

**Um Estudo Referente às Perspectivas do COSO II a partir das Constatações em
Relatórios Emitidos pelas Unidades de Controle Interno de Municípios Brasileiros**

DAVI JÔNATAS CUNHA ARAÚJO

Universidade Federal de Pernambuco

JERONYMO JOSÉ LIBONATI

Universidade Federal de Pernambuco

Resumo

O objetivo deste estudo foi verificar quais perspectivas do COSO II encontram-se relacionadas às constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros. Para que este fosse alcançado, optou-se por uma pesquisa qualitativa e documental, em que a análise de conteúdo foi selecionada como técnica para avaliar as informações dos relatórios de controle interno. A coleta dos dados ocorreu em duas fases: a primeira se deu pela busca aos relatórios divulgados nos sites institucionais dos municípios e a segunda, pela solicitação dos relatórios aos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) e Municípios (TCMs), em que 60 relatórios de controle interno de 38 municípios totalizaram a amostra deste estudo. A análise dos dados se deu mediante o auxílio do *software* Análise Lexical por Contexto de um Conjunto de Segmentos de Texto (Alceste), versão 2012 Plus, que permitiu associar os resultados da pesquisa às seguintes variáveis: nível de significância (Qui-quadrado), ano de publicação do relatório, região, estado e município. A classificação conceitual apresentou que 22,3% das constatações foram relacionadas a perspectiva Procedimentos de Controle e 21,8% foram relacionadas a Avaliação de Risco. Estas perspectivas agruparam a maior parte das constatações nos relatórios e foram evidenciadas nos relatórios de controle divulgados por municípios do Rio Grande do Sul no ano de 2013 e divulgados em 2012 por órgãos da administração direta e indireta dos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro. Por fim, concluiu-se que o controle de municípios está associado às exigências de normas e regulamentos ou são executados com o objetivo de alcançar metas financeiras e apesar de evidenciarem procedimentos de controle interno implementados e que se relacionam as perspectivas do COSO II, não executam de modo efetivo as diretrizes técnicas recomendadas pelas oito perspectivas do comitê.

Palavras chave: Controle Interno, Municípios, COSO II.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o novo gerencialismo público influenciou o formato de gestão da Administração Pública brasileira. A pretensão desse novo modelo de gerenciamento se concentrava na redefinição do papel do Estado quanto a intervenção e forma de relacionar-se com a sociedade (MACHADO *et al.*, 2012). Os enfoques dados à eficiência nos processos e a eficácia na utilização dos recursos públicos também podem ser observadas como características desse novo modelo de atividades e de gestão.

No Brasil, uma das iniciativas de controle da Administração Pública exercido sobre essas atividades resumia-se ao contingenciamento legal da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as finanças do Poder Executivo. Apesar do que Silva (2004) afirma que a LRF forneceu base legal ao Executivo para exercer o controle das finanças com o objetivo de alcançar metas fiscais e exigiu maior transparência e clareza na definição dos critérios para esse controle, ações que envolvessem uma amplitude de controle além do contingenciamento de receitas e despesas foram requeridas.

As ações de controle podem ser geridas pelo cumprimento dos normativos legais ou como ferramenta adotada para melhorias dos níveis de controle de determinado órgão ou entidade. Neste contexto, quando a administração não implementa ações de controle que englobem todas as áreas de gestão, estas tornam-se vulneráveis a ocorrência de fraudes, em que Huefner (2011) diz que os governos municipais podem ser especialmente vulneráveis à fraude.

A relação entre os níveis de controle implementados pela gestão municipal junto à divulgação de relatórios que apresentem a sociedade como os controles municipais estão sendo executados também podem prevenir a ocorrência de fraudes. Dessa forma, a investigação dos atos públicos pode ser feita por meio da análise de relatórios que evidenciem possíveis falhas, irregularidades ou ilegalidades contatadas internamente e as medidas que foram implementadas para a sua regularização (CRUZ e GLOCK, 2008).

Nesta perspectiva, a entidade sem fins lucrativos denominada Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting – COSO*) dedicou-se ao estudo dos fatores que podem levar a ocorrência de fraudes nos relatórios e desenvolveu orientações sobre gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e dissuasão de fraude (COSO, 2014).

Uma das iniciativas do COSO foi avaliar os relatórios das organizações a partir do entendimento dos fatores que levam a elaboração de relatórios fraudulentos e a partir disto estabelecer recomendações para o controle interno, por meio de oito componentes de gerenciamento de riscos que abrangem: Ambiente Interno, Definição de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Risco, Resposta a Risco, Procedimentos de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

As estruturas de controle podem ser definidas a partir de modelos conceituais estabelecidos por órgãos que possuam como objetivo dirimir as fragilidades de controle para ocorrência de fraudes e estabelecer modelo padrão de procedimentos que sejam aplicáveis a entidades de todo o mundo. Neste contexto, diversas entidades de controle no setor público do Brasil e do mundo revisaram suas normas para aderir as recomendações do COSO (TCU, 2009), haja vista que seus padrões se baseiam no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Com o intuito de analisar os fatores que influenciam a elaboração dos relatórios de controle interno e ao mesmo tempo, verificar as ações de controle implementadas em municípios do Brasil, as diretrizes técnicas do COSO transmitem uma base para que as constatações nos relatórios desses municípios sejam caracterizadas. Diante disso, o estudo

busca responder o seguinte questionamento: *Quais perspectivas do COSO II encontram-se relacionadas às constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros?*

2 CONTROLE INTERNO

O conceito de controle interno pode situar-se em um conjunto de práticas de uma organização para minimizar o risco de ocorrência de fraudes, como uma das quatro funções clássicas da Administração (MENEZES, 2014) ou até mesmo, como ações estruturadas para acompanhar atividades que são desenvolvidas por qualquer indivíduo. Nos Estados Unidos, em resposta aos escândalos corporativos do início do século XXI, passou a existir em 2002 a Lei Sarbanes-Oxley (“SOX”), em que esta lei enfatizou o papel fundamental dos controles internos e contribuiu para que boas práticas de governança corporativa fossem estabelecidas como exigência legal. No âmbito nacional, a instituição dos controles internos desenvolveu-se alinhada ao modelo disposto na Constituição Federal (1988), que em seu artigo 74, estabelece que os sistemas de controle interno deverão ser mantidos de forma integrada com o objetivo de verificar o cumprimento das metas previstas nos planos plurianuais, a execução de programas do governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto a eficiência e eficácia na gestão orçamentária, patrimonial e financeira nos órgãos e entidades da administração federal e ainda fornecer apoio ao controle externo no alcance da sua missão institucional.

Ao longo do tempo, com as mudanças no paradigma de controle interno e em sua estrutura, observou-se que os procedimentos de controle de qualquer organização também deve levar em consideração a gestão de riscos, em que esta não é apenas uma preocupação importante para as organizações individuais, mas também fornece uma ligação entre as organizações e o meio ambiente em que operam (SOIN e COLLIER, 2013). Nesta perspectiva, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI (2004) aponta o controle interno como um processo integral dinâmico que constantemente deverá adaptar-se as mudanças enfrentadas por uma entidade. Desse modo, em seu arquivo que disponibiliza as diretrizes das normas que definem o controle interno, a conceituação deste é estabelecida como um processo integral efetuado pela gestão e pelo pessoal de uma entidade e projetado para lidar com os riscos, bem como, para fornecer segurança razoável de que em busca da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução de operações ordenada de forma ética, econômica, eficiente e eficaz; cumprimento das obrigações frente à prestação de contas, das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos contra a perda, mau uso e danos.

Tais perspectivas foram direcionadas as entidades que possuíam um nível de precedência por riscos em suas atividades, em que a metodologia dos procedimentos de controle interno pôde influenciar as entidades públicas e privadas. Nas entidades do setor público e privado, os controles internos buscam promover e auxiliar procedimentos organizacionais que gerenciem e minimizem os riscos no alcance dos objetivos das organizações quando do desenvolvimento de suas atividades. A partir de que, as mudanças institucionais e econômicas, a constituição de novos grupos de poder, de pressão e as “remodelações” societárias vão, ao longo do tempo, redefinindo o ambiente interno e impondo novas práticas de governança (ROSSETI e ANDRADE, 2011). No Brasil, o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal foi instituído pelo artigo 74 da C.F. (1988), em que este deverá ser mantido de forma integrada com os demais poderes para cumprir atribuições referente a avaliação de metas e resultados, controle na execução de operações e apoio ao controle externo. Os sistemas de controle interno dos municípios devem atender as demandas exigidas pelo sistema de controle do Poder Executivo Federal e dos órgãos de

controle externo que são instituídos pelas unidades federativas dos respectivos estados. Cruz e Glock (2008) também apontam que o Poder Executivo comporá Comissão Especial para implementação do sistema de controle interno nos municípios e para operacionalizar as ações de responsabilidade do órgão central do sistema, em que nessa instância, esses órgãos centrais de controle são também denominados como Unidades Centrais de Controle Interno, sendo confirmado pelos dispositivos legais que o institucionalizam nos municípios.

3 COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS DA COMISSÃO TREADWAY – COSO

O COSO consiste em uma associação de cinco instituições privadas (Associação Americana de Contabilidade – AAA, Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados- AICPA, Executivos Financeiros Internacionais – FEI, Associação dos Contabilistas e Profissionais da área financeira em negócios – IMA e do Instituto dos Auditores Internos – IIA) com o objetivo de fornecer diretrizes conceituais e técnicas que contribuam para o alcance dos três objetivos (eficácia dos controles internos, gestão de risco corporativo e despersuasão de fraudes) definidos para atuação desse comitê (COSO, 2014).

A principal proposta do COSO foi definida com o objetivo de avaliar a eficácia dos sistemas de controle, a partir da unificação dos diversos conceitos outrora estabelecidos para controle interno e definir um modelo conceitual que servisse como padrão para modelar a estrutura dos sistemas de controle interno nas organizações. Neste contexto, em 1992, o COSO propôs um modelo com o objetivo de padronizar esses conceitos e de promover a eficiência, minimizar os riscos e ajudar a garantir a fidedignidade das demonstrações financeiras, cumprindo as leis e os regulamentos (IIA, 2005).

A versão preliminar do *framework* incluiu nove componentes de controle interno, como parte da definição para esse controle, em que como resposta aos comentários recebidos durante o processo de exposição da proposta, os componentes do controle interno do quadro apresentado foram reduzidos para cinco perspectivas, em conformidade a redução do conceito inicial, sendo estes: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento (ROOT, 1998). Após a publicação das diretrizes conceituais do COSO I, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno unificado pelo modelo, em que a AICPA emitiu a norma de auditoria SAS 78, substituindo a definição de controle interno da SAS 55 pela definição de controle interno dada pelo COSO, O IFAC, responsável por emitir as Normas Internacionais de Auditoria, também incorporou todos os elementos introduzidos pelo COSO e o Comitê da Basiléia, no ano de 1998, publicou o documento denominado *Framework* para Sistemas de Controle Interno em Organizações Bancárias, no qual os treze princípios constantes do documento enfatizam os cinco componentes do modelo COSO I (TCU, 2009).

Em 2002, depois da Lei *Sarbanes Oxley* exigir que a administração das empresas públicas, grandes ou pequenas, avaliassem anualmente a eficácia dos controles internos e emitissem relatórios com essas informações, as determinações do COSO para estruturar controles internos, passou a considerar o gerenciamento dos riscos corporativos em suas atividades, em que o COSO publicou a Gestão de Riscos Corporativos – *Framework* Integrado, em agosto de 2004, sendo este um quadro teórico que incluiu técnicas de aplicações que expandem o Quadro Integrado – Controle Interno, anteriormente emitido (1992), com o objetivo de proporcionar um foco mais robusto e extenso sobre gerenciamento de riscos corporativos (PROTIVITI, 2006).

Contemplando essas mudanças, a publicação do sumário executivo do COSO II dispôs de uma relação direta entre os objetivos que a entidade busca alcançar e os componentes de gerenciamento de riscos corporativos, que representam o que é necessário para que aqueles

objetivos sejam alcançados. Daí, a relação é descrita, em uma matriz tridimensional, mais uma vez, sob a forma de um cubo, em que a “Fixação de Objetivos”, “Identificação de Eventos” e a “Resposta a Risco” foram inseridas como expansão da perspectiva “Avaliação de Risco” existente no *framework* anteriormente publicado (1992), passando a compor oito perspectivas de gerenciamento de riscos corporativos junto a mudança de nomenclatura da perspectiva “Ambiente de Controle” para “Ambiente Interno”, em que, segundo o COSO (2004), este componente compreende o perfil de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal incluindo, também, a filosofia para o gerenciamento dos riscos.

A aderência ao COSO pela Administração Pública ocorreu em conformidade a ordem de publicação de seus *frameworks* e suas respectivas alterações conceituais. Neste contexto, o Compêndio público dos sistemas de controle interno dos Estados da União Europeia resume o cenário de controle interno da Administração Pública, afirmando que a gestão e as modalidades de prestação de contas em entidades dessa esfera diferem significativamente de país para país, assim como as responsabilidades do nível executivo das autoridades administrativas (UNIÃO EUROPEIA, 2012). No Brasil, a instituição dos sistemas de controle interno nas esferas da Administração Pública já havia sido regulamentada pelos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal, porém estas não apresentaram nenhuma diretriz técnica ou orientação conceitual que permitisse a Administração Pública implementar procedimentos de controle que garantissem o alcance dos objetivos elencados para as áreas de controle delimitadas pelas disposições legais. A partir disso, com a inserção de novas práticas de controle pelos órgãos normativos no Brasil e no exterior, tais como o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Escritório de Contabilidade Governamental dos Estados Unidos (GAO), as agregações conceituais ao modelo proposto pelo COSO foram difundindo-se.

No Brasil, a aderência ao modelo COSO também se deu, inicialmente, pelo órgão de controle e fiscalização externa, em que o TCU como membro do INTOSAI (MENEZES, 2014) e a Secretaria Federal do Controle Interno da Controladoria Geral da União (SFC/CGU), também aderiram as normas emitidas pelo modelo COSO e no âmbito do Poder Executivo, a aderência dos órgãos também se deu mediante a concomitante anuência dos órgãos de fiscalização e controle externo as diretrizes técnicas do COSO.

4 METODOLOGIA

O objetivo do estudo consistiu em verificar quais perspectivas do COSO II encontram-se relacionadas às constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros e para isso optou-se por uma pesquisa qualitativa e documental, em que a análise de conteúdo, com o auxílio de *software*, foi selecionada como técnica para avaliar as informações dos relatórios de controle interno.

Neste estudo, cada relatório de controle interno, elaborado por um município, especificamente, bem como o ano de publicação, região e estado desse município, foram tratados como variáveis para posterior associação com os trechos extraídos de cada relatório de controle interno e apresentados como mais significativos pelo *software* Análise Lexical por Contexto de um Conjunto de Segmentos de Texto (Alceste), versão 2012 Plus. Após delimitar as variáveis do estudo, o levantamento das constatações de controle interno foi efetuado a partir dos trechos apresentados como mais significativos pelo Alceste e denominados de Unidades de Contexto Elementar (UCE) em que, posteriormente, estas foram relacionadas as perspectivas do *framework* conceitual do COSO II.

Para o universo do estudo foram considerados a totalidade de municípios do Brasil, em que acreditava-se possuir Sistemas de Controle Interno instituídos, e concomitantemente, a obrigatoriedade legal das unidades centrais dos sistemas de controle interno desses municípios

de elaborar e divulgar relatórios de controle. Após considerar a totalidade dos municípios existentes no Brasil, em que de acordo com o último levantamento feito pelo IBGE consistia em 5.565 unidades jurisdicionadas, a amostra foi definida a partir da busca à pesquisa de informações básicas municipais do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – Perfil dos Municípios Brasileiros (2012), a partir desse estudo, a quantidade de habitantes por município foi selecionada como critério para definir a amostra, em que das 5.565 administrações municipais, foram selecionados 288 municípios, inicialmente, por estes possuírem mais de 100.001 habitantes de acordo com o perfil demográfico apresentado na pesquisa do IBGE em 2012, dos quais 250 municípios apresentaram população entre 100.001 a 500.000 habitantes, e consequentemente, 38 municípios apresentaram população com mais de 500.000 habitantes.

A quantidade de habitantes dos municípios foi coletado mediante acesso ao site institucional do IBGE, por meio do subportal “IBGE – Cidades” e após o levantamento da quantidade de habitantes dos municípios inicialmente designados na amostra, foram selecionados 283 municípios para o estudo, haja vista que de 5 unidades jurisdicionadas, não foram apresentadas informações referente ao critério “volume de habitantes”. Após a seleção desses municípios, verificou-se que nem todos os relatórios encontravam-se divulgados em seus sites institucionais. Diante disso, os relatórios de controle interno foram solicitados aos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) e Municípios (TCMs), em que do total de relatórios recebidos, nem todos permaneceram na amostra, por não apresentarem conteúdo referente avaliação dos controles internos. O total de municípios que permaneceram na amostra do estudo foram 38 unidades jurisdicionadas e o total de documentos analisados no estudo foram 60 relatórios de controle interno, sendo 24 relatórios publicados no ano de 2012 e 36 relatórios publicados no ano de 2013.

O processo referente ao levantamento desses 60 relatórios e os critérios selecionados para operacionalizar a coleta, se deu após busca aos sites institucionais desses municípios com o objetivo de coletar os relatórios de controle interno divulgados no intervalo de anos referente a 2012 -2013, e elaborados pelos órgãos de controle interno desses municípios. Depois de selecionar esses critérios, para o levantamento dos dados, foram considerados todos os relatórios disponibilizados nos sites institucionais dos municípios que apresentavam conteúdo referente a avaliação de procedimentos de controle interno implementados nos respectivos municípios, de acordo com as áreas de controle determinadas pela legislação dos TCEs ou TCMs.

A obrigatoriedade para os municípios emitirem seus relatórios de controle foi constatada mediante o acesso as legislações dos TCEs ou TCMs que determinavam a emissão dos relatórios elaborados pelas Unidades Centrais do Controle Interno ou pelas Controladorias Gerais dos Municípios aos órgãos de controle externo. Consequentemente, o levantamento das 28 legislações dos órgãos de controle externo no Brasil, incluindo resoluções, instruções normativas e leis orgânicas dos 22 Tribunais de Contas dos Estados e das legislações dos 6 Tribunais de Contas dos Municípios foram efetuadas. A partir do levantamento dessas legislações e para ampliar a quantidade de relatórios obtidas nos sites institucionais, um novo processo para levantamento e coleta de relatórios de controle foi delineado mediante a solicitação dos relatórios de controle interno dos municípios dos respectivos estados, aos TCEs e TCMs existentes no Brasil. Daí, a solicitação aos órgãos de controle externo se deu por meio do envio de petição formal elaborada com base na Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) que em seu artigo 1º garante o acesso e disponibilidade de informações públicas nos três poderes. A petição foi intitulada “Demanda de Informações Públicas” e enviada aos 10 e-mails das Ouvidorias dos tribunais, 1 e-mail ao Diretor de Auditoria Interna de um estado, 20 solicitações diretas aos Portais dos Tribunais de

Contas, por meio de 16 links das Ouvidorias Gerais, 1 link recomendado para solicitação de informações por e-mail e de 3 links “Fale Conosco”, entre os TCEs e os TCMs.

O tratamento dos dados ocorreu mediante auxílio do *software* Alceste. Pelo estudo utilizar a análise de conteúdo para obter resultados, este *software* efetuou a análise quantitativa da estrutura de texto como parte da análise dos dados. Para que os relatórios de controle interno pudessem ser analisados, estes foram tratados em duas fases: conversão do formato dos arquivos e formação do *corpus* para análise. Com o objetivo de formatar o *corpus*, os relatórios de controle foram convertidos para o formato Office e categorizados como uma “Unidade de Contexto Inicial (UCI)”, em que estas representam linhas isoladas no texto que sempre precede um ou mais parágrafos do texto no *corpus* (ALCESTE, 2010).

Por sua vez, a análise dos resultados ocorreu em dois momentos: o primeiro consistiu no levantamento das constatações de controle interno, por meio da análise da estrutura de texto dos relatórios pelo Alceste e o segundo; pela classificação conceitual dessas constatações às diretrizes técnicas, adaptadas do *checklist* utilizado no estudo de Ferreira (2013) que se propôs analisar o grau de similaridade de elementos do sistema de controles internos de um instituto federal de ensino, avaliados à luz do COSO ERM e do questionário “Governança na prática” divulgado pelo Comissão de Auditoria do Reino Unido (2003), em que sua elaboração foi direcionada as autoridades locais desse governo para avaliar a qualidade de suas práticas de governança e a partir disso, as constatações de controle no estudo foram associadas as perspectivas do COSO II.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção foi descrita conforme classificação das constatações nos relatórios de controle interno às diretrizes técnicas do COSO II e as suas perspectivas. A classificação dessas constatações foram descritas nos textos, a partir de suas associações às diretrizes técnicas e às perspectivas do COSO II. Para esse estudo, foram selecionadas 202 constatações de 4.647 unidades de contexto elementar apresentadas pelo Alceste, a partir do Qui-quadrado apresentado pelas UCEs em cada classe. Desse total, também foram retiradas as que não expressaram relação de sentido com o objetivo do estudo e as que apresentaram repetições de conteúdo. A tabela 1, a seguir, apresenta o total de constatações selecionadas para o estudo, com seus percentuais, e que foram associadas as oito perspectivas do COSO II, a partir de suas diretrizes técnicas.

Tabela 1 - Perspectivas do COSO II x Constatações nos relatórios de controle interno da pesquisa em 2014

PERSPECTIVAS DO COSO II	CONSTATAÇÕES	%
AMBIENTE INTERNO	25	12,4
DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS	29	14,3
IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS	37	18,3
AVALIAÇÃO DE RISCO	44	21,8
RESPOSTA A RISCO	6	2,9
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	45	22,3
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	2	1
MONITORAMENTO	14	7
TOTAL	202	100

A tabela 1 apresentou o total de constatações selecionadas para o estudo e os percentuais referente a classificação dessas constatações as perspectivas do COSO II. No estudo, verificou-se que parte das constatações selecionadas foram relacionadas as diretrizes técnicas, bem como, que algumas dessas diretrizes não são executadas em sua efetividade pela gestão dos municípios. Esta inferência se deu mediante a existência de constatações que

permitiram ser relacionadas, em parte, as diretrizes técnicas. As constatações e suas respectivas classificações serão descritas, a seguir, por diretrizes técnicas e pelas perspectivas do COSO II, junto aos respectivos percentuais de classificação às diretrizes e perspectivas, apresentados no quadro 1.

5.1 Ambiente Interno

12,4% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva Ambiente Interno. Para efetuar a classificação conceitual das constatações de controle com essa dimensão, cinco diretrizes técnicas foram utilizadas para associação das constatações de controle, quais foram: Delegação de autoridade e competência com definições claras das responsabilidades, se os servidores e funcionários dos municípios percebem os mecanismos gerais de controle instituídos para alcance dos objetivos da entidade, se a administração municipal formaliza e comunica objetivos, metas, políticas e procedimentos, se a prefeitura possui políticas dirigidas à segurança da informação e recursos materiais e se nessas prefeituras também existe mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos servidores nos níveis de estrutura da gestão e na elaboração de seus planos operacionais, do código de ética e de conduta.

Nessa perspectiva, identificou-se que a maior parte das constatações nos relatórios de controle foram proveniente das unidades de texto dos relatórios publicados no ano de 2012 e quando associadas as dimensões de controle do COSO II, algumas constatações apresentaram maior relação de significância (Khi²) nessa dimensão e situaram-se no intervalo entre 56 e 13, distanciando-se de 100, e foram publicadas pela Secretaria Municipal do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo do município de São Paulo.

Quanto a diretriz referente a existência de comunicação adequada e eficiente entre os níveis da gestão dos municípios, verificou-se que parte dos municípios se utilizam das informações provenientes da contabilidade para que a comunicação ocorra entre os órgãos que compõe a administração do município e entre os municípios e a sociedade. No ano de 2013, a definição das condições e exigências para efetuar transferências de recursos a entidades públicas e privadas e a identificação do anexo de metas fiscais que integra o projeto da LDO dos municípios, que contém as metas anuais referente a movimentação das contas de resultado, montante da dívida pública e resultado nominal, foram extraídos dos relatórios publicados pelo município de Cachoeirinha, localizado no estado do Rio Grande do Sul. As constatações de controle enquadradas nas diretrizes técnicas referente a delegação de autoridade e competência com definições claras de responsabilidades, a Administração Municipal formalizar e comunicar objetivos, metas, políticas e procedimentos e a existência na prefeitura de políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais, foram representadas, dentre outros, pela identificação de atribuições dadas pela Administração Municipal aos órgãos responsáveis por avaliar ações referente a regularização de situações e apurar eventual responsabilidade funcional sobre as contas dos municípios.

A partir disso, verificou-se que algumas constatações de controle possuem relação com as diretrizes técnicas da perspectiva referente ao Ambiente Interno, porém não as executa em sua efetividade. Nesse contexto, apesar de algumas constatações apontarem, para a responsabilidade do gabinete em guardar pasta de documentos, não foram identificados nos relatórios, se tais definições foram efetuadas aos setores administrativos de forma compreensível. Para a diretriz que recomenda a formalização e a comunicação dos objetivos, metas, políticas e procedimentos, verificou-se a existência de comunicação com os órgãos de fiscalização externa, apenas por meio do envio dos relatórios de controle interno ou da prestação de contas a estes órgãos. Quanto a diretriz técnica que verifica se os servidores e funcionários dos municípios percebem os mecanismos gerais de controle instituídos para alcance dos objetivos da entidade, verificou-se que esta diretriz técnica não é executada

no desempenho das atividades dos municípios, a partir das dificuldades de gestão apontadas nos relatórios e justificadas pela incompreensão dos servidores ao conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes as secretarias.

5.2 Definição de Objetivos

14,3% constatações foram relacionadas a perspectiva Definição de Objetivos. Para efetuar a classificação conceitual dessas constatações a essa perspectiva, quatro diretrizes técnicas foram utilizadas para associar essas constatações, quais foram: se os objetivos estratégicos e as metas do município estavam formalizados em manuais ou documentos e foram divulgados e atualizados, se os objetivos referente a conformidade as questões legais (CGU e TCE, por exemplo) foram definidos e divulgados, se os objetivos referente a eficácia e a efetividade das atividades da prefeitura foram definidos, divulgados e atualizados e ainda se a prefeitura estabelece seus objetivos estratégicos em consonância ao Plano Plurianual.

Nesta perspectiva, verificou-se que a maior parte das constatações de controle interno foram extraídas dos relatórios publicados no ano de 2012 pelos municípios de Araguaína, Ibirité e Bento Gonçalves. Na associação entre as diretrizes do COSO II e as constatações de controle interno, a observância da ordem cronológica de pagamento de sentenças judiciais conforme art. 100 da Constituição e as publicações e divulgações dos relatórios de gestão fiscal, pelo Poder Executivo, conforme estabelecido nas resoluções do TCE, portarias e prazos do STN, foram associados a diretriz do COSO II que recomenda a definição e divulgação dos objetivos em conformidade as questões legais dos órgãos de controle externo, haja vista o cumprimento de normativos legais quanto as recomendações efetuadas ao desempenho das atividades dos municípios. Para a diretriz referente a formalização, divulgação e atualização dos objetivos estratégicos e das metas do município em manuais ou documentos, verificou-se em parte dos relatórios, a publicação do anexo de metas fiscais e integração ao projeto da LDO e dos relatórios de gestão fiscal. A associação dessa constatação se deu mediante o anexo de metas fiscais representar o meio pelo qual os municípios formalizam e comunicam suas metas da gestão fiscal e o documento para divulgação o qual a diretriz se reporta, caracterizar-se pelo relatório de gestão fiscal.

No que concerne as constatações de controle extraídas dos relatórios publicados pelos municípios de Bagé e Bento Gonçalves em 2012, a não existência de observações do responsável pelo controle interno para os TCEs, corroborou o entendimento de que a diretriz referente a definição e divulgação de objetivos em conformidade aos normativos legais dos órgãos de controle externo não foram atendidas. No ano de 2013, algumas constatações de controle foram obtidas dos relatórios publicados pelos municípios de Camaragibe, situado no estado de Pernambuco, Região Nordeste e pela Secretaria Municipal do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo do município de São Paulo - SP, localizado na Região Sudeste. Ainda neste ano, verificou-se que esses municípios atenderam em parte, as diretrizes que recomendam a atualização e divulgação dos objetivos estratégicos e das metas dos municípios formalizadas em documentos e do estabelecimento dos objetivos estratégicos da prefeitura em consonância ao Plano Plurianual.

5.3 Identificação de Eventos

18,3% das constatações foram relacionadas a perspectiva referente a Identificação de Eventos. Para efetuar a classificação conceitual dessas constatações a essa perspectiva, apenas duas diretrizes técnicas foram utilizadas para associar essas constatações, quais foram: a existência de meios ou técnicas utilizados pela prefeitura para identificar oportunidades ou ameaças que afetam o alcance dos objetivos ou execução das estratégias das prefeituras e a diretriz que verifica se eventos identificados pelos municípios que afetam a execução

das estratégias ou a realização dos objetivos estão divulgados. Nesta perspectiva, a maior parte das constatações de controle identificadas nos relatórios de controle interno possuíam alguma relação com suas diretrizes técnicas. Daí, destacaram-se as constatações dos relatórios dos municípios de Rio de Janeiro, Araguaína, localizado no estado de Tocantins, Bento Gonçalves e Alvorada, ambos, situados no estado do Rio Grande do Sul e Porto Velho, localizado no estado de Rondônia, com níveis de significância situados no intervalo entre 39 e 12, distanciando-se de 100. Quanto a associação das constatações de controle às diretrizes técnicas, a renúncia de receita e o motivo que levou a ocorrência dessa renúncia, identificação do período, modo de escrituração do montante e da variação da dívida pública, das operações de crédito, inscrições em restos a pagar, formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros foram relacionadas a diretriz referente a eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos, por se tratarem de eventos que se relacionam com a execução financeira de ações desempenhadas pelos municípios.

Outras constatações foram identificadas nos relatórios publicados pelos municípios de Passo Fundo e Gravataí, ambos situados no estado do Rio Grande do Sul em 2012, junto aos municípios de Porto Velho – RO, Luziânia – GO e pelas Secretarias Municipais de Esportes, Lazer e Recreação e do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo do município de São Paulo em 2013. Em alguns relatórios publicados por estes municípios, verificou-se falta de ressarcimento de valores pagos indevidamente a pensionistas falecidos, pendência de solução referente ao pedido de informação encaminhado a Auditoria Geral do Município pela assessoria técnica do TCE, identificação de fragilidade ainda não sanada, falta de resposta as diligências do tribunal de contas e inoperância do serviço de regularização da escrituração contábil.

5.4 Avaliação de Risco

21,8% das constatações foram relacionadas a Avaliação de Risco. Para efetuar a classificação conceitual dessas constatações a esta perspectiva, sete diretrizes técnicas foram utilizadas para associar essas constatações, quais foram: se os objetivos e as metas dos municípios estão formalizados em manuais e documentos, se existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da Prefeitura, se na ocorrência de fraudes ou desvios, a Prefeitura instaurou alguma sindicância para apurar responsabilidades e exigir ressarcimentos, decorrentes de fraudes e perdas causadas por atos dos funcionários, se existia norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade de setores específicos dos municípios, se a prefeitura desempenha um trabalho de avaliação de análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos legais e internos, se os riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) da prefeitura são identificados e se a auditoria interna dos municípios gerencia os riscos da instituição.

As constatações de controle interno foram associadas a uma grande parte das diretrizes técnicas da perspectiva de controle referente a Avaliação de Risco, apesar das recomendações das diretrizes técnicas dessa perspectiva não serem executadas em sua efetividade. Nesse contexto, verificou-se que o anexo de metas fiscais que integrou o projeto da LDO de municípios incluiu as metas anuais relativas a movimentação das receitas e despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública foram associados a diretriz técnica que trata sobre a avaliação e análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos internos e legais no ano de 2013. No ano de 2012, foram identificados o período, prazo, audiência pública e o responsável pela realização dessa audiência, em que o cumprimento das metas fiscais foi demonstrado e avaliado pelo

Poder Executivo, sendo o relatório de controle publicado pelo município de Cachoeirinha, localizado no estado do Rio Grande do Sul.

Ainda sobre a avaliação de risco, verificou-se que outras constatações aproximaram-se das diretrizes técnicas do COSO II. Neste aspecto, quanto a diretriz referente a formalização dos objetivos e metas em manuais e documentos, verificou-se que municípios dispuseram de anexo em Projeto da LDO que registravam suas metas fiscais. Para a diretriz referente a avaliação contínua de risco pela administração municipal com o objetivo de identificar mudanças no perfil de risco das unidades administrativas ocasionada por alterações nos ambientes internos e externos às prefeituras, constatou-se que a análise dos fatores que influenciam o alcance dos objetivos também aproximou-se dessa diretriz, pois para diretriz que recomenda a avaliação de riscos pelas auditorias internas, verificou-se que os relatórios de alguns municípios citaram o controle interno como órgão responsável pela avaliação desses riscos.

Algumas constatações que apresentaram níveis de significância (Khi^2) localizados no intervalo situado entre 28 e 13, foram extraídas dos relatórios publicados pelas Secretarias do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo e pela Secretaria de Esporte, Lazer e Recreação do município de São Paulo em 2013 e pelo Instituto de Previdência e Assistência e pela Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto do Rio de Janeiro junto aos relatórios publicados pelos municípios de Gravataí e Passo Fundo localizados no estado do Rio Grande do Sul em 2012. Neste aspecto, na diretriz que recomenda a formalização dos objetivos e das metas da prefeitura em manuais e documentos, esteve associada a prática referente a solicitação de documentos e informações que serviram de base para o exame da auditoria e para diretriz que verifica se há existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos das prefeituras, constatou-se pelas unidades de texto descrita nos relatórios de controle, indícios de 58 pensionistas falecidos, constando da folha de pensões do instituto, no mês de maio 2010, bem como identificou-se também, fragilidade ainda não sanada, tendo em vista que a gerência financeira efetuou levantamento dos valores pagos indevidos, através de processos individuais, que se encontram em várias fases de cobrança.

5.5 Resposta a Risco

2,9% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva Resposta a Risco. A associação dessas constatações a esta perspectiva, foi efetuada por meio de três diretrizes técnicas, quais foram: se a administração municipal toma medidas/atitudes para reduzir os riscos nas atividades, para evitar e para divulgar os riscos nas atividades dos municípios. Nesse contexto, verificou-se que a análise da equipe de auditoria referente as providências adotadas pela Secretaria Municipal de Esporte, Lazer e Recreação do município de São Paulo e a recomendação de juntar ao processo todos os documentos referentes a prestação de contas final foram associadas a diretriz que recomenda a Administração Municipal tomar medidas/atitudes para reduzir os riscos nas atividades, haja vista o controle sobre documentos caracterizarem ações, dentre outras, que buscam reduzir os riscos quanto a tramitação de processos administrativos nas entidades municipais.

Quanto a Administração Municipal tomar medidas/atitudes para evitar os riscos nas atividades, verificou-se advertência para evitar a reincidência da inconformidade nos relatórios de alguns dos municípios e quanto a identificação de fragilidades não sanadas e divulgadas com base na resposta ao formulário de controle da prefeitura, verificou-se que os municípios atendem em parte a recomendação da diretriz técnica referente a administração municipal divulgar os riscos nas atividades das prefeituras, conforme verificou-se a divulgação dessas ações nos relatórios de controle dos municípios.

5.6 Procedimentos de Controle

22,3% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva Procedimentos de Controle. A associação dessas constatações a esta perspectiva foi efetuada por meio de seis diretrizes técnicas, quais foram: existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos nos municípios, se a entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos, se existe segregação de funções na prefeitura, se os limites de autoridades são claramente estabelecidos, se as aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais na prefeitura são realizadas por uma só pessoa e se existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos.

Neste aspecto, verificou-se que outra grande parte das práticas extraídas dos relatórios de controle interno foram associadas a esta perspectiva. A vista disso, os procedimentos referente ao registro próprio das disponibilidades, escrituração dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória e o detalhamento da natureza e do tipo de credor das operações de crédito descritas nos relatórios publicados pelos municípios de Alvorada e Bento Gonçalves em 2012, por exemplo, por caracterizarem constatações de controle associadas a diretriz técnica que recomenda a existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para que a entidade possa diminuir os riscos e alcançar seus objetivos.

A classificação conceitual de outras constatações de controle interno se deu a partir dos relatórios publicados pelos municípios de Luziânia – GO, Porto Velho – RO, Camaragibe – PE e pelas Secretarias de Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo e de Esportes, Lazer e Recreação do município de São Paulo em 2013 e pelos municípios de Gravataí e São Leopoldo localizados no Rio Grande do Sul e pelo Instituto de Previdência e Assistência, pela Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto e pela Companhia de Engenharia do Tráfego do município do Rio de Janeiro, também em 2012.

No que concerne as diretrizes técnicas que caracterizaram os procedimentos de controle desses municípios, a existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos, relacionou-se a constatação de controle referente a análise da relação entre pagamento da contraprestação pública anual e a medição de desempenho, bem como a análise de prestação de contas. A justificativa para essa associação se deu por estas ações caracterizarem procedimentos que se voltam para o controle de pagamentos efetuados pelos municípios e a medição de desempenho das atividades.

Quanto a diretriz que averigua se a entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos, as recomendações de medidas, efetuadas pela controladoria, para escriturar os precatórios da justiça estadual, justiça federal e justiça trabalhista e atualizar as contas da dívida fundada e a recomendação para informar a composição da controladoria geral do município por ocasião do encerramento do exercício de 2012 também foram associadas a essa diretriz técnica e para a diretriz que verifica se os limites de autoridade são claramente estabelecidos nos municípios, inferiu-se a partir de prejuízos de análise e sobrecarga dos demais membros, que pode existir um limite de autoridade para que as atividades sejam desempenhadas nos municípios, porém estas mesmas constatações apontam que tal diretriz não foi executada em sua efetividade nesses municípios.

Para a diretriz que recomenda a existência de segregação de funções na Prefeitura, associou-se o pagamento das contas e a apuração de eventual responsabilidade funcional sobre as contas e para a diretriz técnica que verifica se as aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais nas prefeituras são realizadas por uma só pessoa, associou-se as atribuições de órgãos responsáveis pela avaliação de ações

referente a regularização de situações. Sobre a diretriz que averigua a existência de um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos nos municípios e a partir da constatação de falha no acompanhamento do programa pela supervisão geral da qualificação do grupo de servidores, verificou-se que esta diretriz também não foi executada na estrutura de gestão desses municípios.

5.7 Informação e Comunicação

1% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva Informação e Comunicação. A associação dessas constatações a esta perspectiva foi efetuada por meio de uma diretriz técnica apenas, qual foi a existência de um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores. Com o objetivo de divulgar os procedimentos de controle, a dimensão Informação e Comunicação apresentou duas constatações de controle associadas a apenas uma diretriz técnica que caracteriza essa perspectiva, em que se destacou a diretriz que recomenda a existência de um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores. As constatações de controle que foram associadas a essas diretrizes, respectivamente, apresentaram significância de 22 e 19 e foram publicadas pelos municípios de Porto Velho – RO em 2013 e pelo Instituto de Previdência e Assistência do município do Rio de Janeiro em 2012. A vista disso, a análise das demonstrações contábeis e a constatação de provisão para contingências passivas apresentada no balanço patrimonial dos municípios e contabilizada com base na estimativa feita pela diretoria jurídica junto a análise das prestações de contas desses municípios foram classificadas nessa diretriz técnica e consequentemente, classificadas na perspectiva referente Informação e Comunicação.

5.8 Monitoramento

7% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva Monitoramento. A associação dessas constatações a esta perspectiva foi efetuada por meio de duas diretrizes técnicas apenas, quais foram: se o sistema de controle interno do município tem sido considerado pela CGU e TCE adequado e efetivo pelas avaliações sofridas e se as deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a administração do município são relatadas às unidades com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas.

Nesse aspecto, as constatações de controle foram extraídas dos relatórios de controle da Secretaria de Desenvolvimento, Trabalho e Emprego publicados pelo município de São Paulo em 2013 e pelos municípios de Gravataí e São Leopoldo localizados no estado do Rio Grande do Sul junto aos relatórios da Companhia de Engenharia de Tráfego, da Secretaria Municipal de Habitação e da Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto do município do Rio de Janeiro em 2012.

Pendências de respostas ao tribunal de contas de municípios quanto as diligências referentes ao exercício de 2012 foram classificadas nas diretrizes técnicas dessa dimensão junto as recomendações efetuadas para o sistema de controle interno e a avaliação do sistema de monitoramento e de seu funcionamento. Tal constatação foi relacionada, mediante não identificação do registro de pendências referente a exercícios anteriores no relatório diligências não cumpridas do TCM e daí verificou-se que existem descrições nos relatórios de que os controles internos foram avaliados pelos tribunais de contas, porém esses relatórios não especificam o resultado da avaliação do sistema de controle interno desses municípios.

Para a diretriz técnica que averigua a identificação de deficiências capazes de afetar a administração do município e se estas são relatadas as unidades administrativas para que medidas necessárias e corretivas fossem executadas, as constatações referente a análise do sistema de controle interno e a constatação de número insuficiente de membros na

coordenadoria de controle interno junto a solicitação de esclarecimentos quanto a inoperâncias e lentidão de respostas das câmeras e sistemas de circulação viária foram classificadas nessa diretriz, a partir de que as recomendações efetuadas pelas deficiências identificadas na coordenadoria do controle interno e nos sistemas de circulação viária de municípios foram divulgadas em seus relatórios de auditoria interna.

Nesta dimensão, verificou-se também que poucos relatórios de controle apresentaram descrições referente a avaliações de seus sistemas de controle interno e conseqüentemente, a maioria dos relatórios não descreveram se o SCI desses municípios é constantemente avaliado. Quanto a diretriz que averigua se os sistemas de controle interno dos municípios têm sido considerados adequado e efetivo pelas avaliações do CGU e TCE, identificou-se a existência de registros de que os controles internos foram avaliados pelo TCE, porém que não confirmava a existência de um sistema de controle interno nesses municípios qualificado como adequado e efetivo pelos órgãos de controle externo.

6 CONCLUSÃO

O estudo propôs verificar quais perspectivas do COSO II encontram-se relacionadas às constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros e na classificação conceitual das constatações às diretrizes técnicas do COSO II e suas perspectivas de controle, percebeu-se que alguns municípios possuem uma estrutura de controle interno implementada que atende algumas diretrizes e que se relacionam as perspectivas do COSO II, porém que não executa de modo efetivo as diretrizes técnicas de controle recomendados como melhores práticas pelo comitê.

Do total de constatações analisadas no estudo, 22,3% foram relacionadas a perspectiva Procedimentos de Controle e 21,8% foram relacionadas a Avaliação de Risco. Estas perspectivas agruparam a maior parte das constatações nos relatórios e foram evidenciadas nos relatórios de controle divulgados por municípios do Rio Grande do Sul no ano de 2013 e divulgados em 2012 por órgãos da administração direta e indireta dos municípios de São Paulo e Rio de Janeiro. As constatações que se relacionaram aos procedimentos de controle foram referentes a análise de prestações de contas, em alguns casos, para diminuir riscos, e para o alcance dos objetivos, verificou-se a medição de desempenho. Quanto a avaliação de risco, verificou-se a análise da movimentação de recursos financeiros nos relatórios e ainda que riscos nas atividades da gestão dos municípios são gerenciados por suas auditorias internas.

12,4% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva Ambiente Interno, 14,3% foram relacionadas a perspectiva Definição de Objetivos, seguidos de 18,3% que foram relacionadas a perspectiva referente a Identificação de Eventos. 14,5% das constatações relacionadas ao Ambiente Interno foram evidenciadas nos relatórios publicados em 2013 junto a 22,9% das constatações que foram relacionadas a perspectiva Identificação de Eventos. Nessas perspectivas, verificou-se que os municípios se utilizaram do Plano Plurianual de Atividades e de outros planos de atividades que estabeleciam metas e diretrizes para definirem seus objetivos e quanto a perspectiva Ambiente Interno, outros municípios apresentaram ações que atenderam em parte, as recomendações das diretrizes dessa perspectiva, a partir da formalização e comunicação de objetivos e metas por meio de relatórios de gestão.

Nas perspectivas referente ao Monitoramento, Resposta ao Risco e Informação e Comunicação, verificou-se que poucas constatações do estudo foram relacionadas as suas diretrizes, haja vista os percentuais de 7%, 2,9% e 1%, respectivamente. Poucos relatórios apresentaram constatações que caracterizaram o monitoramento de seus sistemas de controle interno ou tomaram atitudes para reduzir, evitar ou divulgar os riscos no

desempenho das atividades junto a um fluxo regular de informações, restrito a divulgação de suas prestações de contas. Apesar das constatações de controle nos relatórios desse estudo apontarem para não execução efetiva das perspectivas do COSO II, todos os relatórios apresentaram constatações de controle que se aproximaram das diretrizes recomendadas pela pesquisa de Ferreira (2013) e pelo Questionário “Governança na Prática” divulgado pela Comissão de Auditoria do Reino Unido.

Devido alguns relatórios de controle interno se reportarem a sistemas de controle interno instituídos ou avaliações de seus procedimentos de controle, o fato da inexistência de um sistema de controle em grande parte dos municípios, que delimite as melhores práticas de controle conforme recomendado pelo *framework* do COSO II foi corroborado. Apesar dos municípios não executarem ações com foco nas perspectivas do COSO II, também não apresentam limitação para que os controles internos dos municípios possam ser estruturadas de forma em que abranja todos os setores da administração pública e com execução de ações que alcancem resultados mais eficientes e eficazes.

REFERÊNCIAS

- ALCESTE (2010), *Versão Windows Software de Análise de Dados Textuais*. Targetware Informática LTDA. ©IMAGE 1986 – 2010.
- BRASIL. (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.
_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988) Artigos 31, 70 e 74*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm. Acesso em 03 de fev. de 2014.
- COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION - COSO. (2014) *Welcome to COSO and About us*. Disponível em: <http://www.coso.org/>. Acesso em 04 fev. de 2014.
- CRUZ, Flávio. GLOCK, José Osvaldo. (2008) *Controle Interno nos Municípios: orientação para a Implantação e Relacionamentos com os Tribunais de Contas*, 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2008.
- EUROPEAN COMMISSION. (2012) *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States*. Of the compilation, European Union, 2011 Contributions from the 27 EU Member States.
- FERREIRA, Helem Mara Confessor. (2013) *Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. João Pessoa - PB, Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis*.
- Guide to Enterprise Risk Management, frequently asked questions*. PROTIVITI,(2006) Independent Risk Consulting. Business Risk, Technology Risk, Internal Audit.
- HUEFNER, Ronald J. (2011) *Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings*. Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 3, Issue 3.
- IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Cadernos de Governança Corporativa. (2007) Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos*.
- IBGE. (2012) *Perfil dos Municípios Brasileiros 2012 - Tabela 3 - Municípios, total e com administração indireta, e pessoal ocupado na administração indireta, por vínculo empregatício, segundo as Grandes Regiões e as classes de tamanho da população dos*

- municípios*. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2012/defaulttab_pdf.shtm. Acesso em 16 de fev.de 2014.
- INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2004) *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Divulgado em: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>. Acesso em 13 fev. de 2014.
- MACHADO, Nelson et al. (2012) *GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais*. São Paulo: Atlas, 2012.
- MENEZES, Sônia Maria Medeiros de. (2014) *A percepção dos gestores da UFPE na avaliação do funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO)*. Dissertação submetida á apreciação como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública de Mestrado Profissional em Gestão Pública Para o Desenvolvimento do Nordeste, da Universidade Federal de Pernambuco. RECIFE, 2014.
- PUBLIC LAW 107–204—JULY 30,. Public Law 107–204, 107th Congress.(2002) *Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Corporate responsibility.
- Questionnaire - Audit Commission: Governance In Practice*. (2003) Disponível em: <http://archive.auditcommission.gov.uk/auditcommission/subwebs/publications/studies/studyPDF/xx03.pdf> / Acesso em 08 de novembro de 2014.
- ROOT, Steven J. (1998) *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. John Wiley & Sons, INC.
- ROSSETTI, José Paschoal. ANDRADE, Adriana. (2011) *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. – 5. ed. – São Paulo: Atlas.
- SILVA, R. L. M. (2004) *A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Limitação da Despesa na Administração Pública Federal*. R. CEJ, Brasília, n. 26, p. 69-78, jul./set.
- SOIN, Kim; COLLIER, Paul. (2013) *Risk and risk management in management accounting and control*. Management Accounting Research 24 82– 87.
- TCU - Tribunal de Contas da União. (2010) *Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992*. Instrução Normativa. TCU Nº 63, DE 1º DE SETEMBRO DE 2010.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, The American Institute of Certified Public Accountant, Association of Certified Fraud Examiners. (2005) *Putting COSO's Theory into Practice*. Tone at the top, exclusively for senior management, boards of directors and audit committees. Issue 28, November 2005.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. (2009) *Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Tribunal de Contas da União Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle 17/07/2009.
- VINNARI, Eija; SKÆRBÆK, Peter. (2014) *The uncertainties of risk management a field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality*. Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 27 No. 3, pp. 489-526.