivo na medida em que a gerência considere que esse sistema provenha uma segurança razoável na consecução de certos objetivos (eficiência operacional, confiabilidade de informações contábeis, além do cumprimento de leis e regulamentos).

Uma das ferramentas que melhor representa esse enfoque moderno é a chamada auditoria operacional.

Ela pode ser definida, de acordo com Pollitt (2008, p. 40), “como uma forma de auditoria focada na eficiência e na efetividade ou no custo-benefício das atividades públicas”. Segundo o mesmo autor, “as definições mais aceitas correlacionam a auditoria operacional com os três Es – economicidade, eficiência e efetividade”.

A auditoria operacional possibilita a verificação dos resultados de determinada ação ou programa de governo, avaliando a sua verdadeira efetividade.

Um exemplo interessante foi a Auditoria Operacional Integrada, realizada em conjunto entre a CGU e o CCIEx, sobre as atividades envolvendo a distribuição de água por meio de carros-pipa no semi-árido nordestino.

Em resumo, os auditores estudaram toda a documentação existente e os amparos legais, foram a campo em várias cidades receptoras de água, estiveram nas organizações militares e participaram diretamente das operações, inclusive com acesso aos sistemas informatizados.

Eles tomaram conhecimento não só das estratégias logísticas, mas também dos detalhes operacionais.

O relatório final elaborado pela CGU trouxe uma série de recomendações com vistas a melhorar o desempenho das operações como um todo e em particular, das equipes envolvidas e do material disponibilizado, apresentando, os pontos fortes, fracos e as oportunidades de melhoria (BRASIL, 2014).

2.3 GOVERNANÇA CORPORATIVA

O conceito de governança corporativa surgiu justamente no bojo de uma maior cobrança por resultados nos meios públicos e privados, evidenciada pela necessidade da organização em atender eficazmente o cliente, de maximizar o emprego dos poucos recursos financeiros disponíveis e de relacionar-se com a sociedade, com total transparência. É uma espécie de conceito moderno de controle organizacional.

Essa definição incorpora uma análise mais intensa

da chamada ética organizacional, se estabelecendo como um movimento que visa proteger os acionistas, principalmente os minoritários, de abusos dos executivos, preponderantemente nas decisões estratégicas da diretoria da organização (PAI, 2008, p. 94).

A ética no sentido voltado ao utilitarismo, como define Alencastro (2010, p. 43), onde esse último é definido quando se “[...] vê o bom como aquilo que é útil para a maioria, tornando-se assim uma espécie de altruísmo ético, sempre admitindo a possibilidade do sacrifício individual a favor da coletividade”.

De acordo com o mesmo autor, “[...] a escolha moral será sempre por aquela opção que cause maior bem e prejudique menos os envolvidos, numa espécie de matemática ou cálculo moral.”

No escopo da ética ainda, segundo Cortella (2012), os administradores deveriam se questionar com as seguintes questões antes do processo de tomada de decisão: Quero? Devo? Posso? Três perguntas essenciais para cuidar da vida coletiva e para evitar uma série de desvios éticos nas organizações.

Porque, segundo o mesmo autor,

Nós vivemos muitas vezes dilemas éticos. Há coisas que eu quero, mas não devo. Há coisas que eu devo, mas não posso. Há coisas que eu posso, mas não quero. Quando você tem paz de espírito? Quando tem um pouco de felicidade? Quando aquilo que você quer é o que você deve e o que você pode. Todas as vezes que aquilo que você quer não é aquilo que você deve; todas as vezes que aquilo que você deve não é o que você pode; todas as vezes que aquilo que você pode não é o que você quer, você vive um conflito, que muitas vezes é um dilema (CORTELLA, 2012, p. 107).

No limite, talvez se os princípios éticos fossem plenamente observados, as atividades de controle seriam em muito facilitadas e o número de dilemas éticos seria reduzido.

Voltando à governança, observa-se que ela começou a ser mais discutida principalmente nos anos 2000, após uma série de escândalos que ocorreram em empresas supostamente sólidas nos Estados Unidos da América, como a *Enron* e a *WorldCom*.

O seu surgimento coincide com a profissionalização da gestão dos negócios, ou seja, o proprietário delega poderes a um executivo que em nome da empresa toma decisões por vezes contrárias ao bom senso e interesses dos proprietários e demais “stakeholders”. (PAI, 2008, p. 94).

É o chamado problema de agência. Na área pública, isso também pode acontecer (e, na maioria das vezes, acontece). Segundo o TCU (BRASIL, 2013b) “o principal é a sociedade brasileira que concede mandato por meio do voto e do sustento da estrutura do Estado e qualquer mandatário é o agente”.

“Na administração pública, o dirigente não pode agir com independência absoluta, praticando atos não autorizados em lei e sem observar o interesse ou fim público”. (CASTRO, 2008, p. 36).

Para contrapor-se a esses conflitos, o INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (2015) aponta que:

A Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo as práticas e os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

Já para o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2013b), governança compreende essencialmente:

[...] os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade, mediante princípios que estão positivados no ordenamento jurídico brasileiro.

Em suma, ela amplia os conceitos de controle descritos anteriormente, incorporando preceitos éticos, e dá uma grande ênfase à profissionalização da gestão, em oposição aos mecanismos políticos de escolha de dirigentes e membros do Conselho de Administração.

2.4 GESTÃO

Gonçalves (2002) usa a palavra gestão “[...] para designar a administração que é feita de forma ativa e orientada pela busca intencional de resultado superior. Corresponde a uma nova postura dos administradores [...]”

É o abandono, segundo o mesmo autor, do chamado trabalho repetitivo, aquele sem sentido e, mais do que isso, que não representa absolutamente nada para o cliente, seja ele interno ou externo.

As organizações precisam ficar atentas a isso, sob o risco dos próprios clientes chegarem à conclusão de que determinados produtos/serviços são dispensáveis e efetuem a troca por outros da concorrência, ameaçando a própria sobrevivência organizacional.

Para fazer frente a essas ameaças, um novo tipo de profissional passa a ser solicitado: uma nova concepção que não pede mais o trabalho braçal, de movimento das coisas, e sim aquela que sabe lidar adequadamente com o capital intelectual das pessoas.

Quando Taylor começou a estudar o trabalho, nove entre cada dez trabalhadores faziam trabalhos manuais, produzindo ou movimentando objetos; isso acontecia em manufatura, agricultura, mineração e transportes. ... nos anos 50, as pessoas empenhadas em produzir ou movimentar objetos ainda constituíam a maioria em todos os países desenvolvidos. Em 1990, elas haviam encolhido para um quinto da força de trabalho e em 2010 não serão mais que um décimo. ... Daqui em diante, o que importa é a produtividade dos trabalhadores não-manuais. E isso requer a aplicação do conhecimento ao conhecimento. (DRUCKER, 1993, p. 20).

É o surgimento dos trabalhadores do conhecimento, especialistas em determinadas áreas responsáveis pelo sucesso organizacional.

Drucker (1995, p. 51) afirma “[...] que as organizações precisam atrair essas pessoas, retê-las, reconhecê-las e recompensá-las, motivá-las, servi-las e satisfazê-las”.

Em linhas gerais, a função de Recursos Humanos de uma organização é atrair, avaliar, motivar e manter o número e tipos de funcionários requeridos para conduzir o negócio efetivamente. Esta função é também responsável pelo planejamento de ações positivas e pela avaliação da segurança do ambiente de trabalho. Tomado de forma coletiva, o conjunto relativo a essas questões é a estratégia de recursos humanos para a empresa. (PETER; CERTO, 1993, p. 142).

Interessante observar que, mesmo em momentos de instabilidade econômica de um país, com situações de desemprego ou subemprego, esses profissionais qualificados continuam sendo demandados pelas organizações e os seus salários são, na média, maiores em comparação aos demais trabalhadores.

Organizações de sucesso são altamente dependentes desse tipo de profissional. Silva (2003, p. 300) compara esse novo perfil com o antigo (quadro 1), afirmando que o típico profissional da sociedade passada, mão-de-obra, irá se transformar no novo perfil de profissional denominado “mente-de-obra”.

Quadro 1 – Comparação entre mão-de-obra e mente-de-obra

Mão-de-obra: sociedade industrial	“Mente-de-obra”: sociedade da informação
Visão cartesiana	Visão holística e futurista
Mão-de-obra Especialista	“Mente-de-obra” Generalista e polivalente (versatilidade)
Profissional	Empreendedor de negócios
Segue rotinas e normas	Toma decisões e assume riscos
Sensibilidade para problemas operacionais	Sensibilidade estratégica para resultados de negócios
“Lei de Gerson”	Valores éticos
Rígido	Flexível
Individualista	Cooperativo
Compromisso com atividades	Compromisso com resultados
Foco no produto	Foco no cliente
Acomodação e resignação	Garra e determinação
Bem-mandado	Decide, pensa, analisa e faz
Conhecimento técnico específico	Maior conhecimento do processo de negócios como um todo
Clima de certezas/trabalho estruturado	Clima de incertezas e de mudanças rápidas
Comunicação mais restrita e burocrática	Objetividade e clareza; tem bom relacionamento
Análise dos impactos das decisões de atividades no departamento	Análise dos impactos nos clientes e negócios
Tem conhecimento da tecnologia para suporte de operação	Tem domínio de conhecimento para suporte aos negócios e clientes
Falta de controle e equilíbrio emocional gerando stress e conflitos	Equilíbrio físico e emocional através de autocontrole e inteligência emocional
Conservador	Flexível e colaborador
Atende às expectativas do cliente	Supera as expectativas do cliente
Competência para trabalho individual	Competência para trabalho em equipe
Automação de processos	Transformação de processos

Fonte: Silva, 2003, p.300.

Segundo Drucker (1993, p. 33) “[...] uma organização está sempre competindo pelo seu recurso mais essencial: pessoas qualificadas, bem informadas e dedicadas”.

Para contar com essa “mente-de-obra”, o mesmo autor diz que “as organizações precisam cuidar dos seus membros tanto quanto ou mais do que cuidam da comercialização de seus produtos e serviços”.

É a maneira de engajar esse trabalhador e fazer que ele participe diretamente da gestão, contribuindo com os resultados e, conseqüentemente, com o sucesso organizacional.

Nessas organizações, é bom lembrar, os funcionários não podem ser tratados como meios de produção, e sim como membros de uma comunidade, com valores, objetivos e rituais em comum.

As seguidoras desse modelo normalmente têm vantagens competitivas pelo projeto de um produto superior, flexibilidade organizacional e comprometimento acima do normal na solução de problemas.

Afinal de contas, as instituições públicas contam com esse tipo de profissional? Não se pode generalizar, mas o fato é que, ao longo dos anos, os concursos públicos vêm sendo cada vez mais disputados, atraindo profissionais com elevados requisitos educacionais. De acordo com o site G1(2013):

O mercado de concursos cresce mais de 40% ao ano no Brasil. A previsão é de que até 2016 sejam abertas 400 mil vagas em concursos federais, estaduais e municipais. Estabilidade e bons salários são o que mais atrai os brasileiros para essas vagas. Segundo o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), a remuneração na carreira pública supera em 92% a da iniciativa privada. Os salários variam de R\$ 1,8 mil a R\$ 23 mil.

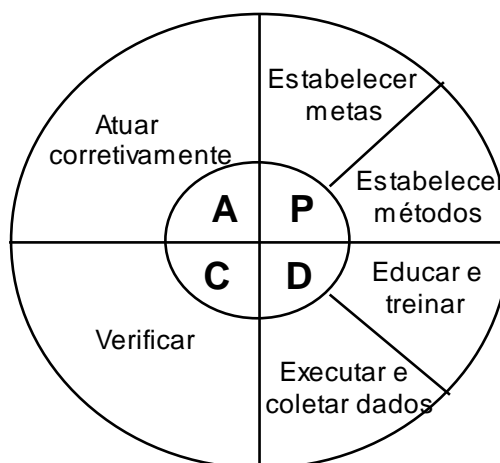
Ou seja, a base existe; é necessário que as instituições engajem a pessoa nessa busca da excelência e nos processos de melhoria de gestão, com o objetivo principal de servir bem e de trazer resultados à sociedade, ou seja, perseguir o chamado bem comum.

Atualmente, a administração pública brasileira se esforça na direção da profissionalização e modernização. O objetivo desse esforço é melhorar a gestão e, conseqüentemente, prestar melhores serviços à sociedade. Há um empenho geral para regulamentação de carreiras, renovação dos quadros e profissionalização, o qual pode ser percebido em âmbito federal, estadual e

municipal. Todas essas iniciativas podem ajudar a melhorar a imagem do serviço público e autoestima dos que nele trabalham. A expectativa é de que, em decorrência, os estereótipos negativos tornem-se gradualmente coisa do passado. As escolas de governo desempenham papel fundamental nesse conjunto de esforços. É sua incumbência pensar formas de aprendizagem inovadoras, adequadas ao ensino adulto e profissional, sem perder de vista as diretrizes de políticas de desenvolvimento de pessoas. (CARVALHO, 2009).

Uma das formas de se fazer isso, ou seja, de se engajar esse profissional nesse processo de melhoria de gestão, é por meio da disseminação no ambiente organizacional, via treinamento, da prática de um método denominado PDCA, conforme a figura 1:

Figura 1 — o ciclo PDCA



Fonte: adaptado de Falconi, 2009, p.24.

Essa metodologia pode ser aplicada em toda a organização, tanto no trabalho individual como no trabalho em grupo (projetos, equipes para resolução de problemas, etc.). A sua aplicação assegura o aprendizado necessário sobre os produtos e processos da organização.

Ela ainda é utilizada para testar e implementar mudanças, respondendo às seguintes perguntas: — a mudança resultará numa melhoria de performance do produto, do processo ou do sistema no futuro?; — e, que conhecimentos adicionais serão necessários para aplicar as melhorias?

Esse método, segundo Falconi (2009, p. 25), permite

- a participação de todas as pessoas da empresa em seu efetivo gerenciamento (melhoria e estabilização de resultados);
- a uniformização da linguagem e a melhoria da comunicação;
- o entendimento do papel de cada um no esforço empresarial;
- o aprendizado contínuo;
- a utilização das várias áreas da ciência para a obtenção de resultados;
- a melhoria da absorção das melhores práticas empresariais.

Segundo o mesmo autor, “o método PDCA permite criar, aprender, copiar e difundir conhecimento; ele transforma uma organização numa escola, pois a busca por resultados é paralela à busca do conhecimento”.

2.5 INTER-RELACIONAMENTO

Pelas definições anteriores, observam-se pontos em comum entre o sistema de controle interno (no seu enfoque mais moderno e ampliado, envolvendo conceitos de governança) e o de gestão, a saber:

- ambos devem ser suportados pelas políticas e estratégias da organização;
- ambos devem perseguir os objetivos e metas organizacionais definidos no planejamento estratégico do órgão;
- ambos devem estar voltados a processos de melhoria organizacional;
- ambos devem propiciar aprendizado para as organizações;
- ambos devem ser praticados por todos os membros da organização.

O controle interno está, entretanto, num patamar acima, segundo o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2014), ao se preocupar com a maior efetividade (produzir os efeitos pretendidos) e maior economicidade (obter o maior benefício possível da utilização dos recursos disponíveis) das ações, enquanto a gestão preocupa-se com a eficácia (cumprir as ações priorizadas) e a eficiência das ações (realizar as ações da melhor forma possível, em termo de custo-benefício), ou seja, de certa forma, o controle avalia e monitora a atuação da gestão.

Outro aspecto importante do sistema de controle interno é a identificação dos diferentes riscos do negócio, e seus desdobramentos, contribuindo para a dimi-

nuição das vulnerabilidades e para o processo de tomada de decisões, com informações oportunas e adequadas.

O ponto de maior aproximação entre os dois conceitos, porém, está justamente na utilização da ferramenta PDCA, em especial, na utilização da letra P de planejar: estabelecer metas e métodos.

Neste momento, quando os processos/atividades são redesenhados e as metas são estabelecidas, há a necessidade de que os controles e os riscos inerentes estejam bem definidos.

Usado adequadamente, o PDCA ajuda a organização, como um todo, a alcançar os objetivos definidos, ao mesmo tempo em que melhora os seus processos organizacionais, ou seja, a gestão; sempre com o suporte adequado do Sistema de Controle Interno.

O desempenho superior passa a ser um fim para ambos os sistemas (gestão e controle interno), e, dessa forma, as possibilidades de entrega de melhores produtos/serviços à sociedade aumentam substancialmente.

A grande dificuldade que se apresenta é a integração e a difusão desses sistemas a todos os integrantes da organização, o que deve ser feito a partir de intensos treinamentos, aproveitando-se da experiência da própria equipe de auditores internos, ou por meio de consultorias externas.

Após esse amplo entendimento, os servidores de diversos níveis hierárquicos podem participar, via planejamento estratégico, da escolha das ações de controle interno e dos riscos que mais podem impactar a organização, auxiliando na melhoria da gestão, por meio da metodologia PDCA.

É a formação de uma cultura organizacional voltado para o controle, o que se obtém por meio de uma liderança forte, além de uma gestão participativa e de resultados.

Segue-se o capítulo 3, que aborda possíveis ações de controle interno a serem implementadas no contexto de um processo de planejamento estratégico.

3 IMPLEMENTAÇÃO DAS AÇÕES DE CONTROLE INTERNO

Uma das formas de se elaborar estratégias é pela sistematização de uma ferramenta denominada planejamento estratégico. As ações de controle interno e os riscos associados deverão ser identificados neste momento de definição dessas estratégias.

3.1 ESTRATÉGIA

A estratégia nasceu a partir das guerras empreendidas pelos homens. Eram as manobras desenhadas nas mentes dos generais que, ao serem implementadas, compunham uma estratégia (vencedora ou não).

Esse termo passou a ser utilizado, nos últimos anos, em vários campos do conhecimento, particularmente por países e organizações, que passaram a desenvolver estratégias, com a finalidade de sobrepujar os seus concorrentes.

Porter (1986), um dos maiores especialistas mundiais no assunto, diz que estratégia é a criação da compatibilidade entre as atividades da empresa. Seu êxito depende do bom desempenho de muitas atividades – e não apenas de umas poucas – e da integração entre elas.

A análise de Porter fundamenta-se no modelo das cinco forças competitivas que determinam a rentabilidade: a ameaça de novas entradas, a intensidade da rivalidade entre concorrentes existentes, o poder de negociação dos fornecedores, o poder de negociação dos compradores e a ameaça dos produtos substitutos (Porter, 1986).

As cinco forças causam impacto na rentabilidade da organização, uma vez que os preços, os custos e o investimento estão sujeitos à influência dos elementos da estrutura da indústria.

A estratégia também identifica os pontos fortes e fracos de uma instituição, alocando recursos e direcionando o poder para o aproveitamento máximo dos primeiros e a mitigação dos últimos.

Mintzberg & Quinn (1996) apresentam, de forma muito interessante, cinco definições que procuram elucidar o termo:

— a estratégia como um plano: algum tipo de curso de ação conscientemente pretendido, uma linha de ação para lidar com uma situação. Por esta definição, a estratégia tem duas características essenciais: ela é feita anteriormente às ações que se deseja aplicar, além de ser desenvolvida de forma consciente e proposital;

— a estratégia como uma estratégia: ela é vista como uma manobra intencional para amedrontar o oponente. Por exemplo, quando uma empresa ameaça expandir a capacidade de sua planta para desencorajar um competidor a aumentar a sua, sem contudo fazê-lo;

— a estratégia como uma sucessão de ações: esta definição inclui o comportamento resultante das ações, independente de estas serem planejadas ou não; As ações de controle interno e os possíveis riscos do negócio só serão eficazes se estiverem contemplados no processo de planejamento estratégico desenvolvido pelo órgão.

— a estratégia como uma posição: um meio de localizar uma organização em seu ambiente. Nesta definição, a estratégia torna-se uma força de mediação entre a organização e seu o ambiente interno e externo;

— a estratégia como uma perspectiva: todas as estratégias são abstrações que existem nas mentes das partes interessadas – elas não podem ser vistas ou tocadas.

Independentemente da definição adotada, uma gestão moderna não pode prescindir de um processo formal e estruturado de desenvolvimento de estratégias, o que ocorre por meio de um planejamento estratégico bem elaborado.

3.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O modelo de planejamento estratégico adotado, para fins de exemplificação, é o da ESG, a qual adota um enfoque sistêmico, com a racionalização do processo de tomada de decisão, conforme figura abaixo:

Figura 2 — modelo de planejamento estratégico da ESG



Fonte: ESG, 2014, p.16.

O modelo divide-se em quatro fases (diagnóstico, política, estratégica e gestão) que se interagem para alcançar os chamados objetivos fundamentais, previstos na Constituição Brasileira, tendo como corolário o bem comum.

Segue-se uma pequena descrição de cada uma delas, de acordo com manual da ESG (2014):

Diagnóstico: envolve o conhecimento da realidade do sistema em estudo, onde deverá se produzir a ação. Política: onde se formula ou atualiza o objetivo ou conjunto de objetivos. Estratégica: onde se concebe o caminho a seguir para alcançar o objetivo ou conjunto de objetivos. Gestão: destinada à execução, ao acompanhamento e ao controle das ações programadas.

O método também utiliza, para fins de levantamento e consolidação das informações, as expressões do Poder Nacional, a saber: Política, Econômica, Psicossocial, Militar e Científica e Tecnológica.

O planejamento estratégico deve ser um processo contínuo, sendo constantemente atualizado e realimentado em suas diferentes variáveis; iterativo, ou seja, passar de fase em fase sequencialmente; e participativo, com uma equipe de planejamento o mais ampla possível.

O enfoque principal deste trabalho recairá em partes das fases estratégica e de gestão, diretamente relacionadas ao levantamento e implementação das ações de controle interno necessárias, sendo presumido que os trabalhos envolvendo as fases antecedentes foram realizados a um bom termo.

Cabe ressaltar que nesse momento os objetivos já foram definidos e, a partir daí, a grande preocupação recairá no levantamento das ações (estratégias de controle interno e respectivos riscos associados), onde a técnica de *brainstorming* poderá ser utilizada.

Nessa etapa, este autor sugere que uma grande parcela do público interno (independente do nível hierárquico) contribua diretamente na definição das prioridades a serem estabelecidas, emitindo as suas próprias opiniões, e definindo a opção estratégica mais favorável.

Quando um grupo maior participa da equipe de planejamento, as possibilidades de sucesso das ações de controle interno (ou de qualquer outro tipo) aumentam consideravelmente.

As informações processadas e consolidadas passam a representar importantes insumos para o processo de controle gerencial e de tomada de decisões em uma organização.

Segue-se um elenco de medidas de controle, segundo Berbia (2008), que poderão ser levantadas, para atingimento dos objetivos organizacionais:

- segregação adequada de funções em tarefas-chave, para que existam interesses distintos em tarefas-chave, como autorização, registro e controle;
- plano de contas adequado, que permita a obtenção de informações exatas e a flexibilidade para inserção de novas contas, quando necessário;
- estrutura de recursos humanos, com processos sistematizados de seleção, capacitação, remuneração e promoção;
- elaboração de manuais de procedimentos para as atividades mais importantes, elaborados de forma clara, precisa e concisa;
- meios materiais e de tecnologia da informação compatíveis com a realidade do negócio;
- existência de um organograma com as definições formais das autoridades e responsabilidades;
- existência de um código de ética atualizado e de conhecimento por parte de todos os integrantes da organização;

- sistema de comparação de dados financeiros, de clientes, de processos e de aprendizado (indicadores de desempenho relevantes) anuais com os históricos (e até com outras organizações);
- controles físicos adequados;
- processamento das informações contábeis para verificação da integridade, validade e exatidão das operações;
- a formação de um setor específico para auditoria interna e análise de riscos.

Fica claro que cada organização identificará as suas próprias práticas, de acordo com o seu processo de planejamento estratégico, e então serão submetidas aos chamados testes de avaliação (adequabilidade, aceitabilidade e exequibilidade), onde efetivamente serão definidas.

Segundo o manual da ESG (2014):

O teste de adequabilidade responde a seguinte questão: a ação estratégica selecionada garante, efetivamente, o atingimento do objetivo pretendido na moldura temporal necessária?; o de exequibilidade: é possível implementar a ação estratégica pretendida contando com os meios disponíveis, diante dos óbices já identificados? E finalmente, o de aceitabilidade: diante de todos os dados e informações conhecidos, a relação custo benefício da trajetória pretendida justifica a sua implementação? Os critérios dos testes de adequabilidade e exequibilidade são rígidos, enquanto os critérios do teste de aceitabilidade admitem certa flexibilidade e são propostos ao Decisor Estratégico. Devem ser expressos de maneira clara e objetiva, evitando-se ambiguidade, de modo a permitir ao Decisor Estratégico a sua perfeita interpretação.

Nessa fase, poderão também ser identificados os possíveis riscos do negócio, aproveitando-se dos mesmos atores envolvidos.

Segundo Berbia (2008), esse levantamento possibilita definir o nível de risco que uma organização está disposta a aceitar e as possibilidades de respostas imediatas aos riscos.

A mesma autora identifica alguns tipos de riscos, citados apenas para fins de exemplo:

- riscos de negócios: estratégias inadequadas, riscos políticos, dificuldades de financiamento, obsolescência tecnológica, etc;
- riscos financeiros: problemas de liquidez, taxas de câmbio, alto custo do capital, etc;

- riscos de regulamentação: problemas ambientais, multas, litígios, etc.
- riscos operacionais: processos de negócios não alinhados aos objetivos, problemas de sucessão, perdas de clientes-chave, etc.

Na sequência, são desdobradas essas ações para conhecimento e implementação por parte dos integrantes da organização: é a fase da gestão, onde são colocados à prova todos os procedimentos priorizados e identificados.

Como houve participação efetiva dos servidores por ocasião da definição das ações de controle interno na fase estratégica, é de se esperar que a implementação (fase da gestão) seja realizada sem grandes percalços.

Nesse momento, o conhecimento e a difusão de técnicas de gestão, como o PDCA, conforme já citado anteriormente, assumem uma grande importância, pela capacidade de proporcionar melhorias, além de propiciar novas variáveis para realimentar o processo de planejamento estratégico.

3.3 COMBATE À CORRUPÇÃO

Os relatórios e pesquisas difundidos nos últimos anos por instituições que cuidam da transparência no país, como a CGU e a Transparência Brasil, evidenciam que a corrupção se apresenta como um problema grave e estrutural da sociedade e do sistema político brasileiro. (PEREIRA, 2003, p. 48).

Estudo da FIESP (2010, p. 27), “[...] concluiu que o custo médio da corrupção no Brasil é estimado entre 1,38% a 2,3% do PIB, isto é, de R\$ 41,5 bilhões a 69,1 bilhões (em reais de 2008)”. Isto antes do escândalo da Petrobrás...

O desvio de recursos públicos traz como consequência a paralisação de importantes projetos governamentais, bem como aquisições/prestação de serviços que não atendem adequadamente a sociedade.

Esse fenômeno, porém, não é exclusividade brasileira. Grandes corporações americanas (como a Enron) estiveram envolvidas no epicentro da corrupção mundial nos anos 2000.

Mesmo sendo um fenômeno mundial, uma coisa é certa: ela floresce mais facilmente em ambientes sem controle. Segundo Castro (2008, p. 67), “[...] a corrupção encontra terreno fértil e caminha lado a lado com o descontrole”.

Apesar de não ser a atividade mais importante do sistema de controle interno, o qual, segundo o enfoque moderno, volta-se, cada vez mais, à eficácia das operações e ao atingimento dos objetivos organizacionais, a inibição das fraudes e corrupção naturalmente acaba ocorrendo.

Um ambiente de controle adequado e transparente, priorizado no processo de planejamento estratégico pela liderança da instituição, possibilita uma melhoria e um monitoramento adequado da gestão organizacional e, adicionalmente, combate os desvios e os desperdícios.

Castro (2008, p. 68) afirma que “o controle interno tem como função acompanhar a execução dos atos praticados, indicando em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com a finalidade de evitar perdas e desvios”.

Nesse contexto, uma organização preocupada com o levantamento pormenorizado dos seus possíveis riscos diminui a margem de erro das operações, desencorajando atitudes que possam macular a imagem da organização e diminuindo a incidência de fraudes.

É um processo de fortalecimento da própria burocracia, em seu sentido formal e positivo, com o engajamento de servidores públicos motivados e envolvidos em um ambiente de meritocracia e ética, transmitindo, assim, confiança à população e a certeza de que desvios não serão tolerados.

Como se pode observar, o problema da corrupção é bastante complexo e difuso e deve ser preocupação do governo, das instituições públicas e privadas, e de toda a sociedade civil.

Nesta ótica, o controle interno passa a ser uma ferramenta importante das instituições em suas lutas diárias contra os desvios e a má aplicação de recursos públicos.

Cabe aqui também ressaltar a necessidade de ampliação da apuração por parte do Poder Judiciário, quando o controle interno não possuir ferramentas legais para detecção de fraudes ou desvios, possibilitando, dessa forma, uma punição rigorosa dos responsáveis.

Diga-se de passagem, o Supremo Tribunal Federal e as instâncias inferiores da justiça vêm dando exemplos muito positivos à sociedade no combate à corrup-

ção, como no caso do mensalão e, mais recentemente, nas apurações envolvendo a Operação “Lava Jato”.

Segue-se o capítulo 4, que traz as conclusões e os possíveis desdobramentos deste trabalho no futuro.

4 CONCLUSÃO

O assunto em questão encontra-se fortemente relacionado ao Desenvolvimento Nacional. Um país só pode ser desenvolvido quando emprega os recursos disponíveis (que normalmente são escassos) em políticas e projetos que proporcionem retornos consideráveis para a sua população, com resultados tangíveis e a custos compatíveis.

Foi também observado que políticas educacionais consistentes de longo prazo favorecem a aplicação do controle ou de qualquer outra ferramenta organizacional, contribuindo decisivamente para a formação dos futuros trabalhadores do conhecimento.

O país tem um exemplo que pode ser disseminado, em sua essência, a qualquer estado da federação: o ensino empreendido pelos Colégios Militares, de responsabilidade do Exército Brasileiro. A proposta é relativamente simples: professores qualificados e com dedicação em tempo integral, disciplina, estrutura adequada e participação ativa da família.

O culto aos valores completa esse arcabouço ideal, com o reconhecimento do primado da pessoa e do bem comum sobre as estruturas e os grupos sociais (ESCOLA SUPERIOR DE GUERRA, 2015), deixando de lado as aspirações pessoais e a busca do poder a todo custo.

Voltando ao assunto principal, o controle interno, verificou-se que os indícios levantados corroboraram, ao menos parcialmente, com a hipótese formulada, ou seja, a de que um sistema de controle interno adequado, aliado à participação de integrantes da organização sob o guarda-chuva de estratégias e políticas bem elaboradas, auxilia na melhoria da gestão dessas instituições, o que se reflete em recursos bem empregados e políticas transparentes aos olhos da sociedade, com a consequente diminuição das possibilidades de desvios de recursos públicos.

Na análise do parágrafo anterior, alguns pontos, discutidos ao longo dos capítulos, reforçam tal hipótese:

- as ações de controle interno devem estar amparadas por um processo de planejamento estratégico, evidenciando a importância desse sistema para a organização (foi tomado por base o modelo da Escola Superior de Guerra). Elas só serão bem sucedidas se fizerem parte das políticas e estratégias organizacionais;

- a gestão participativa faz parte de uma tendência mundial, e este trabalho mostra que existe a possibilidade de aplicação desse conceito nas organizações. Quando um grupo maior participa da equipe de planejamento, as possibilidades de sucesso aumentam consideravelmente;

- o controle interno dá o suporte adequado para a gestão e seus processos de melhoria, com uma maior aproximação entre esses conceitos ocorrendo por meio da utilização da ferramenta PDCA (planejar, executar, verificar e atuar corretivamente) em especial, na utilização da letra P de planejar: estabelecer metas e métodos visando a um desempenho superior;

- o levantamento dos riscos do negócio diminui a vulnerabilidade das operações;

- o controle avalia e monitora a gestão, fazendo parte de um processo gerencial, preocupando-se com a efetividade e a economicidade das operações, além de diminuir as possibilidades de desvios de recursos públicos; e finalmente,

- o controle, em seu enfoque moderno, passa a ser incorporado à cultura organizacional, constituindo-se em uma ferramenta importante no desenvolvimento da governança corporativa, na disseminação de princípios éticos e no combate à corrupção.

Essas observações reforçam a importância da existência de um sistema robusto de controle interno nas organizações públicas, sendo a responsabilidade pelo seu sucesso não só dos gestores, mas de todos os agentes da Administração, em todos os níveis hierárquicos.

Agentes que, diga-se de passagem, devem ser adequadamente selecionados, preparados, motivados e bem remunerados, segundo preceitos de meritocracia, transmitindo um sentimento de segurança e de confiança à sociedade.

Finalizando, seria interessante dar prosseguimento a este estudo, em virtude da impossibilidade da aplicação efetiva desse modelo por parte deste autor, implementando-o em organizações públicas selecionadas, a fim de monitorar os resultados alcançados, e verificar as possíveis contribuições.

REFERÊNCIAS

ALENCASTRO, Mario Sergio Cunha. **Ética empresarial na prática: liderança, gestão e responsabilidade corporativa**. Curitiba: Ibpex, 2010, 163 p.

BERBIA, Patricia. **Evaluación eficaz del Sistema de Control Interno**. Flórida, IARF, 2008, 284 p.

Bíblia. Português. 1988. **Bíblia Sagrada**. 45. ed. São Paulo: Ed. Paulinas, 1988.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 28 fev. 2015.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Relatório de auditoria Nr 201318217**. Brasília, 2014. Disponível em: <http://sistemas.cgu.gov.br/relats/uploads/6862_%20Relatorio%20201318217.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2015.

BRASIL. Ministério da Defesa. Comando do Exército. **Portaria nº 018-Cmt Ex, de 17 de janeiro de 2013**: aprova o Manual de Auditoria (EB 10-MT-13.001) e dá outras providências. Boletim do Exército. Brasília, DF, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países, 2009. Brasília: Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle.

_____. **Instrução Normativa 63**, de 1 de setembro de 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/relatorios_gestao/2010> Acesso em: 28 fev. 2015.

_____. **Controle interno e gestão de riscos**, 2013a. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/dialogo_publico/Governan%C3%A7a%20P%C3%ABlica-O%20papel%20do%20Gestor%20e%20do%20Auditor%20-%20Cl.pdf. Acesso em 17 mar. 2015.

_____. **Diálogo Público para a melhoria da governança pública**, 2013b. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/dialogo_publico/Governan%C3%A7a%20P%C3%ABlica-O%20papel%20do%20Gestor%20e%20do%20Auditor%20-%20Cl.pdf. Acesso em 02 mar. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. **Referencial Básico de Governança aplicável a órgãos e entidades da**

administração pública, 2014. Brasília: Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão.

CARVALHO, Antônio Ivo de et al. **Escolas de governo e gestão por competências**: mesa-redonda de pesquisa-ação. Brasília: ENAP, 2009. 109 p.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008, 301 p.

CERTO, Samuel C., PETER, J. Paul. **Administração estratégica**: Planejamento e Implantação da Estratégia. Tradução de Flávio Deni Steffen. São Paulo: MAKRON Books, 1993, 469 p.

CONCURSO PÚBLICO atrai brasileiros em busca de bons salários e estabilidade. In: *Jornal Hoje*, 14 out. Brasil: G1, 2013. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-hoje/noticia/2013/10/concurso-publico-atrai-brasileiros-em-busca-de-bons-salarios-e-estabilidade.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2015.

CORTELLA, Mario Sergio. **Qual é a tua obra?** inquietações propositivas sobre gestão, liderança e ética. 19ª ed. Petrópolis: [s.n.], 2012, 141 p.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. . **Gerenciamento de riscos corporativos**. Tradução Audibra e PricewaterhouseCopers. São Paulo: [s.n.], 2013, 135 p.

Drucker, Peter Ferdinand . **A sociedade pós-capitalista**. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1993, 186 p.

_____. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1995, 230 p.

ESCOLA SUPERIOR DE GUERRA (Brasil). **Nota Complementar de Estudos 01**: Fundamentos Axiológicos. Rio de Janeiro, 2015.

_____. **Manual básico**: método para o planejamento estratégico. Rio de Janeiro, 2014. v. 3. Manual em revisão.

FALCONI, Vicente. **O verdadeiro poder**. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços Ltda, 2009, 158 p.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Relatório Corrupção**: custos econômicos e propostas de combate. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/relatorio-corrupcao-custos-economicos-e-propostas-de-combate>> Acesso em: 14 maio 2015.

GONÇALVES, José Ernesto Lima. **Por que as nossas organizações apostam em gestão?** Rio de Janeiro: ECEME, 2002. Disponível em: <<http://www.eceme.ensino.eb.br/portallee/projetos.htm>>. Acesso em: 30 nov. 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18161>>. Acesso em: 2 mar. 2015.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. **Cartilha de orientações sobre controle interno** [do] Tribunal de Contas do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2012.

MINTZBERG, Henry, QUINN, James Brian. Readings in the strategy process. In: _____. **Five Ps for Strategy**. 3rd. Ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1996. p. 10-17.

PAI, Leocir Dal. Governança Corporativa e ética nas organizações. **Revista Multidisciplinar da UNIESP**, São Paulo, v.6, p. 90-102, dez 2008.

PEREIRA, José Matias. Reforma do Estado e controle da corrupção no Brasil. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v.1, p. 39-58, abr 2003.

POLLITT, Christopher et al. **Desempenho ou legalidade?** Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução de Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008, 362 p.

PORTER, Michael E.. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986, 362 p.

SILVA, Lenilson Naveira e. **Líder sábio: novo perfil de liderança do terceiro milênio**. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 2003, 336 p.