

## **Controles Internos em uma OSCIP: Aplicação do Modelo COSO**

### **Autoria**

Cleane Ramos Paulino - cleaneramos\_@hotmail.com

Prog de Pós-Grad em Admin e Controlad – PPAC/UFC - Universidade Federal do Ceará

LEANDRO SARUBBI DE CARVALHO ROCHA - leandrosrocha@gmail.com

Prog de Pós-Grad em Admin e Controlad – PPAC/UFC - Universidade Federal do Ceará

Ronaldo Celestino da Silva - ronaldo\_85\_@hotmail.com

Prog de Pós-Grad em Admin e Controlad – PPAC/UFC - Universidade Federal do Ceará

Alessandra Carvalho de Vasconcelos - alevasconcelos.ufc@gmail.com

Prog de Pós-Grad em Admin e Controlad – PPAC/UFC - Universidade Federal do Ceará

### **Resumo**

Os controles internos são processos ligados aos objetivos organizacionais, e que são influenciados por colaboradores de todos os níveis. No estudo, analisam-se, com base no modelo COSO Internal Control (COSO IC), os níveis de controle interno adotados por uma OSCIP, a partir da percepção dos colaboradores dos diferentes níveis hierárquicos da entidade. O estudo foi realizado em uma OSCIP localizada em Fortaleza-CE, a partir da coleta de dados primários e secundários, por meio da aplicação de um questionário adaptado de Cannavina e Parisi (2015) e de análise documental. A pesquisa reuniu respostas de 129 colaboradores dos três níveis hierárquicos da OSCIP. Os resultados apontam que a atividade de controle constitui o componente com maior percepção geral, enquanto a avaliação de riscos caracteriza-se como o componente com menor percepção. Além disso, constatou-se que as percepções da alta gestão e dos executores convergem no aspecto geral em 71%, e divergem da percepção da média gestão em 43%. Conclui-se que a entidade possui um nível de controle interno adequado quanto aos atributos requeridos pelo modelo COSO IC, e que as suas práticas corroboram os requisitos que se esperam de uma OSCIP, haja vista o nível de conformidade requerido para esse tipo de organização.



## Controles Internos em uma OSCIP: Aplicação do Modelo COSO

### RESUMO

Os controles internos são processos ligados aos objetivos organizacionais, e que são influenciados por colaboradores de todos os níveis. No estudo, analisam-se, com base no modelo COSO *Internal Control* (COSO IC), os níveis de controle interno adotados por uma OSCIP, a partir da percepção dos colaboradores dos diferentes níveis hierárquicos da entidade. O estudo foi realizado em uma OSCIP localizada em Fortaleza-CE, a partir da coleta de dados primários e secundários, por meio da aplicação de um questionário adaptado de Cannavina e Parisi (2015) e de análise documental. A pesquisa reuniu respostas de 129 colaboradores dos três níveis hierárquicos da OSCIP. Os resultados apontam que a atividade de controle constitui o componente com maior percepção geral, enquanto a avaliação de riscos caracteriza-se como o componente com menor percepção. Além disso, constatou-se que as percepções da alta gestão e dos executores convergem no aspecto geral em 71%, e divergem da percepção da média gestão em 43%. Conclui-se que a entidade possui um nível de controle interno adequado quanto aos atributos requeridos pelo modelo COSO IC, e que as suas práticas corroboram os requisitos que se esperam de uma OSCIP, haja vista o nível de conformidade requerido para esse tipo de organização.

**Palavras-chave:** Controle interno; COSO; Risco; Terceiro setor; OSCIP.

### 1 INTRODUÇÃO

Devido à baixa eficácia dos órgãos do governo na aplicação das políticas públicas de natureza social no contexto nacional, surge a necessidade da participação do terceiro setor, atuando de forma complementar e, em muitos casos, como protagonista na disponibilização de ações e projetos socioambientais.

Diante desse cenário, nos últimos anos tem crescido de forma expressiva o número de Organizações da Sociedade Civil (OSC), também conhecidas como Organizações Não Governamentais (ONG) e Organizações do Terceiro Setor (OTS) com conseqüente ampliação do alcance geográfico e populacional de sua atuação. Estima-se que atualmente existam cerca de 820 mil entidades no Brasil, movimentando cifras que correspondem a cerca de 1,5% do PIB nacional (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada [IPEA], 2018). Com base em pesquisa do IPEA (2018) envolvendo as OSCs com CNPJ ativo, observou-se a seguinte distribuição proporcional em 2016: 40% no Sudeste, 25% no Nordeste, 19% no Sul, 8% no Centro-Oeste e 8% no Norte. Vale registrar que todos os municípios do país possuem pelo menos uma OSC e que das 820 mil entidades, 7.114 são classificadas como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

As OSCIPs surgiram a partir da Lei nº 9.790 (1999), que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, bem como institui o termo de parceria entre órgãos públicos e essas entidades. Por celebrar os termos de parceria, que possuem um elevado nível de cobrança no atingimento das metas, dos requisitos legais e da prestação de contas, faz-se necessária a adoção de controles internos que possam direcionar a gestão dessas entidades para o atingimento dos seus objetivos, por meio do gerenciamento dos riscos e da salvaguarda dos ativos, e conseqüentemente contribuindo para a sustentabilidade e um mais alto nível de transparência e prestação de contas (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* [COSO], 2013; Lei nº 9.790, 1999).

Os controles internos surgiram, em conseqüência de escândalos de fraudes mundiais que se intensificaram por volta de 2002 em decorrência de “maquiagens” nas demonstrações contábeis de grandes empresas e da falta de transparência e de responsabilidade da alta direção em relação a sua obrigação de prestar contas (Carioca, Luca, & Ponte, 2010). No

Brasil esse cenário é semelhante, tendo sido possível acompanhar escândalos decorrentes de fraudes e corrupção nos setores público e privado.

Órgãos reguladores internacionais e nacionais agiram em resposta a esse cenário, publicando normas e recomendações acerca da adoção de medidas de controle interno nos processos organizacionais. No cenário mundial, em 2002, a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) passa a exigir requisitos do ambiente de controle de acordo com as recomendações do COSO. No mesmo ano, no Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) passa a adotar e a recomendar medidas mais rígidas de governança. Mais recentemente, em 2012 é sancionada a Lei nº 12.683 (2012), que dispõe sobre lavagem de dinheiro e adoção de mecanismos de controle interno, e, em 2013, é publicada a Lei nº 12.846 (2013), regulamentada pelo Decreto nº 8.420 (2015), que dispõe sobre ações anticorrupção, atos praticados contra a administração pública e o programa de integridade. Todos esses normativos trazem em sua essência a implementação de controles internos, a transparência na prestação de contas e as penalidades para os agentes que provocarem danos ao patrimônio público.

No caso das OSCIPs, por terem como principal fonte de recursos os termos de parceria firmados com órgãos públicos e outros provenientes de doações, faz-se necessário um elevado nível de controle interno para apoiar a sua gestão, bem como ampliar a segurança dos *stakeholders*, por meio da minimização do risco de que as informações divulgadas por sua administração não correspondam à realidade (Nascimento & Reginato, 2015).

Nesse sentido, Farias, Luca e Machado (2009) afirmam que, para se obter um bom nível de controle interno é preciso adotar um modelo validado e consistente, contendo técnicas eficientes para a sua gestão. Dentre os modelos praticados pelo mercado e por especialistas da área, destaca-se o COSO, que se tem demonstrado um dos modelos mais adequados à gestão eficaz dos controles internos (Farias *et al.*, 2009). O COSO foi criado nos EUA em 1985, por iniciativa do setor privado, sendo inicialmente denominado *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), exclusivamente voltado para estudos e recomendações de boas práticas de controles internos. O COSO é resultado da transformação da comissão em comitê. Suas recomendações passaram a ser reconhecidas mundialmente após serem adotadas pela *Security and Exchange Commission* (SEC) como modelo aplicado à SOX (Pizo, 2018).

O modelo COSO possui duas estruturas integradas (*Integrated Framework*). A primeira delas é a *Internal Control* (COSO IC), reconhecida como modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para avaliação de sua eficácia. Sua primeira publicação ocorreu em 1992, passando por revisões em 2013. Esse modelo é referenciado na literatura como COSO I, em sua versão de 1992, e como COSO III, em sua versão de 2013. O presente estudo adota o COSO III, denominado COSO IC. A segunda estrutura integrada – *COSO Enterprise Risk Management* (COSO ERM) – amplia seu alcance em controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo no tema mais abrangente de gerenciamento de riscos corporativos. Foi publicada em 2004 e passou por uma revisão em 2017. O COSO ERM é referenciado na literatura como COSO II, em sua versão de 2004, e COSO IV, em sua versão de 2017.

Considerando-se a importância da adoção de adequados controles internos para apoiar a gestão de risco nas OSCIPs que têm como principais fontes de recursos os termos de parceria firmados com órgãos públicos e outros provenientes de doações, busca-se responder à seguinte questão: Qual o nível de controle interno adotado por uma OSCIP, considerando-se os atributos requeridos pelo modelo COSO IC? A pesquisa tem como objetivo geral analisar o nível de controle interno adotado por uma OSCIP, com base no modelo COSO IC, a partir da percepção dos colaboradores de seus diferentes níveis hierárquicos. Além disso, descrevem-se especificamente os processos de controle interno da OSCIP; e se identificam os pontos de aderência e divergência dos processos de controle da OSCIP quanto ao modelo COSO IC.

O estudo se justifica pela valiosa contribuição da gestão de controles internos para as empresas, por meio do COSO IC (Capovilla & Gonçalves, 2018), assim como pela relevância do papel das OSCIPs para a sociedade (IPEA, 2018). Destaca-se ainda devido à incipiente oferta de investigações nacionais sobre controles internos na gestão de risco de entidades do terceiro setor. A propósito, Ribeiro e Timóteo (2012) sugerem novas pesquisas sobre controles internos em diversas organizações do terceiro setor, estimulando a descoberta dos fatores facilitadores e dificultadores para sua implementação nesse tipo de iniciativa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Controles internos e sua aplicação nas OSCIPs

O controle interno constitui uma das várias modalidades de resposta ao risco e tem por objetivo mitigar a probabilidade de ocorrência, e, conseqüentemente, o impacto de uma ameaça em potencial se materializar e causar um efeito adverso na organização. Segundo o *Internal Control Institute – Brasil* [ICI Brasil] (2017), os controles internos são processos ligados aos objetivos organizacionais, e que são influenciados por colaboradores de todos os níveis. Fornecem uma razoável segurança, não a absoluta certeza, de que a organização atingirá seus objetivos, ou seja, por mais eficiente que seja, a política de controles internos implantada na entidade irá apenas mitigar a probabilidade de ocorrência do risco, sem nunca eliminá-la por completo (ICI Brasil, 2017).

Para o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados [AICPA] (2004), controle interno é um sistema que abrange processos voltados para assegurar a exatidão e confiabilidade dos dados, assim como métodos destinados a salvaguardar os ativos e garantir a adesão de todos os colaboradores às políticas da entidade. Assim, pode-se entender que o controle interno se estende muito além dos assuntos diretamente relacionados à contabilidade e às finanças. Conforme Ayres, Cruz, Santos e Leone (2018), os controles internos são métodos coordenados que têm por função proteger os ativos, verificar a exatidão operacional e testar a obediência às diretrizes administrativas. Seu objetivo é garantir um conjunto de práticas com a finalidade de proteger os interesses da entidade, salvaguardando o patrimônio e buscando a adequada informação que ajude a obter a eficiência (Ayres *et al.*, 2018).

Segundo Mazulo, Vieira e Silva (2013), a confiabilidade que se almeja com a implantação dos controles internos é essencial para o desenvolvimento da organização. Logo, conforme defendem esses autores, a credibilidade de uma empresa passa pela sua reputação e é construída com base em suas competências e no seu nível de transparência.

No que tange à transparência, a cada dia mais é exigido das organizações, especialmente companhias de capital aberto, instituições financeiras, cooperativas e entidades do terceiro setor, um qualificado sistema de controles internos. Atualmente, qualquer organização, independentemente do porte e do segmento, necessita de uma estrutura mínima de controles internos (Carpes & Oro, 2010). A alta competição e a crescente exigência do mercado vêm forçando as empresas a buscar eficácia e eficiência em seus processos, o que só aumenta a importância dos controles internos.

A OSCIP enfrenta um risco de conformidade de alto impacto, já que, se deixar de cumprir algum requisito previsto em lei ou objeto do termo de parceria, poderá ser desqualificada de sua condição de OSCIP ou ainda não ter suas contas aprovadas pelos órgãos governamentais (Silva, Seibert, Wbatuba, & Macagna, 2015). Na legislação aplicada, pode ser observado um alto volume de obrigações a serem atendidas por essas organizações, fazendo-se necessário mecanismos de controles e processos robustos para mitigar o mencionado risco e prover garantia razoável de sua sustentabilidade (Ribeiro & Timóteo, 2012).

Conforme previsto na Lei das OSCIPs (Lei nº 9.790, 1999), a conformidade dessas organizações abrange desde o enquadramento estatutário, em relação aos objetivos sociais, forma de execução de atividades, requisitos de governança corporativa, constituição de conselho fiscal, responsabilidades dos dirigentes e destinação de patrimônio, até a obrigação

de prestação de contas em relação às metas, resultados e desempenho, assim como no tocante aos recursos repassados e às despesas realizadas.

A prestação de contas ocorre por meio de relatório específico e das demonstrações financeiras, que devem seguir rigorosamente as normas vigentes, bem como serem auditadas por auditores independentes. As OSCIPs também têm o dever de dar ampla publicidade, junto à sociedade e aos órgãos fiscalizadores, dos documentos que deram origem e encerramento aos termos de parceria e dos relatórios de prestação de contas (Decreto nº 3.100, 1999; Lei nº 9.790, 1999).

Devido ao rigor da prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas OSCIPs, a Constituição Federal de 1988, no parágrafo único do art. 70, diz: “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária” (Constituição Federal, 1988).

Segundo Salomon (1997), as entidades do terceiro setor enfrentam quatro desafios: o desafio da legitimidade, relacionado à formalização legal, à transparência das ações e à divulgação dos resultados; o desafio da eficiência, referente à profissionalização da instituição; o desafio da sustentabilidade, tanto de ordem financeira como humana; e o desafio da colaboração com o Estado, o setor empresarial e as próprias entidades do setor, que acabam se tornando competidoras dos recursos disponíveis, em vez de estabelecerem uma frente comum de ajuda mútua.

No que diz respeito aos desafios, o estabelecimento dos controles internos deve-se à necessidade de monitoramento para garantir a continuidade da instituição, pois não há entidade que consiga perpetuar suas operações sem a adoção de controles, já que eles é que viabilizam o alcance dos objetivos (Pizo, 2018).

Ainda em relação ao aspecto legal, a Lei nº 12.846 (2013), conhecida como a lei anticorrupção, dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública. A legislação dispõe sobre a apuração de responsabilidades por meio de processo administrativo de responsabilização (PAR), com aplicação de sanções que vão desde a exposição de imagem, por meio de ampla publicidade de decisão administrativa sancionada, ao pagamento de multa entre seis mil reais e sessenta milhões de reais. A mesma lei institui o programa de integridade, que consiste no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, o qual deve ser estruturado e aplicado de acordo com os riscos das atividades de cada organização. Dentre os requisitos exigidos pelo programa, destaca-se a implantação de controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiras.

Nesse contexto, fica evidente a obrigatoriedade de implantação dos processos de controles internos nas OSCIPs, tanto no aspecto legal, como no tocante à necessidade de mecanismo para suportar a gestão na persecução dos objetivos. Apesar disso, na revisão de literatura nacional, embora individualmente as temáticas controles internos e terceiro setor sejam bastante disseminadas, conjuntamente ainda são incipientes os estudos empíricos, persistindo lacunas de pesquisa, como a que ora se apresenta. Dentre os estudos identificados, os de Bonacim, Salgado, Girioli e Araújo (2011) e Ribeiro e Timóteo (2012) são aqueles que guardam maior alinhamento com esta pesquisa.

Bonacim *et al.* (2011) observaram a eficiência dos testes de controle interno, aplicados em uma estrutura organizacional de entidade do terceiro setor, verificando a confiabilidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais. O estudo de caso possibilitou concluir que é visível a importância da adoção dos controles internos para se obter um bom desempenho na gestão da instituição e na salvaguarda dos seus ativos.



Por meio de um estudo de caso aplicado em uma entidade de apoio a crianças e jovens de Minas Gerais, Ribeiro e Timóteo (2012) analisaram a contribuição do sistema de controles internos para a sustentabilidade econômica da instituição, concluindo pela relevância dos controles internos para as organizações do terceiro setor, assim como da continuidade de investigações sobre os assuntos em pauta.

Devido à significativa contribuição dos controles internos para as OSCIPs, faz-se necessário o uso de uma metodologia robusta que oriente o processo de sua implementação de forma a suportar a gestão no atingimento dos objetivos institucionais.

## 2.2 Modelo COSO

Em 1992, o COSO publicou o estudo *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada). Essa primeira versão obteve grande aceitação, e tem sido amplamente aplicada em todo o mundo. Em decorrência das mudanças no cenário mundial, como a globalização, mudanças legais e tecnológicas e as respostas à prevenção de fraudes, em 2013 o COSO publicou uma nova versão, objeto deste estudo (COSO, 2013).

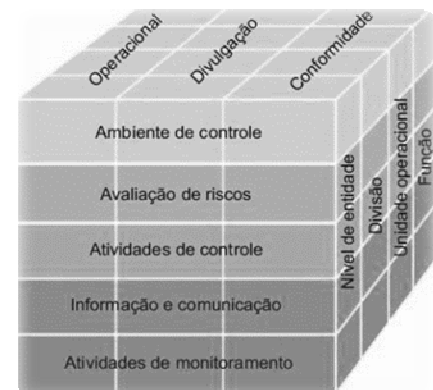
O modelo COSO IC possibilita que as empresas “desenvolvam, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno que se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, reduzam os riscos para níveis aceitáveis e apoiem um processo sólido de tomada de decisões e de governança da organização” (COSO, 2013, p. 4). Sua estrutura possui forma integrada, em formato de cubo, em que as três categorias de objetivos – operacional, divulgação e conformidade – são representadas pelas colunas. Já na parte frontal observam-se as linhas que representam os cinco componentes, e na terceira dimensão (lateral direita) se posiciona a estrutura organizacional da entidade.

No tocante aos três objetivos, o aspecto operacional diz respeito ao uso efetivo e eficiente dos recursos da empresa, os quais devem ser produzidos ou consumidos de forma otimizada. Para que isso venha a ocorrer, a gestão deve assegurar mecanismos de acompanhamento das metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de ativos. O objetivo de divulgação está relacionado aos controles que possibilitem uma maior confiabilidade na divulgação de informações financeiras e não financeiras, para usuários internos e externos. Enquanto isso o objetivo de conformidade relaciona-se ao grau de *compliance* (conformidade) que a empresa possui em relação às leis, normas e políticas internas a que está sujeita (Farias *et al.*, 2009).

Com respeito à concretização dos objetivos relacionados a estrutura, o COSO define controles internos como sendo “um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável a operações, divulgação e conformidade” (COSO, 2013, p. 12).

Com base no modelo COSO, o ICI Brasil (2017) reconhece três níveis de controle na organização, vinculados à estrutura organizacional no que diz respeito a responsabilidade e monitoramento. O primeiro nível é o ambiente de controle, que é a base para a eficácia e a eficiência dos controles internos. Nesse ambiente é que são definidas as diretrizes organizacionais, cuja responsabilidade recai sobre a alta gestão. O segundo nível é o controle dos processos ou controle de sistemas. Nesse nível são definidos os processos a ser conduzidos pela média gestão. No terceiro nível, de controle de atividades ou de processos de transação, o controle de cada atividade é realizado por seus executores (ICI Brasil, 2017).

Figura 1. Cubo Coso IC



Fonte: Coso IC (2013).

Em relação aos componentes do controle interno, o primeiro demonstrado no cubo é o ambiente de controle, que corresponde a todos os controles internos da organização. São as diretrizes de condução do negócio estabelecidas pela estrutura de governança e pela administração, e que, como o próprio nome diz, relacionam-se ao ambiente, ou seja, todos os atributos requeridos para um ambiente de controle que favoreça a organização no atingimento de objetivos e metas, pautados nos valores e na ética, em que cada colaborador se responsabilizará pelo caminho a percorrer (Capovilla & Gonçalves, 2018).

O ambiente de controle possui como principal atributo o código de conduta ética, que irá direcionar os colaboradores nos valores e na conduta ética que a organização espera, bem como na forma de se relacionar com os parceiros (fornecedores, clientes, sociedade e outros) e quais informações podem e devem ser divulgadas. O segundo atributo é uma estrutura organizacional com clara definição de hierarquia, poder decisório e políticas de segregação de funções, conflitos de interesses e alçadas e limites de aprovação. O terceiro atributo é a gestão estratégica, com definição de mecanismos para o acompanhamento de metas e objetivos, por meio do planejamento estratégico e da gestão orçamentária (ICI Brasil, 2017; Pizo, 2018).

Outro atributo relevante do ambiente de controle é a governança de processos, por meio da definição de políticas e procedimentos que irão conduzir as atividades dos colaboradores e posteriormente verificar a aderência desses processos. O atributo gestão de pessoas é uma das bases para o sucesso, por meio da política de carreira e sucessão, treinamento, desenvolvimento e avaliação de desempenho. Os comitês também são atributos relevantes, pois favorecem a gestão por meio de decisões colegiadas, como ocorre nos comitês de ética e de auditoria. Outro importante atributo do ambiente de controle é a disponibilização de canais de denúncia para incentivar o combate à fraude, desvio de conduta, corrupção, lavagem de dinheiro e melhorias de processos. Por fim, o atributo auditoria interna e externa, que garante o *compliance* e a melhoria contínua (ICI Brasil, 2017; Pizo, 2018).

Segundo o COSO IC (2013), o componente de controle interno avaliação de riscos, envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingimento dos objetivos em toda a entidade são considerados em relação ao apetite (tolerância) aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para se determinar a maneira como eles serão gerenciados.

O terceiro componente do cubo corresponde às atividades de controle, que são estabelecidas por meio de políticas e procedimentos de controle que devem ser seguidos e executados, para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. A atividade de controle pode ser dividida em controle do processo, desenhado para assegurar que os objetivos do processo sejam alcançados; e controle de transações, necessário para garantir que a atividade vem sendo realizada em conformidade com os procedimentos definidos pelo processo (ICI Brasil, 2017).

Os componentes informação e comunicação são necessários para que a organização cumpra as responsabilidades dos processos de controle interno, a fim de apoiar a realização de seus objetivos. Todos os níveis da empresa obtêm ou geram e utilizam informações originadas de fontes tanto internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é um processo contínuo e interativo para proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. Internamente, é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções. Externamente, possibilita o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes interessadas na organização (COSO, 2013).

O quinto componente da estrutura do COSO diz respeito às atividades de monitoramento, as quais asseguram a manutenção e o sucesso da estrutura de controles internos, já que utilizam avaliações contínuas e independentes, para se certificar da presença e

do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. Essas atividades proporcionam informações oportunas aos diversos níveis da organização, possibilitando que o sistema venha a reagir dinamicamente, mudando conforme as condições o justifiquem (ICI Brasil, 2017).

Com base na estrutura apresentada, é possível identificar que o controle interno não é um processo em série, mas dinâmico e integrado. A estrutura se aplica a todas as entidades de grande, médio e pequeno porte, com e sem fins lucrativos, além de órgãos governamentais. Cada organização, no entanto, pode optar por implementar o controle interno de forma, estrutura e complexidade diferentes (COSO, 2013).

Este estudo descreve os processos de controle interno adotados pela OSCIP objeto de estudo, bem como analisa os pontos de aderência e divergência em relação ao modelo COSO IC, com vistas à identificação do nível de controle interno da entidade, por meio da percepção dos colaboradores dos seus três níveis hierárquicos.

### 3 METODOLOGIA

O estudo analisa o nível de controle interno adotado por uma OSCIP, com base no modelo COSO IC, a partir da percepção dos colaboradores dos seus diferentes níveis hierárquicos. Para tanto, o estudo de caso único como estratégia de pesquisa aplicada, estruturado a partir de Yin (2005), apoia-se no estudo exploratório e na utilização de procedimentos de investigação documental com abordagem qualitativa dos dados.

A OSCIP pesquisada atua há mais de dez anos, implementando ações socioambientais, resgatando a cidadania, por meio do acesso à educação e ao mundo do trabalho. Destaca-se não só devido a essas ações, mas também por seu perfil diferenciado para o segmento, em relação ao modelo de gestão e às práticas de governança corporativa e controle interno. Esses aspectos, juntamente com sua relevância no terceiro setor do município de Fortaleza-CE e sua representatividade nacional, justificam a seleção da OSCIP como unidade de análise.

A pesquisa baseou-se em dados primários, complementados com dados secundários. Na coleta dos dados primários foi utilizado um questionário, adaptado de Cannavina e Parisi (2015). Inicialmente, o referido instrumento foi submetido a validação por dois especialistas da área. O questionário se apresenta na forma de escala *Likert*, com pontuação variando de 1 a 5, com os seguintes níveis de avaliação: 1 – Nunca, 2 – Raramente, 3 – Às vezes, 4 – Quase sempre e 5 – Sempre. Segundo Martins e Theóphilo (2009), esse tipo de escala consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ante os quais pede-se ao sujeito que externar sua reação, escolhendo um dos cinco ou sete pontos de uma escala. Dessa forma, associa-se um valor numérico a cada ponto, de modo que o somatório dos valores (pontos) indica a atitude (favorável ou desfavorável) dos respondentes em relação ao objeto, ou à representação simbólica que está sendo medida. O questionário está estruturado com 30 assertivas distribuídas entre os cinco componentes do COSO IC (2013). As assertivas possibilitaram a identificação do nível de controle interno da OSCIP, a percepção dos seus diferentes níveis hierárquicos e a análise dos seus processos de controle interno.

A Tabela 1 sintetiza as informações acerca dos níveis hierárquicos da OSCIP. A coleta abrangeu o período de 7 a 13/08/2018, e foi realizada por meio eletrônico, utilizando o sistema de suporte *iquest*.

**Tabela 1.** Níveis hierárquicos, cargos, pessoas envolvidas e respondentes da pesquisa

Nível hierárquico	Cargos dos envolvidos	Nº de pessoas envolvidas	Nº de respondentes	Representatividade dos respondentes (%)
Alta gestão	Conselheiro	8	2	25,0
	Diretoria	3	2	66,7
Média gestão	Gerente/coordenador	19	8	42,1
Executores	Analista/técnico	222	117	52,7
<b>Total</b>		<b>252</b>	<b>129</b>	<b>51,2</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.



Na coleta de dados secundários, foram consultados os seguintes documentos institucionais: relatório de consultoria e auditoria independente, relatório de acompanhamento de indicadores, regimento interno, código de conduta ética e normativos.

Os dados foram tabulados em planilhas eletrônicas, com a segregação das respostas e distribuição da frequência nos três níveis hierárquicos e nos cinco componentes do controle interno. Após a sua tratativa, os dados foram analisados e comparados com o modelo COSO IC, identificando-se pontos aderentes e divergentes em relação à metodologia.

Cabe destacar que no processo de pesquisa acadêmica foi adotado todo o rigor da metodologia requerida, bem como os princípios éticos e a fidedignidade e validade dos dados, resguardando-se de qualquer exposição a OSCIP objeto de estudo.

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Aqui são apresentados os resultados da aplicação do questionário junto aos colaboradores dos três níveis hierárquicos da OSCIP. Com base nas 30 assertivas do instrumento de pesquisa, descreve-se a percepção dos respondentes em relação aos processos de controle interno da OSCIP e identificam-se os pontos aderentes e divergentes quanto ao modelo COSO IC. Adicionalmente foi procedida a análise de relatórios internos e normativos, e após a sua consolidação, os achados foram validados pelo gerente de controladoria.

##### 4.1 Processos de controle interno adotados pela organização

Quanto aos processos de controle interno adotados pela OSCIP, foi possível identificar aqueles realizados em relação a cada componente do modelo COSO IC, tendo como pressuposto as respostas dos 129 participantes, que estão inseridos em todos os processos da OSCIP, o que possibilita uma percepção realista do nível dos controles internos.

Tendo como base as nove assertivas relacionadas ao ambiente de controle, foi elaborada a Tabela 2 com a frequência das respostas, distribuídas na escala com pontuação de 1 a 5, em que 1 corresponde à percepção nunca e 5 significa sempre.

**Tabela 2.** Componente ambiente de controle

Nº	Assertiva	Pontuação/Proporção (%)				
		1	2	3	4	5
1	Os altos dirigentes da organização percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos institucionais e dão adequado suporte ao seu funcionamento	0,0	3,9	14,7	43,4	38,0
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela organização são percebidos por todos os colaboradores nos diversos níveis	1,6	8,5	26,4	46,5	17,1
3	A comunicação dentro da organização é adequada e suficiente	2,3	10,1	35,7	39,5	12,4
4	Existe código formal de conduta ética na organização	0,0	4,7	2,3	13,2	79,8
5	As políticas e procedimentos da organização são padronizados e estão disponíveis para todos os colaboradores	0,8	1,6	8,5	27,9	61,2
6	Os colaboradores nos diversos níveis hierárquicos participam de alguma forma da elaboração dos procedimentos ou das instruções operacionais	1,6	12,4	34,9	34,1	17,1
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades	1,6	4,7	22,5	43,4	27,9
8	Existe adequada segregação de funções nos processos	2,3	4,7	23,3	45,0	24,8
9	Os controles internos da organização contribuem para a consecução dos resultados planejados	2,3	5,4	17,1	48,1	27,1
<b>Total</b>		<b>1,4</b>	<b>6,2</b>	<b>20,6</b>	<b>37,9</b>	<b>33,9</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em relação ao ambiente de controle, a OSCIP possui código de conduta ética formal e disponível para todos os colaboradores via *intranet*, e para a sociedade por meio do *site* institucional, onde demonstra como a alta gestão espera que seus colaboradores se posicionem durante suas atividades, bem como informa as sanções para os casos de desvio de conduta. O código apresenta ainda as diretrizes para condução e divulgação de informações confidenciais e a conduta para com as partes relacionadas, como parceiros, fornecedores e público

beneficiário. Esse processo de controle interno é evidenciado na assertiva n. 4 da Tabela 2, em que 79,8% dos respondentes declararam existir código de conduta ética formal.

Foi identificada a existência de estatuto e regimento interno disponíveis para todos os colaboradores via *intranet* e para a sociedade por meio do *site* institucional, onde consta a sua estrutura de governança, evidenciada pela estrutura organizacional constituída de conselho de administração, conselho fiscal, diretoria executiva e média gerência. No estatuto são claramente explicitados os objetivos e as atividades realizadas pela OSCIP, a sua forma de constituição e encerramento das atividades, bem como outros instrumentos de governança. No regimento são destacados o modelo de atuação da diretoria executiva, as alçadas de aprovação, a delegação de autoridade e responsabilidade e a política de aquisição. A percepção dos pontos de controle mencionados pode ser observada entre as assertivas 1 e 9, nas quais os colaboradores perceberam que ocorrem quase sempre (4) e sempre (5).

Quanto a missão, visão e valores, a organização possui um processo bem definido de elaboração e revisão do planejamento estratégico, realizado a cada biênio e revisado anualmente, com a participação de colaboradores das diversas áreas e dos diversos níveis hierárquicos, possibilitando a colaboração e a contribuição de cada um na revisão da visão, na validação da missão e dos valores organizacionais, bem como na elaboração de objetivos e metas institucionais. Após a definição dos objetivos e metas, são elaborados os indicadores para medição e acompanhamento da *performance* de cada área e, conseqüentemente, da OSCIP. Os resultados são apresentados em reuniões mensais com a diretoria e a média gestão, e trimestralmente para os conselhos. Após a apresentação dos resultados, cada gerente é responsável por difundir com os demais colaboradores de sua área o que pode ser percebido pela proporção de respostas da assertiva n. 9 (Tabela 2) e da assertiva n. 10 (Tabela 3).

Observa-se uma grande preocupação da OSCIP com o desenvolvimento dos colaboradores, o que pode ser percebido nos relatórios disponibilizados com o demonstrativo de colaboradores capacitados por meio de treinamentos internos, presenciais e *online*, e externos (com recursos disponibilizados pela entidade). Foi identificado um processo de desenvolvimento individual e uma avaliação de competência, que são construídos de forma articulada pelos colaboradores e seus gestores imediatos para o horizonte de um ano, sendo frequentemente acompanhados e utilizados para *feedbacks* formais que ocorrem anualmente. A OSCIP adota políticas formais de remuneração e descrição de funções, contendo a relação de atividades a serem realizadas e competências requeridas para sua realização. A percepção desse atributo pode ser verificada nas respostas relacionadas à assertiva n. 7, com 71,3% das opções quase sempre (4) e sempre (5).

Os resultados apresentados em relação ao ambiente de controle vão ao encontro dos achados de Cannavina e Parisi (2015, p. 16), que destacam a presença de “código formalizado de ética ou conduta e as delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras de responsabilidade”. Enquanto isso, Bonacim *et al.* (2011) destacam que na maioria das vezes os controles são executados de maneira amadora pelos voluntários, que são pessoas não especializadas, e que, por isso, acabam tomando decisões baseadas na boa vontade, esquecendo-se das práticas efetivas de controle.

É perceptível a presença de processos de controle em relação ao componente avaliação de riscos, em que a identificação, a análise e o tratamento dos riscos inerentes à OSCIP podem ser evidenciados nas respostas às assertivas 10 a 18 (Tabela 3), por meio das quais os respondentes identificaram que a entidade quase sempre (32%) e sempre (36%), totalizando 68%, adotam processos relacionados à gestão de riscos, considerando-se a média da distribuição da frequência.

**Tabela 3.** Componente avaliação de riscos

Nº	Assertiva	Pontuação/Proporção (%)				
		1	2	3	4	5

10	Os objetivos e metas da organização estão formalizados	0,8	2,3	10,1	20,2	66,7
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da organização	1,6	4,7	17,1	48,8	27,9
12	É prática da organização o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los	0,8	10,1	16,3	40,3	32,6
13	É prática da organização a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão	2,3	11,6	14,7	39,5	31,8
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da organização, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo	4,7	10,9	22,5	35,7	26,4
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão	4,7	9,3	25,6	34,9	25,6
16	Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da organização	10,9	34,1	31,8	12,4	10,9
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da organização instaurar sindicância para apurar a responsabilidade e exigir eventuais ressarcimentos	6,2	8,5	12,4	27,9	45,0
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores	2,3	7,0	10,9	24,0	55,8
<b>Total</b>		<b>3,8</b>	<b>10,9</b>	<b>17,9</b>	<b>31,5</b>	<b>35,8</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se que a entidade faz a identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas, por meio da governança de processos, em que cada área possui um usuário-chave responsável pela atualização dos normativos internos de acordo com as necessidades, em consonância com as mudanças na legislação, processos internos e melhorias identificadas nos processos. Após a atualização do normativo, que é feito em sistema de gestão de documentos, cabe à média gestão a aprovação em sistema e encaminhamento para a área de controle interno, por meio de *workflow* de aprovação, para que sejam verificados as práticas e seus impactos e demais processos e conformidade. Feita essa análise, a área de controle interno direciona para a diretoria da respectiva área dar a sua aprovação e consequentemente encaminhar para publicação. A publicação ocorre, por meio de sistema, para todos os colaboradores, que recebem a atualização do normativo através de notificação via *e-mail*. A aderência à formalização desses normativos pode ser observada na assertiva n. 5 da Tabela 2, a qual 89,1% dos respondentes assinalaram quase sempre (4) e sempre (5), bem como nas assertivas 11 e 18 da Tabela 3 registram-se 76,7% e 79,8%, respectivamente.

É possível identificar uma maior frequência de respostas raramente (2) e às vezes (3) ao atributo histórico de fraudes e desvios, totalizando 65,9%. Entretanto, pode ser observado um processo para a tratativa dessas fraudes e desvios, com base nas respostas da assertiva n. 17, que apresenta uma frequência de 72,9% de quase sempre (4) e sempre (5). Essa percepção também foi observada por Cannavina e Parisi (2015, p. 18), segundo o qual essa assertiva “revela uma tendência da administração pública do poder executivo federal de punir”.

A Tabela 4 apresenta os resultados das assertivas 19 a 22, relacionadas aos atributos do componente atividades de controle, sendo possível identificar, com base na média de frequências das respostas quase sempre (4) e sempre (5), que os respondentes percebem esse componente em 71,3% dos processos realizados.

**Tabela 4.** Componente atividades de controle

Nº	Assertiva	Pontuação/Proporção (%)				
		1	2	3	4	5
19	Existem políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da organização, claramente	2,3	6,2	19,4	38,0	34,1

	estabelecidas					
20	As atividades de controle adotadas pela organização são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo	4,7	3,9	21,7	50,4	19,4
21	As atividades de controle adotadas pela organização possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação	4,7	2,3	25,6	39,5	27,9
22	As atividades de controle adotadas pela organização são abrangentes e razoáveis, e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle	4,7	2,3	17,1	44,2	31,8
<b>Total</b>		<b>4,1</b>	<b>3,7</b>	<b>20,9</b>	<b>43,0</b>	<b>28,3</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Como atividade de controle, cada executor deve realizar suas atividades com base nos procedimentos formalizados, adotando como princípio a segregação de funções e as permissões de acesso aos sistemas, conforme demonstrado nas assertivas 19 a 22. Nota-se que a OSCIP atende parcialmente aos atributos desse componente, já que apresenta frequência de 43,0% para a percepção quase sempre (4) e 28,3% para sempre (5). A baixa aderência às atividades de controle corrobora os achados de Ribeiro e Timóteo (2012), que identificaram apenas quatro atividades de controle na unidade de análise, afetando o resultado da entidade.

A Tabela 5 apresenta a distribuição de frequência das respostas às assertivas 23 a 27, relacionadas aos atributos do componente informação e comunicação.

**Tabela 5.** Componente informação e comunicação

Nº	Assertiva	Pontuação/Proporção (%)				
		1	2	3	4	5
23	A informação relevante para a organização é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas	2,3	5,4	20,2	37,2	34,9
24	As informações consideradas relevantes pela organização são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas	0,8	6,2	18,6	37,2	37,2
25	A informação disponível à organização é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível	0,0	7,0	31,0	34,1	27,9
26	A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da organização, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz	0,8	3,9	26,4	44,2	24,8
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da organização, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura	1,6	12,4	24,8	36,4	24,8
<b>Total</b>		<b>1,1</b>	<b>7,0</b>	<b>24,2</b>	<b>37,8</b>	<b>29,9</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Acerca dos processos de informação e comunicação, tomando-se por base a pesquisa presencial, as informações do *site* da OSCIP e a observação direta, percebeu-se que a entidade promove reuniões gerenciais semanais com o objetivo de compartilhar entre a alta e média gestão as informações, resultados e processos em andamento, que posteriormente são compartilhados com os membros de suas respectivas equipes, tendo como limitador as informações confidenciais ou estratégicas. Nota-se a existência de uma área responsável pela gestão da comunicação institucional, que viabiliza a circulação da informação interna e externamente. As informações gerenciais e estratégicas, na sua grande maioria, são gerenciadas pelo sistema de informação gerencial da OSCIP, que é conduzido pela área de controladoria e acompanhado pela diretoria executiva. Quanto às informações e comunicações para os usuários externos, estas são realizadas por meio da Imprensa Oficial e do *site* da OSCIP, onde é publicada a prestação de contas perante os parceiros e para com a sociedade, contendo informações como demonstrações financeiras e notas explicativas. Tendo como base a pesquisa realizada, esses processos são observados nos resultados das respostas 23 a 27 (Tabela 5), correspondendo a maioria das respostas a quase sempre (4) e sempre (5).

Em relação ao componente atividades de monitoramento, os respondentes, segundo o resultado das assertivas 28 a 30 da Tabela 6, perceberam que a organização possui um nível de 69,5% em relação às atividades de monitoramento.

**Tabela 6.** Componente atividades de monitoramento

Nº	Assertiva	Pontuação/Proporção (%)				
		1	2	3	4	5
28	O sistema de controle interno da organização é constantemente monitorado para se avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo	4,7	5,4	22,5	34,9	32,6
29	O sistema de controle interno da organização tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas	5,4	7,0	18,6	44,2	24,8
30	O sistema de controle interno da organização tem contribuído para a melhoria de seu desempenho	5,4	4,7	17,8	37,2	34,9
<b>Total</b>		<b>5,2</b>	<b>5,7</b>	<b>19,6</b>	<b>38,8</b>	<b>30,7</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observou-se um processo de monitoramento e identificação de melhorias tanto na percepção dos respondentes, como na observação direta e na análise dos relatórios de auditoria e consultoria. A OSCIP possui uma estrutura de controladoria, responsável por gerenciar a conformidade contábil e fiscal; acompanhar o desempenho dos objetivos e metas, por meio da gestão de indicadores; e realizar a gestão orçamentária e das políticas e procedimentos. Observou-se ainda a existência de uma auditoria interna de conformidade, responsável por auditar a operação sistematicamente e identificar eventuais desvios nos processos ou de conduta e indícios de fraude. A entidade adota, ainda, a prática de contratação de auditoria independente para realizar auditoria de controles internos e contábil.

#### 4.2 Percepção dos processos de controles internos pelos três níveis hierárquicos

A Tabela 7 mostra a percepção da alta gestão em relação aos processos de controles internos. Entendem-se por alta gestão, para os fins desta pesquisa, os membros do conselho de administração, do conselho fiscal e da diretoria executiva. As respostas apresentadas estão agrupadas com base nos cinco componentes da estrutura do COSO IC, distribuídas por frequência nos cinco níveis da escala de pesquisa.

**Tabela 7.** Percepção dos processos de controles internos pela alta gestão

Componente	Pontuação/Proporção (%)				
	1	2	3	4	5
Ambiente de controle	0,0	0,0	16,7	50,0	33,3
Avaliação de riscos	0,0	13,9	16,7	30,6	38,9
Atividades de controle	0,0	6,3	43,8	31,3	18,8
Informação e comunicação	0,0	5,0	20,0	45,0	30,0
Atividades de monitoramento	0,0	8,3	33,3	41,7	16,7
<b>Total</b>	<b>0,0</b>	<b>6,6</b>	<b>22,5</b>	<b>40,0</b>	<b>30,8</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que a alta gestão percebe os processos de controles internos no aspecto geral, quase sempre (4) e sempre (5), representando 70,8% do total das respostas. Quanto à análise individual por componente, apenas atividades de controle e de monitoramento ficaram abaixo desse índice, apresentando 50,0% e 58,3% respectivamente em relação a percepção quase sempre (4) e sempre (5). Nota-se que a alta gestão percebe a existência de todos os processos de controles internos, já que foi atribuída frequência nula à opção nunca (1).

A Tabela 8 apresenta a percepção da média gestão em relação aos mesmos processos analisados anteriormente. Para os fins desta pesquisa, consideraram-se como média gestão os respondentes com cargos de gerente e coordenador.

**Tabela 8.** Percepção dos processos de controles internos pela média gestão

Componente	Pontuação/Proporção (%)				
	1	2	3	4	5
Ambiente de controle	0,0	5,6	40,3	37,5	16,7
Avaliação de riscos	4,2	22,2	22,2	34,7	16,7



Atividades de controle	12,5	0,0	50,0	37,5	0,0
Informação e comunicação	0,0	27,5	50,0	22,5	0,0
Atividades de monitoramento	12,5	8,3	58,3	20,8	0,0
<b>Total</b>	<b>4,0</b>	<b>13,8</b>	<b>39,6</b>	<b>32,5</b>	<b>10,0</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

A percepção da média gestão quanto aos processos de controles internos ocorre na sua grande maioria às vezes (3) e quase sempre (4), apresentando frequências de 39,6% e 32,5%, respectivamente, diferentemente do resultado da alta gestão. Correspondem à percepção quase sempre (4) e sempre (5) apenas 42,5% do total. Nota-se que os componentes com menores frequências de percepção são informação e comunicação, com 22,5%, e atividades de monitoramento, com 20,8%. Em relação às percepções quase sempre (4) e sempre (5), o ambiente de controle, com 54,2%, foi o componente que obteve melhor percepção.

Os diferentes resultados apresentados pelos dois níveis de gestão da OSCIP (alta e média gestão) também foram identificados por Cannavina e Parisi (2015). Segundo os autores, as empresas não possuem percepção clara sobre o quanto os controles internos contribuem para a consecução dos resultados planejados.

Já a Tabela 9 mostra a percepção dos executores (analistas e técnicos), os quais são responsáveis pela execução das atividades dos processos inerentes à OSCIP.

**Tabela 9.** Percepção dos processos de controles internos pelos executores

Componente	Pontuação/Proporção (%)				
	1	2	3	4	5
Ambiente de controle	1,5	6,5	19,4	37,5	35,1
Avaliação de riscos	3,9	10,1	17,7	31,3	37,0
Atividades de controle	3,6	3,8	18,2	43,8	30,6
Informação e comunicação	1,2	5,6	22,6	38,6	32,0
Atividades de monitoramento	4,8	5,4	16,5	39,9	33,3
<b>Total</b>	<b>2,8</b>	<b>7,0</b>	<b>18,9</b>	<b>36,9</b>	<b>34,4</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na percepção dos executores, de modo geral, os processos de controles internos, correspondem a 71,3% em relação às frequências quase sempre (4) e sempre (5), enquanto na percepção individual em relação aos componentes pode ser observado que todos apresentam proporção acima de 70%, com exceção da avaliação de riscos, que obteve 68,4%.

#### 4.3 Percepção do nível de controle interno da OSCIP e dos pontos de aderência e divergência ao modelo COSO IC

Considerando-se a estrutura da pesquisa e a percepção dos respondentes quanto aos processos de controle interno, tendo como referência a frequência de respostas dos níveis quase sempre (4) e sempre (5), foi possível observar os pontos aderentes e divergentes em relação ao modelo COSO IC.

A Tabela 10 mostra as questões que obtiveram as menores frequências de respostas nos níveis quase sempre (4) e sempre (5) e seus respectivos componentes.

**Tabela 10.** Atributos com menor percepção de aderência

Componente	Nº	Assertiva	Pontuação/Proporção (%)		
			4	5	4+5
Atividades de controle	3	A comunicação dentro da organização é adequada e suficiente	39,5	12,4	51,9
	6	Os colaboradores nos diversos níveis hierárquicos participam de alguma forma da elaboração dos procedimentos ou das instruções operacionais	34,1	17,1	51,2
Avaliação de riscos	16	Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da organização	12,4	10,9	23,3

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que apenas uma questão, que corresponde a 3% do total, apresentou resultado que pode ser considerado abaixo do nível do processo de controle interno, haja vista

que resultou em uma frequência de apenas 23,3% da percepção dos respondentes. A baixa frequência representa um aspecto positivo, uma vez que os respondentes identificaram um baixo histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da entidade. Destaque-se que apenas duas questões, representando 7% do total, apresentaram o que se pode atribuir a um nível intermediário de processos de controles internos, pois apresentam frequências de 51,9% e 51,2% de percepção dos respondentes. As questões estão relacionadas ao componente avaliação de controle e possuem como atributos a adequada e suficiente comunicação dentro da OSCIP e a participação dos colaboradores na elaboração dos procedimentos.

Em relação aos pontos 100% divergentes, não foi identificada nenhuma questão com frequência 100% de respostas nunca (1), sendo apresentados apenas os pontos de menor percepção, destacados no parágrafo anterior.

A Tabela 11 mostra a percepção consolidada dos três níveis da estrutura organizacional quanto aos processos de controles internos, classificadas segundo os componentes do COSO.

**Tabela 11.** Percepção dos processos de controles internos pela organização (Consolidado)

Componente	Pontuação/Proporção (%)				
	1	2	3	4	5
Ambiente de controle	1,4	6,2	20,6	37,9	33,9
Avaliação de riscos	3,8	10,9	17,9	31,5	35,8
Atividades de controle	4,1	3,7	20,9	43,0	28,3
Informação e comunicação	1,1	7,0	24,2	37,8	29,9
Atividades de monitoramento	5,2	5,7	19,6	38,8	30,7
<b>Total</b>	<b>2,8</b>	<b>7,4</b>	<b>20,3</b>	<b>36,7</b>	<b>32,8</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

É possível observar que os respondentes percebem os níveis dos processos de controles internos da OSCIP entre bom e ótimo, haja vista que as frequências das respostas quase sempre (4) e sempre (5) totalizam 69,5%. A percepção individual dos componentes também corresponde a um bom e um ótimo nível, variando entre 67,8% e 71,3%. Considerando-se os três mais altos níveis de percepção da pesquisa (às vezes (3), quase sempre (4) e sempre (5)), o somatório sobe de 85,3% e 92,4% em relação aos componentes individuais, e, de forma consolidada, de 69,5% para 89,8%. O mais baixo nível de percepção em termos gerais corresponde a 10,2%, considerando-se nunca (1) e raramente (2), enquanto em relação aos componentes a menor percepção dos processos ocorre na avaliação de riscos, com 14,7% entre nunca (1) e raramente (2) e 67,4% entre quase sempre (4) e sempre (5).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos resultados apresentados, entende-se que o estudo atingiu o objetivo proposto de analisar o nível de controle interno adotado em uma OSCIP, respondendo à questão de pesquisa. Com base na revisão de literatura, foi possível elencar os atributos requeridos pela estrutura do COSO IC e posteriormente confrontá-los com as percepções dos respondentes, que correspondem aos três níveis da estrutura organizacional, e com os documentos analisados, evidenciando um nível de controles internos entre bom e ótimo.

Pode ser observado que os objetivos específicos também foram atendidos, haja vista que os processos de controles internos adotados pela OSCIP, bem como o nível de cada um deles, foram descritos, tendo como base a percepção de cada respondente em relação ao conjunto de atributos requeridos por cada componente do modelo COSO IC. Constatou-se, com base no nível de percepção dos respondentes a cada atributo, quais mostravam-se aderentes e divergentes em relação ao modelo COSO IC, sendo possível identificar que, no geral, a OSCIP possui todos os pontos aderentes ao modelo COSO IC.

Dos 30 atributos, apresentaram percepção intermediária a adequada e suficiente comunicação dentro da organização e a participação dos colaboradores na elaboração dos procedimentos, correspondendo a 7% do total dos atributos, e níveis de percepção entre 52%

e 51%. Todos os demais atributos requeridos pelos respectivos componentes do modelo COSO IC apresentaram percepções entre 61% e 93%, sendo a maior distribuição de frequência entre 70% e 93%, apresentando-se com maior percepção o atributo existência de código de conduta ética formal.

Considera-se que a OSCIP possui um nível de controles internos adequado em relação aos atributos requeridos pelo modelo COSO IC, e que as boas práticas adotadas pela entidade corroboram os requisitos que se esperam para uma OSCIP, haja vista o nível de conformidade requerido para esse tipo de organização. A análise dos resultados do presente estudo destaca alguns processos que merecem um pouco mais de atenção da OSCIP, no que diz respeito à melhoria dos processos de controles internos de alguns atributos dos componentes da informação e comunicação e de monitoramento.

Espera-se que a pesquisa tenha contribuído para enriquecer a literatura, devido à incipiência de obras identificadas com essa temática, e pela contribuição dos resultados expostos, decorrente da aderência do instrumento de pesquisa de Cannavina e Parisi (2015) nesse tipo de entidade, que possui um alto valor agregado para a sociedade, destacando-se os processos de controles internos aplicados e os pontos de melhoria requeridos.

O estudo destaca como limitações a identificação apenas das percepções dos respondentes e a análise dos documentos secundários, não sendo possível a observação da aderência dos processos de controles internos por meio da metodologia de auditoria de controles internos. Para estudos futuros, sugere-se a ampliação da proposta de pesquisa para outras organizações do terceiro setor e organizações públicas e privadas, com o objetivo de destacar a importância dos controles internos para o atingimento dos objetivos organizacionais, da salvaguarda dos ativos e da conformidade dos processos, bem como para identificar os pontos aderentes às boas práticas recomendadas pelo modelo COSO e contribuir para maior eficiência das organizações, destacando os pontos de melhoria.

## REFERÊNCIAS

- Ayres, L. C. N., Cruz, V. L., Santos, R. R. D., & Leone, R. J. G. (2018). Controle interno em empresas familiares de pequeno porte: uma aplicação do modelo COSO II. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 12(1), 3-17.
- Bonacim, C. A. G., Salgado, A. L., Girioli, L. S., & Araújo, A. M. P. (2011). A influência da estrutura organizacional nos controles internos de uma fundação para pesquisa, prevenção e assistência do câncer do interior paulista. *Revista Ciência & Saúde Coletiva [online]*, 16(5), 2635-2642.
- Cannavina, V. C., & Parisi, C. (2015). Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas Coso/Intosai. *Revista Universo Contábil*, 11(3), 6-26.
- Capovilla, R. A., & Gonçalves, R. S. (2018). Avaliação do ambiente de controle interno por meio de modelo de maturidade em organizações governamentais. *Contextus*, 16(2), 146-185.
- Carioca, K. J. F., Luca, M. M. M. De, & Ponte, V. M. R. (2010). Implementação da lei Sarbanes-Oxley e seus impactos nos controles internos e nas práticas de governança corporativa: um estudo na Companhia Energética do Ceará – Coelce. *Revista Universo Contábil*, 6(4), 50-67.
- Carpes, A. M. S., & Oro, I. M. (2010). Análise do ambiente de controle interno nas cooperativas agropecuárias do Estado de Santa Catarina: uma investigação alicerçada na perspectiva da metodologia COSO (The Comittee Of Sponsoring Organization). *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 10.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo*. Traduzido por IIA Brasil e PWC.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília. Recuperado em 10, de dezembro de 2018, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)

- Decreto n. 3.100, de 30 de junho de 1999.* (1999). Regulamenta a Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Congresso Nacional.
- Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015.* (2015). Regulamenta a Lei n. 12.846, de 10 de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Congresso Nacional.
- Farias, R. P., Luca, M. M. M., & Machado, M. V. V. (2009). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), 55-71.
- Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados. (2004). *Enterprise risk management – integrated framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. New Jersey: AICPA. Retrieved December 10, 2018, from <http://www.aicpa.org>
- Internal Control Institute – Brasil. (2017). *Guide to the CICS Common Body of Knowledge (CBOOK)*. (3a ed.).
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. (2018). *Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil*. Organizador: Félix Garcia Lopez. Brasília, DF.
- Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999.* (1999). Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Congresso Nacional
- Lei n.12.683, de 9 de julho de 2012.* (2012). Altera a Lei n. 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Congresso Nacional.
- Lei n. 12.846, de 1 de agosto de 2013.* (2013). Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Congresso Nacional.
- Martins, G. A., & Théophilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Mazulo, E. S., Vieira, P. R. C., & Silva, A. C. M. (2013). Relação existente entre a imagem e o desempenho percebido do controle interno no Exército Brasileiro: estudo com emprego de análise fatorial e regressão múltipla. *Revista ADM.MADE*, 17(1), 43-59.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2015). *Controladoria – instrumento de apoio ao processo decisório*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Pizo, F. (2018). *Mapeamento de controles internos SOX*. São Paulo: Atlas.
- Ribeiro, L. M. P., & Timóteo, A. C. (2012). A adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 61-82.
- Salomon, L. (1997). *Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor*. São Paulo: Paz e Terra.
- Silva, R. C. F., Seibert, R. M., Whatuba, B. B. R., & Macagnan, C. B. (2015). As boas práticas de governança: um estudo sobre a transparência e prestação de contas nas OSCIPs do RS. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 9(3), 24-44.
- Yin, R. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (3a ed.). Porto Alegre: Bookman.