

Método para auditoria em sistemas de controle de gestão baseada em custos: uma proposta do Sistema OMPS

Marcelo David Davis (Marinha do Brasil) - davis@dfm.mar.mil.br

Resumo:

No momento atual da administração pública brasileira em que se busca o desenvolvimento de sistemas de informações baseados em custos visando a melhoria do gasto público faz-se mister zelar pela qualidade dos dados produzidos por aqueles sistemas. O principal objetivo deste artigo é propor um método de auditoria para a avaliação de sistemas de controle de gestão (SCG) baseada em custos bem como para a verificação de melhorias na implementação desses sistemas em organizações do setor público. O estudo explora a relação entre o método de auditoria utilizado pela Marinha do Brasil para avaliar os SCG de suas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) com o modelo de SCG apresentado por Anthony, Govindarajan e Young extraído da revisão da literatura, buscando evidenciar sua sustentação teórica. Os resultados obtidos na análise do caso são coincidentes com muitos aspectos da literatura, em especial o emprego dos mecanismos de implementação de estratégias e de atividades de planejamento e controle em todos os níveis da organização. Logo, pode-se concluir que o método proposto de auditoria possui sustentação teórica e empírica, podendo servir como modelo para as organizações públicas brasileiras.

Palavras-chave: *Gestão de custos, Auditoria, Sistema OMPS*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Método para auditoria em sistemas de controle de gestão baseada em custos: uma proposta do Sistema OMPS

Resumo

No momento atual da administração pública brasileira em que se busca o desenvolvimento de sistemas de informações baseados em custos visando a melhoria do gasto público faz-se mister zelar pela qualidade dos dados produzidos por aqueles sistemas. O principal objetivo deste artigo é propor um método de auditoria para a avaliação de sistemas de controle de gestão (SCG) baseada em custos bem como para a verificação de melhorias na implementação desses sistemas em organizações do setor público. O estudo explora a relação entre o método de auditoria utilizado pela Marinha do Brasil para avaliar os SCG de suas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) com o modelo de SCG apresentado por Anthony, Govindarajan e Young extraído da revisão da literatura, buscando evidenciar sua sustentação teórica. Os resultados obtidos na análise do caso são coincidentes com muitos aspectos da literatura, em especial o emprego dos mecanismos de implementação de estratégias e de atividades de planejamento e controle em todos os níveis da organização. Logo, pode-se concluir que o método proposto de auditoria possui sustentação teórica e empírica, podendo servir como modelo para as organizações públicas brasileiras.

Palavras-chave: Gestão de custos, Auditoria, Sistema OMPS.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

No processo de tomada de decisões, os gestores das organizações utilizam-se de diversas informações. A quantidade e qualidade destas informações poderão influenciar as decisões tomadas. Quando se refere à informação, Beuren (1998) comenta que estes gestores, de posse da informação com qualidade e na quantidade necessária, estarão habilitados para conduzir as organizações na consecução de suas metas.

O Controle de gestão é uma das ferramentas que podem ajudar as organizações para lidar com este problema. O objetivo de um Sistema de Controle de Gestão (SCG) é auxiliar a organização na execução dos seus objetivos e estratégias de forma eficiente e eficaz. Os SCG asseguram a congruência de objetivos, ou seja, fazem com que os objetivos das pessoas coincidam com os objetivos da organização, e também explicam os desvios entre eles.

Visando a garantia de qualidade das informações produzidas, a maioria dos sistemas de gestão é submetida a um processo de auditoria em que o *status* atual do sistema é comparado contra um modelo de referência. Existem processos de auditoria de sistema de gestão de informações, sistema de gestão ambiental e sistemas de gestão de qualidade. Mas apesar da importância dos SCGs na aplicação da estratégia, sua auditoria não foi muito discutida na literatura.

No momento atual da administração pública brasileira em que se busca o desenvolvimento de sistemas de informações baseados em custos visando a melhoria do gasto público e o aperfeiçoamento do ciclo de gestão, por meio da melhoria da oferta e do acesso a informações gerenciais, faz-se mister zelar pela qualidade dos dados produzidos por aqueles sistemas.

Logo, o principal objetivo deste artigo é apresentar um método geral de auditoria para a avaliação de SCG baseada em custos, bem como para a verificação de melhorias na implementação desses sistemas em organizações públicas. De modo mais específico, pretende-se explorar a relação existente, em termos de proximidade e afastamento ou

afastamento, entre o método de auditoria proposto e o modelo de SCG extraído da revisão da literatura. Portanto, a pergunta que deve ser respondida nesta pesquisa é "quais são os principais elementos de um SCG a ser auditados em uma organização e como eles podem ser avaliados?"

2 Metodologia

Embora a definição de SCG tenha evoluído ao longo dos anos de um foco sobre a oferta de mais informações formais e quantificáveis financeiramente para auxiliar a tomada de decisões para um que adota um universo muito mais abrangente de informações (CHENHALL, 2003), este estudo estará limitado àquele foco.

Foi realizada uma pesquisa exploratória através de estudo de caso. Conforme definido por Gil (1996, p.45), as pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Sendo assim, este tipo de pesquisa possibilitou aprimorar idéias e consolidar intuições.

O emprego do método de estudo de caso como estratégia de pesquisa ocorreu em função da sua melhor adequação para coletar e analisar as provas empíricas desejadas. Isso porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real. Além disso, como observa Yin (2001, p.32), o estudo de caso é adequado quando se tratar de uma pesquisa empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Foram utilizados para a coleta de dados as seguintes fontes:

- Relatórios das auditorias nos SCG das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) da Marinha brasileira realizadas entre 1995 e 2010;
- Entrevistas em profundidade (duração de 60 minutos) com os atuais responsáveis pela realização das auditorias nos SCG das OMPS;
- Site institucional das OMPS e da Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) na Internet; e
- Documentos disponíveis na DFM

Primeiramente, o caso foi estruturado em forma narrativa, sendo explorada a riqueza dos detalhes que uma entrevista em profundidade proporciona. Após esta etapa, foi realizada a análise do caso à luz do modelo de referência extraído da revisão da literatura. A metodologia de pesquisa é composta de quatro estágios. Na primeira fase, é revista a literatura de controle, SCGs e de auditoria. Em seguida, dentre diferentes modelos de SCGs é selecionado um modelo de referência; e depois verifica-se a adequação do método de auditoria utilizado pela MB em suas OMPS ao modelo de referência, através de um estudo exploratório.

3 Revisão da Literatura

Controle é o processo de acompanhar as atividades de uma empresa de modo a garantir que elas estejam consistentes com os planos e que os objetivos sejam alcançados (DRURY, 2004).

Controle tem sido uma preocupação dos pesquisadores no recente desenvolvimento da literatura sobre gestão. Mills (1970) considerou o controle como um dos cerne da gestão. O controle organizacional abrange as atividades utilizadas para se alcançar objetivos e resultados organizacionais desejados e pode ser conceituada como um ciclo de três fases:

- Planejamento de objetivos ou padrões de desempenho;
- Monitoramento ou controle gerencial das atividades destinadas a atingir tais objetivos; e

- Execução de correções se objetivos ou padrões não estão sendo alcançados (DAFT, 1984).

Dentre as atividades que ocorrem em uma organização estão a formulação de estratégias (nível estratégico), os mecanismos de implementação de estratégias (nível gerencial), e o controle de tarefas (nível operacional). Essas atividades exigem tanto o planejamento como o controle.

Anthony e Govindarajan (2002) ensinam que a formulação de estratégias é o processo pelo qual são decididos os objetivos de uma organização e as formas para atingir esses objetivos. O controle de tarefas é o processo de assegurar que as tarefas sejam cumpridas eficaz e eficientemente.

Entre a formulação de estratégias e o controle de tarefas, especificamente, atuam como mecanismos de implementação de estratégias o controle gerencial, que pode ser então entendido como o processo de guiar organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente caracterizado por mudanças e de cumprir um papel organizacional de possibilitar que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas (OTLEY, 2005; ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2002); a estrutura organizacional, o gerenciamento de recursos humanos (RH) e o estabelecimento de uma cultura.

A estrutura organizacional especifica as funções, as relações de supervisão e as responsabilidades que moldam a tomada de decisões no seio da organização. A administração de RH responde pela seleção, treinamento, desenvolvimento, avaliação, promoção e dispensa de empregados. As decisões da administração de RH devem ser consistentes com a estratégia e com a estrutura organizacional adotada, para que possam ser desenvolvidos os necessários conhecimentos e capacidades. A cultura diz respeito ao conjunto de atitudes, conceitos em que as pessoas acreditam e normas que explícita ou implicitamente orientam as ações da administração (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2002).

Projetar um SCG eficaz demanda que se considere uma série de requisitos inter-relacionados, tais como a avaliação de desempenho, a motivação e a estrutura organizacional (Rotch, 1993). Sobre esses requisitos, diversos autores concentraram-se principalmente nas seguintes abordagens: meios de coleta de dados apropriados (HORGREN E FOSTERS, 1991), processos para influenciar comportamentos (MERCHANT, 1985), efeito comportamental dos sistemas de controle (YOUNG, 1988), influência da estrutura organizacional sobre o processo de controle (VANCIL, 1974), a abordagem comportamental para o controle orçamentário (HOFSTEDE, 1968) e o exercício da hierarquia (OTLEY ET AL., 1995). De acordo com Rotch (1993), essas diferentes abordagens podem implicar que algumas formas de descrever sistemas de controle estejam certas ou sejam mais importantes e outras incorretas ou menos importantes. Mas essas opiniões serão menos úteis do que aquela que integrar as diferentes perspectivas. Embora se discuta cada perspectiva separadamente, elas na verdade são interdependentes e afins.

Revendo-se a literatura de auditoria, ela, tais como em outros conceitos como o de gestão, é definida de diferentes formas (KARAPETROVIC E WILLBORN, 2000). Bititci (1995) mencionou que desenvolver e utilizar um método de auditoria é o mesmo que sistematizar a avaliação do sistema de gestão dentro de uma empresa para que oportunidades de melhorias possam ser identificadas e que o objetivo sugerido pelo modelo de referência possa ser monitorado.

No método de auditoria, são desenvolvidos itens propostos e mensuráveis para cada componente do modelo de referência. Desse modo, o *status* da organização no que diz respeito a cada item de verificação é analisado e comparado com o modelo de referência (Bititci, 1995).

A revisão da literatura sobre SCG revelou alguns modelos de SCG (DAFT E MACINTOSH, 1984; BARALDI, 1998; SIMONS, 1995, 2000; ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2001; ANTHONY E YOUNG, 1999), mas Anthony foi escolhido como modelo de referência. O modelo de referência no presente artigo baseia-se em Anthony e co-autores (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2001; ANTHONY E YOUNG, 1999). Para estas referências, daqui em diante neste artigo, adotar-se-á o nome Anthony. O Modelo Anthony é o que possui base teórica mais difundida e tem sido amplamente utilizado em organizações públicas e privadas no Estados Unidos e em outros países (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2001; ANTHONY E YOUNG, 1999).

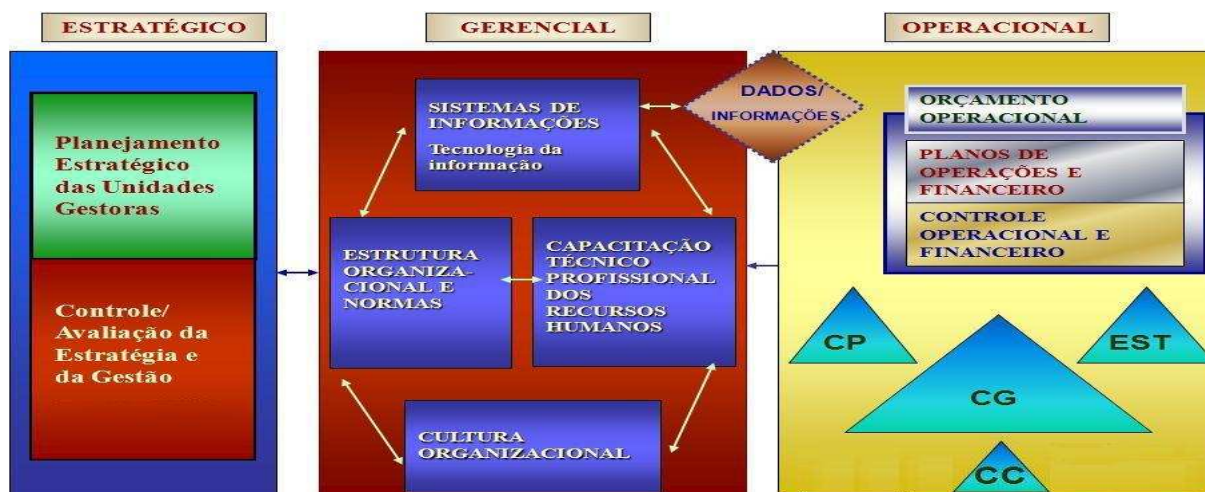
No entanto, existem algumas críticas sobre o modelo de Anthony. Em primeiro lugar, argumenta-se que é demasiadamente restritiva a abordagem de Anthony e não aborda questões importantes como a definição de estratégias, metas e objetivos. Em segundo lugar, alguns argumentam que os livros de Anthony concentram-se no planejamento e controle por meio dos princípios de contabilidade e contêm pouca ou nenhuma discussão sobre questões sócio-psicológicas ou comportamentais.

Em resposta a estes argumentos, Anthony demonstrou que estava ciente quanto a problemas como a ambigüidade e incerteza na formulação de estratégias e objetivos ao referenciar questões referentes ao domínio da estratégia (OTLEY ET AL., 1995) e ao concluir que ela é um *input* para o SCG. Além disso, enfatizou o papel do SCG como uma das ferramentas de gestão e não como uma panacéia; sua análise mostrou que a contabilidade ainda desempenha um papel importante no controle de gestão; e que, embora tenha havido evolução em áreas associadas ao controle tais como sistemas de informações gerenciais (SIG), relações humanas ou pesquisas operacionais, estas disciplinas têm sido menos inclinadas a ser um veículo para a integração da diversidade da vida organizacional do que a contabilidade. A Contabilidade ainda é vista como um proeminente ferramenta para integrar as diversas atividades da vida organizacional, da estratégia às operações e gerar responsabilização (OTLEY ET AL., 1995). Finalmente, cabe observar que muitos críticos da abordagem de Anthony baseiam-se em seu primeiro estudo (1965), mas o autor revisou sua abordagem para resolver as questões acima, incluindo temas como o SCG em organizações de serviço ou grandes organizações e multinacionais, gestão de controle de projetos e outros problemas organizacionais, como cultura organizacional e tecnologia da informação, que devem ser consideradas para projetar um SCG.

4 O Modelo de Auditoria Proposto: Sistema OMPS

Nos idos de 1994, a Marinha do Brasil (MB) desenvolveu seu sistema de controle de gestão de custos (denominado de Sistema OMPS) no intuito de avaliar o desempenho de suas OMPS e subsidiar a tomada de decisão nos altos escalões daquela Força Armada. Para tanto, tais OMPS passaram a registrar seus dados de custos no SIAFI. Desde então, tais dados são coletados pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), Órgão Setorial Contábil do Comando da Marinha, a fim de preparar trimestralmente análises e demonstrativos gerenciais, bem como avaliações de desempenho baseadas em indicadores econômico-financeiros e assim subsidiar a alta administração naval com informações gerenciais.

Neste contexto, garantir a qualidade ou um grau de confiabilidade nos dados de custos registrados no SIAFI sempre foi uma preocupação da DFM. Os dados produzidos pelas OMPS deveriam refletir os seus desempenhos com relação às suas estratégias e às da MB. Foi desenvolvida então no âmbito da MB a estrutura a seguir, que deveria ser buscada por todas as OMPS no que diz respeito aos seus sistemas de controles internos, nos níveis estratégico, gerencia e operacional (Figura 1).



Legenda: Contabilidade Pública (CP); Estatística (EST); Contabilidade Geral (CG); e Contabilidade de Custos (CC).

Fonte: adaptado a partir do Modelo Anthony (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2001)

Figura 1 - Estrutura de sistemas de controles internos a ser buscada por cada OMPS

De acordo com a figura acima, no nível estratégico, todas as OMPS devem elaborar seus PE, para períodos de cinco anos, de forma alinhada aos PE dos Comandos Imediatamente Superiores (ComImSup) e da MB, de forma que a maioria dos serviços a serem prestados fossem previstos em planos operacionais anuais originários dos PE, ou seja, os orçamentos operacionais financeiros (OROF). No nível operacional, as Ciências Contábeis e a Estatística devem oferecer o suporte necessário à quantificação e valoração dos orçamentos dos serviços e dos seus custos reais, que, por sua vez, possibilitam o controle das ações planejadas, bem como da eficiência dos processos (serviços), por meio da comparação dos seus custos diretos com padrões de custos pré-definidos. Enquanto no nível gerencial, devem ser buscados sistemas informatizados e tecnologias para os apontamentos dos insumos, para apropriação e apuração de custos, e para o controle gerencial; uma adequada estrutura organizacional e elaboração de normas internas; a adequada lotação e a capacitação técnico-profissional dos recursos humanos; e o desenvolvimento da cultura organizacional.

Como a não observância da estrutura acima pelas OMPS acaba por interferir direta ou indiretamente na qualidade dos dados registrados, bem como nas análises gerenciais efetuadas pela DFM, são programadas no âmbito da MB auditorias periódicas àquelas Organizações com o propósito de:

- Verificar os controles internos das OMPS voltados para a apuração dos custos e para o registro das despesas administrativas;
- Analisar o fluxo de informações necessário à contabilidade de custos;
- Verificar a tempestividade e correção dos registros contábeis no SIAFI;
- Ministras cursos pertinentes a procedimentos contábeis aos militares/servidores envolvidos nas tarefas afetas à contabilidade de custos e ao faturamento; e
- Certificar o atendimento dos itens discriminados a seguir.

No Planejamento Estratégico, analisa-se o seu conteúdo quanto à sua elaboração dentro das boas técnicas de utilização dessa ferramenta e se traduz em objetivos, fatores críticos da atividade, metas e indicadores bem identificados e coerentes com a missão da OM, do ComImSup e da MB; e à sua atualização, no caso de ter sido elaborado há bastante tempo e de recentes mudanças implementadas no organograma da OMPS. Verifica-se também se o

mesmo é divulgado e, logo, se toda a força de trabalho tem conhecimento da sua existência e de seu teor, sobretudo a missão e a visão de futuro da OMPS.

No que diz respeito à Estrutura Organizacional, verificam-se a existência de setores imprescindíveis como os de planejamento e controle da produção (PCP), de controle de estoque e de contabilidade de custos, bem como o quantitativo e a qualificação do pessoal neles lotados, pois estes efetuam a supervisão dos apontamentos dos insumos consumidos (mão-de-obra, material e serviços de terceiros) nos serviços prestados, coletam, calculam e registram os dados de custos, despesas administrativas e faturamento. Recomenda-se normalmente que nesses setores atuem profissionais com formação nas áreas de engenharia de produção (para o PCP) e de Ciências Contábeis (demais setores) e que realizem cursos de reciclagem em suas respectivas áreas. Sugere-se também que sejam respeitadas as segregações de funções e a independência funcional nas atividades de controle. Outra exigência é a existência de um Conselho, envolvendo o dirigente e os responsáveis pelos diversos setores da Organização, para em reuniões periódicas, discutirem a sua gestão dos seus custos e avaliarem o seu desempenho.

Quanto ao Fluxo de Informações, são observadas certas discrepâncias que podem ocorrer nos processos e influenciar a tramitação dos dados de custos pela Organização, como por exemplo:

- Estandarização entre os setores pode levar a uma duplicidade na execução de procedimentos e ao retrabalho ou que procedimentos sejam executados e cumpridos por nenhum dos setores;
- Necessidade de atualização e complementação das normas internas, i.e., manuais que representam os fluxos de informação e orientam sobre a execução dos procedimentos e designam seus responsáveis;
- Inexistência de instrumentos que fortaleçam a cultura organizacional, de forma a conscientizar cada profissional da sua importância para o funcionamento do sistema, como, por exemplo, palestras e divulgação em quadros de avisos;
- Inadequação das tecnologias e sistemas informatizados utilizados para a apropriação, apuração e controle gerencial dos custos, no que diz respeito às suas funcionalidades, manutenção, confiabilidade e segurança dos acessos.

Com relação à contabilização dos insumos utilizados (Mão de Obra, Material e Serviços de Terceiros) são observado(a)s:

- Deficiências de registros causadas por ausência ou incorreção dos lançamentos de dados de horas trabalhadas, de consumo de material e de liquidação de serviços de terceiros;
- Classificações inadequadas de centros de custos e reclassificações relevantes da mão-de-obra direta em indireta, administrativa, perdas, etc. sem uma investigação aprofundada sobre suas causas;
- O não reconhecimento de perdas com material; e
- A liquidação dos gastos sem a observância do regime contábil da competência.

No item Custos Indiretos e Despesas Administrativas são verificados:

- Se os valores apropriados como custos indiretos e despesas administrativas representam aqueles efetivamente incorridos, i.e., se há algum gasto ou centro de custo/despesa não reconhecido (Princípio contábil da oportunidade);
- Se está sendo seguido o esquema teórico e básico de apuração de custos e despesas (Martins, 2003) a seguir discriminado:
 - 1º Passo: Separação dos gastos incorridos pela OMPS entre custos e despesas;
 - 2º Passo: Apropriação dos custos diretos diretamente aos setores de produção ou aos serviços;

3º Passo: Apropriação dos custos indiretos aos setores de produção ou de apoio à produção aos quais podem ser perfeitamente vinculados, agrupando à parte os custos indiretos comuns (aqueles que não foram vinculados a nenhum setor produtivo ou de apoio à produção);

4º Passo: Rateio dos custos indiretos comuns aos setores de produção e de apoio à produção, de acordo com critérios escolhidos;

5º Passo: Rateio dos custos dos setores de apoio à produção aos setores produtivos, de acordo com seqüência e critérios escolhidos; e

6º Passo: Distribuição dos custos indiretos, que agora se encontram concentrados apenas nos setores de produção, aos serviços, segundo critérios fixados.

- Se os critérios de rateio e os gastos buscam uma relação de causa e efeito; e
- Se a periodicidade de revisão desses critérios e as memórias de cálculo estão estabelecidas em norma interna.

No Delineamento, verifica-se a existência de um(a):

- Rotina de comparação entre os valores orçados dos serviços delineados com os custos efetivamente incorridos na execução do serviço. Ao final de cada período previamente estabelecido, com o intuito de melhorar a precisão dos delineamentos/orçamentos, os parâmetros de delineamento devem ser reavaliados e ajustados com base nos dados de custos reais apurados ao final da execução dos serviços; e
- Cadastro ou banco de dados contendo os serviços executados de forma rotineira detalhando os insumos (mão-de-obra, material e serviços de terceiros) empregados nos mesmos.

Com relação ao Faturamento, são verificado(a)s:

- A existência de descasamentos entre os registros de faturamento e de custos, ou seja, o não reconhecimento simultâneo das receitas e despesas correlatas (Princípio contábil da competência); e
- Se foram levados em consideração no faturamento os gastos com a manutenção preventiva das instalações previstos para o período, tendo em vista que os mesmos são inerentes aos seus processos produtivos.

No que diz respeito ao Orçamento Operacional Financeiro, verifica-se nas OMPS se:

- Não há a participação e o envolvimento de todos os setores da Organização no processo de elaboração e controle do orçamento. Nestes casos, os setores não são responsáveis por todos os aspectos do orçamento de seus centros de responsabilidade, bem como pela análise das variações ocorridas. Logo, há a perda da efetividade do orçamento como instrumento de controle gerencial, pois como não existe um compromisso formal por parte dos setores, no que tange ao alcance das metas “orçamentárias”, não se consegue motivar e influenciar o comportamento dos indivíduos na consecução das estratégias definidas pela organização.
- Há vínculo entre o orçamento da organização e o seu PE. O fato de o orçamento não possuir o balizamento dos objetivos estratégicos traçados para a referida organização, faz com que os valores nele contidos tenham um caráter apenas de projeção financeira, deixando de propiciar o envolvimento desejado, por parte dos encarregados dos setores, no alcance dos referidos objetivos;
- O processo de planejamento e controle orçamentário efetivamente ocorre e/ou está sendo conduzido conforme as normas internas;
- Existe uma comissão constituída e formada pelo dirigente máximo e pelos responsáveis ou representantes dos diversos setores; e

- Há alguma dificuldade na montagem dos orçamentos de demanda, em função da insuficiência de dados estatísticos e da falta de uma previsão confiável dos futuros serviços e/ou reparos a serem executados pela OMPS ao longo do exercício financeiro.

5 Análise do Método Proposto

Com relação ao método proposto de auditoria, verifica-se que o mesmo foi desenvolvido com base em Anthony. No referido método, os itens de verificação são coincidentes com a literatura revista, em especial o emprego dos mecanismos de implementação de estratégias como controles gerenciais, a estrutura organizacional, o gerenciamento de recursos humanos (RH) e o estabelecimento e desenvolvimento de uma cultura organizacional, e de atividades de planejamento e controle em todos os níveis da organização.

No que diz respeito à estrutura organizacional, é observada sua infra-estrutura administrativa, com a constatação da existência ou não de centros de responsabilidade imprescindíveis para o negócio da organização (unidades organizacionais com responsabilidade específica na estrutura organizacional) e se as responsabilidades e procedimentos a serem executados pelos seus encarregados estão definidas por meio de normas e se estas estão atualizadas.

A qualidade do gerenciamento de RH é criticada quando se observa a lotação e os esforços de capacitação técnico-profissional da mão-de-obra.

Quanto à cultura organizacional, é verificado o envolvimento das pessoas que trabalham na organização com os processos de gestão como o planejamento estratégico, o orçamento operacional-financeiro, os treinamentos internos e os conselhos de gestão.

As atividades de planejamento e controle nos níveis estratégico e operacional da organização são auditadas analisando-se os processos do planejamento estratégico e do orçamento operacional-financeiro, o funcionamento dos conselhos de gestão, a qualidade do fluxo de informações e a correção dos dados registrados.

Enfim, percebe-se em todos os itens verificados pelo método proposto de auditoria um compromisso com a qualidade dos dados de custos coletados nas organizações.

6 Considerações Finais

Os resultados obtidos na análise do caso permitem concluir que o método proposto de auditoria de SCG empregado no Sistema OMPS possui sustentação teórica e empírica, pois vem sendo adotado na Marinha brasileira há cerca de 15 anos, podendo servir como modelo de método de auditoria de SCG baseada em custos para as organizações públicas brasileiras.

7 Referências

ANTHONY, R.N..”**Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**”, Division of Research, Harvard business School, Boston,1965.

ANTHONY, R.N. and Govindarajan, V..”**Management Control Systems**”, 10th edition,McGraw-Hill/Irwin, 2002.

ANTHONY, R.N., e Young, D.W. “**Management Control in Nonprofit Organizations**”, 7th edition, Prentice Hall,1999.

BARALDI,S. “**Management Control Systems in NPOs: An Italian Survey**”, Financial Accountability and Management Vol.14, No.2, pp:141-164, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BITITCI, U.S. **"Measuring the Integrity of Your Business"**, Management Decision Vol.33, No.7, pp:10-18. 1995.

CHENHALL, R.H. **"Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future"**, Accounting Organizations and Society Vol.28, pp:127-168, 2003.

DAFT, R.L. **"Organization Theory and Design"**, 7th Edition, South-Western College Publishing, 2001.

DAFT, R.L., and MacIntosh, N.B. **"The Nature and Use of Formal Control Systems for Management Control and Strategy Implementation"**, Journal of Management Vol.10, No.1, pp: 43-66, 1984.

DRURY C. **Management and Cost Accounting** (6 ed), Thomson, London, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

HOFSTEDE, G.H. **"The Game of Budget Control"**, Tavistock, London, 1968.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. 11 ed. Vol. II. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KARAPETROVIC, S. & WILLBORN, W. Generic audit of Management Systems: fundamentals. **Managerial Auditing Journal** 15/6 p.279-294, 2000.

MERCHANT, K.A. **"Control in Business Organizations"**, Ballinger. Cambridge. Mass, 1985.

MILLS, A.E. **"Management Controls and Integration at the conceptual Level"** Journal of Management Studies pp:364-375, 1970.

OTLEY, D. **"Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research"**. Management Accounting Research September pp:363-382, 1999.

OTLEY, D., and Broadbent, J. and Berry, A. **"Research in Management Control: An Overview of its Development"** British Journal of Management Vol.6, S31-S44, 1995.

ROTCH, W. **"Management Control Systems: One View of Components and Their Interdependence"**, British Journal of Management Vol.4, No3, pp:191-203, 1993.

SIMONS, R. **"Levers of Control"**. HBS Press, 1995.

SIMONS, R. **"Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy: Text & Cases"**, Prentice-Hall Publishers, New Jersey: Upper Saddle River. 2000.

VANCIL, R.F. **“Decentralization: Managerial Ambiguity by Design. Financial Executive’s Research Foundation”**, Dow Joens-Irwin, Hoomwood, illinoise, 1978.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.