



UMA ANÁLISE DA AVALIAÇÃO DE RISCOS EM ORGANIZAÇÕES MILITARES

Alexandre Francisco Tochetto Botelho da Silva

Capitão de Corveta (IM). Encarregado da Divisão de Normas Técnicas da Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). Mestre em Ciências Contábeis (PPGCC/UFRJ). E-mail: tochetto@marinha.mil.br

Gecilda Esteves da Silva

Professora de Contabilidade Pública na Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ. Doutoranda em Administração Pública (Unigranrio). E-mail: gesteves.socialrj@gmail.com

Luiz Sérgio Carvalho de Mello

Capitão-Tenente (IM). Ajudante da Divisão de Normas Técnicas da Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). Especialista em Gestão Pública (UFRJ/CIANB). E-mail: sergio.mello@marinha.mil.br

Frederico Antônio Azevedo de Carvalho

Professor Associado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFRJ). Doutor em Ciências Econômicas (Universidade Católica de Louvain). E-mail: fdecarv@gmail.com

Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca

Professora Associada do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFRJ). Doutora em Administração (COPPEAD/UFRJ). E-mail: anafonseca@facc.ufrj.br

RESUMO

Em meio ao esforço de convergência a padrões internacionais de Contabilidade, a gestão pública vem abrangendo metodologias baseadas em pressupostos do *Management* entre elas os Princípios do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, conforme determinação do Tribunal de Contas da União (TCU). Apesar de essas metodologias se distanciarem do Modelo Burocrático, em alguns órgãos públicos, os traços burocráticos ainda são verificados, caracterizando um conflito. Este trabalho constitui

ABSTRACT

Amidst the effort to converge to international accounting standards, public management has been encompassing methodologies based on the assumptions of Management, including the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) Principles, as determined by the Court Union Accounts. Although these methodologies distance themselves from the Bureaucratic Model, in some public agencies, bureaucratic features are still verified, characterizing a conflict. This work constitutes an investigation of

uma investigação da interação entre: (1) princípios do COSO, referentes à Avaliação de Riscos, e (2) características culturais de Organizações Militares. A metodologia usada neste artigo envolve o uso de questionários e entrevistas nos níveis: Estratégico, de Supervisão e Operacional, em organizações Militares. Os resultados das análises sugerem que, do ponto de vista cultural, há indícios de distinções entre os profissionais das áreas estratégicas e os demais membros das unidades investigadas. No geral, conclui-se, ainda, que existem sinais de afastamento das condições ideais aos preceitos do COSO, implícitos nas recomendações do TCU.

Palavras-chave: Controle Interno; Gestão Pública; Cultura Organizacional.

the interaction between: (1) COSO principles, concerning Risk Assessment, and (2) Cultural characteristics of Military Organizations. The methodology used in this article involves the use of questionnaires and interviews at the levels: Strategic, Supervisory and Operational, in Military Organizations. The results of the analyzes suggest that, from the cultural point of view, there are indications of distinctions between professionals in the strategic areas and the other members of the units investigated. In general, it is also concluded that there are signs of a departure from the ideal conditions to the COSO precepts implicit in the recommendations of the Court Union Accounts.

Keywords: Internal Control; Public Management; Organizational Culture.

1. INTRODUÇÃO

A partir dos anos de 1980, houve uma disseminação mundial generalizada do *Management* (sistema gerencial dos Estados Unidos da América). Simultaneamente, ocorrem transformações no campo econômico e empresarial, derivadas da globalização e da flexibilização dos modelos de produção. Tais mudanças afetam a esfera ético-política, pois consolidam um novo conjunto de valores e comportamentos que sustentam a chamada “cultura do *Management*”. Esse novo código de conduta visa à eficiência e ao sucesso, e molda a linguagem e as atividades dos indivíduos e organizações (WOOD JR; DE PAULA, 2006, p. 92).

Nesse contexto, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) ganhou notoriedade, fruto da preocupação de organizações norte-americanas, após fraudes em relatórios financeiros de algumas companhias. O propósito da instituição é fornecer liderança de pensamento em estruturas abrangentes e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos e fraude, para aprimorar a performance e supervisão organizacional (COSO, 2013).

A partir de 2008, com incentivo do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de Controle Externo, a Administração Pública Brasileira passa a convergir seus controles internos às orientações disseminadas pelo COSO (WANDERLEY, 2011, p. 164). Entretanto, alguns instrumentos da teoria Burocrática ainda predominam em boa parte do setor público, inclusive nas unidades militares. Dessa forma, características da cultura militar podem represen-

tar resistências ao processo de modernização da gestão, demandando adaptações para lidar com esses conflitos (FAVERO, 2010, p. iii).

A proposta para o modelo gerencial brasileiro vem se fundamentando em valores implícitos no *Management*. Mesmo que essa escolha seja revestida de argumentos puramente racionais, indicando que os instrumentos gerenciais poderiam ser empregados em qualquer contexto, de fato, eles se confundem com os da cultura norte-americana (FONSECA, 2010, p. 203-204).

O COSO teve suas origens na cultura norte-americana, partindo de pressupostos diferentes dos encontrados no Brasil. Nesse sentido, este trabalho buscou investigar como o processo de Avaliação de Riscos, um dos componentes de Controle Interno do Método COSO, é compatível com a Cultura Organizacional em Organizações Militares.

As análises observaram duas dimensões culturais identificadas em Hofstede (1997), que caracterizam as organizações militares: Distância Hierárquica (ou de Poder) e o Controle da Incerteza. Para o alcance dos objetivos pretendidos neste trabalho, como delimitação de pesquisa, escolheu-se analisar o componente de Controle Interno Avaliação de Riscos em Organizações Militares.

De fato, como problema atual, a fraude corporativa recebe atenção por ser significativa para a economia dos países (CONDÉ; QUINTAL; LEAL, 2015, p. 22). Com isso, é crescente a atuação dos órgãos de controle na Administração Pública do Brasil (ALVES JR, 2010, p. 3). Contudo, a cultura das organizações pode implicar distinções rele-

vantes na interpretação, por exemplo, dos princípios do Método COSO, entre os responsáveis pelas informações que são colocadas a público.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

► 2.1. O Método COSO

Ao definir o risco como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade, a primeira obra do COSO (COSO I) introduziu a noção de que o Controle Interno deve ser usado como ferramenta ao monitoramento dessa questão (CARVALHO NETO, 2009, p. 9). Ela contém critérios práticos e mundialmente aceitos, para o estabelecimento de controles e avaliação de sua efetividade, com foco na proteção contra riscos (COSO, 2013, p. 1).

Em síntese, o COSO I presunha que, para uma organização possuir bons controles internos, devem ser compreendidos cinco elementos essenciais, que interagem entre si de forma multidirecional. Eles são os chamados componentes do Controle Interno, quais sejam: Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento (DEROZA, 2004, p. 18).

Dessa forma, os controles internos não mais deviam ser dirigidos apenas para os riscos de origem ou natureza financeira ou, mesmo, para os que são vinculados aos resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa (CARVALHO NETO, 2009, p. 9).

Em 2001, com apoio da *Pricewaterhouse Coopers*, o COSO detectou a necessidade de criar uma estratégia de “gestão do risco” (SILVA, 2009, p. 20). Assim, em 2004, surge o COSO II ou *COSO Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada) (COSO, 2007, p. 1). Dessa forma, o componente “Avaliação de Riscos” do COSO I, foi substituído por outros quatro componentes (OLKOWSKI, 2011, p. 19). Essa segunda obra está em vigor, mas não substituiu a primeira.

Frente à nova conjuntura a que estão submetidas as organizações, em 15 de dezembro de 2014, o COSO I foi, então, atualizado, surgindo o COSO III, com 17 princípios básicos. Houve maior busca pela transparência e responsabilidade para a integridade dos Controles Internos que

suportam as decisões corporativas e de governança das organizações. A nova obra contempla todos os aspectos bem sucedidos da primeira, porém, com ajustes ao cenário atual (COSO, 2015).

► 2.2. O Componente de Controle Interno: Avaliação de Riscos

O COSO conceitua “risco” como a possibilidade de ocorrência de evento que afete adversamente a realização dos “objetivos organizacionais”. A “avaliação de riscos” envolve, dessa maneira, um processo dinâmico e iterativo, para permitir a “identificação e a avaliação dos riscos” ao alcance desses objetivos. Do mesmo modo, o risco de não alcançá-los é considerado em relação às tolerâncias estabelecidas. Dessa forma, esse componente do controle interno deve estabelecer a base para determinar a maneira como o risco é gerenciado (COSO, 2013, p. 7).

Organizações bem sucedidas e estruturadas não aceitam passivamente os riscos. Inserem no cotidiano medidas pró-ativas, buscando mitigar, compartilhar e controlá-los, de modo que o curso de suas operações não sofra influências negativas. Essas iniciativas permitem que uma organização se prepare para reagir a situações inesperadas e a não-conformidades, que poderão impactá-la (WANDERLEY, 2011, p. 74).

Identificam-se os princípios do COSO para Avaliação de Riscos numa organização como:

- (a) especificar objetivos claros para permitir identificar e avaliar os riscos associados;
- (b) identificar o risco em todos os setores, analisando-o para determinar a forma de gerenciá-lo;
- (c) considerar o potencial para fraudes nas avaliações; e
- (d) observar mudanças que poderiam afetar, significativamente, o Controle Interno (COSO, 2013).

O COSO prescreve que se deve considerar, ainda, a adequação dos objetivos à entidade. No caso, a avaliação de riscos requer, inclusive, que sejam considerados os impactos das possíveis mudanças no ambiente externo. Além disso, existe a necessidade de que a análise seja realizada dentro do próprio modelo de negócio da organização. Caso contrário, o controle interno poderá se tornar ineficaz, independente do quão estruturados sejam os seus componentes (COSO, 2013, p. 7).

2.3. O Controle Interno na Marinha do Brasil

Alinhado ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF), o Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB) foi criado para reduzir incorreções nos processos, através da realização de orientações tempestivas ao pessoal. Além disso, sua estrutura (Quadro 1) busca proporcionar proximidade entre as Unidades Jurisdicionadas (UJ) e respectivos membros do SCIMB (ALVES JR., 2010, p. 34-35).

Quadro 1: Órgãos componentes do SCIMB e suas respectivas atribuições

MEMBRO DO SCIMB	ATRIBUIÇÃO EXERCIDA
Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR)	Exerce o mais elevado nível de controle da execução físico-financeira, possuindo como propósito assessorar o Comandante da Marinha nos assuntos administrativos e financeiros da MB.
Secretaria Geral da Marinha (SGM)	Supervisiona o planejamento orçamentário, de programação e execução financeira, orçamentária e patrimonial e Controle Interno.
Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM)	Exerce as atividades de Programação Orçamentária.
Diretoria de Finanças da Marinha (DFM)	Exerce as atividades de Programação Financeira e Contabilidade, evidenciando a execução financeira, orçamentária e patrimonial.
Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR)	Exerce as atividades de Auditoria, Análise e Apresentação de Contas.

Fonte: Elaborada pelos autores a partir de dados da SGM-601 (BRASIL, 2014, p. 1-2).

No âmbito da MB, a tarefa de “órgão de controle interno” é desempenhada pelo CCIMAR. Seu propósito é conduzir os controles internos das demais unidades da organização, através das atividades de Auditoria, Análise e Apresentação de Contas, que, posteriormente, são julgadas e aprovadas pelo TCU, órgão de controle externo do Governo Federal (ALENCAR, 2014, p. 41).

Através das mudanças introduzidas pelo Governo Federal, as atividades de Controle Interno evoluíram da mera fiscalização para a inclusão de julgamentos quanto à eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. Dessa forma, a SGM, como unidade reguladora na MB, organizou-se para atender às demandas da Controladoria-Geral da União, Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa e do Tribunal de Contas da União (ALVES JR., 2010, p. 36).

Nesse sentido, as normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas na Marinha (SGM-601), editadas pela SGM, vem acompanhando as mudanças propostas pelo Governo Federal. Desde a primeira edição, o normativo passou por cinco revisões, encontrando-se a última publicação em vigor a partir de 2014 (BRASIL, 2014, p. II).

Esse processo de evolução normativa para o estabelecimento de controles internos, com base nos princípios do COSO, disseminados pelo Governo Federal, quando analisados sob a ótica das dimensões culturais do Controle de Incertezas e da Distância Hierárquica, pode revelar algumas peculiaridades na forma como a instituição avalia seus riscos, conforme se buscou evidenciar adiante.

2.4. Impacto das configurações de Controle da Incerteza e Distância do Poder

No que se refere às Culturas Nacionais, através de dados empíricos da *International Business Machines* (IBM) em 50 países, foram estabelecidas, de forma empírica, categorias de problemas comuns a todas as sociedades, que correspondem às “dimensões culturais”. O Controle da Incerteza e a Distância de Poder são dimensões que têm particular influência sobre a maneira como se enxergam as organizações de uma nacionalidade. Logo, poderão indicar o modo mais apropriado de resolver problemas organizacionais num país, incluindo-se, aí, os riscos (HOFSTEDE, 1997).

Nesse contexto, dependendo das escolhas para criação de uma organização, diferentes configurações podem ser desenhadas. A Cultura Brasileira e a dos Estados Unidos (EUA), observadas sob as dimensões culturais mencionadas, possuem um relativo antagonismo. No Brasil, observa-se elevado distanciamento hierárquico e grande fuga de incertezas. Em grau relativo, ocorre exatamente ao contrário nos EUA (origem do Método COSO), onde existem índices moderadamente elevados das duas dimensões.

O Quadro 2 expressa a relação entre quatro tipos de estrutura organizacional propostos por Hofstede (1997), considerando as dimensões Controle de Incerteza e Distância do Poder:

Quadro 2: Configurações básicas para Distância de Poder e Controle da Incerteza

<p>MERCADO</p> <p>Distância de Poder BAIXA</p> <p>X</p> <p>Controle da Incerteza BAIXO</p>	<p>FAMÍLIA</p> <p>Distância de Poder ALTA</p> <p>X</p> <p>Controle da Incerteza BAIXO</p>
<p>MÁQUINA</p> <p>Distância de Poder BAIXA</p> <p>X</p> <p>Controle da Incerteza ALTO</p>	<p>PIRÂMIDE</p> <p>Distância de Poder ALTA</p> <p>X</p> <p>Controle da Incerteza ALTO</p>

❑ **Fonte:** Adaptada de Hofstede (1997, p. 167).

Em Hofstede (1997), esses quatro tipos de estrutura organizacional foram relacionados com as configurações para estruturas organizacionais propostas por Mintzberg (2009), considerando ainda uma específica, como resultante das demais, apresentando o EUA como o país típico para exemplificá-la, conforme descrito a seguir:

- a) Pirâmide de pessoas (Pirâmide) - "Burocracia total": órgão-chave é a tecnoestrutura (pessoas em órgão de *staff* que fornecem as ideias) e o mecanismo de coordenação é a standardização dos processos de trabalho (especificação do conteúdo do trabalho);
- b) Máquina bem azeitada (Máquina) - "Burocracia profissional": órgão-chave é o núcleo operacional (pessoas que se encarregam da produção) e o mecanismo de coordenação é a standardização das competências (especificação do nível de formação necessária para o trabalho);
- c) Mercado - "Adocracia": órgão-chave são funções de suporte (pessoas que asseguram os serviços), muitas vezes acompanhadas pelo núcleo operacional, e o mecanismo de coordenação é o ajustamento mútuo (de pessoas através de comunicação informal);

d) Família - "Estrutura simples": órgão-chave é o núcleo estratégico (direção geral) e o mecanismo de coordenação é a supervisão direta (através de um superior hierárquico); e

e) EUA - composição particular, enquadrada numa posição intermediária entre as duas dimensões culturais. O país típico, segundo o pesquisador, para ilustrar esta forma de organização é os Estados Unidos. Nele, encontram-se elementos de todas as configurações anteriormente citadas. Essa configuração caracteriza a "Estrutura divisional", onde o órgão-chave é a linha média (hierarquia situada entre os núcleos Estratégico e Operacional) e o mecanismo de coordenação é a standardização dos resultados (especificação dos resultados desejados) (HOFSTED, 1997, p. 180).

Assim, quanto às implicações do Controle da Incerteza e da Distância de Poder, as condições ideais para o emprego do Método COSO sugerem o emprego de estruturas divisionais, enquanto que nas organizações brasileiras a estrutura mais encontrada é a burocracia total.

A partir do referencial apresentado, foi estabelecida uma metodologia particular para esta pesquisa, conforme disposto a seguir.

3. METODOLOGIA

► 3.1. Caracterização da pesquisa, coleta de dados e instrumentos

Em razão da busca por um conhecimento profundo do assunto tratado, pela investigação com exclusividade sobre organizações militares, este trabalho constitui caso único, apesar de abordar múltiplas unidades na instituição (YIN, 2010). Quanto à análise dos dados, esta pesquisa é de natureza qualitativa (GIL, 2002, p. 41).

A primeira etapa da coleta de dados consistiu numa pesquisa bibliográfica e documental. Foram consultadas fontes ostensivas, ou seja, de livre consulta ao público geral, por meio da internet, consulta a trabalhos acadêmicos, artigos de periódicos e documentos disponibilizados pelo TCU. Em seguida, considerando-se que, para cada um dos Princípios do COSO na Avaliação de Riscos, são relacionadas implicações de alto ou baixo índice de Controle de Incerteza e Distância de Poder, houve uma busca em campo, com o uso de notas, entrevistas e questionários em três níveis:

- **Nível Estratégico:** profissionais gestores de funções vitais em suas unidades, observando-se apenas Oficiais para essa classe de respondentes;

- **Nível de Supervisão:** supervisores, observando-se, em sua maioria, Suboficiais ou Sargentos para essa classe de respondentes; e

- **Nível Operacional:** operadores, observando-se, em sua maioria, Cabos ou Marinheiros para essa classe de respondentes.

O modelo de questionário foi construído com assertivas, onde o respondente indicou seu nível de concordância (de 1 a 5) e uma questão aberta. Houve aplicação de questionários apenas na impossibilidade das entrevistas. Entretanto, não há diferenças entre os instrumentos de coleta de dados. As notas de campo foram utilizadas para todas as unidades que responderam aos pedidos de questionários/entrevistas, registrando-se nelas algum indicativo de aspectos inerentes às dimensões culturais analisadas, através da observação participante deste autor, membro da instituição em análise (MOREIRA, 2004, p. 51).

Para a realização das entrevistas, foram agendadas visitas prévias com cada um dos respondentes em seus respectivos ambientes de trabalho, durante os meses de novembro e dezembro de 2015. Todos os participantes receberam maiores esclarecimentos sobre o objetivo da

pesquisa em tela, bem como foi reafirmado o anonimato quanto à identificação das informações recebidas.

Os respondentes assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - TCLE. Assim, houve a anuência para que fossem utilizados os dados obtidos para a realização do presente trabalho. As gravações foram transcritas e analisadas, em conjunto com os dados dos questionários e das entrevistas que não puderam ser gravadas, segundo o método de análise de conteúdo (BARDIN, 1977, p. 42).

Cabe registrar, ainda, que a identidade de pessoas, locais e a confidencialidade das informações foram protegidos contra exposição, pelo anonimato, garantindo-se privacidade aos consultados e o respeito aos atributos éticos exigidos pelo trabalho científico. Assim, houve preocupação de evitar prejuízos ou constrangimentos pelos resultados do presente artigo (DENZIN; LINCOLN, 2006, p. 147).

► 3.2. Tratamento dos Dados

Como houve uma abordagem qualitativa, os indicadores quantitativos aplicados no tratamento dos dados obtidos seguiram uma estratégia coerente, segundo o uso da análise de conteúdo. Essa metodologia pode ser definida como um conjunto de técnicas para análises das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição dos conteúdos das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção destas (BARDIN, 1977, p. 42).

O material com as descrições de cada entrevista foi organizado, com objetivo de facilitar a classificação, de acordo com os três níveis hierárquicos consultados e as dimensões culturais sob análise nesta pesquisa. Desse modo, finalmente, foi realizada a interpretação das respostas objetivas dadas às afirmativas propostas no questionário, das eventuais justificativas em cada assertiva e da resposta à questão aberta.

O questionário foi elaborado de modo que as respostas afirmativas, quando se concorda com as assertivas apresentadas, indicaram elevados níveis de Controle da Incerteza e Distância de Poder, respectivamente, na sequência das questões (pontuação mais alta). Em contraponto, ao responder negativamente, o que representa discordância com cada questão apresentada, a indicação é contrária (pontuação mais baixa). Assim, a partir dessa construção de pesquisa, o tratamento dos dados ficou mais simples,

permitindo estabelecer diferenças entre as Organizações Militares analisadas através dessas dimensões culturais.

No Estudo de Caso, pelo uso de diferentes fontes de dados, como documentos, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observações participantes e até artefatos físicos, caracteriza-se uma vantagem ao pesquisador. Dessa maneira, pela triangulação dos dados, os potenciais problemas foram minimizados pelas várias avaliações, de múltiplas origens, sobre um mesmo fenômeno (YIN, 2010, pp. 142-144).

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

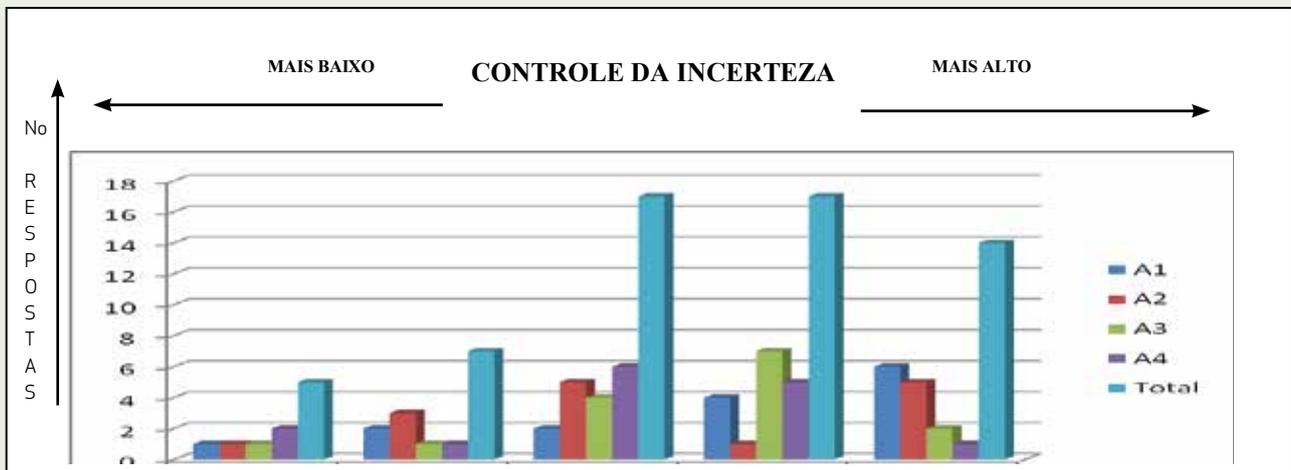
Analisados os resultados em cada nível hierárquico selecionado, observou-se que, no geral, as avaliações dos profissionais para cada assertiva do instrumento de pesquisa foram muito semelhantes. Em decorrência das relevantes similaridades identificadas para nos três níveis hierárquicos das unidades investigadas, verifica-se

um atributo indicativo de “Cultura Organizacional Forte” (HOFSTEDE, 1997).

Conforme consta no referencial teórico desta obra, o Método COSO encontra condições mais favoráveis de emprego em culturas com traços semelhantes a dos EUA, cujos modelos organizacionais preferidos se associam à “Estrutura Divisional”, onde o órgão-chave está na linha média (profissionais de Supervisão) e o mecanismo de coordenação se constitui na standardização de resultados (HOFSTEDE, 1997, p. 178). A partir desta observação, a análise se concentrou na identificação das características culturais da Força, sob a ótica das dimensões de Controle da Incerteza e Distância de Poder e segundo a percepção dos respondentes da pesquisa.

As primeiras quatro assertivas estabelecidas no questionário (de A1 a A4) correspondem, à sondagem da dimensão cultural do Controle da Incerteza. Pela percepção geral dos respondentes, que compuseram as notas atribuídas em cada questão proposta, construiu-se o panorama a seguir (Figura 1):

Figura 1: Percepção geral das unidades das Organizações Militares para o Controle da Incerteza



Nessa sondagem, para cada assertiva, o respondente indica um valor na escala de 1 a 5, segundo sua percepção, considerando-se o seguinte:

(Nota 1) Totalmente inválida: o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado na Organização Militar.

(Nota 2) Parcialmente inválida: o conteúdo é parcialmente observado, porém, em sua minoria.

(Nota 3) Neutra: não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado.

(Nota 4) Parcialmente válida: o conteúdo é parcialmente observado, porém, em sua maioria.

(Nota 5) Totalmente válida: o conteúdo da afirmativa é integralmente observado.

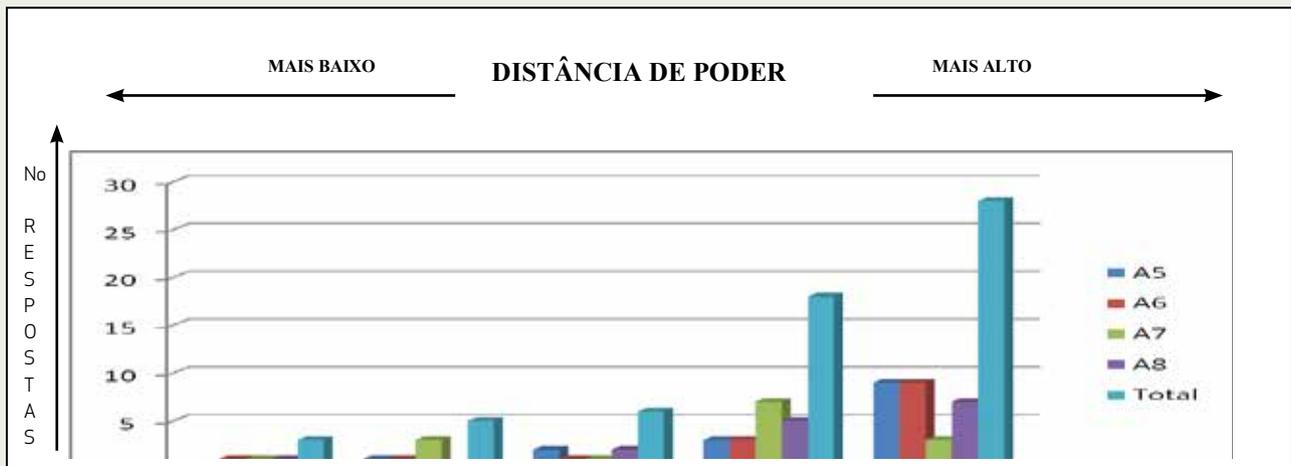
☐ Fonte: Elaborada pelos autores.



Desconsiderando-se a última questão (pergunta aberta), as assertivas seguintes (de A5 a A8) correspondem, ao Distanciamento Hierárquico. Pela percepção dos res-

pondentes para essa dimensão cultural, construiu-se o panorama a seguir (Figura 2):

Figura 2: Percepção geral das unidades das Organizações Militares para a Distância de Poder



❑ **Fonte:** Elaborada pelos autores.

Como se observa na Figura 1, o maior número de respostas sugere índice elevado de Controle da Incerteza. Na Figura 2, de modo ainda mais evidente, observa-se que as indicações tendem para uma alta Distância de Poder. Dessa forma, em ambas as dimensões culturais são identificados indícios de altos níveis, observados pela percepção dos profissionais das Organizações Militares em estudo.

As respostas abertas apontaram indícios de uma percepção de insegurança para o bom desempenho de algumas tarefas, como no caso dos processos envolvidos nos controles internos.

A transcrição indica um reflexo de alta Distância de Poder, pela insegurança de dizer que não faz um procedimento. Refletindo um elevado Controle de Incerteza, houve significativa frequência de respondentes que sugeriram mais qualificação do pessoal para a melhoria do Controle Interno nas Organizações Militares em estudo, o que pode indicar uma aparente preocupação face a novos desafios impostos, por exemplo, pelo Governo Federal ou pelo TCU. Logo, há indícios de características de culturas com grande fuga de incertezas (HOFSTEDE, 1997, p. 161).

Observou-se que as sugestões dos respondentes para a melhoria dos controles internos nas Organizações Militares em pauta vão no sentido de reduzir as incertezas, como a indicação de necessidades de “melhorar a comunicação”, para que algumas orientações sejam interpretadas adequadamente e sejam desenvolvidas com o sucesso desejado.

Houve, ainda, um conjunto de respondentes que sugeriu a criação de uma norma geral, onde fossem previstas todas as possíveis situações que envolvessem os processos do Controle Interno nas Organizações Militares. E, no mesmo sentido, um respondente defendeu a criação de um sistema informatizado, onde todos os controles internos pudessem ocorrer em via digital, eliminando-se ambiguidades em julgamentos, de acordo com as declarações expressas a seguir:

Sou a favor da criação de um sistema informatizado, onde todos os controles internos pudessem ocorrer em via digital, eliminando-se ambiguidades em julgamentos (RESPONDENTE S15).

Logo, há indícios de que essas unidades apresentam aspectos das culturas tipo “Pirâmide”. Elas têm preferên-

cia pela “Burocracia total”, onde o órgão-chave é a tecno-estrutura (pessoas em órgão de *staff* que fornecem as ideias) e o mecanismo de coordenação é a standardização dos processos de trabalho (especificação do conteúdo do trabalho). A despeito, para o Método COSO, há condições mais favoráveis de emprego em culturas com traços semelhantes a dos EUA, onde a configuração básica das organizações caracteriza a “Estrutura divisional”, com o órgão-chave sendo a linha média (hierarquia situada entre os núcleos Estratégico e Operacional) e o mecanismo de coordenação é a standardização dos resultados (especificação dos resultados desejados) (HOFSTEDE, 1997, p. 178).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das análises deste trabalho, observa-se que as Organizações Militares em pauta possuem um nível de moderadamente alto Controle da Incerteza e uma elevada Distância Hierárquica, condições culturais que não são as ideais para a implantação do Método COSO em suas características originais.

Dessa forma, do ponto de vista cultural e especialmente quanto ao processo de Avaliação de Riscos, um dos cinco componentes do Controle Interno, são necessárias estratégias para criar condições favoráveis à implantação do Método COSO, implícito nas recomendações do TCU. Nesse sentido, conclui-se que há necessidade de adaptações na metodologia de emprego dos Princípios do COSO, reduzindo a percepção de forte Controle da Incerteza e elevada Distância de Poder, através de medidas como melhorias na comunicação e mais preparo dos profissionais, em especial, os do Nível de Supervisão (Linha Média), o que possibilitaria o alcance de condições mais semelhantes às observadas pelas organizações norte-americanas.

Pela complexidade inerente ao setor público brasileiro, uma vez que suas instituições não operam com estru-

ras comuns e tamanho padrão, os conceitos adotados pelo Brasil no processo de Reforma do Estado continuam em sedimentação. Estima-se que transformações significativas na Cultura Organizacional das instituições públicas serão percebidas apenas após algum tempo. Dessa forma, espera-se que, com as necessárias adaptações na metodologia de emprego, o Método COSO, implícito nas orientações do TCU, sejam absorvidos paulatinamente.

Destaca-se, assim, que este estudo também buscou investigar os motivos que geraram divergências entre o ideal almejado pelo Governo Federal e a realidade dos controles internos das Organizações Militares em pauta, influenciados pela Cultura Organizacional. Dessa forma, do ponto de vista cultural, foram observados indícios de afastamento das características ideais para a disseminação e emprego dos princípios do COSO no processo de Avaliação de Riscos, o que representa um desafio institucional a ser desbravado, pela aparente necessidade de adaptar o instrumento (Método COSO) à instituição.

Como sugestão para pesquisas futuras, que abordem o estudo de culturas, o Método COSO e o Controle Interno no setor público brasileiro, recomenda-se a repetição das análises do presente estudo, sob circunstâncias diferentes, como: outros componentes da estrutura dos Sistemas de Controle Interno estabelecidas no Método COSO; e análise de outras dimensões culturais nas organizações, incluindo-se a possibilidade de existência de subculturas.

Acredita-se que o presente artigo tenha alcançado o objetivo pretendido e constitua relevante contribuição para construção do saber nas Ciências Contábeis, notadamente, nas áreas de Controle Gerencial e Gestão Pública. Dessa forma, espera-se que este trabalho possa inspirar outros pesquisadores a ampliar o arcabouço de conhecimentos sobre o assunto.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Cícero Oliveira de. Excelência na Gestão Pública: a contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – FACC, UFRJ, Rio de Janeiro, 2014.

ALVES JR, Almir. Sistema de Controle da Administração Federal: Interação da Unidade Setorial de Controle Interno da Marinha do Brasil (MB) com a Controladoria-Geral da União (CGU) e com o Tribunal de Contas da União (TCU). **Monografia** (Curso de Política e Estratégia Marítimas). Escola de Guerra Naval (EGN), Rio de Janeiro, 2010.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 1977.

BRASIL. MARINHA DO BRASIL. Secretaria Geral da Marinha (SGM). **SGM - 601**: Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha. Brasília, 2014.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório de Gestão do Exercício de 2014**. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/relatorios/relatorios-de-gestao.htm>>. Acesso em: 23/08/2015.

CARVALHO NETO, Antonio Alves de. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle, Brasília-DF, 17/07/2009.

CONDÉ, R. A. D.; QUINTAL, R. S.; LEAL, R. B.. Proposta de protocolo de estudo de caso aplicado a pesquisas envolvendo fraudes corporativas. **Revista PAGMAR**, Rio de Janeiro, nº 03, p. 20-25, 2015.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada**: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques. 2 vol. set. 2007.

_____. **About Us**. Disponível em: <<http://www.coso.org/aboutus.htm>>. Acesso em: 23/08/2015.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **O planejamento da pesquisa qualitativa**: teorias e abordagens. Porto Alegre: Artmed, 2006.

FAVERO, Claudio Gil. Avaliação de Programas Públicos. Sistema de Avaliação do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização aplicado na Marinha do Brasil: o caso do Programa Netuno, 2010. **Dissertação** (Mestrado), EBAPE/FGV, Rio de Janeiro, 2010.

FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte da. Management control systems: universal practices or national practices?. **Critical perspectives on international business**, Vol. 6, Iss 2/3, 2010: 190-207.

HOFSTEDE, Geert. **Culturas e organizações**: compreender a nossa programação mental; Trad. António Fidalgo. 1ª edição. Lisboa: Editora Sílabo, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes**: estruturas em cinco configurações. Henry Mintzberg: tradução Ailton Bomfim Brandão. 2ª. ed. 5ª. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

OLKOWSKI, Gustavo Ferreira. Avaliação de Controles Internos na Administração Pública Federal. **Monografia** (Especialização em Auditoria e Controle Governamental). ISC/TCU. Brasília-DF, 2011.

SILVA, Alan José de Moura. Estruturação dos Controle Interno de Prefeituras Municipais do Estado de Pernambuco: uma verificação baseada no modelo conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI. 2009. 169 f. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – UFPE, 2009.

WANDERLEY, C. A. N. Um estudo sobre controles internos no setor público, à luz da estrutura de controle interno do COSO: o caso de uma organização militar da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 2011. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

WOOD JR, Thomaz; DE PAULA, Ana Paula Paes. A Mídia Especializada e a Cultura do *Management*. **O&S**, v.13, n.38, Julho/Setembro. 2006: 91-105.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

Como citar este documento:

SILVA, A. F. T. B. da; SILVA, G. E. da; MELLO, L. S. C. de; CARVALHO, F. A. A. de; FONSECA, A. C. P. D. da. Uma análise da avaliação de riscos em Organizações Militares. **Revista PAGMAR**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 38 - 48, jan./dez. 2017.

Digital Object Identifier (DOI): <http://dx.doi.org/10.4322/pagmar.2446-4791.2016.004>

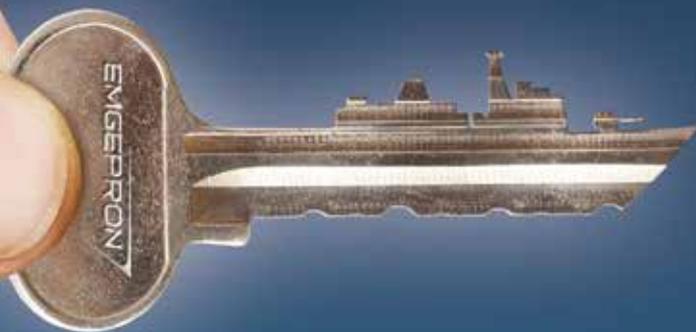
Recebido em 28JUN2016. Última versão recebida em 02SET2016. Aprovado em 25OUT2016.

Avaliado pelo sistema *Triple Review*: a) *Desk Review* pelo Editor-Chefe; e b) *Double Blind Review* (avaliação cega por dois avaliadores da área).

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação.



A Chave para Projetos de Defesa



A EMGEPRON gerencia projetos de interesse da Marinha do Brasil e da Administração Pública, executa atividades vinculadas à obtenção e manutenção do material militar naval, assim como de outras atividades correlatas, a fim de contribuir para o fortalecimento da Indústria Militar de Defesa, com qualidade e ética.