

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUCAS CANDEIA MARTINS

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO
DE PREFEITURAS BRASILEIRAS COM BASE NO MODELO COSO-ERM**

RECIFE
2020

LUCAS CANDEIA MARTINS

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO
DE PREFEITURAS BRASILEIRAS COM BASE NO MODELO COSO-ERM**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para a obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jeronimo José Libonati

RECIFE
2020

FICHA CATALOGRÁFICA

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

M381a	<p>Martins, Lucas Candeia Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM / Lucas Candeia Martins. - 2020. 61 folhas: il. 30 cm.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Jerônimo José Libonati. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2020. Inclui referências e apêndices.</p> <p>1. COSO-ERM. 2. Gestão de riscos. 3. Sistema de controle interno. I. Libonati, Jerônimo José (Orientador). II. Título.</p> <p>657 CDD (22. ed.)</p>
-------	---

UFPE (CSA 2020 – 044)

LUCAS CANDEIA MARTINS

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO
DE PREFEITURAS BRASILEIRAS COM BASE NO MODELO COSO-ERM**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para a obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. Jeronimo José Libonati (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Luiz Carlos Miranda (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Ricardo Malagueno de Santana (Examinador Externo)
University of East Anglia

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço imensamente à minha família, minha mãe Raquel, meu irmão Mateus e minha namorada Bárbara, por todo apoio incondicional dado durante esta dura fase do mestrado. Agradeço não apenas pelo suporte psicológico, mas “braçal” também. Não é qualquer pessoa que abre mão de um final de semana inteiro para ajudar o coitado do mestrando a fazer as cartas que serão utilizadas na sua pesquisa!

Agradeço também ao meu orientador, Libonati, por todos os ensinamentos dados durante a elaboração desta dissertação. Não só ensinou, orientou e compartilhou um pouco da sua vasta experiência como pesquisador e gestor, mas também ouviu, o que foi fundamental. Todo pós-graduando merece ter um orientador como o Libonati!

Agradeço a todo o corpo docente do PPGCC/UFPE que tive contato nestes dois anos, pois cada aula, debate e seminário fizeram diferença na minha vida, já que conseguiram despertar em mim um imenso interesse pela docência e pesquisa. Mas em especial, agradeço ao professor Miranda, que além de tudo isso, contribuiu imensamente no desenvolvimento desta e de outras pesquisas (quando eu tiver 10% do senso crítico e curiosidade do Miranda me dou por satisfeito).

Agradeço a todos os colegas da turma 2018 do mestrado, em especial à nata da contabilidade! Só não perdoos aqueles que me causaram crises de risos em momentos inoportunos (brincadeira, Andreia). Agradeço também aos mestrandos das turmas 2017 e 2019 com quem tive contato, mesmo aqueles mais breves na sala de pesquisa do programa. Mas de todos esses alunos que mencionei, uma merece um agradecimento especial: Gleucha. Gleu se tornou uma amiga nesse período. Obrigado por tudo!

Agradeço a todos os meus colegas de trabalho da Diretoria de Licitações e Contratos da UFPE por todo apoio e compreensão de que, em certos momentos, estava passando por uma fase conturbada.

RESUMO

A presente dissertação tem como principal objetivo analisar os sistemas de controle interno e as práticas de gerenciamento de riscos de municípios brasileiros com o framework do COSO-ERM, além de compreender quais variáveis explicam os resultados. A fim de alcançar o objetivo, foram procedidas duas pesquisas com metodologias distintas, reportados em formato de artigos científicos. O primeiro artigo, com abordagem quantitativa, apresenta os resultados de pesquisa realizada a partir do envio de questionário à 135 servidores municipais, que desempenham as funções de secretários municipais ou assessores das áreas de finanças, saúde, educação, obras/infraestrutura, além do setor de controle interno, pertencentes a 91 prefeituras com mais de 200 mil habitantes. Utilizando o índice de semelhança de Jaccard, foi feito teste de correlação desta semelhança com características institucionais (dependência financeira, dívida per capita e receita per capita) e sociais (população e variação populacional do município). Dentre os resultados, destaca-se a que os municípios participantes da pesquisa têm adotado práticas de controles internos e gerenciamento de riscos de forma diferenciada em relação aos oito componentes do COSO-ERM. Os municípios com maior receita per capita, maior população e menor dependência de transferência têm maior atenção a estas práticas. No índice geral, os maiores municípios tendem a possuir semelhanças com a estrutura do COSO-ERM. Já o segundo artigo, com abordagem qualitativa, utilizou da estratégia de estudo de caso e objetivou verificar o estado das práticas de controle interno e gerenciamento de riscos de uma grande prefeitura brasileira com base no COSO-ERM. Este artigo emprega a análise documental de diversos relatórios e legislações do município para identificar afirmações semelhantes com os componentes do COSO-ERM. Complementarmente, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com duas representantes do governo do município, a primeira da secretaria de planejamento e a segunda da controladoria geral do município, a fim de identificar quais os benefícios e motivações para a adoção das práticas identificadas como semelhantes ao COSO-ERM. Pôde-se concluir que este município vem empenhando esforços para implantar um sistema formal de gerenciamento de riscos, o que pode contribuir para a criação de valor às partes interessadas, que compreende, principalmente, os munícipes. Em relação às semelhanças do sistema de controles internos e práticas de gerenciamento de riscos adotadas pelo município em relação ao COSO-ERM, pode-se citar como positiva a visão de que o controle interno não é papel apenas da controladoria. Como benefícios, verificou-se que a gestão de riscos vem ajudando o município na disseminação e maior conhecimento das funções exercidas por cada servidor e qual o papel do mesmo na consecução dos objetivos da organização. Entretanto,

foram detectados distanciamentos entre as práticas de gestão de riscos em relação ao framework COSO-ERM, tal como o fato narrado de que o código de ética do município não tem ampla divulgação e conhecimento pelos servidores e a falha de comunicação interna decorrente da não integração dos sistemas da prefeitura.

Palavras-chave: COSO-ERM. Gestão de Riscos. Sistema de Controle Interno.

ABSTRACT

The main objective of this dissertation was to analyze the internal control systems and risk management practices of Brazilian municipalities with the COSO-ERM framework, in addition to understanding which variables explain the results. In order to achieve the objective, two researches were carried out with different methodologies, reported in the form of scientific articles. The first article, with a quantitative approach, was made from the sending of a questionnaire to 135 municipal employees, who perform the functions of municipal secretaries or advisors in the areas of finance, health, education, works / infrastructure, in addition to the internal control sector, belonging to 91 municipal government of cities with more than 200.000 people. After calculating the Jaccard similarity index, a correlation test of this similarity was performed with institutional and social variables (financial dependence, debt per capita, income per capita, population and population variation in the municipality). Among the results, it is noteworthy that the municipalities participating in the research have adopted practices of internal controls and risk management in a different way in relation to the eight components of COSO-ERM. The municipalities with the highest income per capita, the largest population and the least dependence on transfers have more attention to these practices. In the general index, the largest municipalities tend to have similarities with the framework. The second article, with a qualitative approach, used the case study strategy and aimed to verify the state of the internal control and risk management practices of a large Brazilian city hall based on the COSO-ERM. This article uses documentary analysis of various reports and legislation from the municipality to identify similar statements with the components of COSO-ERM. In addition, semi-structured interviews were conducted with two representatives of the municipality's government, the first from the planning department and the second from the municipality's general controllership, in order to identify the benefits and motivations for the adoption of practices identified as similar to COSO-ERM. It could be concluded that this municipality has been making efforts to implement a formal risk management system, which can contribute to the creation of value for interested parties, which mainly comprises citizens. Regarding the similarities of the internal control system and risk management practices adopted by the municipality in relation to COSO-ERM, the view that internal control is not just the role of controllership can be mentioned as positive. As benefits, it was verified that the risk management has been helping the municipality in the dissemination and greater knowledge of the functions performed by each employee and what is the role of the same in the achievement of the organization's objectives. However, gaps were detected between risk management practices in relation to the COSO-ERM framework,

such as the fact that the municipality's code of ethics does not have wide dissemination and knowledge by public servants and the failure of internal communication resulting from not integration of city hall systems.

Keywords: COSO-ERM. Risk management. Internal Control System.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	ARTIGO 01 – <i>SURVEY</i> PARA AVALIAR AS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E GERENCIAMENTO DE RISCOS DE GRANDES PREFEITURAS BRASILEIRAS COM BASE NO MODELO COSO-ERM.....	12
2.1	INTRODUÇÃO.....	12
2.2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.2.1	Controle interno e gestão de risco na administração pública	14
2.2.2	Estudos anteriores.....	17
2.3	METODOLOGIA.....	19
2.3.1	População, amostra e procedimento de coleta dos dados.....	19
2.3.2	Avaliação da semelhança do sistema de GR com base no COSO	22
2.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	25
2.4.1	Avaliação dos SCI e GRC dos grandes municípios brasileiros com base no COSO 25	
2.4.2	Correlação entre semelhança com o COSO e variáveis sociodemográficas	30
2.5	CONCLUSÃO.....	32
3	ARTIGO 02 - ESTUDO DE CASO SOBRE AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E GERENCIAMENTO DE RISCOS DE UMA GRANDE PREFEITURA BRASILEIRA COM BASE NO MODELO COSO-ERM.....	34
3.1	INTRODUÇÃO.....	34
3.2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	35
3.3	METODOLOGIA.....	39
3.3.1	Coleta dos dados.....	39
3.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	40
3.5	CONCLUSÃO.....	49
4	CONCLUSÃO.....	51
	REFERÊNCIAS.....	53
	APÊNDICE A – MUNICÍPIOS QUE COMPÕE A AMOSTRA ARTIGO 01.....	57
	APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO PARA COLETA DOS DADOS ARTIGO 01.....	59

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o Gerenciamento de Risco Corporativo (GRC) se tornou um tema cada vez mais popular entre organizações e meios de comunicação, sendo objeto de discussão em órgãos de controle, tanto interno, quanto externo, a exemplo da Controladoria Geral da União (CGU) e Tribunal de Contas da União (TCU) e citado por pesquisadores como um dos tópicos promissores dentro da contabilidade gerencial (FREZZATI et al, 2015). Em 2004, o *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO) introduziu a Estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos Corporativos, declarando as várias implicações do GRC para as organizações. O GRC fornece uma abordagem mais integrada para o gerenciamento de riscos ao avalia quais riscos devem ser mitigados e quais devem ser aceitos de acordo com o apetite e a estratégia de risco da empresa.

No entanto, existe atualmente literatura acadêmica limitada, principalmente quando se trata de organizações públicas a nível local (HOOD e KELLY, 1999; COOPER, 2010; OULASVIRTA e ANTTIROIKO, 2017; AZEVEDO ET. AL., 2019). A presente pesquisa busca preencher esta lacuna, elegendo como objetivo a análise dos sistemas de controles internos de grandes prefeituras brasileiras, através da percepção dos seus gestores, utilizando o *framework COSO-ERM*, além de buscar entender quais são os fatores que levam a esta aproximação.

Para alcançar este objetivo, esta dissertação está dividida em duas fases, contando com dois artigos científicos com metodologias distintas, mas que interagem entre si e, de certa maneira, se completam. O primeiro artigo, com abordagem quantitativa, foi utilizado questionário semiestruturado com respostas de 135 secretários municipais ou seus assessores das áreas de finanças, saúde, educação, obras e controle interno de grandes municípios brasileiros. No total, pôde-se avaliar as práticas de controle interno e GRC de 91 prefeituras com mais de 200.00 habitantes. As questões foram desenvolvidas com base na estrutura do *COSO-ERM* e a semelhança entre este e os sistemas de controles internos (SCI) e práticas de GR foi calculada através do Índice de Semelhança de Jaccard. Após realizado este procedimento, foi realizado teste de correlação de Spearman com as seguintes características da prefeitura: números de habitantes, instabilidade populacional (medida entre a variação percentual da população entre 2017 e 2018) e dependência financeira (medida a partir do percentual de transferências em relação a receita total) e desempenho financeiro (receita per capita e despesas per capita). Este teste teve o objetivo de verificar quais características do município possuem relação com as boas práticas de gestão de riscos.

O segundo artigo, com abordagem qualitativa, utilizou-se de análise documental em diversos documentos, legislações e relatórios de um grande município brasileiro. Após isto, foram procedidas entrevistas semiestruturadas com duas representantes do governo local, uma da secretaria de planejamento e outra da controladoria geral do município. Ambas as análises buscaram entender o modelo de sistema de controle interno adotado pelo município, avaliando-o com base no framework *COSO-ERM*, a fim de entender quais os benefícios desta semelhança.

A partir destas metodologias, pôde-se verificar o fenômeno em questão, sistema de controle interno e práticas de gerenciamento de riscos em municípios, a partir de duas “distâncias”, sendo uma mais afastada, observando as práticas dos municípios como um todo, o que possibilitou a elaboração de testes estatísticos para auxiliar na interpretação do fenômeno e a segunda, uma pesquisa mais aproximada, intimista, utilizando a estratégia de estudo de caso, possibilitando a verificação de como um município específico tem implementado a gestão de risco no seu cotidiano e quais benefícios esperados com isto.

Os principais achados da pesquisa apontam que os grandes municípios brasileiros têm adotado práticas de controles internos e gerenciamento de riscos de forma diferenciada em relação ao *COSO-ERM*, possuindo semelhança em determinados componentes, como o caso da identificação de eventos, ainda que de maneira a posteriori, e que os municípios com maior receita per capita, maior população e menor dependência de transferência de outros entes têm maior atenção a estas práticas. Entretanto, a dívida per capita e instabilidade populacional do município não são fatores que possuem relação com as boas práticas de gestão de riscos nestes municípios. Além disto, pode-se perceber a partir dos dois estudos que os gestores que não são da área de controle interno superavaliam as práticas gerenciais adotadas pelos seus municípios.

Além desta introdução, esta dissertação conta com mais três capítulos. Como mencionado anteriormente, ela é composta de dois artigos científicos com introduções, metodologias e conclusões diferentes, além de referenciais teóricos próprios, que contêm argumentação necessária para a interpretação dos resultados obtidos em cada um deles. Estes artigos estão dispostos nos capítulos 02 e 03. Além disto, a dissertação apresenta, no capítulo 04, a conclusão, que aponta os principais resultados de forma global, seus impactos práticos e teóricos, além de limitações e sugestões para pesquisas futuras que surgiram a partir da existência desta.

2 ARTIGO01 – SURVEY PARA AVALIAR AS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E GERENCIAMENTO DE RISCOS DE GRANDES PREFEITURAS BRASILEIRAS COM BASE NO MODELO COSO-ERM

2.1 INTRODUÇÃO

Existem diversas maneiras de controlar os atos praticados pelos gestores dos recursos públicos, tal como o social, exercido diretamente pela sociedade, o interno, feito pelos órgãos de controles internos dos próprios órgãos e o externo, exercido por órgãos externos ao poder no qual está inserida a entidade em questão. O controle externo, no Brasil, é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio de um Tribunal de Contas, órgão de caráter técnico e independente. O controle interno, por sua vez, é exercido pelos seus próprios agentes, com o intuito de auto avaliar a legalidade, eficácia, eficiência, efetividade e moralidade da gestão financeira, patrimonial, orçamentária.

Neste sentido, eventuais fraquezas destes sistemas de controle, principalmente o controle interno, dado o seu caráter a priori, podem aumentar a probabilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais quais as fraudes, corrupção e ineficiência na gestão dos recursos públicos. Notícias acerca destas práticas não são incomuns na administração pública, logo, os municípios não fogem desta realidade¹.

Na tentativa de garantir controles internos eficientes e eficazes, diversos modelos de avaliação de sistema de controle interno (SCI) foram desenvolvidos por pesquisadores e entidades especializadas no assunto. Um dos que mais se destaca internacionalmente é o *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – Enterprise Risk Management (COSO-ERM)* com foco no gerenciamento de riscos (GR) (FERREIRA, 2013; Tribunal de Conta da União - TCU, 2009), *framework* escolhido pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão para aplicação padrão de avaliação e gestão dos riscos a ser realizado neste ministério (NASCIMENTO, 2019).

Para Cooper (2010), o êxito do planejamento do setor público depende dos fatores críticos de sucesso da identificação de riscos, gerenciamento e implementação apropriada dos processos necessários para garantir o controle efetivo. Para Miranda (2019), a gestão de riscos é um elemento chave da governança nas organizações do setor público, representando não apenas um conjunto de procedimentos e políticas de controle, mas uma pedra angular da

¹ Cita-se o exemplo de esquema de fraudes em contratos públicos descoberto em 2019 no município de Passos, Minas Gerais, cuja notícia encontra-se disponível em <https://g1.globo.com/mg/sul-de-minas/noticia/2019/05/16/operacao-prende-envolvidos-em-fraude-de-contratos-com-a-prefeitura-de-passos-mg.ghml>

arquitetura de uma organização, capaz de contribuir para a realização das suas metas de desempenho, objetivos e cumprimento da sua missão.

Diversas pesquisas acadêmicas tem se preocupado em mensurar o quão próximos estão os sistemas de controles internos de vários órgãos públicos com o *COSO-ERM* (FERREIRA, 2013; ARAÚJO, 2015; SILVA, 2016; JÚNIOR, 2018) e quais são os fatores que levam a escolha por maior atenção ao gerenciamento de riscos corporativos (GRC) (COOPER, 2010; OULASVIRTA E ANTTIROIKO, 2017; WOODS, 2009). Entretanto, percebe-se que a maioria dos autores têm dado maior atenção a estudos de casos, fazendo com que pesquisas abrangentes sobre o tema ainda sejam escassas, principalmente quando se trata de pesquisas em municípios brasileiros.

A presente pesquisa busca preencher esta lacuna existente, tendo como objetivo a avaliação do estágio dos SCI e práticas de gerenciamento de riscos das maiores prefeituras brasileiras, através da percepção dos seus gestores, com base na estrutura *COSO-ERM*, além de buscar entender quais são os fatores que possuem relação com este estágio.

Diante disto, pretende-se responder a seguinte questão de pesquisa: **Qual o grau de semelhança entre os sistemas de controles internos de grandes prefeituras brasileiras com o modelo *COSO-ERM* e quais os fatores são correlacionados com esta semelhança?**

Para alcançar o objetivo proposto, foi procedida aplicação de questionário estruturado a 135 secretários municipais ou seus assessores das áreas de finanças, saúde, educação, obras e controle interno. No total, pôde-se avaliar as práticas de controle interno e GRC de 91 prefeituras com mais de 200.000 habitantes. As questões foram desenvolvidas com base no *framework* do *COSO* e a semelhança entre este e os SCI e práticas de GR foi calculada através do Índice de Semelhança de Jaccard. Após realizado este procedimento, foi realizado teste de correlação de Spearman com as seguintes características da prefeitura: números de habitantes, instabilidade populacional (medida entre a variação percentual da população entre 2017 e 2018) e dependência financeira (medida a partir do percentual de transferências dos governos federal e estadual em relação a receita total) e desempenho financeiro (receita per capita e despesas per capita).

Os principais resultados revelam que, segundo esta autoavaliação destes gestores, os municípios participantes da pesquisa têm adotado práticas de controles internos e gerenciamento de riscos de forma diferenciada em relação ao *COSO-ERM*, possuindo semelhança em determinados componentes, como o caso da identificação de eventos, e que os municípios com maior receita per capita, maior população e menor dependência de

transferência de outros entes têm maior atenção a estas práticas. Além disto, verificou-se que os componentes ambiente de controle, atividades de controle e monitoramento obtiveram pior avaliação. A dívida per capita e instabilidade populacional do município não são fatores que explicam o resultado obtido.

Entretanto, cabe mencionar que os resultados encontrados contrariam pesquisas documentais recentes que reportam práticas de controle interno e gerenciamento de risco precárias em municípios, a exemplo de Azevedo et. al. (2019) e Araújo (2015), o que pode indicar que 1) os gestores podem estar superavaliando as práticas gerenciais adotadas pelos seus municípios ou 2) há um avanço real no sentido de obter boas práticas de controles e gestão de riscos nestes municípios.

2.2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.2.1 Controle interno e gestão de risco na administração pública

Segundo Peter e Machado (2009), a existência de controle na administração pública federal brasileira remonta ao período colonial, mas durante muito tempo foi uma função que tinha como principal objetivo apenas verificar, a posteriori, se tudo havia acontecido conforme planejado, passando a se preocupar com o controle a priori dos procedimentos apenas após mudança de paradigma para a administração gerencial, em detrimento ao modelo burocrático. Especificamente em municípios, Balbe (2019) comenta que não há registro órgãos de controle interno nestas entidades até a década de 1990, nem mesmo em capitais.

Diversos são os conceitos dados pela literatura para o termo controle interno (IMONIANA E NOHADA, 2005). No âmbito do setor público, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (2004) conceitua controle interno como um processo integral efetuado pela gestão e demais pessoas de uma entidade para tratar os riscos e fornecer razoável segurança de que, ao perseguir sua missão, a entidade observou os seguintes objetivos: (I) Execução de operações ordenadas de forma ética, econômica, eficiente e eficaz; (II) Cumprimento das obrigações frente à prestação de contas; (III) Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; (IV) Salvaguarda dos recursos contra a perda, mau uso e danos.

O SCI, quando implantado, é capaz de amenizar ou eliminar gargalos que impeçam o alcance dos objetivos estratégicos e operacionais, pois aquele permite a constante avaliação da consecução destes, o que faz deste sistema um importante elemento das funções administrativas das organizações (IMONIANA E NOHARA, 2005).

Sistemas de controles internos são importantes para mensurar a qualidade dos relatórios financeiros, pois eles ajudam a prever e prevenir significantes problemas nestes relatórios

(RICH, 2018). Ademais, a qualidade do controle interno é importante para medir o papel de gestão dos funcionários e gestores municipais no uso eficiente do dinheiro do contribuinte e responsabilizá-lo pela utilização de recursos públicos (*Governmental Accounting Standard Board -GASB*, 2006), além de ter um impacto significativo na detecção e prevenção de fraudes em municípios (JOSEPH, 2015).

Entretanto, estes benefícios são atenuados por eventuais fraquezas nestes sistemas. Para Davis e Blaschek (2006), os sistemas de controles internos de órgãos públicos brasileiros apresentam deficiências, pois estes não acompanharam as profundas transformações no ambiente destas organizações ocorridas após reforma administrativa, na década de 1990. Segundo os autores, estes sistemas possuem grande foco em aspectos formais e são ineficientes na identificação de eventos que se caracterizam como riscos, logo, sugerem que seja seguida a tendência internacional de implementação de uma estrutura apropriada de GR.

Esta visão é reiterada por Soin e Collier (2013), ao afirmarem que o GR ultrapassou os silos de áreas que tinham mais interesse pelo tema, como gestão de créditos, e avançou para uma avaliação holística de riscos pelo sistema de controles gerenciais. Os autores afirmam que o GR se tornou uma característica da vida organizacional nos setores público e privado e tem o poder de legitimar certas formas de organização.

Esta tendência também foi acompanhada pelo COSO, instituição mundialmente reconhecida pelos *frameworks* de avaliação dos sistemas de controles internos. Em 1992, o *COSO* publica o *framework* do *COSO (COSO I)*, modelo de avaliação de controles internos, cuja finalidade era proporcionar um elevado grau de transparência nas demonstrações contábeis a partir de uma visão integrada dos controles internos contábeis (FERREIRA, 2013).

Contudo, após vários escândalos empresariais no início do século, o *COSO* sentiu a necessidade de desenvolver um novo *framework* com mais ênfase no GR, denominado Enterprise Risk Management – Integrated Framework (*COSO II* ou *COSO-ERM*), que ampliou o alcance dos controles internos (TCU, 2009).

Nesta estrutura conceitual, o *COSO* expande a importância da gestão do risco e sugere que a avaliação do processo de GRC deve ser feita a partir de oito componentes: Ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento (MOELLER, 2014).

Neste sentido, risco é conceituado pelo *COSO* (2007, p.16) como a “possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos”. Por sua vez, os eventos,

segundo o mesmo documento, são ocorrências geradas com base em fontes internas ou externas e podem causar impactos negativos (riscos), positivos (oportunidades) ou ambos.

Entretanto, não há um consenso acerca do conceito de risco na literatura. Inclusive, o conceito pode variar a depender da área de conhecimento que se refere a abordagem (SILVA, 2013). O termo risco vem sendo utilizado para expressar a incerteza sobre a ocorrência de determinado evento e sua consequência (DOI, 2017). Raz e Hillson (2005), ao analisar os principais padrões de GR, afirmam que existem dois grupos de conceitos de riscos, sendo o primeiro que se referem às ameaças (evento com potencial impacto negativo) e oportunidades (evento com potencial impacto positivo) e o segundo que afirmam que os riscos são apenas as ameaças.

Apesar da falta de consenso acerca do conceito de risco, os processos de GR dispostos nos principais padrões têm muito em comum, o que sugere que existe um consenso universal sobre o objetivo do GR (RAZ E HILLSON, 2005). Este processo é definido pelo COSO (2007) como o procedimento conduzido em uma organização a fim de identificar, através de estabelecimento de estratégias formuladas, eventos em potencial capazes de afetá-la, além de administrar os riscos, mantendo-os compatíveis com o seu apetite. O comitê ainda inclui na conceituação o fato de que este processo é conduzido por todos os funcionários, conselho de administração e diretoria executiva da entidade e tem por finalidade a garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos, a fim de gerar e agregar valor às partes interessadas, o que, no setor público, envolve toda a sociedade (NASCIMENTO, 2019).

No setor público, dada as características dos serviços prestados pelas organizações que compõem o Estado, o bom gerenciamento de riscos é um investimento estratégico na prevenção de mortes, preservação da competitividade econômica, crescimento sustentável e garantia de uma vida melhor para seus cidadãos (OCDE, 2018).

Não obstante todos os benefícios trazidos pelo GR eficiente, a PricewaterhouseCoopers (PWC) aponta que há dificuldades na abordagem de controles internos centrada em riscos: I) dificuldade na quantificação dos riscos, II) conflito com outras prioridades corporativas e dificuldade na mensuração dos benefícios deste processo e III) falta de clareza com os papéis e responsabilidades da gestão de riscos (PWC, 2006), esta também corroborada por Power (2009).

Apesar da escassez de pesquisas sobre GR no setor público (HOOD e KELLY, 1999; COOPER, 2010; OULASVIRTA e ANTTIROIKO, 2017; AZEVEDO ET. AL., 2019), alguns autores realizaram estudos sobre o tema. Com uma abordagem quantitativa, Oulasvirta e

Anttiroiko (2017) analisaram quais variáveis são correlacionadas com a adoção abrangente de sistemas de GR corporativos em municípios finlandeses. Os autores encontraram que municípios com menor estoque de dívidas e maior superávit per capita, ou seja, aqueles que têm melhor saúde financeira, possuem sistema de GR mais forte. Embora os autores tivessem a percepção inicial de que os municípios com pior saúde financeira teriam mais interesse na implantação de sistemas de GR, encontraram resultado diverso, o que foi atribuído ao fato de que os municípios com melhor saúde financeira possuíam mais recursos livres para a adoção destes sistemas, que são caros. Ademais Oulasvirta e Anttiroiko (2017) perceberam, ainda, que em municípios maiores o sistema de GR é um pouco mais avançado que nos menores, embora esta não seja uma variável que explica esta adoção abrangente.

Azevedo et. al. (2019), por sua vez, destacaram o baixo conteúdo informacional dos Anexos de Riscos Fiscais de municípios brasileiros. Os autores classificaram a divulgação deste relatório como “cerimonial”, apenas para cumprir a legislação, identificando riscos sem providências associadas, manutenção dos mesmos riscos, valores e providências em diversos relatórios de exercícios diferentes e relatórios com riscos e providências semelhantes aos exemplos dos modelos de manuais dos órgãos responsáveis pela fiscalização destes relatório (tribunais de contas e secretaria do tesouro nacional).

2.2.2 Estudos anteriores

Dada a importância de constante verificação da qualidade dos sistemas de controles internos e práticas de GR, em especial em entidades públicas, diversos autores já realizaram pesquisa no intuito de verificar a semelhança destes sistemas com o modelo *COSO*. O quadro 1 resume estudos anteriores que tiveram este objetivo.

Quadro 1 - Resumo de estudos anteriores

Pesquisa	Instituição pesquisada/Amostra	Estratégia de pesquisa	Principais resultados
Araújo (2015)	Municípios brasileiros com população acima de 500.000 habitantes. A pesquisa analisou 60 relatórios emitidos pelo órgão de controle interno do município	Análise qualitativa documental de constatações de relatórios emitidos pelo órgão de controle interno a fim de verificar quais delas estavam relacionadas com as perspectivas do <i>COSO II</i>	Verificou-se que 22,3% das constatações eram relacionadas à perspectiva Procedimentos de Controle e 21,8% à Avaliação de Risco. Concluiu-se que o controle destes municípios está associado às exigências de normas e regulamentos e que não executam de modo efetivo as diretrizes técnicas recomendadas pelas oito perspectivas do <i>COSO</i> .

Pesquisa	Instituição pesquisada/Amostra	Estratégia de pesquisa	Principais resultados
Silva (2016)	Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba	Questionário enviado para os 340 servidores do órgão, dos quais 195 responderam. Foi calculado coeficiente de Jaccard, utilizado na pesquisa para mensurar o grau de semelhança ou dessemelhança entre as práticas do sistema de controle interno do órgão e o modelo <i>COSO</i> .	Verificou-se que a maior semelhança entre o modelo <i>COSO</i> e o sistema de controle interno do órgão está no componente Informação e Comunicação (18,18%). Por sua vez, o autor verificou que não há semelhança alguma entre controle interno do órgão com componentes Identificação de Eventos, Resposta ao Risco e Monitoramento. Concluiu-se que há falha nos controles internos sob a perspectiva do <i>COSO</i> .
Ferreira (2013)	Instituto Federal do Rio Grande do Norte	Envio de questionário à 316 servidores do órgão. O grau de semelhança e dessemelhança entre o sistema de controle interno da instituição e o modelo <i>COSO</i> foi calculado através do coeficiente de Jaccard.	A autora verificou que os elementos referentes a informação e comunicação, monitoramento e ambiente interno são os que mais se assemelham aos componentes do <i>COSO</i> , com grau de semelhança de, respectivamente, 80%, 66% e 62%. Relatou-se ainda que o componente com mais dessemelhança foi procedimentos de controle, com coeficiente de 75%
Cannavina e Parisi (2015)	382 órgãos da administração pública direta do poder executivo federal	Análise quantitativa documental de 30 assertivas, presentes no relatório de gestão de 2011, que avaliam a percepção desses órgãos quanto à estruturação dos seus controles internos.	Verificou-se que as médias dos componentes ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento (<i>COSO</i> I) foi, respectivamente, 3,99; 3,58; 3,67; 4,04 e 3,60 em uma escala possível de 1 à 5. Por isto, os autores concluíram que estes órgãos não utilizam seu sistema de controle interno como ferramenta para melhorar seu desempenho e cumprir seus objetivos institucionais de forma satisfatória.
Menezes (2014)	Universidade Federal de Pernambuco	Envio de questionário à 157 servidores técnicos e docentes da instituição. A partir das respostas, foi calculado o coeficiente de Jaccard para mensurar o grau de similaridade ou dessemelhança do sistema de controle interno do órgão com o proposto pelo <i>COSO</i> .	A pesquisa verificou que os componentes ambiente de controle, definição de objetivos e identificação de eventos apontam um grau de similaridade mais próximo do modelo preconizado pelo <i>COSO</i> . Por sua vez, os componentes a avaliação de riscos, resposta aos riscos, procedimento de controle, informação e comunicação e monitoramento

Pesquisa	Instituição pesquisada/Amostra	Estratégia de pesquisa	Principais resultados
			apontaram dissimilaridade em relação ao COSO-ERM.

Fonte: Elaboração própria

Destaca-se que grande parte dos estudos expostos no quadro 1 são classificados como estudos de caso, pois analisaram um órgão específico. Aqueles que analisaram órgãos de forma conjunta, com uma abordagem quantitativa, utilizaram de dados secundários. Portanto, a presente pesquisa se destaca pela iniciativa de inovar a metodologia para abordar o tema, considerando uma amostra de 152 servidores municipais do alto escalão pertencentes a 91 prefeituras brasileiras.

2.3 METODOLOGIA

2.3.1 População, amostra e procedimento de coleta dos dados

A fim de realizar avaliação dos SCI das maiores prefeituras brasileiras com base no COSO, realizou-se coleta de dados primários através de questionário. Considera-se população alvo desta pesquisa os secretários municipais ou seus assessores das áreas de finanças, saúde, educação e obras, além do responsável pelo órgão de controle interno, ou seus assessores, dos municípios com população superior a 200 mil habitantes. De acordo levantamento realizado em 2018 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística -IBGE, o Brasil possui 152 municípios com mais de 200 mil habitantes (apêndice A). Logo, a população alvo é composta por 760 possíveis respondentes, considerando 5 servidores por municípios.

A escolha de grandes municípios se deu pelo fato de que maiores organizações têm uma tendência de utilizar SCI de forma mais abrangente (WOODS, 2009), e em relação às áreas de atuação dos respondentes, esta se dá pela complexidade de gestão das suas respectivas secretarias e o papel que estes exercem para o desenvolvimento econômico e social do município. Os municípios são obrigados pela legislação brasileira a investir em ensino e saúde pública, respectivamente, pelo menos 25% e 15% de parte da sua arrecadação de impostos.

Assim como as secretarias de saúde e educação, as secretarias de finanças e infraestrutura geralmente também têm a incumbência de gerir projetos complexos e volumosos.

Oulasvirta e Anttiroiko (2017) comentam que, ao adotar práticas de GR, os municípios investem mais recursos em atividades selecionadas, como finanças e saúde, pois os riscos são comumente vistos como altos. Logo, fica evidente a representatividade da opinião dos titulares destas secretarias para a avaliação dos sistemas de GR destes municípios.

O questionário utilizado na pesquisa foi elaborado com base em consulta ao framework do COSO-ERM (2007) e de estudos que trataram de controles internos e gestão de risco em municípios (e.g OULASVIRTA E ANTTIROIKO, 2017; COOPER, 2010). O questionário se divide em duas partes: 1) Identificação dos respondentes, e 2) questões específicas para que o respondente emita sua percepção sobre a qualidade do GR do município com base no COSO-ERM. As questões da segunda parte foram do tipo fechada, com três alternativas: 1) sim, 2) não e 3) não sei. A escolha por um questionário sucinto, com apenas três alternativas, decorre do tipo de tratamento estatístico selecionado, detalhado mais adiante. A correspondência de cada questão com o componente encontra-se na tabela 1. O questionário encontra-se no apêndice B.

Tabela 1 - Correspondência de cada questão com componente

Componente	Questões equivalentes
Ambiente interno	1 e 2
Fixação de objetivo	3 e 4
Identificação de evento	5
Avaliação de riscos	6
Resposta a risco	7
Atividade de controle	8
Informação e comunicação	9, 10 e 12
Monitoramento	11 e 13

Fonte: Elaboração própria

Com a intenção de aumentar a confiabilidade dos dados, ou seja, de que os respondentes de fato foram os próprios gestores públicos ou seus assessores e não terceiros participando da pesquisa, o questionário foi enviado exclusivamente para o e-mail institucional ou endereço físico dos titulares das secretarias.

Além disto, o questionário utilizado na pesquisa foi alvo de pré-teste. Para Saunders (2016), antes da utilização do questionário, este deve ser testado com respondentes que sejam

semelhantes àqueles que o responderão na fase de coleta de dados. Portanto, foi realizado o envio do questionário, via e-mail, para três analistas da controladoria geral de um dos municípios objeto de estudo. Estes analistas são hierarquicamente subordinados ao Controlador Geral deste município, integrante da população alvo da pesquisa.

Nesta ocasião, a fim de captar a opinião destes analistas sobre a qualidade do questionário, foi incluída uma seção adicional contendo as seguintes perguntas:

- 1) Em quantos minutos você respondeu este questionário?
- 2) As instruções dadas no questionário são claras?
- 3) Existem questões ambíguas ou confusas? Quais?
- 4) Na sua opinião, houve omissão de algum tópico importante sobre o assunto?
- 5) Existe algum comentário adicional sobre o questionário?

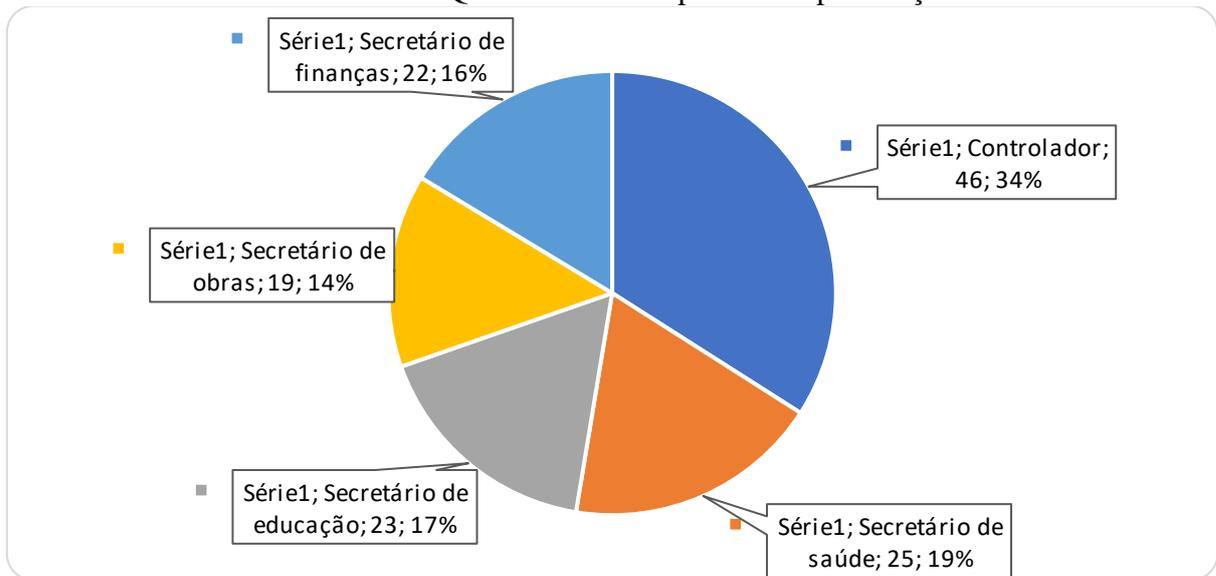
Houve unanimidade dos três respondentes em relação a todas as perguntas, inclusive sobre o tempo de resposta do questionário. Todos afirmaram que responderam o questionário em menos de 10 minutos, que as instruções dadas no questionário são claras, que não existem questões ambíguas ou confusas, que não houve omissão de tópico importante sobre o assunto e também não formularam comentários ou críticas adicionais sobre o questionário.

Após pré-teste, foi realizada visita ao site das 152 prefeituras a fim de coletar o e-mail dos secretários municipais selecionados, onde foram encontrados 450 e-mails. Para estes, o questionário foi enviado através do *Google Forms*. Em relação aos demais secretários, foi coletado o endereço do órgão, para onde foram enviadas 250 cartas, contendo mesmo link do *Google Forms*, além do questionário impresso, contendo a opção de envio das respostas através de e-mail ou carta.

Dos 760 possíveis respondentes, conseguiu-se estabelecer contato com 700 deles, o que representa 92% do total. Em relação aos demais, não se estabeleceu contato por motivos diversos, sendo os mais recorrentes a ausência de link para acesso aos dados dos titulares das secretarias no site da prefeitura ou a ausência dos próprios dados para contato.

Foram obtidas 135 respostas de servidores municipais pertencentes a 91 prefeituras de todas as regiões do país. A distribuição dos respondentes por função encontra-se no gráfico 01.

Gráfico 01 - Quantidade de respondentes por função



Fonte: Elaboração própria

Além disto, constatou-se que as 135 respostas foram recebidas de 91 grandes municípios, pois em alguns deles, dois ou mais secretários/assessores responderam. A indicação dos municípios respondentes consta na imagem 01.

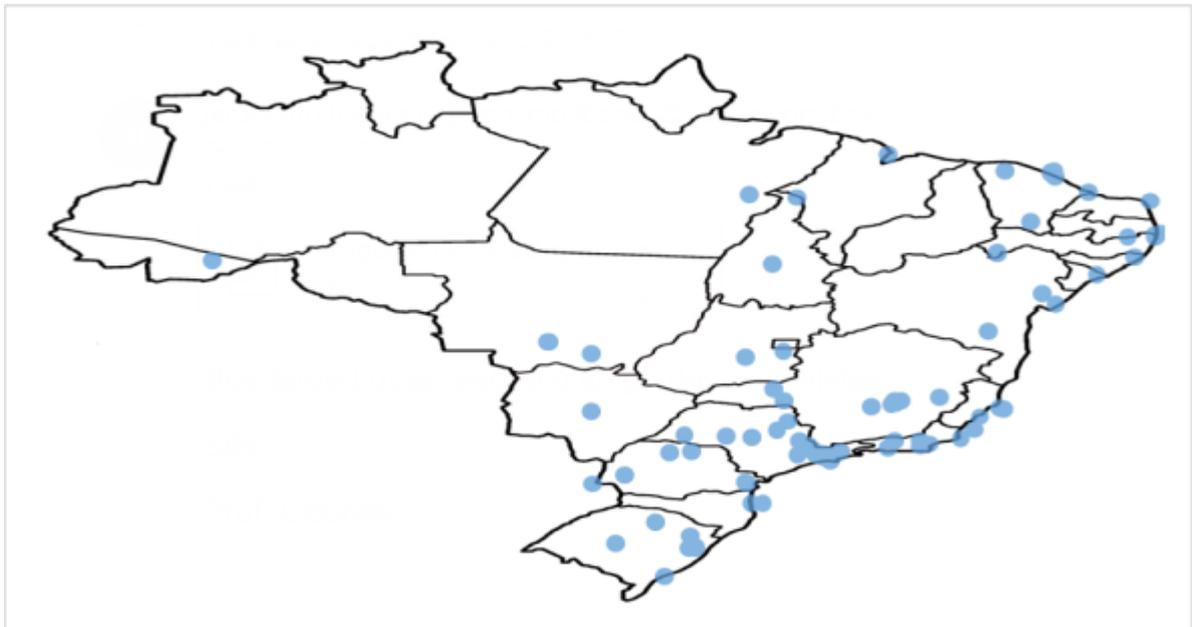


Figura 1 - Localização dos municípios participantes da pesquisa

Fonte: Elaboração própria

2.3.2 Avaliação da semelhança do sistema de GR com base no COSO

A avaliação das práticas de GR se deu através do coeficiente de similaridade de Jaccard, o que permite medir o grau de semelhança entre as práticas de GR dos municípios com as

assertivas retiradas do modelo proposto pelo *COSO-ERM*. Segundo Meyer (2002), os coeficientes de similaridade são úteis na comparação entre o número de atributos comuns para um par de objetos e o número total de atributos envolvidos.

A forma de cálculo do grau de semelhança pelo coeficiente de Jaccard é demonstrado na equação 1.

$$S_{ij} = \frac{a}{a + b + c} \quad (1)$$

Onde:

S_{ij}: representa o grau de similaridade entre as práticas de GR da prefeitura (i) e o modelo *COSO-ERM* (j);

a: representa o número de vezes em que o valor “1” (sim) aparece nos dois conjuntos;

b: representa o número de vezes em que o valor “1” (sim) aparece no conjunto j (*COSO-ERM*) e o valor “0” (não/não sei) aparece no conjunto i (práticas de GR da prefeitura);

c: representa o número de vezes que o valor “0” (não/não sei) aparece dentro do conjunto j (*COSO-ERM*) e o valor “1” (sim) aparece no conjunto i (práticas de GR da prefeitura).

Após aplicada a fórmula do coeficiente de Jaccard nos dados coletados, obteve-se um coeficiente de semelhança que se encontra entre 0 a 1, onde 0 significa dessemelhança completa e 1 representa a semelhança completa entre as práticas de GR dos municípios estudados e o modelo *COSO-ERM*.

Este índice foi utilizado como variável a fim de identificar possíveis correlações entre o grau de semelhança e as seguintes características das prefeituras: tamanho do município, instabilidade populacional, dependência financeira e desempenho financeiro. O quadro 2

resume as variáveis citadas, a proxy utilizada nesta pesquisa, a relação esperada e a fundamentação.

Quadro 2 - Resumo das variáveis

Variável	Proxy	Relação esperada	Fundamentação
Tamanho do município	Número de habitantes	+	Municípios maiores possuem estruturas organizacionais mais complexas e descentralizadas, o que aumenta a necessidade de gerenciamento integrado dos riscos
Instabilidade populacional	Varição percentual da população entre 2017 e 2018	+	Municípios com grande variação populacional possuem ambiente instável, o que leva a um melhor gerenciamento integrado dos riscos
Dependência financeira	Razão entre receita de transferências e receita total	+	Municípios com grande dependência de transferências financeiras de governos superiores sofrem maiores riscos de corte de transferências, o que faz com que gerenciem melhor seus riscos
Desempenho financeiro	Dívida per capita	-	Municípios com melhor desempenho financeiro (maior receita e menor dívida per capita) sofrem menor escassez de recursos para aplicar em desenvolvimento de gerenciamento de riscos.
	Receita per capita	+	

Fonte: Elaboração própria com base em Oulasvirta e Anttiroiko (2017).

Os dados referentes ao número de habitantes, bem como a variação populacional entre 2017 e 2018 tiveram como base o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Os dados para cálculo da dependência financeira e desempenho financeiro foram coletados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). Em relação à primeira, dependência financeira de 2018, esta foi construída a partir da divisão da soma das transferências correntes obrigatórias e discricionárias (conta 1.7.0.0.00.0.0) mais Transferências de capital obrigatórias e discricionárias (2.4.0.0.00.0.0) pelo total de receita executada. A dívida per capita é o resultado da divisão da dívida consolidada (segundo semestre de 2018 - anexo II do Relatório de Gestão Fiscal) pela população do município em 2018. Já a receita per capita é a divisão da receita total executada pela população do município em 2018.

Após verificação de que a amostra era composta por dados não paramétricos (Kolmogorov-Smirnov (92), $p < 0,05$), foi selecionada o teste de correlação de Spearman, por ser adequado para estes casos de falta normalidade na distribuição na amostra, pois ele assume pouca ou nenhuma hipótese sobre a distribuição de probabilidade da população da qual os dados foram retirados (FIELD, 2009).

2.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção objetiva reportar e analisar os principais achados da pesquisa. É dividida em duas subseções, a primeira para demonstrar o resultado da avaliação dos SCIs e práticas de GR dos grandes municípios brasileiros com base no COSO e a segunda para demonstrar quais variáveis têm correlação com esses resultados e práticas.

2.4.1 Avaliação dos SCI e GRC dos grandes municípios brasileiros com base no COSO

Nesta subseção são apresentados os resultados da aplicação do questionário considerando 135 respondentes dos 91 municípios. A tabela 2 demonstra a frequência absoluta e relativa de cada questão do questionário.

Tabela 2 - Respostas ao questionário por alternativa

Assertiva	Sim	%	Não / Não sei	%
1-Existe código de ética bem disseminado entre os servidores?	64	47%	71	53%
2-Existe documento que trate da delegação de autoridades e responsabilidades dos cargos bem disseminado entre os servidores?	104	77%	31	23%
3-Existem objetivos estratégicos e operacionais comunicados aos servidores?	99	73%	36	27%
4-Existe participação popular na definição das prioridades e ações municipais?	115	85%	20	15%
5-A conformidade com políticas públicas e legislações é considerada no planejamento?	133	99%	2	1%
6-A Prefeitura avalia a probabilidade de ocorrência de riscos associados aos diversos processos (exemplo: arrecadação de receita, realização de despesas, contratos e licitações)?	117	87%	18	13%
7-A Prefeitura executa gerenciamento dos riscos identificados? Como, por exemplo, se evita, aceita, transfere ou reduz estes riscos.	91	67%	44	33%
8-Existem mecanismos de controle interno associados aos riscos identificados?	91	67%	44	33%
9-A prefeitura possui canal de comunicação para que servidores ou cidadãos possam denunciar atitudes ilícitas, garantindo o anonimato?	125	93%	10	7%
10-Existe órgão responsável pela identificação e disseminação de informações sobre eventos que possam ser caracterizados como risco à gestão?	90	67%	45	33%
11-Existem mecanismos de avaliação da qualidade do sistema de controle interno?	60	44%	75	56%
12-Os sistemas da Prefeitura geram informações oportunas, precisas, relevantes?	102	76%	33	24%

13- Após a identificação de risco, são criados procedimentos para evitar ou mitigar novas ocorrências?	98	73%	37	27%
Total	1289	73%	466	27%

Fonte: Elaboração própria

Destacou-se positivamente a questão referente à observação da conformidade com políticas públicas e legislações durante o processo de planejamento (questão 5), que obteve apenas duas respostas negativas. Entretanto, este score, ao ser comparado com a questão 3, que trata da existência de objetivo estratégicos e operacionais comunicados aos servidores (73% de respostas positivas), que não alcançou resultado tão satisfatório quanto a questão 5, revela que o SCI é mais voltado ao *compliance*. Tal resultado vai ao encontro dos achados de Araújo (2015), que conclui que os controles municipais estão associados às exigências de normas e regulamentos e de Azevedo *et al* (2019), que verificam que a adoção e divulgação de práticas de gestão de riscos são apenas para atender a legislação e normas dos tribunais de contas, mas não necessariamente atendem às exigências de eficiência, eficácia e efetividade.

Para o COSO (2007), a partir do motivo de sua existência é que as organizações definem seus objetivos estratégicos e, a partir destes, formulam objetivos relacionados às operações e à conformidade. Percebe-se que há uma subversão desta ordem, pois, na opinião dos respondentes, há maior discussão e definição dos objetivos de conformidade do que os estratégicos e operacionais.

O segundo menor score foi o da questão 1, cuja afirmação pede para que os gestores avaliem a existência e qualidade da disseminação do código de ética entre os servidores da prefeitura. Esta questão obteve apenas 44% de resposta positiva. Segundo o COSO (2007), “a integridade e valores éticos são elementos essenciais ao ambiente interno das organizações, que influenciam o traçado, a administração e o monitoramento dos outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos”.

Ainda, a questão 9, acerca da existência de canal de comunicação anônima para que cidadãos e servidores possam denunciar atitudes ilícitas, obteve score positivo, com 93% dos respondentes afirmando que suas prefeituras possuem este meio de comunicação. Segundo Silva e Sousa (2017), a existência destes canais aumenta a intenção de denúncia de fraudes por parte dos colaboradores. Fraudes e demais atitudes ilícitas são tidas como eventos que impedem o alcance dos objetivos pelas organizações, logo, a existência deste canal nestas prefeituras é tida como positiva para a operacionalização dos sistemas de gerenciamento de riscos. Segundo o COSO (2007), em razão de sua importância, o gerenciamento de riscos corporativos eficaz

requer esse tipo de canal de comunicação direto e anônimo, pois sem esses canais e a disposição de ouvir, o fluxo ascendente de informações poderá bloquear-se.

Em relação aos componentes específicos de riscos, pode-se verificar um score satisfatório apenas na questão 6, que trata da avaliação da probabilidade de ocorrência de riscos associados aos seus processos (87% de respostas positivas). Entretanto, percebe-se que o número cai significativamente em relação a definição de respostas aos riscos e mecanismos de controle, questões 7 e 8, que obtiveram resposta positiva em 67% das observações para ambas questões. A análise conjunta destas questões permite afirmar que estas prefeituras mensuram a probabilidade de ocorrência e impacto de determinado evento que impactem o alcance dos seus objetivos, provavelmente de forma a posteriori, mas não continuam o processo para tratar estes riscos e evitar que estes voltem a acontecer (questão 13), o que o COSO denomina de resposta ao risco.

Esta inferência da mensuração da probabilidade de ocorrência dos eventos a posteriori é confirmada pelo score igualmente inferior da questão 10, que demonstra a inexistência de órgão específico para a identificação e disseminação dos riscos identificados.

De forma semelhante, destacou-se negativamente a questão 11, que obteve apenas 44% de avaliação positiva. Esta questão trata da existência de mecanismo de avaliação da qualidade do SCI. Esta afirmação trata do monitoramento do sistema de GR da entidade. Segundo o COSO (2007), diante das diversas mudanças ocorridas no ambiente interno e externo à organização, a administração precisa verificar, contínua e periodicamente, se o seu sistema de GR continua eficiente.

Iniciando a análise da semelhança entre os SCI e as práticas de GR das 91 prefeituras com o COSO-ERM, primeiramente foram isoladas as respostas dos controllers dos municípios respondentes. O número total de respostas para esta análise é de 46, o que revela que nem todos os controllers das 91 prefeituras responderam ao questionário. A tabela 03 apresenta o índice de semelhança conforme autoavaliação destes respondentes.

Tabela 3 – Índice de semelhança por componente considerando 46 controllers

Componente	Índice de semelhança
Ambiente interno	0,5978
Fixação de objetivo	0,7609
Identificação de evento	0,9783
Avaliação de riscos	0,8478
Resposta a risco	0,6739

Atividade de controle	0,6304
Informação e comunicação	0,8116
Monitoramento	0,6087
Índice geral	0,7307

Fonte: Elaboração própria

A tabela 4 apresenta o índice de semelhança entre os SCI e as práticas de GR das 91 prefeituras com o COSO-ERM levando em consideração as respostas apenas dos secretários de outras pastas, que não a controladoria geral. O número total de respostas para esta análise é de 86, que também não alcançou resposta destes servidores em cada um dos 91 municípios. A tabela 04 apresenta o índice de semelhança conforme autoavaliação destes respondentes.

Tabela 4 – Índice de semelhança por componente considerando 86 secretários

Componente	Índice de semelhança
Ambiente interno	0,6348
Fixação de objetivo	0,8090
Identificação de evento	0,9888
Avaliação de riscos	0,8764
Resposta a risco	0,6742
Atividade de controle	0,6966
Informação e comunicação	0,7678
Monitoramento	0,5730
Índice geral	0,7620

Fonte: Elaboração própria

Percebe-se que não há diferenças significativas entre os índices de semelhanças calculados a partir da opinião dos controllers e demais secretários. Comenta-se apenas o aumento do componente atividades de controle, cujo resultado para os controladores resultou em índice de semelhança de 0,63, enquanto a partir da resposta dos demais secretários, o índice foi elevado para 0,69. O aumento, identificado em todos os componentes em menor escala, possivelmente identifica a visão otimista dos secretários em relação aos procedimentos de controle e GRC adotados pela prefeitura, enquanto os controladores, que têm mais consciência

e conhecimento destes procedimentos, logo avaliaram estes componentes com maior rigor e de forma mais negativa.

Partindo para a análise das 135 respostas de forma conjunta, a tabela 5 apresenta o índice de semelhança entre os SCI e práticas de GR dos 91 municípios com o COSO por componente.

Tabela 5 – Índice de semelhança por componente considerando 135 respondentes

Componente	Índice de semelhança
Ambiente interno	0,6222
Fixação de objetivo	0,7925
Identificação de evento	0,9851
Avaliação de riscos	0,8666
Resposta a risco	0,6740
Atividade de controle	0,6740
Informação e comunicação	0,7827
Monitoramento	0,5851
Índice geral	0,7344

Fonte: Elaboração própria

Percebe-se que o componente “identificação de evento” dos 91 municípios se destaca pela semelhança com o *framework* do *COSO-ERM*, alcançando índice de semelhança de 0,98.

Em relação ao componente “identificação de evento”, o achado é coerente com os de Silva (2016), Ferreira (2013) e Cannavina e Parisi (2015), que também identificaram semelhança entre este componente de diversos órgãos públicos com o *framework COSO-ERM*. Entretanto, é divergente com os achados de Menezes (2014), que verificou dessemelhança deste componente no âmbito de uma universidade pública federal.

De forma antagônica, o componente menos semelhante ao *COSO-ERM* foi o “monitoramento”, resultado também semelhante ao de Silva (2016), Cannavina e Parisi (2015) e Menezes (2014), sendo divergente apenas da pesquisa de Ferreira (2013), que encontrou resultados satisfatórios para este componente. Percebe-se que, apesar de utilizar métricas diversas, há uma determinada equivalência entre os resultados das pesquisas mencionadas no parágrafo precedente, o que indica que os órgãos públicos brasileiros, de forma geral, consideram que identificam os eventos que têm potencial de impedir ou contribuir a criação de valor às partes interessadas, mas não monitoram seus SCI a fim de garantir que estes continuem funcionando de forma satisfatória. De forma geral, o índice de semelhança de Jaccard entre os SCI dos 91 municípios respondentes e o *COSO-ERM* alcançou 0,7344 ou 73,44%.

2.4.2 Correlação entre semelhança com o COSO e variáveis sociodemográficas

Após determinação do índice de semelhança de Jaccard entre os SCI e práticas de GR das 91 prefeituras com o *framework COSO*, este índice foi utilizado como variável para verificar possíveis correlações com as seguintes características institucionais de cada município: População (pop), variação populacional (VarPop), dependência financeira (DepFinanc), dívida per capita (DivPerCap) e receita per capita (RecPerCap). Antes de apresentar este resultado, a tabela 6 apresenta a estatística descritiva de todas as variáveis.

Tabela 6 - Estatística descritiva das variáveis

Variáveis	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Jaccard	91	,14	1,00	,6890	,20005
Pop (número de habitantes)	91	200407	12176866	727255,03	1467922,449
VarPop (%)	91	-,03	,05	,0088	,01611
DepFinanc (%)	91	,31	,84	,5785	,11992
DivPerCap (valor por habitante)	91	33,01	3593,63	882,3313	743,84388
RecPerCap (valor por habitante)	91	6203	12038175	715060,30	1449649,589

Fonte: Elaboração própria

A tabela 7 apresenta o resultado do teste de correlação entre o índice de semelhança de Jaccard (entre os SCI e práticas de GR das 91 prefeituras com o *framework COSO*) com as demais variáveis.

Tabela 7 - Resultado do teste de correlação de Spearman

		Jaccard	Pop	VarPop	DepFinanc	DivPerCap	RecPerCap	Partido	
Correlação de Spearman	Jaccard	Coeficiente de Correlação	1,000	,162	,025	-,241*	,037	,165	,073
		Sig. (unilateral)	.	,062	,406	,011	,363	,059	,245
		N	91	91	91	91	91	91	91

*. A correlação é significativa no nível 0,05 (unilateral).

Fonte: Elaboração própria

Verifica-se que há correlação negativa (-0,241) estatisticamente significativa (0,011) entre o índice de semelhança com a dependência financeira dos municípios. Logo, apesar de o

teste em questão não verificar a causalidade entre as variáveis, pode-se afirmar que quanto menor a dependência financeira de transferências de outras entidades, maior ênfase é dada no gerenciamento de riscos.

Assim como Oulasvirta e Anttiroiko (2017), esperou-se, inicialmente, o relacionamento positivo entre a dependência financeira do município com a semelhança do seu SCI ao COSO-ERM, pois, conforme demonstrado na seção de metodologia, foi sugerido que os municípios com mais dependência de transferências de outras entidades sofreriam mais riscos de cortes de repasses, logo, tenderiam a administrar seus riscos de forma mais ampla.

Entretanto, o que se percebeu é que os municípios com menos dependência de transferência são aqueles cujo SCI mais se assemelham ao COSO-ERM, restando a explicação atribuída por Oulasvirta e Anttiroiko (2017), que também encontraram a mesma relação significativa em seu estudo. Os autores afirmam que a maior dependência de transferência faz com que os municípios sofram com maior escassez de recursos, pois estas são, na maioria dos casos, vinculadas à alguma despesa obrigatória específica, e ficam impossibilitados de investir recursos no desenvolvimento de SCI com base em padrões sofisticados, como é o caso do *COSO-ERM*.

Logo, supõe-se os municípios que têm uma boa situação financeira possam pagar por consultoria, sistemas e projetos de implementação de GR e os municípios que têm problemas financeiros e restrições podem ver as formalidades do GR como custos extras e encargos que não podem pagar.

Tal raciocínio é ratificado pela correlação positiva com significância da variável receita per capita (0,059), que apesar de exceder o nível de 5% de significância, pode indicar uma associação. Embora esta variável não seja considerada como um fator explicativo (ou até mesmo relacionado) à semelhança com o *COSO-ERM*, sua significância reforça a ideia de que os municípios com mais recursos, neste caso, maior receita per capita, têm seus SCI com mais ênfase em GR, pois têm mais recursos disponíveis para aplicação nestes projetos de alteração profunda do seu modelo de gestão e exercer uma função que vai além do que a legislação e órgãos fiscalizadores obrigam.

A mesma situação ocorre com a variável que mensura o tamanho do município, através da quantidade de habitantes. A sua significância de 0,062 pode indicar uma correção entre as práticas de SCI e GR e o número de habitantes de um município. O tamanho do município é um dos mais importantes determinantes da adoção de inovação no setor público (*e.g.* MOON E NORRIS 2005). Além disto, estruturas organizacionais complexas e descentralizadas, típicas

de grandes municípios, aumentam a necessidade de coordenação e integração das práticas de GR (OULASVIRTA E ANTTIROIKO, 2017).

2.5 CONCLUSÃO

O principal objetivo desta pesquisa foi verificar a semelhança entre os sistemas de controles internos e práticas de gerenciamento de riscos das maiores prefeituras brasileiras com o framework do COSO-ERM. Para tanto, foi aplicado questionário semiestruturado a 135 secretários municipais ou seus assessores das áreas de finanças, saúde, educação, obras e controle interno. A partir das respostas, pôde-se avaliar as práticas de controle interno e GRC de 91 prefeituras com mais de 200.00 habitantes e calcular índice de semelhança entre estas práticas e o framework do *COSO-ERM*. Verificou-se que, de forma geral, as práticas de GRC destas prefeituras que mais se assemelham ao COSO-ERM são identificação de eventos, avaliação de riscos, fixação de objetivos e informação e comunicação, enquanto ambiente interno, resposta ao risco, atividade de controle e monitoramento obtiveram os menores índices. O índice de semelhança de forma geral foi de 0,7344.

A partir do cálculo do índice de Jaccard, foi realizado teste de correlação de Spearman com variáveis institucionais e sociais a fim de entender quais características têm relação com a maior/menos adoção das práticas de gerenciamento de riscos conforme o COSO-ERM. Os principais resultados revelam que a autoavaliação destes gestores afirma que municípios adotam práticas de controles internos e GR de forma satisfatória, contrariando pesquisas documentais recentes que reportam práticas de controle interno e GR precárias em municípios, a exemplo de Azevedo et. al. (2019) e Araújo (2015). Conclui-se que possivelmente os gestores superavaliam as práticas gerenciais adotadas pelos seus municípios. Ademais, os municípios com maior receita per capita, maior população e menor dependência de transferência de outros entes têm maior atenção a estas práticas. Logo, sugere-se que a independência financeira é um fator que fortalece as práticas de controle interno e gestão de risco, enquanto os resultados encontrados para o tamanho do município (aqui medido pela quantidade da população), reforçam os achados de Woods (2009) em relação ao fato de que maiores organizações têm uma tendência de utilizar SCI de forma mais abrangente.

Estes resultados representam contribuição acerca das características dos sistemas de controle interno e práticas de gerenciamento de riscos de forma abrangente em municípios brasileiros. O diagnóstico permite a realização de uma autoanálise pelos gestores destes municípios, possibilitando o aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos das prefeituras estudadas, apontando em quais componentes destes apresentam maior/menor semelhança com

o modelo *COSO-ERM*. Ademais, contribui com a literatura do tema, verificando os determinantes que levam aos gestores dos maiores municípios brasileiros darem maior ou menor atenção ao gerenciamento de risco nos sistemas de controles internos destes, além de verificar que características institucionais municipais como maior renda per capita e menor dependência financeira possuem relação com o fato de estes municípios terem controles internos mais eficientes.

Como principais limitações, aponta-se o fato de a análise ter sido feita a partir da autoavaliação dos gestores. Entretanto, são evidências iniciais com dados primários sobre a qualidade dos SCI e GR com base no modelo *COSO-ERM* utilizando dados primários de secretários municipais de forma abrangente. Para mitigar esta limitação, sugere-se como pesquisas futuras, estudos de casos com utilizando entrevistas, observações e dados secundários, tais como relatórios de auditoria interna e externa, a fim de avaliar se grandes municípios, de fato, possuem boas práticas de controle interno e gerenciamento de riscos.

3 ARTIGO 02 - ESTUDO DE CASO SOBRE AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO E GERENCIAMENTO DE RISCOS DE UMA GRANDE PREFEITURA BRASILEIRA COM BASE NO MODELO COSO-ERM

3.1 INTRODUÇÃO

O sistema de controle interno visa melhorar a capacidade de gerenciamento financeiro e administrativo, limitando comportamentos que resultam em desperdício, alocação incorreta dos recursos e corrupção, logo, sua manutenção de forma eficiente é essencial em qualquer organização, seja ela privada ou pública.

Nos últimos anos, os governos municipais têm acumulado responsabilidades adicionais de serviço, logo, têm tido maior acesso a financiamento público, na forma de transferências intergovernamentais ou através de maior capacidade de arrecadação de recursos próprios. Porém, aumentar as responsabilidades destes entes federativos sem melhorar seus sistemas de gestão pode levar a impactos na melhoria da prestação de serviços. Recentemente, diversos municípios brasileiros experimentaram déficits fiscais excessivos em seus governos devido a fatores como fraca capacidade política, falta de controle interno e baixa supervisão externa, o que pode levar, inclusive, em alguns casos, a fraquezas às economias nacionais (FARVACQUE-VITKOVIC E KOPANYI, 2014). Portanto, existe uma grande necessidade de manter os governos locais em um bom caminho no sentido fiscal e de responsabilizar os funcionários destes municípios pelos resultados. Uma estrutura contemporânea de controle interno poderia ajudar a alcançar esse objetivo.

O COSO (2007) define o controle interno como um processo realizado pela direção e demais membros de uma entidade a fim de fornecer garantia razoável da consecução dos objetivos em relação à estratégia, operações, comunicação e conformidade. Sem controle interno adequado, qualquer organização, inclusive os municípios, está exposta a erros, fraudes e irregularidades. Para uma análise do sistema de controle interno, o *COSO-ERM* estrutura sua proposta em oito componentes: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de risco, resposta a risco, atividades de controle, informação e comunicação e, por fim, monitoramento. Este framework dá maior ênfase ao processo de gestão de riscos, que auxilia não apenas na geração de valor às partes interessadas, mas também na tomada de decisão pelos agentes públicos (NASCIMENTO, 2019)

Portanto, surge a necessidade de examinar o funcionamento dos controles internos dos municípios brasileiros, avaliando práticas que logram êxito e possíveis falhas para que sejam fornecidas possíveis soluções para estas. Em resumo, este artigo busca responder à seguinte

questão de pesquisa: **qual o estado das práticas de controle interno e gerenciamento de riscos de uma grande prefeitura brasileira com base no COSO-ERM e quais principais fraquezas e boas práticas?**

A análise das fraquezas no sistema de controle interno, suas causas e consequências em empresas com fins lucrativos tem sido amplamente estudada (DOYLE, GE E MCVAY, 2007; RAHMAN E AL-DHAIMESH, 2018), o mesmo não pode ser afirmado para outros tipos de entidades, como os governos locais, que ainda não recebem a mesma atenção dos pesquisadores. Portanto, um grande município brasileiro foi selecionado para ser objeto de estudo de caso para compreender o fenômeno acima e responder à pergunta da pesquisa.

A fim de alcançar o objetivo, foi realizada análise documental em diversos documentos, legislações e relatórios do município em questão. Após esta fase, foram procedidas entrevistas semiestruturadas com duas representantes do governo local, uma da secretaria de planejamento e outra da controladoria geral do município. Ambas as análises buscaram entender o modelo de sistema de controle interno adotado pelo município, avaliando-o com base no framework *COSO-ERM*, a fim de entender quais os benefícios desta semelhança.

Este estudo espera contribuir de diversas maneiras, mas principalmente fornecendo implicações práticas por meio de suas descobertas, dando recomendações para melhorar as fraquezas e destacando boas práticas do sistema de controle interno em um grande município brasileiro. Essas recomendações podem ser adotadas não apenas pelo município estudado nesta pesquisa, mas também por outros municípios brasileiros.

3.2 REFERENCIAL TEÓRICO

Controles internos são sistemas de regras, procedimentos e políticas que as organizações usam para reduzir a probabilidade de fraude, desperdício e abuso, sendo os exemplos mais comuns a limitação do acesso a informações financeiras e segregação de atividades (KIM et. al, 2019).

Especificamente no setor público brasileiro, o controle interno é aquele que deriva do poder-dever de autotutela para assegurar a execução dos atos públicos de acordo com os princípios básicos dispostos no art. 37 da Constituição Federal (CF), ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (CALIXTO E VELASQUEZ, 2005).

É obrigação constitucional a manutenção de um SCI pelas organizações públicas a fim de: I) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos; II) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da

administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres e IV) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Neste sentido, quando implementado, o SCI tem a capacidade de assegurar que o fluxo das informações e implementações de decisões se desenvolvam através de necessária legalidade, legitimidade e confiabilidade, perseguindo sempre a economicidade, a eficácia e a eficiência, servindo, além disto, como um instrumento de feedback da qualidade do processo decisório, fazendo com que haja a busca pela eficiência durante a obtenção e aplicação dos recursos (GALANTE, BEUREN E OLIVEIRA, 2009).

Entretanto, a literatura aponta que os controles internos trazem apenas garantia razoável sobre a consecução dos objetivos da entidade em relação à confiabilidade dos relatórios financeiros, eficácia e eficiência das operações e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (AICPA, 2009), o que faz com que as organizações com fraquezas nos controles internos permaneçam suscetíveis a fraudes, desperdícios e abusos.

Um sistema de controle interno mal projetado ou ineficaz cria um ambiente com maior potencial de ineficiências, desperdício, uso indevido de recursos, abuso de poder e até fraude, nos piores cenários, sendo seus pontos fracos os principais sinais desses problemas dentro da gestão municipal (PETERSON, 2018).

Para o World Bank Group - WBG (2017), a melhor forma de mitigar riscos de fraudes em organizações do setor público é a manutenção de um forte sistema de controle interno. Ainda segundo a entidade, estes riscos são mais recorrentes quando existe um sistema de controle interno inefetivo ou inadequado na entidade. Para a *Association of Certified Fraud Examiners* - ACFE (2018), fraquezas nos controles internos são as causas para quase metade dos casos de fraudes.

Neste sentido, diversas instituições propõem frameworks para estruturação dos sistemas de controles internos, sendo uma das mais conhecidas o COSO, que tem sua origem de uma comissão formada por diversas associações de classe de profissionais (*American Accounting Association – AAA, American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, Financial Executives International – FEI, Institute of Managements Accountants – IMA e The Institute of Internal Auditors – IAA*), que tinha como objetivo o esclarecimento das causas de fraudes em relatórios contábeis, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, também conhecida como *Treadway Commission*.

Em 1992, o *COSO* publica o *framework* do *COSO* (*COSO I*), modelo de avaliação de controles internos, referência mundial, cuja finalidade era proporcionar um elevado grau de transparência nas demonstrações contábeis a partir de uma visão integrada dos controles internos contábeis (FERREIRA, 2013).

Conforme este *framework*, o controle interno é constituído de cinco componentes que se relacionam entre si. Esta integração é também representada em uma estrutura tridimensional (mais conhecida como cubo do *COSO*), cujas dimensões representam, além dos componentes de controle interno, os objetivos da organização e suas unidades.

Conforme observa-se no *framework* do *COSO I*, são previstos os componentes Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e, por fim, Monitoramento. Estes componentes estão integrados aos objetivos Operacionais, de divulgação e de conformidade a nível de divisão, unidades e funções (*COSO*, 2004).

Entretanto, após vários escândalos empresariais no início do século, como o da Enron, Xerox e WorldCom, o *COSO* sentiu a necessidade de desenvolver um novo *framework* com mais ênfase no gerenciamento de risco, denominado Enterprise Risk Management – Integrated Framework (*COSO II* ou *COSO-ERM*), que ampliou o alcance dos controles internos (Tribunal de Contas da União – TCU, 2009).

Este novo *framework* amplia a importância do gerenciamento de riscos ao incluir novos componentes, conforme é extraído do seu quadro conceitual (*COSO*, 2007). Com isto, o *COSO* amplia a escopo do seu primeiro *framework*, já altamente aclamado, para explorar e expandir melhor o gerenciamento de riscos (DOXEY, 2019). A partir da comparação entre os componentes do *COSO I* e *II*, percebe-se que os objetivos estratégicos foram incluídos no novo modelo. Ademais, houve a alteração do componente Ambiente de Controle para Ambiente Interno, inclusão dos componentes Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos e Reposta ao Risco.

A descrição sucinta de cada componente é encontrada no quadro 3.

Quadro 3 - Componentes do *COSO II*

Componente	Descrição
Ambiente Interno	Compreende o tom da organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.

Fixação de Objetivos	A fixação de objetivos é necessária para que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. Estes devem estar alinhados com a missão da organização e compatíveis com o apetite ao risco.
Identificação de Eventos	Compreende a identificação de eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos da organização. Estes devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades.
Avaliação de Riscos	Engloba a análise dos riscos, considerando sua probabilidade e o impacto. Serve como base para determinar o modo pelo qual estes deverão ser administrados.
Resposta aos Riscos	A administração escolhe as respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando - desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.
Atividades de Controle	Estabelecimento e implantação de políticas e procedimentos para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
Informação e Comunicação	Identificação, reunião e comunicação das informações relevantes, de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades.
Monitoramento	Monitoramento da integridade da gestão de riscos corporativos, de forma contínua e/ou independente, a fim de realizar as modificações necessárias.

Fonte: COSO (2007)

Dada a sua credibilidade, diversos autores têm utilizado os *frameworks* do COSO como marco conceitual para avaliação dos SCI e práticas de GR em organizações diversas, seja do setor privado ou público, embora estas tenham menos atenção dos pesquisadores.

Especificamente no setor público e com abordagem quantitativa, Gattringer e Marinho (2020) avaliaram, a partir de respostas dos responsáveis pelos controles internos municipal, o SCI de 295 municípios brasileiros a partir do framework COSO I. Os autores verificaram que há o destaque positivo para os componentes avaliação de risco, atividade de controle e monitoramento, quanto os demais, ambiente de controle e informação e comunicação não foram encontrados resultados tão satisfatórios, identificando pontos específicos de destaque para que os municípios melhores nestes aspectos, tal como falta de incentivos e recompensas pecuniárias aos servidores que exercem atividades relevantes, além de falta de atenção aos serviços de ouvidoria.

Neste mesmo sentido, verificando a adoção de sistemas abrangentes de gestão de riscos (processo chave do COSO II), Oulasvirta e Anttiroiko (2017) concluíram que municípios com melhor saúde financeira possuem sistema de GR mais forte. Além disto, os autores verificaram ainda que em municípios maiores o sistema de GR é um pouco mais avançado que nos menores, embora esta não seja uma variável que explica esta adoção abrangente de sistemas de GR.

Por fim, em relação aos estudos de caso, tal qual a presente pesquisa, destacam-se as pesquisas de Araújo (2015), Ferreira (2013) e Menezes (2014), que utilizaram os *frameworks*

COSO para avaliar o sistema de controle interno de organizações diversas. Os autores encontraram resultados conflitantes entre si, a exemplo de melhor avaliação dos componentes procedimento de controle e avaliação de riscos durante a pesquisa de Araújo (2015), informação e comunicação, monitoramento e ambiente interno em Ferreira (2013) e ambiente de controle, definição de objetivo e identificação de eventos em Menezes (2014). Tais resultados são explicados pela diversidade das características dos SCI destas organizações dada seus arranjos institucionais.

3.3 METODOLOGIA

A abordagem do estudo de caso foi escolhida para esta pesquisa, sendo selecionado um grande município brasileiro a fim de verificar o funcionamento do seu sistema de controle interno, comparando-o com o *COSO-ERM*, identificando eventuais fraquezas e exemplos de boas práticas.

Existem razões pelas quais este município em particular tenha sido escolhido para o estudo de caso. Primeiramente, trata-se de um grande município brasileiro, com população estimada de mais de 1 milhão de habitantes e orçamento anual acima dos R\$ 10 bi, portanto, há uma quantidade significativa de recursos públicos sendo captados e aplicados pelos seus gestores e funcionários, o que demanda uma estrutura eficaz de controles internos. Além disto, o município se evidenciou por estar adotando, de forma inicial, programa que institui fomento à integridade pública e gestão de riscos com base no *COSO-ERM* e em outros normativos de gestão de riscos. Logo, esta adoção faz com que seja interessante a análise das suas motivações e dificuldades enfrentadas durante o processo de implantação e expectativas de benefícios futuros. Além disto, a seleção do estudo de caso se deu por conveniência, pois a acessibilidade dos entrevistados foi positiva.

3.3.1 Coleta dos dados

A primeira fase do estudo se deu através de análise documental como método de coleta de dados. A análise documental oferece vantagem para o estudo ao explorar uma riqueza de informações e descrição sobre os assuntos da pesquisa, enquanto, ao mesmo tempo, constrói bons conhecimentos para resolver os problemas de pesquisa (YIN, 2015).

Os dados para a análise documental foram coletados de fontes oficiais do município e abrangeu análise de legislações, tais como lei orçamentária anual, lei de diretrizes orçamentárias, plano plurianual, normas que instituem código de ética, questões sobre conflito de interesse, programa de fomento à integridade e gestão de riscos. Abrangeu ainda relatórios

produzidos interna e externamente ao município, como relatórios de controle interno, contas prestadas aos órgãos de controle externo, parecer prévio do tribunal de contas do estado, além de notícias e informações disponibilizadas no endereço eletrônico do município. Parte dos relatórios produzidos internamente foram disponibilizados pelos dois entrevistados e outra parte são documentos públicos coletados no endereço eletrônico do município.

Toda a análise documental foi pautada na busca de afirmações ou metodologias semelhantes àquelas dispostas no framework do *COSO-ERM*, o que permite a avaliação do sistema de controle interno e práticas de gestão de riscos adotadas por este município.

A segunda fase da pesquisa foi através de abordagem por entrevistas semiestruturada. Utilizou-se entrevistas semiestruturadas para obter conhecimento sobre o funcionamento do sistema de controle interno e práticas de gestão de risco no setor público e como estas práticas contribuem para o alcance do objetivo institucional do município.

Foram realizadas duas entrevistas não presenciais (através de Skype) com duas representantes do governo municipal, cuja anuência foi obtida e documentada a partir da assinatura de Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). A primeira entrevista foi desenvolvida com a representante da secretaria de planejamento, responsável por coordenar a equipe que elabora o plano plurianual, planejamento estratégico, os indicadores, as metas e objetivos, além de ser responsável pela publicação de diversos relatórios para dar transparência aos atos do governo. Esta entrevista teve duração de, aproximadamente, uma hora. Pela sua posição de gestão no governo, a partir de agora esta entrevistada será denominada de Gestora.

A segunda entrevistada foi uma representante da controladoria geral do município, líder da equipe que tem por competência formular e implementar políticas e programas para incrementar a gestão estratégica, transparência, garantia do acesso à informação pública e incentivo ao controle social, além de desenvolver ferramentas de integridade, prevenção e combate à corrupção para os órgãos do município. Logo, percebe-se que a entrevistada ocupa posição essencial no desenho do sistema de controle interno. Esta segunda entrevista, assim como a primeira, teve duração de, aproximadamente, uma hora. A partir de agora, apesar de não ser a titular da Controladoria Geral do município, esta segunda entrevistada será denominada de controladora.

3.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa foram categorizados e analisados usando o *COSO-ERM* (2007). Essa estrutura compreendia oito componentes: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle,

informação e comunicação e, por fim, monitoramento. Assim, a cada componente, são descritas as análises documentais e as respostas dos entrevistados, contextualizando-as com os conceitos inseridos no COSO.

A prefeitura em questão instituiu, através de portaria da sua Controladoria Geral, a política de gestão de riscos no âmbito da sua controladoria, que tem por objetivo estabelecer os objetivos, princípios, diretrizes, estrutura e responsabilidades da gestão de riscos, incorporando-a ao processo de tomada de decisões estratégicas, táticas e operacionais. Segundo o framework do COSO, algumas instituições buscam alcançar um GRC eficaz apenas para atender aos requerimentos de alguma parte exterior interessada, como um órgão regulador, mas deve ser reconhecido, pela administração, que o GRC contribui para a criação ou manutenção do valor da organização.

Apesar da instituição da política supracitada, não foi encontrada, durante a análise documental, nenhuma informação de ações que visem difundir a filosofia de gestão de riscos para os demais servidores da prefeitura. Segundo o COSO-ERM, para que a entidade esteja em condições de identificar e administrar seus riscos com eficiência, a filosofia de administração de riscos corporativos precisa estar desenvolvida, entendida e aceita por todo o pessoal da organização, já que todos são responsáveis pelo bom funcionamento do sistema de GRC. Portanto, foi interrogado à controladora o nível de conhecimento dos servidores da prefeitura do sistema de controle interno e quais mecanismos são utilizados para garantir este conhecimento. Em resposta, a controladora afirma que:

Estamos iniciando esse processo agora, anteriormente não tinha. Conversamos com a equipe e eles não tem muita noção do papel das primeiras linhas de defesa, da segunda linha, e era algo bem desconhecido. Com a implementação do programa de fomento a integridade pública, aqui no município, alguns órgãos aderiram e eles têm levado esses conceitos pra os servidores, então a gente faz algumas ações de sensibilização, que a gente chama toda a equipe e apresenta pra eles, qual o papel de cada um, **visto que o controle interno não é papel só da controladoria, também é papel dos servidores, dos agentes públicos envolvidos, então a gente tem começado a levar esses conceitos pros servidores, mas ainda não atingimos a prefeitura num nível significativo.** (Grifo nosso)

Segundo o COSO, a estrutura organizacional é definida de acordo com a necessidade de cada corporação, entretanto, esta deve definir as áreas fundamentais de autoridade e responsabilidade, bem como a definição de linhas apropriadas de comunicação, o que auxilia o alcance de um bom gerenciamento de riscos corporativos. Em relação ao conhecimento das responsabilidades a nível pessoal, a controladora comenta que

Na controladoria eu diria que sim [há o conhecimento das responsabilidades, objetivos e funções pelos servidores]. Nos demais órgãos eu diria que é incipiente. A gente percebe que muita gente não sabe, não conhece a estrutura do próprio órgão, mas a gente tem procura do trabalhar isso. Já constatamos que esse é uma realidade e precisa ser mais bem trabalhado. Todos os órgãos da prefeitura têm seu decreto com as atribuições de cada unidade instituída, o organograma da prefeitura toda está no portal, o decreto estabelece a atribuição de cada órgão, mas a função do servidor próprio, para saber qual seu papel instituído oficialmente ainda não tem.

Ainda no componente ambiente interno, segundo o COSO, a integridade e valores éticos são elementos essenciais ao ambiente interno das organizações, que influenciam o traçado, administração e o monitoramento dos outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos. Portanto, é importante a existência de um código de conduta escrito, além da documentação de que todos os funcionários receberam e entenderam este código. Em relação a este tema, a prefeitura em questão instituiu, através de decreto próprio, o código de ética do agente público municipal, além de norma que trata de situações que configuram conflito de interesse.

Em relação à divulgação destas normas, encontrou-se durante a análise documental a afirmação de que a prefeitura possui projeto que leva o teor destas normas aos demais servidores através de ações voltadas para a ética no serviço público e organizando o agendamento de visitas junto aos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta.

Entretanto, ao ser questionada sobre a sua percepção do nível de conhecimento do código de ética pelos servidores da prefeitura de modo geral, a gestora afirma que

Temos o conhecimento do código, mas não vemos como sendo algo com uma divulgação muito ampla. Eu não sei informar em relação a toda a equipe, ou das outras secretarias se existe um conhecimento amplo desse código. Ele foi divulgado pela controladoria do município. Também temos muita preocupação com o quesito anticorrupção, e isso tudo envolve toda essa temática. Então eu acho que isso cabe muito em relação às equipes das áreas de compras, de licitações, de financeiro, acho que isso tem uma importância e um peso muito maior, porque eles estão lidando com o numerário municipal, então acredito que a importância, esse peso seja maior em relação a essas equipes.

Logo, percebe-se que há um distanciamento do framework do COSO em relação ao tema, pois, segundo esta estrutura conceitual, é de suma importância o conhecimento do código de ética por todos os membros da organização, não apenas de pessoas selecionadas que exercem determinadas funções, como afirmou a gestora.

Partindo para o componente “fixação de objetivos”, tem-se que para o COSO,

o gerenciamento de riscos corporativos requer que o pessoal em todos os níveis tenha um entendimento indispensável em relação aos objetivos da organização na medida em que estes relacionem-se com a esfera de influência do indivíduo. Todos os funcionários necessitam entender o que deverá ser realizado e, ainda, dispor de meios de mensuração daquilo que está realizado.

Portanto, a forma de definição dos objetivos, seu meio de divulgação e método de acompanhamento foram objetos da análise documental e mencionadas nas entrevistas.

Em relação ao tema, encontrou-se que o Plano Plurianual (PPA) da prefeitura possui 12 áreas de resultado temáticas, prioritárias, que orientam a concentração dos esforços, entretanto, não menciona o método de escolha destas áreas. Sobre isto, a gestora afirma que a definição se dá por agentes da prefeitura, além de participação social, que

[...] se dá muito por meio dos conselhos municipais. Então quando fazemos uma reunião geral de abertura do orçamento ou do PPA do ano seguinte, a gente comporta todos os representantes dos conselhos governamentais primeiramente, e só depois levamos isso para os [demais] conselhos, o cronograma, as informações, do fluxo de trabalho para construirmos juntos essa proposta de estrutura qualitativa, programa, ação e sub-ações do PPA. Aí eles propõem a construção do que eles precisam para poder demonstrar a atuação governamental, os projetos e atividades que vão compor esse plano. [...] É muito importante, mas a população ainda não se deu conta da importância, eu acho que é um espaço que ainda pode ser mais explorado que é no momento lá no legislativo, que é quando os projetos de lei estão lá na câmara, os orçamentos e PPA, e existem as audiências públicas de apresentação desses projetos para poder discutir e debater ali com a população e a representatividade (ainda que pequena).

Para acompanhar o alcance destes objetivos propostos, a prefeitura detalhou os 12 objetivos do PPA e 692 subações. Para verificar o atingimento destas subações, a prefeitura conta com sistema informatizado de monitoramento do PPA, que utiliza conceitos de eficácia e eficiência para mensurar o resultado. Após cálculo destes indicadores para cada uma das 692 subações, a prefeitura confronta o resultado com o seguinte critério de classificação conforme quadro 4.

Quadro 4- Critério de classificação das subações

Índice de Eficácia		Índice de Eficiência	
0 a 0,29	Ineficaz	0 a 0,29	Ineficiente
0,3 a 0,49	Pouco Eficaz	0,3 a 0,49	Pouco Eficiente
0,5 a 0,79	Moderadamente Eficaz	0,5 a 0,79	Moderadamente Eficiente
0,8 a 1,19	Eficaz	0,8 a 1,19	Eficiente
Acima 1,2	Muito Eficaz	Acima 1,2	Muito Eficiente

Fonte: Dados da pesquisa

Durante a análise documental, percebeu-se que cerca de 30% das subações foram classificadas como ineficientes. Segundo o COSO, o cumprimento dos objetivos operacionais não estão sob controle exclusivo da organização, pois poderá ocorrer eventos externos, tais como condições climáticas, adversas etc. Estes eventos podem ser identificados durante o processo de fixação de objetivos e, inclusive, ser elaborado plano de contingência caso ocorram. Em relação ao tema, a gestora afirma que

[...] nós fazemos um relatório de avaliação anual, onde a gente lembra tudo que funcionou e o que não funcionou, o que foi eficaz e não eficaz. Dentro dos que foram eficazes, cada área faz uma classificação de cada sub-ação dessa com as suas restrições. A gente tem uma lista de restrições [para entender] por que que isso não aconteceu. Foi restrição-orçamentária-financeira? Foi restrição de recurso técnico? Recurso humano? Foi restrição administrativa? Foi licitação que atrasou? Foi financiamento externo que não chegou? Então a gente tem um leque de opções onde cada área justifica e marca essa restrição. Então isso é um sinal muito importante para gente, quando a gente analisa esse tipo de situação. Qual foi o maior obstáculo para prefeitura desenvolver seus projetos? Identificamos muito a questão orçamentária, financiamentos externos que não chegou. Resumindo, é basicamente frustração de receita, tanto de receita própria, tributária, de captação nossa, quanto de receita vinculada, que são operações de crédito, financiamentos, que as vezes frustram a nossa carteira inicial. E a gente tem muitos projetos, principalmente de obras, na área de mobilidade urbana, drenagem, saneamento que dependem muito de financiamentos externos, pois são obras caras e a gente não tem recurso próprio para se envolver nessas obras, então a gente tem mais restrições que a gente tenta analisar quando a gente faz esse relatório pros gestores. É importante a gente e os gestores perceberem onde está o problema.

Portanto, existe uma certa aproximação com o COSO neste quesito, pois existem eventos identificados que, segundo a gestora, fazem com que a prefeitura não consiga alcançar seus objetivos operacionais e estratégicos. Entretanto, percebe-se na fala a maneira *a posteriori* de relacionar a contingência ao fato ocorrido. O tema pela respondente é estritamente relacionado ao componente “identificação de eventos”. Segundo o COSO, eventos são incidentes ou ocorrências originadas a partir de fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos, provocando impactos negativos (riscos), positivos (oportunidades) ou ambos.

Dentre as categorias de eventos catalogados pelo COSO estão os econômicos, políticos, sociais (fatores externos), infra-estrutura, pessoal e processos (fatores internos). O relatório de controle interno da prefeitura em questão identificou reduções em receitas e as relacionaram com eventos externos e internos, como a menção do desempenho da economia e falta de repasses de outros entes federativos. Logo, a partir destas constatações, percebeu-se que legislações, processos internos e inadimplências causaram impactos na realização das receitas do município, o que possivelmente afeta o alcance dos objetivos da prefeitura. Em relação ao

processo de identificação de eventos, a controladora aponta a importância de auditorias de processos para esta identificação:

[...] Um tipo de auditoria, que a gente chama de auditoria de processos, que a gente seleciona processos críticos e faz uma avaliação inteira desses processos. Nessa auditoria a gente consegue identificar riscos e aí é uma auditoria que é feita muito próxima ao órgão, que é quase uma consultoria para órgão. E aí, nessas auditorias de processos a gente também trabalha um pouco a parte de riscos. Identifica os riscos daquele processo e aí pedimos que o próprio órgão estabeleça os controles para aqueles riscos que foram identificados durante a auditoria.

Entretanto, como demonstrado previamente, a prefeitura em questão identifica eventos que têm potencial de afetar a realização dos seus objetivos, mas pouco foi encontrado, durante a análise documental, em relação ao modo de identificação destes eventos, mensuração da sua probabilidade de ocorrência ou os impactos que estes causam no caso de ocorrência. Da mesma forma, os conceitos do componente “resposta a risco” não foram identificados. Entretanto, durante entrevista, a gestora menciona que, sim, a prefeitura leva em consideração eventos durante sua fase de planejamento, inclusive dando exemplo:

Recentemente tivemos um evento desses, onde a gente passou por uma redução das nossas transferências correntes do estado. Então ano passado a gente teve cerca de 400 milhões não repassados para gente e isso prejudicou muito. Tentou se regularizar, mas no início desse ano ainda tínhamos 184 milhões atrasados de repasse, então isso prejudica muito nosso planejamento, nosso fluxo de caixa e as demais questões. Quando a gente elabora a LDO, a gente leva em consideração todas essas questões, que **chamamos de externalidades tanto positivas quanto negativas**. Então levamos em consideração a LDO do governo federal, porque ela é elaborada um mês antes de ser enviada ao congresso, então a gente tem ali, muitos indicadores importantes, econômicos, de PIB, de inflação, que a gente utiliza como parâmetro para nossa LDO. E outras questões relacionadas as metas fiscais (receitas e despesas). Então a gente tem que levar em consideração, por exemplo, crescimento vegetativo de folha de pagamento, que as vezes mesmo sem você contratar ninguém novo, existe um crescimento vegetativo e alguns gastos que têm aumento. Tem as questões contratuais e as despesas discricionárias, então a gente tem que levar em consideração esses convênios, contratos que estão em vigor **para gente poder elaborar as diretrizes orçamentária mais perto da realidade**. (Grifo nosso)

Partindo para o componente “atividades de controle”, percebe-se que foi o componente mais encontrado durante a análise documental. Segundo o COSO, “as atividades de controle são importantes elementos do processo por meio do qual uma organização busca atingir os objetivos do negócio. Elas não são executadas simplesmente por executar ou por parecer a coisa “certa ou apropriada” a ser feita”, pois servem como mecanismos de gestão do cumprimento

dos objetivos. Apesar de existir diversas delas, são citadas as seguintes no framework do COSO: Revisões pela alta administração, administração funcional direta ou de atividade, controles para verificar a precisão, integridade e autorização das transações, controles físicos, indicadores de desempenhos e segregações de funções.

A partir da análise documental foram observados registros sobre os seguintes procedimentos de controle físicos, controles para evitar conflito de interesse e análise através de indicadores de desempenho.

Para o COSO, os controles físicos se referem às ações onde “os equipamentos, estoques, títulos, dinheiro e outros bens são protegidos fisicamente, contados periodicamente e comparados com os valores apresentados nos registros de controle”. Em relação ao tópico, foi encontrado, no relatório de controle interno, passagens que apontam para a existência de meios para proteger o patrimônio público nas suas mais diversas secretarias, órgãos, gerências, unidades administrativas e equipamentos, tais como a presença ostensiva da guarda municipal, porteiros e vigias para o controle de entrada e de saída de pessoas e de bens, além de outros.

Em relação aos controles através de indicadores de desempenho, conforme já mencionado, o cumprimento dos objetivos da prefeitura, que são subdivididos em subações, são monitorados e avaliados através de indicadores de eficácia e eficiência.

Os programas, alocados por áreas, são acompanhados por indicadores. No anexo do seu PPA encontra-se o acompanhamento de diversos programas, contendo seus objetivos, público alvo, justificativa, responsável, situação atual, indicador de acompanhamento, contemplando sua forma de cálculo, unidade de medida, periodicidade, fonte dos dados, além dos índices esperados para o período do PPA (2018 – 2021).

Sobre o componente “informação e comunicação”, estas podem ser divididas em internas e externas. O COSO afirma que “as informações são necessárias em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-la e alcançar seus objetivos. Uma ampla série de informações é utilizada, pertinente a uma ou mais categorias de objetivos”. Em relação ao tópico, foi encontrada, no relatório de controle interno entregue ao tribunal de contas do estado, a menção da implantação de sistema de informação através o qual o cidadão pode obter informações sobre serviços, solicitá-los e acompanhá-los, além de efetuar denúncias de má conduta de agentes públicos. Tal fato demonstra a preocupação da gestão com a boa comunicação com os munícipes, o que aproxima as características do seu SCI com o *COSO-ERM*.

Em relação à comunicação interna, o COSO afirma que a administração deve fornecer comunicações específicas e dirigidas que abordam as expectativas de comportamento e as responsabilidades do pessoal. Sobre o tema, a controladora afirma que

Temos muitas falhas de comunicação que eu vejo num nível mais operacional. Acho que nos comunicamos muito mal operacionalmente e internamente dentro da própria controladoria, então acho que é uma fraqueza nossa, dada tanto pelos setores quanto por nós gestores. A sala do lado as vezes não sabe o que a gente está fazendo, no que está trabalhando não tem na controladoria uma área que tenha uma comunicação própria

Entretanto, a própria controladora aponta estratégias para mitigar estas falhas, tal como a criação de uma unidade própria responsável pela comunicação interna, criação de boletins internos para resumir notícias de fatos de interesse dos servidores, além de eventos periódicos para apresentar o andamento da execução de atividades das mais variadas áreas da prefeitura.

Acerca do componente “monitoramento”, para o COSO, o gerenciamento de riscos corporativos pode ser modificado com o passar do tempo, portanto, a administração precisa determinar se o funcionamento dos seus componentes permanece eficaz a fim de relatar eventuais deficiências. Estas deficiências podem ter diversas origens, tanto internas, quanto externas.

Acerca deste acompanhamento, a controladora destaca que a implantação do programa de gestão de riscos possibilitou a autoavaliação e diagnóstico da qualidade dos controles adotados pela prefeitura, mas não é feito de uma forma sistemática. Entretanto, novamente a controladora destaca o papel da auditoria no processo de monitoramento da qualidade do SCI e GR. Esta participação da auditoria interna na implementação é citada por Freitas (2019) como fundamental, pois os auditores internos são capazes de auxiliar na implementação do sistema de GR dada seu conhecimento do funcionamento da organização e de seus riscos.

Por fim, foi solicitado para ambas as entrevistadas que avaliassem, a partir de uma nota de 0 a 10, a qualidade do sistema de controle interno do município. Como resposta, obteve-se que a gestora atribuiu nota superior que a controladora. As entrevistadas atribuíram notas 9 e 4, respectivamente. Em relação às oportunidades de melhoria no SCI, a controladora comenta que

[...] Ainda temos muito a caminhar, **como na questão de comunicação, quanto de treinamento das pessoas, dos servidores, do município de modo geral, não só na controladoria**. A gente tem que levar essa cultura, eu acho que temos muito a fazer nessa questão de sistema, de dados, pois sem dúvida é uma fraqueza gigantesca do município. Tem muito a se fazer.

O quadro 5 apresenta um resumo dos achados divididos por cada componente do COSO-ERM.

Quadro 5- Resumo dos achados por componente

Componentes do COSO	Pesquisa Documental	Entrevistas
Ambiente Interno	<ul style="list-style-type: none"> -Existência de código de ética formalizado; -Existência de estrutura organizacional e linhas de comunicação bem definidas -Instituição de programa de fomento a integridade e gestão de riscos 	<ul style="list-style-type: none"> -Apesar da existência do código de ética e da estrutura organizacional, segundo percepção das entrevistadas, os servidores, de forma geral, não conhecem o código ou suas atribuições.
Fixação de objetivos	<ul style="list-style-type: none"> -Definição de objetivos estratégicos e operacionais no Plano Plurianual (PPA); -Utilização de sistema informatizado, indicadores e conceitos de eficiência e eficácia para mensurar o resultado das ações, subdivisões de cada objetivo. 	<ul style="list-style-type: none"> -Não identificação de eventos que afetam o cumprimento dos objetivos durante a fase de definição destes.
Identificação de eventos	<ul style="list-style-type: none"> -Menção de eventos que dificultaram ou prejudicaram a prestação de serviços públicos de forma satisfatória, tais como redução de receita, desempenho econômico e falta de repasse de outros entes federativos. 	<ul style="list-style-type: none"> -Identificação dos eventos se dá de forma posterior à ocorrência do mesmo, o que faz com que haja um distanciamento em relação às práticas sugeridas pela estrutura conceitual do COSO-ERM. -Durante a fase de elaboração do orçamento, há a consideração do que se chama de “externalidades” pelos gestores, tais como legislações federais, PIB, inflação etc. -Utilização de auditorias de processos para identificar eventos
Avaliação de riscos e resposta a risco	<ul style="list-style-type: none"> -Dado a característica de identificação de eventos de forma a posteriori, não foram encontradas menções em relação a mensuração de probabilidade, impacto ou possíveis respostas aos eventos que são identificados de forma prévia à ocorrência. 	-
Atividade de controle	<ul style="list-style-type: none"> -Componente mais presente durante a análise documental, a exemplo de controles físicos, controles para evitar conflito de interesse e análise através de indicadores de desempenho. 	-
Informação e comunicação	<ul style="list-style-type: none"> -Implantação de sistema de informação através do qual o cidadão pode se comunicar com a prefeitura; 	<ul style="list-style-type: none"> -Falhas de comunicação a nível operacional; -Adoção de estratégias para mitigar estas falhas, tal como a criação de uma unidade responsável pela comunicação interna, criação de boletins internos e criação de eventos periódicos para apresentar o andamento da execução de atividades.
Monitoramento	<ul style="list-style-type: none"> -Não foi encontrada qualquer menção sobre mecanismos de monitoramento da qualidade do sistema de controle interno ou práticas de gestão de riscos na análise documental 	<ul style="list-style-type: none"> -A implantação do programa de gestão de riscos possibilitou a autoavaliação e diagnóstico da qualidade dos controles adotados pela prefeitura, mas não é feito de uma forma sistemática.

Fonte: Dados da pesquisa

3.5 CONCLUSÃO

O principal objetivo deste capítulo foi avaliar o sistema de controles internos e práticas de gerenciamento de riscos de uma grande prefeitura brasileira com o framework do COSO-ERM. Para tanto, foi realizado estudo de caso a partir de análise documental em diversas fontes produzidas pelo município, além de entrevistas semiestruturadas com duas representantes do governo do município em questão, a primeira da secretaria de planejamento e segunda da controladoria geral do município.

A partir das respostas, pôde-se avaliar as práticas de controle interno e GRC deste município e concluir que este vem empenhando esforços para implantar um sistema forma de gerenciamento de riscos, o que pode contribuir para a criação de valor às partes interessadas, que compreende, principalmente, os munícipes.

Em relação às semelhanças do SCI e práticas de GR adotadas pelo município em relação ao COSO-ERM, pode-se citar como positiva a visão de que o controle interno não é papel apenas da controladoria, conforme mencionado pela controladora, além de outras características, como a identificação de eventos que atrapalham o alcance dos objetivos estratégicos da prefeitura. Como benefícios da adoção do programa de integridade, verificou-se que este vem ajudando o município na disseminação e maior conhecimento das funções exercidas por cada servidor e qual o papel do mesmo na consecução dos objetivos da organização. Entretanto, foram detectados distanciamentos entre as práticas de gestão de riscos em relação ao framework COSO-ERM, tal como o fato narrado de que o código de ética do município não tem ampla divulgação e conhecimento pelos servidores e a falha de comunicação interna decorrente da não integração dos sistemas da prefeitura.

O estudo traz implicações teóricas e práticas. Teóricas no sentido de propor um roteiro e metodologia próprio para avaliar práticas de gerenciamento de riscos corporativos em diversas organizações. Práticas, pois faz uma avaliação de uma grande prefeitura que está no caminho de implementar um sistema formal de gestão de riscos, o que pode ser aproveitado por gestores para aperfeiçoamento de outras organizações, tanto de públicas, quanto de privadas, dada as características universais do framework COSO-ERM, que podem ser ajustadas a qualquer tipo de organização, sejam elas lucrativas ou não (MOELLER, 2014).

Por fim, como principais limitações aponta-se primeiramente o fato de que não tivemos acesso a alguns documentos essenciais para a construção e análise dos resultados, a exemplo dos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado ao qual o município em

questão é jurisdicionado. Este parecer poderia servir de base para identificar irregularidade que poderiam indicar eventuais fraquezas nos controles internos e poderiam ter sido objeto das entrevistas. Em segundo lugar, este estudo examinou apenas uma organização, assim, as descobertas e sua validade precisam ser interpretadas e generalizadas com precaução devido à singularidade do município e às características internas que podem diferir de outras organizações. No entanto, no futuro, pesquisas podem ser realizadas com amostras mais amplas que podem envolver mais de um município, com características diversas.

4 CONCLUSÃO

O objetivo principal desta dissertação foi uma análise dos sistemas de controles internos e práticas de gerenciamento de riscos das maiores prefeituras brasileiras com base no framework do COSO-ERM. Para alcançar este objetivo, a pesquisa foi dividida e apresentada em formato de dois artigos científicos. O primeiro, com abordagem quantitativa, utilizou a estratégia de questionário semiestruturado, o qual contou com respostas de 135 secretários municipais ou seus assessores das áreas de finanças, saúde, educação, obras e controle interno dos maiores municípios brasileiros. A partir das respostas, pôde-se avaliar as práticas de controle interno e GRC de 91 prefeituras com mais de 200.00 habitantes e calcular índice de semelhança entre estas práticas e o framework do *COSO-ERM*. Verificou-se que, de forma geral, as práticas de GRC destas prefeituras que mais se assemelham ao *COSO-ERM* são identificação de eventos, avaliação de riscos, fixação de objetivos e informação e comunicação, enquanto ambiente interno, resposta ao risco, atividade de controle e monitoramento obtiveram os menores índices. O índice de semelhança de forma geral foi de 0,7344.

Após o cálculo do índice de Jaccard, foi realizado teste de correlação de Spearman com variáveis institucionais e sociais a fim de entender quais características têm relação com a maior/menor adoção das práticas de gerenciamento de riscos conforme o *COSO-ERM*. Os principais resultados revelam que a autoavaliação destes gestores afirma que municípios adotam práticas de controles internos e GR de forma satisfatória, contrariando pesquisas documentais recentes que reportam práticas de controle interno e GR precárias em municípios, a exemplo de Azevedo et. al. (2019) e Araújo (2015). Conclui-se que possivelmente os gestores superavaliam as práticas gerenciais adotadas pelos seus municípios. Ademais, os municípios com maior receita per capita, maior população e menor dependência de transferência de outros entes têm maior atenção a estas práticas. Logo, sugere-se que a independência financeira é um fator que fortalece as práticas de controle interno e gestão de risco, enquanto os resultados encontrados para o tamanho do município (aqui medido pela quantidade da população), reforçam os achados de Woods (2009) em relação ao fato de que maiores organizações têm uma tendência de utilizar SCI de forma mais abrangente.

O segundo artigo científico, com abordagem qualitativa, utilizou da estratégia de estudo de caso a partir de análise documental em diversas fontes produzidas por um grande município brasileiro, além de entrevistas semiestruturadas com duas representantes do governo do município em questão, a primeira da secretaria de planejamento e segunda da controladoria geral do município.

A partir das respostas, pôde-se avaliar as práticas de controle interno e GRC deste município e concluir que este vem empenhando esforços para implantar um sistema forma de gerenciamento de riscos, o que pode contribuir para a criação de valor às partes interessadas, que compreende, principalmente, os munícipes.

Em relação às semelhanças do SCI e práticas de GR adotadas pelo município em relação ao COSO-ERM, pode-se citar como positiva a visão de que o controle interno não é papel apenas da controladoria, conforme mencionado pela controladora, além de outras características, como a identificação de eventos que atrapalham o alcance dos objetivos estratégicos da prefeitura. Como benefícios da adoção do programa de integridade, verificou-se que este vem ajudando o município na disseminação e maior conhecimento das funções exercidas por cada servidor e qual o papel do mesmo na consecução dos objetivos da organização. Entretanto, foram detectados distanciamentos entre as práticas de gestão de riscos em relação ao framework COSO-ERM, tal como o fato narrado de que o código de ética do município não tem ampla divulgação e conhecimento pelos servidores e a falha de comunicação interna decorrente da não integração dos sistemas da prefeitura.

Estes resultados, analisados de forma conjuntam, fornecem um diagnóstico sofisticado dos sistemas de controles internos e das práticas de gerenciamento de riscos adotadas pelos maiores municípios brasileiros, além de verificar determinantes destas. Além desta contribuição, a presente pesquisa possibilita que outros pesquisadores utilizem a mesma abordagem metodológica para realizar o mesmo estudo em outras organizações, seja esta privada ou pública, dada a característica de universalidade do *COSO-ERM*. Mais especificamente, sugere-se que pesquisas futuras concentrem esforços para verificar qual o estado atual dos sistemas de controles internos e práticas de gestão de riscos em pequenos e médios municípios brasileiros. Ainda, sugere-se que seja utilizada a metodologia apresentada nesta dissertação e a complementada para verificar qual a contribuição prática da qualidade dos sistemas de controles internos das organizações na prevenção e combate a práticas como corrupção e fraudes.

REFERÊNCIAS

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**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil, 2015.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. **Report to the nations on occupational fraud and abuse**. 2018.

BALBE, Ronald da Silva. Controle interno no Brasil: Uma visão histórica. *In*: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Controladoria no Setor Público**. 2ª edição. ed. Belo Horizonte: FORUM, 2019. cap. 2, p. 41-63.

BRASIL. Constituição da república federativa do Brasil. **Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico**, 1988.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 81, 2005.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. 2007.

_____. **Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Executive Summary)**. 2004.

_____. **Internal Control – Integrated Framework: An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry**. 2019

CANNAVINA, Vando Cardoso; PARISI, Claudio. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, p. 06-26, 2015.

COOPER, Thomas. Strategic risk management in the municipal and public Sector: An exploration of critical success factors and barriers to strategic risk management within the province of Newfoundland and Labrador. **The Harris Centre, Memorial University, St. John's**, 2010.

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

DOI, Anderson. **Gerenciamento de riscos corporativos em pequenas e médias empresas: análise de uma empresa nacional do setor de TI**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, Brasil, 2017.

DOXEY, Christine H. **Internal Controls Toolkit**. New Jersey: Wiley, 2019. 405 p.

DOYLE, Jeffrey; GE, Weili; MCVAY, Sarah. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. **Journal of accounting and Economics**, v. 44, n. 1-2, p. 193-223, 2007.

FARVACQUE-VITKOVIC, Catherine D.; KOPANYI, Mihaly (Ed.). **Municipal finances: A handbook for local governments**. The World Bank, 2014.

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**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN). João Pessoa, PB, Brasil, 2013.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. Controles internos e Gestão de Riscos na Administração Pública. *In*: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Controladoria no Setor Público**. 2ª edição. ed. Belo Horizonte: FORUM, 2019. cap. 2, p. 41-63.

FREZATTI, Fábio et al. A pesquisa em contabilidade gerencial no brasil: Desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 47-68, 2015.

GALANTE, Celso; BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Controle Interno: seu uso por municípios da Região Oeste do Estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 1, n. 1, 2009.

GATTRINGER, João Luiz; MARINHO, Sidnei Vieira. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020.

HOOD, John; KELLY, Siobhan. The emergence of public sector risk management: The case of local authorities in Scotland. **Policy Studies**, v. 20, n. 4, p. 273-283, 1999.

IMONIANA, Joshua Onome; NOHARA, Jouliana Jordan. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista de administração e contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guidelines for internal controls standards for the public sector**. 2004.

JACKSON, Peter M. Debate: Fraud risk management in the public sector. **Public Money & Management**, v. 33, n. 1, p. 6-8, 2013.

JÚNIOR, José Maria da Silva. **A gestão de controle interno administrativo no INCRA-RN: uma avaliação baseada no método COSO I**. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública). Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, RN, Brasil, 2018.

KIM, Eun-sung. How did enterprise risk management first appear in the Korean public sector?. **Journal of Risk Research**, v. 17, n. 2, p. 263-279, 2014.

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

MEYER, Andréia da Silva. **Comparação de coeficientes de similaridade usados em análises de agrupamento com dados de marcadores moleculares dominantes**. Dissertação (Mestrado em Agronomia). Universidade de São Paulo. Piracicaba, SP, Brasil, 2002.

MIRANDA, Rodrigo F. A. **Implementando a Gestão de Riscos no Setor Público**. 2ª reimpressão. ed. Belo Horizonte: FORUM, 2019. 181 p.

MOELLER, Robert R. **Executive Guide to COSO Internal Controls**. New Jersey: Wiley, 2014. 304 p.

NASCIMENTO, Juliana Oliveira. Panorama internacional e brasileiro da governança, riscos, controles internos e compliance no setor público. *In*: DE PAULA, Marco Aurélio Borges; DE CASTRO, Rodrigo Pironi Aguierre. **Compliance, gestão de riscos e combate à corrupção**. 4ª reimpressão. ed. Belo Horizonte: FORUM, 2019. cap. 19, p. 343-369.

OCDE. Assessing Global Progress in the Governance of Critical Risks, OECD Reviews of Risk Managemeng Policies. Paris: OECD Publishing, 2018. 132 p.

OULASVIRTA, Lasse; ANTTIROIKO, Ari-Veikko. Adoption of comprehensive risk management in local government. **Local Government Studies**, v. 43, n. 3, p. 451-474, 2017.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. Editora Atlas SA, 2000.

POWER, Michael. The risk management of nothing. **Accounting, organizations and society**, v. 34, n. 6-7, p. 849-855, 2009.

RAHMAN, Abdul Aziz A. Abdul; AL-DHAIMESH, Othman Hel Ajmi. The effect of applying COSO-ERM model on reducing fraudulent financial reporting of commercial banks in Jordan. **Banks and Bank Systems**, v. 13, n. 2, p. 107, 2018.

RAZ, Tzvi; HILLSON, David. A comparative review of risk management standards. **Risk Management**, v. 7, n. 4, p. 53-66, 2005.

SAUNDERS, Mark. **Research methods for business students**. Pearson, 2016.

SILVA, Cosmo Alves da. **Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil, 2016.

SILVA, Márcia Z. **Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil, 2013.

SOIN, Kim; COLLIER, Paul. Risk and risk management in management accounting and control. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 2, p. 82-87, 2013.

TCU. Tribunal de Contas da União. Critérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. **Brasília: TCU**, 2009.

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**, v. 27, n. 3, p. 489-526, 2014.

WOODS, Margaret. A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 1, p. 69-81, 2009.

World Bank Group. **Public Sector Internal Audit: Focus on Fraud**. 2017.

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 5. Ed. **São Paulo: Bookman**, 2015.

APÊNDICE A – MUNICÍPIOS QUE COMPÕE A AMOSTRA ARTIGO 01

	Município	População estimada 2018		Município	População estimada 2018		Município	População estimada 2018
1	Águas Lindas de Goiás	207.070	51	Goiânia	1.495.705	101	Petrolina	343.865
2	Alvorada	209.213	52	Governador Valadares	278.685	102	Petrópolis	305.687
3	Americana	237.112	53	Gravataí	279.398	103	Piracicaba	400.949
4	Ananindeua	525.566	54	Guarujá	318.107	104	Ponta Grossa	348.043
5	Anápolis	381.970	55	Guarulhos	1.365.899	105	Porto Alegre	1.479.101
6	Angra dos Reis	200.407	56	Hortolândia	227.353	106	Praia Grande	319.146
7	Aparecida de Goiânia	565.957	57	Imperatriz	258.016	107	Presidente Prudente	227.072
8	Aracaju	648.939	58	Indaiauba	246.908	108	Recife	1.637.834
9	Arapiraca	230.417	59	Ipatinga	261.344	109	Ribeirão das Neves	331.045
10	Araraquara	233.744	60	Itaboraí	238.695	110	Ribeirão Preto	694.534
11	Barueri	271.306	61	Itabuna	212.740	111	Rio Branco	401.155
12	Bauru	374.272	62	Itajaí	215.895	112	Rio Claro	204.797
13	Belém	1.485.732	63	Itapevi	234.352	113	Rio de Janeiro	6.688.927
14	Belford Roxo	508.614	64	Itaquaquecetuba	366.519	114	Rio Grande	210.005
15	Belo Horizonte	2.501.576	65	Jaboatão dos Guararapes	697.636	115	Rio Verde	229.651
16	Betim	432.575	66	Jacareí	231.863	116	Rondonópolis	228.857
17	Blumenau	352.460	67	João Pessoa	800.323	117	Salvador	2.857.329
18	Boa Vista	375.374	68	Joinville	583.144	118	Santa Luzia	218.147
19	Cabo de Santo Agostinho	205.112	69	Juazeiro	215.183	119	Santa Maria	280.505
20	Cabo Frio	222.528	70	Juazeiro do Norte	271.926	120	Santarém	302.667
21	Cachoeiro de Itapemirim	207.324	71	Juiz de Fora	564.310	121	Santo André	716.109
22	Camaçari	293.723	72	Jundiaí	414.810	122	Santos	432.957
23	Campina Grande	407.472	73	Limeira	303.682	123	São Bernardo do Campo	833.240
24	Campinas	1.194.094	74	Londrina	563.943	124	São Carlos	249.415
25	Campo Grande	885.711	75	Luziânia	205.023	125	São Gonçalo	1.077.687
26	Campos dos Goytacazes	503.424	76	Macaé	251.631	126	São João de Meriti	471.888

27	Canoas	344.957	77	Macapá	493.634	127	São José	242.927
28	Carapicuíba	398.611	78	Maceió	1.012.382	128	São José do Rio Preto	456.245
29	Cariacica	378.603	79	Magé	243.657	129	São José dos Campos	713.943
30	Caruaru	356.872	80	Manaus	2.145.444	130	São José dos Pinhais	317.476
31	Cascavel	324.476	81	Marabá	275.086	131	São Leopoldo	234.947
32	Caucaia	363.982	82	Maracanaú	226.128	132	São Luís	1.094.667
33	Caxias do Sul	504.069	83	Marília	237.130	133	São Paulo	12.176.866
34	Chapecó	216.654	84	Maringá	417.010	134	São Vicente	363.173
35	Colombo	240.840	85	Mauá	468.148	135	Serra	507.598
36	Contagem	659.070	86	Mogi das Cruzes	440.769	136	Sete Lagoas	237.286
37	Cotia	244.694	87	Montes Claros	404.804	137	Sobral	206.644
38	Criciúma	213.023	88	Mossoró	294.076	138	Sorocaba	671.186
39	Cuiabá	607.153	89	Natal	877.640	139	Sumaré	278.571
40	Curitiba	1.917.185	90	Niterói	511.786	140	Suzano	294.638
41	Diadema	420.934	91	Nova Iguaçu	818.875	141	Taboão da Serra	285.570
42	Divinópolis	235.977	92	Novo Hamburgo	246.452	142	Taubaté	311.854
43	Dourados	220.965	93	Olinda	391.835	143	Teresina	861.442
44	Duque de Caxias	914.383	94	Osasco	696.850	144	Uberaba	330.361
45	Embu das Artes	270.843	95	Palmas	291.855	145	Uberlândia	683.247
46	Feira de Santana	609.913	96	Parauapebas	202.882	146	Várzea Grande	282.009
47	Florianópolis	492.977	97	Parnamirim	255.793	147	Viamão	254.101
48	Fortaleza	2.643.247	98	Passo Fundo	201.767	148	Vila Velha	486.208
49	Foz do Iguaçu	258.823	99	Paulista	329.117	149	Vitória	358.267
50	Franca	350.400	100	Pelotas	341.648	150	Vitória da Conquista	338.885
						151	Volta Redonda	271.998

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO PARA COLETA DOS DADOS ARTIGO 01

Avaliação das práticas de controle interno e avaliação de risco pelas prefeituras brasileiras.

Convidamos você para participar desta pesquisa, orientada pelo Prof. Dr. Jeronymo José Libonati, da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e é requisito parcial para minha obtenção do grau de mestre em Ciências Contábeis. O tempo estimado de resposta é de 10 minutos. Você tem o direito de retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, independentemente do motivo. Em caso de dúvida você pode entrar em contato a qualquer momento com o pesquisador Lucas Candeia Martins, através do e-mail lucas.cmartins@ufpe.br.

Seção 01 – Consentimento e questões para controle dos respondentes

Ao assinalar a opção "Aceito participar" você atesta o entendimento do objetivo do estudo, sua anuência na participação da pesquisa, além da utilização das suas respostas para alcançar o objetivo desta.

***Obrigatório**

1. Você aceita participar desta pesquisa?

- Aceito participar
 Não aceito participar

2. Qual função você exerce? *

- Controlador(a) Geral do Município ou função equivalente
 Outra função na Controladoria/Auditoria Interna do município
 Secretário(a) Municipal
 Não exerço nenhuma das funções acima

3. Caso exerça a função de secretário(a) municipal, por qual secretaria você é responsável?

Seção 02 – Questões para controle dos respondentes e sobre a aplicabilidade dos componentes do COSO-ERM na prefeitura

Esta seção tem a finalidade de colher a sua percepção sobre os temas abordados. Entende-se por risco a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da Prefeitura.

4. Há quantos anos você exerce a função mencionada na seção anterior? *

5. De qual município brasileiro você é servidor(a)? *

6. As questões abaixo devem ser classificadas entre "sim", "não" ou "não sei" de acordo com a sua percepção.

	Sim	Não	Não sei
1- Existe código de ética bem disseminado entre os servidores?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2- Existe documento que trate da delegação de autoridades e responsabilidades dos cargos bem disseminado entre os servidores?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3- Existem objetivos estratégicos e operacionais comunicados aos servidores?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4- Existe participação popular na definição das prioridades e ações municipais?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5- A conformidade com políticas públicas e legislações é considerada no planejamento?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6- A Prefeitura avalia a probabilidade de ocorrência de riscos associados aos diversos processos (exemplo: arrecadação de receita, realização de despesas, contratos e licitações)?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7- A Prefeitura executa gerenciamento dos riscos identificados? Como, por exemplo, se evita, aceita, transfere ou reduz estes riscos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8- Existem mecanismos de controle interno associados aos riscos identificados?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9- A prefeitura possui canal de comunicação para que servidores ou cidadãos possam denunciar atitudes ilícitas, garantindo o anonimato?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10- Existe órgão responsável pela identificação e disseminação de informações sobre eventos que possam ser caracterizados como risco à gestão?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11- Existem mecanismos de avaliação da qualidade do sistema de controle interno?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12- Os sistemas da Prefeitura geram informações oportunas, precisas, relevantes?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
13- Após a identificação de risco, são criados procedimentos para evitar ou mitigar novas ocorrências?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>