



CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DE RONDÔNIA
COORDENADORIA DE OPERAÇÕES, ENSINO E INSTRUÇÃO
CURSO DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS
CAOBM – 2017/2018

CAP QOBM ANA CLÁUDIA PEREIRA PIMENTA MACHADO

**PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NO CORPO DE BOMBEIROS
MILITAR DA PARAÍBA, SOB AS PERSPECTIVAS DO COSO II**

João Pessoa-PB
2018

**CURSO DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS
CAOBM – 2017/2018**

CAP QOBM ANA CLÁUDIA PEREIRA PIMENTA MACHADO

**PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NO CORPO DE BOMBEIROS
MILITAR DA PARAÍBA, SOB AS PERSPECTIVAS DO COSO II**

Trabalho de Conclusão de Curso, na modalidade artigo científico, apresentado junto ao Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais CAOBM-2017/2018 do Corpo de Bombeiros Militar de Rondônia como parte dos requisitos para obtenção de nota na disciplina de Elaboração de Artigo Científico.

Orientador: Major QOBM Osvaldo Barbosa de Pontes Neto

João Pessoa-PB
2018

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO NO CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DA PARAÍBA, SOB AS PERSPECTIVAS DO COSO II¹

Ana Cláudia Pereira Pimenta Machado²

RESUMO

Na atualidade, vêm sendo evidenciados diversos fatos acerca do mau uso do dinheiro público, bem como uma maior fiscalização e cobrança por parte da sociedade, sobre os serviços prestados pelo poder público. Nesse sentido, em busca de uma gestão de melhor desempenho, o controle interno apresenta-se com uma ferramenta de grande importância na administração pública, pois permite que as falhas sejam logo de início identificadas, evitando um maior dano ao erário, bem como que os objetivos da instituição sejam alcançados de forma eficaz. O modelo utilizado neste trabalho é o que preconiza o COSO, visto que ele vem sendo adotado por diversas entidades públicas e privadas no Brasil e no mundo. Diante disso, este estudo buscou analisar os procedimentos de Controle Interno do Corpo de Bombeiros Militar da Paraíba (CBMPB) sob as perspectivas do COSO II. Para tanto, foram realizadas pesquisas bibliográficas e documentais sobre as temáticas e aplicação de questionário para os gestores estratégicos da Corporação. Para atender o objetivo da pesquisa, foi utilizada a técnica de estatística descritiva, por meio do uso de distribuições absolutas e relativas de frequência, bem como análises dos dados e relações conceituais. Após a análise dos dados, os resultados sugeriram que há divergências entre os procedimentos de Controle Interno adotados pela Corporação quando comparados ao trabalho do COSO II. Das 8 (oito) perspectivas abordadas neste trabalho, “Identificação de Eventos”, “Ambiente Interno” e “Informação e Comunicação” foram as que se apresentaram mais próximas ao COSO II, com respostas afirmativas por partes dos gestores iguais a 60%, 54,58% e 54%, respectivamente. As demais perspectivas, “Atividade de Controle”, “Fixação de Objetivos”, “Avaliação de Riscos”, “Resposta a Riscos” e “Monitoramento”, obtiveram valores inferiores a 50%. Deste modo, visando uma disseminação do Controle Interno, sugeriu-se a realização de palestras e cursos para os servidores da instituição, bem como o aprofundamento dos pontos que necessitam melhorias, através de análises, elaboração e posterior implementação de medidas, visando uma melhor prestação de serviços do CBMPB à sociedade.

Palavras-chave: Controle Interno. COSO II. Administração Pública. Corpo de Bombeiros Militar da Paraíba.

INTRODUÇÃO

Nos tempos hodiernos, segundo o Tribunal de Contas da União (TCU, 2016), é comum nos depararmos com noticiários nacionais, mostrando um grande volume de investigações de fraudes cometidas contra o patrimônio público. Diante disto, a administração pública brasileira, vem sendo questionada quanto a sua eficiência e eficácia, no que tange o alcance de seus objetivos, através de resultados efetivos (TCU, 2009).

Em busca de uma gestão de melhor desempenho (TCU, 2009), a sociedade está cada dia mais vigilante no que concerne a questão dos gastos com o dinheiro público. Conforme

¹ Artigo elaborado como requisito parcial para conclusão do Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais, realizado pelo Corpo de Bombeiros Militar de Rondônia (CBMRO) – CAOBM-2017/2018 e orientado pelo Major QOBM Osvaldo Barbosa de Pontes Neto.

² Capitão do Corpo de Bombeiros Militar da Paraíba; Bacharel em Segurança Pública pela PMPB; e Graduada em Ciências Contábeis pela UFPB.

Mendes, Oleiro e Quintana (2008), percebe-se que a sociedade não mais aceita as constantes denúncias de desvios. Isso se justifica devido a uma mudança de mentalidade que faz com que os cidadãos fiscalizem de forma mais intensa o que os gestores estão fazendo com as receitas públicas.

A fiscalização, necessária a se constatar a boa aplicação e destinação do dinheiro público, além de ser feita pela sociedade, é executada pelo Poder Legislativo (com o auxílio dos Tribunais de Contas) responsável por exercer o controle externo, e também por órgãos internos.

Esse primeiro filtro de fiscalização, realizada pelos órgãos internos, é importante para se detectar logo de início alguma falha e, por conseguinte, evitar um maior dano ao erário, além de permitir que as receitas públicas atinjam de pronto a sua finalidade que é a satisfação das necessidades sociais. Neste contexto, Avalos (2009) destaca que o controle interno apresenta-se com uma ferramenta de grande importância no que concerne ao monitoramento e avaliação das práticas gerenciais e dos relatórios financeiros.

O controle interno faz parte da estrutura organizacional da Administração e, conforme o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (2016), tem como função conduzir a execução dos atos e mostrar, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivo, as atividades que deverão ser realizadas.

Neste sentido, uma ferramenta que é utilizada e que tem como ponto de partida o controle interno das organizações de uma maneira geral são as metodologias adotadas pelo Comitê das Organizações Patrocinadas (*Comitê of Sponsoring Organization of The Treadway Commission - COSO*).

No ano de 1992, este Comitê, apresentou um modelo intitulado COSO I, que para Rezaee (1995), configurou um marco na evolução dos sistemas de controle interno, pois conforme Berbia (2010), este trabalho permitiu que os referidos sistemas fossem avaliados com foco na perspectiva da organização e a integração de conceitos de controle interno já existentes. O autor frisa que, anteriormente, as definições sobre controle interno eram muito amplas, não existindo uniformidade de critérios e requisitos.

Posteriormente, conforme a Sociedade de Atuários (2006), com a aprovação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) no ano de 2002, passou a ser necessária a emissão de relatórios anuais, avaliando a eficácia dos controles internos das organizações. Assim, buscando ampliar as formas de gerenciar os riscos das instituições, foi publicado o COSO II (TCU,2009). Este

framework, não substituiu o modelo do COSO I, mas sim o incorporou, ou seja, ele abrangeu todo o escopo do antigo modelo, adicionando ferramentas complementares (COSO, 2004).

Quanto às metodologias existentes de avaliação de controle interno, segundo Ferreira (2013), o trabalho do COSO é um dos mais recomendados por diversos estudiosos da área e por muitos órgãos internacionais. Cocurullo (2004) afirma que a metodologia COSO auxilia as organizações no que trata a identificação dos objetivos primordiais das mesmas, definindo o controle interno e seus componentes, bem como fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados independentemente do tipo de organização.

Observa-se assim, que o COSO II é uma importante ferramenta que auxilia a aplicação de um controle interno eficiente na organização e que visa à consecução de seus objetivos. Desta forma, visando uma melhor compreensão no que concerne o controle interno do CBMPB, tendo em vista à ótica do trabalho acima citado e, objetivando contribuir para sua melhoria, esta pesquisa busca analisar os procedimentos de Controle Interno do CBMPB sob as perspectivas do COSO II.

Para tanto, a seção inicial do artigo, por meio do levantamento bibliográfico, traz conceitos referentes a controle interno na administração pública, bem como o modelo que preconiza o COSO II, que por meio de seu *framework* constituiu recomendações para o controle interno, através dos oito componentes de gerenciamento de riscos: Ambiente Interno, Definição de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Risco, Resposta a Risco, Procedimentos de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

Adiante, com base na pesquisa documental realizada nas legislações do Estado da Paraíba, são apresentadas as funções estratégicas da Corporação, bem como alguma de suas atribuições.

Em seguida, têm-se a análise dos resultados obtidos através dos questionários aplicados aos gestores estratégicos do CBMPB, que buscou relacionar a percepção dos mesmos com os componentes do COSO II. Por fim, são colocados as considerações finais, sugestões e problemas da pesquisa.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o intuito de analisar os procedimentos de controle interno do CBMPB, sob as perspectivas do COSO II, este trabalho, quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritivo, pois segundo Gil (2010), tem como principal finalidade descrever características de determinada população ou fenômeno através da identificação, comparação e outros aspectos.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como bibliográfica, pois possui informações extraídas em livros, artigos científicos e sites de órgãos públicos especializados, como também se caracteriza como levantamento (*survey*), pois, conforme Raupp e Beuren (2013), os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população que se deseja conhecer.

Em relação à abordagem, a pesquisa é predominantemente qualitativa, pois segundo Raupp e Beuren (2006), tal tipo de pesquisa pode ser uma forma adequada para conhecer mais minuciosamente à natureza do fenômeno estudado.

Para definir o universo da pesquisa, foi disponibilizado pela 1ª Seção do Estado Maior Geral (BM/1), o organograma geral do CBMPB, onde foram consideradas as 16 (dezesesseis) funções responsáveis pela gestão estratégica da instituição: Comandante e Subcomandante Geral, Diretores, Chefes de Seção do EMG e Comandantes Regionais. No entanto, foi observado, que um dos gestores acumula 02 (duas) funções, deste modo, para fins de cálculos de frequências e análises, foram considerados 15 (quinze) gestores.

Tal escolha se deu em virtude do COSO (2004) afirmar que embora a responsabilidade pelo gerenciamento de riscos seja de todos os membros de uma organização, o presidente é o responsável principal, seguido pela diretoria executiva, que deve apoiar a filosofia de administração de riscos e, pelo conselho de administração que tem função de supervisionar o gerenciamento de riscos da organização.

Para a realização deste estudo foi adaptado e utilizado um questionário estruturado proposto por Ferreira (2013), baseado nos conceitos do COSO II. Os dados coletados, foram tabulados através do programa *Microsoft Office Excel*, versão 2010. Neste estudo, foi utilizada a técnica de estatística descritiva, por meio do uso de distribuição relativa de frequência para a elaboração de tabelas, bem como análises dos dados e relações conceituais.

CONTROLE INTERNO

Quanto ao surgimento do controle interno, Cruz e Glock (2008) asseguram que não há um período ou local que seja considerado como marco da criação desse processo, pois, desde a sua existência, é formado pelo conjunto de atividades exercidas por qualquer entidade. Diante desse contexto, a definição de controle interno torna-se ampla, indo desde um controle individual, passando por um conjunto de todos os controles de uma organização, até chegar ao conceito de controle como uma das quatro funções clássicas da administração (MENEZES; LIBONATI; NEVES, 2015).

Segundo Peleias et al. (2013), uma das primeiras conceituações publicadas de controle interno, pode ser encontrada no relatório de pesquisa do Comitê de Procedimentos de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Neste relatório, o controle interno tem como conceito um plano de organização e um conjunto coordenado de todos os procedimentos adotados na empresa, para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar maior adesão às políticas prescritas pela gerência. Vale salientar, que conforme Ferreira (2013), este conceito também pode ser aplicado às instituições públicas.

Segundo Merchant e Otley (2006), o controle interno é uma terminologia usada há tempos por auditores, que o definem como um conjunto de controles criados para prevenir ou detectar erros e fraudes, principalmente no registro de operações que possam causar demonstrações financeiras com distorções relevantes.

Para Menezes, Libonati e Neves (2015) um controle interno eficaz é a melhor forma para tratar riscos, deste modo, afirma que seu papel visa garantir que as respostas aos riscos definidas pela administração da entidade, sejam efetivamente aplicadas. No entanto, Cruz e Glock (2007) asseguram que este controle deve ter caráter preventivo, exercido de forma permanente e voltado para a correção de possíveis desvios em relação aos parâmetros instituídos.

Adicionalmente, Avalos (2009) relatou que o controle interno é um facilitador para que a entidade siga em busca de seus objetivos estratégicos e fornece uma garantia razoável de que a empresa cumpra as leis e normas vigentes. Deste modo, observa-se que os controles internos têm grande importância para as organizações, no que concerne ao tratamento dos riscos das mesmas, bem como na consecução de seus objetivos.

Neste trabalho, foi adotado o conceito do COSO, em virtude de em 1992, ter apresentado uma Estrutura Integrada de Controle Interno e que com as transformações sociais, econômicas e tecnológicas sofreu alterações, publicando em 2004, o modelo “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, também conhecida como COSO II, o qual teve grande adesão em todo o mundo, se transformando em um verdadeiro paradigma do controle. (TCU, 2009)

Para o COSO (2013), o controle interno é um processo, conduzido pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários dentro de uma organização, que visa garantir que os objetivos da mesma sejam atingidos, nas seguintes

categorias: efetividade e eficiência das operações, confiabilidade nos relatórios financeiros e conformidade com leis e normativos aplicáveis.

Dessa forma, constata-se que controle interno é um elemento importante nas funções administrativas da organização, estando cada vez mais ligado a questões de responsabilidade, estratégia e efetividade das atividades desempenhadas por seus agentes (FERREIRA, 2013).

Controle interno em órgãos da Administração Pública

De acordo com o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCE-MG (2012), antes mesmo da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, já havia no ordenamento jurídico brasileiro, a obrigação por parte da administração pública de exercer o controle interno da sua atividade orçamentária, financeira e patrimonial. Dentre as principais fontes normativas que dispõem sobre a temática abordada, temos como marco inicial no âmbito nacional, a Lei n. 4.320/64, onde instituiu o controle interno no âmbito da Administração em seus Artigos 76 a 80.

Em 1967, o Decreto-Lei n. 200, previu a atuação do controle das atividades da Administração Federal em todos os níveis e em todos os órgãos, para fiscalizar a utilização de recursos e a execução de programas, consolidando assim a atividade de fiscalização da gestão dos recursos públicos (TCE-MG, 2012).

A Constituição Federal de 1988, por meio do Artigo 74, criou o Sistema de Controle Interno, que deve ser mantido, de forma integrada, por cada Poder da Federação (Legislativo, Executivo e Judiciário), como também atribuiu aos responsáveis pelo Controle Interno, a função de apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional, dando ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade observada na gestão dos recursos públicos (BRASIL, 1988). Deste modo, observa-se que as atribuições de fiscalização e controle passam a ser também competência do Controle Interno de cada Poder, e não mais apenas ao Controle Externo (TCE-MG, 2012).

No estado da Paraíba, a Constituição Estadual de 1989, em seus Artigos 13, 70 e 76, estabeleceu que as atividades de fiscalização e controle na Administração Pública serão desempenhadas pelo Controle Externo e pelo Sistema de Controle Interno a ser mantido, de forma integrada, pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (PARAÍBA, 1989).

Apenas em 2000, através da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n. 101/2000), houve a previsão da obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal (TCE-MG, 2012).

Conforme Araújo (2015), no ano de 2008, com a publicação da Norma Brasileira Técnica 16 – NBC T 16 (Resolução CFC nº 1.135/08), novos parâmetros de atuação dos controles internos para a Administração Pública foram estabelecidos. De acordo com TCE-PB (2016), a NBC T 16 estabeleceu referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Deste modo, observa-se que “na administração pública, a funcionalidade do controle interno não difere das atribuições que lhe são conferidas quando suas práticas são avaliadas no âmbito gerencial” (ARAÚJO, 2015, p.34). Neste aspecto, o controle tem como atribuição fiscalizar a execução dos atos e apontar, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas, com o objetivo de verificar a probidade da administração, guarda e correto emprego dos recursos públicos e o cumprimento da lei (TCE-MG, 2012). Concomitante a isso, segundo o TCE-PB (2016), os controles internos auxiliam os gestores no cumprimento de sua missão, fornecendo informações úteis e tempestivas para o processo de tomada de decisões.

Segundo o TCE-MG (2012), o controle interno possui caráter opinativo, tendo em vista que o gestor pode ou não atender à proposta que lhe seja indicada, no entanto, cabe a ele à responsabilidade e risco dos atos praticados.

COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS DA COMISSÃO TREADWAY - COSO

O COSO é um Comitê, formado por cinco instituições privadas sediadas nos Estados Unidos: Associação Americana de Contabilidade – AAA, Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados- AICPA, Executivos Financeiros Internacionais – FEI, Associação dos Contabilistas e Profissionais da Área Financeira em Negócios – IMA e Instituto dos Auditores Internos – IIA. (COSO, 2017)

Fazendo-se uma análise histórica, foi criada originalmente em 1985, nos Estados Unidos, intitulada *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, bem como desenvolver recomendações para empresas de capital aberto e seus auditores independentes, para a redução das mesmas. (COSO, 2017)

Em 1992, foi apresentado um modelo, intitulado “Controle Interno – Um modelo integrado (*Internal Control – Integrated Framework*), atualmente conhecido como COSO I, que se tornou referência mundial para a aplicação e estudo de controles internos, em virtude de, como observou o TCU (2009, p. 10):

1. uniformizar definições de controle interno;
2. definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
3. delinear papéis e responsabilidades da administração;
4. estabelecer padrões para implementação e validação;
5. criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

Tal modelo consiste em cinco perspectivas: Ambiente de Controle; Avaliação de Risco; Atividades de Controle; Informação e Comunicação, e Monitoramento. Segundo Wassaly (2008), o alcance e a relevância do *framework* publicado pelo COSO foram de tal grandeza, que as principais organizações internacionais que publicam orientações sobre controles internos, tanto no âmbito público quanto no privado, revisaram suas publicações, no sentido de incorporarem o arcabouço conceitual e elementos introduzidos pelo COSO.

Em 1995, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*), através da norma de auditoria SAS 78, substituiu a definição de controle interno da SAS 55 pela definição de controle interno dada pelo COSO, bem como incorporou os demais conceitos da estrutura de controles internos. (TCU, 2009)

No ano de 1988, a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants-IFAC*), responsável por emitir as Normas Internacionais de Auditoria (*International Standards on Auditng - ISA*), também incorporou todos os elementos introduzidos pelo COSO. (TCU,2009)

No entanto, segundo Menezes (2014), a grande adesão ao modelo COSO I, não garantiu a inexistência de fraudes nas organizações, o que fez, conforme Araújo (2015), com que o Comitê passasse a considerar juntamente com o alcance dos objetivos dos sistemas de controle interno, o gerenciamento do risco que viessem a influenciar os procedimentos de controle dos mesmos.

No ano de 2002, mediante diversos escândalos contábeis corporativos, com grande impacto nos Estados Unidos e no mundo, houve a aprovação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), no qual passou a ser exigida a avaliação anual da eficácia dos controles internos das organizações, através da emissão de relatórios. (SOCIEDADE DE ATUÁRIOS, 2006)

Deste modo, em 2004, decorrente da necessidade de ampliar os mecanismos para o gerenciamento de riscos, foi publicado o COSO II (TCU, 2009). Conforme Silva e Souza Júnior (2016), essa nova obra não abandonou os critérios do COSO I, mas, sim os incorporou, por meio da adoção de uma nova postura, que é a de prever e prevenir riscos inerentes à organização, os quais podem afetar o alcance de seus objetivos.

De acordo com o TCU (2009), ainda que uma determinada organização possua diversos objetivos específicos, o COSO II definiu quatro categorias de objetivos, normalmente existentes nas organizações, conforme elencados no Quadro 1:

Quadro 1 - Categorias de objetivos – COSO II

Estratégico	Relacionado com a sobrevivência, continuidade e sustentabilidade da organização. TCU (2009) Referem-se às metas de alto-nível da mesma, alinhadas e dando suporte à missão. COSO (2004)
Operacional	Têm como meta a efetividade e eficiência na utilização dos recursos. COSO (2004)
Comunicação	Tratam da confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões. TCU (2009)
Conformidade	Fundamentam-se na aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, planos e procedimentos pertinentes. TCU (2009)

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

No que tange a realização dos objetivos estabelecidos pela organização, o modelo sugerido no COSO II, baseia-se no uso de uma estrutura tridimensional, conforme Figura 1.

Figura 1 - Cubo Tridimensional – COSO II



Fonte: Sumário Executivo do COSO (2004, p.7)

Na face superior encontram-se as quatro categorias de objetivos; na face frontal, têm-se as oito perspectivas do controle, ou o que se necessita fazer para que os objetivos sejam

atingidos e na face lateral, encontram-se os objetos da gestão de riscos, ou seja, a organização e as unidades da mesma. (COSO, 2004; BERGAMINI JUNIOR, 2005; TCU, 2009)

Deste modo, pode-se visualizar a integração entre os objetivos e os componentes de gerenciamento de risco, onde os objetivos representam as metas que a organização pretende atingir, e os componentes representam os meios para atingir essas metas. (BERGAMINI JUNIOR, 2005)

No que tange o gerenciamento de riscos corporativos, o COSO (2004) aponta oito componentes inter-relacionados, conforme descrito no Quadro 2:

Quadro 2 - Perspectivas do Controle – COSO II

Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (2004)	
Ambiente Interno	Indica como a organização percebe o ambiente, a filosofia para gerenciar os riscos, o apetite ao risco, a integridade e os valores éticos. COSO (2004)
Fixação de Objetivos	Os objetivos devem existir antes que a administração possa realizar a identificação dos eventos que possam afetar a sua realização e devem servir de suporte para a missão organizacional em consonância com o apetite ao risco. TCU (2009)
Identificação de Eventos	Consiste na classificação dos eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos organizacionais, que podem tanto ser oportunidades, quanto ameaças. COSO (2004)
Avaliação de Risco	Os riscos devem ser analisados, considerando a sua probabilidade e o seu impacto, como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. TCU (2009)
Resposta ao risco	Cabe a administração optar entre evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar os riscos, desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco. TCU (2009)
Atividades de Controle	Caracterizam-se pela implementação de políticas e procedimentos que assegurem que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia. COSO (2004)
Informação e Comunicação	As informações relevantes devem ser identificadas, coletadas e comunicadas em tempo hábil de garantir sua utilização e, a comunicação deve ser eficaz e fluir em toda a organização. COSO (2004) A informação deve circular em todos os níveis, internamente e externamente, de forma a cumprir os objetivos organizacionais. (BERBIA, 2010)
Monitoramento	Deve ocorrer rotineiramente ou em avaliações independentes para garantir a integridade da gestão de risco. TCU (2009) São importantes para verificar se o processo de gerenciamento de riscos está sendo efetivo e se os todos os componentes estão funcionando adequadamente. (BERBIA, 2010)

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Segundo o COSO (2004), o gerenciamento de riscos corporativos não é um processo em série no qual o componente afeta apenas o próximo, pois é um processo multidirecional e interativo segundo o qual quase todos os componentes influenciam os outros.

Mediante a isso, ao definir papéis e responsabilidades, o COSO II considera a Diretoria Executiva como grande responsável pelo gerenciamento integrado de riscos, aponta o conselho de administração como peça importante no processo de supervisão e ressalta a importância de todos os funcionários no processo. COSO (2004)

CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DA PARAÍBA

Com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 25/2007, o Corpo de Bombeiros Militar da Paraíba, passou a integrar o sistema organizacional da Segurança e da Defesa Social do Estado, sendo vinculado a Secretaria de Estado da Segurança e da Defesa Social. Em consequência, foi sancionada a Lei nº 8444/2007, que dispõe sobre a Organização Básica da Corporação, onde define sua estrutura geral e atribuições.

No CBMPB, tem-se o Comandante Geral, em seu Art. 4º, como responsável pela administração, comando e emprego efetivo da instituição, mediante assessoramento e auxílio por parte dos órgãos de direção. Esse apoio, prestado pelos referidos órgãos, devem visar o controle e à coordenação, por meio de diretrizes e ordens, dos seus órgãos de apoio e execução, conforme inciso IV do art. 6º da Lei nº 8444/2007.

Dentro desse contexto, no Art. 11, tem-se o Subcomandante Geral da Corporação como principal assessor do Comandante Geral, dirigindo, orientando, coordenando e fiscalizando os trabalhos do Estado-Maior, composto por 06 (seis) seções, responsáveis pelo estudo, planejamento, coordenação, fiscalização e controle de todas as atividades da Corporação.

A Lei em tela, ainda menciona as Diretorias de Pessoal, de Finanças e FUNESBOM, de Ensino e Instrução, de Apoio Logístico, e de Atividades Técnicas, que são estruturadas sob forma de sistema, voltadas para as atividades de administração financeira, ensino, contabilidade, atividades técnicas, auditoria, pessoal e logística. Como se observa, todas as funções acima citadas são de grande importância para a Corporação, pois realizam o comando e a administração da mesma.

Posteriormente, através da Lei nº 111/2012, foram criados 03 (três) Comandos Regionais de Bombeiro Militar (CRBM) e com isso, foi aprovado por meio da PORTARIA Nº GCG/016/2015-CG, o regulamento da organização das mesmas. Nele, é especificado que os (03) três comandantes dos CRBM's, dentre várias atribuições, têm as funções de assessorar o Comandante Geral e organizar, dirigir, coordenar, controlar e fiscalizar as atividades das Unidades Operacionais da Região Bombeiro Militar que estiver sob seu comando.

Deste modo, estas três novas funções, em virtude das suas atribuições, somam-se as especificadas na Lei nº 8444/2007 e para este trabalho são denominados gestores estratégicos do CBMPB.

ANÁLISE E RESULTADOS

A primeira seção do questionário está ligada ao perfil do gestor pesquisado. Inicialmente, investigou-se o tempo de serviço na Organização e constatou-se que todos possuem mais de 10 (dez) anos, e que 86,64% dos respondentes possuem mais de 15 anos de serviço, conforme dados da Tabela 1.

Tabela 1 - Tempo de Serviço na Organização

Qtde. de anos	Qtde. de militares	%
10 a 15 anos	02	13,33
15 a 25 anos	09	60,00
Mais de 25 anos	04	26,67

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Quando analisado o tempo de serviço na função desempenhada, observa-se na Tabela 2, que apenas 26,67% dos gestores estão há menos de 01 (ano) na mesma, assim, 77,33% dos militares já executam a função pesquisada há mais de 01 (um) ano.

Tabela 2 - Tempo de Serviço na função desempenhada

Qtde. de anos	Qtde. de militares	%
Até 1 ano	04	26,67
1 ano a 2 anos	04	26,67
2 anos a 3 anos	02	13,33
Mais de 3 anos	05	33,33

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Por fim, conforme Tabela 3, observa-se que todos os gestores possuem Nível Superior e 60% possuem Pós-Graduação.

Tabela 3 - Servidores Participantes – Nível de Escolaridade

Escolaridade	Qtde. de militares	%
Superior completo	06	40,00
Pós-graduação	09	60,00

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Na segunda etapa do questionário buscou-se captar aspectos do controle interno do CBMPB que estivessem relacionados às oito perspectivas do COSO II. Tal análise, ocorreu mediante a percepção dos gestores estratégicos quanto à existência ou não das diretrizes

apresentadas no questionário, ou não se aplica, quando não foi possível analisar o item pesquisado.

Ambiente interno

Para esta primeira perspectiva, foram realizadas 16 (dezesesseis) perguntas, conforme constam na Tabela 4.

Tabela 4 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Ambiente Interno

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.1 Os altos dirigentes do órgão dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos?	46,67	46,67	6,67
Q.2 Os mecanismos gerais de controles internos instituídos são percebidos pelos servidores nos diversos níveis da estrutura do órgão?	33,33	66,67	0
Q.3 Existe código formalizado de ética ou de conduta no órgão?	80,00	20,00	0
Q.4 Os procedimentos e os instrumentos (por exemplo: formulários) são padronizados no órgão?	66,67	33,33	0
Q.5 Existe um manual de procedimentos em relação à sua função no órgão?	33,33	66,67	0
Q.6 Com relação à sua função, você sabe quais são suas atribuições no órgão?	93,33	0	6,67
Q.7 Suas atribuições estão claramente definidas no órgão?	53,33	40,00	6,67
Q.8 Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função com segurança?	73,33	13,33	13,33
Q.9 Caso sua função não seja exercida corretamente, o órgão toma alguma ação corretiva?	60,00	20,00	20,00
Q.10 Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos servidores dos diversos níveis da estrutura do órgão na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta?	33,33	66,67	0
Q.11 As delegações de autoridade e competência no órgão são acompanhadas de definições claras das responsabilidades?	46,67	53,33	0
Q.12 Existe adequada segregação de funções nas atividades no setor/departamento onde você trabalha?	73,33	20,00	6,67
Q.13 Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados no órgão?	60,00	26,67	13,33
Q.14 O órgão possui um sistema de qualidade?	6,67	86,67	6,67
Q.15 O órgão possui políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais?	73,33	20,00	6,67
Q.16 O órgão possui um plano com as descrições dos cargos?	40,00	60,00	0
TOTAL	54,58	40,00	5,42

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Quando questionados se os altos dirigentes do órgão dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos (Q.1), houve divergências nas respostas, pois 46,67% responderam que não, evidenciando assim, a necessidade do estabelecimento de diretrizes sobre a importância do controle interno, incluindo conjuntos de normas, padrões de conduta, processos e estruturas que forneçam a base para a realização do controle interno em toda a organização.

Em seguida, questionou-se se os mecanismos de controles internos instituídos na organização são percebidos pelos servidores nos diversos níveis (Q.2), e verificou-se que 66,67% afirmaram que não. Conforme o COSO (2004) o gerenciamento de riscos é efetuado pelas pessoas da organização, pois através delas são estabelecidos a missão, estratégias e objetivos da mesma, deste modo, é importante que elas saibam suas funções de forma consistente.

Paralelo a isso, 66,67% acreditam que no CBMPB não há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos servidores dos diversos níveis da estrutura do órgão na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta (Q.10).

Quando questionados sobre a existência de um código formalizado de ética ou de conduta no órgão (Q.3), 80% responderam que sim, o que converge com o que estabelece o COSO (2004), o qual afirma que esses códigos são de importância para a existência de um programa ético eficaz. Aliado a isso, o COSO (2004) assegura que os valores éticos são transmitidos pela alta administração, através de suas ações e exemplos.

Quando indagados a respeito da existência de um manual de procedimentos em relação a suas respectivas funções (Q.5), 66,67% responderam que não. No entanto, os dados negativos citados anteriormente, não influenciaram o conhecimento dos respondentes, no tocante a suas atribuições (Q.6), 93,33% dos gestores afirmaram conhecê-las. Deste modo, infere-se que os respondentes dos órgãos de direção praticam suas funções, no entanto as mesmas não encontram-se formalizadas.

Igualmente, têm-se o reconhecimento dos pesquisados quanto a habilidade necessária para exercer suas funções com segurança (Q.8), o qual 73,33% responderam positivamente. Segundo o COSO (2004), ter a ciência de suas atribuições e a devida competência para a execução das tarefas, contribuem para a consecução dos objetivos organizacionais, deste modo as funções e as responsabilidades de todos devem ser claramente definidas e comunicadas com eficiência.

Quando perguntados se o órgão toma alguma ação corretiva, caso as respectivas funções não forem exercidas corretamente (Q.9), 60% responderam que sim. O COSO (2004) diz que as medidas disciplinares, passam a informação de que não serão toleradas infrações aos comportamentos esperados, contribuindo assim para a integridade do controle interno.

Foram também, perguntados se havia na instituição, adequada segregação de funções no setor onde o servidor trabalhava (Q.12), e 73,33% confirmaram a existência. A importância desta diretriz, se dá em virtude da segregação ser de suma importância para a efetividade dos controles internos, uma vez que auxilia a reduzir o risco de erros humanos ou fraudes. COSO (2004)

De modo geral, observa-se que conforme resultados contidos na Tabela 4, os procedimentos de controle interno do órgão estudado, sob a visão dos gestores estratégicos do CBMPB, encontram-se alinhados em 54,58%, com a perspectiva de Ambiente Interno do COSO II.

Fixação de Objetivos

Na Tabela 5, têm-se a frequência relativa da percepção dos gestores, no tocante ao componente Fixação de Objetivos.

Tabela 5 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Fixação de Objetivos

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.17 Os objetivos estratégicos do órgão estão claramente DEFINIDOS?	53,33	46,67	0
Q.18 Os objetivos estratégicos do órgão estão DIVULGADOS?	26,67	66,67	6,67
Q.19 Os objetivos estratégicos do órgão estão ATUALIZADOS?	40,00	53,33	6,67
Q.20 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGE, o TCE, por exemplo) estão DEFINIDOS no órgão?	60,00	33,33	6,67
Q.21 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGE, o TCE, por exemplo) estão DIVULGADOS no órgão?	33,33	60,00	6,67
Q.22 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGE, o TCE, por exemplo) estão ATUALIZADOS no órgão?	60,00	20,00	20,00
Q.23 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do órgão estão DEFINIDOS?	33,33	60,00	6,67
Q.24 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do órgão estão DIVULGADOS?	20,00	80,00	0
Q.25 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações do órgão estão ATUALIZADOS?	33,33	46,67	20,00
TOTAL	40,00	52,00	8,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Os objetivos estratégicos, segundo o COSO (2004), são as metas de alto nível estabelecidas pela organização, que alinham e apoiam as decisões para o cumprimento da missão Institucional. Observa-se assim, que embora 53,33% afirmem que os referidos objetivos estejam definidos (Q.17), eles não estão divulgados (Q.18), nem atualizados (Q.19).

No que se refere aos objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade, 60% acreditam que eles estão definidos (Q.20) e atualizados (Q.22), no entanto, também não são divulgados (Q.21).

Por fim, quando perguntados sobre os objetivos de eficiência e eficácia das operações da organização, a maioria dos gestores afirmou que não estão definidos (Q.23), divulgados (Q.24) e atualizados (Q.25). O COSO (2004) afirma que se os objetivos operacionais não forem claros ou adequadamente formulados, seus recursos podem ser mal aproveitados. Deste modo, é provável que os recursos da instituição não estejam sendo bem alocados.

Assim conforme Tabela 5, quando avaliada a perspectiva Fixação de Objetivos, observa-se que os procedimentos de controle interno da organização, para 52% dos respondentes, não se encontram relacionados com o que preconiza o COSO II.

Identificação dos Eventos

Conforme o COSO (2004), eventos são imprevistos ou ocorrências que se originam através de fontes externas ou internas e que afetam a implementação da estratégia da organização ou a realização de seus objetivos.

Tabela 6 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Identificação de Eventos

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.26 São identificados eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos do órgão?	86,67	13,33	0
Q.27 Os eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos do órgão estão DIVULGADOS?	20,00	73,33	6,67
Q.28 Os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos do órgão?	80,00	20,00	0
Q.29 Existem meios ou técnicas no órgão para identificar potenciais eventos que são tratados estrategicamente entre prováveis Riscos ou Oportunidades?	40,00	46,67	13,33
Q.30 Os gestores compreendem como os eventos se relacionam distinguindo os Riscos e as Oportunidades?	73,33	26,67	0
TOTAL	60,00	36,00	4,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Inicialmente, os servidores foram questionados se estes eventos são identificados na organização (Q.26) e, 86,67% afirmaram que sim, porém, 73,33% responderam que estes não são divulgados (Q.27). Na sequência, foram indagados se reconheciam a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos do órgão em estudo (Q.28) e 80% dos servidores confirmaram reconhecê-la.

Logo depois, foi perguntado sobre a compreensão por parte dos gestores a respeito do modo como os eventos se relacionam e como os riscos e as oportunidades são distinguidos (Q.30), onde 73,33% afirmaram que sim. No entanto, quando perguntados se existiam técnicas para identificá-los (Q.29), houve divergência entre as respostas, pois 46,67% acreditam que não. De acordo com o COSO (2004), a identificação de eventos compreende um sistema complexo, que é base para os componentes de avaliação e de respostas a riscos.

Por fim, observa-se na Tabela 6 que, quando avaliada a perspectiva Identificação de Eventos, 60% das respostas, encontram-se relacionados com o que preconiza o COSO II.

Avaliação de Riscos

Tabela 7 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Avaliação de Riscos

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.31 Os objetivos e as metas do seu setor/departamento estão formalizados?	46,67	53,33	0
Q. 32 Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do seu setor?	40,00	60,00	0
Q.33 É prática no seu setor, a adoção de medidas para MITIGAR os riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos?	40,00	53,33	6,67
Q.34 Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do seu setor?	40,00	53,33	6,67
Q.35 Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática do órgão instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?	93,33	0	6,67
Q.36 Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor/departamento?	66,67	26,67	6,67
Q.37 Existe uma avaliação de riscos no seu setor?	6,67	86,67	6,67
Q.38 O órgão desenvolve um trabalho de revisão da análise de risco?	6,67	86,67	6,67
Q.39 Existe a análise das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos do órgão?	60,00	40,00	0
Q.40 Existe a IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) no setor que você trabalha?	40,00	46,67	13,33
Q.41 A auditoria interna gerencia os riscos do órgão?	20,00	46,67	33,33
TOTAL	42,00	50,00	8,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Inicialmente, foram questionados se no setor os quais trabalhavam, havia identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos (Q. 32) e, 60% dos respondentes afirmaram que não.

O COSO (2004) afirma que os eventos identificados, devem ser analisados sob a perspectiva e impacto de sua ocorrência, a fim de formar uma base para o desenvolvimento de estratégias (resposta a riscos), de modo que seja diminuída a probabilidade de ocorrência ou que seja minimizado o impacto.

Quando perguntados se existia histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do setor em que trabalham (Q.34), 40% afirmaram que sim, no entanto, quase todos os gestores, responderam que é prática da organização instaurar sindicância para apurar responsabilidades (Q.35).

Conforme recomenda o COSO (2004), a avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. Ciente disso questionou-se a existência de uma avaliação de riscos no departamento em que o servidor trabalhava (Q.37), bem como se havia um trabalho de revisão dessa avaliação (Q.38) e, 86,67% dos pesquisados, afirmaram não haver para ambos.

De modo geral, observa-se que conforme resultados contidos na Tabela 7, os procedimentos de controle interno do órgão estudado, sob a percepção dos gestores estratégicos do CBMPB encontram-se em 50% alinhados com a perspectiva de Avaliação de Riscos do COSO II.

Resposta a Riscos

Depois de ter conduzido uma avaliação dos riscos pertinentes, a administração determina como responderá aos riscos, onde poderão ser evitados, reduzidos, compartilhados ou aceitos.

Tabela 8 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Resposta a Riscos

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.42 É comum a administração do órgão tomar medidas/attitudes com o objetivo de evitar os riscos?	60,00	40,00	0
Q.43 É comum a administração do órgão tomar medidas/attitudes com o objetivo de reduzir os riscos?	73,33	26,67	0
Q.44 É comum a administração do órgão tomar medidas com o objetivo de compartilhar os riscos?	33,33	66,67	0
Q.45 É comum a administração do órgão tomar medidas/attitudes com o objetivo de aceitar os riscos?	13,33	73,33	13,33
TOTAL	45,00	52,00	3,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Deste modo, conforme Tabela 8, quando indagados se era comum a administração tomar medidas com o objetivo de evitá-los e reduzi-los (Q. 42 e 43), os gestores responderam em sua maioria sim para as perguntas. No entanto, quando abordados se estes riscos eram compartilhados (Q.44), 66,67% dos pesquisados responderam negativamente.

Por fim, quando questionados se os riscos eram aceitos (Q.45), 73,33% dos servidores afirmaram que não. Deste modo, observa-se que os gestores da organização tendem mais a evitar, reduzir e não aceitar os riscos.

De modo geral, conforme dados contidos na Tabela 8, quando avaliada a perspectiva Resposta a Riscos, identifica-se que 52% não se encontram alinhados com o COSO II.

Atividade de Controle

O COSO (2004) afirma que Atividades de Controle compreendem as políticas e os procedimentos estabelecidos que contribuem para garantir que as respostas aos riscos sejam executadas.

Deste modo, conforme Tabela 9, foram perguntados se existem políticas e ações, de natureza preventiva ou detectiva, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do órgão (Q.46) e, 66,67% dos gestores afirmaram que não.

Tabela 9 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Atividade de Controle

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.46 Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do órgão?	26,67	66,67	6,67
Q.47 As atividades de controles internos adotadas no setor/departamento que você trabalha são apropriadas e funcionam de acordo com um plano de longo prazo?	33,33	53,33	13,33
Q.48 Existe uma cultura de divulgação dos controles internos por meio de treinamentos, seminários, workshops?	13,33	86,67	0
Q.49 O órgão possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos?	20,00	66,67	13,33
Q.50 Existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos?	40,00	53,33	6,67
Q.51 O órgão possui um modelo de avaliação de risco com base na probabilidade de incidência e impacto nos objetivos e metas dos processos?	6,67	80,00	13,33
Q.52 Caso o órgão possua um modelo de avaliação de risco, este gera uma matriz de riscos?	0	60,00	40,00
Q.53 Existe um mapeamento dos controles internos através de organogramas que determinem linhas de responsabilidades?	20,00	66,67	13,33

CONTINUAÇÃO

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.54 No setor/departamento que você trabalha, existe segregação de funções?	80,00	20,00	0
Q.55 Os limites de autoridades são claramente estabelecidos no órgão?	86,67	13,33	0
Q.56 O órgão possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades/processos com relação ao ambiente normativo interno e externo?	46,67	46,67	6,67
Q.57 As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais no setor/departamento que você trabalha são realizadas por uma só pessoa?	33,33	53,33	13,33
TOTAL	34,00	56,00	10,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Quando questionados se havia a divulgação dos controles internos na organização por meio de treinamentos, seminários ou workshops (Q.48), os dados foram ainda mais negativos, pois 86,67% responderam que não.

As atividades de controle devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções e incluem diversos controles preventivos e detectivos como procedimentos de autorização e aprovação e, segregação de funções. COSO (2004)

Assim, quando indagados se no local em que trabalha, há segregação de funções (Q.54), 80% afirmaram que sim. Resultado parecido, quando perguntados se os limites de autoridades são claramente estabelecidos no órgão (Q.55).

Quando questionados se a organização possuía um modelo de avaliação de risco com base na probabilidade de incidência e impacto nos objetivos e metas dos processos (Q.51), 86,67% responderam que não, o que se sugere não haver no órgão esse modelo.

De modo geral, conforme dados contidos na Tabela 9, quando avaliada a perspectiva Atividade de Controle, 56% dos gestores responderam que os procedimentos de controle interno da organização, não se encontram alinhados com o que preconiza o COSO II.

Informação e Comunicação

Segundo o COSO (2004), a habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, que deve ser útil, isto é, apropriada, tempestiva, atual e precisa.

Deste modo, conforme Tabela 10, quando questionados se as informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas (Q.59), 53,33% afirmaram que não.

Tabela 10 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Informação e Comunicação

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.58 Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores?	60,00	40,00	0,00
Q.59 As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas?	40,00	53,33	6,67
Q.60 A informação disponível à gestão é tempestiva e atual?	46,67	46,67	6,67
Q.61 A informação disponível à gestão é precisa e confiável?	73,33	20,00	6,67
Q.62 A informação disponível à gestão é acessível?	66,67	33,33	0,00
Q.63 A Informação divulgada internamente atende às suas expectativas contribuindo para a execução das suas responsabilidades de forma eficaz?	46,67	46,67	6,67
Q.64 A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do órgão?	40,00	60,00	0
Q.65 As informações pertinentes são identificadas e comunicadas, de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?	60,00	26,67	13,33
Q.66 A informação relevante para tomada de decisão do órgão é devidamente identificada e comunicada às pessoas adequadas?	46,67	46,67	6,67
Q.67 A informação relevante para tomada de decisão do órgão é devidamente coletada e comunicada às pessoas adequadas?	60,00	26,67	13,33
TOTAL	54,00	40,00	6,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Quando perguntados sobre a tempestividade (Q.60), confiabilidade (Q.61) e acessibilidade (Q.62) da informação, observou-se que a maioria dos gestores a consideram precisa e de fácil acesso, no entanto há uma problemática no que tange a rapidez e atualização da mesma.

Para o COSO (2004), a comunicação das informações processadas deve alcançar todos os níveis da organização, através de canais claros e abertos que permitam à informação fluir em todos os sentidos. A partir disto, foram questionados se a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da organização (Q.64) e, 60% acreditam que não. No entanto, 60% dos gestores afirmaram que a informação relevante para tomada de decisão do órgão é devidamente coletada e comunicada às pessoas adequadas (Q.67).

De modo geral, observa-se que conforme resultados contidos na Tabela 10, os procedimentos de controle interno do órgão estudado, sob a visão dos respondentes encontram-se alinhados em 54%, com a perspectiva de Informação e Comunicação do COSO II.

Monitoramento

O COSO (2004) afirma que o monitoramento tem o objetivo de avaliar, certificar e revisar a qualidade da gestão de risco e dos controles internos, a fim de saber se estão sendo efetivos ou não.

Inicialmente, foram questionados se o sistema de controle interno do órgão é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo (Q.68) e, 53,33% afirmaram que não.

Tabela 11 - Análise de procedimentos de controle interno do CBMPB: Monitoramento

	Sim (%)	Não (%)	Não se aplica (%)
Q.68 O sistema de controle interno do órgão é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?	26,67	53,33	20,00
Q.69 O sistema de controle interno do órgão tem sido considerado pela CGU e TCU adequado e efetivo pelas avaliações sofridas?	40,00	13,33	46,67
Q.70 O sistema de controle interno do órgão tem contribuído para a melhoria de seu desempenho?	60,00	26,67	13,33
Q.71 São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e/ou supervisão, dos processos operacionais, atividades ou serviços no órgão?	40,00	53,33	6,67
Q.72 A segregação das atividades atribuídas aos servidores do órgão é monitorada de forma que seja evitado os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional?	40,00	46,67	13,33
Q.73 As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral o órgão são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas?	80,00	13,33	6,67
TOTAL	48,00	34,00	18,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Quando questionados se o sistema de controle interno do órgão tem contribuído para a melhoria do desempenho deles (Q.70), 60% responderam que sim.

Para o COSO (2004), todas as deficiências ou oportunidades para fortalecer o controle interno, devem ser informadas àqueles que possam tomar as medidas cabíveis.

A partir disto, foram questionados se as deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral o órgão são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas (Q.73) e, 80% responderam que sim.

Por fim, foram perguntados se a segregação das atividades atribuídas aos servidores do órgão é monitorada de forma que sejam evitados os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional (Q.72), onde 46,67% responderam que não.

De modo geral, quando avaliada a perspectiva Monitoramento, 48% dos questionados afirmaram que os procedimentos de controle interno da organização, encontram-se relacionados com o que preconiza o COSO II.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou contribuir para a discussão sobre o tema Controle Interno na Administração Pública, em específico no Corpo de Bombeiros Militar da Paraíba, através da análise de seus procedimentos de Controle Interno, sob as perspectivas do COSO II.

Os resultados obtidos sugeriram que há divergências entre os procedimentos de Controle Interno adotados pela Corporação quando comparados ao trabalho do COSO II. O componente “Identificação de Eventos” foi o mais se relacionou com o modelo estudado, pois conforme pesquisa, obteve de modo geral, 60% de afirmativas por parte dos gestores. Nesta perspectiva, foram observados que os pesquisados compreendem a importância de identificar os fatores e o tipo de eventos que afetam os objetivos da Corporação, no entanto quando identificados, não são divulgados.

A segunda perspectiva que mais se relacionou com o *framework* do COSO, foi “Ambiente Interno”, com o percentual positivo de 54,58%, onde verificou-se que os gestores estratégicos consideram-se capazes para exercerem suas funções, ainda que para alguns, não exista manual de procedimentos das mesmas. Se observou ainda que o CBMPB não possui um sistema de qualidade, bem como não existem mecanismos de incentivo da participação dos militares de diversos níveis hierárquicos na elaboração de procedimentos.

Em seguida, com 54% das repostas afirmativas, tivemos o componente “Informação e Comunicação”. Neste quesito, verificou-se que as informações embora confiáveis, não possuem qualidade suficiente para auxiliar a tomada de decisão, bem como não são tempestivas. Se observou ainda que as informações não são repassadas em todos os níveis da corporação, fato este que pode acarretar no não cumprimento de alguma missão institucional.

Todas as demais perspectivas, apresentaram percentuais inferiores a 50% para as repostas afirmativas por parte dos gestores, sendo “Atividade de Controle” a que mais se distanciou do modelo COSO II, com apenas 34%. Neste componente, infere-se que não há modelo de avaliação de risco no CBMPB, nem políticas e ações para prevenir ou detectá-los, visando o alcance dos objetivos da instituição. Se observou ainda, a falta de divulgação na Corporação, dos Controles Internos, através de treinamentos, seminários e *whorkshops*.

Com o percentual de 40% quando consideradas as respostas iguais a sim, temos a perspectiva “Fixação de Objetivos”, o qual evidenciou-se que os objetivos estratégicos, operacionais e de conformidade do CBMPB não estão divulgados, fatos estes que dificultam a avaliação e identificação dos riscos.

O componente “Avaliação de Riscos”, se encontra 42% relacionado com o modelo COSO II, e se observou que para muitos dos pesquisados, os objetivos e metas dos setores não estão formalizados, bem como falta a identificação dos possíveis eventos que possam vir a prejudicar a consecução desses objetivos.

Já a perspectiva “Resposta a Riscos”, apresentou 45% das respostas positivas dos gestores, mostrando que a administração toma medidas que objetivam evitar e reduzir riscos, mas não buscam compartilhá-los e aceitá-los.

Por fim, temos o componente “Monitoramento”, que se encontra 48% relacionado com o estudo do COSO, e infere-se haver uma falha de monitoramento na avaliação do sistema de Controle Interno do CBMPB, bem como das atividades e serviços da Corporação.

Deste modo, observa-se que a maioria dos componentes estão desalinhados com a metodologia do COSO II, que pode vir a ocasionar uma falha na consecução dos objetivos do CBMPB.

Assim, visando promover a disseminação das orientações referentes ao controle interno, sugere-se a realização de palestras e cursos para todos os servidores da organização, bem como um aprofundamento sobre os pontos que necessitam melhorias, através de análises, elaboração e posterior implementação de medidas, que visam uma melhoria na prestação de serviços da Corporação.

Como limitações deste trabalho, pode-se atribuir possíveis vieses na percepção dos respondentes, mediante falta de compreensão das diretrizes abordadas no questionário aplicado.

Além disso, o instrumento de coleta de dados possui restrições, uma vez que não é possível verificar os motivos das diferenças encontradas entre os posicionamentos dos pesquisados quanto à avaliação do sistema de controles internos da organização. Ressaltando que esta pesquisa não conclui que o modelo COSO II seja a melhor ferramenta de gestão de controle interno, apenas serve como atributos mínimos para direcionar o controle interno em um órgão público.

Em virtude disso, como recomendações, sugerem-se pesquisas que analisem os procedimentos de controle interno em outros órgãos da administração pública estadual, sob as perspectivas do COSO II, para comparação e ampliação dos resultados.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do Coso II. 2015.** Dissertação Mestrado em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2015.

AVALOS, J. M. A. **Auditoria e gestão de riscos.** Instituto Chiavenato. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005. Disponível

em:<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2406.pdf>. Acesso em 13 mar. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 mar. 2018.

COCURULLO, A. **Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão.** 3. ed. São Paulo: Scortecci, 2004.

COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION – COSO. **Welcome to COSO and About us.** Disponível em: <<http://www.coso.org/>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

_____. **Controle Interno – Estrutura Integrada** (Tradução livre do original em inglês) Sumário Executivo. IA, PwC, maio de 2013.

CRUZ, Flávio. GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a Implantação e Relacionamentos com os Tribunais de Contas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, Helem Mara Confessor. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte.** João Pessoa - PB, 2013. Dissertação Mestrado em Ciências Contábeis. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental para uma melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate Contra a Corrupção. **SINERGIA**, Rio Grande, ano. 12, n.2, p. 37-48, 2008.

MENEZES, Sônia Maria Medeiros De; LIBONATI, Jeronymo José; NEVES, Thiago José Galvão das. Funcionamento dos Controles Internos e o Modelo Utilizado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO): Um Estudo da Percepção dos Gestores da Universidade Federal de Pernambuco. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15, 2015, São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2015.

MERCHANT, Kenneth A.; OTLEY, David T. A review of the literature on control and accountability. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 785-802, 2006.

PARAÍBA.(Estado). Constituição do Estado da Paraíba de 1989. Disponível em:<<http://portal.tce.pb.gov.br/wp-content/uploads/2013/09/constituicaoestadualpb.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

_____. **Lei nº 8.444, de 28 de dezembro de 2007**. Dispõe sobre a organização básica do Corpo de Bombeiros Militar do Estado da Paraíba.

_____. **Portaria nº GCG/016/2015-CG, de 04 de fevereiro de 2015**. Aprova o Regulamento de Organização dos Comandos Regionais de Bombeiro Militar - CRBM e dá outras providências.

PELEIAS, Ivam Ricardo; CAETANO, Gilberto; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Anísio Candido. Produção Científica sobre Controle Interno e Gestão de Riscos no ENANPAD e Congresso USP: Análise Bibliométrica no Período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 4, p. 29-49, out./dez., 2013.

RAUPP, M; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Coord.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

REZAEI, Z. What the COSO report means for internal auditors. **Managerial Auditing Journal**, v. 10, n. 6, p. 5-9, 1995.

SOCIETY OF ACTUARIES. **Enterprise Risk Management Specialt Guide**, Maio/2006. Disponível em: <<https://www.soa.org/library/professional-actuarial-specialty-guides/enterprise-risk-management/2005/august/spg0605erm.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

SOUZA JUNIOR, Mauro de; SILVA, Marcia Zanievicz. Gestão Pública Estadual: Percepção dos Gestores sobre a Qualidade dos Controles Internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, SC, v. 15, n. 46, p.47-60, set./dez. 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA - TCE – PB. **Cartilha de Orientação sobre Controle Interno Destinada notadamente aos municípios**. 2. ed. maio/2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS - TCE – MG -. **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno.** Jun./2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública** - um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle, 2009.

_____. **Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção:** Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública. nov. 2016. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/referencial-de-combate-a-fraude-e-corrupcao.htm>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Internal control management and evaluation tool:** exposure draft. Washington, D.C.: GAO, Aug. 2001.

WASSALY, Lorena Pinho Morbach Paredes. **Controles internos no setor público:** um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. Dissertação Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília: 2008. Disponível em:<http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3767/1/2008_LorenaPinhoMorbachParedesWassally.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2018.