

## **Avaliação de Controles Internos no Setor Público: O Caso da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco.**

**Ricardo Henrique Miranda de Araújo**

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: [ricardo.miranda@cge.pe.gov.br](mailto:ricardo.miranda@cge.pe.gov.br)

**Saulo Diógenes Azevedo Santos Souto**

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: [saulodiogenes@gmail.com](mailto:saulodiogenes@gmail.com)

Linha Temática: Controladoria no Setor Público

### **Resumo**

Ao longo do tempo, escândalos corporativos, decorrentes de fraudes e corrupção, bem como a busca pela eficiência, eficácia e efetividade operacional para satisfazer as demandas sociais, e, ainda, os requisitos de observância de um conjunto de regramentos e normas cada vez mais amplo e complexo exigido das organizações públicas, mantém o tema do controle sob o foco da atenção de gestores e pesquisadores no setor público. O objetivo dessa pesquisa é estudar processo de avaliação de controle interno no âmbito da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGEPE). Metodologicamente, optou-se por métodos exploratórios e, como coleta de dados procedimentos associados a grupo focal, análise documental e observação. O resultado da pesquisa demonstrou que a avaliação de controles internos está relacionada não só ao aparato procedimental, mas também, ao aspecto cognitivo que envolve o processo, pois todos precisam compreender o significado da avaliação e suas repercussões em todas as etapas para que os resultados desejados sejam alcançados. E, ainda, propõe-se que novas pesquisas sejam realizadas na perspectiva dos avaliados em relação ao processo de avaliação de controles internos no setor público, pois são eles que implementam e sofrem as avaliações dos órgãos de controles.

**Palavras chave:** Avaliação; Controle Interno; Setor Público.

### **1. Introdução**

Os escândalos ocorridos no início da década passada envolvendo grandes corporações nos Estados Unidos deixaram o mundo estarecido. À época, os investigadores detectaram o uso de tecnologia contábil para fraudar balanços.

Mais recentemente, no Brasil, uma investigação identificou gigantesco esquema de corrupção envolvendo a maior estatal e empresa do país. Tratava-se de um conluio envolvendo empreiteiras, agentes públicos e membros da estatal com pagamento de propinas em troca de contratos superfaturados.

O que os dois casos têm em comum? Falhas nos controles que permitiram que pessoas dentro e fora das corporações envolvidas pudessem comprometer os objetivos e as metas institucionais por meio de procedimentos fraudulentos.

Seja qual for o ramo de atuação das organizações, público ou privado, todas estão sujeitas a perdas, desvios e prejuízos advindos de falhas nos processos de controles. Assim, a governança tem ampliado o seu foco, haja vista as externalidades, positivas e negativas, que podem afetar o negócio, aperfeiçoando seus sistemas de controles.

Segundo Hewege (2012), dentro do contexto de controle há dois sistemas que se inter-relacionam na organização: sistema humano e sistema técnico, sendo o último composto, por máquinas e/ou processos. O funcionamento harmonioso desses dois sistemas tende a assegurar o alcance dos objetivos organizacionais com o mínimo de desvios.

Na realidade, o grande desafio das organizações é implementar sistemas de controles que possam assegurar o alcance das metas planejadas, prevenir os riscos e auxiliar na tomada de decisão com a utilização do mínimo de recursos. Desse modo, entidades buscam modelos referenciais para adotarem em suas estruturas de controle.

Observa-se, dessa maneira, que o controle interno tem se afastado de um viés meramente ligado à auditoria e se transformado em um verdadeiro instrumento de gestão. (BENEDEK; BÉRES; SZENTÉNÉ, 2014)

No período compreendido entre, 1990 a 2004, diversos modelos conceituais e estruturas de controles foram propostos com a finalidade de auxiliar as corporações a estruturarem seus sistemas de controles internos e prevenirem riscos associados aos negócios. Dessas estruturas conceituais, tem sido prevalente a proposta do COSO (1992) que em 2013 apresentou uma versão modernizada da Estrutura Integrada (COSO ICIF, 2013), mais contextualizada a um ambiente de negócios em processo de mudanças rápidas e contínuas.

Nessa linha, o Estado de Pernambuco vem implementando mecanismos de melhora da governança no setor público estadual. Com destaque para o Modelo Integrado de Gestão composto de quatro sistemas: controle social; planejamento e gestão; gestão administrativa e controle interno. (PERNAMBUCO, 2009) Percebe-se que o controle interno faz parte desse esforço estadual no tocante ao aperfeiçoamento da governança pública.

Para tanto, a Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco - SCGEPE, responsável pela coordenação do Sistema de Controle Interno da administração pública estadual, promove a prevenção e o combate à corrupção, a defesa do patrimônio público, o fomento ao controle social, a melhoria da qualidade do gasto e o apoio ao controle externo. (PERNAMBUCO, 2015)

Também, este órgão estadual realiza periodicamente avaliações de controles internos no âmbito da máquina pública estadual, sendo um processo organizacional recente, iniciado em meados do ano de 2013, sob um desenvolvimento metodológico contínuo e ainda restrito a uma unidade operacional temática, a Unidade de Auditoria de Prestação de Contas. Esse processo é aplicado de forma sistemática no âmbito dos órgãos da administração direta do Governo de Pernambuco e é orientado por um plano anual de atividades.

Tais atribuições fez da SCGEPE o caso a ser estudado no intento de responder as seguintes questões problematizantes: a) Para os avaliadores, a avaliação dos controles internos realizada pela SCGEPE é relevante para o Sistema de Controle Interno estadual? b) Quais os desafios e as limitações observadas no exercício da avaliação dos controles internos realizada pela SCGEPE? c) A avaliação dos controles internos realizada pela SCGEPE obedece a uma ordenação lógica? d) Quais as técnicas de avaliação de controles internos utilizadas? e) Qual a amplitude do processo de avaliação de controle interno realizado pela SCGEPE?

Trazendo para o debate a importância do controle interno e suas repercussões no ambiente organizacional, o presente artigo tem o objetivo de estudar processo de avaliação de controle interno no âmbito da SCGEPE identificando seu foco, suas dimensões consideradas, as fases do processo, as técnicas utilizadas e a amplitude da atividade no sistema.

Logo, o estudo reveste-se de importância pelo seu ineditismo e relevância social e científica. Como contribuição adicional a pesquisa permite obter parâmetros utilizados para identificar a qualidade do controle interno estadual.

Para alcançar o objetivo pretendido, optou-se por utilizar métodos exploratórios e como coleta de dados procedimentos associados a grupo focal, análise documental e

observação.

O desenvolvimento do artigo apresenta-se dividido em cinco partes. A primeira inclui esta introdução; a segunda o referencial teórico, que discute controle interno nas organizações e a sua definição com base no COSO, e aspectos relacionados à avaliação de controles internos. A terceira parte trata de procedimentos metodológicos e de coleta de dados; já a quarta discussão, os resultados alcançados; e a última, às considerações finais da pesquisa.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1. O Controle Interno nas Organizações

Um grande desafio na integração das estruturas e paradigmas sobre o controle nas organizações é causado pelo fato de que a literatura tenha se desenvolvido, em grande parte, por diferentes ramos do conhecimento de forma independente. Idênticos ou muito semelhantes, os conceitos são referidos por diferentes termos técnicos. Além das dificuldades de comunicação provocadas pelo uso de diferentes termos técnicos, pesquisadores que trabalham com um paradigma tendem a não citar obras de outras áreas do conhecimento, o que dificulta ainda mais o progresso (MERCHANT; VAN DER STEDE; ZHENG, 2003).

O controle interno é um termo que os auditores há muito têm aplicado aos conjuntos de controles que são concebidos para prevenir ou detectar erros e irregularidades, especialmente no registo de operações que possam causar demonstrações financeiras com distorções relevantes. Ao longo do tempo, as concepções de controle interno dos auditores têm se ampliado para incluir mais áreas de controle de gestão e governança corporativa (MERCHANT; OTLEY, 2006).

Em 1992, o COSO apresentou uma Estrutura Integrada de Controle Interno que teve grande aceitação em todo o mundo e se transformou em verdadeiro paradigma do controle, *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada). Essa publicação trouxe uma abrangente definição de controle interno, buscando atender as necessidades de diversas partes relacionadas ao tema a partir de acepções finalísticas de uma organização (COSO, 1992, p. 3):

O controle interno é amplamente definido como um processo, efetuado pelo conselho de administração, direção e demais partes relacionadas da empresa, projetado para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros; conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

A despeito dos aspectos epistemológicos da primeira definição apresentada pelo COSO, passados vinte anos, o mundo corporativo sofreu grandes transformações sociais, econômicas e tecnológicas tornando-se mais complexo e dinâmico. Por outro lado, os *stakeholders* também se mostraram mais participativos e passaram a exigir boas práticas de governança corporativa com base na integridade dos sistemas de controle interno (COSO, 2013).

Nesse contexto, em 2013, uma versão atualizada foi publicada do *Internal Control – Integrated Framework* com foco nos objetivos da divulgação financeira a fim de incluir outros formatos significativos como elementos não financeiros.

Esta versão preocupou-se em evidenciar considerações relacionadas a muitas mudanças no ambiente organizacional, tais como: supervisão da governança; mercados globalizados e operações; demandas normativas; *accountability*; tecnologia da informação e sua integridade; prevenção e detecção de fraudes (COSO, 2013).

A partir de alguns conceitos fundamentais o COSO (2013) traz uma definição bastante semelhante à de 1992, porém, mais abrangente em sua estrutura conceitual. Continua definindo controle interno como um processo, mas em relação aos objetivos se mostrou mais

amplo, pois não se atém somente a eficiência e eficácia das operações, busca a sua efetividade. Tampouco se restringe a confiabilidade dos relatórios financeiros, mas, das informações de maneira geral, vejamos:

É um processo conduzido pela alta administração, gestores e outros profissionais da organização, com o fim de proporcionar segurança razoável em relação aos objetivos ligados a efetividade das operações; confiabilidade das informações; e conformidade com as leis e regulamentos. (COSO 2013, p.6)

Essa abordagem múltipla do controle incidente sobre os objetivos organizacionais pode ser explicado por Chenhall e Moers (2015) quando entendem ser o gerenciamento de uma variedade de controles formais e informais um processo útil a organização, inclusive para o quesito inovação. Segundo os autores, os sistemas de controles gerenciais são mais complexos e se preocupam com a percepção do ambiente externo, as estratégias organizacionais, a tecnologia empregada, a estrutura orgânica e os recursos humanos.

Na realidade, se o controle interno for exercido com eficiência, eficácia e efetividade, pode melhorar a governança como um todo e se torna uma vantagem competitiva sobre outras organizações no mercado. (LAKIS; GIRIUNAS, 2012) Percebendo isso, as organizações têm avaliado seus controles internos, bem como, os seus resultados no campo organizacional. Tema que será tratado na próxima seção.

## **2.2. Avaliação de Controles Internos**

Um aspecto fundamental do sistema de controles internos diz respeito ao seu monitoramento. Relacionado pela concepção conceitual do COSO (1992) como um componente essencial desse sistema. O monitoramento permite a verificação tempestiva a respeito do correto funcionamento de todos os componentes dos controles internos.

Esse monitoramento, em parte, é subsidiado pelo processo de avaliação de controles internos, que verifica se o sistema aplicado na prática está em conformidade com os objetivos da administração de forma apropriada e suficiente.

Segundo Pickett (2003), a avaliação deve ser aplicada com base nos controles necessários para garantir que os objetivos organizacionais sejam alcançados sem grandes perdas ou ineficiências, fornecendo razoável segurança para as decisões sobre os rumos a serem tomados pela organização.

Isso faz com que a avaliação de controles internos assuma um significativo nível de relevância, despertando o interesse de pesquisadores sobre diversos aspectos com os quais esse processo avaliativo se envolve. Dessa forma, nos subitens a seguir, serão vistos alguns pontos encontrados na literatura pertinente que caracterizam esse tão importante processo organizacional.

### **2.2.1. O foco utilizado sobre a avaliação de controles internos**

As discussões sobre avaliação de controles internos podem ser diferenciadas em duas perspectivas de abordagem: (1) sob uma perspectiva de avaliação por agentes externos a organização, tradicionalmente discutido como parte do processo de planejamento da auditoria independente, com a finalidade de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos (testes substantivos) de auditoria a serem aplicados; e (2) sob uma perspectiva de agentes internos, voltados para o desenvolvimento, implementação e melhoramentos dos sistemas de controles gerenciais.

Na primeira perspectiva, a avaliação de controles internos é considerada como uma fase pertencente ao planejamento de auditoria. Normas de auditoria independente exigem que o auditor externo obtenha uma compreensão suficiente do sistema de controle interno para

planejar a auditoria, que tem por objetivo prioritário atestar a adequação de registros contábeis (WINOGRAD; GERSON; BERLIN, 2000; PICKETT, 2003; BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006).

A segunda perspectiva da avaliação de controle parte do pressuposto que o objetivo principal de um sistema de controle interno é permitir que diretores conduzam suas organizações para frente com confiança, a uma velocidade e direção apropriada, em bons e maus momentos; e o objetivo secundário, não menos importante, é salvaguardar os recursos e assegurar a adequação dos registros e sistemas de prestação de contas. (PICKETT, 2003; RATCLIFFE; LANDES, 2009) Dessa forma, como bem observam Bierstaker e Thibodeau (2006), cada um dos objetivos organizacionais deve ser apoiado por atividades de controle interno.

Nesse contexto, o auditor interno avalia o controle para subsidiar o processo de desenvolvimento, implementação ou melhoramento dos sistemas de controles gerenciais, não como uma fase ou etapa componente de um procedimento de auditoria, mas como uma auditoria por si só (DEUMES; KNECHEL, 2008).

A diferenciação do foco utilizado sobre a avaliação de controles internos revela uma distinção crucial sobre as abordagens de auditoria interna e da externa. (SPIRA; PAGE, 2003) Não que essas abordagens não se valham de ambos os focos, mas a essência de cada abordagem é predominante sobre a utilização de um foco ou de outro.

## **2.2.2. A avaliação sob as dimensões quantitativa e qualitativa dos controles internos**

Um outro ponto interessante de discussões sobre avaliação de controles internos está relacionado ao significado atribuído ao termo “avaliação”, que em si, em uma acepção ampla, congrega as dimensões quantitativa e qualitativa de seu objeto, como se depreende de Pereira (2001, p. 198):

O termo avaliação refere-se ao ato ou efeito de se atribuir valor, sendo que valor pode ser entendido num sentido qualitativo (mérito, importância) ou num sentido quantitativo (mensuração).

O sentido qualitativo de avaliação expressa a idéia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a determinados atributos de algum objeto, como, por exemplo, relativamente a um desempenho econômico: bom, ótimo, eficaz – conforme detenha certas qualidades. Nesse sentido, a avaliação requer padrões, em termos informativos, como parâmetros que permitam a realização desse julgamento. Requer, portanto, a mensuração das expectativas de desempenho, bem como de sua realização.

Mensurar um desempenho expressa o sentido quantitativo do termo avaliação: refere-se à quantificação de atributos de um objeto, com o intuito de expressá-los numericamente. A quantidade de insumos, o preço de um produto, a altura de uma pessoa e a temperatura ambiente são exemplos de atributos de objetos expressos numericamente.

Nesse sentido, os controles devem ser postos em prática para lidar com esses riscos, considerando as dimensões de qualidade e quantidade, para subsidiar de forma apropriada e suficiente a consecução dos objetivos da organização (PICKETT, 2003; BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006).

Sobre a dimensão de qualidade do controle interno, depreende-se das observações de Pickett (2003), que essa dimensão inclui um processo formal de avaliação dos riscos relativos ao cumprimento dos objetivos da organização, com o propósito de se proteger contra os tipos de problemas que podem surgir se os controles não são apropriadamente configurados. Dessa forma, os critérios que devem ser considerados quando da elaboração, implementação e avaliação de controles internos devem ser tomados a partir de um processo de *design*.

Quanto à dimensão quantitativa, deve-se levar em consideração que todos os controles

têm um custo correspondente e a ideia é que os benefícios decorrentes devem fazer com que o esforço necessário valha a pena. Considera-se, sobre a necessidade de estabelecer controles, uma consciência de que a ausência de controles internos, ou insuficiência de controles, leva a perdas, fracassos e escândalos, que prejudicam a reputação das organizações em qualquer de seus setores (PICKETT, 2003; RATCLIFFE; LANDES, 2009).

Nessa dimensão, o auditor se preocupa em avaliar se a quantidade do controle estabelecido corresponde à que é realmente necessária.

Ressalta-se, que o excesso de controles internos, segundo Pickett (2003), também é tão ruim quanto sua insuficiência, na medida em que controles onerosos reduzem a eficiência das operações e criam uma atmosfera de extrema burocracia.

Essas dimensões da avaliação de controles internos revelam e põe em evidência a conjugação de dois aspectos a serem considerados nesse processo, que influenciam diretamente a constituição do seu objeto. O primeiro aspecto está relacionado com o apetite ao risco da organização, traduzido pela disposição para aceitar a concretização do risco. O segundo aspecto refere-se à relação custo/benefício do nível de estabelecimento dos controles internos. Em geral, quanto maior a capacidade de aceitação menor a necessidade de custos com controles internos, e vice-versa.

Sob esse ponto, a avaliação de controles internos, portanto, deve voltar-se para a identificação dos níveis de qualidade e quantidade em que os controles necessários estão estabelecidos para subsidiar de forma apropriada e suficiente a consecução dos objetivos da organização.

### **2.2.3. Fases da avaliação de controles internos**

A partir dos apontamentos observados nos tópicos precedentes, pode-se afirmar que a avaliação de controles internos se configura como um processo constituído de ações ou operações voltadas para identificar os níveis qualitativo e quantitativo em que os controles necessários estão estabelecidos na organização. Mais um ponto significativo, em uma abordagem epistemológica sobre avaliação de controles internos, refere-se à identificação dos passos, fases, estágios ou etapas de seu processamento.

As opiniões e recomendações do auditor devem fluir da identificação de fraquezas durante a avaliação dos controles internos. Testes de rotinas devem ser realizados para confirmar a avaliação original em termos de aplicação de controles e efeitos das deficiências de controle (PICKETT, 2003). Isso sugere a realização de etapas distintas desse processo de avaliação.

Segundo Pereira (2001), um processo genérico de avaliação compreende, basicamente, as seguintes fases: observação de uma realidade; análise, em que, a partir do tratamento de alguns dados observados, procura-se estabelecer relações com algum padrão determinado; interpretação baseada nas análises efetuadas; e conclusão, quando se emite um parecer, julgamento ou conceito sobre a realidade observada.

Mais especificamente sobre a avaliação de controles internos, em uma abordagem baseada em normas gerais de auditoria independente, Almeida (1996, p.50) observa quatro passos como fases sucessivas que ocorrem ao longo desse processo. Dessa forma:

Deve-se executar os seguintes passos na avaliação do controle interno: levantar o atual sistema de controle interno, verificar se o sistema levantado é o que realmente está sendo seguido na prática, avaliar a possibilidade do sistema revelar de imediato, erros e irregularidades e determinar tipos e volumes de procedimentos de auditoria com as devidas recomendações.

Do mesmo modo, Attie (2010) aponta quatro etapas procedimentais para a constituição do processo de avaliação de controles internos: (1) a documentação, em que se registra o

conhecimento sobre a configuração dos controles internos em prática; (2) a avaliação, em que se verifica se os controles necessários estão efetivamente estabelecidos; (3) o resultado da avaliação, que se refere ao julgamento baseado em critérios predefinidos; e (4) o teste de procedimentos, que visa a certificação de que os procedimentos avaliados foram praticados ao longo do tempo.

Com certa semelhança, Crepaldi (2010), ao reconhecer a avaliação de controles internos como um processo singular, destaca três etapas que o constitui, sendo elas: (1) o realce do sistema, em que se obtém informação para documentar o controle interno praticado; (2) a avaliação propriamente dita do sistema, em que se determina a eficácia e pontos passíveis de melhoria; e (3) a realização de testes de cumprimento de normas internas, em que é constatado se o sistema funciona realmente como descrito.

Como se observa, a configuração das etapas de um processo de avaliação não é algo uniforme ou rígido, pelo contrário, pode refletir a diversidade e até individualidades entre auditores. No entanto, Pereira (2001) observa a existência de elementos intrínsecos a esse processo, que são configurados em um padrão de comparação (situação ideal ou desejada) baseados na identificação de objetivo e objeto da avaliação; em definição dos critérios para julgamento; e no julgamento de valor, como resultado do processo de avaliação.

#### **2.2.4. Técnicas utilizadas na avaliação de controles internos**

A definição de técnicas para subsidiar o processo de avaliação de controles internos também se constitui em um aspecto importante, que pode influenciar julgamentos e resultados desse processo. As técnicas utilizadas devem ser adequadas aos propósitos avaliativos. Dessa forma, determinadas técnicas são comumente especificadas para essa prática pela literatura.

Algumas técnicas são utilizadas nesse processo de avaliação, de uma forma geral, especificamente para documentar o contexto de aplicação dos controles internos e, assim, subsidiar o julgamento do avaliador. Cada técnica fornece ao processo de avaliação um formato estrutural diferente de documentação do controle interno. Por sua vez, o formato de documentação tem impacto sobre a avaliação do auditor do sistema de controle interno (BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006).

Ressalta-se que a eficácia de uma auditoria baseada na avaliação de controle pode ser comprometida, na medida em que a escolha de formatos de documentação leva a diferentes conclusões da auditoria (BORITZ, 1985; ASHTON, 1974).

Quatro formatos são mais comumente usados por auditores para documentar a sua compreensão sobre o sistema de controle interno de uma entidade, sendo eles: o questionário e a narrativa; usados com maior frequência e, também, fluxogramas e matrizes, que são usados com menor frequência (BIERSTAKER; BEDARD; BIGGS, 1999).

Os questionários de controle interno são amplamente utilizados para auxiliar o processo de avaliação de controle, constituindo-se de uma série estruturada de questões aplicadas a uma determinada operação; e projetados de modo que um "não", como resposta, indica uma potencial fraqueza do controle. É importante ressaltar que os questionários são desenvolvidos para concentrar explicitamente a atenção do auditor sobre os pontos fortes e os pontos fracos do sistema de controle interno de uma entidade auditada (PICKETT, 2003; BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006).

O formato narrativo, de outra forma, é mais flexível e oferece uma abordagem aberta para descrever e documentar o controle interno detalhadamente. As vantagens de incluir relatos é de que eles podem ser personalizados para refletir com rigorosidade o contexto dos controles avaliados (BIERSTAKER; WRIGHT, 2004).

Fluxogramas, por sua vez, constituídos por representações simbólicas que ilustram as

interações de um fluxo de rotina, ajudam a identificar bloqueios de sistemas, duplicação de esforços e segregação de funções, especialmente em controles que dependem de fluxos de documentação e da forma sequenciada de como o trabalho é organizado (PICKETT, 2003; CREPALDI, 2010).

Por fim, a documentação do sistema de controle por meio de matriz é, em parte, um modelo conceitual ligado diretamente a uma abordagem baseada em sistemas. Envolve a fixação dos componentes de “boa avaliação” em um formato de calendário (ou matriz) para que uma série sistemática de medidas possam ser tomadas antes de ensaios, conclusões e de recomendações que são feitas. Os principais títulos podem aparecer no topo da matriz como: objetivos do sistema; objetivos de controle; riscos para a realização dos objetivos de controle; mecanismos de controle disponíveis; e mecanismos de controle existentes (PICKETT, 2003).

Outra técnica, testes de transações (ou testes de comprimento de normas), são também utilizadas na avaliação, não com o propósito de documentação, mas para confirmar o controle como documentado. Por operações de teste em transações homogêneas pode-se identificar disfunções do controle interno que causam condições de erro. Esse teste fornece o subsídio de convencimento do auditor sobre o seu julgamento (PICKETT, 2003; CREPALDI, 2010).

Como se depreende desses comentários, a utilização concomitante de técnicas para documentação de controles internos é, por muitas vezes, possível; e de certa forma podem se complementar para formarem uma melhor compreensão sobre o controle interno.

No entanto, assim como a configuração das etapas do processo avaliativo, a definição de técnicas pode revelar características específicas, individualidades dos auditores, como familiaridade, facilidade ou afeição com determinada técnica em detrimento de outras; ou circunstâncias para realização das avaliações, como limitação de tempo, orçamento, recursos tecnológicos, por exemplo. Dessa forma, cada processo avaliativo pode ter diferentes configurações entre as técnicas utilizadas.

## **2.2.5. Amplitude organizacional da avaliação de controles internos**

A responsabilidade sobre o sistema de controles internos é algo que tem sido atribuído ao conselho de administração, direção e demais partes relacionadas da empresa (COSO, 1992). Sob essa responsabilidade está incluído todos os componentes da estrutura de controle organizacional em sua totalidade (sistemas, subsistemas e, individualmente, cada um de seus controles internos).

Eisenberg (1997) ao tratar das responsabilidades do conselho de administração das organizações, destaca que esse conselho deve assegurar-se de que as avaliações periódicas dos controles internos são conduzidas sobre porções da estrutura de controles internos, com escopo e profundidade adequados.

Os objetivos da organização orientam e estruturam o funcionamento dos sistemas de controle em toda a estrutura organizacional. Esses sistemas, geralmente complexos, são compostos por tipos diferentes de subsistemas, em várias combinações e arranjos que, pelo menos por duas razões, requerem um nível maior de capacitação do auditor para avaliá-los inteiramente. Primeiro, porque envolve um domínio significativamente amplo de conhecimento – conteúdos conceituais e procedimentais - sobre os objetos controlados em cada sistema. Segundo, porque se trata uma maior quantidade de pistas de informação envolvendo geralmente considerável número de procedimentos (COSO, 2013; BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006; BORITZ, 1985).

Dada a natureza e diversidade dos sistemas organizacionais é uma prática comum concentrar a avaliação em níveis mais específicos de controles internos, como subsistemas, ou até mesmo um controle interno específico. Um exemplo clássico disso é um subsistema de

folha de pagamento, que terá vários elementos, como: controles de entradas, de pagamentos de salários; de horas extras; de pagamentos de auxílios; de deduções fiscais; de pagamentos de pensões, etc. (ASHTON, 1974; BORITZ, 1985; DEUMES; KNECHEL, 2008).

Em organizações maiores qualquer uma das áreas acima irá formar subdivisões para uma avaliação de controles internos. Muito raramente o auditor será solicitado a avaliar um sistema como um todo em uma organização deste tipo, em um prazo curto de poucos dias, por exemplo. Por outro lado, em organizações menores é muito concebível uma solicitação para que a auditoria avalie o sistema na sua totalidade (ASHTON, 1974; PICKETT, 2003).

De acordo com a amplitude organizacional tomada como objeto da avaliação, a generalização sobre as interpretações alcançadas como resultado poderá refletir ou não as características do controle organizacional como um todo. No entanto, mesmo com uma amplitude mais restrita (sobre subsistemas ou controles específicos) os seus resultados podem influenciar positivamente a configuração dos demais componentes da estrutura de controle da organização. Dessa forma, os interesses da avaliação devem considerar também seus reflexos, o que faz da definição da amplitude da avaliação controles internos um aspecto relevante em sua configuração.

### **3. Procedimentos Metodológicos**

Esta pesquisa, de natureza qualitativa, toma por direcionamento e, também, como fundamento para sua proposição, as observações de Merchant e Otley (2006, p.790), de que a pesquisa de campo tende a ser um componente central dos estudos holísticos sobre a operação de controles, como uma espécie de “braço comprido” para acessar uma vasta gama de fatores que influenciam de forma global os sistemas de controle, não alcançados integralmente por métodos quantitativos.

Com propósito exploratório, a presente pesquisa proporciona maior familiaridade com o fenômeno investigado, com vistas a torná-lo mais explícito, permitindo o aprimoramento de ideias e a descoberta de intuições (GIL, 2002).

A partir da caracterização inequívoca da natureza qualitativa, o estudo de caso apresenta-se como procedimento apropriado para viabilizar o propósito exploratório de que se reveste a pesquisa (YIN, 2015; HANCOCK; ALGOZZINE, 2006; GERRING, 2006).

Dessa forma, como critério de seletividade para escolha do caso a ser estudado, além da conveniência de sua localização geográfica, baseada no acesso, tempo, recursos disponíveis e disponibilidade dos participantes; foi observado seu enquadramento como órgão da administração pública que realiza avaliações de controles internos com periodicidade regular. Assim, por se enquadrar nos critérios preestabelecidos, a SCGEPE, configurou-se o caso a ser estudado.

Após definido o caso, com intuito de obtenção de linhas convergentes de investigação, utilizou-se de múltiplas fontes para a coleta dos dados da pesquisa. Desse modo, os dados foram coletados através da triangulação das técnicas de grupo focal, de análise de documentos e de observação direta.

A técnica de grupo focal foi aplicada com a participação de 09 servidores públicos da SCGEPE, dos diversos níveis de sua estrutura organizacional (estratégico, gerencial e operacional), que lidam, dentre suas atribuições, com o processo de avaliação de controles internos. Nessa aplicação, os autores desempenharam o papel de moderadores, estruturando e dirigindo as discussões conforme a temática relacionada a cada categoria de codificação de dados.

Na análise de documental, foram considerados 18 documentos disponibilizados pela SCGEPE, dentre relatórios e pareceres, que continham como conteúdo essencial a avaliação de controles internos.

Na observação direta, os autores acompanharam uma inspeção para avaliação de controle interno (controle do arquivamento de prestação de contas) realizada por servidores da SCGEPE em uma secretaria de governo.

Em pesquisa qualitativa a análise pode e deve começar durante o trabalho de campo à medida que se coleta os dados, por meio de entrevistas, notas de campo, aquisição de documentos e assim por diante (GIBBS, 2009).

Desse modo, para a análise iniciada ainda na fase de coleta, os dados foram organizados por codificação baseada em conceitos. O Quadro 1 apresenta as categorias utilizadas para organização e análise dos dados coletados:

Tabela 1 – Categorias para organização e análise de dados.

ORD.	CATEGORIAS
1	Foco utilizado sobre a avaliação de controles internos
2	Avaliação sob as dimensões quantitativa e qualitativa dos controles internos
3	Fases da avaliação de controles internos
4	Técnicas utilizadas na avaliação de controles internos
5	Amplitude organizacional da avaliação de controles internos

Fonte: elaborado pelos autores.

## 4. Discussão dos Resultados

A discussão dos resultados é apresentada nos tópicos seguintes que são estruturados a partir das categorias estabelecidas para a análise dos dados.

### 4.1. A percepção dos Avaliadores quanto ao Fortalecimento do Sistema de Controles Internos como Foco da Avaliação

Consoante o objetivo proposto da pesquisa, após aplicação da metodologia escolhida, com base nas categorias utilizadas para organização e análise dos dados coletados, verificou-se, de um modo geral, que todos os níveis organizacionais (estratégico, gerencial e operacional) envolvidos na avaliação de controle internos perceberam que esse processo de avaliação no âmbito institucional é relevante.

Contudo, os dados da pesquisa demonstram uma variação na percepção dos envolvidos em nível estratégico, gerencial e operacional no tocante à abordagem conceitual de que a avaliação dos controles internos está ligada no aperfeiçoamento da governança através da eficiência, eficácia e efetividade do sistema, isso só é claramente reconhecido em nível estratégico. Os que participam no âmbito operacional entendem como procedimento, mas não em uma acepção holística da atividade de avaliação e suas repercussões dentro e fora da instituição. Por outro lado, todos os níveis reconhecem que a postura dos avaliados responsáveis é colaborativa e receptiva a ideia de melhoria dos controles internos como um todo. Que ao entenderem que a atuação do órgão de controle é focada no aperfeiçoamento da gestão e, não em punir, tornam-se receptivos à atividade.

## **4.2. Desafios e Limitações na Avaliação das Dimensões do Controle Interno**

Em se tratando das dimensões que envolvem o controle interno, os relatórios e pareceres advindos das atividades de avaliação de controles internos da SCGEPE expressam claramente essas dimensões, porém, os participantes do processo, em todos os níveis (estratégico, gerencial e operacional-execução), sentem dificuldades de perceberem na prática essas dimensões, qualitativas e quantitativas, mormente no quesito mensuração (suficiência) dos controles internos.

A dimensão qualitativa dos controles internos é avaliada conforme padrões comparativos constituídos a partir de elementos da composição estrutural do sistema de controles internos (ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoramento), evidenciando uma idealização harmônica com o modelo conceitual concebido pelo COSO (1992). A aplicação do critério de avaliação determina, por sua vez, que os avaliadores expressem opinião quanto à adequação ou inadequação dos controles praticados no âmbito dos órgãos avaliados.

Na avaliação da dimensão quantitativa é observada a amplitude do controle aplicado sobre o objeto controlado. A aplicação do critério de avaliação determina, dessa forma, que os avaliadores expressem opinião quanto à quantidade do controle aplicado, se é “suficiente” ou “insuficiente” em relação ao que está sendo controlado. Foi observado, entretanto, que há uma limitação em relação ao quesito excesso de controles. Verificou-se que o excesso de controle não é avaliado. Cabe ressaltar que, um determinado controle pode ser excessivo, e isso também caracteriza uma situação ruim, tão quanto sua insuficiência (PICKETT, 2003).

A pesquisa observou também como desafio e/ou limitação ao processo, o fato de os servidores da SCGEPE terem sido inquiridos sobre a dificuldade de compreensão dos termos usados pela literatura no tocante ao tema controle interno, e se manifestarem que, em alguma medida, sentem dificuldades em entender alguns termos.

Em verdade, essas dificuldades de compreensão sobre os termos técnicos relacionados aos controles organizacionais são colocadas por Merchant, Van Der Stede e Zheng (2003) como desafios para integração das estruturas e paradigmas sobre o controle nas organizações, que se desenvolveram de forma independente em diversos ramos do conhecimento.

A percepção dessa dificuldade na prática, entre avaliadores e avaliados, confirma algo já observado pelo COSO (1992, p.3), de que o controle, tal como praticado no âmbito das organizações, “significa coisas diferentes para pessoas diferentes. Isso faz com que haja confusão entre empresários, legisladores, reguladores e outros”, o que repercute de forma direta no processo avaliativo.

A pesquisa não procurou detectar qual o grau de compreensão dos avaliados em relação aos termos empregados no processo, contudo, a equipe de avaliadores manifestou que estes, em certa medida, teriam dificuldades em entender os termos empregados no processo de avaliação. Se assim for, isso pode se constituir em uma limitação aos resultados pretendidos pelo sistema de controle em relação ao processo.

## **4.3. A Ordenação Lógica das Fases do Processo Avaliativo**

O estudo pode observar que no âmbito da SCGEPE o processo de avaliação é constituído de fases logicamente ordenadas e sequenciadas no tempo.

Na fase inicial são contempladas a idealização dos parâmetros comparativos, e a identificação dos critérios avaliativos que serão confrontados com os controles praticados a fim de subsidiar o julgamento do que está efetivamente sendo praticado.

Uma segunda fase caracteriza a avaliação propriamente dita em trabalho de campo,

quando são comparados os controles praticados aos padrões, logo em sequência, procede-se o julgamento com base nos critérios avaliativos previamente definidos.

Em alguns casos, é observada, também, uma fase de aplicação de testes de transações, como uma confirmação dos resultados obtidos na avaliação, através da análise da eficácia da aplicação dos controles praticados. Por fim, como última fase desse processo, são apresentadas recomendações para melhoramentos dos sistemas de controles internos.

Apesar da correspondência da constituição do processo avaliativo com as acepções teóricas, a pesquisa observou que o processo está em fase de consolidação quanto ao desenvolvimento metodológico no âmbito da SCGEPE.

#### **4.4. As Técnicas Utilizadas para Avaliar os Controles Internos**

Em relação as técnicas utilizadas, a pesquisa revelou que os envolvidos no processo de avaliação entendem que o uso das técnicas é importante, pois, reduzem o fator da subjetividade nos resultados da avaliação.

A técnica de questionário é adotada como padrão nas avaliações de controle interno realizadas pela SCGEPE, para documentação dos controles praticados. Os questionários são formulados a partir da idealização dos parâmetros comparativos e respondidos com base em dados coletados através de triangulação de fontes que lhes dão suporte informativo, quais sejam, (1) entrevistas com os responsáveis pelo controle; (2) documentos que comprovam a existência e funcionamento do controle; e (3) observação direta sobre o funcionamento do controle.

Os questionários, ainda, são respondidos em duas perspectivas, uma relacionada à existência de normas internas que estabelecem e documentam o controle; e outra perspectiva relaciona-se com à execução prática do controle, como uma espécie de teste de cumprimento de normas. Ressalta-se que essa técnica foi apontada como a mais compreensível pelos auditados, segundo a equipe da SCGEPE.

Essa forma de utilização da técnica de questionário contempla em si uma relevante observação realizada por Attie (2009), de que nem sempre as áreas ou operações têm seus controles internos normatizados, sendo muito comum a execução de controles a partir da identificação de sua necessidade durante a implantação de novas operações, sem, no entanto, estarem formalmente normatizados.

Foi também percebido características em relação às técnicas suportes. Estas são utilizadas para evidenciar as observações da avaliação sobre os controles internos. Assim, procurou-se entender a percepção dos servidores envolvidos no processo sobre o teste de cumprimento de normas e o de transação.

É perceptível nas avaliações de controle interno da SCGEPE, a utilização dos testes de cumprimento de normas e de transações em momentos distintos. O primeiro teste, de cumprimento de normas, é utilizado como parte da avaliação qualitativa do controle interno, em que se verifica, não somente se as normas estão sendo cumpridas, mas também a própria existência de normas, em comparação com um padrão ideal do controle avaliado.

Essa forma de avaliar coloca em evidência o ambiente de controle, destacado pelo COSO (2013) como a consciência de controle na organização, base fundamental para o sistema de controles internos. As normas que estabelecem o funcionamento dos controles têm uma importância essencial sobre esse componente.

O teste de transações, por sua vez, é colocado como uma fase confirmatória do processo avaliativo praticado pela SCGEPE, em que se verifica a eficácia dos controles internos aplicados em um determinado período de tempo, através da observação da recorrência de falhas nas transações (operações) compreendidas nesse período. Observa-se

dos resultados desse teste um significativo potencial informativo para a gestão do controle, em que se verifica o comportamento e desempenho do controle interno avaliado.

Essa perspectiva é abordada por Pickett (2003), que destaca as potencialidades de testes estratégicos realizados sobre os controles internos, amparando a propriedade conceitual da forma de utilização desses testes no processo de avaliação de controles internos modelado pela SCGEPE.

#### **4.5. A Amplitude do Processo de Avaliação de Controle Interno**

No que se refere a amplitude organizacional do processo de avaliação de controles internos realizado pela SCGEPE, a pesquisa constatou que é caracterizada por atuações em nível de subsistema e controles internos específicos à luz das peças técnicas analisadas e da coleta de informações dos envolvidos no processo.

O modelo de avaliação de controles internos da SCGEPE apresenta uma limitação temática, ou seja, é aplicado somente em controles relativos ao processo de prestação de contas da aplicação de recursos públicos. Essa limitação foi apontada pelos envolvidos como uma escolha proposital, para possibilitar um acompanhamento mais específico sobre o processo evolutivo dessa prática.

O estudo revelou que a aplicação do processo avaliativo é realizada em níveis diferenciados do sistema de controles internos organizacionais: em dadas circunstâncias, são realizadas avaliações mais complexas, sobre subsistemas relacionados a diferentes tipos de processamento da despesa pública (regime normal de aplicação, regime de adiantamento, convênios, etc.); em outras, são realizadas avaliações mais simples, somente com controles internos específicos desses subsistemas.

Mesmo realizando avaliações em uma amplitude parcial do sistema de controle interno, os envolvidos no processo avaliativo afirmam que os resultados repercutem positivamente em toda a estrutura organizacional, da qual os controles avaliados pertencem, fomentando e fortalecendo a consciência de controle na organização.

#### **5. Considerações Finais**

O estudo procurou discutir a importância do controle interno no setor público e suas repercussões no ambiente organizacional com foco no processo de avaliação desses controles no âmbito da SCGEPE. De maneira geral, os resultados apontam que a avaliação de controles internos tem sido trabalhada a nível institucional com a relevância necessária na organização para o alcance dos objetivos pretendidos. Para a equipe que realiza o processo, seu funcionamento possui uma relevância clara.

A metodologia utilizada pela SCGEPE está assentada sob conceitos sofisticados definidos pela literatura pertinente. No entanto, há necessidade de desenvolvimento das competências individuais, que congrega conhecimentos, habilidades e atitudes (DURAND, 2000), mas naturalmente justificado essa carência devido o processo está em fase inicial de institucionalização. Necessita, assim, de um prolongado tempo para atingir um nível mais significativo de maturidade (FLEURY; FLEURY, 2004).

Outro ponto observado refere-se ao fato que mesmo cientes da importância do processo, há visões distintas: o nível estratégico percebe a avaliação de controle interno sob um viés conceitual, enquanto os outros níveis a percebem sob um viés prático em relação aos resultados do processo.

Ainda, a pesquisa revelou a existência de certa dificuldade dos avaliados em entender os termos empregados pelos avaliadores do sistema e, por conseguinte, isso poderia fragilizar

os resultados pretendidos e, conseqüentemente, o aperfeiçoamento das unidades de controles internos avaliadas. Percebe-se, então, que avaliação de controles internos está relacionada não só ao aparato procedimental, mas também, ao aspecto cognitivo que envolve o processo, pois todos precisam compreender o significado da avaliação e suas repercussões em todas as etapas para que os resultados sejam alcançados.

Ainda, como contribuição adicional, aponta-se que novas pesquisas podem ser realizadas na perspectiva dos avaliados em relação ao processo de avaliação de controles internos no setor público, pois são eles que implementam e sofrem as avaliações dos órgãos de controles.

## Referências

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria - um curso moderno e completo*. – 5 ed. - São Paulo: Atlas, 1996.
- ASHTON, Robert H. An experimental study of internal control judgements. *Journal of Accounting Research*, p. 143-157, 1974.
- ATTIE, William. *Auditoria Interna*. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2009.
- BENEDEK, Mária; BÉRES, Dániel; SZENTÉNÉ, KláraTubak. Internal Controls in Local Governments. p. 296-309. *Public Finance Quarterly*. March, 2014.
- BIERSTAKER, James L.; BEDARD, Jean C.; BIGGS, Stanley F. The role of problem representation shifts in auditor decision processes in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v. 18, n. 1, p. 18-36, 1999.
- BIERSTAKER, James Lloyd; THIBODEAU, Jay C. The effect of format and experience on internal control evaluation. *Managerial Auditing Journal*, v. 21, n. 9, p. 877-891, 2006.
- BIERSTAKER, James Lloyd; WRIGHT, Arnold. Does the adoption of a business risk audit approach change internal control documentation and testing practices?. *International Journal of Auditing*, v. 8, n. 1, p. 67-78, 2004.
- BORITZ, JEFIM EFRIM. The effect of information presentation structures on audit planning and review judgments\*. *Contemporary Accounting Research*, v. 1, n. 2, p. 193-218, 1985.
- CHENHALL, Robert H; MOERS, Frank. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting Organizations and Society*.v. 47. p. 1-13. November, 2015.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. *Internal Control - Integrated Framework - Executive Summary*. 2013. Disponível em: <  
[http://www.coso.org/documents/990025P\\_Executive\\_Summary\\_final\\_may20\\_e.pdf](http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf)>. Acesso em dezembro de 2015.
- COSO. Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary*. United States of America: COSO, 1992.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria Contábil: teoria e prática*. 6 ed. São Paulo. Atlas, 2010.
- DANTAS, José Alves. RODRIGUES, Fernanda Fernandes. MARCELINO, Gileno Fernandes. LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*. Brasília, v. 13, n. 2, p. 3 – 19, mai/ago, 2010.
- DEUMES, Rogier; KNECHEL, W. Robert. Economic incentives for voluntary reporting on internal risk management and control systems. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v. 27, n. 1, p. 35-66, 2008.

- DURAND, T. *Forms of incompetence*. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON COMPETENCE-BASED MANAGEMENT, 4. 1998, Oslo. Proceedings. Oslo : Norwegian School of Management, 1998.
- EISENBERG, Melvin A. *Board of Directors and Internal Control*, The. *Cardozo L. Rev.*, v. 19, p. 237, 1997.
- FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. *Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GERRING, John. *Case study research: principles and practices*. Cambridge University Press, 2006.
- GIBBS, Graham. *Análise de dados qualitativos: coleção pesquisa qualitativa*. Bookman, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, v. 5, p. 61, 2002.
- HANCOCK, Dawson R.; ALGOZZINE, Bob. *Doing case study research: A practical guide for beginning researchers*. Teachers College Press, 2006.
- HEWEGE, ChandaraRathnasiri. A Critique of the Mainstream Management Control Theory and the Way Forward. *Sage Open*. p. 1-11. October-December, 2012.
- LAKIS, Vasilios; GIRIUNAS, Lukas. The Concept of Internal Control Systems: Theoretical Aspect. *Ekonomika*, v. 91, p. 142-152, 2012.
- MERCHANT, Kenneth A.; OTLEY, David T. A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of management accounting research*, v. 2, p. 785-802, 2006.
- MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A.; ZHENG, Liu. Disciplinary constraints on the advancement of knowledge: the case of organizational incentive systems. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 2, p. 251-286, 2003.
- PEREIRA, Carlos Alberto. *Avaliação de resultados e desempenho*. Catelli, A.(2001). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica-GECON*. - 2 ed. - São Paulo: Atlas, 2001.
- PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco, Lei Complementar Estadual nº 141, de setembro de 2009. Dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/dadosReferenciais.aspx?indicenorma=711>> acesso em outubro de 2015. Diário oficial do Estado de Pernambuco. Recife, PE, 04 de setembro de 2009. Seção Poder Executivo.
- PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco, Lei Ordinária Estadual nº 15.452, de Janeiro de 2015. Dispõe sobre a estrutura e o funcionamento do Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/dadosReferenciais.aspx?indicenorma=1908>> acesso em outubro de 2015. Diário oficial do Estado de Pernambuco. Recife, PE, 16 de janeiro de 2015. Seção Poder Executivo.
- PICKETT, KH Spencer. *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons, 2003.
- RATCLIFFE, Thomas A.; LANDES, Charles E. Understanding Internal Control and Internal Control Services. *Journal of Accountancy*, v. 9, 2009.
- SPIRA, Laura F.; PAGE, Michael. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003.
- WINOGRAD, Barry N.; GERSON, James S.; BERLIN, Barbara L. Audit practices of PricewaterhouseCoopers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v. 19, n. 2, p. 176-182, 2000.
- YIN, Robert K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Bookman editora, 2015.