

# LICEU *on-line*

## **ANÁLISE DE PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO SOB AS PERSPECTIVAS DO COSO**

### ***ANALYSIS OF INTERNAL CONTROL PROCEDURES FROM THE PERSPECTIVE OF COSO***

**Lúcia Cláudia Alves Chaves**

Universidade Federal do Amapá – UNIFAP

luciachavesap@gmail.com

Brasil

**Davi Jônatas Cunha Araújo**

Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)

davijonatass@gmail.com

Brasil

**Henrique Formigoni**

Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)

henrique.formigoni@mackenzie.br

Brasil

**Rossana Guerra de Sousa**

Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

rossanagsousa@gmail.com

Brasil

Recebido: 14/09/2023– Aprovado: 20/02/2024. Publicado Julho/2024.

Processo de Avaliação: Double Blind Review.

## **RESUMO**

Os controles internos são procedimentos e métodos adotados para apoiar o atingimento dos objetivos de uma organização. Sob a perspectiva do *COSO*, este trabalho buscou recomendar procedimentos de controle interno para gerenciamento de riscos na Companhia Docas de Santana — CDSA, uma Autoridade Portuária localizada na cidade de Santana, no Amapá. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa através de um estudo de caso na CDSA, utilizando questionários e entrevistas com membros da Direção Executiva, gerência e supervisão da empresa. As implicações práticas deste estudo são fornecer subsídios para o Presidente, Diretores, Gerentes e Supervisores, conhecerem melhor os controles internos já existentes na companhia, e recomendar novos procedimentos de controle necessários para atender as demandas de órgãos do controle externo, e ainda, melhorar as operações da organização. As contribuições originais deste trabalho estão relacionadas a recomendações de ações preventivas, em conformidade aos aspectos de fiscalização e monitoramento. Os resultados indicam que os procedimentos de controle interno e gerenciamento de riscos da CDSA não estão em conformidade com o *COSO*, e que para os entrevistados, o controle interno está fundamentado pela figura do regimento interno, entendendo que o controle interno é o próprio regimento interno. Sabendo que as pessoas são um fator de sucesso em qualquer sistema organizacional, em relação ao ambiente de controle, é sugerida a elaboração de políticas internas para padronização dos procedimentos, com ações de capacitação para todos os colaboradores. Torna-se pertinente também, que sejam desenvolvidas práticas de inclusão dos colaboradores para identificação e formalização dos processos.

**Palavras-Chave:** Procedimentos de Controle Interno. Gerenciamento de Riscos. *COSO*.

## **ABSTRACT**

*Internal controls are procedures and methods adopted to support the achievement of an organization's objectives. From the COSO perspective, this work sought to recommend internal control procedures for risk management at Companhia Docas de Santana — CDSA, a Port Authority located in the city of Santana, in Amapá. For this, a qualitative research was carried out through a case study at CDSA, using questionnaires and interviews with members of the Executive Board, management, and supervision of the company. The practical implications of this study are to provide subsidies for the President, Directors, Managers and Supervisors, to better understand the internal controls that already exist in the company, and to recommend new control procedures necessary to meet the demands of external control bodies, and, to improve the organization's operations. The original contributions of this work are related to recommendations for preventive actions, in accordance with inspection and monitoring aspects. The results indicate that the CDSA's internal control and risk management procedures are not in accordance with the COSO, and that for the interviewees, the internal control is based on the figure of the internal regulation, understanding that the internal control is the internal regulation itself. Knowing that people are a success factor in any organizational system, in relation to the control environment, it is suggested the elaboration of internal policies for the standardization of procedures, with training actions for all employees. It is also relevant that practices are developed to include employees to identify and formalize processes.*

**Keywords:** Internal Control Procedures. Risk Management. *COSO*.

## 1. INTRODUÇÃO

O controle interno permite que os administradores permaneçam focados na busca das metas de desempenho operacional e financeiro das suas organizações, ao mesmo tempo que operam dentro dos limites impostos pelas legislações aplicáveis e minimizam surpresas ao longo do caminho. O controle interno permite que uma organização lide de forma mais eficaz com as mudanças nos ambientes econômico e competitivo, na liderança, nas prioridades e nos modelos de negócios. Dessa forma, essa estrutura deve ser monitorada para avaliar a qualidade e a atualização ao longo do tempo. Esse objetivo é atingido com atividades recorrentes de monitoramento ou procedimentos de avaliações independentes periódicas, ou ainda, uma combinação desses dois mecanismos (Oliveira & Soares, 2018).

Em relação as empresas públicas, o controle tem considerável relevância, auxiliando no planejamento, organização, supervisão das atividades e alcance de metas estabelecidas. O controle com as suas várias funções ajudam na tomada de decisões e no gerenciamento de riscos, dito isto, se o gestor souber aproveitar o controle interno existente, obterá resultados mais significativos à sua organização (Araújo, Libonati, Miranda & Sousa Ramos, 2016).

O *framework* Gerenciamento de Riscos Corporativos, ou COSO II, definiu os controles internos como um processo multidirecional e interativo, que contribui no sentido de assegurar uma comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, evitando danos à reputação organizacional e mitigando riscos (COSO, 2004). O COSO II, proposto em 2004, tinha como finalidade direcionar as organizações para uma gestão integrada dos riscos e, ao promover uma visão holística dos diversos riscos aos quais uma organização está exposta, cria um portfólio abrangente dos riscos e sua interação com a governança e as estratégias corporativas (COSO, 2004).

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* — COSO II (COSO, 2004), decorrente da premissa de que todas as empresas enfrentam incertezas, foi lançado o desafio aos gestores e tomadores de decisões definir parâmetros que possam criar valor à empresa e às partes interessadas. Diante disso, surgiu a necessidade de os gestores mapearem incertezas em busca de informações seguras para o processo decisório e gerenciar riscos organizacionais.

A empresa pesquisada no estudo proposto foi a Companhia Docas de Santana — CDSA. Trata-se de uma Autoridade Portuária, localizada na cidade de Santana, no Estado do Amapá (AP), sendo uma empresa pública de direito privado (Docas de Santana, 2022), que

faz parte da Administração Pública indireta, prestadora de serviços públicos e exploradora de atividade econômica, em que na primeira se sujeita, predominantemente, ao regime jurídico de direito público e, na segunda, ao direito privado.

Tendo em vista que o propósito deste trabalho foi recomendar aos gestores das Docas a melhoria dos procedimentos de controle interno na companhia, e como resposta as demandas dos controles externos, foi selecionado a estrutura conceitual do *COSO ERM* para auxiliar na recomendação de melhorias dos processos que poderão ser implementados pela gestão na companhia.

O estudo de Araújo, Libonati, Miranda & Sousa Ramos (2016) objetivando verificar se relatórios emitidos por 38 municípios brasileiros por suas unidades de controle interno encontravam-se alinhados a perspectiva do *COSO II*, constatou que os relatórios não estavam alinhados a esta perspectiva, a preocupação estava mais relacionada ao alcance de metas financeiras e orçamentárias e à exigência de normas. O *COSO* é uma estrutura que pode auxiliar na análise de riscos dos processos das entidades públicas, incluindo as estatais de controle direto, por estarem suscetíveis a riscos de fraudes e desvios de ativos.

A questão norteadora de pesquisa para que o estudo proposto fosse realizado foi a seguinte: *quais procedimentos de controle interno, analisados sob as perspectivas do COSO, podem ser recomendados para gerenciar riscos nas companhias a partir de um diagnóstico na Companhia Docas de Santana — CDSA?*

O estudo na Companhia Docas de Santana — CDSA se justifica, por permitir, após diagnóstico, recomendações que visem a melhoria nos procedimentos e o aperfeiçoamento contínuo das atividades de controle interno, bem como sua estrutura, uma vez que a companhia não dispõe de um sistema de controle, e mesmo possuindo procedimentos de controle interno, por eles não estarem integrados e nem consolidados, os riscos ficam vulneráveis. O estudo se diferencia dos demais por ter havido um mapeamento da estrutura de controle e dos aspectos de gerenciamento de riscos, e um monitoramento em todas as divisões da companhia, em seus respectivos níveis hierárquicos. Como contribuição teórica, o estudo avança na análise da estrutura e funcionamento dos controles internos de uma empresa estatal pela lente do *COSO*; e como contribuição prática, estabelece recomendações para melhoria desses controles internos, desde sua comunicação, até o seu aprimoramento, pelas respectivas divisões da companhia, sendo essas recomendações estendidas as demais companhias no Brasil.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Teoria Institucional**

Segundo Dillard, Rigsby & Goodman (2004), as organizações podem ser vistas como estruturas de legitimação, valores e normas; e de representações, manifestações de significados, que se reforçam mutuamente. Para que as práticas institucionais sejam implementadas no mesmo nível, deve haver uma interação entre regras e recursos, considerando que as organizações são criadas e modificadas através das ações dos indivíduos, existindo uma hierarquia de influência institucional. Os recursos são alocados de acordo com regras e rotinas aceitas, sendo que se um elemento for perdido ao longo do tempo, ocorre a desinstitucionalização.

No modelo de Dillard, Rigsby & Goodman (2004), a institucionalização, transposição e desinstitucionalização de práticas são dinâmicas e contínuas, periódicas e em cascata, as quais são utilizadas para explicar processos de mudança. Os níveis político e econômico estabelecem normas gerais, difundidas para a sociedade, e que norteiam as práticas organizacionais; o nível organizacional traduz na prática o que estabelece o nível político e econômico, o qual afeta os diversos setores de atividades; o nível intraorganizacional, é constituído por organizações individuais, e os critérios são utilizados para avaliar a legitimidade.

As organizações podem ser inovadoras, que desenvolvem novas práticas organizacionais; ou adotantes tardios, que reproduzem práticas de inovadores. As práticas inovadoras podem mover-se lateralmente e para cima, modificando critérios e práticas legítimas, de forma a reforçar, revisar, ou até mesmo, eliminar práticas e critérios existentes, levando em consideração que as mudanças de poder podem precipitar as mudanças organizacionais (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004).

É possível encontrar organizações que são inovadoras (I) e que desenvolvam novas práticas organizacionais dentro das fronteiras das regras e sistemas considerados como legítimos pelo nível intraorganizacional, bem como organizações que são adotantes tardias de tais práticas. A base para estruturar as ações das organizações que são adotantes tardias consiste em processos de imitação das organizações inovadoras (Major & Ribeiro, 2009).

Os atores quando confrontados com as pressões vindas do nível econômico e político, e do nível organizacional, podem se deparar com duas situações: (i) adotam práticas que desafiam os valores e regras estabelecidos; ou (ii) adotam práticas que reproduzem estruturas

institucionalizadas. Em resposta a essas pressões, os atores empregam comportamentos de natureza estratégica dependendo do poder e da capacidade para agir dos atores que a compõem.

Quando esses dispõem de conhecimento e de capacidade, podem seguir práticas que não se encontram instituídas, quer no nível organizacional, quer no nível econômico e político. Quando seguidas com regularidade pelas organizações, estas podem provocar a substituição das práticas aceitas como legítimas no nível organizacional e, inclusive, com a passagem do tempo, causar a alteração do critério de avaliação deste nível. A alteração das práticas e do critério do nível organizacional posteriormente poderá originar a alteração do critério do nível econômico e político, o que por seu lado provocará uma redistribuição de poder (Major & Ribeiro, 2009).

O modelo de Dillard assume que a mudança pode ser de natureza convergente, ou seja, o resultado de imposições do ambiente macro (nível econômico e político) na estrutura e prática das organizações; mas também pode ser de natureza divergente, quando o resultado de ações e do comportamento humano, que ocorrem no nível intraorganizacional, causam a transformação de práticas instituídas no nível organizacional e no nível político e econômico, contribuindo para um novo ambiente (Major & Ribeiro, 2009).

Embora reconhecendo as possibilidades de instituições criadas e modificadas de baixo para cima, ela reconhece uma hierarquia de influência institucional de cima para baixo. Sendo que o nível econômico e político fornece a normatividade política mais geral e abrangente de acordo com a qual o poder político é distribuído. Isso se manifesta na maneira como o sistema político-econômico é institucionalizado (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2015).

O nível do campo organizacional inclui configurações socioeconômicas, como grupos da indústria, institutos profissionais e coletivos geográficos. Um campo é um domínio distinto de ações sociais em que os critérios formadores de sentido que originam do sistema político e econômico são compreendidos, interpretados e desdobrados. As práticas operacionais consideradas legítimas no nível de campo organizacional derivam de “critérios organizacionais de campo” e fornecem a base legitimadora e reguladora para as ações no nível organizacional (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2015).

Segundo Guerreiro, Rodrigues & Craig (2015), uma limitação da teoria institucional é sua forte ênfase no nível do campo organizacional, sendo que essa ênfase surge da ideia de que as pressões institucionais exercidas pelos concorrentes, pelas profissões, ou até mesmo pelo estado, operam a partir do campo organizacional.

## **2.2 Controle Interno na Administração Pública e o *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)***

O controle da Administração Pública é abrangente, ou seja, é um conjunto harmonioso de mecanismos, exercendo fiscalização e revisão na atuação da Administração Pública. Estes meios podem ser jurídicos ou administrativos, sendo que podemos citar estas duas ferramentas, fiscalização e revisão, como elementos que dão suporte ao sistema de controle interno. Pode-se dizer que a fiscalização é um meio repressivo de verificação sobre a atuação dos órgãos e agentes do Poder Público, e ainda, proteção a finalidade pública, que deve conter em todos os atos administrativos. A revisão é a possibilidade de correção das condutas irregulares, ou descabidas da Administração Pública, sejam elas condutas que tenham afrontado a legislação, ou pelo simples fato de rever a atuação estatal. Importante salientar que o controle, neste sentido, é amplo, e alcança todos os entes federativos e esferas de Poder da República Federativa do Brasil (Carvalho Filho, 2015).

Em relação aos objetivos do controle interno, todas as organizações têm objetivos a alcançar. Tanto nas empresas quanto nos órgãos públicos existe a busca por melhores resultados, obtendo mais lucros e atingindo as metas estabelecidas. O controle interno tem a função de assegurar qualidade, segurança nos serviços prestados pelas instituições, empresas ou nos órgãos públicos, e evitar que não ocorram desperdícios financeiros, fraudes, erros ou irregularidades administrativas. O controle interno ajuda na tomada de decisão da empresa, com os dados que consegue obter, com as metas estabelecidas, com serviços de qualidade e eficiência (D'ávila & Oliveira, 2002).

Para alcançar os objetivos, as pessoas que realizam o controle interno devem conhecer suas responsabilidades e seus limites de autoridade. Conforme D'Avila & Oliveira (2002, p. 28) “cada indivíduo traz para seu ambiente de trabalho suas experiências e suas habilidades técnicas, que são únicas, assim como também únicas são suas necessidades e prioridades”.

Existem diferentes descrições de tipos de atividades de controle. D'Avila & Oliveira (2002), mencionam alguns tipos de controle. Para os autores, as revisões em alto nível são feitas comparações do desempenho real *versus* o desempenho orçado. Essas revisões buscam melhorias em processos produtivos ou programas de reduções de custos, para medir em que extensão os objetivos estão sendo atingidos. Os gestores ou responsáveis em analisar e acompanhar o processo de relatórios representam atividades de controle (D'Avila & Oliveira, 2002).

Com os diversos tipos de atividades de controle interno, fica mais evidente que uma organização pode-se utilizar ao menos um tipo de controle, para maior segurança de seus resultados. O controle só tem a acrescentar em uma instituição, com a sua prática exercida corretamente, consegue-se detectar e evitar falhas administrativas, melhorias e segurança (D'ávila & Oliveira, 2002). Com a publicação do *Enterprise Risk Management (ERM) — Integrated Framework 2004* — estes ambientes foram ampliados para oito componentes. Os oito componentes previstos no *COSO (2004)* são os seguintes: ambiente interno, definição (fixação) de objetivos, identificação de riscos (de eventos), atividades de controle, avaliação de riscos, resposta ao risco, comunicações/informações e monitoramento.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO II (COSO, 2004)*, nominado de *Enterprise Risk Management (ERM)*, ou Gestão de Riscos Corporativos (GRC), é um processo multidirecional e interativo que contribui para assegurar uma comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, evitando danos à reputação organizacional e suas consequências, é uma ferramenta de gerenciamento de riscos organizacionais. O *Enterprise Risk Management (ERM/COSO II)* define gestão de risco como o processo, efetuado pelo Conselho Administrativo, gestores ou outros responsáveis, em uma organização, aplicado a definição de estratégias em todos os níveis hierárquicos, projetado para identificar possíveis eventos que possam afetá-la, e gerir o risco, de forma a mitigá-lo, para fornecer garantia razoável quanto à realização de seus objetivos estratégicos (*COSO, 2004*).

Por décadas, a gestão de riscos foi realizada em “silos”, ou seja, segmentada, no entanto, essa estrutura de controle de riscos tem mudado ao longo do tempo (Silva, 2013). O *COSO II* é um processo que identifica, avalia e gerencia riscos individuais, dentro de uma estrutura coordenada e estratégica, que alinha gestão de risco com a governança e estratégia corporativa.

De acordo com o *COSO II (2004)*, a gestão de riscos corporativos deve orientar no sentido de alcançar quatro objetivos principais: (a) estratégicos: metas de alto nível, alinhadas com a missão da organização; (b) operacional: utilização eficaz e eficiente dos recursos da organização; (c) relatórios: capacidade do sistema de comunicação da organização; (d) conformidade: conformidade organizacional com as leis e regulamentações aplicadas à organização. De modo geral, para Burnaby & Hass (2009), a gestão de riscos deve em primeiro lugar, desenvolver objetivos estratégicos mensuráveis, segundo identificar riscos que possam impedir a realização desses objetivos e terceiro, estabelecer controles que atenuem esses riscos.

Adicionalmente, avanços tecnológicos têm permitido as empresas modelarem riscos complexos e entenderem melhor as interdependências entre os riscos ao qual a organização está exposta. Com isso, Quon, Zeghal & Maingot (2012), enumeram três objetivos principais da GRC: (a) melhoria da eficiência do capital por meio de uma melhor alocação de capital; (b) apoio a tomada de decisão ao revelar áreas de alto risco; (c) construir confiança às partes interessadas. Assim, segundo *COSO II* (2004), a gestão de risco contribui para assegurar uma comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, evitando danos à reputação da organização e suas consequências. É um processo que estabelece estratégias para identificar eventos em potencial, e administrar riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco e, sobretudo, garantir o cumprimento razoável dos objetivos.

O *COSO II* consiste em processos ativos e instrutivos, capazes de desafiar os pressupostos existentes sobre o mundo, dentro e fora da organização. Processo este que comunica a informação de risco por meio de ferramentas distintas, tais como mapas de risco e cenários, tratando coletivamente lacunas no controle de riscos que outras funções, como auditoria interna deixam sem respostas. Isto posto, pode-se dizer que é um processo complementar, que não visa a substituição das práticas de controle gerencial já existentes (Mikes & Kaplan, 2014).

O *COSO II* compreende a finalidade de: alinhar o apetite de risco com a estratégia adotada; identificar e gerir riscos múltiplos; fortalecer a tomada de decisões; aproveitar oportunidades; reduzir surpresas e prejuízos operacionais; e otimizar o capital (*COSO*, 2004). O *COSO II* é formulado para identificar eventos em potencial, com capacidade de propiciar garantia razoável de cumprimento dos objetivos estratégicos (*COSO*, 2004). Para tanto, é necessário que componentes como o ambiente interno, objetivos estratégicos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, tratamento do risco, informações e comunicação e monitoramento estejam interrelacionados.

### **3. METODOLOGIA**

Adotou-se o método de pesquisa qualitativa do tipo estudo de caso, pois este atende aos objetivos desta investigação ao atribuir importância fundamental à descrição detalhada dos fenômenos e dos elementos que os envolvem, aos depoimentos das pessoas envolvidas, aos significados e contextos, aos discursos e as percepções. A Companhia Docas de Santana — CDSA é uma Autoridade Portuária localizada na cidade de Santana, no Amapá, sendo a

inauguração de suas instalações ocorrida em 6 de maio de 1982. O porto situa-se a 18 Km da capital do Amapá, Macapá. Trata-se de uma importante rota de navegação marítima, possibilitando conexão com portos de diferentes continentes, estando próximo dos EUA e Caribe (Docas de Santana, 2022),

Sendo uma empresa pública, está regida pelo estatuto jurídico da empresa pública, através da Lei nº 13.303/2016 (BRASIL, 2016), e em relação a implantação do controle interno no âmbito estadual e municipal, rege-se pela Resolução Normativa nº 156/2014, do Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP, 2014).

O procedimento para coleta de dados fora no formato de entrevista semiestruturada, com o Presidente da Companhia, alguns membros da Direção Executiva da empresa (Direção Administrativa Financeira e Diretoria Operacional), da Gerência (financeira e contábil) e da Supervisão (contábil e segurança da informação), sobre questões relacionadas a execução de procedimentos de controle e gerenciamento de riscos. Enfatiza-se que o pesquisador esteve dentro da organização, objeto de estudo, interagindo com o fenômeno estudado.

O trabalho proposto seguiu com coleta de dados no *site* da Companhia Docas de Santana. Além disso, com aplicação de entrevista aos gestores da Companhia Docas de Santana, sendo eles: o Presidente da Companhia, alguns membros da Direção Executiva da empresa (Direção Administrativa Financeira e Diretoria Operacional), da Gerência (administrativa, tecnologia e informação, contábil, financeira, ambiental e de segurança e saúde no trabalho e planejamento e gestão portuária), da Supervisão (pessoal e recursos humanos, tecnologia e informação, orçamento e finanças e contábil), e auditoria interna, sobre questões relacionadas a execução de procedimentos de controle e gerenciamento de riscos, objetivando compreender quais as suas expectativas de controle interno em relação a estrutura de funcionamento desses controles e gerenciamento de possíveis riscos da organização.

Em relação ao estudo de caso, Eisenhardt (1989) descreve que esta é uma estratégia de pesquisa que se concentra na compreensão das dinâmicas presentes dentro de configurações individuais, e pode combinar métodos de coleta de dados, tais como análise de documentos, entrevistas, questionários e observações.

Os conteúdos extraídos das entrevistas com os colaboradores acerca das diretrizes do COSO também foram analisados com o uso do *software Iramuteq®*; e posteriormente comparados com os resultados obtidos pela análise de conteúdo das respostas coletadas via questionários. Os procedimentos para análise dos dados foram executados em duas etapas:

1) Análise das respostas aos questionários: descrição comparativa do percentual (% SIM, % NÃO e % Não se aplica) de respostas a cada um dos itens perguntados, por perspectiva (Ambiente Interno, Identificação de Eventos, Procedimentos de Controle, Resposta a Risco etc.) e entre os cargos (Presidência, Diretoria, Gerência, Supervisão etc.). Para uma análise quantitativa foram atribuídas as notas: 1 para respostas “sim”; e 0 para respostas “não”. A opção “não se aplica” não foi marcada em nenhuma resposta coletada. As análises se concentraram, inicialmente, nas médias dos *scores*, tanto para as perspectivas como para as unidades; em seguida, passaram a focar nas questões que tiveram menores *scores*, que indicam as oportunidades de melhorias de controle interno da CDSA; por fim, nos trechos das respostas às questões abertas apresentadas pelos participantes. Esses trechos serão configurados como citações diretas, ou seja, em itálico e entre aspas.

2) Análise das respostas às entrevistas: através do *software Iramuteq®*. Primeiro elaborou-se o *Corpus* Textual, de acordo com as especificações requeridas pelo próprio *software*. Ademais, utilizou-se as técnicas referentes as Estatísticas Textuais, Análise Fatorial de Correspondência (representação gráfica dos dados), Classificação Hierárquica Descendente, Análise de Similitudes, que “auxilia o pesquisador na identificação da estrutura da base de dados (*corpus*), distinguindo as partes comuns e as especificidades, além de permitir verificá-las em função das variáveis descritivas existentes” (Salviati, 2017), e Nuvem de Palavras, em que “mostra um conjunto de palavras agrupadas, organizadas e estruturadas em forma de nuvem [...].as palavras maiores são aquelas que detêm maior importância no *corpus* textual” (Salviati, 2017).

#### **4. RESULTADOS E DISCUSSÕES**

A Companhia Docas de Santana tem em seu quadro funcional cinquenta e três colaboradores, sendo quarenta e dois efetivos e onze cargos comissionados. A pesquisa foi realizada com aplicação de questionários e entrevistas sobre as perspectivas do COSO II, com treze colaboradores dos seguintes cargos: Diretor Presidente, Diretor Administrativo e Financeiro, Diretor Operacional, Divisão Administrativa, Divisão de Tecnologia e Informação, Divisão Contábil, Divisão Financeira, Divisão Ambiental e de Segurança e Saúde no Trabalho, Divisão de Planejamento e Gestão Portuária, Seção de Pessoal e Recursos Humanos, Seção de Tecnologia e Informação, Seção de Orçamento e Finanças e Auditor

Interno, em que se recomendou procedimentos de controle interno, analisados sob as perspectivas do COSO, que possam gerenciar riscos na Companhia Docas de Santana. No decorrer da análise foram identificados procedimentos de controle interno não alinhados e recomendações para gerenciamento de riscos.

Os principais resultados estão sintetizados no Quadro 1, que apresenta os pontos fortes e as fragilidades diagnosticadas, computados a partir dos *scores* médios obtidos por diretriz para cada uma das perspectivas de COSO II. Percebe-se que foram detectadas fragilidades em todas as perspectivas, com exceção da “Informação e Comunicação”. Os tópicos seguintes detalham esses resultados.

Quadro 1 – Síntese dos Pontos fortes e fragilidades levantados por perspectiva do COSO II.

<b>Perspectivas</b>	<b>Pontos Fortes</b>	<b>Fragilidades</b>
AMBIENTE DE CONTROLE	- Documentação dos procedimentos (com existência de um regimento interno) com as atribuições dos diversos cargos.	- Necessidade de maior esclarecimento, sobretudo dos níveis estratégicos, dos mecanismos de controle internos da CDSA; - Necessidade de maior alinhamento do controle interno aos objetivos traçados pela organização; - Falta de consenso quanto a existência de um sistema de qualidade; - Falta de: suporte adequado dos altos dirigentes; código de ética formal; padronização dos procedimentos e instrumentos.
DEFINIÇÃO (OU FIXAÇÃO) DE OBJETIVOS		- Falta de divulgação dos objetivos estratégicos; - Não atualização dos objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade, bem como de eficiência e eficácia das operações.
IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS	- Confiança nos gestores; - Uso de técnicas de identificação de riscos pela CDSA.	- Falha quanto a divulgação da identificação de eventos de riscos.
AValiação DE RISCOS	- Adoção do processo de sindicância para apurar fraudes e perdas.	- Falta uma percepção de gerência dos riscos; - Histórico de fraudes e perdas em alguns setores.
RESPOSTA AOS RISCOS	- Administração toma medidas no sentido de evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.	- Falta de coesão interna no que tange a percepção de riscos na CDSA.
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	- Clareza quanto a delimitação de atribuições e responsabilidades.	- Falta de padronização das atividades de controle interno, bem como o não uso de metodologias e ferramentas (como a matriz de risco) adequadas; - Necessidade de melhorar as políticas de desenvolvimento e treinamento; - Falta de mapeamento dos controles internos.
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	- Boa comunicação.	- Falta de alinhamento entre os procedimentos de controle por departamento (cada departamento segue com seus

		procedimentos individualizados).
MONITORAMENTO	- Comunicação adequada em relação as deficiências identificadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas.	- Falta de monitoramento do sistema de controle, de modo que em pouco ou nada contribui para melhorar os resultados da empresa.

Fonte: Elaborado pela autora.

#### **4.1 Ambiente de Controle**

A perspectiva “Ambiente de Controle” teve melhor avaliação pelo Diretor Operacional, com *score* de 0,88; seguidos pelos Diretores Presidentes e Administrativo, e pela Divisão de Planejamento e Gestão Portuária, todos com *scores* de 0,75. O menor *score* foi na Divisão de Ambiente e Segurança do Trabalho, com apenas 0,25. Essa unidade foi a única que respondeu “não” às questões: “1.6 Com relação à sua função, você sabe quais são suas atribuições na CDSA?” e “1.8 Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função com segurança?”. A primeira diretriz (“1.1 Os altos dirigentes da CDSA dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos?”) atingiu um *score* de 0,42, abaixo da média da perspectiva Ambiente de Controle, indicando que os funcionários não percebem apoio estratégico ao controle interno.

A segunda diretriz (“1.2 Os mecanismos gerais de controles internos instituídos são percebidos pelos servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da CDSA?”) teve um dos menores *scores* médios (0,25). Somente a Seção de Orçamento e as Divisões de TI e Planejamento e Gestão Portuária responderam sim a essa pergunta. Isso mostra que há necessidade de maior esclarecimento, sobretudo dos níveis estratégicos, dos mecanismos de controle internos da CDSA.

A terceira diretriz (1.3 Existe código formalizado de ética ou de conduta na CDSA?) também atingiu um *score* de 0,42, também abaixo da média da perspectiva, tendo sido respondido sim apenas pelo Diretor Operacional, Divisão Contábil, de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho e pelas seções de RH e de Orçamento. É entendido que o regimento interno é o código de ética ou de conduta da CDSA.

A quarta diretriz (1.4 Os procedimentos e os instrumentos (por exemplo: formulários) são padronizados na CDSA?) também teve um *score* de 0,42, com respostas positivas apenas pelas diretorias da Presidência, de Administração e Operacional, e pelas divisões de Administração e de Planejamento e Gestão Portuária. Isso demonstra a necessidade de divulgação maior dos padrões de procedimentos de controle interno no CDSA.

Outra diretriz com *score* baixo foi a décima terceira (“1.13 Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados na CDSA?”), com média de 0,25 e respondida positivamente apenas pelo Diretor Operacional, e Divisões de TI e de Planejamento e Gestão Portuária. Dessa forma, há necessidade de maior alinhamento do controle interno aos objetivos traçados pela organização.

O *score* médio também foi de 0,25 para décima quarta diretriz (“1.14 A CDSA possui um sistema de qualidade?”), respondida positivamente apenas pelo Diretor Administrativo e pelas Divisões de Administração e de Contabilidade. Trata-se de uma questão objetiva o suficiente para que, em situação ideal, não houvesse dissenso, de modo que se esse sistema de qualidade de fato existe na empresa, é um problema grave ele ser conhecido por apenas alguns setores. Considerando que houve custos de dinheiro e tempo para implantação de um sistema, o que justificaria sua pouca disseminação?

Entre as diretrizes com *score* médio, está a décima (1.10 Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da CDSA na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta?), com *score* de 0,58, respondida negativamente pelas divisões de TI, Financeira, de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho e de Planejamento e Gestão Portuária e pela Seção de Orçamento.

Outra diretriz com *score* médio foi a décima primeira, com média de 0,67, respondida negativamente apenas pelas divisões de TI, contabilidade, financeira e pela seção de orçamento.

A décima segunda diretriz (1.12 Existe adequada segregação de funções nas atividades do setor/departamento onde você trabalha?) obteve uma média de *score* de 0,75, respondida negativamente apenas pelas divisões de Contabilidade, de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho e de Planejamento e Gestão Portuária.

A décima quinta diretriz obteve um *score* médio de 0,58, com respostas negativas apenas pelas divisões de Tecnologia da Informação (TI) e Financeira; pelas seções de Recursos Humanos (RH) e orçamento, e pela Auditoria Interna.

Na sequência do formulário de *COSO II*, a perspectiva do Ambiente de Controle obteve uma série de diretrizes com *scores* altos: quinta diretriz (“1.5 Existe um manual de procedimentos em relação à sua função na CDSA?”), com 0,92 e resposta negativa apenas na divisão de TI; a sexta diretriz (“1.6 Com relação à sua função, você sabe quais são suas atribuições na CDSA?”) também com *score* 0,92 e resposta negativa apenas pela Divisão de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho; a sétima diretriz (“1.7 Suas atribuições estão

claramente definidas na CDSA?”, com *score* 0,83 e respostas negativas pelas divisões de TI e de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho; a oitava diretriz (“1.8 Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função com segurança?”), com *score* 0,92 e resposta negativa pela divisão de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho; a nona diretriz (“1.9 Caso sua função não seja exercida corretamente, a CDSA toma alguma ação corretiva?”) com *score* 0,83 e resposta negativa pelas divisões de Contabilidade e de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho.

Outra diretriz com *score* alto foi a décima sexta (“1.16 A CDSA possui um plano com as descrições dos cargos?”), com 0,92. Esses resultados apontam para a documentação estratégica adequada dos procedimentos (com existência de um manual) e das atribuições dos diversos cargos.

#### **4.2 Definição de Objetivos**

A perspectiva “Definição de objetivos” foi mais bem avaliada pela Diretoria Administrativa e Operacional, com *score* de 1, ou seja, resposta positiva para todas as questões. Por outro lado, todas as respostas foram negativas em quatro divisões: de Administração, de Contabilidade, Financeira e de Ambiente e Segurança e Saúde no Trabalho. As seguintes diretrizes obtiveram *scores* baixos (menores que 0,5):

- A primeira (2.1 Os objetivos estratégicos da CDSA estão claramente DEFINIDOS?), com média de 0,42, indicando a necessidade de alinhamento estratégico, respondida positivamente apenas pelo Diretor de Administração, Diretor Operacional e Divisão Administrativa.
- A segunda (“2.2 Os objetivos estratégicos da CDSA estão DIVULGADOS?”) com *score* médio de 0,33, respondido positivamente apenas pelos Diretores Administrativo e Operacional, pelas Divisões Administrativa e Planejamento e Gestão Portuária, e pela Auditoria Interna.
- A terceira (“2.3 Os objetivos estratégicos da CDSA estão ATUALIZADOS?”), com média de 0,33, respondidas positivamente apenas pelo Diretor Administrativo e Diretor Operacional, e pelas Divisões Administrativa e de Planejamento e Gestão Portuária. Percebe-se que poucos setores reconhecem a divulgação dos objetivos estratégicos, sendo esse mais um erro grave da empresa (Quadro 4).

- A sexta diretriz (2.6 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o TCU, TCE, por exemplo) estão ATUALIZADOS na CDSA?), com média de *score* de 0,42, com resposta positiva pelos diretores de presidência, de administração e operacional e das divisões administrativa e da seção de RH.
- A sétima diretriz (2.7 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da CDSA estão DEFINIDOS?), com média de *score* de 0,42, com resposta positiva dos diretores de presidência, de administração e operacional, da divisão administrativa e da seção de RH.

As demais diretrizes tiveram *score* de exatamente 0,5. São elas: a quarta (2.4 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o TCU, TCE, por exemplo) estão DEFINIDOS na CDSA?), a quinta, (2.5 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com o TCU, TCE, por exemplo) estão DIVULGADOS na CDSA?), a oitava (2.8 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da CDSA estão DIVULGADOS?), e a nona (2.9 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da CDSA estão ATUALIZADOS?).

Com base nos *scores* baixos, outros problemas relatados referem-se a não atualização dos objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade, bem como de eficiência e eficácia das operações. Destaca-se ainda que nenhuma questão teve *score* acima de 0,50.

### **4.3 Identificação dos Eventos**

A perspectiva “Identificação dos Eventos” foi mais bem avaliada pela Seção de Orçamento, pelos Diretores de Administração e Operacional, e pela Divisão de Planejamento e Gestão Portuária, todos com *scores* 1,00, ou seja, respostas positivas a todas as perguntas. Por outro lado, todas as respostas foram negativas para as Divisões de TI e Contábil. Nessa perspectiva, todos os *scores* das diretrizes foram médios.

A primeira (3.1 São identificados eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da CDSA?) e a quinta tiveram um *score* de 0,67;

A segunda (“3.2 Os eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da CDSA estão DIVULGADOS?”), obteve 0,5, mostrando a falha quanto a divulgação da identificação de eventos de riscos; a terceira (“3.3 Os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos da CDSA?”) e a quarta (“3.4 Existem meios ou técnicas na

CDSA para identificar potenciais eventos que são tratados estrategicamente entre prováveis Riscos ou Oportunidades?”), obtiveram *score* de 0,76. A primeira indica certa confiança nos gestores, ao passo que a segunda indica que as unidades reconhecem o uso de técnicas de identificação de riscos pela CDSA.

#### **4.4 Avaliação de Risco**

A perspectiva “Avaliação de Risco” foi mais bem avaliada pelo Diretor Administrativo e pela Auditoria Interna, ambos com *scores* 1,00 (resposta positiva a todas as questões). A menor média de *scores* foi de 0,09, dada pela Divisão Contábil (Figura 6). As questões de menor *score* (0,33) foi: “4.11 A auditoria interna gerencia os riscos da CDSA?”, respondida positivamente apenas pelo Diretor de Administração, pela Divisão de Administração, pela Seção de Orçamento e pela Auditoria Interna – essa última, sendo objeto da pergunta, pode ter uma resposta enviesada. Pode-se deduzir que, no mínimo, falta uma percepção de gerência dos riscos.

Outras duas questões obtiveram *scores* de apenas 0,42: “4.4 Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do setor que você trabalha?”; “4.8 A CDSA desenvolve um trabalho de revisão da análise de risco?”. Trata-se de questões particulares de cada unidade, em que, em tese, respostas divergentes não indicam uma falta de coesão na empresa.

O maior *score* (0,92) foi obtido pela questão: “4.5 Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática na CDSA instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?”. Dessa forma, é reconhecido na empresa a adoção do processo de sindicância para combater fraudes e perdas.

#### **4.5 Resposta aos Riscos**

A perspectiva “Resposta aos riscos” obteve *score* 1,00 em sete unidades (Diretor de Administração, Diretor Operacional, Divisões de Tecnologia e Informação, Financeira e Planejamento e Gestão Portuária, Seção de RH e Auditoria Interna) e 0,00 em três unidades (Seção de Orçamento e Divisões de Administração e Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho), indicando uma falta de coesão interna no que tange a percepção de riscos na CDSA. Quanto às questões, nenhuma teve *score* abaixo de 0,50, indicando que a administração toma medidas no sentido de evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.

Os *scores* foram: 0,83 para a diretriz 1 (5.1 É comum a administração da CDSA tomar medidas/atitudes com o objetivo de evitar os riscos?), 0,75 para a diretriz 2 (5.2 É comum a administração da CDSA tomar medidas/atitudes com o objetivo de reduzir os riscos?), 0,67 para a diretriz 3 (5.3 É comum a administração da CDSA tomar medidas/atitudes com o objetivo de compartilhar os riscos?) e 0,75 para a diretriz 4 (5.4 É comum a administração da CDSA tomar medidas/atitudes com o objetivo de aceitar os riscos?). Esses *scores* acima da média, reforçam que a administração toma medidas para evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.

#### **4.6 Procedimentos de Controle**

A perspectiva “Procedimentos de Controle” foi a que obteve a segunda menor média de *score*, de apenas 0,28 – em nenhuma das unidades, a nota foi maior do que 0,50, sendo as menores (0,08) nas Divisões Contábil e de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho. Duas questões obtiveram *score* 0,00, ou seja, foram respondidas negativamente por todas as unidades: “6.4 A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos?” e “6.7 Caso a CDSA possua um modelo de avaliação de risco, este gera uma matriz de riscos?”.

Esses resultados evidenciam o consenso da empresa quando a falta de padronização das atividades de controle interno, bem como o não uso de metodologias e ferramentas (como a matriz de risco) adequadas.

Outros *scores* extremamente baixos (0,08) ocorreram para as questões: “6.3 Existe uma cultura de divulgação dos controles internos por meio de treinamentos, seminários, *workshops*?”; “6.5 Existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos?”; “6.8 Existe um mapeamento dos controles internos através de organogramas que determinem linhas de responsabilidades?” Tais respostas evidenciam que a empresa ainda tem muito por melhorar quanto as suas políticas de desenvolvimento e treinamento; bem como mapeamento dos controles internos.

*Scores* médio de 0,75 foram obtidos pelas questões: “6.9 No setor que você trabalha, existe segregação de funções?” e “6.10 Os limites de autoridades são claramente estabelecidos na CDSA?”, indicando relativa clareza, no CDSA, quanto a delimitação de atribuições e responsabilidades.

Os *scores* médios ocorreram: na primeira diretriz (6.1 Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da CDSA?), com 0,65; e na décima primeira (6.11 A instituição possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades/processos com relação ao ambiente normativo interno e externo?), com 0,5.

#### **4.7 Informação e Comunicação**

A perspectiva “Informação e Controle”, por sua vez, foi a mais bem avaliada, com média de *scores* de 0,82, com nota abaixo de 0,50 apenas para a Divisão de Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho.

Quanto às diretrizes, nenhuma obteve *score* baixo; ao passo que os *scores* médios ocorreram para: a primeira (7.1 Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores?), a sétima (7.7 A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da CDSA?), a oitava (7.8 As informações pertinentes são identificadas e comunicadas, de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?), a nona (7.9 A informação relevante para tomada de decisão na CDSA é devidamente identificada e comunicada às pessoas adequadas?), com 0,75, a sexta (7.6 A informação divulgada internamente atende às suas expectativas contribuindo para a execução das suas responsabilidades de forma eficaz?), com 0,67.

Os *scores* altos ocorreram nas diretrizes: quarta (7.4 A informação disponível à gestão é precisa e confiável?) e quinta (7.5 A informação disponível à gestão é acessível?), com todas as respostas positivas; terceira (7.3 A informação disponível à gestão é tempestiva e atual?) com 0,92; e décima (7.10 A informação relevante para tomada de decisão na CDSA é devidamente coletada e comunicada às pessoas adequadas?), com 0,83. Quanto às questões, todas tiveram *score* acima de 0,50 evidenciando que a comunicação na empresa está relativamente funcionando.

#### **4.8 Monitoramento**

A perspectiva “Monitoramento” foi a que obteve a menor média de *score*, de apenas 0,25 – em nenhuma das unidades, a nota foi maior do que 0,50, sendo 0,00 para a unidade de Autoria Interna; e 0,17 para sete unidades (Diretor-Presidente, Divisões Administrativa, de TI,

Contábil, Ambiente e Segurança e Saúde do Trabalho, Planejamento e Gestão Portuária, e Seção de RH).

Três questões obtiveram nota 0,00: “8.1 O sistema de controle interno da CDSA é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?”; “8.2 O sistema de controle interno da CDSA tem sido considerado pelo TCU, TCE adequado e efetivo pelas avaliações sofridas?”; “8.3 O sistema de controle interno da CDSA tem contribuído para a melhoria de seu desempenho?”. Tais resultados evidenciam, como consenso na empresa, a falta de monitoramento do sistema de controle, de modo que em pouco ou nada contribui para melhorar os resultados da empresa.

A sexta diretriz (“8.6 As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a CDSA são relatados às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas?”) obteve um *score* de 0,76. Esse resultado ratifica a boa comunicação na CDSA, conforme apontado no tópico anterior.

#### **4.9 Aspectos de Controle Interno a partir da Análise com o *Iramuteq***

Os aspectos de controle interno e gerenciamento de riscos foram analisados a partir da análise de conteúdo realizados pelo *software Iramuteq®*. Essa análise contou com as seguintes técnicas:

##### **4.9.1 Classificação Hierárquica Descendente**

Por meio da classificação hierárquica descendente identificou-se dentro da estrutura, qual o conteúdo que apresentou o maior percentual de palavras mencionadas pelos entrevistados. Identifica-se na Figura 1 cinco classes de conteúdo.

Dentre as classes, temos: a classe 2 que representam 25% de todas as palavras que foram mencionadas pelos entrevistados com maior relevância; as classes 1, 3 e 4 que representam 20% de palavras que tem linhas de pensamentos parecidos entre os entrevistados e a classe 5 que representam 15% das palavras que não foram mencionadas pela maioria nas entrevistas.

#### 4.9.2 Análise de Similitude

A partir dessa análise é possível identificar as ocorrências entre as palavras e as indicações da conexão entre as palavras, auxiliando na identificação da estrutura do conteúdo de um corpus textual. Observa-se que a palavra “não” está centralizada na análise de similitude, apontando que os entrevistados utilizavam do “não” quando foram indagados acerca dos critérios do *COSO* que estavam ou não sendo implementados na companhia.

Nesse sentido, pode-se inferir que, de uma forma geral, quando foi perguntado aos entrevistados o que estava implementado dos critérios do *COSO*, foi respondido que “não” há tantos procedimentos implementados. A palavra “não” aparece ligada com: regimento interno, procedimentos, conduta, código, riscos, segregação de função, diretores, colaboradores. Significa que os procedimentos de controle e gerenciamento de riscos referente a vários aspectos dentro da companhia não estão sendo executados.

#### 4.9.3 Análise Fatorial Correspondente

A Análise Fatorial Correspondente (AFC) demonstrou como os entrevistados se comportaram na análise fatorial de correspondência. Não existe alinhamento entre os entrevistados, estão totalmente dispersos em torno no eixo. Percebe-se que há desalinhamento nos procedimentos de controle e aspectos de mitigação de riscos em cada divisão da companhia, isso pode ser um dos motivos que os procedimentos de controle e gerenciamento de riscos não estão sendo colocados em prática.

#### 4.9.4 Diagrama de Zipf

No Diagrama de Zipf, o *software* forneceu o comportamento de frequência das palavras no corpus avaliado, sendo nesse caso as entrevistas feitas com os colaboradores da companhia. No eixo *frequencies* é representado o número de vezes que uma palavra aparece, enquanto no eixo *rangs* a quantidade de palavras. Os entrevistados seguiram um determinado padrão quando indagados acerca dos controles internos e aspectos de gerenciamento de riscos, afirmando que não existem determinados procedimentos e ações de gerenciamento de riscos, mas foram convergentes em alguns critérios como a existência de regimento interno.

#### **4.9.5 Nuvem de Palavras**

A partir da Nuvem de Palavras foi possível inferir a prevalência das palavras “não”, “tem”, “existe” e “regimento interno”. Em menor proporção, observa-se a frequência das palavras “manual”, “processos”, “conduta”, “segregação de função” e “tribunal de contas do estado do amapá”. Reforçando que não existem procedimentos de controle interno alinhados sob as perspectivas do *COSO*. Sendo que o regimento interno é apontado como se fosse o próprio controle interno e que falta um conhecimento abrangente da função do controle externo, representado pelo Tribunal de Contas do Estado do Amapá.

### **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo desta pesquisa foi analisar procedimentos de controle interno sob as perspectivas do *COSO*, que possam mitigar riscos nas companhias, a partir do diagnóstico efetuado na Companhia Docas de Santana. Como a estrutura do *COSO II* já não é mais utilizada de maneira deliberada, foi escolhido por oferecer resposta ao risco identificado, por meio de orientações e diretrizes no formato de ações e processos.

Foram diagnosticadas fragilidades em todas as perspectivas do *COSO II*, com exceção da “Informação e Comunicação”. Conclui-se que os procedimentos de controle interno e gerenciamento de riscos da Companhia Docas de Santana não estão em conformidade com o *COSO II*. Para os entrevistados, o controle interno está fundamentado pela figura do regimento interno. Entende-se que o controle interno é o próprio regimento interno. O que reforça a falta de alinhamento com os preceitos do *COSO II*. Ressalta-se que o regimento interno é um dos procedimentos de controle.

Sabendo que as pessoas são um fator de sucesso em qualquer sistema organizacional, em relação ao ambiente de controle sugere-se a elaboração de políticas internas para padronização dos procedimentos e que sejam incluídas ações de capacitação para todos os colaboradores. Torna-se pertinente também que sejam desenvolvidas práticas de inclusão dos colaboradores na identificação e formalização dos processos.

Para a definição de objetivos, sugere-se implantar o planejamento estratégico na CDSA com a participação dos colaboradores em reuniões departamentais. Em relação à identificação dos eventos podem ser feitas reuniões departamentais mensais para identificar potenciais eventos que possam prejudicar o andamento dos processos na CDSA. Para os processos de avaliação de riscos, sugere-se a realização de reuniões semestrais da Diretoria,

com a participação dos colaboradores, de forma a estabelecer os objetivos e metas alinhados ao planejamento estratégico da companhia.

Os procedimentos de controle podem ser aperfeiçoados enfocando a implementação das ações e políticas preventivas sugeridas pelas divisões departamentais em seus planos anuais, com a colaboração da Diretoria, buscando ultrapassar os aspectos de fiscalização e conformidade. As características de informação e comunicação podem ser melhoradas por meio da criação de canais de diálogo com os colaboradores, como reuniões trimestrais com toda a Diretoria. Quanto as atividades de monitoramento, sugere-se a realização de reuniões mensais em cada divisão departamental para acompanhamento dos objetivos e metas estabelecidos e verificação da implementação dos controles internos definidos, bem como para reavaliação dos riscos e das atividades de controle estabelecidas. De forma que seja superada a visão de monitoramento e avaliação dos controles internos apenas pelas auditorias interna e externa.

Como sugestões para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam realizadas pesquisas similares em outras companhias docas, para verificar os aspectos que possam justificar as diferenças de percepção quanto aos controles internos, como sua aplicabilidade, falta de planejamento estratégico, gerenciamento de riscos, entre outros.

## **REFERÊNCIAS**

Araújo, D. J. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & de Sousa Ramos, F. (2016). *Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a ótica do COSO II*. Revista Universo Contábil, 12(2), 39-58.

Burnaby, P., & Hass, S. (2009). *Ten steps to enterprise-wide risk management*. Corporate Governance: The International Journal of Business in Society, 9(5), 539-550.

Carvalho Filho, J. D. S. (2012). *Manual de direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2, 50.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Executive Summary*. 2004.

D'Avila, M. Z. (2002). *Conceitos e técnicas de controles internos de organizações*. NBL Editora - São Paulo: Nobel, 2002.

Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). *The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17(4), 506-542.

- Docas de Santana (CDSA). (2022). *Sobre a CDSA*. Disponível em: <<http://www.docasdesantana.com.br/index.php/o-porto>>. Acesso em: 09 de junho de 2022.
- Eisenhardt, K. M. (1989). *Building theories from case study research*. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2015). *Institutional change of accounting systems: The adoption of a regime of adapted International Financial Reporting Standards*. *European Accounting Review*, 24(2), 379-409.
- Major, M. J., & Ribeiro, J. (2009). *A teoria institucional na investigação em contabilidade*. *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*, 35-59.
- Mikes, A., & Kaplan, R. S. (2014, October). *Towards a contingency theory of enterprise risk management*. AAA.
- Oliveira, L. C. S., & Soares, G. F. (2018). *Gestão de Riscos Operacionais e Controles Internos: O caso de uma Instituição Bancária*. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(1), 227-249.
- Quon, T. K., Zeghal, D., & Maingot, M. (2012). *Enterprise risk management and firm performance*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 263-267.
- Salviati, M. E. (2017). *Manual do aplicativo Iramuteq*. Recuperado mar, 3, 2020.
- Silva, M. Z. D. (2013). *Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar*. 2013. 285 f, il (Doctoral dissertation, Tese (doutorado)-Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração).
- TCE/AP. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAPÁ. (2014). *Resolução Normativa nº 156/2014-TCE/AP. Dispõe sobre a instalação de sistemas de Controle Interno no âmbito Estadual e Municipal, para dar cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, c/c o artigo 59 e incisos da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal. Diário Oficial do Estado, Macapá, 2014*. Disponível em: <<https://silo.tips/download/resoluao-normativa-n-156-2014-tce-ap>>. Acesso em: 18 de julho de 2022