



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 12, n. 2, p. 39-58, abr./jun., 2016

doi:10.4270/ruc.2016213
Disponível em www.furb.br/universocontabil



UNIDADES DE CONTROLE INTERNO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS: ANÁLISE SOB A ÓTICA DO COSO II¹

INTERNAL CONTROL UNITS OF BRAZILIAN MUNICIPALITIES: ANALYSIS FROM THE PERSPECTIVE OF THE COSO II

UNIDADES DE CONTROL INTERNO DE LOS AYUNTAMIENTOS BRASILEÑOS: ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DEL COSO II

Davi Jônatas Cunha Araújo

Mestre em Ciências Contábeis pelo PPGCC/UFPE da
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Professor substituto da Universidade Federal da Paraíba - UFPB
Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária
CEP: 50670-901- Recife – PE - Brasil
E-mail: davijonatasss@gmail.com
Fone: +55 (83) 8808-8084

Jeronymo José Libonati

Doutor em Controladoria e Contabilidade pelo PPGCC/USP
Professor Titular do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - UFPE
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária
CEP: 50670-901 – Recife – PE - Brasil
E-mail: jeronymolibonati@yahoo.com.br
Fone: +55 (81) 9188-5816

Luiz Carlos Miranda

Ph.D. no Program In Agribusiness, na University of Illinois
Professor Titular do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - UFPE
Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária
CEP: 50670-901 – Recife – PE - Brasil
E-mail: mirandaphd@gmail.com
Fone: + 55 (81) 8886-0150

Francisco de Sousa Ramos

Doutor em Economia - Université Catholique de Louvain
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Econômicas - UFPE
Av. Prof. Moraes Rego, 1235, Cidade Universitária
CEP: 50670-901 – Recife – PE - Brasil
E-mail: ramosfs@gmail.com
Fone: +55 (81) 2126-7055

¹Artigo recebido em 04.04.2015. Revisado por pares em 10.04.2016. Reformulado em 20.07.2016. Recomendado para publicação em 23.07.2016 por Paulo Roberto da Cunha. Publicado em 27.08.2016. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

O objetivo deste estudo foi verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*). Para isso, realizou-se 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 sítios institucionais dos municípios e a segunda, pela solicitação dos relatórios aos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) e Municípios (TCMs). A amostra correspondeu a 38 municípios e 60 relatórios de controle interno. Para a análise dos dados o *software* Análise Lexical por Contexto de um Conjunto de Segmentos de Texto (Alceste), versão 2012 Plus, foi utilizado. Os resultados demonstraram que a maior parte das constatações efetuadas no estudo foram relacionadas a perspectiva procedimentos de controle (22,3%) e avaliação de risco (21,8%). Este resultado apontou uma maior evidenciação de procedimentos de controle interno e para avaliação do risco da gestão nos relatórios, em detrimento a perspectiva resposta a risco (2,9%), informação e comunicação (1%) e monitoramento (7%). Diante disso, poucos relatórios apresentaram constatações que caracterizaram o monitoramento de seus sistemas de controle interno ou tomaram atitudes para reduzir os riscos no desempenho das atividades, junto a um fluxo de informações restrito apenas a divulgação das prestações de contas. Por fim, observou-se que o controle efetuado pelos municípios estava associado às exigências de normas ou eram executados com o objetivo de alcançar metas orçamentárias e financeiras, sem encontrar-se em conformidade com as perspectivas do COSO II.

Palavras-chave: Controle Interno; Municípios; COSO II

ABSTRACT

The aim of this study was to determine which findings in reports issued by the Internal Control Units in the municipalities are related to the guidelines of the COSO II (of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Committee). For this, we carried out both qualitative and documentary researches, and the content analysis was selected as a technique to evaluate the information of internal control reports. Data collection occurred in two phases: the first step performed a search on the reports published in the institutional websites of municipalities, and the second by requiring reports to the Audit Courts of the States (TCEs) and municipalities (TCMs). The sample consisted of 38 municipalities and 60 reports of internal control. For the data analysis it was used the software for the Lexical Analysis Context of a Text Segment Set (Alceste), version 2012 Plus. The results indicated that most of the observations made in this study were associated with prospect related control procedures (22.3%) and risk assessment (21.8%). This result showed greater disclosure of internal control procedures and risk assessment management in reports when compared to the other prospects response to risk (2.9%), information and communication (1%) and monitoring (7%). Thus, findings indicate that few report characterized the monitoring of their internal control systems or have taken actions to reduce the risks in the performance of activities, together with a flow of information restricted to disclosure of accountability. Finally, it was observed that the control carried out by the municipalities included in the sample was associated with requirements or standards were implemented in order to achieve budget and financial goals without the guidelines of the COSO II.

Keywords: Internal Control; Municipalities; COSO II

RESUMEN

El objetivo de este estudio fué determinar qué conclusiones en los informes emitidos por las unidades de control interno de los ayuntamientos están relacionados con las perspectivas del COSO II (Comisión de la Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway). Para ello, llevamos a cabo una investigación cualitativa y documental, el análisis de contenido fue seleccionado como una técnica para evaluar la información de los informes de control interno. La recolección de datos se produjo en dos fases: la primera se llevó a la búsqueda de los informes publicados en los sitios web institucionales de los ayuntamientos y el segundo, al requerir informes a los Tribunales de Cuentas de los Estados (TCE) y los ayuntamientos (TCM). La muestra estuvo constituida por 38 ayuntamientos y 60 informes de control interno. Para el software de análisis de datos se utilizó el Análise Lexical por Contexto de um Conjunto de Segmentos de Texto (Alceste), la versión 2012 Plus. Los resultados mostraron que la mayoría de las observaciones realizadas en este estudio fueron los procedimientos relacionados con la perspectiva de control (22,3%) y la evaluación del riesgo (21,8%). Este resultado mostró una mayor divulgación de los procedimientos de control interno y gestión de riesgos en los informes de evaluación sobre la respuesta de las perspectivas de riesgo (2,9%), información y comunicación (1%) y seguimiento (7%). Por lo tanto, pocos informes presentaron los resultados que caracterizan el seguimiento de sus sistemas de control interno o toman acciones adoptadas para reducir los riesgos en la realización de actividades, junto con un flujo de información restringida a la divulgación de la rendición de cuentas. Por último, se observó que el control llevado a cabo por los ayuntamientos se asoció con los requisitos de las normas o fueron ejecutados con el fin de alcanzar las metas presupuestarias y financieras sin encontrarse de acuerdo con las perspectivas del COSO II.

Palabras clave: Control Interno; Ayuntamientos; COSO II

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o contingenciamento legal pontuado na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre as finanças do Poder Executivo é uma das iniciativas de controle da Administração Pública. Silva (2004) afirma que a LRF forneceu base legal ao Executivo para exercer o controle sobre as finanças e exigiu maior transparência e clareza na definição dos critérios para o controle na Administração Pública. Apesar dessas pontuações, um controle que fosse além do contingenciamento de receitas e despesas ainda se fazia necessário nos municípios, pois os governos municipais podem ser especialmente vulneráveis à fraude (HUEFNER, 2011).

As ações de controle na administração pública podem ser realizadas pelo cumprimento dos normativos legais ou como ferramenta adotada para melhorar os níveis de controle de seus órgãos ou entidades. De outra maneira, quando a administração não implementa um controle que abranja todas as áreas da gestão e todas as suas atividades, as entidades tornam-se vulneráveis a ocorrência de fraudes.

Os procedimentos de controle implementados pela gestão municipal, aliados à divulgação de relatórios que apresentem à sociedade como esses controles estão sendo executados, 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 constatadas internamente e, as medidas que foram implementadas para a sua regularização (CRUZ; 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 desmotivação 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 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 às recomendações do COSO (TCU, 2009), haja vista que seus padrões se baseiam no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

As diretrizes técnicas do COSO funcionam como padrão para que as constatações nos relatórios de municípios do Brasil sejam caracterizadas a partir das ações de controle divulgadas nesses relatórios. Diante disso, o estudo busca responder o seguinte questionamento: Quais constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II?

Pelo controle necessitar ser monitorado pela administração, Farias, Luca e Machado (2009) entendem que o gerenciamento do controle interno pode ser considerado um processo e neste entendimento, o estudo justifica-se pela análise das constatações nos relatórios que evidenciam as ações de controle de municípios, executadas em seu ambiente interno (órgãos administrativos ou departamentos internos), para verificar como estas ações relacionam-se com a estrutura conceitual do COSO II.

A importância desse estudo concentra-se no exame dos controles implementados nos municípios, para se certificar da existência de ações corretivas em seus sistemas de controle interno e de ações que previnam a ocorrência de fraudes ou irregularidades que influenciem o desempenho e os resultados das atividades desses municípios.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 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 (CF) de 1988.

No artigo 74, a Constituição Federal (1988) estabelece que os sistemas de controle interno deverão ser mantidos de forma integrada para verificar o cumprimento das metas previstas nos planos plurianuais, a execução de programas do governo e comprovar sua legalidade. De acordo com o artigo 74, os sistemas de controle interno também permitirão avaliar os resultados quanto a eficiência e eficácia na gestão e 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 devem 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; 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 para lidar com os riscos.

Para a INTOSAI (2004), o controle interno também serve para que as operações nas entidades sejam executadas de forma ética, econômica, eficiente e eficaz, para que as obrigações referentes a prestação de contas sejam cumpridas conforme as leis e regulamentos aplicáveis e os recursos sejam protegidos contra a perda, mau uso e danos.

Estas perspectivas foram conduzidas as entidades que possuíam um nível de precedência por riscos em suas atividades e a metodologia dos procedimentos de controle interno pôde influenciar as entidades públicas e privadas (ARAÚJO, 2015).

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; ANDRADE, 2011).

2.2 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 (TCU, 2009).

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.

A partir disso, 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”. 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 EUROPÉIA, 2012).

A instituição dos sistemas de controle interno nas esferas da Administração Pública Brasileira 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 e, 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.

A aderência ao modelo COSO também ocorreu, 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.

3 METODOLOGIA

O objetivo do estudo consistiu em verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II. Para isso realizou-se pesquisa descritiva, qualitativa e documental, em que a análise de conteúdo, com o auxílio do Análise Lexical por Contexto de um Conjunto de Segmentos de Texto (Alceste), foi selecionada como técnica para avaliar as informações dos relatórios de controle interno.

O Alceste exige a elaboração de um *corpus* de análise, que é o agrupamento, em um único arquivo, dos textos de todos os relatórios de controle interno e categorizou como variáveis, as informações referentes ao ano de publicação de cada relatório, a região e o estado de cada município que o elaborou (Tabela 1, a seguir). Posteriormente, cada variável foi associada com os trechos extraídos dos relatórios apresentados como mais significativos pelo *software*.

Pelo estudo utilizar a análise de conteúdo para obter resultados, o Alceste 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. Para formatá-lo, os relatórios de controle foram convertidos para o formato *Office* e categorizados como uma “Unidade de Contexto Inicial (UCI)”, que representam linhas isoladas no texto que precedem os parágrafos do texto no *corpus* (ALCESTE, 2010).

Delimitadas as variáveis do estudo, procedeu-se ao levantamento das constatações de controle interno. Tais constatações foram efetuadas a partir dos trechos apresentados como mais significativos pelo Alceste e denominados de Unidades de Contexto Elementar (UCE), que posteriormente, foram relacionadas às perspectivas da estrutura conceitual do COSO II.

Para o universo do estudo foram considerados a totalidade de municípios do Brasil, que possuíam a obrigatoriedade de elaborar e divulgar relatórios de controle interno. Após considerar os 5.565 municípios do Brasil, de acordo com o levantamento efetuado pelo IBGE em 2012, a amostra foi definida por meio do critério “quantidade de habitantes por município” da pesquisa de informações básicas municipais do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – Perfil dos Municípios Brasileiros (IBGE, 2012).

Os municípios selecionados para o estudo foram aqueles que possuíam mais de 100.000 habitantes, de acordo com o perfil demográfico apresentado na pesquisa do IBGE. A priori, foram selecionados 288 municípios, dos quais 250 apresentaram população entre 100.001 a 500.000 habitantes, e 38 apresentaram população com mais de 500.000 habitantes.

A quantidade de habitantes foi coletada mediante acesso ao subportal “IBGE – Cidades” do sítio institucional do IBGE. Seguidamente, dos 288 municípios previamente selecionados, o subportal não apresentou informações referente a quantidade de habitantes de cinco deles, permanecendo 283 municípios na pesquisa.

Após a seleção desses municípios, verificou-se que nem todos os relatórios encontravam-se divulgados em seus sítios institucionais. Diante disso, os relatórios de controle interno foram solicitados aos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) e Municípios (TCMs). Porém, do total de relatórios recebidos, nem todos permaneceram na amostra por não apresentarem conteúdo referente a avaliação dos controles internos.

O total de municípios que fizeram parte da amostra correspondeu a 38 municípios e o total de documentos analisados foram 60 relatórios de controle interno, sendo 24 relatórios publicados no ano de 2012 e 36 relatórios publicados no ano de 2013. Os municípios que participaram da pesquisa encontram-se localizados nas cinco regiões do Brasil, nos estados de Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo e Tocantins.

O processo referente ao levantamento dos 60 relatórios e os critérios selecionados para operacionalizar a coleta, deu-se após busca nos sítios institucionais desses municípios com o

objetivo de coletar os relatórios de controle interno divulgados no intervalo de anos referente a 2012 e 2013.

Depois de selecionar os critérios para o levantamento dos dados, foram considerados todos os relatórios disponibilizados nos sítios 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 Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) e dos Municípios (TCMs).

A obrigatoriedade para os municípios emitirem seus relatórios de controle foi constatada mediante o acesso às 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.

Conseqüentemente, 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 seis Tribunais de Contas dos Municípios foram efetuadas. A partir do levantamento dessas legislações e para ampliar a quantidade de relatórios obtidas nos sítios 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 dez *e-mails* das Ouvidorias dos tribunais, um *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, um *link* recomendado para solicitação de informações por e-mail e de três *links* “Fale Conosco”, entre os TCEs e os TCMs.

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; o segundo deu-se pela classificação conceitual dessas constatações às diretrizes técnicas, adaptadas do *checklist* utilizado no estudo de Ferreira (2013) que analisou o grau de similaridade de elementos do sistema de controles internos de um instituto federal de ensino, à luz do COSO ERM e do questionário “Governança na prática” divulgado pelo Comissão de Auditoria do Reino Unido (2003), tendo a elaboração direcionada às autoridades locais desse governo para avaliar a qualidade de suas práticas de governança, sendo feito a partir disso, a associação das constatações de controle às perspectivas do COSO II.

A classificação das constatações extraídas dos relatórios de controle interno foi realizada 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, a partir do Qui-quadrado apresentado por essas UCEs em cada categoria de sentido apontada pelo Alceste. Desse total, também foram retiradas as que não expressaram relação de sentido com o objetivo do estudo e as que apresentaram repetições de conteúdo.

4 ANÁLISE DE 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 Tabela 1 apresenta o total de constatações observadas nos relatórios de controle interno das entidades públicas brasileiras em análise, associadas às oito perspectivas do COSO II, a partir de suas diretrizes técnicas.

Tabela 1 - Perspectivas do COSO II x Constatações nos relatórios de controle interno dos municípios

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

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Nota-se na Tabela 1 que a maior parte das constatações efetuadas no estudo foram relacionadas a perspectiva procedimentos de controle e avaliação de risco. Este resultado aponta uma maior evidenciação de procedimentos de controle interno e para avaliação do risco da gestão nos relatórios, em detrimento a informações referente as demais perspectivas do COSO II. Tal fato justifica-se por algumas diretrizes dessas perspectivas não serem efetivamente executadas nos municípios. De outra maneira, as constatações também apontaram que algumas diretrizes técnicas foram executadas, em parte, nesses municípios.

A análise dos resultados por perspectiva, apresentadas na Tabela 2, serão detalhados no decorrer de cada subseção a seguir, que apresentará a relação entre as diretrizes técnicas, correspondente a cada perspectiva do COSO II e as constatações efetuadas a partir dos trechos mais significativos dos relatórios.

4.1 Ambiente Interno

A maior parte das constatações relacionadas ao ambiente interno foram provenientes das unidades de texto dos relatórios publicados em 2013. 12,4% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva ambiente interno por meio das cinco diretrizes, conforme apresentadas na Tabela 2.

As constatações quando associadas às dimensões de controle do COSO II, apresentaram maior relação de sentido com essa dimensão e foram efetuadas nos relatórios publicados pelo município de Araguaína, em Tocantins, e pela Secretaria Municipal do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo do município de São Paulo (SDTE-SP), conforme Tabela 2, a seguir.

Tabela 2 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
Delegação de Autoridade e Competência com definições claras das responsabilidades.					
Identificação de dificuldades constatadas por meio da compreensão ao conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes a todas secretarias.	56	2012	NORTE	TO	Araguaína
Servidores e Funcionários percebem os mecanismos gerais de controle instituídos para alcance dos objetivos da entidade					
Detalhamento dos departamentos, secretarias responsáveis e parte da sociedade que participaram da construção do PPA.	46	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
A Administração Municipal formaliza e comunica objetivos, metas, políticas e procedimentos.					

Identificação de 02 duas caixas contendo 06 seis pastas com responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta.	26	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
A Prefeitura possui Políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais.					
Definição das condições e exigências para efetuar transferências de recursos a entidades públicas e privadas.	13	2013	SUL	RS	Cachoeirinha

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A Tabela 2 apresentou constatações efetuadas a partir das unidades de contexto elementar apresentadas pelo Alceste, seguidas de seu nível de significância, o ano, a região, o estado e o município que divulgou o relatório de controle interno. Nota-se que, no ano de 2012, o município de Araguaína, em Tocantins, informou a ocorrência de dificuldades por meio da incompreensão de servidores quanto as leis, normas e procedimentos dos setores pertencentes as secretarias.

Em outros municípios, apesar de algumas constatações apontarem relação com as diretrizes técnicas da perspectiva ambiente interno, verificou-se que estas não são executadas de modo abrangente. Tal situação foi comprovada a partir da constatação no relatório da SDTE-SP, pois apesar de existir a responsabilidade do gabinete em guardar pasta de documentos, não foram identificados nos relatórios, se este procedimento foi estendido a todos os setores administrativos de forma compreensível.

A partir dessas constatações, verificou-se que os servidores e funcionários dos municípios pesquisados não percebem os mecanismos gerais de controle instituídos para alcance dos objetivos da entidade. Este resultado foi corroborado pelas dificuldades de gestão apontadas nos relatórios e justificadas pela incompreensão dos servidores ao conjunto de normas e procedimentos de controle existentes nos setores das secretarias desses municípios.

Quanto as diretrizes referentes a formalização e comunicação dos objetivos, metas, políticas e procedimentos pela Administração Municipal e a existência de políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais, constatou-se, respectivamente, as atribuições dadas pela Administração Municipal aos órgãos responsáveis por avaliar as ações que regularizam pendências e ainda, pela apuração de eventual responsabilidade funcional sobre as contas dos municípios.

As constatações referentes as condições e exigências definidas para efetuar transferências de recursos as entidades ligadas aos municípios e a identificação do anexo de metas fiscais com as metas anuais para a movimentação das contas de resultado, o montante da dívida pública e o resultado nominal, também foram relacionadas a diretriz referente a formalização e comunicação de objetivos, metas, políticas e procedimentos. Estas constatações foram realizadas nos relatórios publicados pelo município de Cachoeirinha, localizado no estado do Rio Grande do Sul, conforme apresentado na Tabela 3.

No relatório publicado pelo município de Ipatinga, em Minas Gerais, constatou-se a segregação dos níveis da administração em departamentos e secretarias e ainda, a participação de parte da sociedade na construção do Plano Plurianual (PPA). Com isso, verificou-se o atendimento, em parte, da diretriz que recomenda a existência de mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos servidores nos níveis de estrutura e na elaboração dos planos operacionais, do código de ética e de conduta em municípios.

4.2 Definição de Objetivos

Diferente da perspectiva ambiente interno, parte das constatações relacionadas a perspectiva definição de objetivos foram provenientes dos relatórios publicados em 2012 e parte em 2013. 14,3% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva definição de objetivos por meio de quatro diretrizes, conforme apresentadas na Tabela 3.

As constatações efetuadas nos relatórios de Bagé e Bento Gonçalves no Rio Grande do Sul, junto aos relatórios de Ibirité e Ipatinga, em Minas Gerais, apresentaram maior relação de sentido com essa perspectiva, conforme evidencia a Tabela 3, a seguir.

Tabela 3 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
Os objetivos estratégicos e as metas do município estão formalizados em manuais ou documentos, bem como são divulgados e atualizados.					
Publicações e divulgações dos relatórios de gestão fiscal, pelo Poder Executivo (1º quad. 2012), conforme estabelecido nas resoluções e instruções normativas do TCE e portarias do STN.	30	2012	SUL	RS	Bagé
Os objetivos referentes a conformidade as questões legais (CGU e TCE, por exemplo) são definidos e divulgados.					
Não identificação de observações do responsável pelo controle interno para o TCE.	27	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
Os objetivos referentes a eficácia e a efetividade das atividades da prefeitura são definidos, divulgados e atualizados.					
Detalhamento de ações referente capacitação de professores e especialistas em educação e participação em fórum internacional de educação.	38	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
A Prefeitura estabelece seus objetivos estratégicos em consonância ao Plano Plurianual, por exemplo.					
Atribuição do PPA como instrumento de planejamento estratégico para execução das ações do governo.	46	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 3, nota-se que para a diretriz referente a formalização, divulgação e atualização dos objetivos estratégicos e metas do município em manuais ou documentos, parte dos relatórios apresentaram o anexo de metas fiscais e parte, a integração ao projeto da LDO e os relatórios de gestão fiscal como esses documentos. A associação dessas constatações se deu mediante o anexo de metas fiscais e o relatório de gestão fiscal, representarem os meios pelos quais os municípios, dentre eles, Bagé, no Rio Grande do Sul, formalizarem e comunicarem suas metas de gestão fiscal.

No que concerne a diretriz referente a definição e divulgação de objetivos em conformidade as normas dos órgãos de controle externo, constatou-se que não existiram observações do responsável pelo controle interno de Bento Gonçalves que se reportasse a normas estabelecidas pelos TCEs, o que corroborou o entendimento de que esta diretriz não foi executada.

No ano de 2013, a constatação no relatório de Ibirité, em Minas Gerais, atendeu em parte a diretriz que recomenda a definição, divulgação e atualização de objetivos que evidenciam a eficácia e a efetividade das atividades. Tal resultado, justifica-se pelo detalhamento das ações desempenhadas sem a apresentação dos objetivos desse município para as atividades de educação. Por sua vez, a diretriz que recomenda a consonância entre os objetivos estratégicos e o plano plurianual foi atendida na medida que o município de Ipatinga, em Minas Gerais, utilizou o PPA como instrumento de planejamento estratégico para executar ações do governo.

No relatório publicado pelo município de Ipatinga, em Minas Gerais, constatou-se a segregação dos níveis da administração em departamentos e secretarias e ainda, a participação de parte da sociedade na construção do Plano Plurianual (PPA). Com isso, verificou-se o atendimento, em parte, da diretriz que recomenda a existência de mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos servidores nos níveis de estrutura e na elaboração dos planos operacionais, do código de ética e de conduta em municípios.

4.3 Identificação de Eventos

A maior parte das constatações relacionadas a perspectiva identificação de eventos foram provenientes dos relatórios publicados em 2013. 18,3% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva identificação de eventos por meio de duas diretrizes, conforme apresentadas na Tabela 4.

As constatações efetuadas nos relatórios de Araguaína, em Tocantins, e Bento Gonçalves, no Rio Grande do Sul, apresentaram maior relação de sentido com essa perspectiva, conforme evidencia a Tabela 4, a seguir.

Tabela 4 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
Existência de meios ou técnicas utilizados pela prefeitura para identificar oportunidades ou ameaças que afetam o alcance dos objetivos ou execução das estratégias.					
Identificação de ações empreendidas referente ao controle interno nos municípios, entre os quais foram elaborados: manuais, instruções, fluxogramas, rotinas, reuniões técnicas.	27	2013	NORTE	TO	Araguaína
Eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos estão divulgados.					
Identificação do período em que houve “renúncia de receita” e o motivo que levou sua ocorrência.	33	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 4, nota-se que a diretriz que recomenda o uso de meios ou técnicas para identificar oportunidades ou ameaças, que afetam o alcance dos objetivos, foi atendida em parte pelo município de Araguaína, em Tocantins. Apesar da existência de ações desempenhadas pelo controle interno nesse município, a segregação dessas ações em oportunidades ou ameaças não foram identificadas nos relatórios e os objetivos relacionados a essas atividades, também não foram detalhados.

Quanto a diretriz que recomenda a identificação dos eventos que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos, a constatação da renúncia de receita e do motivo de sua ocorrência relacionaram-se com esta diretriz, por estes tratarem-se de eventos que afetam o resultado financeiro dos municípios.

4.4 Avaliação de Risco

Parte das constatações relacionadas a perspectiva avaliação de risco foram provenientes dos relatórios publicados em 2012 e parte em 2013. 21,8% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva avaliação de risco por meio de sete diretrizes, conforme apresentadas na Tabela 5.

A avaliação de risco foi a segunda perspectiva em que grande parte das constatações do estudo apresentaram maior relação de sentido. Estas foram efetuadas nos relatórios de Passo Fundo, no Rio Grande do Sul, pela Secretaria Municipal de Esportes de São Paulo e de

Araguaína, em Tocantins, junto aos relatórios de Maracanaú, no Ceará e do Instituto de Previdência e Assistência do Rio de Janeiro, conforme evidencia a Tabela 5, a seguir.

Tabela 5 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
Descrição de que os objetivos e as metas estão formalizados em manuais e documentos.					
Solicitação de documentos e informações que servirão de base para exame, (...).	21	2012	SUL	RS	Passo Fundo
Existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da Prefeitura.					
Apontamento, pela auditoria, de ausência de nota fiscal na prestação de contas da contrapartida.	21	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
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, por exemplo.					
Identificação de recomendação para que a secretaria municipal de educação rescinda contratos e aplique as multas previstas em contrato.	15	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
Descrição da existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor.					
Identificação de dificuldades constatadas por meio da compreensão ao conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes a todas secretarias.	39	2012	NORTE	TO	Araguaína
A Prefeitura desempenha um trabalho de avaliação de análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos legais e internos.					
Avaliação da execução orçamentária referente ao atendimento das determinações legais, alcance de metas e diretrizes previstas em planejamento.	26	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) da prefeitura.					
Identificação de informações quanto ao nível de risco do PREVIRIO.	22	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
A auditoria interna gerencia os riscos da instituição.					
Identificação de auditorias de inspeção e regularidade no município.	31	2012	NORTE	TO	Araguaína

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 5, nota-se que a diretriz referente a formalização dos objetivos e metas em manuais ou documentos foi atendida em parte nos municípios. Apesar do relatório de Passo Fundo, no Rio Grande do Sul, ter evidenciado o manuseio de documentos, o relatório não informou se estes foram destinados a comunicar objetivos ou metas. Em outros municípios, os relatórios evidenciaram apenas o anexo em projeto da LDO para registrar metas fiscais.

A constatação da ausência de nota fiscal na prestação de contas da contrapartida da Secretaria Municipal de Esportes de São Paulo, relacionou-se em parte, a diretriz que averigua a existência de fragilidades nos processos internos do município. Neste órgão, ainda se

constatou a recomendação para que a Secretaria Municipal de Educação rescinda e aplique multas previstas em contratos, o que apontou para o atendimento, em parte, da diretriz que recomenda a exigência de ressarcimentos, decorrentes de perdas causadas por atos de funcionários.

Em Araguaína, no Tocantins, constatou-se dificuldades por parte dos servidores para compreender normas referente aos setores de secretarias dos municípios, o que aponta para a existência de norma ou regulamento, porém, sem o detalhamento da área a qual essas normas se destinam. Para a diretriz que averigua se o município desempenha análise de risco e avalia as ocorrências proveniente do descumprimento de normas, constatou-se a avaliação da execução orçamentária quanto ao atendimento de leis, alcance de metas e diretrizes previstas no planejamento de Maracanaú, no Ceará.

Para a diretriz que averigua a identificação dos riscos nos processos operacionais do município, constatou-se que o Instituto de Previdência e Assistência do Rio de Janeiro evidenciou informações referente o nível de risco em seus relatórios. Por sua vez, no relatório de Araguaína, em Tocantins, constatou-se a existência de auditoria de inspeção e regularidade, o que apontou para o atendimento da diretriz que recomenda o gerenciamento dos riscos pela auditoria interna nos municípios.

4.5 Resposta a Risco

A maior parte das constatações relacionadas a perspectiva resposta a risco foram provenientes dos relatórios publicados em 2012. 2,9% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva resposta a risco por meio de três diretrizes, conforme apresentadas na Tabela 6.

A resposta a risco foi a segunda perspectiva em que as constatações do estudo apresentaram menor relação de sentido, o que aponta para a existência de poucas ações nos municípios para reduzir o risco de suas atividades. As constatações foram efetuadas nos relatórios da Secretaria Municipal de Esportes de São Paulo, de Passo Fundo, no Rio Grande do Sul e do Instituto de Previdência e Assistência do Rio de Janeiro, conforme evidencia a Tabela 6, a seguir.

Tabela 6 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
A Administração Municipal toma medidas/atitudes para reduzir os riscos nas atividades.					
Análise da equipe de auditoria referente as providências adotadas pela Secretaria Municipal de Esporte, Lazer e Recreação (SEME).	25	2013	SUDEST E	SP	São Paulo (SEME)
A Administração Municipal toma medidas/atitudes para evitar os riscos nas atividades.					
Identificação de advertência para evitar a reincidência da inconformidade.	15	2012	SUL	RS	Passo Fundo
A Administração Municipal toma medidas/atitudes para divulgar os riscos nas atividades.					
Identificação de fragilidade não sanada com base na resposta ao formulário.	25	2012	SUDEST E	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 6, nota-se o atendimento em parte da diretriz que averigua se a administração pública municipal toma medidas para reduzir os riscos nas atividades. Apesar da auditoria responsabilizar-se por analisar atividades da Secretaria Municipal de Esportes de São Paulo, a

evidenciação dos riscos correspondente a essas atividades não foi efetuada. Quanto a diretriz que averigua se a administração toma medidas para evitar os riscos nas atividades, constatou-se a advertência emitida por Passo Fundo, no Rio Grande do Sul, como medida para evitar o risco referente a reincidência de inconformidade em suas atividades.

No conseqüente, a diretriz que averigua a existência de medidas para divulgar os riscos nas atividades foi atendida pelo Instituto de Previdência do Rio de Janeiro, na medida em que seu relatório de controle interno representou um dos meios pelo qual as fragilidades de suas atividades foram divulgadas.

4.6 Procedimentos de Controle

Parte das constatações relacionadas a perspectiva procedimentos de controle foram provenientes dos relatórios publicados em 2013 e parte em 2012. 22,3% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva procedimentos de controle por meio de seis diretrizes, conforme apresentadas na Tabela 7.

Procedimentos de controle foi a perspectiva em que as constatações do estudo apresentaram maior relação de sentido, o que aponta para a existência e uma maior divulgação desses procedimentos pelos municípios. As constatações foram efetuadas nos relatórios de Alvorada e Gravataí, no Rio Grande do Sul, de Ipatinga, em Minas Gerais, de Porto Velho, em Rondônia e de Maracanaú, em Ceará, conforme evidencia a Tabela 7, a seguir.

Tabela 7 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	UF	Município
Existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos.					
Identificação do registro próprio das disponibilidades.	31	2012	SUL	RS	Alvorada
A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos.					
Identificação, em 2012, do número de cargos criados no âmbito da coordenadoria de controle interno.	13	2012	SUL	RS	Gravataí
Existência de segregação de funções na Prefeitura.					
Detalhamento dos departamentos, secretarias responsáveis e parte da sociedade que participaram da construção do PPA.	46	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
Os limites de autoridades são claramente estabelecidos.					
Identificação de prejuízos de análise e sobrecarga dos demais membros.	13	2012	SUL	RS	Gravataí
As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais na prefeitura são realizadas por uma só pessoa.					
Identificação das atribuições de órgãos responsáveis pela avaliação de ações referente a regularização de situações.	23	2013	NORTE	RO	Porto Velho
Existência de um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos.					
Identificação de núcleo de acompanhamento orçamentário denominado comitê de programação financeira, mantido na administração para o controle financeiro.	26	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 7, nota-se que a diretriz que recomenda a existência de políticas ou ações para diminuir os riscos das atividades foi atendida pelo município de Alvorada, no Rio Grande do Sul, na medida em que se constatou a existência do registro próprio das disponibilidades do município. A diretriz que recomenda a existência de metodologias para avaliar as atividades de controle interno foi atendida, na medida em que se constatou a avaliação do número de cargos criados pela coordenadoria de controle interno em Gravataí, no Rio Grande do Sul.

A segregação entre departamentos, secretarias e parte da sociedade que participa da construção do PPA, aponta para a existência da segregação de funções entre os setores de Ipatinga, em Minas Gerais. Porém, a segregação de funções entre os servidores responsáveis por estes setores não foi evidenciada de forma clara nos relatórios. Em Gravataí, no Rio Grande do Sul, a sobrecarga de servidores aponta para não existência de limites de autoridade recomendados pela diretriz técnica, apesar desse município avaliar o número de cargos criados pelo controle interno.

A existência de órgãos que avaliam ações para regularizar situações pendentes no município de Porto Velho, corrobora o atendimento, em parte, da diretriz que averigua se as verificações de procedimentos são realizadas por uma só pessoa. Apesar de existir a verificação desses procedimentos no município, o relatório não evidenciou se existe um servidor responsável por desempenhar cada etapa dessa atividade. Quanto a diretriz que averigua se existe um processo que acompanhe a execução das ações pelo controle interno nos municípios, constatou-se a existência de um núcleo apenas para acompanhar a execução do orçamento de Maracanaú, no Ceará.

4.7 Informação e Comunicação

A constatação relacionada a perspectiva informação e comunicação foi proveniente do relatório publicado pelo município de Porto Velho-Rondônia, em 2012. 1% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva informação e comunicação por meio de uma diretriz, conforme apresentadas na Tabela 8.

Informação e comunicação foi a perspectiva em que as constatações do estudo apresentaram menor relação de sentido, o que aponta para a existência de poucos meios utilizados pelos municípios para comunicar as ações desempenhadas pelo controle interno, conforme evidencia a Tabela 8, a seguir.

Tabela 8 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
Existência de um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores.					
Análise de prestação de contas.	19	2013	NORTE	RO	Porto Velho

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 8, nota-se que a diretriz que recomenda a existência de um fluxo regular de informações para os gestores foi atendida, na medida em que se constatou a análise de prestação de contas no município de Porto Velho, em Rondônia. Em outros municípios, constatou-se o atendimento em parte dessa diretriz técnica, por não haver regularidade na publicação de relatórios de controle interno ou auditoria interna.

4.8 Monitoramento

A maior parte das constatações relacionadas a perspectiva monitoramento foram provenientes dos relatórios publicados em 2012. 7% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva monitoramento por meio de duas diretrizes, conforme apresentadas na Tabela 9.

As constatações efetuadas nos relatórios da Secretaria Municipal de Habitação e da Secretaria de Planejamento Urbano do Rio de Janeiro, apresentaram maior relação de sentido com essa perspectiva, conforme evidencia a Tabela 9, a seguir.

Tabela 9 - Diretrizes técnicas x Constatações nos relatórios de controle interno x Variáveis

DIRETRIZES E CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
O sistema de controle interno do município tem sido considerado pela CGU e TCE adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.					
Identificação de falta de resposta as diligências do tribunal de contas.	21	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SMH)
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.					
Identificação de deliberação do TCM para resposta a processos baixados.	27	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Na Tabela 9, nota-se que existem descrições no relatório da Secretaria Municipal de Habitação do Rio de Janeiro, de que os controles internos foram avaliados pelos tribunais de contas, porém esse relatório não especificou o resultado da avaliação do sistema de controle interno, não atendendo a recomendação efetuada pela diretriz.

A diretriz técnica que averigua a existência de comunicação das deficiências para que sejam corrigidas pelas unidades responsáveis foi atendida em parte. No relatório da Secretaria de Planejamento Urbano do Rio de Janeiro constatou-se apontamentos do Tribunal de Contas do Município referente a deficiências de gestão, porém não houve relatos de que estas deficiências foram comunicadas as unidades responsáveis por corrigi-las.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo verificou quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontravam-se alinhadas às perspectivas do COSO II. Do total de constatações analisadas no estudo, 22,3% foram relacionadas à perspectiva de 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.

A classificação das constatações à perspectiva ambiente interno (12,4 %) evidenciou a existência de estruturas de controle interno implementadas em alguns municípios e que atendem algumas diretrizes, porém não se percebeu uma execução de modo efetivo das diretrizes técnicas recomendados pelo COSO II, para fortalecer o controle nesses municípios a partir de seus ambientes internos. Quanto a definição de objetivos (14,3%) percebeu-se que as ações são desempenhadas pelos municípios conforme leis e para atingir metas orçamentárias e fiscais. Diante disso, percebeu-se que ainda não existe um padrão que sirva para estruturar os controles internos nos municípios, voltados para o alcance da eficiência e eficácia nos procedimentos operacionais.

Após constatações referentes os objetivos dos municípios, o estudo também apontou que os eventos que interferem na administração são identificados em grande parte pelos municípios em seus relatórios (18,3%), porém sem a sofisticação exigida pelo COSO II, quanto a uma melhor funcionalidade dessas informações para a gestão dos municípios. Da identificação de eventos, a avaliação do risco desses eventos interferirem na administração dos municípios

apontou ser executada em grande parte (21,8%), apesar das diretrizes técnicas correspondentes a essa perspectiva serem atendidas de modo parcial. Constatou-se que os municípios desempenham procedimentos de controle, em grande parte, apenas para avaliar o risco de descumprir leis ou que possam interferir em seus resultados orçamentários e financeiros.

Na resposta ao risco avaliado (2,9%), poucos municípios evidenciaram ações para reduzir, evitar e divulgar riscos no desempenho de suas atividades, o que apontou para uma inconsonância entre a avaliação do risco e a resposta ao risco. Ao mesmo tempo em que os municípios avaliam esse risco, não desenvolvem procedimentos de controle, como resposta para controlá-lo. No que concerne aos procedimentos de controle (22,3%), poucas constatações relacionaram esses procedimentos ao aprimoramento das atividades dos municípios. A maior parte dos procedimentos de controle são destinados a garantir o desempenho orçamentário e financeiro do município, ou apenas, executar o que é solicitado por suas auditorias internas. Isto limita a atuação do controle interno e o distancia da estrutura conceitual do COSO II, que permite a flexibilidade na implementação dos procedimentos de controle.

Na perspectiva da informação e comunicação (1%), a maior parte dos municípios do estudo não possuem um fluxo regular de informações, qual seja, a publicação de relatórios de controle ou auditoria interna. Além disso, os municípios restringem-se apenas a prestação de contas para informar suas ações, o que limita as informações do controle interno e corrobora os resultados obtidos nas demais perspectivas quanto a um controle que, predominantemente, concentra-se na perspectiva orçamentária e financeira. Na perspectiva do monitoramento (7%) dessas informações e das demais áreas de controle, poucos relatórios apresentaram informações referente a avaliação de seus sistemas de controle interno, ou por órgãos de controle externo, em que isto contribui para que não haja um sistema de controle interno padronizado e monitorado nesses municípios.

Apesar das constatações de controle nos relatórios desse estudo apontarem a não execução efetiva das perspectivas do COSO II, todos os relatórios apresentaram informações que atenderam em parte as diretrizes recomendadas pela pesquisa de Ferreira (2013) e pelo Questionário “Governança na Prática”. Por fim, apesar de alguns relatórios evidenciarem procedimentos de controle na perspectiva orçamentária e financeira, verificou-se a existência de procedimentos de controle interno instituídos, porém, sem encontrar-se em conformidade com as perspectivas do COSO II.

Quanto as limitações do estudo, alguns relatórios encontravam-se ilegíveis ou perderam a originalidade ao ser convertidos, ocasionando a retirada de municípios do estudo, o que interferiu diretamente no volume de dados a serem tratados e analisados. Ainda sobre a análise dos dados, outra limitação encontrada se deu no levantamento das constatações de controle a partir das unidades de contexto elementar, que pela grande quantidade e pela repetição de UCEs, foram selecionadas apenas as que apresentaram maiores índices de significância. Para as limitações encontradas na classificação conceitual das constatações de controle, pode-se atribuir possíveis vieses na interpretação do pesquisador em aproximar essas constatações às diretrizes técnicas do COSO II, devido a impossibilidade de associá-las de maneira objetiva, haja vista as recomendações das diretrizes técnicas não serem totalmente executadas pelos municípios.

Para pesquisas futuras, sugere-se a análise comparativa dos relatórios do estudo com relatórios publicados por municípios de outros estados do Brasil e de outros países, inclusive com a associação de outras variáveis, quais sejam quantidade de habitantes ou volume de renda, para que seja verificado se estas influenciam a relação entre procedimentos de controle e as perspectivas do COSO II.

REFERÊNCIAS

ALCESTE. **Versão Windows Software de Análise de Dados Textuais**. Targetware Informática LTDA. ©IMAGE 1986 – 2010.

ARAÚJO. Davi Jônatas Cunha Araújo. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II**. 2015. 176. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Pernambuco, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Artigos 31, 70 e 74**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm>. Acesso em: 03 fev. 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. 2014.

CRUZ, Flávio; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: orientação para a Implantação e Relacionamentos com os Tribunais de Contas**, 3. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

FARIAS, Rômulo Paiva; LUCA, Márcia Martins Mendes de; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, set./dez., 2009.

FERREIRA, Helem Mara Confessor. **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**. 2013. 79 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFPB, Paraíba, 2013.

HUEFNER, Ronald J. Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, v. 3, n. 3, p. 111-125, 2011.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Cadernos de Governança Corporativa. Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos**, 2007.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **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**. 2012. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2012/defaulttab_pdf.shtm>. Acesso em: 16 fev. 2014.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. 2004. 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. 2014.

MENEZES, Sônia Maria Medeiros de. **A percepção dos gestores da UFPE na avaliação do funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo Committee Of Sponsoring Organizations (COSO)**. 2014. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014.

PROTIVITI - **Guide to Enterprise Risk Management, frequently asked questions**. Independent Risk Consulting. Business Risk, Technology Risk, Internal Audit, 2006.

PUBLIC LAW 107-04-JULY 30. Public Law 107–204, 107th Congress. **Sarbanes-Oxley Act of 2002**. Corporate responsibility, 2002.

ROOT, Steven J. **Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance**. John Wiley & Sons, INC, 19998.

ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE, Adriana. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, R. L. M. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Limitação da Despesa na Administração Pública Federal**. R. CEJ, Brasília, n. 26, p. 69-78, jul./set., 2004.

SOIN, Kim; COLLIER, Paul. Risk and risk management in management accounting and control. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 82-87, 2013.

TCU - Tribunal de Contas da União. **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 - IIA, 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.

TCU - 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.