UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

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.

RECIFE
2015

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.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati

RECIFE

2015

Catalogação na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

A663e Araújo, Davi Jônatas Cunha
Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II / Davi Jônatas Cunha Araújo. - Recife: O Autor, 2015.
177 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2015.
Inclui referências e apêndices.

1. Auditoria interna. 2. Administração municipal. 3. Avaliação de riscos. I. Libonati, Jeronymo José (Orientador). II. Título.

657 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2015 – 033)

Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis

Coordenação

“UM ESTUDO REFERENTE ÀS CONSTATAÇÕES EM RELATÓRIOS EMITIDOS PELAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS BRASILEIROS A PARTIR DAS PERSPECTIVAS DO COSO II”.

DAVI JÔNATAS CUNHA ARAÚJO

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 26 de fevereiro de 2015.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente Jeronymo José Libonati (Dr.)

Examinador Interno: Luiz Carlos Miranda (Ph.D)

Examinador Externo: Francisco de Sousa Ramos (Dr.)

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.

Data da Defesa: 26 de fevereiro de 2015

BANCA EXAMINADORA:

_____
Prof. Dr. Jeronymo José Libonati
Universidade Federal de Pernambuco

_____
Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D.
Universidade Federal de Pernambuco

_____
Prof. Dr. Francisco de Sousa Ramos
Universidade Federal de Pernambuco

RECIFE
2015

A Deus, motivo pelo qual eu vivo e minha razão de existência!

A meus pais: Severino Dias e Zuleide Ricardo, que me direcionam no caminho das experiências da vida.

A minhas irmãs: Débora Caroline e Dálete Kelly, por fazerem parte de minha vida, em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

"O Senhor é o meu Pastor e nada me faltará" (Salmos 23, Bíblia Sagrada). Esse versículo resume minha vida durante o mestrado, pois no decorrer desse tempo, vivi novas experiências e obtive novos conhecimentos, sabendo que tudo isto me foi possível, mediante o Amor, a Proteção e o Auxílio do Senhor!

O aprendizado é um processo que requer iniciativa, disposição e dedicação. Esse processo não é efetuado por apenas um indivíduo, apesar de solicitar "isolamento" em alguns momentos. O aprendizado caracteriza-se como um processo contínuo e interdisciplinar, ao mesmo tempo em que seus partícipes são os responsáveis por torná-lo dinâmico, criativo e intenso. Nesse contexto, o Mestrado materializa esse processo, quando capacita pessoas, doando conhecimento. O conhecimento é o que caracteriza o resultado final desse ciclo.

Não apenas no momento final desse ciclo, mas em todo tempo, agradeço **a Deus por tudo!** Sem Ti Senhor, seria impossível chegar ao final dessa etapa. Certamente, fostes meu auxílio em todos os momentos e viver cada dia ao teu lado, significou crescer em Graça e em Conhecimento, encontrar-me mais forte e entender o teu propósito em minha vida. Te amo, Senhor!

Agradeço a meus pais: **Severino Dias e Zuleide Ricardo**, por todo investimento espiritual, sentimental e paternal que me foram e me são direcionados. O auxílio de vocês me forneceu e fornece estrutura e me tornaram mais fortalecido para prosseguir no caminho do conhecimento!

A minhas irmãs: **Débora Caroline e Dálete Kelly**, por todo amor, amizade, compreensão e momentos de alegria que me proporcionam. A Dálete, também agradeço pelo apoio na pesquisa, foi bom ter vivido momentos de muito trabalho junto a bom humor e risos contigo! A Débora, também agradeço pelo presente que nos foi dado, à princesinha **Sara Débora**!

Aos demais **parentes, familiares e amigos**, que mesmo distante, oravam por mim, vibravam com minhas alegrias e se preocupavam com minhas tristezas!

Ao professor **Jeronymo Libonati**, por todo o conhecimento transmitido, pelas experiências que tanto contribuíram para o meu crescimento profissional e pela amizade construído ao longo do mestrado e a partir dele. No processo do aprendizado, o senhor foi responsável por este passar a ser observado como um arsenal de oportunidades que nos permite ser mais críticos e a partir disso, crescer como pesquisador.

À professora **Fátima Santos**, pelo apoio em me transmitir os conhecimentos necessários a operação do Alceste, por toda dedicação e companheirismo para que os resultados na etapa final desse ciclo pudessem ser obtidos.

Ao professor **Miranda** e ao professor **Aldemar**, por todo conhecimento transmitido e em especial, pelas contribuições dadas na qualificação do projeto desse estudo, o que permitiu que esta pesquisa fosse desenvolvida e os resultados finais fossem alcançados.

Aos **professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFPE)**, por todo o conhecimento transmitido e por nos fazer entender que, quanto mais nos dispomos a interagir no processo do aprendizado, mais crescemos!

À professora **Lilian Outtes**, pelos conhecimentos transmitidos, companheirismo e pelas aulas de Pesquisa Qualitativa, que tanto contribuíram para a construção desse estudo e para meu crescimento como pesquisador.

Ao professor **Marco Tullio**, pelas orações, por todo conhecimento transmitido e pela amizade construída no decorrer do mestrado e a partir do mestrado.

À professora **Umbelina Lagioia** e **Cláudio Wanderley,** por todo o conhecimento transmitido e pela amizade construída no decorrer do mestrado e a partir do mestrado.

Aos **Tribunais de Contas dos Estados e Municípios**, pelo atendimento e pelo envio dos relatórios de controle, "peça-chave" na construção do estudo e para que os resultados desta pesquisa fossem obtidos. Aos auditores **Francisco Gominho** e **Gustavo Diniz**, pela presteza e dedicação em contribuir para que o estudo dispusesse de material necessário para que resultados fossem obtidos. E ao professor **Josedilton Alves Diniz**, pela transmissão de conhecimentos, pela presteza em contribuir com a proposta do estudo e pelos esclarecimentos que contribuíram para consolidação da pesquisa.

Aos amigos professores **Vera Cruz** e **Arnaldo Duarte,** pela amizade, conhecimentos transmitidos e apoio no decorrer deste estudo. A contribuição de vocês foi excepcional para conclusão do estudo e para que o ciclo do aprendizado fosse construído. À amiga e professora **Márcia Ferreira,** pelas contribuições para que este estudo se consolidasse.

Aos **demais amigos e professores** que discutiram ideias e contribuíram com seus conhecimentos para que o ciclo do aprendizado fosse concluído e a proposta deste estudo fosse consolidada.

Às amigas **Paula** e **Carol**, pela presteza em agendar os horários de minhas orientações e pela amizade construída no decorrer do mestrado e a partir do mestrado.

Aos **colegas da turma 2013** pelo companheirismo e em especial, **Abinair Bernardes,** pela amizade que se estendeu além do mestrado, pelas "idas e vindas" que me permitiram conhecer um pouco mais do estado de Pernambuco, além de Recife, aos momentos de conversas e risos durante esses anos.

Aos colegas do apartamento e em especial, a **Paulo César (PC)** pelo companheirismo e apoio, permitindo-me ter uma "moradia fixa" para que pudesse me instalar em Recife.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo apoio administrativo e financeiro durante o mestrado.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFPE), pelo apoio administrativo e atendimento das solicitações durante o mestrado.

À Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), pelo acolhimento como discente da Instituição, o que representou a base para que o mestrado fosse concretizado.

Enfim, a **todos** os que, de forma direta e indireta, contribuíram para o alcance dessa conquista. Obrigado!

“Tendo por certo isto mesmo: que aquele que em vós começou a boa obra a aperfeiçoará até ao Dia de Jesus Cristo”

(Filipenses 1.6, Bíblia Sagrada)

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. 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 relacionar os resultados da pesquisa às seguintes variáveis: nível de significância (Qui-quadrado), ano de publicação do relatório, região, estado e município. A análise da estrutura dos relatórios apontou que apenas 10 relatórios apresentaram seção denominada sistema de controle interno/controle interno e a análise do conteúdo agrupou três classes de relatórios que remeteram a três sentidos: observações inseridas por itens, análise das prestações de contas e descrição de atividades desempenhadas pelos municípios. O levantamento das constatações demonstrou que o controle sobre as movimentações financeiras foi mais expressivo nos relatórios que apresentaram observações inseridas por itens. Para os relatórios que apresentaram a análise de prestações de contas, predominaram a avaliação dos sistemas de controle interno e para os relatórios que continham apenas a descrição dessas atividades, muitas caracterizaram ações executadas conforme programas desenvolvidos pela administração desses municípios. Na classificação conceitual, verificou-se que 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 25% das ações que caracterizaram procedimentos de controle foram evidenciadas nos relatórios de controle divulgados por municípios do Rio Grande do Sul no ano de 2013 e 21,7% das ações relacionadas a avaliação de risco, constavam nos relatórios 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 fiscais e 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.

ABSTRACT

The aim of this study was to determine which findings in reports issued by the Internal Control Units of municipalities are related to the prospects of the COSO II. For this aim was achieved, we decided for a qualitative and desk research, the content analysis was selected as a technique to evaluate the information of internal control reports. The data collection occurred in two phases: the first was due to the search reports released in institutional sites of the municipalities and the second, by requesting of the reports to the Audit Courts of the States (ECA's) and municipalities (MCA's), where 60 reports internal control of 38 municipalities totaled this study sample. The data analysis has been done by the help of the software analysis by Lexical Context of a Text Segments Set (Alceste), version 2012 Plus, that allowed to relate the search results to the following variables: level of significance (chi-square) year of the report publication, region, state and county. The analysis of the structure of the reports showed that only 10 reports had called system of internal control section / internal control and content analysis grouped three reports of classes that returned to the three senses: comments inserted by items, review of accountability and description of benefits activities performed by municipalities. The survey findings showed that the control over the financial transactions were more significant in reports submitted comments inserted by items. For reports that presented the analysis accounts for benefits, predominated the assessment of internal control systems and reports that contained only a description of these activities, many actions taken characterized as programs developed by management of these municipalities. In conceptual classification, it was found that the total number of findings analyzed in the study, 22.3% were related to Control Procedures perspective and 21.8% were related to Risk Assessment. These perspectives grouped most of the findings in the reports and 25% of the shares that characterized control procedures were found in the control reports issued by municipalities of Rio Grande do Sul in 2013 and 21.7% of the shares related to risk assessment, contained in the reports published in 2012 by agencies of the direct and indirect administration of the municipalities of São Paulo and Rio de Janeiro. Finally, it was concluded that the control of municipalities are associated with the requirements of rules and regulations or they are carried out with the goal of achieving fiscal and financial aims and despite of it showing some internal control procedures implemented and that are related to the perspectives of COSO II, they do not perform effectively the technical guidelines recommended by the eight prospects of the committee.

KEYWORDS: Internal Control. Municipalities. COSO II.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACI	Agentes de Controle Interno
AICPA	American Institute of Certifield Public Accountants
BID	Banco Interamericano do Desenvolvimento
C.F.	Constituição Federal
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGM	Controladorias Gerais dos Municípios
CGU	Controladoria Geral da União
CISET	Secretarias de Controle Interno
COSO	Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*
GAO	Escritório de Contabilidade Governamental dos Estados Unidos
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	Federação Internacional dos Contadores
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MD	Ministério da Defesa
MRE	Ministério das Relações Exteriores
NBT	Norma Brasileira Técnica
PPA	Plano Plurianual de Atividades
PPGCC	Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
SAS	Statements on Auditing Standards
SCI	Sistema de Controle Interno
SFC	Secretaria Federal do Controle Interno

SOX	Sarbanes-Oxley (Lei)
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas do Município
TCU	Tribunal de Contas da União
UCE	Unidades de Contexto Elementar
UCI	Unidade de Controle Interno
UCCI	Unidade Central de Controle Interno
UCI	Unidades de Contexto Inicial
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Pontos de controle nas atividades dos municípios.....38
Quadro 2 - Perspectivas de controle – COSO I.....47
Quadro 3 - Perspectivas de controle - COSO II.....51
Quadro 4 - Avaliação de ações do controle interno na perspectiva do COSO.....62
Quadro 5 - Municípios participantes da pesquisa.....73
Quadro 6 - "Controle Interno" como área de controle nos relatórios dos municípios.....77
Quadro 7 - Municípios agrupados na Classe1 x Variáveis do estudo.....86
Quadro 8 - Municípios agrupados na Classe 2 x Variáveis do estudo.....88
Quadro 9 - Municípios agrupados na Classe 3 x Variáveis do estudo.....90
Quadro 10 - Relação entre unidades textuais da Classe 1 e as variáveis do estudo.....93
Quadro 11 - Relação entre as constatações das UCE'S da Classe 1 e as variáveis do estudo 94
Quadro 12 - Relação entre unidades textuais da Classe 2 e as variáveis do estudo.....98
Quadro 13 - Relação entre as constatações das UCE'S da Classe 2 e as variáveis do estudo 98
Quadro 14 - Relação entre unidades textuais da Classe 3 e as variáveis do estudo.....105
Quadro 15 - Relação entre as constatações das UCE'S da Classe 3 e as variáveis do estudo 105
Quadro 16 - Diretrizes da Perspectiva Ambiente Interno X Constatações nos relatórios por variáveis 111
Quadro 17 - Diretrizes da Perspectiva Definição de Objetivos X Constatações nos relatórios por variáveis.....117
Quadro 18 - Diretrizes da Perspectiva Identificação de Eventos X Constatações nos relatórios por variáveis.....122
Quadro 19 - Diretrizes da Perspectiva Avaliação de Risco X Constatações nos relatórios por variáveis.....127
Quadro 20 - Diretrizes da Perspectiva Resposta a Risco X Constatações nos relatórios por variáveis.....133
Quadro 21 - Diretrizes da Perspectiva Procedimentos de Controle X Constatações nos relatórios por variáveis.....135

Quadro 22 - Diretrizes da Perspectiva Informação e Comunicação X Constatações nos relatórios por variáveis.....141
Quadro 23 - Diretrizes da Perspectiva Monitoramento X Constatações nos relatórios por variáveis.....142
Quadro 24 - Perspectivas do COSO II x Constatações nos relatórios de controle interno....145
Quadro 25 - Perspectivas do COSO II x Variável - Ano de divulgação dos relatórios.....147

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Legislações brasileiras do controle interno por estado e por órgãos de controle.....40

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Objetivos da entidade e os componentes de gerenciamento do risco - COSO II....51
Figura 2 - Retângulo de especificidades e classificação do corpus.....79
Figura 3 - Relação entre palavras - Classe 1 80
Figura 4 - Relação entre palavra - Classe 2 82
Figura 5 - Relação entre palavras - Classe 3 83
Figura 6 - Indivíduos mais representativos da classe x Variáveis do estudo.....85

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 18
1.1 Caracterização do problema 21
1.2 Objetivos da pesquisa 23
1.2.1 Objetivo geral 23
1.2.2 Objetivos específicos 23
1.3 Justificativa 23
1.4 Delimitação do estudo 25
1.5 Estrutura do Trabalho 25
2. CONTROLE INTERNO 27
2.1 Controle Interno na Administração Pública 31
2.1.1 Estrutura do Controle Interno no Poder Executivo 35
2.1.1.1 Legislações Brasileiras do Controle Interno 39
2.1.2 Relatórios das Unidades Centrais de Controle Interno 42
3. COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS DA COMISSÃO *TREADWAY* – COSO 45
3.1 COSO na Administração Pública 53
3.1.1 COSO no Poder Executivo 58
4. ESTUDOS ANTERIORES 61
5. METODOLOGIA 66
5.1 Universo e amostra 67
5.2 Levantamento dos dados e operacionalização da coleta 68
5.3 Tratamento e análise dos dados 72
6. ANÁLISE DOS RESULTADOS 76
6.1 Estrutura de Controle Interno dos Municípios 76
6.1.1 Análise descritiva da estrutura dos Relatórios de Controle Interno 76
6.1.2 Análise do conteúdo dos relatórios de controle interno 79
6.1.3 Estrutura de conteúdo dos relatórios de controle interno por variáveis 84
6.2 Unidades de Contexto Elementar e levantamento das constatações nos relatórios de Controle Interno 92
6.2.1 Unidades de contexto elementar da Classe 1 e levantamento das constatações de controle interno 93

6.2.2 Unidades de contexto elementar da Classe 2 e levantamento das constatações de controle interno.....97

6.2.3 Unidades de contexto elementar da Classe 3 e levantamento das constatações de controle interno.....105

6.3 Classificação conceitual das constatações do controle interno às perspectivas do COSO II.....111

7. CONCLUSÃO.....149

7.1 Limitações do estudo e sugestões para pesquisas futuras 152

REFERÊNCIAS 1554

APÊNDICE A: DEMANDA DE INFORMAÇÕES PÚBLICAS ENVIADAS AOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS.....163

APÊNDICE B: UNIDADES DE CONTEXTO ELEMENTAR POR CLASSES.....165

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 gestão. No que concerne à prestação de informações pela Administração Pública, a institucionalização da transparência pública buscou cumprir a normatização legal ao mesmo tempo em que atendia a demanda social por informações referente ao desempenho das ações governamentais.

A gestão pública, na atualidade, está voltada à administração gerencial, em que o controle deixa de basear-se apenas nos processos para concentrar-se também nos resultados alcançados e objetiva a criação de um setor público orientado para a satisfação das necessidades dos cidadãos da melhor maneira (QUINTANA et. al, 2013).

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 exercitar 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.

A legislação nacional configura a gestão pública e determina a obrigatoriedade da prestação de contas, porém, não assegura que as atividades desenvolvidas pelos órgãos públicos serão desempenhadas conforme as próprias determinações legais ou compreendidas pela eficiência nos processos e eficácia nos resultados, pois para a boa prática contábil, também é necessário que os órgãos de controle atuem sobre o conjunto de fatos administrativos e não somente nas movimentações orçamentárias e financeiras das instituições (RIBEIRO FILHO et.al, 2012).

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. Motta (2013) contextualiza que em decorrência dos conflitos políticos, a fragmentação provocada pela introdução de dimensões privadas na gestão pública induz ao aumento de formas de controle. 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. Destarte, a corrupção entre os agentes públicos e os baixos níveis de controle representam fatores facilitadores para sua ocorrência.

Em um estudo efetuado pela KPMG no ano de 2009, os resultados apontaram que a insuficiência dos controles internos foi a área crítica de preocupação para 64% das organizações respondentes, no que concerne a esta insuficiência caracterizar-se como circunstância facilitadora para a ocorrência de atos fraudulentos. Ao mesmo tempo, os controles internos também foram caracterizados como os procedimentos que mais permitiram a descoberta de fraudes.

Nesse enfoque, um outro levantamento efetuado pela KPMG no ano de 2011, buscou investigar a influência das ações da auditoria e seu monitoramento contínuo em empresas brasileiras e o estudo constatou que as melhorias nos ambientes de controles internos também tornam mais eficientes a detecção de fraudes e prevenção de perdas.

Em concordância as pontuações trazidas por Trevisan *et al*. (2003), a falta de transparência nos atos administrativos dos governantes em conjunto a ausência de controles administrativos e financeiros, além de representarem fatores que facilitam a execução de atos ilícitos, também representam sinais de irregularidades na Administração Municipal.

Quando estes atos são promovidos por meio da má utilização dos recursos pelos gestores ou por desestrutura no sistema de gestão, um “entrave” no processo de comunicação da administração pública com a sociedade ocorre. É sabido que a divulgação de relatórios são atos normatizados constitucionalmente, haja vista que o Artigo 70 da Constituição Federal (1988) determina a obrigatoriedade da prestação de contas por “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos”.

Por meio do Artigo 74, a Constituição também determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter o sistema de controle interno de forma integrada, com a finalidade de, dentre outras disposições, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, bem como apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Neste caso, a divulgação de relatórios representa uma das formas pelo qual este processo de comunicação é consolidado e nestes aspectos, a transparência pública também é materializada.

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 constatadas internamente e as medidas que foram implementadas para a sua regularização (CRUZ e GLOCK, 2008).

Nesta perspectiva de investigação e com o objetivo de estabelecer melhorias no processo de comunicação das organizações com a sociedade, 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).

O COSO elaborou um quadro teórico que relacionou os objetivos das entidades (Eficácia das Operações, Relatórios financeiros fidedignos e em conformidade as normas e regulamentos) aos das áreas de gestão que deverão ser controladas e o denominou COSO I. Depois disso, uma das iniciativas do COSO II foi avaliar os relatórios das organizações a partir do entendimento dos fatores que levam a elaboração de relatórios fraudulentos e a partir disto, seu *framework* estabeleceu 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, que serão conceitualmente detalhados no decorrer do trabalho.

A pesquisa considerará os relatórios de controle interno divulgados por municípios brasileiros em seus sites institucionais ou enviados aos Tribunais de Contas de seus estados e a importância desse estudo encontra-se em verificar quais constatações nos relatórios de controle desses municípios encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II, a partir da relação entre essas constatações e as diretrizes técnicas enquadradas nas oito perspectivas do *framework* conceitual do COSO II.

Dessa forma, a pesquisa situa-se no entendimento de como os relatórios podem servir para analisar ações evidenciadas nos relatórios de controle interno de municípios e acredita-se que este entendimento poderá ser obtido pela relação entre as constatações nos relatórios de controle interno com as diretrizes técnicas do COSO, haja vista um dos enfoques da comissão representar a orientação ao setor público sobre controle interno e isto feito a partir da recomendação de práticas de controle as entidades (COSO, 2014).

1.1 Caracterização do problema

Os municípios no Brasil possuem como exigência legal a divulgação de seus relatórios como instrumento de transparência e como asseguração de que as atividades estão sendo desempenhadas de acordo com os parâmetros legais. Como resultado dessa necessidade, os relatórios de controle interno apresentam os resultados das ações e atividades que são desempenhadas pelas prefeituras.

Em pesquisa que buscou avaliar os níveis de controle interno de municípios do Brasil, Lima (2012) constatou que as funções dos relatórios de controle em alguns dos municípios pesquisados estavam distribuídas entre a prestação de contas, evidenciação e fiscalização dos resultados das atividades desempenhadas.

Além dessas constatações, observa-se que esses relatórios devem possuir o objetivo de atender, dentre outros aspectos, as demandas sociais quanto à utilização eficiente dos recursos públicos e o desempenho de processos que visem alcançar as necessidades da população no que concerne ao acesso às informações.

Em estudo que efetuou um levantamento da quantidade e tipo de fraude que ocorre nos governos estaduais e municipais, Ziegenfuss (1996) identificou que a fraude,

representa um problema significativo e atual para os governos e quanto aos fatores que possibilitam sua ocorrência, o estudo também apontou o ato de ignorar os relatórios de controle. Esse estudo foi desenvolvido a partir de um questionário aplicado com 145 auditores de governos locais dos Estados Unidos e desenvolvido com base em questionários utilizados pela KPMG em suas investigações anuais de fraude, depois de efetuar revisões adequadas para o setor público.

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.

Huefner (2011) aponta que as organizações de todos os tipos e tamanhos estão sujeitas a fraudes e que os controles internos, além de servir para reduzir as possibilidades de sua ocorrência, asseguram a detecção precoce quando as mesmas ocorrem. Não apenas nesse sentido, os relatórios também servem para verificar se os municípios desempenham suas atividades em conformidade as exigências legais e se suas ações estão sendo desempenhadas de forma eficiente e alcançando resultados eficazes.

Nesse contexto, examinar os controles implementados nos municípios, significa não apenas se certificar da existência de ações corretivas em seus sistemas de controle interno, mas também de ações que previnam a ocorrência de fraudes ou irregularidades que influenciem o desempenho e os resultados das atividades desses municípios.

Neste caso, os relatórios de controle permitem esta averiguação, por estes apresentarem ações de controle existentes nas prefeituras e para isso, as perspectivas do COSO II, junto ao objetivo de orientar diretrizes ao setor público (COSO, 2014), fundamentam os parâmetros para efetuar a associação das constatações nos relatórios divulgados pelas Unidades de Controle Interno dos municípios às diretrizes técnicas e às perspectivas do COSO II.

Sendo estes relatórios um instrumento de comunicação para os órgãos de controle externo e de transparência para os usuários que estabelecem o controle social, bem como a necessidade dos municípios assegurarem a estes grupos de controle e por meio destes relatórios, que suas práticas de controle estão sendo desempenhadas em conformidade às

leis, livres de irregularidades e de acordo com melhores recomendações, 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?**

1.2 Objetivos da pesquisa

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo deste estudo consiste em verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II.

1.2.2 Objetivos específicos

Para que o objetivo mencionado seja alcançado, os seguintes objetivos específicos foram delineados:

a) Analisar os relatórios de controle interno divulgados por municípios do Brasil ou enviados aos Tribunais de Contas de seus respectivos estados ou municípios;
b) Caracterizar as constatações nos relatórios de acordo com as diretrizes técnicas de cada dimensão do COSO II;
c) Relacionar as constatações nos relatórios aos componentes de gerenciamento de risco do COSO II;
d) Evidenciar a relação entre as constatações de controle interno e as perspectivas do COSO II por regiões, estados e ano de publicação dos relatórios.

1.3 Justificativa

A necessidade de controle para as atividades públicas que alcancem apenas o cumprimento dos parâmetros legais tem sido discutido. Em uma perspectiva crítica, uma das justificativas para essa discussão situa-se nos conflitos proveniente dos diferentes interesses políticos. Neste contexto, Motta (2013) atribuiu ao controle uma função

mediadora de conflitos, quando este afirma que a atividade de controle prevalece sobre qualquer outra dimensão gerencial por motivos políticos e neste caso, ele concorda que a atividade de controle busca preservar a associação de grupos no poder.

Nessa perspectiva, Huefner (2011) afirma que os controles servem para "detecção precoce" das fraudes e para reduzir as oportunidades de sua ocorrência no desempenho das atividades. Para que este desempenho ocorra com eficiência e para que resultados eficazes sejam alcançados, o controle interno caracteriza-se como um processo delineado para fornecer segurança razoável de que em busca da missão da entidade, os objetivos referentes a execução de operações eficientes e eficazes serão alcançados (INTOSAI, 2004).

A vista disso, esse estudo busca efetuar constatações referente ao controle interno de prefeituras, a partir da estrutura do texto dos relatórios de controle elaborados e divulgados pelos municípios e relacioná-las às diretrizes técnicas e as perspectivas do COSO II.

Neste entendimento, as prefeituras foram selecionadas para realização do estudo, por muitas vezes apresentarem níveis deficitários de controle interno (INTOSAI, 2007) ao mesmo tempo em que é observado um alto índice de ocorrência de fraudes. O Tribunal de Contas da União - TCU (2009) já concordava que os elevados índices de ineficiência nos serviços públicos e de desvios, fraudes e malversação do patrimônio público aponta para vulnerabilidade da administração pública brasileira em todos os níveis, e ainda que sua gestão de riscos e seus controles internos são frágeis, inexistentes ou ineficazes para combatê-las.

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.

Pelo controle necessitar, dentre outras funções, ser monitorado pela administração, Farias *et al.* (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).

1.4 Delimitação do estudo

As constatações nos relatórios de controle interno das prefeituras foram relacionadas as diretrizes técnicas que materializam as perspectivas do COSO II. Os municípios selecionados para participar da pesquisa foram aqueles em que as suas Unidades Centrais de Controle Interno elaboraram e divulgaram seus relatórios de controle interno. Após selecionar essas informações, foram estabelecidas comparações entre as constatações nos relatórios e as dimensões do COSO II, por meio das diretrizes técnicas recomendadas pelo comitê.

O meio pelo qual este estudo relacionou as constatações nos relatórios de controle interno, foi o *checklist* utilizado no estudo de Ferreira (2013) e o questionário "Governança na prática" divulgado pelo Comissão de Auditoria do Reino Unido (2003), e direcionados as autoridades locais para avaliar a qualidade das práticas de governança nas áreas referentes ao Foco na comunidade, Estruturas e Processos, Gestão de Riscos e Controles Internos, em que ambos os questionários foram selecionados por apresentarem as diretrizes técnicas que também recomendam melhores práticas de controle interno aplicáveis ao Setor Público.

A partir da coleta dos relatórios divulgados, a análise da estrutura textual de seu conteúdo permitiu inferir sobre as constatações de determinados eventos apontados pelo controle interno e a partir disso, relacionar essas constatações as diretrizes técnicas do COSO II, para verificar quais dessas constatações encontravam-se relacionadas as perspectivas do COSO II.

1.5 Estrutura do Trabalho

Este estudo apresenta-se em sete capítulos, a saber: *Capítulo I* que dispõe sobre a Introdução do estudo e os *Capítulos II, III e IV* que apresentam a Revisão de Literatura

estruturada por seções distribuídas entre *Controle Interno*; *Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO)* e *Estudos Anteriores*.

A Metodologia do estudo foi apresentada no *Capítulo V*, e sequencialmente, a Análise dos Resultados foi apresentada no *Capítulo VI*, estruturada em três seções: *Análise da estrutura dos relatórios de controle interno* (Seção I); *Levantamento das constatações de controle interno* (Seção II) e a *Classificação conceitual das constatações de controle interno* (Seção III). Por fim, no *Capítulo VII*, é apresentada a Conclusão para o estudo.

2 CONTROLE INTERNO

Cruz e Glock (2008) afirmam que não existe uma época ou local que possa ser delimitada como marco inicial do processo de controle interno, haja vista que, desde sua existência, este integra o conjunto de atividades exercidas por qualquer entidade. Dessa forma, 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.

Apesar da não existência de um marco inicial que indique a institucionalização do controle interno nas organizações, fatos históricos que influenciaram as perspectivas organizacionais quando da implementação dos controles internos no âmbito nacional e internacional devem ser considerados, haja vista que esses direcionaram as adaptações na metodologia desses procedimentos de controle e guiaram a aderência do gerenciamento de riscos corporativos nessas ações.

Nesse contexto, em 1949, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certifield Public Accountants* – AICPA) publicou um relatório específico onde deliberou uma proposta de conceito para controle interno. Este conceito compreendia o plano de organização e todos os métodos coordenados e medidas adotadas dentro de uma organização para proteger seus ativos, verificar a exatidão e fidedignidade de seus dados contábeis, melhorar a eficiência operacional e promover a execução das diretrizes administrativas estabelecidas (ANTUNES, 1998).

A segregação conceitual de controle que identificasse as práticas executadas nas diversas áreas da entidade ainda não havia sido proposta. Por este motivo, o AICPA, em 1958, considerou as diferenças existentes entre o controle administrativo e contábil e com isso propôs, por meio da Norma de Auditoria sobre Demonstrações - 29 (*Statements on Auditing Standards*, SAS - 29), a ampliação e divisão dos conceitos já estabelecidos. A partir da divisão proposta, o conceito de controle administrativo passou a considerar apenas a melhoria da eficiência operacional e a execução das diretrizes estabelecidas como seus componentes, em detrimento ao controle contábil, que passou a abordar os métodos para proteção de ativos, a exatidão e a

fidedignidade dos registros contábeis. O AICPA considerou que estes conceitos não são mutuamente excludentes, com isto, a posterior divulgação da SAS 1 explicitou que os procedimentos que compõe o controle administrativo podem compor o controle contábil (ANTUNES, 1998).

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. Nesse contexto, a SOX foi aprovada e promulgada pelo Congresso Americano em julho de 2002, voltada para as empresas americanas e estrangeiras que possuíam títulos e ações negociados em bolsas americanas, em que tal lei serviu de base para regulamentações cuja metodologia consistia em aprimorar os controles internos (IBGC, 2007).

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.

A partir dessa determinação, a posterior promulgação da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com diretrizes para prevenção de riscos e correções de desvios que poderiam afetar as contas públicas (LRF, Art. 1, § 1º).

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 820/97 concorda que a responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, isto por meio da implementação e manutenção de um adequado sistema contábil e de controle interno.

Concomitante a responsabilidade atribuída a esses sistemas de promover ações que previnam fraudes, a Resolução do CFC ainda estabeleceu que os sistemas de controles internos

compreendem o plano da organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, para promover a confiabilidade e a tempestividade dos registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Destarte, os procedimentos de controle interno deverão encontrar-se implementados em todas as áreas de uma organização, haja vista que as ações necessárias para prevenção do risco da ocorrência de fraudes sejam efetivadas quando existirem em todas as áreas de gestão das entidades.

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;
- cumprimento 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. Destarte, para a administração pública, a Instrução Normativa 63/2010 do Tribunal de Contas da União (TCU) delimitou em seu artigo 1º, inciso X, que os controles internos representam um conjunto de atividades, planos,

métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.

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).

Na perspectiva gerencial, os controles devem existir quando na avaliação do desempenho global e analítico das organizações e para isso, estes devem ser executados nas áreas operacionais, na administração dessas áreas e na empresa em sua totalidade (CATELLI, 1999).

Sendo o controle interno um processo executado pela Diretoria ou pelo Conselho de Administração, a eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis consistem em categorias de controle que contribuem para que o negócio obtenha sucesso (DELOITTE, 2003). Nesse contexto, Ribeiro Filho et al. (2008) concordam que o controle interno pode ser interpretado como um elemento que compõe o processo de gestão, ou como um conjunto de procedimentos que contribuem para que os objetivos da gestão sejam alcançados de forma razoável.

No âmbito público, a perspectiva do controle como processo de gestão também pode ser traduzida no que concerne as responsabilidades do executivo. A Federação Internacional dos Contadores – IFAC (2001) delimita que essas responsabilidades incluem a manutenção de um adequado sistema de controle interno, assegurando o cumprimento com as autoridades pertinentes, a salvaguarda dos ativos junto a medição da eficácia dos programas e relatórios sobre o seu desempenho para aqueles a quem devem prestar contas.

Ramificando-se da relação conceitual entre o controle como elemento de gestão ou como conjunto de procedimentos, no enfoque atribuído ao controle interno pelo IFAC (2001), este representa um processo, em que sua eficácia é um estado ou condição em um ou mais pontos desse mesmo processo no tempo.

Destarte, tal entendimento justifica-se pelo fato dos sistemas de controle interno incluírem mais de um ponto de controle em sua estrutura, em que estes sistemas podem ser conceituados como um conjunto coordenado, organizado e complexo de princípios, normas, métodos e procedimentos que interagem entre si para auxiliar no alcance dos objetivos propostos pela organização (FINK, 2008).

Ainda na administração pública, o Decreto- Lei nº 3.591/2000, em seu artigo 3º, especifica que os sistemas de controle interno do Poder Executivo Federal compreendem o conjunto das atividades relacionadas à avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e ainda à avaliação da gestão dos administradores públicos federais junto ao controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

Os enfoques organizacional e de governança conceituam os sistemas de controle interno e os controles internos a partir de uma perspectiva de gestão, em que estes podem ser um conjunto de práticas que objetivam dirimir os riscos nas atividades das organizações ou para que estas possam alcançar seus objetivos ou ainda podem caracterizar-se como elementos que compõem o processo de gestão.

Neste aspecto, a Instrução Normativa SFC 01/2001, após conceituar o controle interno como o conjunto de práticas que asseguram o alcance dos objetivos das entidades da administração pública, também estabelece que os controles internos evidenciam eventuais desvios no decorrer da gestão até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Assim sendo, para que as entidades do setor privado e o poder público alcancem os objetivos organizacionais e governamentais definidos no processo de gestão, os sistemas de controle interno e os controles internos devem oferecer respostas que mitiguem os riscos desses objetivos não serem alcançados, em que estas respostas, se materializam por meio de ações estruturadas de maneira a considerar o nível de risco no desempenho das atividades operacionais nessas entidades.

2.1 Controle Interno na Administração Pública

Na administração pública, apesar dos dispositivos legais de controle já encontrarem-se estabelecidos por meio da Constituição Federal de 1988, Lei 4.320/1964, em que prescreveram normas para elaborar e controlar os orçamentos e os balanços das esferas governamentais e da

Lei de Responsabilidade Fiscal (101/2000), os parâmetros de controle interno estabelecidos legalmente para os níveis da Administração Pública resumiam-se ao acompanhamento de processos e apoio ao controle externo e ao alcance de metas financeiras e fiscais.

No âmbito internacional, a INTOSAI estabelece normas e recomenda orientações para melhoria das práticas das auditorias governamentais efetuadas (INTOSAI, 2014). As diretrizes fornecidas pela INTOSAI foram materializadas em orientações para institucionalizar procedimentos de controle nas organizações públicas de todo o mundo. No que concerne as diretrizes de controle interno, em alguns países, os legisladores estabeleceram os objetivos gerais que as estruturas de controle interno devem alcançar, deixando as normas de controle serem estabelecidas pela unidade central responsável. Em outros, os legisladores definiram controles específicos mediante determinadas operações na legislação, isto devido os membros da INTOSAI concordarem ser útil ter uma legislação que estabeleça uma exigência global e objetivos para a manutenção de controles internos eficazes (INTOSAI, 2004).

A Lei *Sarbanes Oxley* (SOX *Act*) representa outro exemplo de regulamentação de controle emergente para o mundo. De acordo com Santos e Lemes (2004), o principal objetivo da SOX é transformar os princípios de uma boa governança corporativa em leis para evitar o surgimento de novas fraudes nas organizações corporativas.

Uma das adaptações dos dispositivos legais da SOX no contexto da administração pública, pode ser conferida pelo disposto na seção 404, em que o regulamento estabelece que a conclusão dos testes de auditoria deve avaliar a estrutura de controle interno e os procedimentos de controle que incluem a manutenção de registros que, em detalhes razoáveis e precisão, reflitam as transações e disposições dos ativos e que forneçam segurança razoável de que essas transações são devidamente registradas para permitir a elaboração das demonstrações financeiras em conformidade aos princípios contábeis geralmente aceitos, e ainda, se os recebimentos e pagamentos da emissora são feitos de acordo com a estabelecido pela administração. A lei também determina o levantamento descritivo de fraquezas materiais nos controles internos e de qualquer descumprimento material encontrado para fundamentar os testes de auditoria.

Em âmbito nacional, os novos parâmetros de atuação dos controles internos para a administração pública foram estabelecidos no ano de 2008, com a publicação da Norma

Brasileira Técnica 16 – NBC T 16, em que a partir de sua abordagem, outras normas foram criadas e instituídas. Nesse contexto, a NBC T 16.8 representou uma das ramificações dessa norma e em concordância aos dispositivos legais que já operavam no país e no mundo, a norma dispôs referenciais para atuação do controle interno a partir do suporte que deve fornecer para o sistema de informação contábil, em que objetiva também que o setor público alcance seus objetivos. Alinhado a perspectiva de apoiar as ações que são desempenhadas por qualquer entidade e o controle externo, a norma prescreve que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público.

A norma estabelece três categorias, por áreas de gestão, para classificar o controle interno na administração pública, entre as quais pode-se conferir a relação entre as ações da gestão e o alcance dos objetivos definida como categoria operacional, veracidade das informações e das demonstrações contábeis estabelecida como categoria contábil e a categoria normativa, em que consiste na observância dos órgãos e entidades aos regulamentos estabelecidos.

Os procedimentos recomendados pela NBC T 16.8 aproximam-se da estrutura dos procedimentos recomendados pelo INTOSAI, haja vista que os padrões que detalham as diretrizes de controle interno da INTOSAI também abrangem a documentação, o registro adequado de transações e eventos, a autorização e execução dessas operações, segregação de funções, supervisão e o acesso a prestação de contas de recursos e registros (INTOSAI, 2004).

Nas esferas do Poder Público no Brasil, a estrutura de controles internos dos Poderes legislativo, executivo e judiciário são formatadas com base na estrutura delimitada pela Constituição Federal. Sobre isto, o artigo 70 da Constituição Federal determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das unidades da administração direta e indireta será exercida pelo controle externo em conjunto ao sistema de controle interno de cada poder.

Nesse contexto, o Tribunal de Contas da União (TCU) estabelece, por meio da Instrução Normativa Nº 63/2010, que os controles internos são utilizados para assegurar a conformidade legal dos atos de gestão e para que os objetivos e metas das unidades jurisdicionadas sejam alcançados.

Sobre os órgãos de controle interno, a instrução mencionada ainda os estabelece como unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal em que são responsáveis, entre outras funções, de verificar a consistência a qualidade desses controles internos e ainda apoiar às atividades de controle externo desempenhadas pelo Tribunal.

Diante disso, o controle externo, na Administração Pública no Brasil, relaciona-se com o controle interno dos jurisdicionados, na medida em que um nível de controle deve apoiar o outro por meio da fiscalização das práticas de controle e do fornecimento de informações. Para que isto seja possível, o artigo 74 da Constituição Federal estabelece que os sistemas de controle interno das esferas dos três Poderes além de mantidos integrados, deverão ter a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, execução de programas e dos orçamentos, avaliação de resultados, execução de controle de operações de crédito, avais e garantias, finalizando com o apoio ao controle externo no alcance da missão institucional desse último.

Na administração pública, a funcionalidade do controle interno não difere das atribuições que lhe são conferidas quando suas práticas são avaliadas no âmbito gerencial. Neste aspecto, o enfoque conceitual dos controles internos na administração pública versa sobre procedimentos que devam conduzir as organizações ao alcance de seus objetivos, considerando a eficácia nas ações, para evitar a ocorrência de falhas e desvios.

De acordo com o Manual de Integridade Pública divulgado pela Controladoria Geral da União (CGU) no ano de 2010, as ações do controle interno, além da orientação aos gestores, correção de eventuais irregularidades e avaliação do gerenciamento de riscos, devem buscar efetivar a transparência dos atos praticados pelo Poder Público. Neste aspecto, o desenvolvimento de ações não somente de caráter repressivo, mas sobretudo preventivo e sistemático, de modo a antecipar-se às possíveis ocorrências indesejáveis, também são considerados responsabilidades do controle interno.

O Instituto de Auditores Internos em parceria com o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados e a Associação dos Examinadores de Fraudes Certificados (2008) concordaram que os conceitos de prevenção e dissuasão de fraudes estão interligados. Se os controles de prevenção estão presentes e ao mesmo tempo são conhecidos dos potenciais

autores de fraudes, estes servem como fortes impedimentos para indivíduos que, eventualmente, poderiam cometer fraudes.

Ribeiro Filho et al. (2006) ainda apresentam alguns elementos de controle que devem formatar uma estrutura desejável para o controle interno, em que estes são descritos como proteção do patrimônio, confiabilidade e tempestividade das demonstrações contábeis, e eficácia operacional. O controle deve ser exercido nas áreas em que estes elementos sejam tratados como objetivos a serem alcançados, em que, sobre essas áreas, podem-se destacar o planejamento, a execução orçamentária; no contexto em que englobe as licitações e os elementos de resultado, a gestão de pessoal e o sistema de informações contábeis-gerenciais (RIBEIRO FILHO et al., 2006).

2.1.1 Estrutura do Controle Interno no Poder Executivo

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.

Para cumprir a determinação constitucional, a regulamentação desse sistema foi dada pelo Decreto nº 3.591/ 2000, que em seu Art. 1º determina que o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal objetiva a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais com base na finalidade, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste mesmo dispositivo.

Sobre a composição desse sistema de controle, o decreto acima mencionado, em seu Art. 8º, detalha que este é formado pela Controladoria Geral da União (CGU), sendo este o Órgão Central de controle no sistema, pelas Secretarias de Controle Interno (CISET) da Casa Civil da Presidência da República, da Advocacia – Geral da União (AGU), do Ministério das Relações Exteriores (MRE) e do Ministério da Defesa (MD), em que estes representam os órgãos setoriais e pelas Unidades de Controle Interno (UCI) dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

Após sua instituição e o detalhamento dos órgãos que compõe o sistema de controle interno do Executivo, a Instrução Normativa nº. 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno definiu a atuação do Sistema de Controle Interno (SCI) nessa esfera, em que neste

dispositivo, além dos critérios de atuação do SCI do Executivo serem definidos, também foi aprovado o Manual do Sistema de Controle Interno, em que este recomenda procedimentos de controle para as áreas de atuação dos controles internos (IN-SFC Art.2, 2001).

Com base neste manual, a avaliação dos controles internos das unidades representa objetivos principais do sistema de controle interno no âmbito do Poder Executivo e é efetuada a partir do conhecimento dos procedimentos administrativos da estruturação, rotinas e funcionamento dessas próprias unidades. Como disposição geral desse sistema, as ações executadas de forma descentralizada nas unidades da federação e nos municípios, mediante o recebimento de recursos financeiros transferidos da União para seus orçamentos, por exemplo, também devem possuir suas ações de controle avaliadas.

Em contrapartida, 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.

Alinhados as diretrizes de controle do INTOSAI, os objetivos dessas unidades centrais de controle são direcionados a fiscalização e detecção de fraudes quanto a execução do dinheiro público recebido em transferência do governo federal para seus orçamentos, desenvolvimento de mecanismos para prevenção de fraudes, acompanhamento das contas do poder executivo e dos repasses de recursos efetuados pelo Governo Federal aos municípios e ainda, verificar a legalidade, economicidade e legitimidade dos atos administrativos que resulte em receita ou despesa para as prefeituras.

As Unidades Centrais de Controle Interno representam o órgão central dos sistemas de controle dos municípios e possuem competências relacionadas a coordenação das atividades dos próprios sistemas de controle, no apoio ao controle externo, por meio do relacionamento com os Tribunais de Contas dos Estados, no assessoramento a Administração Pública nos aspectos relacionados ao controle interno e externo, na avaliação do cumprimento dos

programas, objetivos e metas, bem como na instituição e manutenção de sistemas de informações para o exercício das atividades fins dos sistemas de controle interno (CRUZ e GLOCK, 2008).

Como resultado da convergência entre a execução do regulamento legal ora estabelecido e as diretrizes conceituais dos órgãos nacionais e internacionais, o sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal junto as Unidades Centrais de Controle, surgiram para fiscalizar as práticas desempenhadas pelos próprios municípios, conforme determinação da Constituição Federal (1988), em seu artigo 31: "A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei".

Cavalcante et al. (2011) entendem como atividades de competência da entidade municipal a serem fiscalizadas pelos sistemas de controle interno, aquelas que se concentram no alcance das metas estabelecidas nos instrumentos orçamentários, no cumprimento dos limites e condições para realizar operações de crédito, observância das medidas adotadas para a manutenção ou retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, no cumprimento dos limites da dívida consolidada, acompanhamento da destinação dos recursos provenientes da alienação de ativos e no cumprimento do limite de gastos totais das respectivas câmaras de vereadores.

Neste contexto, o entendimento das áreas de controle dos autores mencionados anteriormente se enquadram no estabelecido pela Constituição Federal de 1988, por meio do seu artigo 74, haja vista que esse dispositivo determina a avaliação do cumprimento de metas que foram estruturadas a partir dos planejamentos governamentais, a execução dos programas e orçamentos, comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, com base na eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira ou patrimonial dos órgãos e entidades da administração federal.

De forma análoga, Cruz e Glock (2008) associam as áreas das atividades do Poder Executivo Municipal a pontos de controle que merecem atenção pela administração municipal quando da avaliação de seus procedimentos de controle interno pelos órgãos de controle externo. Estes foram estruturados no quadro 1, disposto a seguir:

Quadro 1: Pontos de controle nas atividades dos municípios

Execução do Planejamento e Prestação de Contas
▪ Avaliação permanente, sobre os objetivos definidos para os Programas do Plano Plurianual (PPA) e das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); ▪ Controle sobre a execução orçamentária do exercício, incluindo verificar os procedimentos referente a abertura de créditos adicionais; ▪ Acompanhamento sobre a divulgação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal e sobre as informações prestadas ao TCE.
Licitações e Desempenho da Gestão
▪ Manutenção dos registros sobre a composição e atuação das comissões de licitações, junto à observância dos mandatos; ▪ Instituição e manutenção do sistema de informações para o exercício das atividades fins do controle interno, junto ao sistema de custos e indicadores de desempenho de gestão.
Administração de Recursos
▪ Verificar a destinação dos recursos provenientes das contribuições sociais devidas ao Regime de Previdência dos servidores; ▪ Acompanhamento da observância dos limites constitucionais e legais relativos à aplicação de gastos nas áreas de educação e saúde.
Monitoramento das atribuições legais para o SCI, execução e controle financeiro
▪ Monitorar o cumprimento das atribuições legais para o sistema de controle de interno (Art.59 da LRF) junto a observância do limite das despesas e o controle de operações e resultados; ▪ Acompanhar as medidas adotadas para cobrança da Dívida Ativa Tributária.

Fonte: Adaptado de Cruz e Glock (2008)

Os sistemas de controle interno dos municípios, quando analisados sob o enfoque sistêmico organizacional, são materializados a partir desses procedimentos de controle interno, em que como pontos de controle, formalizam as áreas que são fiscalizadas e avaliadas pelos Tribunais de Contas dos respectivos estados.

Para que as metas e os objetivos traçados pela administração pública possam ser alcançados, os controles internos devem ser estruturados visando antecipar ações que previnam a ocorrência de desvios na execução de seu planejamento (LDO e PPA). Sobre isto, Luca et al. (2014) acrescentam que o controle pode ser entendido como qualquer ação tomada pela administração para aumentar a probabilidade de alcance de seus objetivos e metas estabelecidos.

No que concerne ao controle sobre a execução orçamentária e a prestação de informações aos órgãos de controle externo, estes representam o meio pelo qual o município dispõe a comunicação com os Tribunais de Contas e o controle social pela população. A prestação de contas do dinheiro público será assegurada pelo estabelecimento

de um quadro eficaz de controle interno e efetivada por meio da comunicação oportuna, objetiva, equilibrada e compreensível para os interessados (IFAC, 2001).

Neste âmbito, as atribuições das Unidades Centrais de Controle Interno são instituídas por meio de normatização legal e concomitantemente, devem operacionalizar o controle das práticas para que esses dispositivos legais sejam cumpridos e a comunicação com o controle externo ocorra. Como órgãos centrais dos Sistemas de Controle Interno, as Unidades Centrais também controlam as informações referente as operações de licitação e as informações referente as próprias atividades fins do controle interno.

A informação é um recurso efetivo para as prefeituras e municípios, principalmente quando planejada e disponibilizada de acordo com as expectativas de seus usuários e preferencialmente antecipada para facilitar as decisões dos gestores locais e também dos munícipes, em que o planejamento e a estrutura dessas informações consistem em um pré-requisito para adquirir ou desenvolver os sistemas de informação (REZENDE, 2007).

2.1.1.1 Legislações Brasileiras do Controle Interno

A estrutura de controle interno na administração pública utiliza informações dos órgãos para que seja possível o monitoramento das áreas de gestão. Se estas informações são geradas pelos órgãos de controle interno e emitidas aos órgãos de controle externo com o objetivo de prestar informações, essas adquirem o caráter gerencial, e ainda, quando permitem o monitoramento e a fiscalização dos procedimentos de controle e a comunicação com os órgãos de controle externo.

Nesse âmbito, considerando o que Fink (2008) afirmou sobre o controle interno, em que este é executado pela própria Administração sobre os seus atos, visando ao atendimento do princípio da legalidade e da observância do interesse público e sobre o controle externo, em que este é efetivado por organismo que não integra a estrutura do órgão controlado, as informações quando geradas nessas esferas, contribuem para que os objetivos desses controles sejam alcançados.

Destarte, se as informações são geradas pelo Poder Legislativo ou pelos órgãos de controle externo e são emitidos para os órgãos de controle interno, essas adquirem o caráter normativo, em que como dispositivos legais, assumem a função de implementar os sistemas de controle interno e os procedimentos de controle que os estruturam.

Silva (2009) aponta que os sistemas de controle interno nas prefeituras, para poderem exercer adequadamente o papel que lhes foi reservado pela Constituição e demais regulamentos, necessitam ser criados em âmbito municipal e adequadamente estruturados conforme instituído na normatização legal e monitorados ao longo de seu funcionamento.

Não obstante, o Brasil apresenta regulamentos estabelecidos pelo Poder Legislativo e pelos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios em todas as suas jurisdições estaduais e consequentemente, o Poder Executivo dos municípios jurisdicionados aos respectivos estados, deve corresponder as determinações daqueles órgãos de controle. As normatizações do Poder Legislativo e dos órgãos de fiscalização e controle externo que institucionalizam os sistemas de controle interno nos municípios jurisdicionados ou que regulamentam o monitoramento do controle interno com base na remessa de informações são evidenciadas a partir das prestações de contas e do envio dos relatórios gerados pelas Unidades Centrais de Controle Interno dos municípios jurisdicionados.

Essas resoluções e instruções normativas, conforme tabela 1 disposta a seguir, estabelecem a implantação, a coordenação e o funcionamento dos sistemas de controle interno, em que são estruturadas com base nas informações prestadas pelos órgãos que compõe esses sistemas, nos relatórios gerados pelas unidades de controle dessas unidades.

Tabela 1 - Legislações brasileiras do controle interno por estado e por órgãos de controle

ESTADOS	ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE	LEGISLAÇÕES
1. Acre	TCE	Resolução T.C. Nº 076/2012, art. 4º § V.
2. Alagoas	TCE	Instrução Normativa Nº 003/2011, art. 5º §§ XVI, XIX.
3. Amapá	TCE	Resolução Normativa Nº 133/2005, art. 3º e art. 5º § VII.
4. Amazonas	TCE	Lei Orgânica TCE Nº 2.423/1996 art. 10 III, art. 28 § 2º e art. 44 I.
5. **Bahia**	**TCM**	**Resolução Nº 1.120/2005, art. 13 §§ I, II.**
6. **Ceará**	**TCM**	**Instrução Normativa Nº. 01/2010 art. 3º § VIII.**

7. Espírito Santo	TCE	Resolução TC Nº. 227/2011 art.3º § III e art. 4º.
8. **Goiás**	**TCM**	**Resolução Normativa Nº. 004/2001 art. 3º §§ I, II e art. 37.**
9. Maranhão	TCE	Instrução Normativa Nº. 025/2011 Anexo I, Módulo I, II.
10. Mato Grosso do Sul	TCE	Instrução Normativa TC/MS Nº. 35/2011 Seção II, 27.
11. Mato Grosso	TCE	Resolução Normativa Nº. 33/2012 art. 1º. Parágrafo Único
12. Minas Gerais	TCE	Resolução Nº. 07/2010 art. 13. II §§ 1º e 2º, art.14.
13. **Pará**	**TCM**	**Lei Complementar Nº. 084/2012 (Lei Orgânica do TCM) art. 65. § I.**
14. Paraíba	TCE	Lei Complementar Estadual Nº. 18/93 art. 9º III.
15. Paraná	TCE	Instrução Normativa Nº. 97/2014 Anexo I Itens 8, 12 e 13
16. Pernambuco	TCE	Resolução T.C. Nº 0001/2009, art. 5º § XVI.
17. Piauí	TCE	Instrução Normativa TCE Nº. 2º, de 18 de março de 2013 art. 12. § II
18. **Rio de Janeiro**	**TCE / TCM**	**Lei Complementar Nº. 63/1990 / (Lei Orgânica do TCE – RJ) art.11 § III.**
19. Rio Grande do Norte	TCE	Resolução Nº. 013/2013 – TCE art. 11. §§ XV (a) (b) XVII e art. 21.
20. Rio Grande do Sul	TCE	Resolução TCE Nº. 936/2012 – art. 6º. §§ I e II.
21. Rondônia	TCE	Lei Complementar Nº. 154/1996 art. 9º. § III e art. 47 § I.
22. Roraima	TCE	Lei Complementar Nº. 006/1994 art. 53 § I.
23. Santa Catarina	TCE	Resolução Nº. TC 16/1994 art. 5º §§ 1º e 2º, art. 20 - inciso I.
24. **São Paulo**	**TCE / TCM**	**Lei Orgânica do Município Nº. Atualização 01/2012 art. 53. IV e V.**

25. Sergipe	TCE	Resolução Nº. 278/2013 art. 1º, art. 6º e art. 7º § III.
26. Tocantins	TCE	Instrução Normativa TCE Nº. 08/2008 art. 1º, art. 3º e art. 6º.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

No âmbito estadual**,** estas legislações normatizam as práticas de controle interno que devem ser executadas mediante o desempenho das atividades dos órgãos de gestão dos jurisdicionados e que estruturam os sistemas de controle interno dos municípios. Neste contexto, os dispositivos estabelecem regras para funcionamento dos controles internos a serem implementadas por todos os municípios jurisdicionados.

2.1.2 Relatórios das Unidades Centrais de Controle Interno

As legislações brasileiras que criam os sistemas de controle interno nos municípios também institucionalizam os procedimentos de controle que devem ser gerados no âmbito desses sistemas. Tais procedimentos são estruturados de acordo com as principais áreas de controle institucionalizados nos municípios por essas mesmas legislações e para que as atividades de controle sejam monitoradas, a comunicação com os órgãos de controle externo ocorre mediante a remessa dos relatórios de controle interno pelas unidades jurisdicionadas.

Sobre a relação entre a divulgação de informações e os procedimentos de controle, López e Peters (2010) apresentam a exigência da SOX quando da divulgação de insuficiências materiais do controle interno na publicação dos relatórios de controle e que podem influenciar na mudança da escolha dos procedimentos da auditoria para estabelecer julgamentos pelos auditores internos. Já Schneider e Church (2008), apresentam uma concordância no que concerne aos efeitos da publicação dos relatórios de controle interno para a auditoria interna, em que seu estudo examinou o efeito de relatórios de controle quando da avaliação da qualidade de crédito concedidos pelos bancos as empresas.

No âmbito das informações financeiras, Silva e Filho (2008) observaram que os relatórios financeiros elaborados pela administração financeira e desassociados da Contabilidade trazem a racionalização do processo da execução orçamentária e possibilitam ao gestor público uma relativa independência na administração do gasto e seu ordenamento. Já para Covaleski e Dirsmith (1995), em seu estudo que investigou um conjunto de práticas e

técnicas da contabilidade no Estado de Wisconsin, em uma respectiva gestão, destacou o uso dos relatórios que apresentavam as horas de ensino para investigar as operações executadas no âmbito de uma universidade.

No Brasil, a avaliação das práticas de controle é efetuada por meio dos relatórios de controle interno transmitidos aos órgãos de controle externo, em que esses órgãos emitem regulamentos que determinam o envio periódico desses relatórios como elementos componentes da prestação de contas. Tal obrigatoriedade é justificada pelo fato de que os sistemas de controle interno dos municípios deverão apoiar os órgãos de controle no alcance de sua missão, conforme determina o artigo 74 da Constituição Federal e sobre a periodicidade de envio desses relatórios, estas variam conforme a determinação normativa do Poder Legislativo ou dos Tribunais de Contas dos Estados ou dos Municípios.

Sabendo que as Unidades Centrais de Controle Interno consistem nos órgãos centrais dos sistemas de controle interno dos municípios, Cruz e Glock (2008) contextualizam duas situações distintas para elaboração e remessa desses relatórios aos órgãos de controle externo, em que estes podem ser elaborados pelas unidades da estrutura organizacional dos órgãos setoriais nos municípios ou pelas Unidades de Coordenação do Controle Interno.

Em ambos os casos, as práticas executadas pelos órgãos das unidades municipais são unificadas nos relatórios emitidos pelas Unidades de Coordenação do Controle Interno das prefeituras. Além disso, o monitoramento de todos os pontos de controle elencados nas atividades desempenhadas pelos municípios deve encontrar-se detalhado nesses relatórios.

Cavalheiro e Flores (2007) concordam que as rotinas constantes fazem parte do sistema de controle e devem estar inseridas no seu planejamento, em que os relatórios também servem para que esses sistemas sejam permanentemente testados. Dependendo do formato exigido pelas legislações de controle interno, a comunicação com os órgãos de controle externo por meio da prestação de contas, deve incluir além dos relatórios de controle interno, outros tipos de relatórios que apresentem o controle executado sobre operações financeiras ou procedimentos de gestão.

Sobre isto, o Decreto 3.591/2000 em seu artigo 20- B, delimita as peças que devem compor a prestação de contas dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, em que determina as informações que deverão ser amplamente divulgadas em meios eletrônicos de

acesso ao público, sendo estas: o relatório de gestão, o relatório e o certificado de auditoria, com parecer do órgão de controle interno.

Quanto a funcionalidade dos relatórios de controle interno, esses poderão englobar da simples finalidade de atestar a fidedignidade das informações obtidas pelo monitoramento dos pontos de controle definidos nas atividades dos municípios e que são enviadas aos Tribunais de Contas a evidenciar falhas ou irregularidades constatadas no desempenho das atividades de órgãos que compõe a estrutura de gestão desses municípios (CRUZ e GLOCK, 2008).

Os relatórios de controle interno permitem verificar o cumprimento das exigências legais e o alcance da eficácia nos resultados dos municípios a partir da evidenciação de suas ações de controle sobre as atividades desempenhadas. Ao mesmo tempo, quando apresentam a avaliação dessas ações sobre os pontos de controle dos municípios, os relatórios permitem verificar se as Unidades de Controle Interno mantém comunicação com os órgãos de controle externo e com a sociedade.

3 COMITÊ DAS ORGANIZAÇÕES PATROCINADORAS DA COMISSÃO *TREADWAY* – COSO

O contexto histórico do COSO é definido pelo momento em que a administração das entidades passou a monitorar e gerenciar os riscos de ocorrência de fraudes e a analisar situações que podem influenciar a publicação de relatórios fraudulentos. Nesse contexto, o COSO representou uma iniciativa voluntária do setor privado norte americano voltada para melhoria do desempenho organizacional e governança através de controles internos eficazes, gestão de risco corporativo e dissuasão da fraude (MCNALLY, 2013).

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).

Sua origem se deu nos Estados Unidos, em 1985, quando foi criada a Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros, também conhecida como Comissão *Treadway*, em que esta foi composta por representantes das principais associações já mencionadas que estudavam as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e orientavam recomendações para a redução de sua incidência. Após a emissão, pela Comissão *Treadway,* de relatório que enfatizava o ambiente de controle das organizações, códigos de condutas e comitês de auditoria competentes e compromissados, as organizações patrocinadoras foram convidadas a desenvolver um referencial comum que unificasse os diversos conceitos de controle interno e a partir disso, desenvolvessem um referencial comum, em que criou-se o Comitê das Organizações patrocinadoras da Comissão *Treadway* – COSO (TCU, 2009).

Devido a ocorrência de fraudes nas organizações da época, o COSO buscou estruturar mecanismos de controle por meio de suas diretrizes técnicas que caracterizassem a responsabilidade da administração na medida em que as atividades fossem desempenhadas e quando os relatórios corporativos fossem elaborados, com o objetivo de divulgar os resultados obtidos nessas atividades e de acordo com regulamentos estabelecidos.

A respeito disso, Moraes (2003) adverte que, segundo o comitê, controle interno é um processo conduzido pela Alta Administração e pelo nível tático das organizações, em que neste aspecto, a metodologia COSO identifica os objetivos do negócio das organizações e define controle interno e seus componentes, fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados e subsídios para que a administração, auditoria e demais interessados possam manusear e avaliar um sistema de controle.

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).

Na divulgação anterior ao modelo conceitual publicado em 1992, o COSO havia enfatizado a relevância dos controles internos apenas com o objetivo de reduzir ações fraudulentas na elaboração das demonstrações contábeis e a partir desse entendimento, a publicação do relatório "Controle Interno – *Framework* Integrado" naquele ano, representou uma ampliação para os objetivos que já haviam sido definidos em anos anteriores (MENEZES, 2014).

Esta estrutura conceitual foi denominada, pelos órgãos que se reuniram para defini-la, COSO I e além de propor um conceito de controle interno que unificasse os conceitos já existentes, relacionou a estrutura dos controles a cinco componentes interligados as atividades desempenhadas e os objetivos estratégicos, em que de acordo com o Instituto Interno dos Auditores (2005), as orientações deste *framework* eram aplicáveis as organizações de todos os tamanhos e não apenas para as pequenas organizações.

Sabe-se que o foco inicial do COSO na definição de controle interno envolveu a eficiência e a eficácia das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e a conformidade com leis e regulamentos (ROOT, 1998). 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).

O quadro teórico do COSO alinhou os componentes do controle interno com as atividades das entidades e as suas dimensões. Como resultado dessa interação, as diretrizes de controle propostas para a execução das atividades foram transmitidas as unidades administrativas das organizações, aderidas aos seus objetivos e seus processos englobados por esses componentes. O artigo publicado pelo Instituto Interno dos Auditores (2005) ainda acrescenta que o *framework* do COSO I apresentou vinte e seis princípios fundamentais associados a esses cinco componentes, dentre os quais, podem ser citados: Integridade e valores éticos, Filosofia de gestão e modo de operação, Estrutura organizacional, Compromisso de competências para relatos financeiros, Elementos para o controle das atividades, Importância dos objetivos no relato financeiro, Atividades de controle para avaliação de risco, Controle de informação, dentre outros.

Estes princípios nortearam a criação das cinco perspectivas que estruturaram o quadro teórico do COSO I, em que este relacionou os objetivos das entidades (Eficácia das Operações, Relatórios financeiros fidedignos e em conformidade as normas e regulamentos) aos das áreas de gestão que deverão ser controladas, conforme apresentado no quadro abaixo:

Quadro 2: Perspectivas de controle – COSO I

Controle Interno – *Framework* Integrado (1992)	
Ambiente de Controle	O ambiente de controle representa a base do sistema de controle interno e ainda fornece a disciplina e estrutura, bem como o espaço que influencia a qualidade geral do controle interno (INTOSAI, 2004).
Avaliação de Risco	A avaliação de riscos envolve identificar e avaliar os riscos para a concretização dos objetivos (COSO, 2013), em que cada entidade enfrenta uma variedade de riscos de fontes internas e externas.
Atividades de Controle	Consistem em ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos (COSO, 2013)
Informação e Comunicação	O INTOSAI (2004) diz que a informação eficaz e a comunicação é vital para que uma entidade possa executar

	e controlar suas operações. A Administração da Entidade precisa de acesso, comunicação completa, confiável, correta e tempestiva que sejam relacionadas aos eventos internos e externos da entidade.
Monitoramento	O monitoramento é necessário para ajudar a garantir que o controle interno permaneça atento aos objetivos alterados, meio ambiente, recursos e riscos (INTOSAI, 2004).

Fonte: elaborado pelo autor (2014).

As cinco perspectivas iniciais relacionavam-se com a estrutura de gestão a partir do espaço em que as atividades são desempenhadas e ao mesmo tempo, precisam ser controladas. Para que o controle dessas atividades seja eficaz, os riscos provenientes de fatores externos e internos que podem influenciar o desempenho das atividades necessitam ser constantemente avaliados e para que aquelas atividades sejam monitoradas, ações de controle que contribuam para o alcance das diretrizes e objetivos estabelecidos pela administração também necessitam ser institucionalizadas.

Para que essas ações de controle possam ser operacionalizadas e monitoradas pela administração das entidades, a informação precisa ser eficaz, acessível, correta e tempestiva, bem como, deve considerar a influência dos fatores externos e internos para o alcance dos objetivos das entidades. Esse monitoramento contribui para que o controle interno das entidades considere, além dos objetivos, o ambiente de controle, os recursos que circulam nesse ambiente e os riscos das atividades.

Como resultado da interação entre as atividades, Aquila e Holmes (2014) afirmam que o COSO aponta, explicitamente, que o relatório financeiro confiável consiste em um dos três objetivos para controle interno, em que este quadro serviu durante muito tempo como um modelo para estabelecer controles internos que promovam a eficiência, minimizem os riscos e contribuam para elaboração de demonstrações financeiras fidedignas (IIA, 2005).

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).

A justificativa para que o *framework* de 1992 fosse aceito pelas organizações em todo o mundo, foi dada pela abrangência, eficácia e fortes princípios universais de controle interno (IIA, 2005). Porém, a ampla aceitação ao COSO I não garantiu que as fraudes nas organizações deixassem de ocorrer (MENEZES, 2014), o que levou o comitê a considerar não apenas o alcance dos objetivos dos sistemas de controle interno nas organizações, mas também gerenciar o risco que influenciam os procedimentos de controle nesses sistemas.

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).

Este quadro foi proposto após as organizações solicitarem melhorias dos processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos, por meio de novas leis, regulamentos e de padrões e ainda a necessidade de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos, capaz de fornecer conceitos fundamentais, com uma linguagem aplicada para fornecer um direcionamento e orientação claros (COSO, 2007).

Sabendo que o COSO II se desenvolveu mediante o contexto em que os governos e as organizações empreenderam-se para melhorar os processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos por meio de novas leis, regulamentos e de padrões a serem seguidos (COSO, 2007), sua metodologia passou a caracterizar ações que permitissem estruturar os sistemas de controle interno nas atividades das organizações corporativas ao mesmo tempo em que o monitoramento dos riscos nesses sistemas tornar-se-ia possível pelo inspeção dos objetivos definidos e das ações a serem desempenhadas.

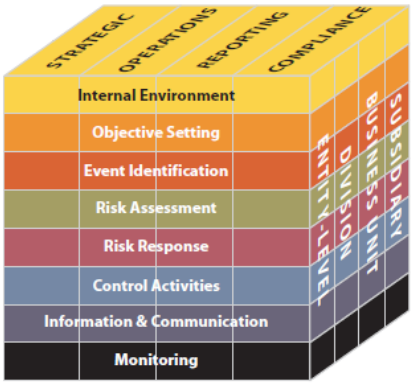
Jhon J. Flaherty, presidente do COSO, no sumário executivo que define a estrutura integrada do COSO II (2007), apresentou a Lei Sox (2002) como responsável por ampliar a exigência para implementação de novos procedimentos de controle nas organizações. Nesse âmbito, os parâmetros do COSO II possibilitou testar a eficácia não apenas dos sistemas de controle (Operações, Relatórios financeiros e Cumprimento aos regulamentos) mas também a estratégia das organizações.

Nesse contexto, a definição de novas perspectivas para monitorar o controle interno possuiu uma relação direta com as estruturas de controle, haja vista que com objetivo de entender os motivos que induziam a ocorrência de fraudes, foi permitido a entidade analisar as estruturas de controle interno das empresas em que essas fraudes ocorriam e se os procedimentos de governança corporativa conseguiam dirimir o risco para sua ocorrência.

Além disso, a INTOSAI (2004) discutiu as mudanças mais significativas do quadro teórico do novo *framework* ser estabelecida com base em princípios, esclarecer o papel de definição de objetivos no controle interno, refletir o aumento da relevância da tecnologia, expandir a categoria dos objetivos e ainda ampliar os conceitos de governança.

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, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1: Objetivos da entidade e os componentes de gerenciamento do risco – *COSO II*



Fonte: Sumário Executivo do COSO, 2004, p.5

Tal cubo relaciona os oito componentes do gerenciamento de riscos com as categorias dos objetivos a serem alcançados pela entidade e que possuem influência direta com os riscos e ainda as áreas de gestão, onde representam o ambiente em que os riscos podem ser efetivados. Neste caso, a visualização tridimensional do risco nas organizações representa uma das características do *COSO II*.

Conforme apresentado, a expansão da perspectiva "Avaliação de Risco" nas organizações se deu pela introdução dos componentes: Identificação de eventos, Resposta a risco e a Fixação de objetivos e pela 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. O detalhamento dos conceitos que definem as novas perspectivas de controle do COSO II é efetuado por meio do quadro a seguir:

Quadro 3: Perspectivas de controle - COSO II

Ambiente Interno	O ambiente interno compreende o perfil de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, incluindo a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que estes ocorrem.
Fixação de Objetivos	Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização.

Identificação de Eventos	Os eventos internos e externos que influenciam o alcance dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades.
Avaliação de Riscos	Os riscos são analisados, por meio de sua probabilidade de ocorrência e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados.
Resposta a Risco	A administração institui as respostas aos riscos desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com a aceitação a risco.
Atividades de Controle	Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
Informação e Comunicação	As informações relevantes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma e no prazo que permitam cumprir suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos níveis da organização.
Monitoramento	A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias.

Fonte: Adaptado do sumário executivo do COSO (2004).

O gerenciamento de riscos corporativos não é um processo em série no qual o componente afeta apenas o próximo, este consiste em um processo multidirecional e interativo segundo o qual quase todos os componentes influenciam os outros (COSO, 2004). Destarte, pela possibilidade da sucessão de risco ocorrer em todos os níveis de gestão, os componentes de gerenciamento de risco do COSO II estabelecem, por meio do *framework*, diretrizes técnicas de controle que consideram a estratégia das organizações além da eficácia nas operações e publicação de relatórios fidedignos em conformidade as normas e regulamentos.

No contexto em que as mudanças conceituais do COSO II ocorreram mediante a necessidade de orientações que permitissem entender melhor os conceitos de governança corporativa, identificar a influência de eventos internos e externos no alcance dos objetivos das organizações também contribuiu para que os riscos nas atividades das entidades pudessem ser gerenciados, em que a resposta dada aos riscos identificados representa ações que serão estruturadas para dirimi-lo. Como resultado disso, o terceiro componente inserido no novo *framework* estabelece que os eventos são objetivos preliminares estruturados nas organizações para proteger suas atividades da sucessão do risco.

O modelo proposto pelo COSO apresenta recomendações para a gestão das organizações, no sentido de avaliação, relato e melhorias dos sistemas de controle, de modo que a demanda dos gestores são as primeiras a serem atendidas. Por essa metodologia, os controles internos são vistos como processos, e o foco da utilização desses controles é voltado à entidade como um todo (DUTRA et al., 2009). No contexto em que o modelo COSO recomendou diretrizes de controle com foco em toda a organização, este foi introduzido pela Comissão Europeia como modelo de suporte ao seu sistema de controlo interno MORAN (2001 apud SANTOS, VASCONCELOS E TRIBOLET, 2004) e isto fez com que a adesão desses sistemas de controle ao COSO fosse ainda mais ampla.

3.1 COSO na Administração Pública

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. O Compêndio ainda acrescenta que alguns países (como a Alemanha e Grécia) mantém, em grande medida, as disposições jurídicas e hierárquicas tradicionais, em que os gestores são legalmente responsáveis pela regularidade e adequação, bem como a economia e a eficiência no uso dos recursos das entidades (UNIÃO EUROPÉIA, 2012).

No âmbito internacional, os procedimentos de controle interno estabelecidos conforme as disposições hierárquicas tradicionais, também não apresentavam restrições para adesão a uma estrutura conceitual padrão que orientasse diretrizes técnicas de controle com foco em toda a organização.

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. Ainda sobre as entidades ligadas ao setor público, o Banco Interamericano do Desenvolvimento - BID, o Banco Mundial e a INTOSAI também reconheceram e adotaram o modelo COSO e o GAO, órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo, também revisou seus documentos para incorporar o modelo COSO (TCU, 2009).

As administrações públicas de países de primeiro mundo, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, seguiram a tendência de adesão ao COSO, desenvolvendo e utilizando seus próprios padrões de frameworks de controles internos BORGES (2000 apud DAVIS e BLASCHEK, 2006). Consequentemente, o gerenciamento dos riscos nas atividades governamentais também passou a ser consideradas, em que Davis e Blaschek (2006) ainda acrescentam que a auditoria interna, nesse paradigma, passou a exercer um papel voltado para a avaliação mais abrangente dos controles internos, com ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da execução de despesas públicas em conformidade legal.

Ainda referente a adesão dos órgãos internacionais ao *framework* do COSO, a INTOSAI, em 2004, atualizou suas Diretrizes para Padrões de Controles internos do Setor Público de acordo com as orientações conceituais do modelo COSO I, por meio da publicação da INTOSAI GOV 9100, recomendou diretrizes para normas de controle interno no setor público e atualizou novamente, em 2007, para incorporar o modelo COSO II em sua estrutura (TCU, 2009), por meio da publicação da INTOSAI GOV 9130, em que além das diretrizes já recomendadas para o setor público, incluiu em sua estrutura, informações sobre gestão de risco nas entidades.

De acordo com o apresentado pelo próprio documento, após a atualização do *framework* COSO I, a consulta posterior resultou em uma nova expansão para abordar valores éticos e fornece mais informações sobre os princípios gerais de atividades de controle relacionadas com o processamento de informações (INTOSAI, 2007). No ano de 2010, foram publicadas mais duas normas, dessa vez, referente a atuação da auditoria interna quando da avaliação dos controles internos, em que estas dispuseram sobre a independência da Auditoria Interna no

Setor Público (INTOSAI GOV 9140) e ainda sobre a coordenação e cooperação entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores e os Auditores internos no Setor Público (INTOSAI GOV 9150). 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.

Considerando a atuação dos sistemas de controle interno dos órgãos públicos no Brasil em conformidade as diretrizes técnicas do COSO, o estudo de Carneiro (2011) publicado no Livro Auditoria Interna e Controle Governamental do Tribunal de Contas da União, no ano de 2011, foi selecionado para ilustrar a aplicação das diretrizes conceituais do COSO em órgãos públicos do Brasil e que são responsáveis por estabelecer práticas de controle interno em entes jurisdicionados de outras esferas de poder.

Este estudo promoveu um levantamento entre a atuação da SFC na avaliação dos programas orçamentários fiscalizados por determinação constitucional em comparação a estrutura de avaliação de controles internos e de gestão de riscos corporativos proposta pelo COSO II. A pesquisa concluiu que existiam convergências conceituais entre a metodologia de avaliação de execução de programas de governo praticada pela SFC e o *framework* proposto pelo COSO, em que esta foi obtida a partir da comparação entre os componentes de gerenciamento de risco e as atividades de controle da secretaria.

No que concerne ao ambiente interno, o levantamento apresentou que nos processos internos da SFC, ocorria a convergência no Relatório de Situação da Ação Governamental, o qual previa, dentre outras observações, a descrição dos processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, em que, assim como na estrutura conceitual do COSO a filosofia de gestão de riscos é um atributo da organização, na gestão de ações governamentais, a filosofia de risco é dispersa, o que submete as ações governamentais a diferentes paradigmas de risco.

Sobre a fixação de objetivos nas atividades desse órgão, o estudo apresentou que um dos relatórios apresentados previa a descrição dos objetivos da ação governamental e também continha a descrição da finalidade da execução dessas ações. Para identificar eventos, a metodologia da SFC, como órgão aderente as diretrizes do COSO II, é representado por pontos

críticos entendidos como fundamentais no desenvolvimento da ação e necessários à viabilização das atividades e alcance dos objetivos, em que nem sempre representavam fragilidades.

Para avaliar os riscos identificados nas atividades, Carneiro (2011) inferiu que um programa que envolve um grande valor de recursos ou elementos de vulnerabilidade, por condição imprópria, por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência, ou, ainda, importância no contexto político, social, econômico e estratégico está sujeito a uma maior probabilidade de ocorrência de risco, bem como de maior impacto.

Na SFC, as recomendações formuladas guardam sintonia com as opções de mitigação de riscos contidas na estrutura conceitual do COSO, haja vista que após a consolidação dos trabalhos de fiscalização e relatos das constatações verificadas, mediante hipóteses, é encaminhado, pela SFC ao gestor, documento com recomendações de providências a serem adotadas por estes gestores públicos para mitigar os riscos da execução da ação (CARNEIRO, 2011).

Sobre as diretrizes do COSO II para as atividades de controle, Carneiro (2011) ainda verificou que por este ser um componente cuja aplicação é de responsabilidade dos gestores em suas esferas de jurisdição, não havia convergência direta com itens da metodologia da SFC. Quanto a informação e comunicação no órgão, apesar das fontes de informação interna e externa impactarem as ações, estas são consideradas de forma implícita na elaboração do relatório de controle pela SFC, em que as fontes externas apresentam maior dificuldade de serem percebidas, segundo Carneiro (2011), por estarem fora do âmbito dos gestores governamentais.

Na análise do monitoramento (COSO) referente a administração pública desse órgão, a metodologia da SFC prevê o monitoramento em algumas fases estruturadas em suas atividades, em que uma delas consiste na avaliação dos registros referente aos exercícios anteriores, sobre a execução da ação em relação ao planejado e os problemas detectados pelo controle interno, bem como foi observado as informações que são geradas mediante a análise das informações referente ao exercício atual.

A aderência das diretrizes técnicas do COSO II nas atividades da Administração Pública pode considerar o ambiente em que os processos gerenciais e operacionais ocorrem, bem como

as etapas de desenvolvimento de programas das ações criadas pelo governo. Para fixar objetivos e definir eventos, além dos planos plurianuais e metas de gestão que são utilizados para definir programas e metas de governo, os órgãos da administração pública podem defini-los e apresentar seus resultados em relatórios de execução de ações que são publicados pelos órgãos de controle externo e interno.

No Brasil, para que seja possível aos órgãos públicos avaliar os riscos identificados nessas atividades, pode ocorrer mediante as recomendações emitidas pelo controle externo (CGU e TCEs) aos órgãos jurisdicionados, após a avaliação de seus sistemas de controle, ou ainda, os riscos podem ser identificados mediante as recomendações feitas pelas Unidades Centrais de Controle Interno ou Controladorias Gerais dos Municípios quando monitoram e avaliam as práticas de controle implementadas nos setores e departamentos desses municípios.

As atividades de controle nos órgãos públicos representa todos os procedimentos estruturados nos sistemas de controle interno dos jurisdicionados ou como práticas implementadas, sendo estas responsabilidades da administração de cada órgão ou entidade, em que Bonifácio e Vicente (2010), concordam que o controle na Gestão Pública representa um mecanismo eficaz para coibir práticas ineficientes, obrigando o gestor a agir com eficiência e de acordo com as normas para a correta aplicação dos recursos obtidos em sua administração.

As informações na Administração Pública devem ser geradas pelos setores internos dos órgãos e entidades públicas, ao mesmo tempo em que estes também são receptores de informações quando as recomendações para os jurisdicionados são emitidas pelos órgãos de controle externos, consolidando com isto, parte do processo de comunicação na Administração Pública. Nesse contexto, o estudo de Olivieri (2013) analisou a atuação de órgãos estaduais brasileiros de controle interno por meio dos Índices de Transparência, de Desempenho das Atividades de Controle e da Qualidade do Controle Interno, em que esta defende que os órgãos de controle ocupam, juntamente com os Tribunais de Contas, papel privilegiado como instituições que podem ajudar os estados na promoção da transparência de informações, responsabilização e controle social.

O monitoramento dos procedimentos de controle pode ser estruturado pelos órgãos de controle externo, quando estes avaliam as práticas de controle implementadas em sua estrutura interna de controle ou dos sistemas de controle dos órgãos jurisdicionados e ainda quando as

UCIs ou Controladorias Gerais dos Municípios (CGMs) dos órgãos jurisdicionados também avaliam a implementação de seus procedimentos internos de controle, em que em ambas as esferas, a administração é responsável pela implementação dessas práticas. Neste aspecto, as entidades responsáveis pela efetividade de seu controle interno, necessitam atrair e manter uma equipe de Agentes de Controle Interno (ACI), motivando possibilidades reais de equilíbrio e integração entre os vários níveis de controle nos órgãos e setores (RIBEIRO FILHO et al., 2006).

3.1.1 COSO no Poder Executivo

D'Aquila e Houmes (2014) concordam que o *framework* do Controle Interno é aplicável, às entidades governamentais em todos os níveis. A economia atual exige que os governos façam mais com menos recursos e estes ainda enfrentam crescentes pressões orçamentárias, bem como outras pressões internas e externas.

A Instrução Normativa SFC nº 1 de 2001 determina que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem como finalidade avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. A avaliação da execução dos programas (orçamentários) e das programações (extra orçamentários) visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento (CARNEIRO, 2011).

A aderência dos órgãos do Poder Executivo ao COSO se deu mediante a concomitante anuência dos órgãos de fiscalização e controle externo as diretrizes técnicas do COSO. No estudo de Silva (2009), que buscou verificar o grau de estruturação dos sistemas de controle interno de prefeituras municipais pernambucanas, considerando o modelo conceitual do COSO I, os participantes destacaram a necessidade da instituição de um Código de Ética, que norteie o comportamento de todos os que lidam na administração pública municipal, em que esta pesquisa pôde ser utilizada como ilustração para apresentar a relação entre as aplicações das diretrizes técnicas do COSO e as áreas de controle nos municípios.

Depreendendo-se das aplicações das diretrizes técnicas na estrutura administrativa dos municípios em um estado, infere-se que as propostas conceituais do COSO incluem os ambientes em que os processos gerenciais e operacionais ocorram. No que concerne à política de recursos humanos nas prefeituras, no estudo de Silva (2009), os servidores e gestores do

TCE consideraram importante a instituição de Planos de Cargos, Carreiras e Vencimentos para todas as categorias pelas prefeituras.

Do mesmo modo, o conhecimento dos processos é fundamental para o aperfeiçoamento dos diversos controles internos nas prefeituras (SILVA, 2009), em que os entrevistados também consideraram importante verificar se o ordenamento das despesas estava sendo delegado para outras pessoas além do prefeito, em que para materializar a estrutura organizacional das prefeituras, esta deve ser feita por meio de lei municipal.

Sobre a identificação de risco nos municípios, o estudo destacou a importância das prefeituras determinarem objetivos e metas quantificadas no Plano Plurianual, bem como metas fiscais quantificadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Além disso, o estudo destacou que a prefeitura deveria instituir Planos Municipais de Saúde e de Educação, com definição dos respectivos objetivos e metas e posterior acompanhamento do seu cumprimento.

Na relação entre os pontos de controle e as diretrizes técnicas do COSO, o estudo apresentou que determinadas áreas de controle definidas legalmente podem ser enquadradas nas diretrizes técnicas do COSO. Os participantes da pesquisa de Silva (2009) destacaram a importância das prefeituras elaborarem o anexo de riscos fiscais na LDO e de elaborarem algum documento onde apresentem as consequências desses riscos fiscais, caso se concretizem, bem como de fixação na Lei Orçamentária Anual (LOA) do montante destinado como reserva de contingência.

Para o componente “Atividades de controle”, Silva (2009) relacionou os principais subsistemas administrativos que compõem o sistema de controle interno das prefeituras, descritos entre: Contabilidade e Finanças; Administração de Recursos Humanos; Compras, Licitações e Contratos; Patrimônio e Obras. Para a contabilidade, os participantes destacaram a necessidade das prefeituras manterem os controles sobre os créditos orçamentários, os livros principais e auxiliares e as conciliações bancárias, para as licitações e contratos, os gestores dos TCEs apresentaram a necessidade de existir um setor responsável pelas compras e pela supervisão da execução dos contratos, bem como um cadastro dos fornecedores e prestadores de serviços.

Para o patrimônio, o estudo também apresentou a necessidade das prefeituras designarem um setor responsável pelo controle dos registros de bens e, dentre outros aspectos,

organizar e manter arquivo próprio da documentação pertinente aos bens móveis e imóveis, com elaboração periódica de inventário físico e para o controle de obras, os participantes concordaram que, além do registro diário das obras, as prefeituras devem designar servidores para realizar o acompanhamento da execução de todas as obras junto a adoção de um sistema informatizado para esse controle.

No componente referente a Informação e Comunicação, os gestores dos órgãos de controle externo apresentaram a necessidade das prefeituras possuírem um instrumento de divulgação de seus diversos planos e de gerarem relatórios gerenciais que informassem sobre o alcance das metas e objetivos das unidades administrativas ou programas e para o monitoramento das atividades, destacaram a necessidade das prefeituras designarem um setor ou servidor para a realização de auditorias internas periódicas, em que estas devem ser regulamentadas por meio da elaboração de normas específicas.

Nestes aspectos, o estudo de Silva (2009) aborda que a implementação das práticas de controle interno nos municípios e a avaliação dessas práticas podem ser observadas por meio das perspectivas de controle do COSO e que são propostos em seu *framework*, haja vista que, segundo a pesquisa, as atividades desses municípios não apresentaram limitações para o enquadramento de suas áreas de controle e estabelecidas por lei, nas diretrizes conceituais do COSO.

4 ESTUDOS ANTERIORES

Os estudos que buscaram relacionar ações do controle interno em municípios às perspectivas do COSO II possuem abordagens diversificadas. Diante disso, por esta investigação propor-se verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II, esta seção apresentará uma série de estudos que abordaram temática associada, divididos em duas partes: a primeira; que apresentará estudos que trataram sobre a identificação de práticas de controle interno e sua estrutura a partir de relatórios de controle e a segunda; que disporá no formato de quadro, uma série de estudos que avaliaram ações de controle interno em municípios, por meio do COSO.

Destarte, em pesquisa que buscou avaliar os níveis de controle interno de municípios do Brasil por meio da análise de relatórios de controle, Lima (2012) constatou que as funções desses relatórios, em alguns dos municípios pesquisados, concentravam-se entre a prestação de contas e a evidenciação e fiscalização dos resultados das atividades desempenhadas. Consequentemente, a autora ainda identificou fragilidades no que concerne a garantia do controle, da transparência e do uso dos recursos públicos nos municípios.

Na abordagem referente ao controle na gestão, o estudo de Sodré e Alves (2010) identificou que irregularidades comprovadas como realização de pagamentos indevidos, falta de divulgação de licitações e a falta de prestação de contas indicava falta de controle sobre os recursos recebidos e despendidos pelos municípios brasileiros.

Já a pesquisa efetuada por Zhang et al.(2007), que examinava a avaliação do controle interno por meio da relação entre a qualidade da auditoria e a divulgação das deficiências desse controle, destacou que estas deficiências ocorrem quando o projeto ou operação de um controle não permite que os administradores ou os empregados, no curso normal da execução de suas funções, possam prevenir ou detectar distorções em tempo hábil.

Na perspectiva do controle social sobre o desempenho financeiro dos municípios, o estudo de Barcelos (2007), que buscou investigar o comportamento da despesa pública mediante fatores socioeconômicos, identificou que a população total dos municípios contribuiu para explicar o comportamento fiscal desta esfera governamental.

Na abordagem do risco e da gestão dos riscos no controle e na contabilidade gerencial, Soin e Collier (2013) argumentam que o risco e a forma como este é gerenciado tornou-se uma característica da vida organizacional em ambos os setores público e privado, em que eles também concordam que a gestão de risco muda práticas organizacionais e estas podem facilitar e legitimar determinadas ações da organização, inclusive a prestação de contas.

O estudo de Jennings, Pany e Reckers (2008) efetuado com cinquenta e sete juízes dos Estados Unidos avaliou a credibilidade dos processos de relatórios financeiros e se os riscos legais suportam condições para que eles forneçam um relatório de auditoria de controle interno sob dois ambientes de governança corporativa, em que os juízes participantes acreditaram que não existem auditorias de controles internos que forneçam segurança aprimorada para distorções intencionais. Os autores concluíram ainda que, de acordo com a percepção dos entrevistados, estas servem apenas para proporcionar elevada proteção para o público, apenas sob condições de um ambiente de governança corporativa que seja além dos requisitos regulamentares.

A análise das constatações nos relatórios de controle interno mediante os parâmetros do *framework* conceitual do COSO II, consiste em verificar se procedimentos de controle nos municípios foram implementados conforme diretrizes conceituais e técnicas que recomendam ações de controle interno para entidades de todo o mundo. Para este estudo, o *framework* – Gestão de Riscos Empresariais emitido pelo COSO II, serviu para relacionar as constatações nos relatórios de controle, haja vista que este representa um modelo padrão de controle adaptável aos sistemas de controle de diversas entidades. Diante disso, o quadro 4 a seguir apresenta um painel de estudos que avaliaram ações de controle interno implementadas de acordo com as perspectivas do COSO:

Quadro 4: Avaliação de ações do controle interno na perspectiva do COSO

Autor(es)	**Objetivos**	**Principais resultados**

FERREIRA (2013)	O estudo se propôs analisar o grau de similaridade de elementos do sistema de controles internos de um instituto federal de ensino, quando avaliados à luz do COSO ERM.	Dentre os resultados individuais de cada componente, o estudo identificou, que a "Informação e Comunicação", o "Monitoramento" e o "Ambiente Interno" são os elementos mais próximos do que preconiza o modelo COSO ERM na instituição e o componente com menor dessemelhança foi o "Procedimentos de Controle".
NAKANO (2011)	A pesquisa avaliou os controles internos do processo de fiscalização das obras do TCU, utilizando o modelo COSO I.	Após avaliação do controle, verificou-se que os componentes do COSO estão presentes nos sistemas de controle interno do TCU e este ainda permite a alta administração ter uma razoável certeza da consecução da missão e dos objetivos gerais do processo.
SOUZA (2011)	O estudo buscou estruturar um modelo de Gestão de Riscos Corporativos, definindo indicadores global e parciais que incorporem aspectos qualitativos e quantitativos de risco e aplicado em uma empresa de grande porte do setor de construção civil.	A partir do confronto ao *framework* do COSO ERM, a tese propôs um modelo preliminar de controle apoiado em uma estrutura matricial com seis fases, em que uma delas (Grau de exposição ao risco) visa avaliar os riscos priorizados na fase anterior, de forma quantitativa e qualitativa.
SANTOS et al. (2005)	Com base no *framework* do COSO ERM para suportar a modelagem dos controles internos, a pesquisa propôs a extensão de um *framework* de gestão.	Os autores sugeriram algumas mudanças para as aplicações do *framework* do Centro de Engenharia Organizacional (CEOF), com base no modelo COSO, para que todo o processo de modelagem do negócio e os eventuais mecanismos de controle possam ser identificados ou sua implementação seja possível.

POWER (2009)	A proposta do ensaio intitulado "*The risk management of nothing*" desafiou elementos fundamentais do gerenciamento de riscos corporativos, criticando uma das perspectivas de risco do ERM.	O autor enfatizou que os reguladores, altos executivos e conselhos devem compreender as preferências de risco mais como a consequência de um processo dinâmico e que envolva os valores organizacionais.
JIANG, RUPLEY e WU (2010)	O estudo propôs examinar se a qualidade do controle interno encontrava-se associado a preocupação dos auditores mediante a implementação da Lei *Sarbanes Oxley* em 2002 quando da emissão dos pareceres de auditoria.	A partir da emissão de relatórios de controle interno por empresas que se encontravam em dificuldades financeiras, o estudo aferiu que as empresas que divulgavam deficiências materiais nos controles internos eram mais propensas a receber pareceres de auditoria que expressavam apreensão nas opiniões dos auditores.
VINNARI e SKÆRBÆK (2014)	A pesquisa analisou a implementação da gestão de riscos como ferramenta para atividades de auditoria interna, em um município Finlandês, com foco em efeitos inesperados ou incertezas geradas durante sua aplicação.	Paradoxalmente, os autores afirmaram que a gestão de riscos, em vez de reduzir as incertezas, criou outras incertezas nas demais atribuições do processo de gestão, tais como: definição e operacionalização da própria gestão de riscos e as incertezas quanto aos recursos disponíveis.
MENEZES (2014)	O estudo analisou o grau de similaridade dos elementos do sistema de controle interno de uma Instituição de Ensino Superior à luz do modelo COSO ERM.	A partir da análise por componentes dos componentes de gerenciamento de risco, o estudo identificou que o "Ambiente Interno", "Definição de Objetivos" e "Identificação de Eventos" apontam um maior grau de similaridade com o modelo COSO ERM, em detrimento a "Avaliação de Riscos", "Resposta a Riscos", "Procedimentos de Controle", "Informação e Comunicação" e "Monitoramento", revelaram maiores graus de dissimilaridade, concluindo que o funcionamento dos controles internos da IES apresentaram procedimentos de controle distantes do que preconiza o modelo COSO ERM.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O quadro 4 apresentou uma série de estudos que avaliaram ações de controle interno e sistemas de controle interno sob a perspectiva de componentes de gerenciamento de risco e especificamente, do COSO, em que a maior parte dos objetivos dessas pesquisas se propuseram verificar se os procedimentos de controle implementados nos sistemas de controle interno de entidades aproximavam-se dos componentes de gerenciamento de risco do COSO. Neste contexto, as pesquisas que foram desenvolvidas em âmbito internacional revelaram que o COSO pôde ser utilizado como base conceitual para expandir outros *frameworks*, avaliar implantação de gestão de riscos e ainda desafiar elementos do gerenciamento desses riscos corporativos, sendo a ERM, a base filosófica que levou o COSO a expandir o seu *framework* integrado "Controle Interno" por meio da inclusão de outros três componentes de gerenciamento de riscos.

Acredita-se que estudos que proponham analisar as informações que são geradas pelos sistemas de controle interno de entidades também podem ser efetuados com base nas recomendações do COSO para os controles internos, a partir de que, em pesquisas como a de Jiang, Rupley e Wu (2010), os relatórios de controle interno serviram para avaliar a qualidade dos controles internos e dos pareceres de auditoria, ao mesmo tempo em que a pesquisa de Lima (2012), além de identificar que estes relatórios apresentavam análise de prestações de contas ou fiscalização dos resultados obtidos pelos municípios, também serviram para verificar o nível de controle implementado nesses municípios.

A partir da descrição, em relatórios, dos eventos incorridos na gestão dos municípios, foi possível aos autores verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios no Brasil encontram-se relacionadas as perspectivas do COSO II, em que torna-se oportuno efetuar esta associação a partir de um *framework* conceitual que seja adaptável aos municípios e que abranja suas áreas de controle interno e de riscos. Diante disso, aquelas constatações nos relatórios de controle emitidos pelas Unidades Centrais de Controle Interno foram relacionadas as diretrizes técnicas e as perspectivas do *framework* COSO II.

5 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 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.

A definição de pesquisa qualitativa se deu mediante a forma pelo qual os dados foram analisados e, consequentemente, o delineamento do estudo foi estruturado para obter resultados. A escolha qualitativa ou quantitativa é primariamente uma decisão sobre a geração dos dados e os métodos de análise e só secundariamente, uma definição sobre o delineamento da pesquisa ou de interesses do conhecimento (BAUER, GASKELL E ALLUM, 2008).

Após delimitar as variáveis do estudo, o levantamento das constatações de controle interno foi efetuado a partir dos trechos apresentados como mais significativos pelo *software* Análise Lexical por Contexto de um Conjunto de Segmentos de Texto (Alceste), versão 2012 Plus e denominados de Unidades de Contexto Elementar (UCE) em que, posteriormente, estas foram relacionadas as perspectivas do *framework* conceitual do COSO II. Nesse contexto, a análise de conteúdo representa uma forma de relacionar a frequência da citação de alguns temas, palavras ou ideias em um texto para medir o peso relativo atribuído a um determinado assunto pelo seu autor (CHIZZOTTI, 2013).

A finalidade do tratamento da informação documental consiste em esclarecer a especificidade e o campo de ação da análise de conteúdo, em que o objetivo dessa análise consiste na manipulação de mensagens para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre outra realidade que não a da mensagem (BARDIN, 2011).

A análise de conteúdo ainda visa descrever de forma objetiva, sistemática e qualitativa o conteúdo manifesto da comunicação (GIL, 2010), em que neste estudo, o conteúdo representa as informações existentes nos relatórios das Unidades Centrais de Controle Interno ou das Controladorias Gerais dos Municípios, sendo estes relatórios provenientes da avaliação anual dos controles internos instituídos nos municípios ou das auditorias gerais efetuadas por estes órgãos. No que concerne a comunicação, esta ocorre entre os municípios, o controle externo e a sociedade, mediante a emissão dos relatórios de controle interno aos Tribunais de Contas dos Estados ou Municípios e a divulgação em seus sites institucionais.

5.1 Universo e amostra

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 dos órgãos/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), em que esta, a partir do levantamento quadrienal de indicadores referentes os recursos humanos, legislação e instrumentos de planejamento e recursos para a gestão, estabelece o perfil demográfico dos municípios do Brasil.

A partir desse levantamento, a quantidade de habitantes por município foi selecionada como critério para definir a amostra, em que das 5.565 administrações municipais existentes no Brasil, 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.

O critério selecionado para escolha desses municípios se deu com base na pesquisa bibliográfica efetuada, em que a partir dos resultados obtidos no estudo de Santana Júnior (2008), este identificou que existia relação entre os indicadores sociais referentes a população total e número de municípios e os níveis de transparência fiscal eletrônica nos sites dos Poderes/Órgãos analisados, isto, a partir de outros indicadores selecionados para o estudo, quais foram: Taxa de alfabetização, População urbana alfabetizada, Número de moradores com renda mensal superior a 10 salários mínimos, Moradores com acesso à internet, dentre outros.

A justificativa para essa amostra considerou os municípios que também apresentavam maior quantidade de habitantes, com o objetivo de verificar se os municípios que possuíam essa característica, também possuíam sistemas de controle interno institucionalizados e com atuação mais efetiva, a partir da divulgação de seus relatórios de controle interno.

A quantidade de habitantes dos municípios foi coletado mediante acesso ao site institucional do IBGE, por meio do subportal "IBGE – Cidades", em que neste são apresentados informações referente ao perfil demográfico, social e de renda de todos os municípios do Brasil. Após o levantamento da quantidade de habitantes dos municípios inicialmente designados na amostra, foram selecionados 283 municípios para o estudo.

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, conforme detalhamento apresentado na seção a seguir.

O total de municípios que permaneceram na amostra 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 dados e os critérios selecionados para operacionalizar a coleta, foram apresentados na seção a seguir.

5.2 Levantamento dos dados e operacionalização da coleta

Após coletar a informação referente a quantidade de habitantes dos municípios da amostra, uma busca aos sites institucionais desses municípios foi efetuada 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, sendo estes as Unidades Centrais de Controle Interno (UCIs) ou Controladorias Gerais dos Municípios (CGMs).

Depois de selecionar esses critérios, o levantamento dos dados ocorreu em duas fases: a primeira, em que foram considerados todos os relatórios disponibilizados nos sites institucionais dos municípios e elaborados pela Secretaria de Gestão e Controle dos Municípios, Departamento de Controle Interno ou de Auditoria Interna, Unidades Centrais de Controle Interno ou Controladoria Geral dos Municípios e a segunda, que selecionou apenas os relatórios, elaborados por esses órgãos, que apresentavam conteúdo referente a avaliação de procedimentos de controle interno implementados nos respectivos municípios e consequente apontamentos do controle como resultados dessas avaliações, de acordo com as áreas de controle determinadas pela legislação dos órgãos do controle externo (TCEs ou TCMs), em que

após a busca aos sites institucionais, foram levantados 73 arquivos que reportavam a relatórios de controle.

Após a coleta desses relatórios, uma análise preliminar de conteúdo e estrutura, conforme mencionado, foi efetuada para selecionar o total de relatórios que apresentaram a avaliação de procedimentos de controle implementados e atenderam a legislação que determina a obrigatoriedade do envio desses relatórios aos respectivos TCEs ou TCMs, em que, sob tais condições, permaneceram 6 relatórios de controle referente a coleta dos dados nos sites institucionais, sendo 3 relatórios referente ao ano de 2012 e 3 referente ao ano de 2013.

Alguns relatórios dos municípios de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pernambuco, Santa Catarina, São Paulo e Sergipe foram retirados devido não encontrarem-se localizados no intervalo de anos selecionados para pesquisa ou por não fazer parte da amostra do estudo, bem como apresentarem conteúdo e estrutura divergente do exigido para a pesquisa ou serem elaborados por órgãos de controle externo.

Em alguns casos, pelos relatórios de um município serem segregados em mais de um arquivo para apresentar as informações referentes a um período (12 arquivos mensais para compor o resultado por ano, por exemplo), houve uma redução além dos 28 documentos retirados da amostra. Por este motivo e com a retirada de mais 39 documentos segregados em períodos de tempo diferentes, permaneceram 6 relatórios, conforme mencionado anteriormente, em que o levantamento inicial desses arquivos e sua análise preliminar ocorreu entre os meses de abril a junho de 2014.

Para que fosse possível efetuar a análise preliminar outrora mencionada, uma busca aos sites institucionais dos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios também foi efetuada com o objetivo de conferir se os municípios jurisdicionados eram obrigados a emitir os relatórios gerados pelas Unidades Centrais de Controle Interno ou órgão de controle e a partir dessa constatação, conferir o modelo pré-estabelecido pelos órgãos de controle externo, para que os relatórios de controle interno dos municípios fossem elaborados. 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.

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, em que estas institucionalizaram os sistemas de controle interno dos municípios ou os próprios controles internos para as esferas dos Três Poderes ou ainda aprovaram padrões de envio das informações das UCIs das organizações municipais ou regulamentaram a atuação e o funcionamento dessas Unidades de Controle para estabelecer os padrões de elaboração dos relatórios de controle interno. Inicialmente, a coleta dessas legislações se deu mediante a procura com o uso de palavras-chave em um site de busca, em que após essa pesquisa, a coleta se deu mediante a busca das legislações nos sites institucionais dos TCEs e TCMs.

A partir do levantamento dessas legislações e com o objetivo de ampliar a amostra, um novo processo para levantamento e coleta de relatórios de controle foi delineado, em que essa ampliação, se deu mediante a solicitação dos relatórios de controle interno/auditoria interna dos municípios dos respectivos estados, aos TCEs e TCMs existentes no Brasil. No estado de Pernambuco, a solicitação foi efetuada ao Portal da Ouvidoria Geral, por intermédio de recomendação do Assessor de Comunicação do C.I., após o contato direto com o órgão e no estado da Paraíba, além da solicitação por intermédio do contato feito pelo portal da Ouvidoria, uma visita "*in loco"* foi efetuada para coletar informações referente aos procedimentos da pesquisa e ao processo de comunicação entre o Tribunal de Contas e os municípios jurisdicionados. O processo referente a solicitação das informações aos órgãos de controle externo e a resposta desses órgãos, incluindo o prazo legal de 20 dias consecutivos para que os tribunais apresentassem resposta a demanda, após a solicitação de informações, se deu no período de julho a setembro de 2014.

Para elaborar a petição formal, a Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso a Informação) que em seu artigo 1º garante o acesso e disponibilidade de informações públicas nos três poderes, regimentado pelo inciso XXXIII do art. 5º, inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal, foi utilizada com o objetivo de fundamentar as solicitações emitidas aos órgãos de controle externo de cada estado do Brasil, haja vista que as informações públicas enviadas pelos municípios aos tribunais devem ser disponibilizadas a sociedade, conforme disposto nas legislações outrora coletadas, e consequentemente, não haviam sido encontradas nos sites institucionais dos municípios.

Conforme intervalo de anos selecionado durante o primeiro processo para levantamento de dados, as petições enviadas aos Tribunais de Contas solicitaram a disponibilização dos relatórios elaborados e divulgados nos anos de 2012 e 2013, em que após o envio das petições formais, o retorno dos tribunais foi dado no prazo entre 20 e 30 dias. As respostas foram recebidas, em grande parte, por endereço eletrônico ou por meio dos cadastros diretos nos portais dos TCEs e TCMs, exigidos pelos links das Ouvidorias Gerais e Fale Conosco anterior a submissão do arquivo referente a petição formal.

Após a submissão das petições, os processos referentes a solicitação de informações foram instaurados pelos órgãos de controle externo, para que os arquivos da pesquisa pudessem ser disponibilizados e enviados. Em alguns estados (São Paulo, Rio Grande do Sul e Rondônia, por exemplo), os tribunais mantiveram contato via telefone ou e-mails, com o objetivo de esclarecer a solicitação efetuada e fornecer outras informações referente a estrutura de controle interno dos municípios jurisdicionados, relatórios disponibilizados, trâmite processual da solicitação de informações e a natureza da pesquisa.

O levantamento dos relatórios de controle interno junto aos Tribunais retornou uma quantidade aproximada de 109 relatórios, haja vista que 1 Tribunal forneceu o link para download de todos os relatórios emitidos por todos os municípios do estado, não sendo contabilizados por não fazerem parte da amostra. Dos órgãos de controle solicitados, 14 Tribunais ofereceram respostas e dessa quantidade, apenas 10 disponibilizaram os relatórios de controle interno. Dos Tribunais que responderam, mas que não disponibilizaram relatórios, 2 não possuíam dados para pesquisa e 2 ofereceram retorno fora do prazo final estipulado para coleta.

Dos relatórios inicialmente recebidos pelos municípios dos estados de Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo e Tocantins, foi efetuada outra análise preliminar de estrutura, conforme primeira fase de levantamento, para verificar quais relatórios permaneceriam, após a segregação entre os que apresentavam mesma natureza de conteúdo e ainda houvessem sido emitidos por municípios que estivessem enquadrados na amostra.

Destes, foram retirados 19 relatórios por conta da natureza de seu conteúdo ser divergente do selecionado para pesquisa ou por serem enviados por órgãos que não estavam

enquadrados na amostra do estudo. A partir disso, 91 relatórios recebidos pelos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios permaneceram na amostra, a serem tratados, para posterior análise de suas informações.

A partir do objetivo de ampliar a quantidade dos relatórios de controle interno, até então, totalizados em 6, o somatório final dos relatórios provenientes dos processos de coleta de dados, consistiu em 97 relatórios de controle interno dos municípios selecionados na amostra.

A partir desse volume de dados e após o seu tratamento (detalhado na subseção 5.3), 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, em que a retirada de 37 arquivos se deu por motivo referente a falha na conversão de alguns relatórios e por alguns documentos do Rio de Janeiro e de municípios do Rio Grande do Sul, respectivamente e em sua maioria, serem elaborados por órgãos da administração indireta do município ou por já possuírem informações referente ao controle interno da gestão dos municípios inclusas no *corpus* de análise (subseção 5.3).

5.3 Tratamento e análise dos dados

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. A justificativa para a seleção e análise dos dados textuais se deu mediante o que explicita Moreira *et al*. (2005), em que este afirma que os textos preservam a qualidade dos fenômenos estudados ao serem produzidos de forma "mais natural" que as respostas aos instrumentos padronizados, como questionários uniformizados ou testes.

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, haja vista que o programa Alceste toma como base um arquivo, apenas, para análise (MOREIRA et al., 2005) e o denomina corpus de análise.

O detalhamento da funcionalidade dos *softwares* qualitativos de pesquisa dado pelo Departamento de Ciências Sociais da Universidade de Loughborough residiu na categorização e registro de interpretações, cálculos estatísticos de texto e concordâncias e a análise

quantitativa de conteúdo (BANDEIRA-DE-MELO et al., 2010). Nesse contexto, as funcionalidades do Alceste para esse estudo, residiram na análise quantitativa de conteúdo e na categorização e registro de interpretações, em que esta última, ocorreu por meio da categorização das palavras que formavam os textos dos relatórios de controle interno por classes de sentido, na associação por formas de rede e pela correlação estatística por meio do Qui-Quadrado entre as palavras nas classes de sentido, nos textos e nas variáveis delimitadas no estudo.

Nesse sentido, com o objetivo de correlacionar as variáveis referentes ao ano de publicação, região e estado para formar as UCIs, as características dos relatórios referente ao ano, estado ou região foram enumeradas e delimitadas como variáveis para relacioná-las com os resultados obtidos. Apesar do estudo delimitar as variáveis por estados, a análise por meio do Alceste também permitiu relacionar as quatro variáveis delimitadas no estudo com a quantidade total de municípios participantes (38 municípios).

A análise dos resultados da pesquisa considerou os 38 municípios para identificar as constatações de controle interno e para classificação conceitual dessas constatações as diretrizes técnicas e aos componentes de gerenciamento de risco do COSO II, conforme apresentado no quadro 5 a seguir:

Quadro 5: Municípios participantes da pesquisa

ESTADOS	MUNICÍPIOS
AMAPÁ	Macapá
CEARÁ	Maracanaú
	Maranguape
	Caucaia
	Crato
	Itapipoca
	Sobral
	Trindade
	Formosa
	Rio Verde

GOIÁS	Luziânia
	Goiânia
MATO GROSSO	Rondonópolis
	Sinop
MINAS GERAIS	Ibirité
	Ipatinga
PERNAMBUCO	Camaragibe
	Garanhuns
	Paulista
	Recife
RIO DE JANEIRO	Rio de Janeiro
RIO GRANDE DO SUL	Alvorada
	Gravataí
	Novo Hamburgo
	Passo Fundo
	São Leopoldo
	Uruguaiana
	Bagé
	Bento Gonçalves
	Cachoeirinha
	Canoas
	Caxias do Sul
	Porto Alegre
	Pelotas
RONDÔNIA	Porto Velho
SÃO PAULO	São Paulo
	Campinas
TOCANTINS	Araguaína

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

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) 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 relacionadas as perspectivas do COSO II.

A análise foi operacionalizada em três fases, em que duas contribuíram para análise e o levantamento das constatações de controle interno e uma contribuiu para classificação conceitual nas perspectivas do COSO II.

Na primeira fase, a análise da estrutura textual dos relatórios de controle interno foi feita mediante a definição da associação estatística (Chi-quadrado) das classes gramaticais de palavras e a contagem referente a frequência das palavras com maior significância nos textos, em que para cada categoria de palavras, houve a apresentação com o seu chi-quadrado (Khi2) e sua contagem dentro da classe (ALCESTE, 2010).

Na segunda fase, as constatações de controle interno foram efetuadas a partir das Unidades de Contexto Elementar (UCE) retornadas pelo *software* como resultado das análises anteriores, em que estas unidades após reconhecerem as indicações das UCIs (relatórios de controle interno) consistem em segmentos de texto, dimensionadas pelo Alceste em função do tamanho do *corpus* (MOREIRA et al., 2005). Depois disso, as UCEs foram relacionadas por cada variável delimitada no estudo (ano de publicação, região, estado e município) e entre essas variáveis.

Para relacionar as constatações de controle identificadas nas UCEs (terceira fase), as diretrizes técnicas adaptadas do *checklist* do estudo de Ferreira (2013) e do questionário "Governança na prática" foram utilizadas. Posteriormente, essas constatações foram relacionadas a essas diretrizes técnicas e as perspectivas do COSO II, com o objetivo de verificar quais constatações nos relatórios emitidos pelas Unidades de Controle dos municípios estudados encontram-se relacionadas àquelas perspectivas.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção foi descrita por etapas as quais foram apresentadas conforme resultados obtidos na análise da estrutura dos textos pelo Alceste e pela classificação das constatações nos relatórios de controle interno às diretrizes técnicas do COSO II e a seus componentes de gerenciamento de risco. A análise dos resultados desse estudo foi segregada entre a estrutura de controle interno dos municípios, levantamento de suas constatações nos relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno dos municípios e por último, a classificação dessas constatações às diretrizes técnicas e às perspectivas do COSO II. Todas as etapas deste detalhamento serão apresentadas conforme variáveis delimitadas no estudo (ano de publicação dos relatórios, região, estado e município).

6.1 Estrutura de Controle Interno dos Municípios

6.1.1 Análise descritiva da estrutura dos Relatórios de Controle Interno

Inicialmente, conferiu-se que as seções e subseções evidenciadas em grande parte dos 60 relatórios de controle interno que compuseram a amostra do estudo, são estabelecidas pelas legislações que exigem a criação e o funcionamento de áreas de controle nos sistemas de controle interno nos municípios. Dentre os principais pontos de controle apresentados nesses relatórios e a partir dos apontamentos efetuados pelos órgãos centrais de controle, buscou-se identificar quais áreas compunham a estrutura de controle interno dos municípios do estudo.

A partir do levantamento da estrutura daqueles relatórios, identificou-se que dos pontos de controle existentes em grande parte desses relatórios, a maioria das avaliações e apontamentos do controle interno concentravam-se nos pontos referente a execução orçamentária (receitas e despesas orçamentárias) e alterações no orçamento, aplicações dos recursos financeiros na educação e saúde, avaliação da situação patrimonial do município quanto ao volume das receitas e despesas e o controle de bens móveis e almoxarifados, em que tal constatação foi dada mediante a descrição dos subtítulos nos relatórios referente a esses pontos.

Do total de relatórios analisados no estudo, identificou-se que, em apenas 10 relatórios de controle interno, os municípios descrevem práticas de controle agrupadas como uma área de gestão e a denominam “controle interno” ou “sistema de controle interno” em seus relatórios. Depreendendo-se que estes além de representarem órgãos de linha, a partir de que esses

municípios se reportam, em seus relatórios, ao controle interno como um órgão que compõe sua estrutura de gestão, também são tratados como pontos de controle por alguns municípios, conforme ilustra o quadro 6, a seguir:

Quadro 6: "Controle Interno" como área de controle nos relatórios dos municípios

ESTADO E MUNICÍPIOS	SEÇÃO DESCRITA NO RELATÓRIO	PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO DESCRITAS COMO SUBSEÇÕES
(1) CEARÁ (1) Maracanaú (2) Maranguape	Controle Interno	- Execução da despesa; - Auditorias Internas; - Administração de pessoal; - Receita Tributária e a Dívida Ativa.
(2) AMAPÁ (3) Macapá	Controle Interno	- Auditorias internas; - Administração de pessoal; - Receita Tributária e a Dívida Ativa.
(3) MATO GROSSO (4) Sinop	Sistema de Controle Interno	- Evidenciação das recomendações efetuadas sobre os atos de governo; - Evidenciação da postura do Prefeito frente essas recomendações.
(4) **RIO GRANDE DO SUL** (5) Alvorada (6) Gravataí (7) Novo Hamburgo (8) Passo Fundo (9) São Leopoldo (10) Uruguaiana	Sistema de Controle Interno	- Coordenadoria de Controle Interno e evidenciação do retorno aos apontamentos do Controle Interno; - Observância a preceitos de Lei Municipal; - Verificação da independência do Sistema de Controle Interno; - Atuação e procedimentos da Auditoria Geral do Município; - Implantação de manuais de normas internas; - Controle sobre o número de servidores na composição do sistema; - Análise do desempenho das atividades.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O quadro 6 apresenta pontos de controle e constatações agrupadas em seções ou subseções denominadas “controle interno / sistema de controle interno” em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle dos municípios do estudo.

A vista disso, como pontos de controle que mais se repetiram nos relatórios de controle desses municípios, verificou-se: auditorias internas, administração de pessoal, análise da receita tributária e dívida ativa, bem como a evidenciação das recomendações efetuadas pelos órgãos de controle externo sobre os atos de governo e os apontamentos do controle interno sobre esses atos. Dentre as constatações efetuadas nos relatórios de controle desses municípios, foram apresentadas a observância aos normativos legais, implantação de manual de normas internas e a análise de desempenho das atividades das prefeituras.

A repetição de alguns pontos de controle e de algumas constatações nos relatórios publicados em municípios diferentes, apontou para um controle interno instituído como órgão de linha nesses municípios e que executam ações de controle direcionados a uma mesma área, em que esta inferência pode ser ilustrada a partir dos trechos apresentados nos relatórios emitidos pela Coordenadoria do Controle Interno do município de Maracanaú - CE (2013) e do município de Sinop - MT (2013):

> Uma das principais funções desenvolvidas neste Setor técnico de Controladoria é a ANÁLISE FORMAL de procedimentos, orçamento e controle, acompanhando a legalidade dos atos e fluxos de despesas, previstos nas normas criadas para tal fim (PREFEITURA DE MARACANAÚ, 2013). (...)
>
> A sugestão do modelo padrão do TCE para este tópico é que sejam relatadas aqui as recomendações feitas sobre os atos de governo, e a postura do prefeito municipal, frente a elas. Porém, as atividades realizadas pela UCI em 2012 e direcionadas ao chefe do poder executivo, estiveram classificadas basicamente como ‘verificações’ aos atos de gestão (...) (UNIDADE DE CONTROLE INTERNO – SINOP, 2012).

No primeiro trecho, a Prefeitura de Maracanaú (2013) se referiu a responsabilidade do setor de controle quando se reporta a análise dos “procedimentos” de controle e ao cumprimento da legalidade prevista em normas específicas. Nesse aspecto, o trecho extraído do relatório publicado pela Unidade de Controle Interno da Prefeitura de Sinop (2012) apresenta que aquela legalidade é exercida pelo controle externo, quando se reporta ao “modelo padrão do TCE” para emitir relatórios e ao controle interno, quando se reporta a “direcionar ao chefe do Poder Executivo” as atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno (UCI).

6.1.2 Análise do conteúdo dos relatórios de controle interno

A seção anterior apresentou a análise descritiva das seções e subseções descritas nos relatórios de controle interno selecionados para o estudo e com o auxílio do Alceste, buscou-se analisar o conteúdo dos textos que compõe a estrutura desses relatórios em suas seções e subseções. Para analisar o total de relatórios do estudo, a metodologia Alceste utilizou a configuração padrão em que os valores dos parâmetros são predefinidos de acordo com o tamanho do texto a ser analisado. Após a categorização dos textos dos relatórios em pequenos trechos, foram realizadas duas classificações sucessivas, conforme apresenta a figura 2, a seguir.

Figura 2: Retângulo de especificidades e classificação do *corpus*

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A figura 2 ilustra parte da análise do conteúdo dos 60 relatórios analisados no estudo, em que esta análise originou três classes estruturadas por colunas que agrupam as palavras homogêneas quanto a mesma intenção de sentido que expressam. Cada palavra é apresentada com seu respectivo Qui-Quadrado (Khi2), que apresenta o nível de relação das palavras com o texto.

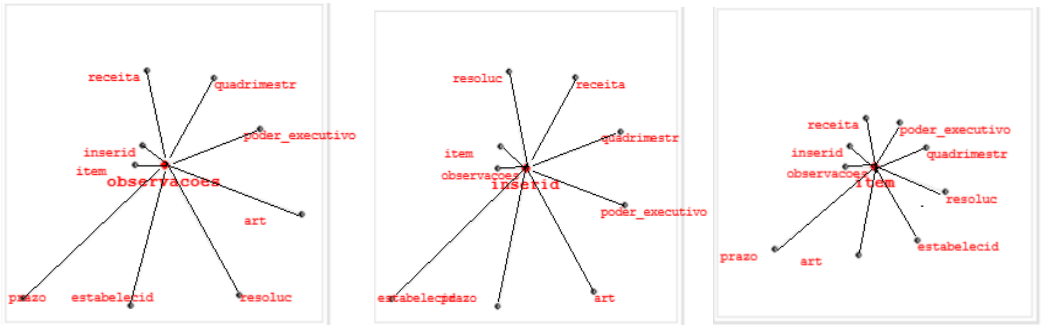
Neste aspecto, o primeiro quadro da figura 2 ilustra a representação de cada classe mediante o total dos relatórios do *corpus* classificados pelo *software* (83%) e o total de

relatórios descartados da análise (17%), por não possuírem sua estrutura de texto reconhecida pelo *software*. As demais colunas correspondem as três classes com o agrupamento das palavras que expressam mesmo sentido e apresentam o Khi2 específico da relação de cada palavra nos textos dos relatórios e das variáveis em sua respectiva classe.

Consequentemente, a Classe 1 foi caracterizada por palavras como "Observações", "inseridas" e "item", conforme significância apresentada na figura 2 e fez com que o sentido proposto por esta classe remetesse a "observações inseridas por itens".

A figura 3, a seguir, apresenta a relação entre essas três palavras as demais palavras que apresentaram maior qui-quadrado nos relatórios agrupados na Classe 1, com o objetivo de verificar se a relação entre essas palavras corroborava o sentido proposto pela classe.

Figura 3: Relação entre palavras – Classe 1



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

A figura 3 apresenta a relação entre as palavras que apresentaram maiores Khi2 na classe e os demais termos que apresentaram maior relação de significância com essas palavras. Quanto mais distante esses termos se apresentam da palavra central, menos relacionados eles se caracterizam com estas palavras.

Nestes aspectos, verificou-se que as palavras "observações", "inseridas" e "itens" apresentaram maior relação com as palavras "receita", "quadrimestre" e "poder_executivo", o que permitiu inferir que as observações existentes nos relatórios dessa classe foram referentes a receita dos municípios, bem como, que estas observações foram inseridas por um período de tempo, o que remeteu a inserção dos itens por quadrimestre e ainda que estas observações foram efetuadas pelo Poder Executivo desses municípios.

Nesse contexto, inferiu-se que o Poder Executivo é responsável pela descrição das observações que foram inseridas por item nos relatórios, em que tal interpretação foi

corroborada pela análise descritiva apresentada na seção anterior. A associação por sentido das palavras apresentado na figura 3 é ratificada pelo Khi2 da participação dessas palavras nos trechos dos relatórios. Tal interpretação pôde ser comprovada nos seguintes trechos apresentadas pelo *software* em seu relatório síntese do estudo:

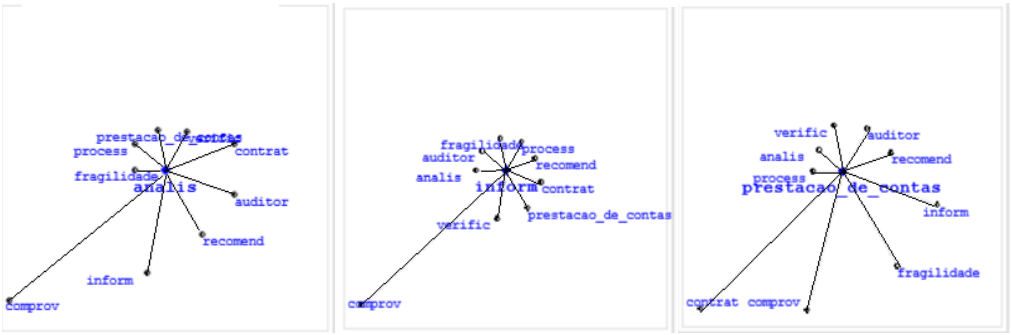
> A contabilidade identifica os beneficiários de pagamento de sentenças_judiciais, possibilitando a observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da constituição. (...)
>
> (...) houve renúncia de receita decorrente da concessão e ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza_tributária. (...)
>
> (...) as publicações e divulgações dos relatórios_de_gestão_fiscal relativas ao 1 quadrimestre de 2013, foram efetuadas pelo poder_executivo conforme estabelecido nas resoluções e instruções_normativas do tce_ (...).

Quanto ao sentido expresso pela Classe 1 e os trechos apresentados pelo Alceste como unidades de texto, verificou-se que uma das observações descritas nos relatórios de controle foram referentes ao controle do pagamento de sentenças judiciais efetuados pela contabilidade de municípios, por ordem cronológica e determinada constitucionalmente. Ao mesmo tempo, foram apresentados os itens referente a renúncia de receitas e os benefícios de natureza tributária, destacados pelo Poder Executivo em relatórios publicados ao quadrimestre e conforme resoluções do órgão de controle externo, o que corroborou as interpretações efetuadas a partir do sentido expresso pela análise da associação das palavras na Classe 1.

Em continuidade a análise do conteúdo ilustrada na figura 2, a Classe 2 apresentou um maior agrupamento de palavras que expressam mesmo sentido e as mais significativas nos textos dessa classe foram: “análise”, “informar” e “prestação de contas”.

A partir da significância dessas três palavras, verificou-se que os relatórios de controle agrupados na Classe 2 expressaram análise de informações e de prestações de contas. Nesse contexto, a figura 4, a seguir, apresenta a relação entre as palavras “análise”, “informar” e “prestação de contas” com as demais palavras que apresentaram maior qui-quadrado nos relatórios agrupados na Classe 2 e que corroboram o sentido proposto por esta classe.

Figura 4: Relação entre palavras – Classe 2



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A figura 4 apresentou uma maior quantidade de palavras relacionadas entre as palavras com maior qui-quadrado da Classe 2, quando comparadas as relações existentes na Classe 1. Este entendimento se deu mediante a relação entre as palavras "análise", "informar", "prestação de contas", com palavras que expressam execução de ações ("recomendação" e "verificação") e que expressam constatações mediante avaliação de determinados pontos de controle descrita nos relatórios desses municípios ("auditoria" e "fragilidade").

Nesse contexto, a relação entre essas palavras indicou que parte do conteúdo descrito nos relatórios de controle agrupados na Classe 2 versa sobre a análise, auditoria e verificação dos processos e de prestação de contas. Essa interpretação foi corroborada pelo fato de grande parte dos relatórios agrupados nessa classe apresentarem a análise de prestações de contas pelas unidades de controle interno dos municípios do estudo.

Esta inferência foi justificada pela relação de significância daquelas três palavras com os trechos dos relatórios e corroborada pelas unidades de texto a seguir, apresentadas no relatório síntese do Alceste:

> (...) plano_de_providências entende (...) que essas folhas_de_frequência devem ser juntadas ao processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade_responsável sgq (...)
>
> (...) cabe esclarecer que/ no rag n 3092010 já havia sido mencionado pela equipe_de_auditoria sobre o decreto n/ 22 no exercício sob análise, a fragilidade permanece como não sanada, com base na resposta do previ_rio no formulário de follow_up. (...)
>
> (...) análise da equipe de auditoria (...) A sdte não cita a aprovação da prestação de contas final entregue ao mte, apenas menciona ofício encaminhado aquele órgão federal.
>
> (...) no exercicio de 2010, havíamos confrontado a/ base_de_dados do sistema_de_pensão com o sisobi de junho/2010 e constatado indícios/ de 58

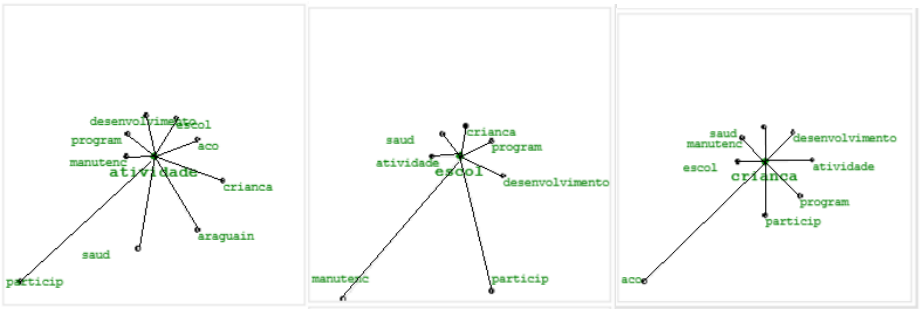
> pensionistas_falecidos, constando da folha de pensões do instituto, no mês de maio/ 2010, contrariando o artigo 32 do decreto n. 154 da deliberação (...)

A partir do sentido expresso pela Classe 2 e os trechos acima apresentados pelo *software*, verificou-se que a avaliação dos controles internos e a análise da prestação de contas de alguns municípios são efetuados pela auditoria interna. Além disso, a identificação de fragilidades nos documentos (folhas de pensão e formulário *follow up*) e em algumas áreas da gestão dos municípios (Previdência) foi dada por meio de análises da auditoria que apresentam pendências e que verificam se estas foram sanadas pelos municípios, o que corrobora o sentido da associação das palavras mais significantes com as demais palavras descritas nos textos, conforme apresentado na figura 4.

Conforme exposto na figura 2, a análise de conteúdo das palavras agrupadas na Classe 3 apresentou termos que expressam ações desempenhadas pela gestão dos municípios, haja vista que as palavras mais significativas na classe foram: “atividade”, “desenvolvimento”, “manutenção” e “programa”.

A figura 5, a seguir, ilustra a relação entre as palavras “atividade”, “escola” e “criança” com as demais palavras que apresentaram maior qui-quadrado nos relatórios agrupados na Classe 3.

Figura 5: Relação entre palavras – Classe 3



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A figura 5 apresentou a relação entre as palavras mais significativas da Classe 3 com as demais palavras da classe. A partir disso, a relação entre as palavras “atividade”, “escola” e “criança” com as palavras “manutenção”, “desenvolvimento” e “programa” indicaram o desenvolvimento de atividades, a natureza da atividade desenvolvida (programa, escola e saúde) e o grupo ao qual essas atividades foram direcionadas (crianças).

As unidades de texto a seguir, corroboram essa interpretação proveniente da relação entre as palavras mais significativas da Classe 3, por meio dos seguintes trechos:

> (...) considerando isso, a prefeitura de (...), através da secretaria de meio ambiente e serviços urbanos, criou o setor de projetos e educação ambiental, responsável por atender a demanda da população no que tange aos projetos e programas relacionados com a educação ambiental, valorização, recuperação e preservação do meio ambiente. (...)
>
> (...) manutenção do programa municipal de atendimento a criança e adolescente. (...) manutenção de atividades de atendimento a criança e adolescente. (...) manutenção do programa poupança jovem. (...) ampliação do atendimento através do programa de ações emergenciais de defesa civil. (...)

Os trechos apresentaram a execução de ações que buscam atender áreas da demanda social, por meio da manutenção de programas voltados para crianças e adolescentes e dos programas relacionados a educação ambiental, o que corroborou o entendimento de que o conteúdo dos relatórios agrupados na Classe 3, versam sobre a descrição e especificação das atividades desenvolvidas pela gestão dos municípios.

6.1.3 Estrutura de conteúdo dos relatórios de controle interno por variáveis

Após análise das palavras mais significantes nos textos, verificou-se que os relatórios de controle interno dos municípios remeteram a três classes com sentidos distintos: Classe 1, que expressou o detalhamento e a inserção de observações por itens; Classe 2, que expressou análise de informações concernentes a prestação de contas e a Classe 3, que expressou o desempenho de atividades pela gestão dos municípios.

Diante disso, a figura 6, a seguir, apresenta os municípios mais representativos quanto à disposição das palavras nos textos dos relatórios agrupados em cada classe e relacionados as variáveis delimitadas para o estudo.

Figura 6: Indivíduos mais representativos da classe x Variáveis do estudo

Individu	Richesse	Libellé des variables signalétiques
58	81 %	relat_58 ano_1 estado_9 reg_5
54	81 %	relat_54 ano_1 estado_9 reg_5
44	82 %	relat_44 ano_2 estado_9 reg_5
55	81 %	relat_55 ano_2 estado_9 reg_5
59	80 %	relat_59 ano_2 estado_9 reg_5
51	82 %	relat_51 ano_2 estado_9 reg_5
53	81 %	relat_53 ano_2 estado_9 reg_5
33	78 %	relat_33 ano_1 estado_11 reg_4
32	76 %	relat_32 ano_1 estado_11 reg_4
31	76 %	relat_31 ano_2 estado_7 reg_5
30	75 %	relat_30 ano_2 estado_7 reg_5
29	77 %	relat_29 ano_1 estado_7 reg_5
25	77 %	relat_25 ano_1 estado_9 reg_5
47	73 %	relat_47 ano_1 estado_11 reg_4
24	76 %	relat_24 ano_1 estado_9 reg_5
40	75 %	relat_40 ano_2 estado_7 reg_4
23	70 %	relat_23 ano_1 estado_9 reg_5
41	74 %	relat_41 ano_2 estado_7 reg_4
37	82 %	relat_37 ano_1 estado_13 reg_2
28	78 %	relat_28 ano_2 estado_12 reg_2
17	79 %	relat_17 ano_1 estado_6 reg_4
1	76 %	relat_1 ano_2 estado_1 reg_1
16	77 %	relat_16 ano_1 estado_5 reg_3
2	73 %	relat_2 ano_2 estado_1 reg_1

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A figura 6 apresentou o agrupamento de 24 relatórios que apresentaram maior percentual de riqueza de vocabulário nas três classes do estudo, relacionados por ano de publicação dos relatórios, região, estado e pelos municípios que os publicaram. O *software* caracteriza a riqueza de vocabulário a partir da análise do formato com que as palavras foram descritas nos textos, em que quanto maior o percentual de riqueza do vocabulário, melhor estruturação das palavras na produção desses textos.

De acordo com a classificação por variáveis, a Classe 2 (Azul) agrupou a maior quantidade de relatórios que apresentaram textos com mesmo sentido, em detrimento a Classe 3 (Verde), que agrupou a menor quantidade de relatórios com mesmo sentido e a Classe 1 (Vermelho) que agrupou os relatórios que apresentaram os maiores percentuais de riqueza de vocabulário, quando as três classes foram comparadas.

Desse modo, verificou-se que a maioria dos relatórios que apresentaram maiores percentuais de riqueza de vocabulário situarem-se na Classe 2 e apresentaram "análise de informações e prestação de contas", conforme constatado na análise da significância das palavras no texto apresentada na seção anterior, em que as prestações de contas caracterizam o meio pelo qual as informações são analisadas e comunicadas pelas Unidades Centrais de Controle Interno desses municípios aos órgãos de controle externo.

As classes 1 e 3 também corroboraram a análise apresentada na seção anterior, em que o conteúdo dos relatórios publicados pelos municípios agrupados naquelas duas classes, expressaram "observações inseridas e desempenho de atividades". Conforme apresenta a figura

6, os relatórios que expressaram “desempenho de atividades” foram agrupados na Classe 3 em menor quantidade, quando comparada as demais classes. Dessa forma, inferiu-se que uma maior quantidade desses relatórios apresentou mais observações inseridas pelas Unidades de Controle Interno e análise de prestações de contas do que evidenciaram as atividades que são desempenhadas pelos municípios.

O quadro 7, a seguir, apresenta a relação entre os relatórios dos municípios agrupados na Classe 1 e as variáveis selecionadas para o estudo, quais foram: ano de publicação dos relatórios, região, estado e município que os publicaram.

Quadro 7: Municípios agrupados na Classe1 x Variáveis do estudo

CLASSE 1	**Riqueza de vocabulário**	**Ano** (ano_1/ano_2)	**Região** (reg_)	**Estado** (estad_)	**Municípios** (relat_)
	81%	2012	SUL	RS	Porto Alegre
	81%	2012	SUL	RS	Canoas
	82%	2013	SUL	RS	Bagé
	81%	2013	SUL	RS	Canoas
	80%	2013	SUL	RS	Porto Alegre
	82%	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
	81%	2013	SUL	RS	Cachoeirinha

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O quadro 7 apresentou a relação entre a estrutura de conteúdo descrito nos relatórios de controle interno agrupados na Classe 1 e as variáveis que foram delimitadas no estudo. Dentre o total de relatórios de controle analisados, os relatórios publicados pelos municípios do Rio Grande do Sul – Região Sul do Brasil, foram agrupados pelo *software* nessa classe.

A partir dessa análise, o *software* apresentou que os vocabulários descritos nos relatórios dessa classe apresentaram maior coerência na disposição das palavras nos textos quanto ao sentido expresso pela Classe 1, pois os relatórios desses municípios, conforme apresenta o quadro 7, obtiveram um percentual de riqueza de vocabulário situado no intervalo entre 80% a 82%. Tais percentuais justificam-se pelo fato desses relatórios serem gerados, em grande parte, por um sistema eletrônico que geram os relatórios informatizados a partir de informações inseridas pelos controladores dos municípios.

A primeira coluna do quadro 7 evidencia os percentuais de riqueza de vocabulário atribuído pelo *software* aos textos dos relatórios do estudo. Diante disso, os relatórios de controle dos municípios de Bagé e Bento Gonçalves, obtiveram maior percentual de riqueza de vocabulário em detrimento ao relatório publicado pelo município de Porto Alegre, que não apresentou o maior percentual de riqueza de vocabulário na produção dos textos pelos dois municípios anteriormente citados.

Dentre o total de relatórios de controle analisados, os relatórios publicados pelos municípios do Rio Grande do Sul – Região Sul do Brasil, remeteram a "observações inseridas por itens", em que tal inferência pode ser justificada pelo fato de alguns relatórios de controle interno desses municípios serem gerados a partir do lançamento de informações em um sistema de transparência de informações públicas, conforme evidenciado nos trechos extraídos de alguns relatórios, a seguir:

> (...) **As informações foram disponibilizadas na Internet, em tempo real**, em atendimento ao Art. 48, Parágrafo único, inciso II e Art. 48-A, ambos da LC nº 101/2000, com as alterações introduzidas pela LC nº 131/2009, a partir do dia 06/05/2010. Não foram inseridas observações para este item. (...) (MANIFESTAÇÃO CONCLUSIVA DO CONTROLE INTERNO – PM DE BENTO GONÇALVES, 2012)

> (...) As previsões de receita observaram as normas técnicas e legais, consideraram os efeitos das alterações da legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e foram acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. (...) (MANIFESTAÇÃO CONCLUSIVA DO CONTROLE INTERNO – PM DE PORTO ALEGRE, 2013)

Os trechos das manifestações conclusivas das Prefeituras de Bento Gonçalves e Porto Alegre confirmaram a interpretação de que nos relatórios agrupados na Classe 1 predominam o detalhamento de observações inseridas pelas unidades de controle dos municípios e que estas se concentram na execução de atividades e na transparência dessas ações, mediante a apresentação da previsão de receitas pelo Poder Executivo como uma das ações executadas conforme estabelecido por normas legais e das leis que disciplinam estas atividades.

No conseguinte, o quadro 8 apresenta a relação entre os relatórios dos municípios agrupados na Classe 2 e as variáveis selecionadas para o estudo.

Quadro 8: Municípios agrupados na Classe 2 x Variáveis do estudo

CLASSE 2	**Riqueza de vocabulário**	**Ano** (ano_1/ano_2)	**Região** (reg_)	**Estado** (estad_)	**Municípios** (relat_)
	78%	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CETRIO)
	76%	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
	77%	2012	SUDESTE	SP	Campinas
	77%	2012	SUL	RS	São Leopoldo
	73%	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SECONSERVA)
	76%	2012	SUL	RS	Passo Fundo
	70%	2012	SUL	RS	Novo Hamburgo
	76%	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
	75%	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
	75%	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEDU)
	74%	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 8, a relação entre o conteúdo nos relatórios de controle interno dos municípios agrupados na Classe 2 e as variáveis do estudo, verificou-se que a riqueza de vocabulário atribuído pelo *software* aos textos dos relatórios desses municípios situou-se no intervalo entre 70% a 78%.

A vista disso, depreendeu-se que os relatórios de controle publicados pelos municípios agrupados na Classe 2 apresentaram um menor percentual de riqueza na disposição das palavras nos textos, quando comparados a riqueza de vocabulário dos relatórios publicados pelos municípios da Classe 1.Tal resultado justificou-se pelo fato de que os relatórios elaborados pelos responsáveis pelas Unidades de Controle Interno dos municípios agrupados na Classe 2 apresentam uma estrutura de texto com menor riqueza de vocabulário do que os relatórios gerados pelo sistema de informações dos municípios da Classe 1.

De acordo com as informações apresentadas pelo quadro 8, verificou-se que dos 11 relatórios publicados pelos municípios agrupados da Classe 2, 7 relatórios foram publicados no ano de 2012 e 4 foram publicados no ano de 2013. Nesse contexto, do percentual das riquezas de vocabulário por indivíduos, o relatório da Secretaria Municipal de Transporte do município do Rio de Janeiro, publicado no ano de 2012, apresentou o maior percentual (78%) de riqueza

de vocabulário, em detrimento ao relatório publicado pelo município de Novo Hamburgo no Rio Grande do Sul, que apresentou o menor percentual (70%) de riqueza na disposição das palavras nos textos dos relatórios dos municípios agrupados na Classe 2.

Verificou-se também, que a Classe 2 agrupou um maior número de municípios, quando comparada a quantidade de municípios agrupados na Classe 1. Dos relatórios publicados pelos municípios agrupados na Classe 2, 8 situam-se na Região Sudeste do Brasil e 3 situam-se na Região Sul, em que dos estados mais representativos da Classe 2, o Alceste apresentou o estado do Rio de Janeiro e São Paulo (Região Sudeste) e o estado do Rio Grande do Sul (Região Sul), como mais expressivos na classe.

No que concerne aos relatórios de controle dos municípios com vocabulários mais expressivos, na Classe 2 foram agrupados os relatórios do Rio de Janeiro, Campinas, São Paulo, São Leopoldo, Passo Fundo e Novo Hamburgo. Os relatórios de controle das Secretarias Municipais de Transporte (CETRIO), de Conservação (SECONSERVA), do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo (SDTE), de Educação (SEDU), de Esportes, Lazer e Recreação (SEME) do município de São Paulo e da Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto do Rio de Janeiro (CDURP), foram apresentados como mais expressivos na classe.

A partir da análise do conteúdo descrito nos relatórios agrupados na Classe 2, junto a análise das palavras mais significativas nos textos descritos nesses relatórios, apresentada na seção anterior, inferiu-se que o sentido expresso pelos municípios agrupados na Região Sudeste e Sul expressaram "análise de informações e prestação de contas", pois o conteúdo descrito nos relatórios publicados pelos municípios do Rio de Janeiro, São Paulo, Campinas, São Leopoldo e Passo Fundo evidenciam análises de informações disponíveis na prestação de contas por suas Unidades de Controle Interno. Esta inferência é corroborada pelos trechos extraídos de alguns relatórios de controle interno desses municípios, a seguir:

> (...) consolidação das fragilidades constantes do RAG nº 169/2015, referente à análise das Demonstrações Contábeis de 31 de dezembro de 2012; (...) **avaliação dos controles internos adotados pela Entidade, tendo como base a documentação constante no processo de prestação de contas** e nas demais análises realizadas para atender ao escopo. (...) (CERTIFICAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DA GESTÃO – RIO DE JANEIRO, 2012)

> (...) **Este trabalho de auditoria**, considerando o Plano Semestral de Auditoria Interna – PSAI 2012 – 1º semestre, **teve como objetivo avaliar** a forma de escolha das entidades parceiras, **a prestação de contas**, bem como os resultados atingidos com a execução do programa. (...) (RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA – CAMPINAS – SP, 2012)

> (...) Entende que o GT que essas **folhas de frequência devem ser juntadas ao processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade responsável SGQ**, podendo assim sanar a apontamento efetuado por CGM/AUDI, em atendimento das letras "a", "b" e "c" (...) (SECRETARIA DO DESENVOLVIMENTO, TRABALHO E EMPREENDEDORISMO – SP, 2013)

Os trechos descritos nos relatórios de controle interno dos municípios de Campinas, Rio de Janeiro, São Paulo e de alguns municípios do Rio Grande do Sul, apresentaram a análise de informações a partir das prestações de contas. Tal inferência foi justificada pela constatação no primeiro trecho, em que a avaliação dos controles internos foi efetuada a partir da documentação existente no processo de prestações de contas e ainda pela constatação no segundo trecho do relatório publicado pelo município de Campinas – SP, que apresentou a avaliação da prestação de contas como um dos objetivos da auditoria interna nesse município.

No conseguinte, o quadro 9 apresenta a relação entre os relatórios dos municípios agrupados na Classe 3 e as variáveis selecionadas para o estudo.

Quadro 9: Municípios agrupados na Classe 3 x Variáveis do estudo

CLASSE 3	**Riqueza de vocabulário**	**Ano** (ano_1/ano_2)	**Região** (reg_)	**Estado** (estad_)	**Municípios** (relat_)
	82%	2012	NORTE	TO	Araguaína
	79%	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
	77%	2012	CENTRO-OESTE	MT	Rondonópolis
	78%	2013	NORTE	RO	Porto Velho
	76%	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
	73%	2013	NORDESTE	CE	Maranguape

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 9, a relação entre o conteúdo descrito nos relatórios de controle dos municípios agrupados na Classe 3 e as variáveis do estudo, apontou um percentual de riqueza na disposição das palavras situado no intervalo entre 70% a 82%, em que na comparação dos percentuais de riqueza de vocabulário das classes anteriores, verificou-se que os relatórios agrupados na Classe 3 apresentou uma maior distinção, no que concerne aos percentuais de riqueza na produção dos textos dos relatórios das demais classes.

Neste aspecto, dos relatórios publicados pelos municípios agrupados na Classe 3, verificou-se que o relatório publicado pelo município de Araguaína – TO no ano de 2012,

apresentou o maior percentual de riqueza na disposição das palavras (82%), em detrimento ao relatório de controle publicado pelo município de Maranguape – CE, no ano de 2013, que apresentou o menor percentual de riqueza de vocabulário (73%).

Dos municípios agrupados na Classe 3, verificou-se também que os relatórios de 3 municípios foram publicados no ano de 2012 e 3 foram publicados no ano de 2013, em que no ano de 2012, os municípios de Araguaína (TO), Ibirité (MG) e Rondonópolis (MT) foram apresentados como mais expressivos da classe e no ano de 2013, foram apresentados os municípios de Porto Velho (RO), Maracanaú (CE) e Maranguape (CE).

A partir da análise do conteúdo dos relatórios de controle dos municípios agrupados na Classe 3 e a análise das palavras mais significativas, apresentada na seção anterior, depreendeu-se que os relatórios de controle dos municípios agrupados nessa classe remeteram a "descrição das atividades desenvolvidas", da "natureza dessas atividades" e do "público a quem essas atividades estão associadas".

Verificou-se também que o conteúdo descrito nos relatórios de controle interno dos municípios das quatro regiões do Brasil, com exceção da Região Sul, remeteu a descrição de atividades desenvolvidas, em conjunto a natureza e o público a quem essas atividades estavam associadas. Neste aspecto, o conteúdo descrito nos relatórios pelos municípios situados na Região Sul, remeteu mais a prática de elaboração dos relatórios, haja vista que o conteúdo desses relatórios expressou "inserção de observações por itens", "análise de informações" e "prestações de contas", em detrimento ao conteúdo dos relatórios dos municípios situados nas demais regiões e estados do Brasil, que em grande parte dos relatórios de controle, remeteram a descrição das atividades desenvolvidas pelos municípios, da natureza dessas atividades e do público a quem essas atividades estavam associadas, conforme apresentado pelos trechos extraídos dos relatórios de controle, a seguir:

> (...) **esta secretaria**, alem das atividades para sua manutenção, **executou diversas ações, dentre elas destacam-se: programa de educação ambiental contemplando ações** práticas em defesa do meio ambiente e problemas ambientais do municipio, relacionados a recursos hídricos, conservação de solo, resíduos sólidos e queimadas (...)
>
> (...) **manutenção do programa municipal de atendimento a criança e adolescente**. (...) **manutenção de atividades de atendimento a criança e adolescente**. (...) manutenção do **programa poupança jovem**. (...) ampliação do atendimento através do **programa de ações emergenciais de defesa civil** (...)
>
> (...) Dos limites impostos para despesas com saúde e educação (FUNDEB e Recursos Próprios) verificamos a utilização dos valores abaixo: **Verificou-se que o município**

> **ultrapassou no exercício o percentual exigido de gasto mínimo estipulado na Educação (60% e 25%) e Saúde (15%)** (...) (RELATÓRIO DE ANÁLISE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS – IBIRITÉ-MG, 2012).

Os trechos desses relatórios apresentaram atividades desenvolvidas pela gestão dos municípios quanto a execução de programas de ações municipais que abrangeram o meio ambiente e a sociedade, avaliação desses programas e ações referente ao controle do limite das despesas dos municípios com educação e saúde.

Nesse contexto, a análise dos relatórios dos municípios agrupados na Classe 3 remeteu a operacionalização de atividades e a descrição da natureza dessas atividades e do público, o qual ações de controle interno foram instituídas pelas Unidades Centrais de Controle Interno desses municípios. A associação entre o conteúdo da Classe 3 e as demais classes, ainda remeteu a três expressões de sentido que se complementam, haja vista que o conteúdo descrito pela Classe 1 e 2 remeteu a elaboração dos relatórios de controle, em detrimento ao sentido expresso pelo conteúdo descrito nos relatórios da Classe 3, que expressaram descrição de atividades desenvolvidas pela gestão dos municípios, da natureza e do público, qual seja: crianças, adolescentes e jovens, o qual essas atividades encontravam-se relacionadas.

6.2 Unidades de Contexto Elementar e levantamento das constatações nos relatórios de Controle Interno

O levantamento das constatações de controle interno será efetuado a partir das Unidades de Contexto Elementar (UCEs) apresentadas pelo Alceste. Estas unidades representam segmentos de texto dimensionados pelo *software* em função do *corpus* de análise (MOREIRA et al., 2005), conforme apresenta o exemplo, a seguir:

> /.../ A receita de capital não foi vinculada a recurso especifico. /.../ utilização dos recursos vinculados as disponibilidades constam de registro próprio e os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória estão identificados e escriturados de forma individualizada. /.../

A partir da análise do conteúdo dos relatórios, buscou-se efetuar constatações a partir dos segmentos de textos das três classes que apontam intenções de sentido. O Alceste identificou 4.647 unidades de contexto elementar e destas foram selecionadas 202 constatações conforme qui-quadrado apresentado pelas UCEs em cada classe. Do total de 4.647 UCEs apresentadas pelo Alceste, também foram retiradas as que não expressaram relação de sentido

com o objetivo do estudo e as que apresentaram repetições de conteúdo. A seguir, serão apresentadas as UCEs por classes e das quais as constatações foram obtidas.

6.2.1 Unidades de contexto elementar da Classe 1 e levantamento das constatações de controle interno

As unidades textuais características da Classe 1 foram classificadas por ordem de importância e de acordo com o Khi2 dos municípios mais representativos nas classes, conforme o quadro 10, a seguir, que apresenta a relação entre as unidades de contexto elementar, o Khi2 dessas unidades referente aos relatórios de controle do estudo, as variáveis do estudo e os municípios que publicaram esses relatórios.

O quadro 10, a seguir, apresentou as UCEs selecionadas do relatório síntese do Alceste para o estudo. O total de UCEs da Classe 1 que serviram para efetuar as constatações do estudo, foram apresentadas no Apêndice B.

Quadro 10: Relação entre unidades textuais da Classe 1 e as variáveis do estudo

UCE'S	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
/.../A contabilidade identifica os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, possibilitando a observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da constituição. /.../No 1 quadrimestre de 2013 houve renúncia de receita decorrente da concessão e ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. /.../	33	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
/.../ as operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto-a terceiros foram escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no 2 quadrimestre de 2013, /.../	30	2013	SUL	RS	Alvorada
/.../ as publicações e divulgações dos relatórios de gestão fiscal relativas ao 1 quadrimestre de 2012, foram efetuadas pelo poder executivo conforme estabelecido nas resoluções e instruções normativas do tce_rs e na forma do disposto nas portarias da stn, no prazo fixado no 2 do art. /.../	30	2012	SUL	RS	Bagé

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As constatações nos relatórios de controle foram efetuadas a partir dessas UCEs por classes e pelas variáveis do estudo. Desse modo, o quadro 11, a seguir, apresenta as constatações de controle depreendidas das UCEs dos relatórios de controle de cada município e pelas variáveis do estudo.

Quadro 11: Relação entre as constatações das UCE'S da Classe 1 e as variáveis do estudo

CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
▪ Identificação, por meio da contabilidade, dos beneficiários de pagamento de sentenças judiciais; ▪ Observância da ordem cronológica de pagamento de sentenças judiciais conforme art. 100 da constituição; ▪ Identificação do período em que houve "renúncia de receita" e o motivo que levou sua ocorrência.	33	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação do período (2º quad. 2013) e 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.	30	2013	SUL	RS	Alvorada
▪ 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
▪ Publicações e divulgações dos relatórios de gestão fiscal, pelo Poder Executivo (2º quad. 2012), conforme estabelecido nas resoluções e instruções normativas do TCE, portarias e prazos do STN.	30	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Identificação do período (2º quad. 2012) e 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.	30	2012	SUL	RS	Caxias do Sul
▪ Identificação do período (2º quad. 2013) e 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.	30	2013	SUL	RS	Porto Alegre
▪ Identificação do período (3º quad. 2012) e 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.	30	2012	SUL	RS	Pelotas
▪ Não identificação do vínculo de receita de capital do município; ▪ Identificação do registro próprio das disponibilidades; ▪ Identificação do formato de escrituração dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.	31	2012	SUL	RS	Alvorada
▪ Identificação do período (3º quad. 2012) e 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.	31	2012	SUL	RS	Alvorada
▪ Não identificação de operação de crédito por antecipação de receita no exercício;	27	2013	SUL	RS	Bagé

▪ Identificação do período (2º quad. 2013) referente a apuração da dívida consolidada líquida e da resolução do senado federal que a regula.					
▪ Não identificação de observações do responsável pelo controle interno para o TCE; ▪ Identificação do período (2º quad. 2013), prazo, audiência pública e responsável por sua realização, em que o cumprimento das metas fiscais foi demonstrado e avaliado pelo poder executivo.	27	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Não identificação do vínculo de receita de capital do município; ▪ Identificação do registro próprio das disponibilidades; ▪ Identificação do formato de escrituração dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.	28	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Não aplicação no 3º quadrimestre de 2013, de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público do poder executivo para financiamento de despesa.	29	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Identificação dos códigos referente aos recursos específicos, os quais a receita de capital encontrava-se vinculada. ▪ Identificação do registro próprio das disponibilidades as quais os recursos utilizados estavam vinculados; ▪ Identificação dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória e do formato de sua escrituração.	25	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Definição das condições e exigências para efetuar transferências de recursos a entidades públicas e privadas; ▪ Identificação do anexo de metas fiscais que integrou o projeto da ldo, em que nele constaram as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública.	26	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Identificação de renúncia de receita (2º quad. 2013) decorrente da concessão e ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.	23	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação de escrituração (2º quad. 2012) das operações de crédito, em que foram evidenciados o montante e a variação da dívida pública; ▪ Detalhamento da natureza e do tipo de credor das operações de crédito.	24	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O levantamento das constatações nos relatórios de controle interno foi dado mediante as ações descritas nas unidades de contexto elementar dos relatórios publicados pelos municípios do estudo. A análise das unidades de texto dos relatórios dos municípios agrupados na Classe 1 identificou a execução das ações por periodicidade e conforme normatização que regulamenta essas ações. No ano de 2012, a análise por variáveis dos segmentos de texto dos

relatórios de controle dos municípios de Bagé, Caxias do Sul, Pelotas, Alvorada e Bento Gonçalves, localizados no estado do Rio Grande do Sul - Região Sul, expressaram níveis de significância (Khi2) localizados no intervalo entre 31 e 24, distanciando-se de 100.

A partir das constatações obtidas na Classe 1, verificou-se que os relatórios desses municípios evidenciaram ações executadas conforme normatização que as regulamenta, o que remeteu à disposição dos municípios agrupados nessa classe em divulgar as ações executadas conforme estabelecido pelas normas dos órgãos de controle externo.

Ainda em 2012, o Alceste apresentou uma repetição de UCEs nos diferentes anos de publicação selecionados para o estudo e consequentemente, foram efetuadas mesmas constatações, referente a períodos diferentes. As observações descritas nos segmentos de texto dos municípios agrupados na Classe 1 remeteram, em grande parte, a identificação e escrituração de operações financeiras, movimentação de receitas e despesas e a publicação de outros relatórios de gestão.

Neste aspecto, apesar dos municípios agrupados na Classe 1 divulgarem informações referente ao controle sobre a movimentação de operações financeiras, estes apresentaram conteúdo restrito, quanto a avaliação pelas unidades de controle interno desses municípios de ações executadas em outras áreas da gestão, qual seja a avaliação de risco financeiro ou controle de bens no patrimônio desses municípios.

O levantamento das constatações nos relatórios dos municípios agrupados na Classe 1 remeteu ao controle e registro das operações financeiras dos municípios, em que a escrituração de operações de crédito e de disponibilidades, identificação dos recursos os quais a receita de capital desses municípios encontra-se vinculados, bem como a evidenciação do montante e da variação da dívida pública foram mais significativos.

Dessa forma, verificou-se que grande parte dos relatórios dos municípios agrupados na Classe 1, apresentaram disposição em evidenciar ações que remeteram ao controle sobre os recursos financeiros e os gastos efetuados por estes municípios, o que corrobora as análises anteriores quanto a predominância de observações referente as operações financeiras dos municípios em seus relatórios.

No ano de 2013, os municípios de Bento Gonçalves, Alvorada, Cachoeirinha, Porto Alegre e Bagé foram apresentados, respectivamente, como os mais significativos, haja vista

que apresentaram um maior nível de correlação (Khi2) com a intenção de sentido da Classe 1, situados no intervalo entre 33 e 23. A vista disso, as constatações nos relatórios desses municípios foram referentes a identificação da ordem cronológica e conformidade legal dos pagamentos de sentenças judiciais, periodicidade em que a renúncia de receita ocorre, operação de crédito por antecipação de receita e escrituração dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.

Das constatações que apresentaram maior grau de significância nas UCEs da Classe 1 em 2013, também foram verificadas a avaliação das exigências para efetuar transferências de recursos as entidades públicas e privadas e dos elementos do anexo de metas fiscais que integraram o projeto da LDO, quais foram: metas anuais, valores correntes das receitas, despesas e resultado nominal. Das constatações de controle nos dois anos selecionados para o estudo, predominaram a escrituração do vínculo da receita de capital dos municípios, do montante e da variação da dívida pública, das operações de crédito, inscrições em restos a pagar, formas de financiamento ou aumento de compromissos junto a terceiros.

A análise de conteúdo dos relatórios de controle dos municípios agrupados na Classe 1 apresentou observações inseridas por itens como sentido expresso por essa classe e a partir do levantamento das constatações nesses relatórios, verificou-se que essas observações foram efetuadas pelas unidades de controle desses municípios. Apesar de grande parte dessas observações concentrarem-se nas operações financeiras, verificou-se a disposição dos municípios em evidenciar o cumprimento de normas e metas na execução de suas atividades nos relatórios.

6.2.2 Unidades de contexto elementar da Classe 2 e levantamento das constatações de controle interno

A análise do conteúdo dos relatórios de controle dos municípios agrupados na Classe 2 remeteu a análise de informações existentes nas prestações de contas. A partir disso, as unidades textuais classificadas por ordem de importância e de acordo com o Khi2 dos municípios mais representativos foram apresentadas no quadro 12, a seguir, que apresentou as UCEs selecionadas do relatório síntese do Alceste para o estudo. O total de UCEs da Classe 2 que serviram para efetuar as constatações do estudo, foram apresentadas no Apêndice B.

Quadro 12: Relação entre unidades textuais da Classe 2 e as variáveis do estudo

UCEs	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
/.../ 154 da Deliberação tcmrj n 183, de 12092011, para resposta aos processos baixados em diligencia. /.../ ressaltamos que o relatório Diligências Não Cumpridas do tcm, posição de 10032013, não registra pendências referentes a exercícios anteriores para a entidade. /.../	27	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
/.../ falta de ressarcimento de valores pagos indevidamente a pensionistas falecidos no exercicio de 2010, /.../ havíamos confrontado a base de dados do sistema de pensão com o sisobi de junho 2010 e constatado indícios de 58 pensionistas falecidos, constando da folha de pensões do instituto, no mês de maio 2010, contrariando o artigo 32 do decreto n./.../	28	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
/.../ esse procedimento pode comprometer a medição de performance da concessionaria, impactando no pagamento da contraprestação pública anual. /.../no formulário de follow up a entidade considera o status implementado e informa que encaminhou oficio a cgm, explicando e justificando o não descumprimento da cláusula contratual, /.../	25	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As constatações nos relatórios de controle foram efetuadas a partir dessas UCEs por classes e pelas variáveis do estudo. Com base nisto, o quadro 13, a seguir, apresenta as constatações das UCEs dos relatórios de controle de cada município, relacionadas as variáveis do estudo, conforme apresentado no quadro 12.

Quadro 13: Relação entre as constatações das UCE'S da Classe 2 e as variáveis do estudo

CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
▪ Identificação de deliberação do TCM para resposta a processos baixados; ▪ Não identificação do registro de pendências referente a exercícios anteriores no relatório diligências não cumpridas do TCM.	27	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Falta de ressarcimento de valores pagos indevidamente a pensionistas falecidos no exercicio de 2010; ▪ Confronto da base de dados do sistema de pensão com o sisobi de junho 2010; ▪ Constatação de indícios de 58 pensionistas falecidos, constando da folha de pensões do instituto, no mês de maio 2010, contrariando o artigo 32 do decreto n.	28	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Análise da relação entre pagamento da contraprestação pública anual e a medição de desempenho;	25	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)

▪ Identificação no formulário de follow_up de implementação de status e de informação referente ao cumprimento de cláusula contratual.					
▪ Análise do exercício e do registro de resposta da entidade no formulário follow_up; ▪ Identificação de fragilidade não sanada com base na resposta ao formulário.	25	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Análise da equipe de auditoria referente as providencias adotadas pela secretaria municipal de esporte lazer e recreação_seme; ▪ Apontamento de ocorrências identificadas pela auditoria como sanadas; ▪ Identificação de pendência referente a apuração de responsabilidade por perda de arrecadação verificada no período de 15/11/2008 a 30/09/2013.	25	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de 02 duas caixas contendo 06 seis pastas com responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta. ▪ Análise do plano de providências e recomendação para que as folhas de frequência sejam juntadas ao processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade responsável.	26	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de agendamento e do formato de adesão ao snfs_e; ▪ Identificação das atribuições de órgãos responsáveis pela avaliação de ações referente a regularização de situações; ▪ Identificação das empresas incluídas na tabela de adesão e de empresas novas que se cadastraram após a data 30/08/2013.	23	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Análise da equipe de auditoria e da prestação de contas em que a sdte não cita a aprovação da prestação de contas final entregue ao mte, apenas menciona oficio encaminhado aquele Órgão Federal; ▪ Recomendação a juntar ao processo todos os documentos referentes a prestação de contas final; ▪ Encaminhamento ao mte, referente ao plano de implementação e cumprimento ao artigo 34 da portaria 991 item 0.	23	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de solicitação de documentos e informações que servirão de base para exame, caso atendidos fls. 1913 a 1915; ▪ Identificação de pendência de solução referente ao pedido de informação encaminhado à AGM pela assessoria técnica do tce, em 02/05/2012.	21	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Identificação do montante referente ao recolhimento de ISS; ▪ Descumprimento de cláusula referente a avaliação mensal; ▪ Identificação de fragilidade n 02 do rag nf 512/2012; ▪ Identificação, por meio da análise da auditoria, que a avaliação de performance do consórcio porto novo foi	21	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)

realizada em desacordo com o disposto no contrato de parceria público privada - ppp (n) 0012010.					
▪ Identificação, por meio da análise de auditoria, de conformidade da folha de pagamento de pensionistas com o sistema ergon; ▪ Identificação de 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.	21	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Apontamento, pela auditoria, de ausência de nota fiscal na prestação de contas da contrapartida; ▪ Verificação do pagamento das contas e apuração de eventual responsabilidade funcional sobre as contas;	21	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de falta de resposta as diligências do tribunal de contas; ▪ Identificação de pendências de respostas ao tribunal de contas do município quanto as diligências referentes ao exercicio de 2012.	21	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SMH)
▪ Identificação de informação descrita no formulário de follow_up, pela entidade, referente recomendação da auditoria; ▪ Análises das demonstrações contábeis e constatação de provisão para contingências passivas apresentada no balanço patrimonial em 31/12/2012, contabilizada com base na estimativa feita pela diretoria jurídica; ▪ Identificação de informações quanto ao nível de risco do previ_rio.	22	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Análise de prestação de contas; ▪ Identificação de recomendação pela controladoria referente a promoção de medidas para escriturar os precatórios da justiça estadual, justiça federal e justiça trabalhista e atualizar as contas da dívida fundada, pela administração ativa, por meio do departamento de contabilidade da secretaria municipal de fazenda.	19	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação da guarda de documentos pelo controle interno; ▪ Identificação da não integração dos procedimentos licitatórios notas fiscais, contratos, notas de empenhos e outros documentos no balancete físico a ser enviados ao tribunal de contas.	20	2013	CENTRO-OESTE	GO	Luziânia
▪ Análise das folhas de frequência encontradas pela sdte, quanto a correspondência dessa documentação; ▪ Recomendação referente a deliberação do ressarcimento de valor pago indevidamente junto ao imdc; ▪ Identificação de falha no acompanhamento do programa pela supervisão geral da qualificação; ▪ Verificação de qualificação da supervisão geral, de unidade da sdte responsável pelo acompanhamento do Projovem trabalhador juventude cidadã 2010.	17	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)

▪ Identificação do escopo de análise, realizada no período de 28 de fevereiro de 2013 a 14 de março de 2013; ▪ Identificação de restrição desse escopo quanto a verificação dos documentos inseridos no processo de prestação de contas n 01900.	18	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Análise do sistema de controle interno e identificação de número insuficiente de membros na coordenadoria de controle interno; ▪ Identificação de solicitação da equipe de auditoria em conformidade a legislação vigente do sistema de controle interno junto a requisição n. 03 rm rag 22012 encaminhada por mensagem eletrônica, dentre diversas informações.	15	2012	SUL	RS	Gravataí
▪ Identificação de advertência para evitar a reincidência da inconformidade; ▪ Identificação de advertência para adoção de medidas corretivas quanto as decisões dos processos n. 2580 020006 9, 3531 020007_8 e 7561_020007_2, relativos aos exercícios de 2005 a 2007; ▪ Identificação de imposições de multa ao administrador responsável.	15	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Identificação de recomendação para que a secretaria municipal de educação rescinda contratos e aplique as multas previstas em contrato; ▪ Identificação de recomendação para cobrança das empresas licitadas e que o órgão devolva valores pagos pelos tênis escolares entregues em desacordo com o contrato; ▪ Identificação de recomendação para instauração de procedimento cabível nos termos dos artigos 87 e 88, da lei 8.	15	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de recomendações para o sistema de controle interno; ▪ Identificação de recomendações para informar a composição da controladoria geral do município por ocasião do encerramento do exercício de 2012, indicando a relação a cada servidor estagiários.	16	2012	SUL	RS	São Leopoldo
▪ Análise da equipe de auditoria em relação ao imdc, responsável pela qualificação de 2.000 jovens; ▪ Identificação de não ocorrência da devida qualificação desse quantitativo; ▪ Averiguação do pagamento referente à compra de materiais e contratação de seguros quanto a proporcionalidade das quantidades executadas a menor.	16	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação da falta de comprovação da despesa, de estudo de viabilidade, de serviços prestados sem previsão contratual, falta de justificativa na alteração do preço estimado e previsão de pagamento de imposto de inteira responsabilidade da contratada.	16	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)

▪ Avaliação do sistema de monitoramento e de seu funcionamento; ▪ Identificação no formulário de follow-up de informação quanto a fiscalização no que concerne ao encaminhamento de expediente ao consórcio contratado; ▪ Identificação de solicitação de esclarecimentos quanto as causas das inoperâncias e lentidão de respostas das câmeras e sistemas de circulação viária.	16	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CETRIO)
▪ Identificação, em 2012, do número de cargos criados no âmbito da coordenadoria de controle interno; ▪ Identificação do não provimento do cargo de assessor jurídico; ▪ Identificação de prejuízos de análise e sobrecarga dos demais membros.	13	2012	SUL	RS	Gravataí
▪ Identificação do percentual de gastos com folha de pagamento; ▪ Detalhamento da composição das despesas pagas a título de obrigações patronais; ▪ Análise de valores repassados ao instituto do seguro social.	13	2013	NORDESTE	PE	Camaragibe
▪ Identificação de pasta contendo documentos com o título de prestação de contas a qual encontra-se sob a responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta.	13	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Disponibilização das informações referentes a resposta no sistema de controle de diligências da CG ▪ Identificação de fragilidades e de implementações de ações para sanar fragilidades; ▪ Análise das respostas da entidade e das evidências apresentadas quanto as implementações das ações para sanar as fragilidades detectadas em auditorias anteriores.	13	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de recomendação referente ao mapeamento das folhas de frequência**;** ▪ Verificação da correta comprovação da quantidade de horas; ▪ Identificação de ações corretivas referente a providenciar o ressarcimento do valor pago indevidamente junto ao imdc, em caso de não comprovação.	14	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de inoperância do serviço de regularização da escrituração contábil, devido a permanência na conciliação de lançamentos de valores de diferenças de saldos.	12	2013	NORTE	RO	Porto Velho

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O levantamento das constatações nos relatórios agrupados na Classe 2 foi dado mediante as ações descritas nas unidades de contexto elementar dos relatórios publicados por municípios situados em mais de um estado e em quatro regiões do Brasil, sendo considerado

que estes também apresentaram maior relação de significância na classe, a partir de apresentarem qui-quadrados mais próximos de 100.

Diante disso, no ano de 2012, a análise por variáveis dos segmentos de texto dos relatórios de controle da Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto, da Companhia de Engenharia de Tráfego, do Instituto de Previdência e Assistência e da Secretaria Municipal de Habitação do município de Rio de Janeiro junto aos municípios de Gravataí, São Leopoldo e Passo Fundo, localizados no estado do Rio Grande do Sul - Região Sul, apresentaram níveis de significância (Khi2) localizados no intervalo entre 28 e 13.

O intervalo de significância o qual os relatórios dos municípios da Região Sul se situaram, permitiu inferir que esses municípios evidenciaram em seus relatórios ações mais vinculadas ao sentido expresso pela Classe 2, qual seja, a análise das informações referente as prestações de contas desses municípios.

Quando os segmentos de texto desses municípios foram comparados, verificou-se ainda que as unidades de texto dos relatórios publicados pelos órgãos da administração direta e indireta do Rio de Janeiro foram apresentados como os mais expressivos da classe, em que diferente da Classe 1, o Alceste apresentou poucas repetições de UCEs nos diferentes anos de publicação e consequentemente um maior número de constatações diferentes foram efetuadas. As observações descritas nos segmentos de texto dos relatórios dos municípios da Classe 2 remeteram, em grande parte, a avaliação de ações da gestão, a identificação de fragilidades e de ações implementadas para sanar essas fragilidades.

Desse modo, verificou-se que os relatórios dos municípios além de evidenciarem observações referente análise das prestações de contas, também apresentaram a avaliação de ações executadas pelos municípios que identificou fragilidades e recomendou ações para sanar essas fragilidades, o que apontou para a existência de ações corretivas nesses municípios.

Além da avaliação da estrutura de controle interno dos municípios e das fragilidades de seus sistemas de controle interno, as constatações nos relatórios foram provenientes da análise da prestação de contas dos municípios quanto a movimentação de suas contas de resultado, haja vista que a falta de comprovação da despesa, de estudo de viabilidade, de serviços prestados sem previsão contratual, falta de justificativa para alteração do preço estimado em contrato, foram constatadas como ações de controle no ano de 2012.

As análises das demonstrações contábeis e constatação de provisão para contingências passivas apresentada no balanço patrimonial em 31/12/2012, bem como a análise do número de cargos criados no âmbito da coordenadoria de controle interno, identificação de informações quanto ao nível de risco, fragilidades nos sistemas de monitoramento e nas operações financeiras, referente a transferência de ISS e de pagamentos efetuados pela gerência financeira, também apresentaram relações de significância com as unidades de texto da Classe 2.

No ano de 2013, os segmentos de texto das UCEs dos relatórios publicados pela Secretaria Municipal do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo e da Secretaria Municipal de Esporte, Lazer e Educação do município de São Paulo, junto as unidades de texto dos relatórios publicados por Camaragibe, Luziânia e Porto Velho também foram apresentadas como significativas, haja vista que apresentaram um nível de correlação (Khi2) com a Classe 2, situado no intervalo entre 26 e 12, distanciando-se de 100.

A vista disso, a avaliação do controle interno desses municípios se deu, em grande parte, conforme plano de trabalho das auditorias internas e apontou fragilidades mediante a identificação de inoperância do serviço de regularização da escrituração contábil, averiguação da proporcionalidade de pagamento referente à compra de materiais e contratação de seguros, movimentação financeira de recursos e não integração de procedimentos licitatórios.

Das constatações que apresentaram maior significância nas UCEs da Classe 2 em 2013, também se destacaram as recomendações efetuadas após análise das prestações de contas e da avaliação dos sistemas de controle interno, em que ações corretivas referente a providenciar o ressarcimento do valor pago indevidamente, devolução de valores pagos por produtos entregues em desacordo com contrato estabelecido, medidas para escriturar os precatórios da justiça estadual, federal e trabalhista e atualização de contas pela administração ativa e da dívida fundada por meio do departamento de contabilidade, foram apresentadas como recomendações que expressaram relação de significância com a Classe 2.

Das constatações nos dois anos selecionados para o estudo, predominaram a análise das prestações de contas, identificação e avaliação das ações executadas pela gestão dos municípios, em que por meio da avaliação dessas ações e de seus sistemas de controle interno, fragilidades foram identificadas junto a recomendações de ações corretivas para sanar essas fragilidades.

6.2.3 Unidades de contexto elementar da Classe 3 e levantamento das constatações de controle interno

As unidades textuais da Classe 3 foram classificadas por ordem de importância e de acordo com o Khi2 dos municípios mais representativos na classe conforme apresenta o quadro 14, a seguir, que apresentou as UCEs selecionadas do relatório síntese do Alceste para o estudo. O total de UCEs da Classe 3 que serviram para efetuar as constatações do estudo, foram apresentadas no Apêndice B.

Quadro 14: Relação entre unidades textuais da Classe 3 e as variáveis do estudo

UCE'S	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
/.../ comentários: esta secretaria, além das atividades para sua manutenção, executou diversas ações, dentre elas destacam-se: programa de educação ambiental contemplando ações práticas em defesa do meio ambiente e problemas ambientais do município, relacionados a recursos hídricos, conservação de solo, resíduos sólidos e queimadas, /.../	56	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ através do seu departamento de orçamento, com a participação das demais secretarias municipais e departamentos. /.../ garantiu-se a sociedade o direito de participação na construção do ppa e o mesmo foi utilizado como instrumento de planejamento estratégico das ações de governo, /.../	46	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
/.../ a Prefeitura de Ibirité, através da secretaria de meio ambiente e serviços urbanos, criou o setor de projetos e educação ambiental, responsável por atender a demanda da população no que tange aos projetos e programas relacionados com a educação ambiental, valorização, recuperação e preservação do meio ambiente. /.../	47	2012	SUDESTE	MG	Ibirité

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As constatações nos relatórios de controle foram efetuadas a partir dessas UCEs por classes e pelas variáveis do estudo. Com base nisto, o quadro 15, a seguir, apresenta as constatações depreendidas das UCEs dos relatórios de controle de cada município da Classe 3 e pelas variáveis delimitadas para o estudo, conforme apresentado anteriormente, no quadro 14.

Quadro 15: Relação entre as constatações das UCE'S da Classe 3 e as variáveis do estudo

CONSTATAÇÕES	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
▪ Identificação de atividades executadas por órgão da administração direta do município para sua manutenção; ▪ Detalhamento de ações referente a programa de educação ambiental contemplando ações práticas em defesa do meio ambiente e problemas ambientais do	56	2012	NORTE	TO	Araguaína

município, relacionados a recursos hídricos, conservação de solo, resíduos sólidos e queimadas.					
▪ Detalhamento dos departamentos, secretarias responsáveis e parte da sociedade que participaram da construção do PPA; ▪ Atribuição do PPA como instrumento de planejamento estratégico para execução das ações do governo.	46	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
▪ Identificação de criação de setor de projetos e educação ambiental para atender a demanda da população no que tange aos projetos e programas relacionados com a educação ambiental, valorização, recuperação e preservação do meio ambiente.	47	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Identificação de reuniões com órgão da administração indireta referente a cessão de espaço para construção de centro de referência em educação ambiental; ▪ Descrição de finalização de projeto técnico didático e de projeto arquitetônico.	43	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Manutenção do programa municipal de atendimento a criança e adolescente; ▪ Manutenção de atividades de atendimento a criança e adolescente; ▪ Manutenção do programa poupança jovem; ▪ Ampliação do atendimento através do programa de ações emergenciais de defesa civil.	42	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Detalhamento de ações referente capacitação de professores e especialistas em educação e participação em fórum internacional de educação; ▪ Identificação de quantitativo de alunos atendidos por meio de adesão a projeto descentralizado de órgão de administração indireta; ▪ Organização de seminário de educação inclusiva.	38	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Identificação de reajuste salarial de 11 por cento para professores e especialistas em educação; ▪ Identificação de políticas de desenvolvimento social e cultural; ▪ Priorização no funcionamento da política pública de assistência social no município.	37	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Identificação de eventos e dos que dizem respeito a atos e fatos ligados a execução orçamentária e financeira do município. ▪ Identificação de contas com função precípua de controle.	37	2013	NORTE	RO	Araguaína
▪ Identificação de dificuldades constatadas por meio da compreensão ao conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes a todas secretarias; ▪ Descrição das dificuldades, em que se destacou: crescimento desordenado da cidade, ocasionando diversos problemas sociais, financeiros e econômicos.	39	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação de ações desenvolvidas pelo município, atribuindo-o melhorias na área educacional, na execução de projetos de infraestrutura, ação social,	39	2012	NORTE	TO	Araguaína

habitação, meio ambiente, controle e arrecadação da receita.					
▪ Não apresentação de controle de solicitação e recebimento de alimentos; ▪ Não identificação de espaços destinados a biblioteca, apresentação de teatro e salas específicas para atividades que explorem a leitura, a dança e a música em escolas.	35	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Ampliação dos programas mais educação e escola aberta e descrição do total de escolas incluídas nesses programas; ▪ Aquisição de material para suprir a demanda escolar para o ano de 2012, inclusive livro didático de inglês.	32	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Descrição de despesas administrativas realizadas tais como: pagamento de pessoal, aluguel de veículos, telefone, água e energia de todo o prédio da prefeitura, serviços de terceiros pessoa jurídica material de expediente e limpeza.	34	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Elaboração e acompanhamento de convênios com detalhamento das instituições bancárias conveniadas: bmg, bb, cef, cartões bmg e brasil card; ▪ Implantação do site do município; ▪ Identificação de elaboração de admissões, exonerações, distratos e outros atos relacionados a administração direta, autarquias e fundações.	33	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Desenvolvimento de sistema de controle de arquivamento, do arquivo morto e departamento pessoal; ▪ Desenvolvimento do portal do servidor municipal e em estudo a criação de intranet; ▪ Identificação de reuniões com empresas para conhecimento e execução do plano de expansão de operadora de telefonia referente aos pontos de internet banda larga para o município.	30	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Elaboração da LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias e da LOA - Lei Orçamentária Anual; ▪ Identificação de procura para organizar todas as ações a serem desenvolvidas no município em programas, compatibilizando-os nos recursos disponíveis decorrentes do planejamento da receita e despesa e da entrada e saída efetiva de recursos financeiros destinados.	31	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
▪ Identificação de auditorias de inspeção e regularidade no município; ▪ Identificação de ações desenvolvidas referente a demanda de serviços e o trabalho de assessoria e suporte dado aos servidores do TCE.	31	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação de ações empreendidas referente ao controle interno nos municípios, entre os quais foram elaborados: manuais, instruções, fluxogramas, rotinas, reuniões técnicas; ▪ Apontamento de dificuldades referente a melhoria do trabalho da gestão, entre as quais citou-se a falta de	27	2013	NORTE	TO	Araguaína

servidores comprometidos com a administração pública.					
▪ Identificação de amortização da dívida interna contratual; ▪ Identificação da execução de despesas administrativas para manutenção da sede, bem como, gastos realizados para execução de ações diversas.	28	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Manutenção e recapeamento de vias urbanas em parceria com os governos estadual e federal; ▪ Locação de máquinas e equipamentos para execução de atividades; ▪ Descrição de atividades referente pavimentação asfáltica e drenagem nos bairros da cidade.	28	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Desenvolvimento de atividades referente a orientação, organização e normatização dos controles, rotinas e processos administrativos no intuito de colaborar com uma gestão mais eficiente e eficaz.	29	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Detalhamento de atividades referente a criação de checklist para pró-saude; ▪ Reorganização e aprimoramento do checklist da prefeitura para diversas modalidades de contratações.	28	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação dos trabalhos desenvolvidos pela Controladoria Geral, em parceria com as secretarias que compõe a administração direta e indireta do município, em especial, com os diretores administrativos e os responsáveis por almoxarifados.	25	2013	NORTE	AP	Macapá
▪ Detalhamento de atividades referente ao atendimento de alunos distribuídos em 70 unidades de ensino, 24 centros de educação infantil, 29 escolas da zona urbana e 17 escolas de campo; ▪ Identificação de ações referente a implantação, implementação e acompanhamento de 25 projetos municipais em diversas modalidades e objetivos.	25	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação de ações referente capacitação de servidores e colaboradores, de forma a incentivar a merecida e necessária participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração, inclusive no acompanhamento das políticas.	26	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
▪ Avaliação da execução orçamentária referente ao atendimento das determinações legais, alcance de metas e diretrizes previstas em planejamento; ▪ Identificação de núcleo de acompanhamento orçamentário denominado comitê de programação financeira, em que foi mantido na administração, objetivando o controle financeiro.	26	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
▪ Identificação da classificação funcional das despesas de capital; ▪ Identificação das principais áreas em que se concentraram os gastos públicos: educação com 49,64 por cento da despesa realizada e saúde com 23,59 por cento da despesa realizada.	23	2013	NORDESTE	CE	Itapipoca

▪ Avaliação de ações referente ao serviço de nota fiscal eletrônica, quanto à eficácia e o alcance de objetivos traçados, quais foram: prevenir a sonegação e fomentar a arrecadação do município.	23	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Detalhamento da avaliação do mínimo exigível aplicável da receita municipal de manutenção e desenvolvimento do ensino nas ações e serviços públicos de saúde.	24	2012	SUDESTE	MG	Ibirité

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As constatações nos relatórios agrupados na Classe 3 foram dadas mediante as ações descritas nas unidades de contexto elementar dos relatórios publicados por municípios situados em cinco estados e em três regiões do Brasil, sendo considerado que os municípios das regiões Norte e Sudeste apresentaram maior relação de significância na classe e descreveram a execução de ações pela gestão desses municípios.

Nesse aspecto, a análise das unidades de texto da Classe 3 remeteu ao desenvolvimento de atividades pelos municípios ou por seus órgãos de administração direta, em que as constatações de controle interno se deu mediante a avaliação, pelas Controladorias Gerais desses municípios, se as atividades foram desenvolvidas em cumprimento aos normativos legais ou alcançando as metas traçadas no planejamento dos municípios.

Diante disso, no ano de 2012, a análise por variáveis dos segmentos de texto dos relatórios de controle do município de Araguaína e Ibirité, localizados nos estados de Tocantins e Minas Gerais, respectivamente, apresentaram as maiores relações de significância com a Classe 3 e quando comparada as demais classes, haja vista que os níveis de significância apresentados pelo primeiro município situou-se no intervalo entre 56 e 25 junto ao segundo município que apresentou níveis de significância localizados no intervalo entre 47 e 24, distanciando-se de 100.

Os níveis de significância apontam que os segmentos de texto nos relatórios daqueles municípios possuem relação com o sentido expresso pela Classe 3. Daí, verificou-se que as constatações nos relatórios de Araguaína e Ibirité evidenciaram mais atividades desempenhadas pelos municípios, do que se reportaram a avaliação dessas atividades e de procedimentos de controle internos por suas respectivas Unidades de Controle Interno.

Quando comparado as demais classes, os segmentos de texto desses municípios apresentaram, em grande parte, descrições de atividades desenvolvidas pela gestão dos municípios e consequentemente, poucos detalhamentos que remeteram a análise de prestações

de contas ou de observações específicas do controle interno referente a movimentação financeira ou elaboração de demonstrações contábeis. Neste aspecto, verificou-se também que o Alceste apresentou poucas repetições de UCEs nos diferentes anos de publicação e consequentemente, constatações diferentes foram efetuadas. As constatações nos segmentos de texto dos municípios da Classe 3 remeteram ao detalhamento de ações desenvolvidas pela gestão dos municípios ou por suas secretarias e a avaliação dessas atividades pelas Controladorias Gerais desses municípios.

Além do detalhamento das ações desenvolvidas pela gestão dos municípios e de suas avaliações pelo controle interno, o levantamento das constatações de controle remeteu a empreendimento de ações voltadas ao atendimento da sociedade, haja vista que a implantação, implementação e acompanhamento de projetos municipais foram descritos nos relatórios junto a avaliação do mínimo exigível aplicável da receita municipal de manutenção e desenvolvimento do ensino nas ações e serviços públicos de saúde, o que aponta para o cumprimento das normas que estabelecem a transparência na execução das atividades dos municípios, quanto a divulgação dessas atividades pela gestão dos municípios.

Nesse contexto, as constatações foram efetuadas a partir do detalhamento de ações referentes à instituição de programa de educação ambiental, manutenção do programa municipal de atendimento a criança e adolescente junto a descrição de ações referente capacitação de professores e especialistas em educação e participação em eventos internacionais no ano de 2012.

A vista disso, verificou-se que os municípios localizados nos estados de Minas Gerais e Tocantins, também apresentaram maiores relações de significância com as unidades de texto dos relatórios publicados em 2013. Daí, verificou-se que o detalhamento das atividades desenvolvidas pela gestão dos municípios mais expressivos e pelos demais, distribuiu-se entre a descrição de ações e programas de governo voltadas para o público infanto-juvenil e para os profissionais da área de educação e saúde dos municípios. A avaliação dessas ações se deu, em grande parte, por meio do alcance das metas estabelecidas nos planejamentos dos municípios ou pelo cumprimento dos normativos legais, em que também verificou-se o monitoramento dos gastos e despesas junto aos procedimentos de controle interno.

Neste aspecto, além dos municípios divulgarem o cumprimento de normas que estabelecem a transparência das ações executadas por sua gestão, também divulgaram o público

a quem as atividades são direcionadas e a avaliação dessas atividades quanto ao alcance das metas traçadas em seus planejamentos de atividades, o que aponta para uma maior transparência das ações evidenciadas pelos municípios agrupados na Classe 3.

As constatações que apresentaram maior grau de significância nas UCEs da Classe 3 em 2013, foram caracterizadas pela avaliação da execução orçamentária no que concerne ao atendimento das determinações legais, alcance de metas e diretrizes previstas em planejamento, identificação das principais áreas em que se concentraram os gastos públicos, em que se destacaram educação e saúde e de ações empreendidas para fortalecer o controle interno dos municípios, entre os quais foram elaborados: manuais, instruções, fluxogramas, rotinas, reuniões técnicas junto a identificação de auditorias de inspeção e regularidade no município como unidades de texto que expressaram maior relação de significância com a Classe 3.

As constatações nos relatórios agrupados nessa classe apontaram que além dos municípios divulgarem o desempenho das atividades em cumprimento ao estabelecido pelas normas e os resultados obtidos por intermédio desse desempenho, também divulgaram procedimentos de controle sobre suas áreas da gestão, o que apontou maior disposição desses municípios em apresentar ações que caracterizam a transparência pública.

6.3 Classificação conceitual das constatações do controle interno às perspectivas do COSO II

A classificação das constatações nos relatórios de controle interno se deu mediante a relação conceitual das constatações nas UCEs mais representativas das três classes criadas pelo Alceste às diretrizes técnicas do COSO II. Essas constatações foram relacionadas as diretrizes técnicas e as oito perspectivas do COSO II mediante o atendimento ou atendimento em parte às recomendações dadas por estas diretrizes ou ainda que se aproximaram a essas diretrizes e as perspectivas do COSO II.

Desse modo, após a classificação conceitual das constatações de controle interno às diretrizes, a análise foi descrita por perspectivas e pelas variáveis referente ao ano de publicação, região, estado e municípios, conforme apresenta o quadro 16, a seguir.

Quadro 16: Diretrizes da Perspectiva Ambiente Interno X Constatações nos relatórios por variáveis.

AMBIENTE INTERNO				
DIRETRIZ	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**

Servidores e Funcionários percebem os mecanismos gerais de controle instituídos para alcance dos objetivos da entidade.				
▪ Identificação de dificuldades constatadas por meio da compreensão ao conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes a todas secretarias.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação dos trabalhos desenvolvidos pela Controladoria Geral, em parceria com as secretarias que compõe a administração direta e indireta do município, em especial, com os diretores administrativos e os responsáveis por almoxarifados.	2013	NORTE	AP	Macapá
DIRETRIZ **Delegação de Autoridade e Competência com definições claras das responsabilidades.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de 02 duas caixas contendo 06 seis pastas com responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação das atribuições de órgãos responsáveis pela avaliação de ações referente a regularização de situações.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Verificação do pagamento das contas e apuração de eventual responsabilidade funcional sobre as contas.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação da guarda de documentos pelo controle interno.	2013	CENTRO-OESTE	GO	Luziânia
▪ Verificação de qualificação da supervisão geral, de unidade da sdte responsável pelo acompanhamento do Projovem trabalhador juventude cidadã 2010.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de restrição desse escopo quanto a verificação dos documentos inseridos no processo de prestação de contas n 01900.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de criação de setor de projetos e educação ambiental para atender a demanda da população no que tange aos projetos e programas relacionados com a educação ambiental, valorização, recuperação e preservação do meio ambiente.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Identificação de reuniões com órgão da administração indireta referente a cessão de espaço para construção de centro de referência em educação ambiental.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
DIRETRIZ **A Administração Municipal formaliza e comunica objetivos, metas, políticas e procedimentos.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação do período (2º quad. 2013), prazo, audiência pública e responsável por sua realização, em que o cumprimento das metas fiscais foi demonstrado e avaliado pelo poder executivo.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação dos códigos referente aos recursos específicos, os quais a receita de capital encontrava-se vinculada.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Definição das condições e exigências para efetuar transferências de recursos a entidades públicas e privadas.	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Identificação do anexo de metas fiscais que integrou o projeto da ldo, em que nele constaram as metas	2013	SUL	RS	Cachoeirinha

anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública.				
▪ Identificação de escrituração (2º quad. 2012) das operações de crédito, em que foram evidenciados o montante e a variação da dívida pública.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Encaminhamento ao MTE, referente ao plano de implementação e cumprimento ao artigo 34 da portaria 991 item 0.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de recomendação pela controladoria referente a promoção de medidas para escriturar os precatórios da justiça estadual, justiça federal e justiça trabalhista e atualizar as contas da dívida fundada, pela administração ativa, por meio do departamento de contabilidade da secretaria municipal de fazenda.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação do escopo de análise, realizada no período de 28 de fevereiro de 2013 a 14 de março de 2013.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Detalhamento de ações referente a programa de educação ambiental contemplando ações práticas em defesa do meio ambiente e problemas ambientais do município, relacionados a recursos hídricos, conservação de solo, resíduos sólidos e queimadas.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação de elaboração de admissões, exonerações, distratos e outros atos relacionados a administração direta, autarquias e fundações.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Elaboração da LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias e da LOA - Lei Orçamentária Anual.	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
DIRETRIZ **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.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Detalhamento dos departamentos, secretarias responsáveis e parte da sociedade que participaram da construção do PPA.	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
DIRETRIZ **A Prefeitura possui Políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de recomendação para cobrança das empresas licitadas e que o órgão devolva valores pagos pelos tênis escolares entregues em desacordo com o contrato.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de pasta contendo documentos com o título de prestação de contas a qual encontra-se sob a responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Desenvolvimento de sistema de controle de arquivamento, do arquivo morto e departamento pessoal.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Conforme apresenta o quadro 16, para efetuar a classificação conceitual das constatações de controle com a dimensão Ambiente Interno do COSO II, cinco diretrizes técnicas foram utilizadas para relacionar as 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 foram elaborados pela Secretaria Municipal do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo do município de São Paulo.

A partir da relação entre as constatações dos relatórios de controle e as diretrizes técnicas da perspectiva Ambiente Interno, identificou-se ações de controle referente a demonstração e avaliação das metas fiscais pelo Poder Executivo e a identificação de recursos específicos por códigos, os quais a receita de capital do município encontrava-se vinculada. A apresentação dessas metas quanto ao desempenho da gestão fiscal dos municípios e o vínculo de sua receita de capital a códigos específicos de recursos caracterizar procedimentos de controle dos municípios, tais constatações foram relacionadas a diretriz referente a formalização e comunicação de objetivos, metas, políticas e procedimentos pela Administração Municipal.

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.

Na segunda diretriz, a recomendação da controladoria para promover medidas referente a escrituração dos precatórios da justiça por meio do departamento de contabilidade de secretaria da fazenda municipal também foi relacionada aquela diretriz, junto a identificação de pasta contendo documentos com o título de prestação de contas sob responsabilidade e guarda de gabinete para esta pasta, haja vista que dessas constatações, verificou-se que existem definições de responsabilidades e de políticas dirigidas aos recursos materiais de alguns municípios.

As constatações relacionadas a três diretrizes técnicas da dimensão Ambiente Interno, respectivamente, a formalização e a comunicação de objetivos, metas, políticas e procedimentos pela Administração Municipal, consistiu na diretriz técnica a qual mais constatações de controle foram classificadas. A vista disso, a relação entre variáveis apresentou que outra parte das constatações de controle interno, foram provenientes de relatórios publicados, em 2013, pelo município de Porto Velho – RO, situado na Região Norte e pela Secretaria Municipal do Desenvolvimento, Trabalho e Empreendedorismo do município de São Paulo - SP, localizado na Região Sudeste.

Em contraparte, mais duas constatações de relatórios de controle publicado pela Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto do Rio de Janeiro, em 2012, foram classificadas nas diretrizes técnicas da dimensão Ambiente Interno do COSO II. 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.

As constatações de controle classificadas nessas diretrizes foram mais expressivas nos relatórios publicados pelos municípios de Araguaína, situado no estado do Tocantins em 2012, e pelos municípios de Ibirité e Ipatinga, ambos situados no estado de Minas Gerais, localizado na Região Sudeste em 2013. Ainda neste ano, as constatações de controle mais expressivas foram extraídas do relatório publicado pelo município de Macapá, situado no estado do Amapá, localizado na região Norte do Brasil.

A partir disso, a classificação da constatação de controle referente ao registro de reuniões com órgão da administração indireta quanto ao espaço cedido para construção de centro de referência em educação ambiental à diretriz técnica que recomenda a delegação de autoridade e competência com definições claras, se deu a partir da descrição da atividade desempenhada e do órgão responsável por sua execução nos relatórios de controle.

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.

Ainda sobre a diretriz que verifica se a administração municipal formaliza e comunica objetivos, metas, políticas e procedimentos, verificou-se o detalhamento de ações, em alguns municípios, referente à programa de educação ambiental contemplando ações práticas em defesa do meio ambiente e problemas ambientais do município, relacionados a recursos hídricos, conservação de solo, resíduos sólidos e queimadas, inferindo-se que o desempenho dessas atividades ocorre mediante execução de programas estabelecidos em plano de atividades dos municípios. As elaborações da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e da Lei Orçamentária Anual – LOA também foram classificadas naquela diretriz técnica, haja vista que estes abrangem as ações a serem executadas pelos municípios durante um determinado período.

Sobre a diretriz que averigua se a prefeitura possui políticas dirigidas à segurança da informação e recursos materiais, o desenvolvimento de sistema de controle de arquivamento do arquivo morto e departamento pessoal de municípios, também foram relacionadas a esta diretriz, haja vista representarem ações desenvolvidas pela administração municipal que caracterizam controle sobre seus documentos e seu quadro de pessoal.

Para a diretriz que verifica 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, verificou-se o detalhamento dos departamentos, secretarias responsáveis e parte da sociedade que participaram da construção do PPA. Neste contexto, esta constatação de controle interno foi classificada nessa diretriz, haja vista a participação dos órgãos administrativos da prefeitura e de parte da sociedade na construção de seu plano de atividades.

No conseguinte, o quadro 17 apresenta a relação efetuada entre as constatações nos relatórios de controle interno dos municípios do estudo às diretrizes técnicas que caracterizam a perspectiva referente a Definição de Objetivos do COSO II.

Quadro 17: Diretrizes da Perspectiva Definição de Objetivos X Constatações nos relatórios por variáveis

DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS				
DIRETRIZ **Os objetivos estratégicos e as metas do município estão formalizados em manuais ou documentos, bem como são divulgados e atualizados.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de solicitação de documentos e informações que servirão de base para exame, caso atendidos fls. 1913 a 1915.	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Identificação de restrição desse escopo quanto a verificação dos documentos inseridos no processo de prestação de contas n 01900.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de recomendação referente ao mapeamento das folhas de frequência.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de procura para organizar todas as ações a serem desenvolvidas no município em programas, compatibilizando-os nos recursos disponíveis decorrentes do planejamento da receita e despesa e da entrada e saída efetiva de recursos financeiros destinados.	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
DIRETRIZ **Os objetivos referentes a conformidade as questões legais (CGU e TCE, por exemplo) são definidos e divulgados.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Observância da ordem cronológica de pagamento de sentenças judiciais conforme art. 100 da Constituição.	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ 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.	2012	SUL	RS	Bagé
▪ Publicações e divulgações dos relatórios de gestão fiscal, pelo Poder Executivo (2º quad. 2012), conforme estabelecido nas resoluções e instruções normativas do TCE, portarias e prazos do STN.	2013	SUL	RS	Cachoeirinha

▪ Identificação do tempo (2º quad. 2013) referente a apuração da dívida consolidada líquida e da resolução do senado federal que a regula.	2013	SUL	RS	Bagé
▪ Não identificação de observações do responsável pelo controle interno para o TCE.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação do tempo (2º quad. 2013), prazo, audiência pública e responsável por sua realização, em que o cumprimento das metas fiscais foi demonstrado e avaliado pelo poder executivo.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação do anexo de metas fiscais que integrou o projeto da LDO, em que nele constaram as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública.	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Detalhamento da composição das despesas pagas a título de obrigações patronais.	2013	NORDESTE	PE	Camaragibe
DIRETRIZ **Os objetivos referentes a eficácia e a efetividade das atividades da prefeitura são definidos, divulgados e atualizados.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Detalhamento de ações referente capacitação de professores e especialistas em educação e participação em fórum internacional de educação.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Identificação de quantitativo de alunos atendidos por meio de adesão a projeto descentralizado de órgão de administração indireta.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Ampliação dos programas mais educação e escola aberta e descrição do total de escolas incluídas nesses programas.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Desenvolvimento do portal do servidor municipal e em estudo a criação de intranet.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Identificação de ações desenvolvidas referente a demanda de serviços e o trabalho de assessoria e suporte dado aos servidores do TCE.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação da execução de despesas administrativas para manutenção da sede, bem como, gastos realizados para execução de ações diversas.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Desenvolvimento de atividades referente a orientação, organização e normatização dos controles, rotinas e processos administrativos no intuito de colaborar com uma gestão mais eficiente e eficaz.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Detalhamento de atividades referente a criação de checklist para pró-saude.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Detalhamento de atividades referente ao atendimento de alunos distribuídos em 70 unidades de ensino, 24 centros de educação infantil, 29 escolas da zona urbana e 17 escolas de campo.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação de ações referente ao serviço de nota fiscal eletrônica, quanto à eficácia e o alcance de objetivos traçados, quais foram: prevenir a sonegação e fomentar a arrecadação do município.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
DIRETRIZ **A Prefeitura estabelece seus objetivos estratégicos em consonância ao Plano Plurianual, por exemplo.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**

▪ Atribuição do PPA como instrumento de planejamento estratégico para execução das ações do governo.	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
▪ Detalhamento de ações referente capacitação de professores e especialistas em educação e participação em fórum internacional de educação.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Identificação de quantitativo de alunos atendidos por meio de adesão a projeto descentralizado de órgão de administração indireta.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
▪ Detalhamento de atividades referente a criação de checklist para pró-saude.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Reorganização e aprimoramento do checklist da prefeitura para diversas modalidades de contratações.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação de ações referente a implantação, implementação e acompanhamento de 25 projetos municipais em diversas modalidades e objetivos.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Detalhamento da avaliação do mínimo exigível aplicável da receita municipal de manutenção e desenvolvimento do ensino nas ações e serviços públicos de saúde.	2012	SUDESTE	MG	Ibirité

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 17, para efetuar a classificação conceitual das constatações de controle com a dimensão Definições de Objetivo do COSO II, quatro diretrizes técnicas foram utilizadas para relacionar 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 relação 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 relacionadas 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 relação 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.

Na relação conceitual entre as constatações de controle interno e as diretrizes referente a formalização, divulgação e atualização dos objetivos estratégicos e das metas do municípios em manuais ou documentos, e ainda referente a definição e divulgação dos objetivos em conformidade as questões legais, verificou-se que a solicitação de documentos e informações que serviram de base para exame da auditoria, recomendação referente ao mapeamento das folhas de frequência e o detalhamento da composição das despesas pagas a título de obrigações patronais caracterizaram ações que atenderam, em parte, a essas diretrizes.

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. Tal relação se deu mediante a constatação nos relatórios desses municípios, referente ao uso de documentos com informações que permitem o exame dos controles internos e a existência de um plano de implementação de atividades estabelecido conforme normas legais.

Outras constatações foram extraídas dos relatórios publicados pelos municípios de Ipatinga, localizado no estado de Minas Gerais e pelo município de Porto Velho, situado no estado de Rondônia em 2013. Diante disso, verificou-se a identificação de procura para organizar todas as ações a serem desenvolvidas no município em programas, compatibilizando-os nos recursos disponíveis decorrentes do planejamento da receita e despesa e da entrada e saída efetiva de recursos financeiros destinados, o que atenderam em parte, a diretriz que recomenda a divulgação e atualização dos objetivos estratégicos e as metas de municípios formalizados em manuais ou documentos.

Para a diretriz que recomenda a definição, divulgação e atualização dos objetivos da prefeitura quanto à eficácia e efetividade de suas atividades, identificou-se que alguns municípios estruturam suas atividades com o objetivo de alcançar uma gestão eficiente e eficaz, haja vista a descrição, nos relatórios de controle, de atividades referente a orientação, organização e normatização dos controles, rotinas e processos administrativos no intuito de colaborar com uma gestão mais eficiente e eficaz.

Nesta perspectiva, ainda identificou-se o detalhamento de atividades desempenhadas pelos municípios e o público o qual estas atividades encontravam-se direcionadas, quais foram: o atendimento de alunos distribuídos em 70 unidades de ensino, 24 centros de educação infantil, 29 escolas da zona urbana e 17 escolas de campo e quanto a operação das contas de resultado dos municípios, identificou-se a execução de despesas administrativas para manutenção da sede de prefeituras e dos gastos realizados para execução de outras ações diversas.

Para a diretriz técnica que averiguou se a prefeitura estabelece seus objetivos estratégicos em consonância ao Plano Plurianual, verificou-se que parte dos municípios atribuem ao PPA a função de instrumento de planejamento estratégico para execução das ações do governo e neste aspecto, as constatações de controle referente a implantação, implementação e acompanhamento de 25 projetos municipais em diversas modalidades e objetivos e o detalhamento da avaliação do mínimo exigível aplicável da receita municipal de manutenção e desenvolvimento do ensino nas ações e serviços públicos de saúde também possuíram relação com esta diretriz, haja vista que além dos municípios afirmarem executar suas ações em conformidade ao PPA, também descreveram atividades desempenhadas em conformidade a outros planos de ações em seus relatórios.

Após relacionar constatações nos relatórios de controle à perspectiva Definição de Objetivos, o quadro 18, a seguir, apresenta a relação de outras constatações em relatórios de controle às diretrizes técnicas que caracterizam a perspectiva referente a Identificação de Eventos do COSO II.

Quadro 18: Diretrizes da Perspectiva Identificação de Eventos X Constatações nos relatórios por variáveis

IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS				
DIRETRIZ **Existência de Meios ou Técnicas utilizados pela Prefeitura para identificar oportunidades ou ameaças que afetam o alcance dos objetivos ou execução das estratégias**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de ações empreendidas referente ao controle interno nos municípios, entre os quais foram elaborados: manuais, instruções, fluxogramas, rotinas, reuniões técnicas.	2013	NORTE	TO	Araguaína
DIRETRIZ **Eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos estão divulgados.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação do período em que houve "renúncia de receita" e o motivo que levou sua ocorrência.	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação do período (2º quad. 2013) e 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.	2013	SUL	RS	Alvorada
▪ Identificação do período (2º quad. 2012) e 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.	2012	SUL	RS	Caxias do Sul
▪ Identificação do período (2º quad. 2013) e 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.	2013	SUL	RS	Porto Alegre
▪ Identificação do período (3º quad. 2012) e 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.	2012	SUL	RS	Pelotas
▪ Não identificação do vínculo de receita de capital do município.	2012	SUL	RS	Alvorada
▪ Identificação do período (3º quad. 2012) e 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.	2012	SUL	RS	Alvorada
▪ Não identificação de operação de crédito por antecipação de receita no exercício.	2013	SUL	RS	Bagé

▪ Não identificação de observações do responsável pelo controle interno para o TCE.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Não identificação do vínculo de receita de capital do município.	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Não aplicação no 3º quadrimestre de 2013, de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público do poder executivo para financiamento de despesa.	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Identificação de renúncia de receita (2º quad. 2013) decorrente da concessão e ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação de escrituração (2º quad. 2012) das operações de crédito, em que foram evidenciados o montante e a variação da dívida pública.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Falta de ressarcimento de valores pagos indevidamente a pensionistas falecidos no exercicio de 2010.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Identificação de pendência referente a apuração de responsabilidade por perda de arrecadação verificada no período de 15/11/2008 a 30/09/2013.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de agendamento e do formato de adesão ao snfs_e.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação de pendência de solução referente ao pedido de informação encaminhado a AGM pela assessoria técnica do TCE, em 02/05/2012.	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Identificação de 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.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Identificação de falta de resposta as diligências do tribunal de contas.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SMH)
▪ Identificação de pendências de respostas ao tribunal de contas do município quanto as diligências referentes ao exercicio de 2012.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SMH)
▪ Análises das demonstrações contábeis e constatação de provisão para contingências passivas apresentada no balanço patrimonial em 31/12/2012, contabilizada com base na estimativa feita pela diretoria jurídica.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Identificação da não integração dos procedimentos licitatórios, notas fiscais, contratos, notas de empenhos e outros documentos no balancete físico a ser enviados ao tribunal de contas.	2013	CENTRO-OESTE	GO	Luziânia
▪ Identificação de falha no acompanhamento do programa pela supervisão geral da qualificação.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de não ocorrência da devida qualificação desse quantitativo.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de solicitação de esclarecimentos quanto as causas das inoperâncias e lentidão de respostas das câmeras e sistemas de circulação viária.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CETRIO)
▪ Identificação do não provimento do cargo de assessor jurídico.	2012	SUL	RS	Gravataí

▪ Identificação de pasta contendo documentos com o título de prestação de contas a qual encontra-se sob a responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de fragilidades e de implementações de ações para sanar fragilidades.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de inoperância do serviço de regularização da escrituração contábil, devido a permanência na conciliação de lançamentos de valores de diferenças de saldos.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação de eventos e dos que dizem respeito a atos e fatos ligados a execução orçamentária e financeira do município.	2013	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação de ações desenvolvidas pelo município, atribuindo-o melhorias na área educacional, na execução de projetos de infraestrutura, ação social, habitação, meio ambiente, controle e arrecadação da receita.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Não apresentação de controle de solicitação e recebimento de alimentos.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Descrição de despesas administrativas realizadas tais como: pagamento de pessoal, aluguel de veículos, telefone, água e energia de todo o prédio da prefeitura, serviços de terceiros pessoa jurídica material de expediente e limpeza.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Apontamento de dificuldades referente a melhoria do trabalho da gestão, entre as quais citou-se a falta de servidores comprometidos com a administração pública.	2013	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação de ações referente capacitação de servidores e colaboradores, de forma a incentivar a merecida e necessária participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração, inclusive no acompanhamento das políticas.	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
▪ Identificação das principais áreas em que se concentraram os gastos públicos: educação com 49,64 por cento da despesa realizada e saúde com 23,59 por cento da despesa realizada.	2013	NORDESTE	CE	Itapipoca

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 18, para efetuar a classificação conceitual das constatações de controle com a dimensão Identificação de Eventos do COSO II, apenas duas diretrizes técnicas foram utilizadas para relacionar 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, verificou-se que a maior parte das constatações de controle interno foram extraídas dos relatórios publicados no ano de 2013 pelo município do Rio de Janeiro, por

meio de sua Secretaria Municipal de Habitação, pela Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto do Rio, da Companhia de Engenharia de Tráfego e do Instituto de Previdência e Assistência.

Na perspectiva Identificação de Eventos, 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.

Quanto a relação entre as 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.

Em algumas constatações de controle nos relatórios publicados em 2012, verificou-se a descrição do período e modo de escrituração do montante e da variação da dívida pública, das operações de crédito, inscrições em restos a pagar, formas de financiamento e aumento de compromissos junto a terceiros e por estas constatações caracterizarem eventos que afetam a execução de atividades dos municípios, também foram relacionados aquela diretriz.

Quanto a diretriz referente a identificação de eventos internos e externos que influenciam o alcance dos objetivos e a segregação desses eventos entre riscos e oportunidades, apesar de algumas constatações se reportarem a descrição de objetivos alcançados no desempenho das atividades dos municípios, verificou-se que estes eventos não foram segregados em oportunidades ou ameaças, o que apontou para o não atendimento de algumas diretrizes técnicas da perspectiva referente a Identificação de Eventos.

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.

Por estes fatos caracterizarem eventos identificados pelas auditorias internas dos municípios durante a avaliação dos controles internos e encontrarem-se descritos nos relatórios de controle de alguns municípios, inferiu-se que a diretriz que recomenda a divulgação de eventos que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos foram atendidas em parte. As constatações classificadas nessas diretrizes técnicas foram extraídas de relatórios publicados em 2013 pelos municípios de Araguaína – TO, Porto Velho – RO, Maracanaú e Itapipoca, ambos localizados no estado do Ceará e pelo município de Araguaína – TO.

As constatações referente aos atos e fatos ligados a execução orçamentária e financeira do município, junto a avaliação de ações desenvolvidas, em que os próprios municípios atribuíram existir melhorias na área educacional, na execução de seus projetos de infraestrutura, ação social, habitação, meio ambiente, controle e arrecadação da receita, também foram relacionadas a diretriz técnica que recomenda a divulgação de eventos que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos traçados pelos municípios.

Algumas constatações dos relatórios de controle apontaram dificuldades que afetam o desempenho da gestão de municípios, entre as quais foram descritas a falta de servidores comprometidos com a administração pública e ainda descreveram como principais áreas em que se concentraram gastos públicos, a educação com 49,64% da despesa realizada e saúde com 23,59%. Tais constatações também foram relacionadas a diretriz que recomenda a identificação e divulgação de eventos que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos dos municípios, por serem descritos nos relatórios como pontos de controle que influenciam a execução de atividades da gestão e o alcance de metas quanto ao resultado financeiro de municípios.

Quanto a diretriz que recomenda a existência de meios ou técnicas a serem utilizados pela prefeitura para identificar oportunidades ou ameaças que afetam o alcance de seus objetivos ou execução de suas estratégias, as constatações referente as ações empreendidas pelos municípios referente a elaboração de manuais, instruções, fluxogramas, rotinas e reuniões

técnicas foram relacionadas aquela diretriz, por atenderem, em parte, ações de controle pertinentes ao desempenho de atividades na gestão de municípios. Inferiu-se que esta diretriz foi atendida parcialmente, haja vista os relatórios não se reportarem ao desenvolvimento dessas ações com o objetivo de segregar oportunidades ou ameaças no desempenho das atividades.

Após relacionar as constatações de relatórios a perspectiva Identificação de Eventos, o quadro 19, a seguir, apresenta a relação de outras constatações às diretrizes técnicas que caracterizam a perspectiva referente a Avaliação de Risco do COSO II.

Quadro 19: Diretrizes da Perspectiva Avaliação de Risco X Constatações nos relatórios por variáveis

AVALIAÇÃO DE RISCO				
DIRETRIZ **Descrição de que os objetivos e as metas estão formalizados em manuais e documentos.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de solicitação de documentos e informações que servirão de base para exame, caso atendidos fls. 1913 a 1915.	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Análise das folhas de frequência encontradas pela sdte, quanto a correspondência dessa documentação.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
DIRETRIZ **Existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da Prefeitura.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Constatação de indícios de 58 pensionistas falecidos, constando da folha de pensões do instituto, no mês de maio 2010, contrariando o artigo 32 do decreto n.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Identificação de fragilidade n 02 do RAG nf 512/2012.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de 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.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Apontamento, pela auditoria, de ausência de nota fiscal na prestação de contas da contrapartida.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de fragilidades e de implementações de ações para sanar fragilidades.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
DIRETRIZ **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.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Recomendação referente a deliberação do ressarcimento de valor pago indevidamente junto ao IMDC.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)

▪ Identificação de advertência para adoção de medidas corretivas quanto as decisões dos processos n. 2580 020006 9, 3531 020007_8 e 7561_020007_2, relativos aos exercícios de 2005 a 2007.	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Identificação de imposições de multa ao administrador responsável.	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Identificação de recomendação para que a secretaria municipal de educação rescinda contratos e aplique as multas previstas em contrato.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de recomendação para cobrança das empresas licitadas e que o órgão devolva valores pagos pelos tênis escolares entregues em desacordo com o contrato.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação de recomendação para instauração de procedimento cabível nos termos dos artigos 87 e 88, da lei 8.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Análise das respostas da entidade e das evidências apresentadas quanto as implementações das ações para sanar as fragilidades detectadas em auditorias anteriores.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de ações corretivas referente a providenciar o ressarcimento do valor pago indevidamente junto ao imdc, em caso de não comprovação.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
DIRETRIZ **Descrição da existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de dificuldades constatadas por meio da compreensão ao conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes a todas secretarias.	2012	NORTE	TO	Araguaína
DIRETRIZ **A Prefeitura desempenha um trabalho de avaliação de análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos legais e internos.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação do tempo (2º quad. 2013), prazo, audiência pública e responsável por sua realização, em que o cumprimento das metas fiscais foi demonstrado e avaliado pelo Poder Executivo.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação do anexo de metas fiscais que integrou o projeto da ldo, em que nele constaram as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública.	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Avaliação dos trabalhos desenvolvidos pela Controladoria Geral, em parceria com as secretarias que compõe a administração direta e indireta do município, em especial, com os diretores administrativos e os responsáveis por almoxarifados.	2013	NORTE	AP	Macapá
▪ Avaliação de ações referente capacitação de servidores e colaboradores, de forma a incentivar a merecida e necessária participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração, inclusive no acompanhamento das políticas.	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú

▪ Avaliação da execução orçamentária referente ao atendimento das determinações legais, alcance de metas e diretrizes previstas em planejamento.	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
▪ Constatação de indícios de 58 pensionistas falecidos, constando da folha de pensões do instituto, no mês de maio 2010, contrariando o artigo 32 do decreto n.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Identificação no formulário de follow_up de implementação de status e de informação referente ao cumprimento de cláusula contratual.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Análise do plano de providências e recomendação para que as folhas de frequência sejam juntadas ao processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade responsável.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Encaminhamento ao mte, referente ao plano de implementação e cumprimento ao artigo 34 da portaria 991 item 0.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Descumprimento de cláusula referente a avaliação mensal.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação, por meio da análise da auditoria, que a avaliação de performance do consórcio porto novo foi realizada em desacordo com o disposto no contrato de parceria público privada - ppp (n) 0012010.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de advertência para adoção de medidas corretivas quanto as decisões dos processos n. 2580 020006 9, 3531 020007_8 e 7561_020007_2, relativos aos exercícios de 2005 a 2007.	2012	SUL	RS	Passo Fundo
▪ Identificação de não ocorrência da devida qualificação desse quantitativo.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação da falta de comprovação da despesa, de estudo de viabilidade, de serviços prestados sem previsão contratual, falta de justificativa na alteração do preço estimado e previsão de pagamento de imposto de inteira responsabilidade da contratada.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de recomendação referente ao mapeamento das folhas de frequência.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
DIRETRIZ **Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) da prefeitura.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de informações quanto ao nível de risco do previ_rio.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
DIRETRIZ **A auditoria interna gerencia os riscos da instituição.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de auditorias de inspeção e regularidade no município.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Análise da equipe de auditoria referente as providências adotadas pela secretaria municipal de esporte lazer e recreação_seme.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Apontamento de ocorrências identificadas pela auditoria como sanadas.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Análise da equipe de auditoria e da prestação de contas em que a sdte não cita a aprovação da prestação	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)

de contas final entregue ao mte, apenas menciona oficio encaminhado aquele Órgão Federal.				
▪ Identificação, por meio da análise da auditoria, que a avaliação de performance do consórcio porto novo foi realizada em desacordo com o disposto no contrato de parceria público privada - ppp (n) 0012010.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação, por meio da análise de auditoria, de conformidade da folha de pagamento de pensionistas com o sistema ergon.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Identificação de informação descrita no formulário de follow_up, pela entidade, referente recomendação da auditoria.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Análise das folhas de frequência encontradas pela sdte, quanto a correspondência dessa documentação.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Verificação de qualificação da supervisão geral, de unidade da sdte responsável pelo acompanhamento do Projovem trabalhador juventude cidadã 2010.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de solicitação da equipe de auditoria em conformidade a legislação vigente do sistema de controle interno junto a requisição n. 03 rm rag 22012 encaminhada por mensagem eletrônica, dentre diversas informações.	2012	SUL	RS	Gravataí
▪ Análise da equipe de auditoria em relação ao imdc, responsável pela qualificação de 2.000 jovens.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Análise das respostas da entidade e das evidências apresentadas quanto as implementações das ações para sanar as fragilidades detectadas em auditorias anteriores.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 19, as constatações de controle interno foram relacionadas 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 relacionadas 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. Tais constatações foram relacionadas a mesma diretriz técnica que a constatação extraída dos relatórios publicados no ano de 2013, referente a análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos legais e internos pela prefeitura, 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 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, a partir da relação entre as diretrizes técnicas e as constatações de controle interno desses municípios, verificou-se que na diretriz que recomenda a formalização dos objetivos e das metas da prefeitura em manuais e documentos, esteve relacionada a constatação 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.

Para a diretriz técnica que verifica se na ocorrência de fraudes ou desvios, as prefeituras instauraram alguma sindicância para apurar responsabilidades e exigir ressarcimentos decorrentes de fraudes e perdas causadas por atos dos funcionários, verificou-se a existência de

advertência para adoção de medidas corretivas quanto as decisões de processos relativos a exercícios anteriores e imposições de multa ao administrador responsável por ações em desconformidade ao plano de atividades.

No que concerne a diretriz técnica que recomenda se as prefeituras desempenham um trabalho de avaliação de análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas políticas ou procedimentos legais e internos, identificou-se nos relatórios a análise do plano de providências e recomendação para que as folhas de frequência sejam juntadas a processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade responsável.

Quanto a identificação de informações referente ao nível de risco do Previrio, tal constatação permitiu inferir que a diretriz que verifica se os riscos nos principais processos operacionais são identificados pela prefeitura, foram atendidas, e para diretriz técnica que verifica se a auditoria interna gerencia os riscos da instituição, verificou-se o apontamento de ocorrências identificadas pela auditoria como sanadas e a análise da equipe de auditoria e da prestação de contas em que o órgão da administração direta não citou a aprovação da prestação de contas final entregue ao órgão de fiscalização externa, apenas menciona ofício encaminhado ao Órgão Federal.

Quanto as constatações nos relatórios dos municípios de Macapá – AP e Maracanaú – CE em 2013 e nos relatórios publicados pelo município de Araguaína – TO em 2012 e para a diretriz que averigua a existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor, relacionou-se as dificuldades apontadas nos relatórios e provenientes da incompreensão ao conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes a todas secretarias, conforme apontado em relatórios de controle nos municípios, haja vista que estas dificuldades foram justificadas pelo fato de que os servidores não compreendem os procedimentos que remetem a responsabilidade de seus setores.

Quanto a diretriz que averigua se a prefeitura desempenha trabalho de avaliação de análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos legais e internos, a avaliação dos trabalhos desenvolvidos pela Controladoria Geral, em parceria com secretarias que compõe a administração direta e indireta de municípios, em especial, com os diretores administrativos e os responsáveis por almoxarifados, foram classificadas nessa

diretriz técnica, apesar do relatório não apresentar a análise de risco como uma das atribuições específicas da controladoria geral nesses municípios.

Em contrapartida, a avaliação da execução orçamentária referente ao atendimento das determinações legais, alcance de metas e diretrizes previstas em planejamento também foram constatadas em relatórios e classificadas na diretriz que averigua se a prefeitura desempenha ações que examinam o descumprimento de normas ou procedimentos internos. Neste aspecto, quanto a diretriz que recomenda o gerenciamento de riscos das instituições pela auditoria interna, constatou-se a existência de auditoria de inspeção e regularidade em municípios.

Após relacionar as constatações de relatórios a perspectiva Avaliação de Risco, o quadro 20, a seguir, apresenta a relação de outras constatações às diretrizes técnicas que caracterizam a perspectiva referente a Resposta a Risco do COSO II.

Quadro 20: Diretrizes da Perspectiva Resposta a Risco X Constatações nos relatórios por variáveis

RESPOSTA A RISCO				
DIRETRIZ **A Administração Municipal toma medidas/atitudes para reduzir os riscos nas atividades.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Análise do exercício e do registro de resposta da entidade no formulário follow_up.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Análise da equipe de auditoria referente as providências adotadas pela secretaria municipal de esporte lazer e recreação_seme.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Recomendação a juntar ao processo todos os documentos referentes a prestação de contas final.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
DIRETRIZ **A Administração Municipal toma medidas/atitudes para evitar os riscos nas atividades.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação das empresas incluídas na tabela de adesão e de empresas novas que se cadastraram após a data 30/08/2013.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação de advertência para evitar a reincidência da inconformidade.	2012	SUL	RS	Passo Fundo
DIRETRIZ **A Administração Municipal toma medidas/atitudes para divulgar os riscos nas atividades.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de fragilidade não sanada com base na resposta ao formulário.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 20, parte das constatações de controle foram extraídas das unidades de texto dos relatórios publicados em 2013 pelos municípios de Porto Velho – RO, pelas Secretarias de Desenvolvimento, Transporte e Empreendedorismo do estado de São Paulo, pelo Instituto de Previdência e Assistência do Rio de Janeiro e pelo município de Passo Fundo – RS.

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 relacionadas 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.

Ainda sobre a dimensão Resposta a Risco, constatou-se em alguns casos que os textos dos relatórios não se referem a redução dos riscos nas atividades e sim, remete aos riscos efetuadas no formulário de *follow_up*, quanto a diretriz que recomenda a tomada de atitudes para evitar riscos nas atividades, o mecanismo referente ao cadastro das empresas nesses formulários aponta para o alcance desse objetivo e quanto a recomendação de ações para que os riscos das atividades dos municípios sejam divulgados, os relatórios de auditoria interna foram identificados como principal meio de divulgação das fragilidades identificadas nas atividades.

Após relacionar as constatações de relatórios a perspectiva Resposta a Risco, o quadro 21, a seguir, apresenta a relação de outras constatações às diretrizes técnicas que caracterizam a perspectiva referente a Procedimentos de Controle do COSO II.

Quadro 21: Diretrizes da Perspectiva Procedimentos de Controle X Constatações nos relatórios por variáveis

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE				
DIRETRIZ **Existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação do registro próprio das disponibilidades.	2012	SUL	RS	Alvorada
▪ Identificação do formato de escrituração dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.	2012	SUL	RS	Alvorada
▪ Identificação do registro próprio das disponibilidades.	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação do formato de escrituração dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação dos códigos referente aos recursos específicos, os quais a receita de capital encontrava-se vinculada.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação do registro próprio das disponibilidades as quais os recursos utilizados estavam vinculados.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Identificação dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória e do formato de sua escrituração.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Definição das condições e exigências para efetuar transferências de recursos a entidades públicas e privadas.	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Identificação do anexo de metas fiscais que integrou o projeto da ldo, em que nele constaram as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública.	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
▪ Identificação de escrituração (2º quad. 2012) das operações de crédito, em que foram evidenciados o montante e a variação da dívida pública.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Detalhamento da natureza e do tipo de credor das operações de crédito.	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
▪ Análise da relação entre pagamento da contraprestação pública anual e a medição de desempenho.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Análise do plano de providências e recomendação para que as folhas de frequência sejam juntadas ao processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade responsável.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de informação descrita no formulário de follow_up, pela entidade, referente recomendação da auditoria.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Análise de prestação de contas.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Disponibilização das informações referentes a resposta no sistema de controle de diligências da CG.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de ações empreendidas referente ao controle interno nos municípios, entre os quais foram	2013	NORTE	TO	Araguaína

elaborados: manuais, instruções, fluxogramas, rotinas, reuniões técnicas.				
▪ Desenvolvimento de atividades referente a orientação, organização e normatização dos controles, rotinas e processos administrativos no intuito de colaborar com uma gestão mais eficiente e eficaz.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação da classificação funcional das despesas de capital.	2013	NORDESTE	CE	Itapipoca
DIRETRIZ **A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de agendamento e do formato de adesão ao snfs_e.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação das empresas incluídas na tabela de adesão e de empresas novas que se cadastraram após a data 30/08/2013.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação do montante referente ao recolhimento de ISS.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Identificação de recomendação pela controladoria referente a promoção de medidas para escriturar os precatórios da justiça estadual, justiça federal e justiça trabalhista e atualizar as contas da dívida fundada, pela administração ativa, por meio do departamento de contabilidade da secretaria municipal de fazenda.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
▪ Identificação de recomendações para informar a composição da controladoria geral do município por ocasião do encerramento do exercício de 2012, indicando a relação a cada servidor estagiários.	2012	SUL	RS	São Leopoldo
▪ Averiguação do pagamento referente à compra de materiais e contratação de seguros quanto a proporcionalidade das quantidades executadas a menor.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação no formulário de follow-up de informação quanto a fiscalização no que concerne ao encaminhamento de expediente ao consórcio contratado.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CETRIO)
▪ Identificação, em 2012, do número de cargos criados no âmbito da coordenadoria de controle interno.	2012	SUL	RS	Gravataí
▪ Identificação do percentual de gastos com folha de pagamento.	2013	NORDESTE	PE	Camaragibe
▪ Análise de valores repassados ao instituto do seguro social.	2013	NORDESTE	PE	Camaragibe
▪ Verificação da correta comprovação da quantidade de horas.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Identificação de contas com função precípua de controle.	2013	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação de amortização da dívida interna contratual.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Avaliação da execução orçamentária referente ao atendimento das determinações legais, alcance de metas e diretrizes previstas em planejamento.	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
DIRETRIZ **Existência de segregação de funções na Prefeitura.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**

▪ Identificação de pendência referente a apuração de responsabilidade por perda de arrecadação verificada no período de 15/11/2008 a 30/09/2013.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Verificação do pagamento das contas e apuração de eventual responsabilidade funcional sobre as contas.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
▪ Identificação da guarda de documentos pelo controle interno.	2013	CENTRO-OESTE	GO	Luziânia
▪ Identificação de atividades executadas por órgão da administração direta do município para sua manutenção.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Detalhamento dos departamentos, secretarias responsáveis e parte da sociedade que participaram da construção do PPA.	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
DIRETRIZ **Os limites de autoridades são claramente estabelecidos.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de prejuízos de análise e sobrecarga dos demais membros.	2012	SUL	RS	Gravataí
DIRETRIZ **As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais na prefeitura são realizadas por uma só pessoa.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Confronto da base de dados do sistema de pensão com o sisobi de junho 2010.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Identificação das atribuições de órgãos responsáveis pela avaliação de ações referente a regularização de situações.	2013	NORTE	RO	Porto Velho
DIRETRIZ **Existência de um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de falha no acompanhamento do programa pela supervisão geral da qualificação.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Elaboração e acompanhamento de convênios com detalhamento das instituições bancárias conveniadas: bmg, bb, cef, cartões bmg e brasil card.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação de elaboração de admissões, exonerações, distratos e outros atos relacionados a administração direta, autarquias e fundações.	2012	NORTE	TO	Araguaína
▪ Identificação de núcleo de acompanhamento orçamentário denominado comitê de programação financeira, em que foi mantido na administração, objetivando o controle financeiro.	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 21, a relação entre as constatações de controle e a perspectiva Procedimentos de Controle do COSO II 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.

Quanto a perspectiva referente a procedimentos de controle, verificou-se que outra grande parte das práticas extraídas dos relatórios de controle interno foram associadas a esta dimensão. 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 relacionadas 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.

No ano de 2013, os relatórios de controle publicados pelos municípios de Bento Gonçalves e Cachoeirinha apresentaram a definição das condições e exigências para que esses municípios efetuassem transferências de recursos a entidades públicas e privadas e a integração do anexo de metas fiscais ao Projeto da LDO junto as mesmas constatações descritas nos relatórios publicados pelos municípios de Bento Gonçalves e Alvorada em 2012 e ambas foram relacionadas a diretriz técnica do COSO II que verifica a existência de procedimentos para diminuir os riscos das entidades e para que estas alcancem 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 relação 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 relacionadas a essa diretriz técnica.

Quanto a diretriz que verifica se os limites de autoridade são claramente estabelecidos nos municípios, inferiu-se a partir das constatações nos relatórios, que 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 referente a existência de segregação de funções na Prefeitura, relacionou-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, relacionou-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.

Sobre a diretriz que recomenda a existência de políticas e ações para diminuir riscos, ainda verificou-se a partir de algumas ações descritas pelos municípios, que estas apontavam apenas para redução de riscos financeiros e quanto a diretriz que verifica se os municípios possuem metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos, verificou-se que alguns municípios possuem padrões não para avaliar atividades de controle interno e sim para controlar as atividades operacionais das prefeituras.

Para a diretriz que averigua a existência de um processo de acompanhamento quanto a execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos nos municípios, identificou-se que alguns desses municípios executavam os planos de ação não para aprimoramento dos controles internos e sim para o desenvolvimento das atividades operacionais.

Nos relatórios de controle publicados pelos municípios de Maracanaú e Itapipoca – CE, Ipatinga – MG e Araguaína – TO, nos dois anos selecionados para o estudo, as constatações relacionadas as diretrizes técnicas do COSO II se destacaram pela identificação de ações empreendidas pelo controle interno nos municípios, entre as quais foram descritas: manuais, instruções, fluxogramas, rotinas e reuniões técnicas, em que foram enquadradas na diretriz que recomenda a existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos dos municípios. Ainda nesta diretriz, verificou-se o desenvolvimento de atividades referente a orientação, normatização e organização dos controles, rotinas e processos administrativos no intuito de colaborar com uma gestão mais eficiente e eficaz.

Para a diretriz que averiguava se estes municípios possuíam metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos, foram identificadas as contas com função precípua de controle, apenas para fins gerenciais, junto a avaliação da execução orçamentária referente ao atendimento das determinações legais, alcance de metas e diretrizes previstas em planejamento. Quanto a diretriz que recomenda a existência de segregação de funções na prefeitura, identificou-se em alguns municípios, o detalhamento dos departamentos, secretarias responsáveis e parte da sociedade que participaram da construção do Plano Plurianual de Atividades.

Na diretriz que averigua a existência de um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos, identificou-se, dentre outras ações, um núcleo de acompanhamento orçamentário denominado comitê de programação financeira, em que foi mantido na administração, objetivando o controle financeiro. Neste aspecto, apesar de alguns municípios não executarem, efetivamente, as diretrizes da perspectiva Procedimentos de Controle, verificou-se que muitas das constatações dos municípios apontaram para o aprimoramento do desempenho de suas atividades operacionais.

Após relacionar as constatações de relatórios a perspectiva Procedimentos de Controle, o quadro 22, a seguir, apresenta a relação de outras constatações às diretrizes técnicas que caracterizam a perspectiva referente a Informação e Comunicação do COSO II.

Quadro 22: Diretrizes da Perspectiva Informação e Comunicação X Constatações nos relatórios por variáveis

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO				
DIRETRIZ / **Existência de um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Análises das demonstrações contábeis e constatação de provisão para contingências passivas apresentada no balanço patrimonial em 31/12/2012, contabilizada com base na estimativa feita pela diretoria jurídica.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
▪ Análise de prestação de contas.	2013	NORTE	RO	Porto Velho

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 22, a relação entre as constatações de controle e a perspectiva Informação e Comunicação do COSO II 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 relacionadas 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 relacionadas a essas diretrizes, foram extraídas dos relatórios publicados 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.

Ainda sobre esta diretriz, verificou-se que a maioria dos relatórios de controle se reportaram a elaboração das demonstrações contábeis como meio de comunicação e ainda que

grande parte do fluxo regular de informações ocorre por meio da prestação de contas dos municípios.

Após relacionar as constatações de relatórios a perspectiva Informação e Comunicação, o quadro 23, a seguir, apresenta a relação de outras constatações às diretrizes técnicas que caracterizam a perspectiva referente ao Monitoramento do COSO II.

Quadro 23: Diretrizes da Perspectiva Monitoramento X Constatações nos relatórios por variáveis

MONITORAMENTO				
DIRETRIZ **O sistema de controle interno do município tem sido considerado pela CGU e TCE adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de falta de resposta as diligências do tribunal de contas.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SMH)
▪ Identificação de pendências de respostas ao tribunal de contas do município quanto as diligências referentes ao exercicio de 2012.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SMH)
▪ Identificação de solicitação da equipe de auditoria em conformidade a legislação vigente do sistema de controle interno junto a requisição n. 03 rm rag 22012 encaminhada por mensagem eletrônica, dentre diversas informações.	2012	SUL	RS	Gravataí
▪ Identificação de recomendações para o sistema de controle interno.	2012	SUL	RS	São Leopoldo
▪ Avaliação do sistema de monitoramento e de seu funcionamento.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CETRIO)
DIRETRIZ **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.**	**Ano**	**Região**	**Estado**	**Município**
▪ Identificação de deliberação do TCM para resposta a processos baixados.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Não identificação do registro de pendências referente a exercícios anteriores no relatório diligências não cumpridas do TCM.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
▪ Análise do plano de providências e recomendação para que as folhas de frequência sejam juntadas ao processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade responsável.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Recomendação referente a deliberação do ressarcimento de valor pago indevidamente junto ao imdc.	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
▪ Análise do sistema de controle interno e identificação de número insuficiente de membros na coordenadoria de controle interno.	2012	SUL	RS	Gravataí

▪ Identificação de solicitação de esclarecimentos quanto as causas das inoperâncias e lentidão de respostas das câmeras e sistemas de circulação viária.	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CETRIO)
▪ Identificação, em 2012, do número de cargos criados no âmbito da coordenadoria de controle interno.	2012	SUL	RS	Gravataí
▪ Identificação do não provimento do cargo de assessor jurídico.	2012	SUL	RS	Gravataí
▪ Identificação de prejuízos de análise e sobrecarga dos demais membros.	2012	SUL	RS	Gravataí

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Conforme apresenta o quadro 23, a relação entre as constatações de controle e a perspectiva Monitoramento do COSO II 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.

Na diretriz referente ao Monitoramento, identificou-se uma pequena quantidade de constatações de controle que foram relacionadas a duas diretrizes técnicas. 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.

As diretrizes técnicas aos quais as constatações de controle foram classificadas caracterizaram-se pela averiguação se o sistema de controle interno dos municípios investigados foram considerados adequado e efetivo pelos órgãos de controle externo (CGU e TCE, por exemplo) mediante as avaliações sofridas e ainda se as deficiências identificadas por meio dessas avaliações e capazes de afetar a administração municipal, foram relatadas as unidades com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas.

A vista disso, 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 consequentemente, a maioria dos relatórios não descreveram se o SCI desses municípios é constantemente avaliado. Para a diretriz que averigua se o SCI dos municípios é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo, verificou-se deliberações emitidas pelo TCM para o controle interno dos municípios, apesar de não haver registros desse monitoramento constante nos relatórios.

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. Diante disso, poucas constatações nos relatórios de controle interno foram relacionadas as diretrizes técnicas da perspectiva Monitoramento.

A partir dos quadros que apresentam a relação das constatações levantadas no estudo às oito perspectivas do COSO II, um resumo do estudo referente as constatações selecionadas do total de unidades de contexto elementar apresentadas pelo *software* foram efetuadas. Para esse estudo, foram selecionadas 202 constatações das 4.647 unidades de contexto elementar apresentadas pelo Alceste, em que esta quantidade foi selecionada a partir do Qui-quadrado

apresentado pelas UCEs em cada classe. Do total de UCE'S apresentadas pelo Alceste, também foram retiradas as que não expressaram relação de sentido com o objetivo do estudo e as que apresentaram repetições de conteúdo.

Nesse contexto, o quadro 24, a seguir, apresenta o total de constatações selecionadas para o estudo, com seus percentuais, e que foram relacionadas as oito perspectivas do COSO II, a partir de suas diretrizes técnicas.

Quadro 24: Perspectivas do COSO II x Constatações nos relatórios de controle interno

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).

O quadro 24 apresentou o total de constatações selecionadas e os percentuais referente a classificação dessas constatações as perspectivas do COSO II. No estudo, observou-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. Nesse contexto, 22,3% das constatações do estudo foram relacionadas a perspectiva Procedimentos de Controle e 21,8% foram relacionadas a

Avaliação de Risco. A análise outrora apresentada nos quadros referente a estas duas perspectivas, apresentou que estas agruparam a maior parte das constatações nos relatórios, inferindo-se que a maior parte dos municípios evidenciaram em seus relatórios de controle, ações que caracterizaram procedimentos de controle e que se relacionaram a avaliação de risco.

A vista disso, as constatações que se relacionaram aos procedimentos de controle foram referentes à 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.

A partir da análise outrora apresentada, inferiu-se que os relatórios de controle de alguns municípios evidenciaram eventos identificados pelas unidades centrais de controle interno, em alguns municípios e em outros, por suas auditorias internas.

Em outros municípios, verificou-se que estes utilizavam-se 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, alguns municípios apresentaram ações que atenderam em parte, as recomendações das diretrizes dessa perspectiva, no que concerne, por exemplo, à 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. A vista disso, inferiu-se ao mesmo tempo em que os relatórios apresentaram eventos identificados, evidenciaram procedimentos de controle e ações que remeteram a avaliação de risco, poucos relatórios apresentaram constatações que caracterizaram o monitoramento de seus sistemas de controle interno ou de sua avaliação pelos órgãos de controle externo, ou ainda, tomaram atitudes para reduzir, evitar ou divulgar os riscos no desempenho das atividades desses municípios junto a um fluxo regular de informações, restrito a divulgação de suas prestações de contas.

Consecutivamente, o quadro 25, a seguir, apresenta a quantidade de constatações do estudo, com seus percentuais, relacionadas as perspectivas do COSO II e a variável referente ao ano de divulgação dos relatórios.

Quadro 25: Perspectivas do COSO II x Variável - Ano de divulgação dos relatórios

PERSPECTIVAS DO COSO II	ANO				
	2012	%	2013	%	TOTAL
AMBIENTE INTERNO	11	10,4	14	14,5	25
DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS	20	18,9	9	9,5	29
IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS	15	14,2	22	22,9	37
AVALIAÇÃO DE RISCO	23	21,7	21	21,9	44
RESPOSTA A RISCO	3	2,8	3	3,1	6
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	21	19,8	24	25	45
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	1	0,9	1	1	2
MONITORAMENTO	12	11,3	2	2,1	14
TOTAL	106	100	96	100	202

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O quadro 25 apresentou a quantidade total de constatações selecionadas para o estudo e relacionadas por ano de divulgação aos percentuais referente a classificação daquelas constatações as perspectivas do COSO II. Diante disso, identificou-se que do total de 202 constatações nos relatórios de controle interno, 106 foram provenientes dos relatórios de municípios publicados no ano de 2012 e 96 no ano de 2013. Tal diferença pode justificar-se pelo fato de que os municípios solicitados apresentaram um maior número de relatórios publicados em 2012 do que em 2013, o que levou o Alceste a identificar um maior número de unidades de contexto elementar, conforme apresentado na segunda seção da análise dos resultados, e consequentemente, a identificação de maiores constatações para esse ano.

No que concerne aos percentuais de classificação de cada perspectiva do COSO II, verificou-se que Procedimentos de Controle, Avaliação de Risco e Identificação de Eventos apresentaram um maior número de constatações que remeteram, em parte, as diretrizes técnicas

do COSO II. Em contraparte, as perspectivas referentes a Resposta ao Risco, Informação e Comunicação e Monitoramento apresentaram o menor número de constatações que remeteram as suas diretrizes técnicas específicas.

A vista disso, infere-se que os municípios do estudo apresentaram um maior interesse em divulgar ações que caracterizem seus procedimentos de controle interno ou que remetam a avaliação de risco no desempenho de suas atividades, conforme quadro anterior que apresenta, por exemplo, algumas ações desempenhadas pelos municípios para que o risco financeiro ou fiscal seja dirimido. Quanto a identificação de eventos, grande parte dos relatórios dos municípios que apresentaram a avaliação de seus controles internos pela auditoria interna, apontaram eventos identificados nesse processo de avaliação da estrutura de controle dos municípios junto a identificação de fragilidades e recomendações pela auditoria, o que levou a inferir sobre o motivo que explica a classificação naquela perspectiva, de outra grande parte das constatações identificadas nos relatórios.

Apesar de outra grande parte das constatações dos relatórios serem relacionadas a Identificação de Eventos, poucos municípios apresentaram ações que remetessem as diretrizes técnicas da perspectiva Resposta a Risco e ainda, para a perspectiva referente a Informação e Comunicação, verificou-se que as demonstrações contábeis elaboradas pelo departamento de contabilidade desses municípios, caracteriza-se como a principal responsável por permitir a comunicação entre os órgãos internos do município, com os órgãos que exercem o controle externo e com a sociedade.

Por fim, identificou-se que poucos municípios apresentaram constatações que puderam ser associadas a perspectiva referente ao Monitoramento. Tal resultado foi corroborado pela análise descritiva desenvolvida na primeira seção desse capítulo que constatou que poucos municípios apresentaram uma seção que descrevesse as ações desempenhadas pelo sistema de controle interno instituído nesses municípios. Neste caso, inferiu-se que os relatórios de controle apresentaram poucas constatações referente a avaliação de seus sistemas de controle interno, devido os relatórios não se reportarem ao monitoramento constante da validade, efetividade ou atuação desses sistemas na estrutura de gestão dos municípios do estudo.

7 CONCLUSÃO

O estudo propôs verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II. Para que este fosse alcançado, a análise descritiva das seções dos relatórios e do conteúdo descrito nessas seções foram efetuadas para verificar, inicialmente, como as áreas de controle dos municípios encontravam-se estruturadas e o que estas expressavam quanto as atividades desempenhadas pelos municípios.

Diante disso, constatou-se que poucos municípios do estudo se reportaram a existência de procedimentos de controle interno instituídos, porém apresentaram áreas de controle em conformidade ao determinado nas resoluções, instruções normativas ou leis orgânicas dos respectivos Tribunais de Contas dos Municípios ou de seus estados. Depois disso, a análise do conteúdo com o auxílio do *software*, apontou três categorias para os relatórios de controle interno: os que apresentaram observações inseridas por áreas de atuação dos controles internos nos municípios (Classe 1), os que apresentaram análise de prestações de contas (Classe 2) e os que continham apenas a descrição de atividades desempenhadas pelos próprios municípios (Classe 3).

Nesse contexto, a maior parte dos relatórios publicados pelos municípios do estudo foram caracterizados por apresentarem a análise de suas prestações de contas, o que aponta uma restrição quanto a funcionalidade desses relatórios como ferramenta que proporciona a comunicação entre as prefeituras, seus órgãos da administração direta e indireta, os órgãos que exercem o controle externo e a sociedade.

O levantamento das constatações de controle interno apontou descrições de atividades específicas pelas categorias de conteúdo apresentadas na análise anterior. Diante disso, as constatações referentes ao controle de movimentações financeiras foram mais expressivas nos relatórios que apresentaram observações inseridas por áreas de atuação dos controles internos nos municípios.

Para os relatórios que apresentaram a análise de prestações de contas, predominaram a avaliação dos sistemas de controle interno e das próprias atividades desempenhadas por esses municípios e para os relatórios que continham apenas a descrição dessas atividades, muitas caracterizaram ações executadas conforme programas estruturados pela administração desses municípios.

Nesse âmbito, dos municípios que apresentaram sistemas de controle interno instituídos, alguns apresentaram avaliação de seus controles por meio das auditorias internas ou das controladorias gerais e dos municípios que em grande parte, expressaram atividades descritas em seus relatórios, também apresentaram que os normativos legais, metas e diretrizes previstas em seus planejamentos foram cumpridas.

Na classificação conceitual das constatações de controle interno 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. Para que este resultado fosse obtido, constatou-se que do total das constatações de controle extraídas das unidades de texto e que apresentaram maior relação de significância (Khi2) com o *corpus* de análise, algumas delas expressaram a avaliação de práticas de controle interno pelas controladorias gerais dos municípios ou por seus departamentos de auditoria interna ou apenas ações que foram desempenhadas pelos municípios e que não se reportaram a avaliação de controles internos instituídos.

Nesse contexto, verificou-se que 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 25% das ações que caracterizaram procedimentos de controle foram evidenciadas nos relatórios de controle divulgados por municípios do Rio Grande do Sul no ano de 2013 e 21,7% das ações que foram relacionadas a avaliação de risco, constavam nos relatórios 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. Os relatórios de municípios localizados no estado do Rio Grande do Sul e Porto Velho - RO apresentaram eventos identificados, evidenciaram procedimentos de controle e ações que remeteram a avaliação de risco. 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 não apresentarem execução efetiva das perspectivas do COSO II, estas constatações se aproximaram das diretrizes recomendadas pela pesquisa de Ferreira (2013) e pelo Questionário “Governança na Prática” divulgado pela Comissão de Auditoria do Reino Unido, o que corrobora a existência de procedimentos de controle interno instituídos na estrutura de controle interno dos municípios do estudo.

Verificou-se que o controle desses municípios está associado as exigências de normas e regulamentos ou são executados com o objetivo de alcançar metas fiscais e financeiras, conforme estabelecido no orçamento ou em seus planos de atividades. Apenas alguns relatórios de controle interno se reportaram a sistemas de controle interno instituídos ou avaliações de seus procedimentos de controle, o que corroborou o fato da inexistência de um sistema de controle em grande parte dos municípios, que delimite as melhores práticas de controle recomendadas pelo *framework* do COSO II.

Por fim, constatou-se que o controle interno desses municípios situa-se, em sua maior parte, na execução de ações de controle ou das atividades operacionais conforme limites estabelecidos na Constituição, das normas emitidas pelos órgãos de controle externo (TCEs e TCMs) ou ainda o controle de suas operações financeiras. A vista disso, a classificação das constatações nos relatórios ao COSO II indicou que apesar do controle dos municípios não desenvolver ações com foco em suas perspectivas, também não apresentam limitação para que possam ser estruturadas conforme recomenda seu *framework* conceitual, de forma em que abranja todos os setores da administração pública e com execução de ações que alcancem resultados mais eficientes e eficazes.

7.1 Limitações do estudo e sugestões para pesquisas futuras

As limitações do estudo foram encontradas nas seguintes etapas: intervalo de anos selecionados para o estudo, quantidade de municípios participantes do estudo, tratamento e análise dos dados e classificação conceitual.

Quanto ao intervalo de anos selecionados para o estudo, a principal limitação se deu pela falta de relatórios existentes, publicados ou disponibilizados pelos Tribunais de Contas em um maior intervalo de anos. Do total de TCEs e TCMs solicitados para envio dos relatórios, apenas 12 órgãos retornaram resposta no prazo legal, o que caracterizou outra limitação referente a participação dos munícipios em um maior intervalo de anos.

Para a quantidade de municípios participantes do estudo, alguns relatórios encontravam-se ilegíveis ou perderam a originalidade ao ser convertidos, ocasionando a retirada desses 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.

No que concerne as 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 estas possam ser analisadas junto a relação entre as práticas de controle e as perspectivas do COSO II.

Com vistas a efetuar outro comparativo, sugere-se um estudo longitudinal, associando-se as mesmas variáveis a partir de um outro intervalo de anos e para aprofundar este estudo, sugere-se o envio do questionário adaptado aos controladores gerais ou auditores internos dos municípios participantes, para que seja possível estabelecer um comparativo entre a análise dos dados primários e a classificação conceitual desenvolvida nessa investigação, considerando a ampliação da amostra.

REFERÊNCIAS

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

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo. São Paulo, 1998. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-250 12005-164416/. Acesso em 05 de fev. de 2014.

BARCELOS, Carlos Leonardo Klein, **Determinantes da despesa pública local: um estudo empírico dos municípios brasileiros à luz do Teorema do Eleitor Mediano**. Brasília, 2007, Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo.** Tradução Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. Edições 70, São Paulo, 2011.

BAUER, Martin W. GASKELL, George. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático.** Tradução de Pedrinho A. Guareschi. – 7. ed. Petrópolis, RJ: Vozes,2008.

BONIFÁCIO, Roseli Costa; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **A Implantação dos Sistemas de Controle Interno nos Municípios da Região da AMUREL-SC e os Reflexos nas Atividades Desempenhadas pelo Contador.** ENAPG 2010, Encontro de Administração Pública e Governança, ANPAD.

BRASIL. CGU - Controladoria-Geral da União. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão** Orientações para o Gestor Municipal**.** Brasília 2010.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Artigos 31, 70 e 74**. Disponível em http:// www.planalto.gov.br/ccivil _03/constituição /constituição compilado .htm. Acesso em 03 de fev. de 2014.

_____. Decreto Nº 3.591, de 6 de Setembro 2000. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.**

_____. Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. **Artigo 1º.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 03 de fev. de 2014.

_____. Lei Nº 4.320, De 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.**

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a**

atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Instrução Normativa N.º 01, de 06 de abril de 2001.

_____. SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Instrução Normativa SFC Nº 01, de 06 de abril de 2001.

BUSTON, Katie; PARRY JONES, William; et al. **Qualitative research.** BRITISH JOURNAL OF PSYCHIATRY (1991). 172. 197-199.

CARNEIRO, Carla Igina Oliveira. **Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo COSO.** Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília 2009.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica- GECON.** - 2.ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, Danival Sousa; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do ceará: um estudo na região metropolitana de fortaleza.** Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.4, n.1, p.24-43, 2011.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal.** Conselho regional de contabilidade do Rio Grande do Sul. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon. Porto Alegre-RS Agosto de 2007.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências.** RESOLUÇÃO CFC N.º 820/97.

_____. **Aprova a NBC T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.** RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. 5.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2013.

COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION - COSO, **Internal Control – Integrated Framework, December, 2011**. Disponível em: http://www.coso.org/ic.htm. Acesso em 13 de fev. de 2014.

_____.**Welcome to COSO and About us.** Disponível em: http://www.coso.org/. Acesso em 04 fev. de 2014.

COSO, **Enterprise Risk Management—Integrated Framework**, setembro, 2004. Disponível em: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf. Acesso em 13 de fev. de 2014.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**, v. 2, 2007. Disponível em: www.coso.org/.../COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf. Acesso em 06 de fev. de 2014.

_____. **Controle Interno – Estrutura Integrada (**Tradução livre do original em inglês**)** Sumário Executivo**.** IA, PwC, Maio de 2013.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada Sumário Executivo Estrutura.** Copyright © 2007 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

_____.**Internal Control:** Integrated framework. Executive Summary**.** May 2013

COSTA, Ricardo Dalla. **A importância dos indicadores de desenvolvimento dos municípios da Amunop.** V ECOPAR – Encontro de Economia Paranaense – Perspectivas de Inserção Global e equidade interna, 2007. Disponível em: www.ecopar.ufpr.br/artigos/a_058.pdf. Acesso em 16 de fev. de 2014.

COVALESKI, Mark A.; SMITH, Mark W. **The preservation and use of public resources: transforming the immoral into the merely factual.** Accounting, Organizations and Society. Vol. 20, NO. 2/3. pp 147-173, 1995.

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

D'AQUILA, Jill M.; HOUMES, Robert. **COSO's Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks. Applying the Concepts to Governments and Not-for-Profit Organizations.** May 2014, THE CPA JOURNAL. Management not-for-profit organizations.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza**. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia.** 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 27 e 28 de julho de 2006.

DELOITTE. **Lei Sarbanes-Oxley. Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos.** 6 • Lei Sarbanes-Oxley • Outubro 2003.

DUTRA, Marcelo Haendchen; ZANETTE, Maicon Anderson; et al. **Controles de gestão:** uma contribuição ao estudo dos principais modelos. RACE, Unoesc, v. 8, n. 1, p. 87-112, jan./jun. 2009

EUROPEAN COMMISSION. **Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012.** Of the compilation, European Union, 2011 Contributions from the 27 EU Member States.

FARIAS, Rômulo Paiva; MENDES DE LUCA, Márcia Martins; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos.** Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília, 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. João Pessoa - PB, 2013, Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis.

FILHO, José Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; et al. **Marcos Regulatórios do Controle Interno:** uma Análise Focada na Ambientação com o Controle Externo e o Controle Social no Contexto da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal. EnANPAD 2006, 30º Encontro da ANPAD, Salvador/ BA.

FINK, Roberto Carlos. **O sistema de controle interno nos municípios e as condicionantes para o seu efetivo funcionamento. Curso de especialização em gestão pública e controle externo**. Tribunal de Contas do Estado Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena. Porto alegre, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2010.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro 40(5):841-64, Set./Out. 2006.

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

HUEFNER, Ronald J. **Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings.** Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 3, Issue 3, 2011.

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

IBGE - **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 /estatística/ economia/ perfilmunic/2012/defaulttab_pdf.shtm. Acesso em 16 de fev.de 2014.

IFAC August 2001, Study 13 Public, Sector, Committee. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective International Public Sector.**

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions –**About us.** Disponível em: http://www.intosai.org/about-us.html. Acesso em 05 de fev. de 2014.

_____.**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. de 2014.

_____.**Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector.** INTOSAI GOV 9150.2010

_____. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público Tribunal de de Contas do Estado da Bahia – Brasil**, Série Traduções – N.o13**.** TCE, 2007.

_____.**Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences In Implementing and Evaluating Internal Controls.** INTOSAI GOV 9110. 2004.

_____.**Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management.** INTOSAI GOV 9130. 2007

_____.**Internal Audit Independence in the Public Sector.** INTOSAI GOV 9140.2010

JACKSON, Peter. M. **Public Service Performance Evaluation:** A Strategic Perspective. Public Money & Management, Out – Dez, 1993.

JENNINGS, Marianne M.; PANY, Kurt; RECKERS, Philip M.J. **Internal control audits: Judges' perceptions of the credibility of the financial reporting process and likely auditor liability**. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 24 (2008) 182–190.

JIANG, Wei; RUPLEY, K. Hertz; WU, Jia. **Research Report Internal control deficiencies and the issuance of going concern opinions.** Research in Accounting Regulation 22 (2010) 40–46.

KPMG .Business Magazine. November 2011.

_____.**A fraude no Brasil, relatório da pesquisa 2009.** 2009 KPMG Transaction and Forensic Services Ltda.

LIMA, Gleice Carvalho, **Avaliação dos Órgãos de Controle Interno nos Municípios Brasileiros:** Análise a partir dos Regulamentos Legais. Recife, 2012, Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco.

LÓPEZ, Dennis M.; PETERS, Gary F. **Internal control reporting differences among public and governmental auditors: The case of city and county Circular A-133 audits.** J. Account. Public Policy 29 (2010) 481–502.

LOUREIRO, Débora Queiroz et al. **Avaliação dos Sistemas de Controle Interno de Bens de Uso Permanente e de Materiais de Consumo em Prefeituras.** XXXVIII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro/ RJ – 13 a 17 de setembro de 2014.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de Holanda; et al. **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.

MCNALLY, J. Stephen, CPA. IMA. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. **One approach to an effective transition.**

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 ORGANIIZATIONS (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.

MORAES, José Cássio Fróes de. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no banco do Brasil** Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção. FLORIANÓPOLIS, 2003.

MOREIRA, Antonia Silva Paredes; CAMARGO, Brigido Vizeu; et al. **Perspectivas teórico-metodológicas em representações sociais.** Editora Universitária – UFPB. João Pessoa, Paraíba, Brasil, 2005.

MOTTA, Paulo Roberto de Mendonça. **O Estado da Arte da Gestão Pública.** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 53, n. 1, jan/ fev. 2013, pp. 082-090.

NAKANO, Valéria Mitiko. **Coso I: estudo do processo de fiscalização de obras no TCU. Auditoria Interna e Controle Governamental CGU Controladoria-Geral da União 2ª edição**. ©Copyright 2010, Tribunal de Contas da União www.tcu.gov.br

OLIVIERI, Cecília. **Controle Interno nos Estados Brasileiros:** Transparência e Desempenho. XXXVIII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro/ RJ – 7 a 11 de setembro de 2013.

POWER, Michael. **The risk management of nothing.** Accounting, Organizations and Society 34 (2009) 849–855.

PREFEITURA DE MARACANAÚ. **Prestação de contas de governo. Relatório do órgão central do sistema de controle interno do poder executivo. Exercício de 2013.**

PREFEITURA MUNICIPAL DE IBIRITÉ. **Sistema de controle interno. Relatório de análise da prestação de contas exercício – 2012.**

PUBLIC LAW 107–204—JULY 30, 2002. Public Law 107–204, 107th Congress**. 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.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Transparência: instrumento para governança pública no Brasil.** Porto Alegre: Entremeios, 2013.

REZENDE, Denis Alcides. **Planejamento de informações públicas municipais:** sistemas de informação e de conhecimento, informática e governo eletrônico integrados aos planejamentos das prefeituras e municípios*. RAP Rio de Janeiro 41(3):505-36, Maio/Jun. 2007

RIBEIRO, Márcio Bruno. **Desempenho e Eficiência do Gasto Público**: uma análise comparativa do Brasil em relação a um conjunto de países da América Latina. Finanças Públicas, XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/qualidade /3qualidadeXIIIPT N/ Desempenho_Eficiencia_gasto_Publico.pdf. Acesso em 15 de fev. de 2014.

ROOT, Steven J. **Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance**. John Wiley & Sons, INC, 1998.

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

SANTANA JUNIOR, Jorge José Barros de. **Transparência Fiscal Eletrônica:** Uma Análise dos Níveis de Transparência apresentados nos Sites dos Poderes e Órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. Recife - PE, 2008. Dissertação apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: http://repositório.unb.br/ handle/10482/4018. Acesso em 20 de jan. de 2014.

SANTOS, Carlos; FERREIRA, Augusta; et al. **Organizational Engineering:** Support for Internal Control System. 2005

SANTOS, Carlos. **Da Framework CEO à Auditoria de Sistemas de Informação.** ISCA-UA/CEO-INESC, Aveiro, Portugal André Vasconcelos CEO-INESC, Lisboa, Portugal, José Tribolet CEO-INESC, Lisboa, Portugal

SANTOS, Carlos; TRIBOLET, André Vasconcelos. **Da framework CEO à auditoria de sistemas de informação.** 2004

SANTOS, Luciana de Almeida Araújo; LEMES, Sirlei. **A Lei Sarbanes-Oxley:** uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano. Disponível em http://www.recall-le dger.com.br/arq_download/A%20Lei%20Sarbanes%20Oxley%20e%20a%20Credibilidade2%20Mercado.pdf. Acesso em 07 de fev. de 2014.

SCHEIDEGGER, Emerson; CARNEIRO, Teresa Cristina Jones; ARAÚJO, Claudia Afonso Nunes. **Impactos do sistema de informação geográfica na administração pública municipal**. Revista Gestão & Tecnologia, Pedro Leopoldo, v. 13, n. 1, p. 03-21, jan./abr. 2013.

SCHNEIDER, Arnold; CHURCH, Bryan K. **The effect of auditors' internal control opinions on loan decisions**. Journal of Accounting and Public Policy 27 (2008) 1–18.

SILVA, Alan José de Moura. **Estruturação dos Sistemas de Controle Interno de Prefeituras Municipais do Estado de Pernambuco:** Uma Verificação baseada no Modelo Conceitual do COSO, adotado pela INTOSAI. Recife, 2009. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco.

SILVA, Anielson Barbosa. GODOI, Christiane Kleinübing. BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos.** [2.ed.] – São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Fabrícia Pereira Cavalcante; RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Uma análise das ressalvas do TCE-PE nas prestações de contas em prefeituras municipais no Estado de Pernambuco.** Repec v. 2, n. 2, art. 3, p. 38-53, ISSN 1981-8610 maio/ago. 2008.

SILVA, Rubens Luiz Murga da. **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.

SODRÉ, Antônio Carlos de Azevedo; ALVES, Maria Fernanda Colaço. **Relação entre emendas parlamentares e Corrupção Municipal no Brasil:** estudo dos relatórios do Programa de Fiscalização da Controladoria Geral da União. RAC, Curitiba, v.14, n.3, art. 2, pp- 414-433, Mai,/Jun, 2010.

SOIN, Kim; COLLIER, Paul. **Risk and risk management in management accounting and control.** Management Accounting Research 24 (2013) 82– 87.

SOUZA, Joana Siqueira. **Modelo para identificação e gerenciamento do grau de risco de empresas – MIGGRI.** Porto Alegre, 2011. Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção como requisito parcial à obtenção do título de doutor em engenharia. Área de concentração: Sistemas de Produção.

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, The American Institute of Certified Public Accountant, Association of Certified Fraud Examiners. **Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide.** 2008.

_____. **Putting COSO's Theory into Practice.** Tone at the top, exclusively for senior management, boards of directors and audit committees. Issue 28, November 2005.

TREVISAN, Antoninho Marmo; CHIZZOTTI, Antonio; et al. **O Combate à Corrupção nas prefeituras do Brasil**. Ateliê Editorial, São Paulo, 2003. Disponível em:www.Transparência.org.br/docs/Cartilha .html.Acesso em 04 de fev. de 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. **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.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Manifestação conclusiva do controle interno, poder executivo, exercício de 2012. PM de Bento Gonçalves. Período: 3º Quadrimestre.**

_____. **Manifestação conclusiva do controle interno, poder executivo, exercício de 2013, Período: 3º Quadrimestre, PM de Porto Alegre.**

UCI - UNIDADE DE CONTROLE INTERNO. **Parecer conclusivo da unidade de controle interno sobre as contas anuais de governo – 2012,** município de Sinop.

VINNARI, Eija; SKÆRBÆK, Peter. **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, 2014 pp. 489-526.

ZHANG, Yan; ZHOU, Jian; ZHOU, Nan. **Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses**. Journal of Accounting and Public Policy 26 (2007) 300–327.

ZIEGENFUSS, Douglas E. **State and local government fraud survey for 1995**. 5 Managerial Auditing Journal 11/9 [1996] 50–55

ZONATTO, Vinícius Costa Da Silva; BEUREN, Ilse Maria. **EnAPG – Encontro de administração pública e governo, 2012. Perfil dos Artigos sobre Controle Interno no Setor Público Publicados em Periódicos Nacionais e Internacionais Indexados na Base de Dados Scopus.** Salvador/BA-18 a 20 de novembro de 2012.

APÊNDICE A – DEMANDA DE INFORMAÇÕES PÚBLICAS ENVIADAS AOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – DCCA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Prezados senhores,

Sou **Davi Jônatas Cunha Araújo**, mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco e estou desenvolvendo pesquisa sobre avaliação das práticas de controle interno dos municípios do Brasil, sob a perspectiva do COSO II, em que a mesma, consiste no trabalho a ser defendido como requisito parcial para conclusão do meu curso.

O estudo consiste no levantamento e avaliação das práticas de controle interno dos municípios por meio da análise dos relatórios de controle interno emitidos aos Tribunais de Contas dos Estados, por força da **RESOLUÇÃO T.C. Nº 0001/2009, Art 5º § XVI.**

O primeiro processo de busca desses relatórios consistiu na visita aos sites institucionais dos municípios que, apesar da obrigatoriedade de divulgação desses relatórios nos portais de transparência por força da **Lei 12.527 de 18/07/2011 (Lei de Acesso à Informação)**, não retornou a quantidade de relatórios de controle interno suficientes para continuidade da pesquisa.

Diante do exposto, gostaria de contar com a vossa colaboração, **disponibilizando-me os Relatórios de Auditoria Interna/ Controle Interno** submetido pelos municípios aos Tribunais de Contas desse respectivo estado referente ao ano de 2012 e 2013.

Para isso, conclamo o **Art. 1º** da **Lei de Acesso à Informação** que garante o acesso a informações previsto no **inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal**, ao mesmo tempo em que agradeço, ressaltando a importância desse estudo, que contribuirá na

apresentação do nível de transparência dos municípios e consequentemente, nos estados, isto concomitante a análise do cumprimento legal pelos municípios, por meio das melhores práticas de controle recomendadas pelo COSO II.

Atenciosamente,

Davi Jônatas Cunha Araújo.

APÊNDICE B – UNIDADES DE CONTEXTO ELEMENTAR POR CLASSES

CLASSE 1

Quadro 10: Relação entre unidades textuais da Classe 1 e as variáveis do estudo

UCE'S	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
/.../A contabilidade identifica os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, possibilitando a observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da constituição. /.../ 15 renúncia de receita no 1 quadrimestre de 2013 /.../ houve renúncia de receita decorrente da concessão e ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. /.../	33	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
/.../ as operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros foram escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no 2 quadrimestre de 2013/.../	30	2013	SUL	RS	Alvorada
/.../ as publicações e divulgações dos relatórios de gestão fiscal relativas ao 1 quadrimestre de 2012, foram efetuadas pelo poder executivo conforme estabelecido nas resoluções e instruções normativas do TCE - RS e na forma do disposto nas portarias da STN, no prazo fixado no 2 do art. /.../	30	2012	SUL	RS	Bagé
/.../ as publicações e divulgações dos relatórios de gestão fiscal relativas ao 2 quadrimestre de 2012, foram efetuadas pelo poder executivo conforme estabelecido nas resoluções e instruções normativas do TCE - RS e na forma do disposto nas portarias da STN, no prazo fixado no 2 do art./.../	30	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
/.../ as operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros foram escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no 2 quadrimestre de 2012. /.../	30	2012	SUL	RS	Caxias do Sul
/.../ as operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros foram escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no 2 quadrimestre de 2013 /.../	30	2013	SUL	RS	Porto Alegre
/.../ as operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros foram escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no 3 quadrimestre de 2012 /.../	30	2012	SUL	RS	Pelotas
/.../ A receita de capital não foi vinculada a recurso especifico. /.../utilização dos recursos vinculados as disponibilidades constam de registro próprio e os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória estão identificados e escriturados de forma individualizada. /.../	31	2012	SUL	RS	Alvorada

/.../ operações de crédito as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros não foram escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no 3 quadrimestre de 2012 /.../	31	2012	SUL	RS	Alvorada
/.../ não houve realização de operação de crédito por antecipação de receita (aro) no exercicio. /.../ A dívida consolidada líquida foi apurada no 2 quadrimestre de 2013 de acordo com o estabelecido na resolução do senado federal n 402001, inciso II do art./.../	27	2013	SUL	RS	Bagé
/.../ O poder executivo demonstrou e avaliou o cumprimento das metas fiscais do 2 quadrimestre do exercicio atual, em audiência pública, realizada câmara municipal de vereadores dentro do prazo estabelecido no art. /.../	27	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
/.../ A receita de capital não foi vinculada a recurso especifico. /.../ utilização dos recursos vinculados as disponibilidades constam de registro próprio e os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória estão identificados e escriturados de forma individualizada. /.../	28	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
/.../ O poder executivo não aplicou, no 3 quadrimestre de 2013, a receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa. /.../	29	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
/.../ A receita de capital foi vinculada a recurso especifico, códigos 1074, 1075, 1076 e 1086. /.../ utilização dos recursos vinculados as disponibilidades constam de registro próprio e os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória estão identificados e escriturados de forma individualizada. /.../	25	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves
/.../definiu demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas /.../ O anexo de metas fiscais integrou o Projeto da LDO, sendo que nele constaram as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública /.../	26	2013	SUL	RS	Cachoeirinha
/.../no 2 quadrimestre de 2013 houve renúncia de receita decorrente da concessão e ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. /.../	23	2013	SUL	RS	Bento Gonçalves
/.../as operações de crédito foram escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no 2 quadrimestre de 2012, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo do credor. /.../	24	2012	SUL	RS	Bento Gonçalves

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As UCEs da Classe 1 apresentaram significâncias (Khi2) localizadas entre 33 e 23, em que, por ordem de importância, os segmentos de texto de relatórios publicados pelo município de Bento Gonçalves no ano de 2013, foi apresentado como mais expressivo ao mesmo tempo em que também apresentou o menor índice de correlação. Com base nisto, inferiu-se que esse município, ao mesmo tempo em que descreveu ações que possuíam relação com o sentido

expresso pela Classe 1, apresentou segmentos de texto com menor Khi2 quando comparados ao total das constatações nos relatórios de controle interno.

Considerando que a relação entre as unidades de texto da Classe 1 e as variáveis do estudo apresentou repetições em grande parte dos segmentos de texto, as UCEs apresentadas como mais características da Classe 1 foram segmentadas dos relatórios de controle interno publicados pelos municípios da região Sul, situados no estado do Rio Grande do Sul, em que se destacaram os municípios de Bento Gonçalves, Alvorada, Bagé, Cachoeirinha, Caxias do Sul, Porto Alegre e Pelotas.

A análise de conteúdo dos relatórios agrupados na Classe 1 aponto a inserção das observações nos relatórios por itens. A partir disso, verificou-se, por meio das unidades de contexto elementar mais significantes da classe, que tais observações foram descritas com base na legislação e periodicidade em que as ações são executadas pela gestão dos municípios, junto a execução de suas atividades em conformidade a metas fiscais e financeiras. Nesses segmentos de texto, também verificou-se a descrição da avaliação dessas respectivas ações pelas Unidades Centrais de Controle Interno, Secretaria do Controle Interno ou Controladorias Gerais dos municípios.

CLASSE 2

Quadro 12: Relação entre unidades textuais da Classe 2 e as variáveis do estudo

UCE'S	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
/.../ ressaltamos que o relatório Diligências Não Cumpridas do tcm, posição de 10032013, não registra pendências referentes a exercícios anteriores para a entidade. /.../	27	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
/.../ falta de ressarcimento de valores pagos indevidamente pensionistas falecidos no exercicio de 2010, /.../ havíamos confrontado a base de dados do sistema de pensão com o sisobi de junho 2010 e constatado indícios de 58 pensionistas falecidos, constando da folha de pensões do instituto, no mês de maio 2010, contrariando o artigo 32 do decreto n./.../	28	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
/.../ esse procedimento pode comprometer a medição de performance da concessionaria, impactando no pagamento da contraprestação pública anual. /.../no formulário de follow_up a entidade considera o status implementado e informa que encaminhou oficio a cgm, explicando e justificando o não descumprimento da cláusula contratual, /.../	25	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
/.../ no exercício sob análise, a fragilidade permanece como não sanada, com base na resposta do previ_rio no formulário de follow_up /.../	25	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
/.../ análise da equipe de auditoria diante das providências adotadas pela Secretaria Municipal de Esporte Lazer e Recreação - SEME, entendemos que as ocorrências apontadas pela auditoria foram sanadas, restando pendente a apuração de responsabilidade pela perda de arrecadação verificada no período de 15/11/2008 a 30/09/2013. /.../	25	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEMELR)
/.../ onde foram localizadas pela SGQ 02 duas caixas contendo 06 seis pastas com responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta. /.../ plano de providências entende o GT que essas folhas de frequência devem ser juntadas ao processo para fins de regularização da documentação e a devida análise e avaliação das mesmas pela unidade responsável (SGQ), /.../	26	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
/.../ agendamento para adesão ao snfs_e, independentemente da espécie de atividade de prestação de serviços e da faixa de faturamento bruto auferida. /.../ A ctrnfs_e semfaz informou que a fase_x, posteriormente implementada, trata-se da fase de regularização das demais situações /.../ empresas incluídas na tabela de adesão quando: (i) empresas novas que se cadastraram após a data 30/08/2013 /.../	23	2013	NORTE	RO	Porto Velho
/.../ A SDTE não cita a aprovação da prestação de contas final entregue ao MTE, apenas menciona oficio encaminhado aquele Órgão Federal. /.../ recomendação a juntar ao processo todos os documentos referentes a prestação de contas final, encaminhada ao MTE, referente ao plano de implementação, em cumprimento ao artigo 34 da portaria 991 item 0 /.../	23	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
/.../ pautando-se na solicitação de documentos e informações que servirão de base para exame, caso atendidos fls. 1913 a 1915. Exemplifica-se, ainda, com o pedido de informação	21	2012	SUL	RS	Passo Fundo

encaminhado à AGM pela assessoria técnica do TCE, em 02/05/2012, ainda pendente de solução. /.../					
/.../ 05 descumprimento de cláusula com avaliação mensal /.../ fragilidade n 02 do rag nf 5122012 código: des. 5. 11 em auditoria anterior, realizada durante o exercício de 2012, constatamos, em nossa análise, que a avaliação de performance do consórcio porto novo foi realizada em desacordo com o disposto no contrato de Parceria Público Privada - PPP (n) 0012010 /.../	21	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
/.../ 3092010 da folha de pagamento de pensionistas, conforme verificado pela auditoria no sistema ergon, /.../ a fragilidade ainda não se encontra totalmente sanada /.../ em andamento, tendo em vista que a gerência financeira - dafgfi efetuou levantamento dos valores pagos indevidos, através de processos individuais, que se encontram em várias fases de cobrança. /.../	21	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
/.../ convenio n 116 seme 2009/.../ A auditoria apontou a ausência de nota fiscal na prestação de contas da contrapartida. /.../ estaremos verificando se tais contas foram pagas e apuraremos eventual responsabilidade funcional, caso isto se confirme. /.../	21	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEMELR)
/.../ falta de resposta as diligencias do tribunal de contas /.../ constatamos com base no relatório diligências não cumpridas disponibilizado pelo TCM, posição de 13/03/2013, a existência de pendências de respostas ao tribunal de contas do municipio quanto as diligências referentes ao exercicio de 2012, conforme demonstrado a seguir:/.../	21	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (SMH)
/.../ no formulário de follow_up a entidade informa que foi implementada a recomendação, no entanto, durante as análises das demonstrações contábeis, constatamos que a provisão para contingências passivas apresentado no balanço patrimonial em 31/12/2012 foi contabilizada com base na estimativa feita pela diretoria jurídica que continha informações quanto ao nível de risco que o previ_rio /.../	22	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (PREVIRIO)
/.../ ressaltamos que mediante a análise da prestação de contas do exercício de 2012 a controladoria havia recomendado que a administração ativa, por meio do departamento de contabilidade da secretaria municipal de fazenda promova medidas para escriturar os precatórios justiça estadual, justiça federal e justiça trabalhista e atualizar as contas da dívida fundada. /.../	19	2013	NORTE	RO	Porto Velho
/.../ certifica ainda, que os procedimentos licitatórios notas fiscais, contratos, notas de empenhos e outros documentos que também não integram o balancete físico a ser enviados ao tribunal de contas, encontra-se sob a guarda deste controle interno, /.../	20	2013	CENTRO-OESTE	GO	Luziânia
/.../ não havendo correspondência com as folhas de frequência encontradas pela SDTE. /.../ recomendação a providenciar o ressarcimento do valor pago indevidamente junto ao IMDC. /.../ constatacao_003 /.../ falha no acompanhamento do programa pela supervisão geral da qualificação /.../ verificamos que a supervisão geral de qualificação unidade da SDTE	17	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)

responsável pelo acompanhamento do Projovem trabalhador juventude cidadã 2010, /.../					
/.../ Escopo nossa análise, realizada no período de 28 de fevereiro de 2013 a 14 de março de 2013, restringiu-se ao seguinte escopo: verificação dos documentos inseridos no processo de prestação de contas n 01900. /.../	18	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
/.../ sistema de controle interno /.../ coordenadoria de controle interno /.../ número insuficiente de membros /.../ A equipe de auditoria solicitou, em conformidade com a requisição n. 03 rmrag22012 encaminhada por mensagem eletrônica, dentre diversas informações, a legislação vigente do sistema de controle interno (fls). /.../	15	2012	SUL	RS	Gravataí
/.../ sistematicamente, advertida para evitar a reincidência da inconformidade. /.../ exemplificando, referem-se as decisões dos processos n. 2580 020006 9, 3531 020007_8 e 7561_020007_2, relativos aos exercícios de 2005 a 2007, que, além da advertência para adoção de medidas corretivas, impuseram multa ao administrador responsável. /.../	15	2012	SUL	RS	Passo Fundo
/.../ recomendamos que, além da rescisão contratual, a Secretaria Municipal de Educação aplique as multas contratuais previstas, cobre da vulcasul a devolução dos valores pagos pelos tênis escolares entregues em desacordo com o contrato e instaure procedimento cabível nos termos dos artigos 87 e 88, da lei 8. /.../	15	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SEME)
/.../ 902 nos seguintes termos: referente ao Sistema de Controle Interno. 2. Informar a composição da controladoria geral do município por ocasião do encerramento do exercício de 2012, indicando com relação a cada servidor estagiários: /.../	16	2012	SUL	RS	São Leopoldo
/.../ análise da equipe de auditoria em relação ao imdc, responsável pela qualificação de 2.000 jovens, /.../ foi averiguado que não ocorreu a devida qualificação desse quantitativo e, portanto, o pagamento referente à compra de materiais e contratação de seguros deveria ser proporcional as quantidades executadas, ou seja, 50. /.../	16	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
/.../ que não comprometem o sistema sob análise, a seguir relacionadas: falta de comprovação da despesa estudo de viabilidade; serviços prestados sem previsão contratual; falta de justificativa na alteração do preço estimado; previsão de pagamento de imposto de inteira responsabilidade da contratada; /.../	16	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
/.../ O item 4.2 mencionado trata do sistema de monitoramento através de câmeras de vídeo interligadas a uma central durante 24 horas diárias ininterruptas. /.../ no formulário de follow-up a CET informou que a fiscalização encaminhou expediente ao consórcio contratado, solicitando esclarecimentos quanto as causas das inoperâncias e lentidão de respostas das câmeras e sistemas de circulação viária /.../	16	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CETRIO)
/.../ em 2012, em que pese a insuficiência do número de cargos criados no âmbito da coordenadoria de controle interno o cargo de assessor jurídico também não foi provido, acarretando prejuízos de análise e sobrecarregando os outros membros. /.../	13	2012	SUL	RS	Gravataí

/.../ detalhamento da composição das despesas pagas a título de obrigações patronais. /.../ análise de valores repassados ao instituto do seguro social detalhamento da composição das despesas pagas a título de obrigações patronais. /.../	13	2013	NORDESTE	PE	Camaragibe
/.../ onde foi localizada pela SGQ 01 uma pasta contendo documentos com o título de prestação de contas a qual encontra-se sob a responsabilidade e guarda do gabinete desta pasta. /.../	13	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
/.../ bem como a disponibilização das informações referentes a resposta no sistema de controle de diligências da CG /.../ implementações das ações para sanar as fragilidades /.../ analisamos as respostas da entidade e as evidências apresentadas quanto as implementações das ações para sanar as fragilidades detectadas em auditorias anteriores, /.../	13	2012	SUDESTE	RJ	Rio de Janeiro (CDURP)
/.../ recomendação a mapear as folhas de frequência, identificando-as, bem como verificar a correta comprovação das 250 horas; em caso de não comprovação, providenciar o ressarcimento do valor pago indevidamente junto ao IMDC /.../	14	2013	SUDESTE	SP	São Paulo (SDTE)
/.../ objetivando subsidiar um subsequente serviço de regularização da escrituração, isso implica destacar que a permanência na conciliação de lançamentos de valores de diferenças de saldos indica a inoperância do serviço de regularização da escrituração contábil. /.../	12	2013	NORTE	RO	Porto Velho

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As UCEs da Classe 2 apresentaram significâncias (Khi2) localizadas no intervalo entre 28 e 12, em que, por ordem de importância, os segmentos de texto do relatório publicado pela Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto do município do Rio de Janeiro, localizado no estado do Rio de Janeiro – Região Sudeste, foi apresentado como mais expressivo na classe. Em contraparte, o relatório de controle publicado pelo município de Porto Velho, localizado no estado de Rondônia – Região Norte, apresentou o menor índice de correlação com os segmentos de textos da Classe 2.

A partir disso, inferiu-se que os órgãos que compõe a gestão do município do Rio de Janeiro descrevem ações mais características quanto ao total das constatações nos relatórios de controle dos municípios agrupados na Classe 2. As unidades de texto dos relatórios publicados pelo município de Porto Velho foram apresentadas como menos expressivas, quando relacionadas ao total dos segmentos de texto descritos nos relatórios de controle interno agrupados nessa classe.

Diferente da Classe 1, a relação entre as unidades de texto da Classe 2 e as variáveis do estudo apresentou uma maior quantidade de unidades de texto situadas em um maior intervalo de significância. Nesse contexto, apesar das unidades de texto da Classe 1

apresentarem maiores níveis de significância (Khi2 = 33 a Khi2 = 23), as unidades de texto da Classe 2 (Khi2 = 28 a Khi2 = 12) apresentaram menos repetições e distribuíram-se em um maior intervalo de significância.

As UCEs apresentadas como mais características da Classe 2 foram segmentadas dos relatórios de controle interno publicados pelos municípios situados nos estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul, Rondônia, Goiás e Pernambuco, localizados nas regiões Sudeste, Sul, Norte, Centro-Oeste e Nordeste, em que se destacaram os municípios de Rio de Janeiro, São Paulo, Porto Velho, Passo Fundo, Luziânia, Gravataí, São Leopoldo e Camaragibe.

A constatações foram efetuadas junto a análise das prestações de contas, em que a partir das fragilidades identificadas, em alguns casos, também foram efetuadas recomendações para saná-las. As constatações nos relatórios de controle caracterizados como prestações de contas, foram efetuadas a partir da avaliação dos sistemas de controle interno pelos Departamentos de Auditoria Interna, Unidades Centrais de Controle Interno ou Controladorias Gerais dos municípios.

CLASSE 3

Quadro 14: Relação entre unidades textuais da Classe 3 e as variáveis do estudo

UCE'S	Khi2	Ano	Região	Estado	Município
/.../ esta secretaria, além das atividades para sua manutenção, executou diversas ações, dentre elas destacam-se: programa de educação ambiental contemplando ações práticas em defesa do meio ambiente e problemas ambientais do município, relacionados a recursos hídricos, conservação de solo, resíduos sólidos e queimadas, /.../	56	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ através do seu departamento de orçamento, com a participação das demais secretarias municipais e departamentos, garantiu-se a sociedade o direito de participação na construção do ppa e o mesmo foi utilizado como instrumento de planejamento estratégico das ações de governo, /.../	46	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
/.../ a Prefeitura de Ibirité, através da secretaria de meio ambiente e serviços urbanos, criou o setor de projetos e educação ambiental, responsável por atender a demanda da população no que tange aos projetos e programas relacionados com a educação ambiental, valorização, recuperação e preservação do meio ambiente. /.../	47	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
/.../ realizou-se várias reuniões com a fundação helena antipoff a qual cedera o espaço para construção do centro de referência em educação ambiental. /.../ O projeto técnico didático já foi finalizado, assim como o projeto arquitetônico, /.../	43	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
/.../ manutenção do programa municipal de atendimento a criança e adolescente. /.../ manutenção de atividades de atendimento a criança e adolescente. /.../ manutenção do programa poupança jovem. /.../ ampliação do atendimento através do programa de ações emergenciais de defesa civil. /.../	42	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
/.../ capacitação de professores e especialistas em educação e participação no fórum internacional de educação no minas centro. /.../ organização de seminário de educação inclusiva /.../adesão ao projeto descentralizando o acesso do instituto inhotim, com atendimento de 500 alunos. /.../	38	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
/.../ reajuste salarial de 11 por cento para professores e especialistas em educação /.../ políticas de desenvolvimento social e cultural desenvolvimento social /.../ priorização no funcionamento da política pública de assistência social no município. /.../	37	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
/.../ direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, inclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados a execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle. /.../	37	2013	NORTE	RO	Araguaína
/.../ compreendendo o conjunto de leis, normas e procedimentos sobre os diversos setores pertencentes a todas secretarias, destacam-se várias dificuldades: crescimento desordenado da cidade, ocasionando diversos problemas	39	2012	NORTE	TO	Araguaína

sociais, financeiros e econômicos, o que gera problemas para o município, visto que o gestor mais próximo da população; /.../					
/.../ levando em consideração as ações do município, observa-se nitidamente uma grande melhoria na área educacional, na execução de projetos de infraestrutura, ação social, habitação, meio ambiente, controle e arrecadação da receita. /.../	39	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ não foi apresentado controle de solicitação e recebimento dos alimentos. /.../ quanto ao desenvolvimento da curiosidade, imaginação e capacidade de expressão, a escola não dispõe de espaços destinados a biblioteca, apresentação de teatro e salas específicas para atividades que explorem a leitura, a dança e a música. /.../	35	2013	NORTE	RO	Porto Velho
/.../ ampliação dos programas mais educação e escola aberta, com inclusão de mais 05 cinco escolas, totalizando 10 dez escolas; /.../ aquisição de material para suprir a demanda escolar para o ano de 2012, inclusive livro didático de inglês; /.../	32	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
/.../ nesta secretaria foram realizadas despesas administrativas tais como: pagamento de pessoal, aluguel de veículos, telefone, água e energia de todo o prédio da prefeitura, serviços de terceiros pessoa jurídica material de expediente e limpeza. /.../	34	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ elaboração e acompanhamento de convênios com instituições bancárias, BMG, BB, CEF, Cartões BMG e Brasil Card; implantação do site do município; /.../ elaboração de admissões, exonerações, distratos e outros atos relacionados a administração direta, autarquias e fundações; /.../	33	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ desenvolvimento de sistema de controle de arquivamento do arquivo morto departamento de pessoal. /.../ desenvolvimento do portal do servidor municipal. /.../ reuniões com a oi para conhecimento e execução do plano de expansão da operadora referente aos pontos de internet banda larga para o município. /.../	30	2012	SUDESTE	MG	Ibirité
/.../ a elaboração da LDO lei de diretrizes orçamentárias e da LOA lei orçamentária anual. /.../ procurou-se organizar todas as ações a serem desenvolvidas no município em programas, compatibilizando-os nos recursos disponíveis decorrentes do planejamento da receita e despesa, e da entrada e saída efetiva de recursos financeiros destinados, /.../	31	2013	SUDESTE	MG	Ipatinga
/.../ considerando que o tribunal de contas fez duas auditorias de inspeção e regularidade neste município, deve-se considerar a demanda de serviços bem como o trabalho de assessoria e suporte dado aos servidores do TCE; /.../	31	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ elaboramos manuais, instruções, fluxogramas, rotinas, reuniões técnicas, enfim, tudo aquilo que possa melhorar o trabalho da gestão, mas as dificuldades são muitas, especialmente a falta de servidores comprometidos com a administração pública. /.../	27	2013	NORTE	TO	Araguaína
/.../ esta secretaria efetuou despesas administrativas para manutenção da sede, bem como, realizou gastos com a execução de ações diversas /.../	28	2012	NORTE	TO	Araguaína

/.../ sinalização e política de educação do transito; /.../ manutenção e recapeamento de vias urbanas em parceria com os governos estadual e federal; /.../ locação de máquinas e equipamentos para execução de atividades; /.../ pavimentação asfáltica e drenagem nos bairros da cidade. /.../	28	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ desenvolvimento das atividades, bem como na orientação, organização e normatização dos controles, rotinas e processos administrativos no intuito de colaborar com uma gestão mais eficiente e eficaz. /.../	29	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ dentre estas atividades, as que se revelaram de grande importância são: criação de checklist para pró-saude; /.../ refacção e aprimoramento do checklist da prefeitura para diversas modalidades de contratações; /.../	28	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ A controladoria geral buscou trabalhar efetivamente em parceria com as secretarias que compõe a administração direta e indireta de Macapá, em especial, com os diretores administrativos e os responsáveis por almoxarifados, /.../	25	2013	NORTE	AP	Macapá
/.../ atendimento aos alunos distribuídos em 70 unidades de ensino, sendo 24 centros de educação infantil, 29 escolas da zona urbana e 17 escolas de campo; /.../ implantação, implementação e acompanhamento de 25 projetos em diversas modalidades e objetivos; /.../	25	2012	NORTE	TO	Araguaína
/.../ capacitando seus servidores e colaboradores, de forma a incentivar a merecida e necessária participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração, inclusive no acompanhamento das políticas, /.../	26	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
/.../ vê-se que a execução orçamentária atendeu as determinações legais, atingindo as metas e diretrizes previstas no planejamento. /.../ foi herdado da gestão anterior um núcleo de acompanhamento orçamentário denominado copfin comitê de programação financeira, que motivado por necessário controle financeiro foi mantido nesta administração. /.../	26	2013	NORDESTE	CE	Maracanaú
/.../ De acordo com a classificação funcional (...) observa-se que as três principais áreas onde se concentraram os gastos públicos foram: educação com 49,64 por cento da despesa realizada; saúde com 23,59 por cento da despesa realizada; /.../	23	2013	NORDESTE	CE	Itapipoca
/.../ nota fiscal de serviços eletrônica quesito eficácia: o serviço é eficaz, pois atende aos seus objetivos de prevenir a sonegação e fomentar a arrecadação do município; /.../	23	2013	NORTE	RO	Porto Velho
/.../ não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde; /.../	24	2012	SUDESTE	MG	Ibirité

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

As UCEs da Classe 3 apresentaram significâncias (Khi2) situadas no intervalo entre 56 e 23, em que, comparada às UCEs das demais classes, os segmentos de texto dessa classe se caracterizaram como os mais expressivos (Khi2) entre as unidades de texto selecionadas para o estudo. Por ordem de importância, os segmentos de texto do relatório publicado pelo

município de Araguaína localizado no estado do Tocantins – Região Norte, foi apresentado como mais expressivo na classe. Em contraparte, o relatório de controle publicado pelo município de Porto Velho, localizado no estado de Rondônia – Região Norte, apresentou o menor índice de correlação com os segmentos de textos da Classe 3.

A partir disso, inferiu-se que o município de Araguaína descreveu ações mais relacionadas ao sentido expresso pelos relatórios de controle dos municípios agrupados na Classe 3. As unidades de texto dos relatórios publicados pelo município de Porto Velho foram apresentadas como menos expressivas, quando em comparação a relação de significância (Khi2) apresentada na Classe 2 e mediante o total dos segmentos de texto descritos nos relatórios de controle interno agrupados na Classe 3.

A relação entre os segmentos de texto da Classe 3 e as variáveis do estudo apresentou uma grande quantidade de unidades de texto situadas em um maior intervalo de significância, em que verificou-se também que as unidades de texto da Classe 3 (Khi2 = 56 a Khi2 = 23) apresentaram maiores níveis de significância, quando comparadas as demais classes.

As UCEs que mais caracterizaram a Classe 3 foram segmentadas dos relatórios de controle interno publicados pelos municípios situados nos estados do Tocantins, Rondônia, Amapá, Minas Gerais e Ceará localizados, respectivamente, nas regiões Norte, Sudeste e Nordeste do Brasil, em que se destacaram os municípios de Araguaína, Ipatinga, Ibirité, Porto Velho, Macapá, Maracanaú e Itapipoca.

O conteúdo dos relatórios mais expressivos da Classe 3 remeteu ao detalhamento de atividades desenvolvidas pela gestão dos municípios junto a identificação de parte do público a quem a execução dessas atividades foi direcionada. A partir disso, verificou-se que os relatórios de controle remeteram, em grande parte, a descrição das ações executadas pela gestão dos municípios e a avaliação dessas ações pelas Controladorias Gerais.

A avaliação dessas ações e da movimentação das contas de resultado descritas nos relatórios de controle se deu mediante o cumprimento dos normativos legais dos órgãos de controle interno dos municípios ou conforme os limites legais estipulados para arrecadação de receita, execução do orçamento e das despesas. Em alguns casos, verificou-se que estas avaliações foram efetuadas pelas Controladorias Gerais dos municípios ou pelas Unidades de Controle Interno desses municípios.