



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANÁLISE DA ESTRUTURAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DE MUNICÍPIOS
PERNAMBUCANOS DAS MESORREGIÕES DO AGRESTE, SERTÃO E ZONA DA
MATA, COMPARATIVAMENTE AO MODELO COSO-ERM**

LUANA LUCENA DA COSTA

RECIFE

2023

LUANA LUCENA DA COSTA

**ANÁLISE DA ESTRUTURAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DE MUNICÍPIOS
PERNAMBUCANOS DAS MESORREGIÕES DO AGRESTE, SERTÃO E ZONA DA
MATA, COMPARATIVAMENTE AO MODELO COSO-ERM**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a): Prof. Dr. Jeronymo José Libonati

RECIFE

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Costa, Luana Lucena da.

Análise da estruturação dos controles internos de municípios pernambucanos das Mesorregiões do Agreste, Sertão e Zona da Mata, comparativamente ao modelo COSO-ERM / Luana Lucena da Costa. - Recife, 2023.

56 p. : il., tab.

Orientador(a): Jeronymo José Libonati

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2023.

Inclui referências, apêndices, anexos.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade Governamental. 3. Controle Interno. 4. COSO-ERM 2017. I. Libonati, Jeronymo José . (Orientação). II. Título.

500 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

LUANA LUCENA DA COSTA

ANÁLISE DA ESTRUTURAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS DE MUNICÍPIOS PERNAMBUCANOS DAS MESORREGIÕES DO AGRESTE, SERTÃO E ZONA DA MATA, COMPARATIVAMENTE AO MODELO COSO-ERM

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 03/10/2023

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Jeronymo José Libonati
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Daniel José Cardoso da Silva
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus por ter me fortalecido nessa jornada, por sempre me mostrar que Ele estava comigo mesmo nos momentos de desesperança. E, pela graça de ter colocado pessoas maravilhosas no meu caminho até aqui.

Aos meus pais, Edilene M^a Lucena e Ronaldo Leonel, por sempre apoiarem as minhas decisões, torcerem por mim com as minhas conquistas e me consolarem quando as coisas não iam bem. A eles, devo tudo que sou hoje, muito obrigada por todos os conselhos e puxões de orelha – quando necessário. Minha vida com certeza é mais feliz porque tenho vocês comigo nessa caminhada.

À minha família, que sempre esteve presente me apoiando em todos os sentidos, a vocês, o meu muito obrigada por demonstrarem seja com palavras ou com atitudes o significado de ser família.

Ao meu “grupo de inimigos”, Brena, Clara, Diego, Bele, Nanys, Vanessa, Lila, Laís, Keka e Jeo, pelos dias compartilhados desde os primeiros meses da faculdade. Me aquece o coração saber que tive ao meu lado pessoas em que pude caminhar, crescer e aprender durante esses anos de faculdade. Saibam que vocês foram pessoas fundamentais para que o dia a dia da faculdade fosse mais divertido e leve. Muito obrigada pelos grupos de apoio, pelas andanças na federal, pelos resumos compartilhados, pelas jogatinas nos intervalos das aulas, pelas idas à biblioteca, enfim, por tudo. Sei que contarei com amigos e profissionais excelentes.

Especialmente, gostaria de agradecer a Jeo, pela amizade. Saiba que sua amizade foi nesses anos e é de grande importância para mim. Os meus surtos com a federal e com a vida não seriam os mesmos se não tivesse você ao meu lado. A faculdade me presenteou com um amigo para a vida. Muito, muito, muito obrigada!

Ao meu orientador, Prof. Jeronimo José Libonati, por me ensinar e fazer parte da minha formação acadêmica. E aos demais professores incríveis em que tive o prazer de ser aluna, saibam que levarei os seus ensinamentos comigo nessa nova etapa que se inicia. Muito obrigada pela paciência e apoio demonstrados a mim.

Por fim, a todos aqueles que auxiliaram direta ou indiretamente nessa minha caminhada até aqui, saibam que eu serei eternamente grata a todos pela gentileza que demonstraram. Muito obrigada!

RESUMO

A pesquisa tem como objetivo verificar, por meio do envio de questionário (survey), a adesão das prefeituras municipais pernambucanas compreendidas nas mesorregiões do Agreste, Sertão e Zona da Mata (apenas os municípios da Mata Setentrional e Mata Meridional) às premissas do framework COSO-ERM 2017. O questionário, utilizado na pesquisa, foi formulado por um estudo anterior (Ribeiro, 2022) e enviado para 150 municípios que fazem parte das mesorregiões analisadas. Com foco nas estruturas do controle interno implementado pelo COSO-ERM, o questionário foi composto por 20 perguntas que dissertam sobre os componentes-chave formulados pelo framework, são eles: Governança e Cultura; Estratégia e Definição de Objetivos; Desempenho; Revisão; e Informação, Comunicação e Reporte. A partir da resposta de 20 prefeituras, o resultado obtido demonstrou que os municípios apresentaram em média uma área de concordância ao modelo COSO-ERM 2017 (AC) de 74,71%, uma área neutra 18,41% (N) e 6,88% na área de discordância (AD). Para cada item da estrutura do COSO-ERM, nas áreas de concordância (AC), obteve-se as seguintes porcentagens: Governança e Cultura, 67,87%; Estratégia e Definição de Objetivos (80,95%); Desempenho (73,07%); Revisão (71,01%); e Informação, Comunicação e Reporte (80,66%). Dessa forma, pode-se inferir que as prefeituras das Mesorregiões analisadas estão alinhadas com as premissas e diretrizes que o COSO-ERM 2017 dispõe.

Palavras-chave: Controle Interno, Framework COSO-RM 2017, Municípios Pernambucanos.

ABSTRACT

The research aims to verify, by sending a questionnaire (survey), the adherence of municipal governments in Pernambuco in the mesoregions of Agreste, Sertão and Zona da Mata (only the municipalities of Mata Setentrional and Mata Meridional) to the premises of the COSO framework-ERM 2017. The questionnaire, used in the research, was formulated by a previous study (Ribeiro, 2022) and sent to 150 municipalities that are part of the mesoregions analyzed. Focusing on the internal control structures implemented by COSO-ERM, the questionnaire was composed of 20 questions that discuss the key components formulated by the framework, they are: Governance and Culture; Strategy and Objective Definition; Performance; Revision; and Information, Communication and Reporting. From the response of 20 city halls, the result obtained demonstrated that the municipalities presented on average an area of agreement with the COSO-ERM 2017 model (AC) of 74.71%, a neutral area of 18.41% (N) and 6.88% in the area of disagreement (AD). For each item of the COSO-ERM structure, in the areas of agreement (AC), the following percentages were obtained: Governance and Culture, 67.87%; Strategy and Objective Definition (80.95%); Performance (73.07%); Review (71.01%); and Information, Communication and Reporting (80.66%). In this way, it can be inferred that the city halls of the Mesoregions analyzed are aligned with the premises and guidelines that COSO-ERM 2017 provides.

Keywords: Internal Control, COSO-ERM Framework, Municipalities of Pernambuco.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Municípios correspondentes a pesquisa	27
Quadro 2 - Municípios com até 10.000 habitantes	38
Quadro 3 - Municípios entre 10.001 e 25.000 habitantes.....	39
Quadro 4 - Municípios entre 25.001 e 50.000 habitantes.....	41
Quadro 5 - Municípios acima de 50.001 habitantes	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação Likert	31
Tabela 2 – Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017	31
Tabela 3 - Grau de escolaridade e anos de exercício na função	33
Tabela 4 - Apuração dos resultados.....	34
Tabela 5 - Apuração dos resultados.....	35
Tabela 6 - Apuração dos resultados.....	35
Tabela 7 - Apuração dos resultados.....	37
Tabela 8 - Apuração dos resultados.....	37
Tabela 9 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017.....	39
Tabela 10 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017	40
Tabela 11 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017	41
Tabela 12 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017	42

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo de Gestão de Riscos COSO (2007)	23
Figura 2 - Estrutura de Gerenciamento de Riscos Corpo	24
Figura 3 - Mapa de Pernambuco - Mesorregiões	26

SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
COSO - ERM	Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – Enterprise Risk Management
CGU	Controladoria Geral da União
FEI	Financial Executives International
IIA	Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
TCU	Tribunal de Contas da União
TCE	Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3 JUSTIFICATIVA	17
1.4 OBJETIVOS	18
1.4.1 OBJETIVO GERAL.....	18
1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 DEFINIÇÃO DE CONTROLE INTERNO.....	19
2.2 CONTROLE INTERNO NAS ENTIDADES PÚBLICAS.....	20
2.3 COSO-ERM.....	21
3. METODOLOGIA	26
4. ANÁLISE DOS DADOS	31
4.1 ANÁLISE GERAL DA ADESÃO DOS MUNICÍPIOS AO FRAMEWORK COSO-ERM 2017.....	31
4.2 RESULTADO POR TÓPICOS	33
4.2.1 CULTURA E GOVERNANÇA.....	33
4.2.2 ESTRATÉGIA E DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS.....	34
4.2.3 DESEMPENHO	35
4.2.4 REVISÃO.....	36
4.2.5 INFORMAÇÃO, COMUNICAÇÃO E REPORTE.....	37
4.3 ANÁLISE DOS MUNICÍPIOS POR NÚMERO DE HABITANTES	38
4.3.1 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ATÉ 10.000 HABITANTES.....	38
4.3.2 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ENTRE 10.001 E 25.000 HABITANTES	39
4.3.3 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ENTRE 25.001 E 50.000 HABITANTES	40
4.3.4 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ACIMA DE 50.001 HABITANTES	41
5. CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS	45
APÊNDICE	48
APÊNDICE A – MUNICÍPIOS QUE COMPÕE A AMOSTRA	48
ANEXO	52
ANEXO A – QUESTIONÁRIO PARA DE COLETA DOS DADOS	52

1. INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, para que as entidades consigam ser perenes em seus empreendimentos é necessário organização e planejamento estratégico. A competição de mercado entre empresas também é um fator que corrobora para que as organizações adotem sistemas de gestão eficazes, permitindo auxiliá-las nas mudanças que ocorrem no mercado. No âmbito do setor público, segundo Ávila (2016), as organizações têm como principal objetivo a manutenção do bem estar da população como um todo, para isso, uma gestão de riscos eficaz é necessária para que se atinja esse patamar.

Tendo como base esse escopo, o principal objetivo do controle interno é proporcionar tanto às organizações de direito privado quanto aos órgãos públicos, uma barreira de mitigação de riscos e falhas. Ter sistemas de controle eficazes corroboram na consecução dos objetivos da entidade. Para além disso, um bom controle interno auxilia os gestores na tomada de decisão, protege o patrimônio da entidade e, conseqüentemente, contribui na geração de demonstrações contábeis fidedignas que estejam em concordância com as normas (Poveda, Tituaña e Franco, 2016).

A perspectiva de adoção de medidas de gestão se aplica no cotidiano das entidades públicas. Embora não tenham como objetivo a obtenção de lucro e possuam um tempo de existência indeterminado, o controle interno ainda se faz necessário para que o sistema público saiba atender as demandas da sociedade de maneira eficaz e eficiente. Ademais, o controle interno atua como força motriz para que a máquina pública atue em máxima potência, promovendo a transparência em seus processos, preservando seus recursos e os bens públicos.

O controle interno é um processo que estruturado minimiza possíveis ameaças e fornece a segurança de que as leis e regulamentos estão sendo cumpridos. Tendo em vista esses fatores, a finalidade do controle interno inserida no contexto da Administração pública é definida no art. 74 da Constituição Federal:

“Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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 da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”

Dada a importância de proteger as entidades públicas, no ano de 2000 se instituiu a Lei complementar nº101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que tem por finalidade estabelecer normas direcionadas para a gestão fiscal. A lei determina que o Poder Legislativo, Tribunal de Contas, Ministério Público e Sistema de Controle Interno de cada Poder é responsável pela fiscalização e prevenção de possíveis ameaças ao equilíbrio das contas públicas.

Nesse sentido, o COSO (1985), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ou, em português, Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway, é uma organização privada sem fins lucrativos criada nos Estados Unidos. O comitê é formado por alguns agentes americanos, sendo eles o AAA (American Accounting Association), AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), FEI (Financial Executives International), IIA (Institute of Internal Auditors) e IMA (Institute of Management Accountants). O principal objetivo do COSO é elaborar propostas de melhorias no processo de controle interno das organizações. Em 1992, o comitê lançou uma obra intitulada de “Gerenciamento de Riscos - Estrutura Integrada” que possuiu grande aceitação no ambiente corporativo mundial. A nova estrutura tem por finalidade criar modelos de gestão para guiar as organizações na implementação de um controle interno e, para além disso, avaliar a eficácia do mesmo dentro da organização.

Com base no exposto, o presente estudo tem como principal objetivo analisar a estruturação do controle interno das prefeituras de Pernambuco: da Mesorregião do Agreste, Sertão, da Mata Setentrional e da Mata Meridional. Sob a luz da nova versão publicada do COSO ERM - Enterprise Risk Management 2017, que evidencia a necessidade considerar os riscos tanto no período de estratégia quanto no processo de melhoria da performance. Para mais, a pesquisa avalia a implementação e gerenciamento de um sistema de controle interno

nos municípios pernambucanos localizados nas mesorregiões do agreste, sertão e zona da mata.

Por meio dessa temática, e através do embasamento teórico sobre o tema, a pesquisa permeia a observação dos níveis de gerenciamento dos municípios pernambucanos por meio da percepção dos gestores. A avaliação da pesquisa evidencia ainda o índice de maturidade de cada município. Para que o objetivo da pesquisa seja atendido será utilizado o modelo proposto por Ribeiro (2022).

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

As organizações, sejam elas privadas ou entidades públicas, estão constantemente sujeitas ao risco inerente que permeia sua existência. Slywotzky e Drzik (2005), conceituam o risco estratégico como “um conjunto de eventos externos e tendências que pode devastar a trajetória de crescimento de uma organização (...)”. Tendo em vista esse fator, leva-se em consideração a utilização, por meio das organizações, de sistemas, modelos e mecanismos que auxiliem no gerenciamento de seus objetivos.

Em uma gestão moderna o que qualifica um controle interno é a capacidade que o sistema tem de propiciar uma máxima qualidade nas informações de desempenho da organização. Com o crescimento e complexidade do Governo, os avanços tecnológicos e em conjunto a evolução gradual dos sistemas, na visão de Sevilla (2004), culminam em uma influência constante para que as entidades adotem medidas de controle interno.

Partindo do princípio de que as entidades públicas também deverão estabelecer melhorias relacionadas ao processo de controle interno, os gestores das entidades públicas devem agir de acordo com as leis estabelecidas na administração pública. Segundo o art. 19 da Lei 10.180/01, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem por finalidade avaliar a atuação governamental dos gestores administrativos públicos.

O COSO, segundo Ferreira (2013), tem como objetivo final estabelecer melhorias nas demonstrações financeiras através da ética, da adoção de práticas de governança corporativa e de um ambiente efetivo de controle. Ainda na sua percepção, o método empregado pelo COSO beneficia os gestores no gerenciamento dos controles internos atuando em dois pilares fundamentais: os objetivos, aqueles que a organização pretende alcançar; e, os componentes,

que retratam os pontos importantes para que os objetivos sejam alcançados. Dessa maneira, Ferreira (2013) concretiza que o modelo proporcionado pelo COSO, inserido em ambientes complexos, é responsável por auxiliar na redução de riscos, melhorando a utilização dos recursos públicos.

Portanto, em face do que foi elucidado, pretende-se responder o seguinte questionamento: **“Qual o grau de adequabilidade dos sistemas de controles internos das prefeituras pernambucanas localizadas nas Mesorregiões do Agreste, Sertão e Zona da Mata com os componentes estabelecidos pelo COSO-ERM 2017?”**

1.3 JUSTIFICATIVA

No início do século XXI, suscetíveis acontecimentos relacionados a fraudes em grandes organizações levaram o mundo a se reorganizar; a importância do controle interno na identificação de fragilidades se tornou ainda mais necessário. Em decorrência disso, viu-se a criação de leis e modelos de administração do controle interno, com o intuito de contribuir no melhoramento das práticas gerenciais de controle das organizações.

Tendo em vista que a temática abordada como escopo do trabalho, em uma visão macro, conforme Ribeiro (2022) observou, a literatura tanto nacional quanto internacional é limitada em relação ao gerenciamento de riscos na administração pública, mais especificamente nas prefeituras. Dos estudos levantados, poucos são os que se propõem a avaliar questões sobre o gerenciamento de riscos das prefeituras.

Por conseguinte, o presente estudo visa contribuir na discussão sobre os sistemas de controles internos, no contexto das prefeituras. E através dos dados analisados demonstrar como se encontra a situação do funcionamento dos sistemas de controle interno das unidades municipais. Por meio dessa temática será possível averiguar a que nível esses controles se equiparam ao modelo predisposto pelo COSO-ERM 2017, e se espera contribuir com o aperfeiçoamento da gestão pública dos municípios pesquisados.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 OBJETIVO GERAL

Este trabalho tem como objetivo geral analisar, por meio do envio de questionário (survey), as práticas de gerenciamento de riscos dos municípios pernambucanos localizados nas Mesorregiões do Agreste, Sertão e Zona da Mata, dentro do contexto da Administração Pública municipal, com base no framework COSO-ERM – (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – Enterprise Risk Management) 2017.

1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Extrair, da literatura, os conceitos dos sistemas de controle interno, primordialmente aqueles que são utilizados pelas prefeituras e referentes ao modelo COSO-ERM 2017;
- Verificar a adesão das prefeituras municipais às premissas do framework COSO-ERM 2017;

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 DEFINIÇÃO DE CONTROLE INTERNO

O controle interno, como principal conceito de controle organizacional, é um tema enraizado nas origens do comportamento organizacional. O autor Chiavenato (2014) argumenta que a importância da administração advém de civilizações antigas, onde a leitura e o registro de bens eram muito importantes para os negócios e a administração pública. No entanto, foi no século XX que o controle interno recebeu uma abordagem robusta e sistemática, uma vez que as organizações modernas são cada vez mais complexas.

Knapp (2020), sugere que o controle interno pode ser definido como um conglomerado de processos, muitos deles estipulados e monitorados pela própria organização. Todo esse arcabouço é realizado para que a estrutura organizacional de uma instituição tenha suas operações coordenadas de maneira eficaz e eficiente, estando formalizada por meio de leis e qualquer regulamento que seja aplicável, auxiliando assim na sua perenidade.

De acordo com o AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), o controle interno tem como intuito abranger um conjunto de políticas, procedimentos e práticas que buscam minimizar os riscos. E, além disso, proteger ativos e garantir que as informações financeiras apresentadas sejam confiáveis tanto para a organização quanto para os seus usuários.

Conforme disposto pela PricewaterhouseCoopers (PwC, 2017), é por meio do controle interno que as organizações dispõem de mecanismos e ferramentas para enfrentar novos desafios e situações. O controle interno se adapta a mudanças no ambiente empresarial, contribuindo para o sucesso de longo prazo da organização. Em suma, ele atua como um alicerce para o bom funcionamento de qualquer organização. É por meio dele e de suas características distintas, que as entidades se protegem contra riscos.

O autor Knapp (2020), expõe que o controle interno tem papel fundamental no gerenciamento de riscos. O pesquisador corrobora que o estabelecimento de políticas e procedimentos como forma de monitoramento, faz com que o controle interno identifique e avalie os riscos na entidade. Para além disso, ele ajuda a garantir que medidas adequadas sejam implementadas para mitigação dos riscos.

O controle interno é uma função essencial para garantir a eficácia operacional, a proteção de ativos e o cumprimento das metas organizacionais. Ele é aplicável tanto a empresas públicas quanto a empresas privadas, embora com algumas diferenças em suas abordagens e ênfases. Marion e Traldi (2003) explicam que nas empresas privadas, o controle interno está fortemente relacionado à maximização dos lucros, enquanto nas empresas públicas, o foco está na eficiência na prestação de serviços públicos e na conformidade com regulamentações.

No contexto das empresas públicas no Brasil, o controle interno desempenha um papel crucial na garantia da responsabilidade fiscal e na conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000). O autor Machado (2018) destaca que essa lei estabelece a obrigatoriedade da implementação de sistemas de controle interno nas esferas federal, estadual e municipal, com o objetivo de evitar o endividamento excessivo e promover a transparência na gestão pública.

A relevância do controle interno nas empresas, tanto públicas quanto privadas, também é reconhecida internacionalmente. O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), em seu framework "Internal Control - Integrated Framework", fornece diretrizes amplamente aceitas para o estabelecimento e a avaliação de sistemas de controle interno eficazes.

Em resumo, o controle interno é um componente crucial na gestão organizacional, com raízes históricas profundas e uma ampla aplicabilidade nas empresas públicas e privadas. Leis como a Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil corroboram com a importância do controle interno na administração pública, enquanto frameworks internacionais como o COSO oferecem orientações valiosas para sua implementação e manutenção.

2.2 CONTROLE INTERNO NAS ENTIDADES PÚBLICAS

O controle interno nas entidades públicas é um componente essencial da gestão governamental. De acordo com os autores Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019):

“o marco do arcabouço e das normas básicas do sistema de controle contábil brasileiro foi estabelecido pela Lei nº 4.536/1922 que organizou o Código de Contabilidade da União, onde estava contido o regulamento da contabilidade pública.”

Foi por meio da Lei de número 4.536/1922 que foram estabelecidos os aspectos relacionados à contabilidade e as normas de responsabilização e segregação de funções.

Para Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019), em 1964, a publicação da Lei nº 4.320/64 foi um divisor de águas em relação ao controle interno e ao controle externo. O último sendo de responsabilidade do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Congresso Nacional e o controle interno sendo de responsabilidade da Administração Pública. A lei desempenhou um papel fundamental na organização e na gestão das finanças públicas no Brasil. Ela estabeleceu princípios e diretrizes que são essenciais até os dias de hoje, contribuindo para a responsabilidade fiscal, a transparência e a eficiência na administração dos recursos públicos em todas as esferas de governo do país.

Por conseguinte, o controle interno ganhou ainda mais destaque com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que estabeleceu a obrigatoriedade da existência de sistemas de controle interno nas três esferas de governo (federal, estadual e municipal). Além disso, a Constituição, em seu artigo 70, também estabelece que os tribunais de contas exerçam a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, ampliando ainda mais a abrangência do controle interno no Brasil. Dessa forma, esse controle corrobora para que as entidades possuam um gerenciamento de riscos adequado.

Segundo Hood e Smith (2013), em sua pesquisa, é evidenciado o quanto a gestão de riscos se torna grande aliada na prestação de serviços à sociedade. Os pesquisadores demonstram que o gerenciamento de riscos atua agregando valor, e, conseqüentemente, contribuindo para uma gestão pública mais eficiente.

2.3 COSO-ERM

O Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – Enterprise Risk Management (COSO-ERM), teve sua origem no ano de 1985, quando o Comitê Treadway, uma coalizão de organizações profissionais e de negócios dos Estados Unidos, sendo composta por 5 organizações principais, American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) e The National Association of Accountants (now known as the Institute of Management Accountants - IMA), reconheceu a

necessidade de abordar questões relacionadas ao controle interno e ao gerenciamento de riscos nas empresas. Essa iniciativa levou ao lançamento do primeiro framework COSO em 1992, conhecido como "Internal Control - Integrated Framework", que estabeleceu princípios para um controle interno eficaz.

Ao longo do tempo, o Comitê ampliou o escopo para abordar o gerenciamento de riscos corporativos de maneira mais aprofundada. Dessa forma, em 2004, o primeiro framework de Gerenciamento de Riscos Empresariais (ERM) foi lançado, oferecendo orientações sobre como as organizações podem gerenciar riscos para criar e proteger valor.

Como forma de evolução e aprimoramento surge o COSO-ERM 2017, uma atualização aos frameworks publicados anteriormente, que visa proporcionar uma orientação atualizada sobre a gestão de riscos corporativos. Conforme Enterprise Risk Management (2017), as principais mudanças realizadas do COSO em 2004 para o de 2017 foram: redefinição da finalidade do gerenciamento de riscos; ênfase na integração do gerenciamento de riscos com a estratégia e os objetivos da organização; ênfase na tomada de decisões baseadas em riscos em todos os níveis da organização e importância crescente da tecnologia e dos riscos cibernéticos.

Em relação a redefinição da finalidade do gerenciamento de riscos, o COSO de 2004 enfatizava principalmente na prevenção de riscos, já para o framework publicado em 2017 essa visão se torna mais ampla. O texto reconhece que o gerenciamento de riscos não se trata apenas de evitar ameaças, mas também de identificar oportunidades para melhorar e criar valor para a organização. Demonstrando cada vez mais que o gerenciamento de riscos está diretamente ligado à estratégia e ao desempenho organizacional.

Segundo o Enterprise Risk Management (2017), no framework de 2004, o gerenciamento de riscos era visto como uma atividade independente, diferentemente do que foi publicado em 2017 que foca na ênfase da integração do gerenciamento de riscos desde o início do processo de definição de estratégias e objetivos. Dessa forma, os riscos serão considerados integralmente em todas as decisões estratégicas que a organização irá tomar.

Outro ponto relevante que o COSO-ERM 2017 destaca é sobre a importância de tornar as informações sobre os riscos acessíveis durante todo o processo de tomada de decisão, essa forma ajuda as organizações a garantir que as decisões sejam fundamentadas em uma visão completa dos riscos envolvidos. Por último, o novo pronunciamento ressalta a influência da

tecnologia como auxílio no gerenciamento dos riscos e, também reconhece, a capacidade das entidades em sofrerem riscos cibernéticos.

Segundo o COSO (2007), o framework é direcionado para todo e qualquer tipo de organização. Ele oferece orientações para o gerenciamento de riscos, direcionando as organizações a possuírem controles eficazes desempenhando assim um papel fundamental na gestão administrativa das entidades.

Figura 1 - Modelo de Gestão de Riscos COSO (2007)



Fonte: COSO (2007)

Nessa perspectiva, em 2007 o COSO apresenta uma estrutura de componentes chamada de “Cubo de componentes” em que se ilustrava os principais elementos que envolviam as organizações na gestão de riscos corporativos. Cada face do cubo representa uma perspectiva, na parte superior, retrata que a gestão de riscos é adaptável para as diversas organizações; na face lateral esquerda, demonstra todos os componentes que são necessários para se ter uma gestão eficaz; e, por fim, na face lateral direita são representados os itens que fazem parte da estrutura organizacional (COSO, 2007).

Já em 2017, o COSO-ERM desenvolveu uma estrutura de componentes que visa auxiliar as organizações de uma maneira mais eficaz, fazendo com que ocorra uma maximização no desempenho das entidades. Nesse novo modelo, os componentes que antes eram em 8, passam a ser 5, são eles: Governança e Cultura; Estratégia e Definição de Objetivos; Desempenho; Revisão; Informação, Comunicação e Reporte.

Figura 2 - Estrutura de Gerenciamento de Riscos Corpo



Fonte: Ribeiro (2022)

O componente de Governança e Cultura disserta sobre como deve ser tratada a gestão de riscos em toda a organização. Em como, desde o início da criação da organização, que ela estabelece sua missão e cultura, se define como será a posição da entidade na conscientização e responsabilidade em relação ao gerenciamento dos riscos.

Sobre o componente de Estratégia e Definição de Objetivos, destaca a necessidade de integrar o gerenciamento de riscos com a definição de estratégia da organização. Sendo assim, desta forma é possível que a entidade consiga reconhecer, avaliar e responder os riscos.

Se tratando do Desempenho, neste componente é destacado como é a avaliação dos riscos em relação aos objetivos da organização.

Revisão, o quarto componente, é importante para que se garantir que o processo de gestão de riscos funcione de maneira eficaz e eficiente. Para isso, é necessário que a organização estabeleça uma avaliação contínua da eficiência dos controles internos e da qualidade das informações de gerenciamento de riscos.

O quinto componente, Informação, Comunicação e Reporte, foca na qualidade das informações relacionadas aos riscos. É a partir da informação que a organização poderá tomar as decisões para o gerenciamento dos riscos, conseqüentemente, comunicar aqueles em que forem de interesse da informação e reportar a todos os resultados encontrados.

Por fim, o framework COSO-ERM é uma referência amplamente reconhecida para o gerenciamento de riscos corporativos de organizações em todo o mundo. Como evidenciado

no trabalho do Ribeiro (2022), o COSO-ERM desempenha um papel significativo na avaliação e melhoria do gerenciamento de riscos em um contexto brasileiro específico. Suas diretrizes abrangentes e princípios bem definidos proporcionam uma estrutura sólida para a gestão proativa de riscos, promovendo uma cultura organizacional consciente dos riscos e contribuindo para a governança eficaz em diversas esferas, incluindo governos locais. O COSO-ERM, portanto, desempenha um papel essencial na promoção de práticas de gerenciamento de riscos maduras e transparentes, que são cruciais para o sucesso e a sustentabilidade das organizações.

3. METODOLOGIA

O presente estudo é interligado ao projeto de pesquisa do Prof. Dr. Jeronimo José Libonati intitulado de “Análise da Estruturação dos Controles Internos de Municípios Pernambucanos Comparativamente ao Modelo COSO-ERM”. A pesquisa se propõe avaliar quais serão os fatores determinantes das práticas de gerenciamento de riscos corporativos dos municípios pernambucanos sob a ótica do COSO-ERM 2017. Para responder a esse questionamento, realizou-se uma coleta de dados através de um questionário (anexo A), proposto por Ribeiro (2022).

A população, ou seja, o escopo a que se refere a pesquisa são os gestores das unidades municipais que atuam na Controladoria/Controle Interno, Auditoria ou Titular/Integrante da Unidade Administrativa do Município. Em conformidade com o levantamento feito pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Pernambuco é dividido em cinco mesorregiões, em que a população alvo é: a Mesorregião do Agreste, Sertão e Zona da Mata (apenas os municípios da Mata Setentrional e Mata Meridional).

Figura 3 - Mapa de Pernambuco - Mesorregiões



Fonte: Elaboração própria

Por meio do questionário, será possível mensurar quanto o controle interno das prefeituras se assemelha com o modelo proposto no COSO-ERM 2017.

A pesquisa foi aplicada para 150 prefeituras das mesorregiões citadas, que fazem parte do escopo da pesquisa, conforme apêndice A. Dentre elas, apenas 20 prefeituras responderam à pesquisa proposta, de acordo com o quadro 1 abaixo.

Quadro 1 - Municípios correspondentes a pesquisa

Municípios	População	Nível de Transparência 2020		Mesorregião
Alagoinha	13.542	0.62	Moderado	Mesorregião do Agreste
Bezerros	61.686	0.72	Moderado	Mesorregião do Agreste
Cumaru	15.920	0.49	Insuficiente	Mesorregião do Agreste
Cupira	23.518	0.96	Desejado	Mesorregião do Agreste
Pesqueira	62.722	0.64	Moderado	Mesorregião do Agreste
Sairé	10.887	0.64	Moderado	Mesorregião do Agreste
São Bento do Una	49.448	0.96	Desejado	Mesorregião do Agreste
São Caetano	37.126	0.78	Desejado	Mesorregião do Agreste
São Joaquim do Monte	20.037	0.60	Moderado	Mesorregião do Agreste
São Vicente Férrer	16.677	0.75	Desejado	Mesorregião do Agreste
Tacaimbó	13.738	0.65	Moderado	Mesorregião do Agreste
Vertente do Lério	7.558	0.63	Moderado	Mesorregião do Agreste
Macaparana	23.879	0.74	Moderado	Mata Setentrional
Cortês	10.198	0.86	Desejado	Mata Meridional
Arcoverde	77.586	0.87	Desejado	Mesorregião do Sertão
Carnaíba	18.644	0.81	Desejado	Mesorregião do Sertão
Exu	31.843	0.85	Desejado	Mesorregião do Sertão
Granito	6.967	0.69	Moderado	Mesorregião do Sertão
Ibimirim	26.595	0.70	Moderado	Mesorregião do Sertão
Verdejante	9.169	0.74	Moderado	Mesorregião do Sertão

Fonte: O autor (2023)
Dados: IBGE 2022

Em seguida, apresenta-se, de forma resumida, as diretrizes por cada componentes que serão pesquisadas, onde o entrevistado identifica um grau de similaridade respondendo numa escala de 1 (semelhante ao modelo COSO-ERM ou 0 (dessemelhante ao modelo COSO-ERM).

A) Componente: Governança e Cultura (COSO, 2017)

1) Ambiente Interno (COSO, 2004)

1.1 - Servidores e Funcionários percebem os mecanismos gerais de controle instituídos para alcance dos objetivos da entidade;

- 1.2 -Delegação de Autoridade e Competência com definições claras das responsabilidades;
- 1.3 - A Administração Municipal formaliza e comunica objetivos, metas, políticas e procedimentos;
- 1.4 - Existência de mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos servidores nos níveis de estrutura e na elaboração dos planos operacionais, do código de ética e de conduta;
- 1.5 - A Prefeitura possui políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais.

B) Componente: Estratégia e Definição de Objetivos (COSO, 2017)

2 - Definição de Objetivos (COSO, 2004)

- 2.1 - Os objetivos estratégicos e as metas do município estão formalizados em manuais ou documentos, bem como são divulgados e atualizados;
- 2.2 - Os objetivos referentes a conformidade as questões legais (CGU – Controladoria Geral da União e TCE – Tribunal de Contas do Estado, por exemplo) são definidos e divulgados;
- 2.3 - Os objetivos referentes a eficácia e a efetividade das atividades da prefeitura são definidos, divulgados e atualizados;
- 2.4 - A Prefeitura estabelece seus objetivos estratégicos em consonância ao Plano Plurianual, por exemplo.

C) Componente: Desempenho (COSO, 2017)

3) Identificação dos Eventos (COSO, 2004)

- 3.1 - Existência de Meios ou Técnicas utilizados pela Prefeitura para identificar oportunidades ou ameaças que afetam o alcance dos objetivos ou execução das estratégias;
- 3.2 - Eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos estão divulgados;
- 3.3 - Os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos do IFRN;
- 3.4 - Os gestores compreendem como os eventos se relacionam distinguindo os Riscos e as Oportunidades.

4) Componente: Avaliação do Risco (COSO, 2004)

- 4.1 - Descrição de que os objetivos e as metas estão formalizados em manuais e documentos;

4.2 - Existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da Prefeitura;

4.3 - Na ocorrência de fraudes ou desvios, a Prefeitura instaurou alguma sindicância para apurar responsabilidades e exigir ressarcimentos, decorrentes de fraudes e perdas causadas por atos dos funcionários, por exemplo;

4.4 - Descrição da existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor;

4.5 - A Prefeitura desempenha um trabalho de avaliação de análise de risco e das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos legais e internos;

4.6 - Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) da prefeitura;

4.7 - A auditoria interna gerencia os riscos da instituição.

5) Resposta ao Risco (COSO, 2004)

5.1 - A Administração Municipal toma medidas/attitudes para reduzir os riscos nas atividades;

5.2 - A Administração Municipal toma medidas/attitudes para evitar os riscos nas atividades;

5.3 - A Administração Municipal toma medidas/attitudes para divulgar os riscos nas atividades.

6) Componente: Procedimentos de Controle (COSO, 2004)

6.1 - Existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos;

6.2 - A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos;

6.3 - Existência de segregação de funções na Prefeitura;

6.4 - Os limites de autoridades são claramente estabelecidos;

6.5 - As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais na prefeitura são realizadas por uma só pessoa;

6.6 - Existência de um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos.

D) Componente: Informação, Comunicação e Reporte (COSO, 2017)

7) Informação e Comunicação (COSO, 2004)

7.1 - Existência de um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores;

7.2 - A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da prefeitura;

7.3 - A informação disponível à gestão é tempestiva e atual;

7.4 - A informação disponível à gestão é precisa e confiável;

7.5 - As informações pertinentes são identificadas e comunicadas, de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades.

E) Componente: Revisão (COSO, 2017)

8) Monitoramento (COSO, 2004)

8.1 - O sistema de controle interno da prefeitura é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo;

8.1 - O sistema de controle interno do município tem sido considerado pela CGU e TCE adequado e efetivo pelas avaliações sofridas;

8.2 - As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a Administração do Município são relatadas às unidades com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas;

8.3 - O sistema de controle interno da prefeitura tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 ANÁLISE GERAL DA ADESÃO DOS MUNICÍPIOS AO FRAMEWORK COSO-ERM 2017

Para o desenvolvimento das informações recolhidas e posterior análise, utilizou-se como base o trabalho do pesquisador Ribeiro (2022) e Nascimento (2023). Se tratando da organização dos dados recolhidos através do questionário adaptado e baseado pelo framework COSO-ERM (2017), Bermejo et al (2019), Tribunal de Contas da União (2018d) e Oliveira (2021). Para realização da análise das 20 questões que o compõe, as perguntas foram classificadas no formato *Likert*, em que variavam de 1 pontos a 5 pontos conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Classificação *Likert*

ESCALA LIKERT	
1 pontos	Discordo plenamente
2 pontos	Discordo parcialmente
3 pontos	Neutro
4 pontos	Concordo parcialmente
5 pontos	Concordo plenamente

Fonte: Adaptado Ribeiro (2022)

Como forma de organização dos dados, foram estabelecidos critérios subdivididos em três categorias (tabela 2): Áreas de discordância (AD), são aquelas em que as respostas variaram de 1 pontos a 2 pontos; Neutra (N) em que a resposta foram 3 pontos; e, Áreas de concordância (AC), foram aquelas em que as respostas variaram entre 4 pontos e 5 pontos. Portanto, averiguou-se a correspondência de cada questão com os tópicos relacionados na tabela 2.

Tabela 2 – Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017 (continua)

ITEM DO FRAMEWORK COSO-ERM 2017	FREQUÊNCIAS (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
1. Governança e Cultura	7,20%	24,93%	67,87%	100%
2. Estratégia e Definição de Objetivos	3,81%	15,24%	80,95%	100%
3. Desempenho	7,26%	19,67%	73,07%	100%
4. Revisão	11,59%	17,39%	71,01%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017 (conclusão)

5. Informação, Comunicação e Reporte	4,53%	14,81%	80,66%	100%
MÉDIA GERAL	6,88%	18,41%	74,71%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Para o primeiro tópico intitulado de “Governança e Cultura” a amostra demonstra que 7,20% dos municípios estão na área de discordância da pesquisa (AD), 67,87% representam aqueles que estão na área de concordância (AC) e 24,93% são neutros (N).

No que abrange “Estratégia e definição de objetivos”, 3,81% das prefeituras analisadas ficaram na área de discordância, 80,95% das entidades municipais estão em concordância com os preceitos do framework obtendo a maior adesão em comparação aos outros tópicos analisados e, por último, 15,24% se referem aquelas que são neutras ao pronunciamento.

Em relação ao “Desempenho”, 7,26% dos municípios participantes ficaram na área de discordância, 73,07% deles concordam, em contrapartida, 19,67% são neutros ao tema.

Para o tópico “Revisão”, verificou-se que 11,59% das prefeituras apresentaram serem discordantes ao framework COSO-ERM, já 71,01% se mostraram concordantes aos princípios do COSO. Dos restantes, 17,39% dos municípios são neutros.

Finalizando, com o tópico “Informação, Comunicação e Reporte”, às entidades municipais no montante de 4,53% informaram que não concordam com as premissas do framework, 80,66% afirmam que estão em concordância e, delas, 14,81% são neutras aos preceitos.

Analisando de forma ampla, se aglutinarmos os municípios discordantes e os que são neutros, a pesquisa nos revela que, em média, uma pequena parcela das entidades, cerca de 25,29%, não seguem as prerrogativas que o framework COSO-ERM propõe. Desta forma, pode-se inferir que mais da metade das entidades públicas utilizam das diretrizes do framework como auxílio no gerenciamento dos riscos nessas organizações. Com base na análise, também, podemos inferir que percentual elevado de adesão pode advir das leis e regulamentações, dos órgãos públicos que os regulamentam, como o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE) ou da alta gestão dessas prefeituras, que desempenham dessa forma um papel fundamental para adoção de novas práticas. Na tabela 3, verifica-se o grau de escolaridade e os anos que esses funcionários exercem a função nas prefeituras.

Tabela 4 - Grau de escolaridade e anos de exercício na função

ANOS EXERCENDO A FUNÇÃO	GRAU DE ESCOLARIDADE				TOTAL
	NÍVEL MÉDIO	SUPERIOR INCOMPLETO	SUPERIOR COMPLETO	ESPECIALISTA	
0 até 2 anos	0	2	3	3	8
10 até 15 anos	0	0	2	1	3
2 até 5 anos	1	1	1	2	5
5 até 10 anos	0	1	0	3	4
TOTAL	1	4	6	9	20

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da tabela 3, relata-se que 15 (quinze) pessoas representantes das prefeituras escopo da pesquisa possuem nível superior completo e/ou são especialistas nas áreas de sua atuação. Tendo essa premissa, corrobora-se que mais da metade dos funcionários da pesquisa possuem um conhecimento mais especializado, podendo assim possuir conhecimentos abrangentes em termos de aplicação prática de ferramentas e processos que auxiliam a gestão, e, conseqüentemente, em um controle interno mais eficaz.

4.2 RESULTADO POR TÓPICOS

Para uma revisão mais aprofundada, a seguir, será tratado cada um dos tópicos/componentes (princípios) analisados no questionário realizado e aplicado às prefeituras, são eles: 1 – Cultura e Governança; 2 – Estratégia e definição de objetivos; 3 – Desempenho; 4 – Revisão; e, Informação, Comunicação e Suporte. A partir dessa análise, poderá ser explicitado se as entidades públicas estão alinhadas aos pressupostos do framework COSO-ERM 2017.

4.2.1 CULTURA E GOVERNANÇA

Para o tópico “Cultura e Governança”, tratam-se as questões de 1 a 5, conforme tabela 4:

Tabela 5 - Apuração dos resultados

QUESTÃO	FREQUÊNCIAS			
	AD	N	AC	TOTAL
1. As responsabilidades dos membros da unidade em que atua são bem definidas, através de documento que trate da delegação de autoridades e responsabilidades dos cargos, como código de ética e código de conduta, e estão bem disseminados entre os servidores.	2,60%	27,27%	70,13%	100%
2. Na unidade em que atua a missão, visão e valores da organização são formalizados e conhecidos pelos servidores.	7,79%	11,69%	80,52%	100%
3. No Município as práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento e desenvolvimento em gestão de riscos, através de treinamentos e capacitações.	3,95%	19,74%	76,32%	100%
4. Boas práticas de gestão de riscos são compartilhadas na instituição com regularidade.	5,33%	28,00%	66,67%	100%
5. Existe algum normativo que regulamente uma política de gerenciamento de riscos.	19,64%	42,86%	37,50%	100%
MÉDIA GERAL	7,86%	25,91%	66,23%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Para o tópico de Cultura e Governança, pode-se inferir que nas primeiras quatro questões, que afirmam sobre a definição de responsabilidade entre os cargos; missão, visão e valores da organização; aperfeiçoamento e desenvolvimento dos agentes do estado através de treinamentos; e, sobre as boas práticas em relação a gestão de riscos; apresentam índices elevados, ou seja, acima de 60%, corroborando assim que a percepção dos correspondentes da pesquisa concordam com os pressupostos do COSO-ERM 2017.

Em contrapartida, nota-se uma queda na concordância em relação à adequação ao framework quando apenas 37,50% das entidades afirmam que existe alguma política que regulamente e gerencie os riscos. Dentro dessa mesma questão 42,86% dos analisados responderam serem neutros a respeito das normas.

Em uma análise geral das respostas obtidas na área de Cultura e Governança, afirma-se que 66,23% estão em concordância e apenas 7,86% discordam.

4.2.2 ESTRATÉGIA E DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS

Em relação a “Estratégia e Definição de Objetivos” serão abordadas as questões de 6 a 9, na tabela 5:

Tabela 6 - Apuração dos resultados

QUESTÃO	FREQUÊNCIAS			
	AD	N	AC	TOTAL
6. Na sua visão, há ampla divulgação e compartilhamento entre os colaboradores dos objetivos estratégicos (em relação à saúde, educação, desenvolvimento econômico, segurança, cultura e laser, etc.) estabelecidos para o município.	2,41%	10,84%	86,75%	100%
7. Os objetivos são alinhados aos níveis dos riscos, vale dizer, dentro do apetite a risco definido e das variações aceitáveis no desempenho do Município.	5,48%	24,66%	69,86%	100%
8. É prática de a instituição realizar reuniões para identificar e administrar os riscos capazes de comprometer o atingimento dos objetivos.	5,00%	11,25%	83,75%	100%
9. A alta gestão avalia regularmente o mapa de riscos e implicações financeiras.	2,53%	15,19%	82,28%	100%
MÉDIA GERAL	3,86%	15,49%	80,66%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos dados encontrados por meio da pesquisa, constatou-se que, se tratando de alinhamento estratégico entre a equipe, em relação a gerenciamento e avaliação de riscos, as entidades aplicam as premissas decorrentes ao framework no dia a dia das suas operações. Essa afirmação se confirma quando se analisa a média das respostas, em que aproximadamente 80% dos correspondentes estão em concordância, sendo o maior percentual apurado na pesquisa para análise por tópicos.

4.2.3 DESEMPENHO

Se tratando do item sobre “Desempenho”, conforme apresentado na tabela 6, são relacionadas às questões 10 a 15:

Tabela 7 - Apuração dos resultados (continua)

QUESTÃO	FREQUÊNCIAS			
	AD	N	AC	TOTAL
10. Utilizam-se medições associadas do desempenho institucional ao gerenciamento de riscos.	4,35%	30,43%	65,22%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 8 - Apuração dos resultados (conclusão)

11. O Município considera técnicas de identificação de eventos, examinando tanto o pretérito (situações do passado) quanto potencial eventos futuro para identificar riscos e análise de cenários.	8,11%	16,22%	75,68%	100%
12. Existe uma matriz de riscos, onde são apresentados os tipos de riscos, a probabilidade das ocorrências e impactos desses riscos, a identificação de ações para evitar esses riscos e os responsáveis por essas ações.	13,43%	4,48%	82,09%	100%
13. Existe a identificação e tratamento dos riscos identificados. Quais sejam, evitando, aceitando, compartilhando ou reduzindo estes riscos.	5,33%	20,00%	74,67%	100%
14. As práticas de gerenciamento de riscos utilizadas no Município são capazes de promover a redução de custos por meio do desenvolvimento de sinergias entre unidades e departamentos da prefeitura.	2,67%	24,00%	73,33%	100%
15. A gerência de riscos é estimulada pela alta gestão e reconhecida com algum tipo de estímulo/recompensa.	10,45%	22,39%	67,16%	100%
MÉDIA GERAL	7,39%	19,59%	73,02%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

No que diz respeito aos dados encontrados, referente às questões relacionadas ao desempenho das entidades públicas, nas medições de desempenho de gerenciamento de riscos; na prática de identificação de eventos como forma de detecção de riscos, para assegurar a os recursos públicos; no tratamento dos riscos identificados; na averiguação do gerenciamento de riscos, se o mesmo é efetivo em relação a redução de custos e se existe estimulação da alta administração para identificação dos mesmos; e, por último, na existência de uma matriz de riscos onde se é possível observar a probabilidade das ocorrências, seus impactos e os responsáveis por eles; pode-se inferir que foram encontrados índices satisfatórios de concordância com o COSO-ERM 2017 e suas demandas, estando essa concordância em torno de 73%.

4.2.4 REVISÃO

No que tange a área referente a “Revisão”, são descritas, conforme tabela 7, as questões 16 e 17:

Tabela 9 - Apuração dos resultados

QUESTÃO	FREQUÊNCIAS			
	AD	N	AC	TOTAL
16. Existem mecanismos de avaliação contínua (monitoramento através de reuniões, relatórios, etc.) da qualidade do sistema de gerenciamento de risco, a fim de obter feedback sobre a eficácia do gerenciamento de riscos.	8,11%	16,22%	75,68%	100%
17. Existe protocolo de comunicação para que as deficiências encontradas no monitoramento dos riscos sejam comunicadas aos níveis superiores do Município.	15,63%	18,75%	65,63%	100%
MÉDIA GERAL	11,87%	17,48%	70,65%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Os correspondentes afirmaram, no montante de 70,65%, que os municípios prezam pela qualidade no gerenciamento de risco, realizando reuniões recorrentes e que existe a comunicação com a alta gestão sobre os pontos de deficiência encontrados no monitoramento dos riscos. Estando estes artifícios utilizados pelas prefeituras entre as boas práticas disseminadas pelo framework COSO-ERM 2017.

4.2.5 INFORMAÇÃO, COMUNICAÇÃO E REPORTE

Por fim, abordam-se as questões 18 a 20 sobre o contexto da informação, comunicação e reporte:

Tabela 10 - Apuração dos resultados

QUESTÃO	FREQUÊNCIAS			
	AD	N	AC	TOTAL
18. Com a utilização das ferramentas de gerenciamento de riscos no Município, as leis e os regulamentos aplicáveis são cumpridos com mais facilidade (conformidade).	12,86%	17,14%	70,00%	100%
19. A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos demais gestores da Instituição.	2,60%	27,27%	70,13%	100%
20. Há um canal de comunicação com os cidadãos para denúncias sobre corrupção, lavagem de dinheiro ou outros ilícitos.	0,00%	3,13%	96,88%	100%
MÉDIA GERAL	5,15%	15,85%	79,00%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere a utilização de ferramentas de gerenciamento de riscos, a pesquisa nos mostra que um percentual de 79% está em conformidade com o framework. Essa porcentagem de adesão das entidades públicas aos mecanismos de gerenciamento faz com que as leis e regulamentos sejam cumpridos com mais facilidade.

Em relação às questões atreladas a comunicação, os correspondentes afirmaram a importância dela no ambiente para que o gerenciamento dos riscos seja eficaz e possa ser transmitido de maneira clara a alta gestão. Outro ponto relevante é sobre o canal de comunicação existente nas prefeituras, em que os cidadãos podem fazer denúncias sobre corrupção, lavagem de dinheiro e outros tipos de agravantes.

4.3 ANÁLISE DOS MUNICÍPIOS POR NÚMERO DE HABITANTES

A presente pesquisa também foi analisada sob a ótica do número de habitantes pertencentes a cada município. Para tal, verificou-se os municípios de: Arcoverde, Pesqueira, Bezerros, São Bento do Una, São Caetano, Exu, Ibimirim, Macaparana, Cupira, São Joaquim do Monte, Carnaíba, São Vicente Férrer, Cumaru, Tacaimbó, Alagoinha, Sairé, Cortês, Verdejante, Vertente do Lério e Granito. Adaptando a pesquisa do Ribeiro (2022) e Nascimento (2023) em que seus municípios foram seccionados por faixa de número de habitantes, esta pesquisa será fundamentada nesta mesma prerrogativa e apresentada conforme os dados apurados.

4.3.1 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ATÉ 10.000 HABITANTES

O quadro 2 a seguir apresenta os municípios e sua respectiva população, juntamente com a mesorregião a qual ele faz parte.

Quadro 2 - Municípios com até 10.000 habitantes

MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO	MESORREGIÃO
Verdejante	9.169	Mesorregião do Sertão
Vertente do Lério	7.558	Mesorregião do Agreste
Granito	6.967	Mesorregião do Sertão

Fonte: O autor (2023)
Dados: IBGE 2022

A partir das informações acima, foi efetuada a primeira subdivisão do controle interno feita sob a frequência das respostas dos municípios de até 10.000 habitantes, conforme tabela 9.

Tabela 11 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017

ITEM DO FRAMEWORK COSO-ERM 2017	FREQUÊNCIAS (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
1. Governança e Cultura	7,84%	23,53%	68,63%	100%
2. Estratégia e Definição de Objetivos	0,00%	33,33%	66,67%	100%
3. Desempenho	5,00%	35,00%	60,00%	100%
4. Revisão	16,67%	16,67%	66,67%	100%
5. Informação, Comunicação e Reporte	10,81%	0,00%	89,19%	100%
MÉDIA GERAL	8,06%	21,71%	70,23%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Diante das respostas, para aqueles municípios em que a população é de até 10.000 habitantes, obteve-se aproximadamente que 70% da população está em conformidade com as premissas do COSO-ERM de 2017. Além desse ponto, as cidades relatadas abaixo apresentam níveis moderados de boas práticas relacionadas à transparência, dado apurado pelo TCE e explicitado no apêndice A.

4.3.2 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ENTRE 10.001 E 25.000 HABITANTES

Abaixo, no quadro 3, expôs-se os municípios em que o número de habitantes se enquadra na faixa de 10.001 a 25.000.

Quadro 3 - Municípios entre 10.001 e 25.000 habitantes (continua)

MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO	MESORREGIÃO
Macaparana	23.879	Mata Setentrional
Cupira	23.518	Mesorregião do Agreste
São Joaquim do Monte	20.037	Mesorregião do Agreste
Carnaíba	18.644	Mesorregião do Sertão
São Vicente Férrer	16.677	Mesorregião do Agreste
Cumaru	15.920	Mesorregião do Agreste

Fonte: O autor (2023)

Dados: IBGE 2022

Quadro 4 - Municípios entre 10.001 e 25.000 habitantes (conclusão)

Tacaimbó	13.738	Mesorregião do Agreste
Alagoinha	13.542	Mesorregião do Agreste
Sairé	10.887	Mesorregião do Agreste
Cortês	10.198	Mata Meridional

Fonte: O autor (2023)

Dados: IBGE 2022

Para a tabela 10 é apresentado o resultado dos municípios listados acima, nela, apurou-se a adesão deles ao COSO-ERM 2017.

Tabela 12 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017

ITEM DO FRAMEWORK COSO-ERM 2017	FREQUÊNCIAS (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
1. Governança e Cultura	3,17%	25,40%	71,43%	100%
2. Estratégia e Definição de Objetivos	3,73%	11,18%	85,09%	100%
3. Desempenho	8,33%	16,67%	75,00%	100%
4. Revisão	13,04%	13,04%	73,91%	100%
5. Informação, Comunicação e Reporte	4,20%	17,65%	78,15%	100%
MÉDIA GERAL	6,50%	16,79%	76,72%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados encontrados para essa faixa apresentam cerca de 76,72% de adesão ao COSO e somente 23,29% dos correspondentes discordam ou são neutros. Em comparação a pesquisa a nível nacional do Ribeiro (2022), apurou-se que a área de concordância dos municípios é de 53,77%, em contrapartida, para aqueles que são neutros ou discordantes a frequência foi de 46,22% dos municípios.

Além disso, outra análise a ser realizada é através dos índices de transparência verificados pelo TCE. Expôs-se que todos os municípios foram classificados com níveis desejados a moderados, com exceção do município de Cumaru que apresentou níveis insuficientes de transparência, conforme apêndice A.

4.3.3 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ENTRE 25.001 E 50.000 HABITANTES

Para o quadro 4, apresentou-se os municípios em que a população orbita entre 25.001 e 50.000 habitantes.

Quadro 5 - Municípios entre 25.001 e 50.000 habitantes

MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO	MESORREGIÃO
São Bento do Una	49.448	Mesorregião do Agreste
São Caitano	37.126	Mesorregião do Agreste
Exu	31.843	Mesorregião do Sertão
Ibimirim	26.595	Mesorregião do Sertão

Fonte: O autor (2023)

Dados: IBGE 2022

Na tabela 11, encontra-se os dados apurados para os municípios apresentados no quadro 4.

Tabela 13 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017

ITEM DO FRAMEWORK COSO-ERM 2017	FREQUÊNCIAS (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
1. Governança e Cultura	18,18%	22,73%	59,09%	100%
2. Estratégia e Definição de Objetivos	6,67%	15,00%	78,33%	100%
3. Desempenho	6,98%	17,44%	75,58%	100%
4. Revisão	7,14%	21,43%	71,43%	100%
5. Informação, Comunicação e Reporte	0,00%	31,25%	68,75%	100%
MÉDIA GERAL	7,79%	21,57%	70,64%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação aos municípios em que a faixa populacional está entre 25.001 e 50.000 habitantes os dados mostram que a área de concordância apresenta uma adesão de 70,64% em relação ao framework COSO-ERM 2017. Corroborando com esses dados, a pesquisa do TCE mostra que os municípios analisados (quadro 3), demonstram níveis de transparência desejados e moderados, de acordo com o apêndice A.

4.3.4 MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO ACIMA DE 50.001 HABITANTES

Por fim, no quadro 5 abaixo, foram relacionados os municípios que possuem acima de 50.001.

Quadro 6 - Municípios acima de 50.001 habitantes

MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO	MESORREGIÃO
Arcoverde	77.586	Mesorregião do Sertão
Pesqueira	62.722	Mesorregião do Agreste
Bezerros	61.686	Mesorregião do Agreste

Fonte: O autor (2023)

Dados: IBGE 2022

A tabela 12 abaixo retorna os dados dos 5 pontos abordados no framework COSO-ERM 2017 encontrados na pesquisa para aqueles municípios descritos no quadro acima.

Tabela 14 - Adesão Geral ao Framework COSO ERM 2017

ITEM DO FRAMEWORK COSO-ERM 2017	FREQUÊNCIAS (%)			
	AD	N	AC	TOTAL
1. Governança e Cultura	7,27%	27,27%	65,45%	100%
2. Estratégia e Definição de Objetivos	4,08%	12,24%	83,67%	100%
3. Desempenho	6,15%	18,46%	75,38%	100%
4. Revisão	8,70%	26,09%	65,22%	100%
5. Informação, Comunicação e Reporte	5,13%	0,00%	94,87%	100%
MÉDIA GERAL	6,27%	16,81%	76,92%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A pesquisa mostra que para os municípios acima de 50.001 de habitantes é onde se encontra o maior percentual, 76,92%, de área de concordância (AC) em relação aos pressupostos acordados no COSO-ERM. Comparativamente à pesquisa do Ribeiro (2022) feita a nível nacional, nota-se uma discrepância em relação à área de concordância, em que o autor encontra apenas 53,77%. Já para a pesquisa do Nascimento (2023), encontra-se uma semelhança para os municípios acima de 50.001 em relação a área de concordância sendo obtido um percentual de 77,04%.

Outro ponto relevante, é que os municípios de Arcoverde, Pesqueira e Bezerros, apresentados no quadro 4, também foram avaliados pelo Tribunal de Contas do Estado - TCE com critérios de transparência de moderados a desejados, de acordo com o apêndice A.

5. CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como principal objetivo analisar a adequabilidade do controle interno das prefeituras do estado de Pernambuco as premissas do COSO ERM 2017. O assunto abordado nessa pesquisa é uma continuidade a um estudo anteriormente elaborado (Ribeiro 2022, Nascimento 2023), dessa forma, das cinco mesorregiões do estado de Pernambuco, foram analisadas três delas, a Mesorregião do Agreste, Sertão e Zona da Mata (apenas os municípios da Mata Setentrional e Mata Meridional). Ao todo, como forma de delimitação para elaboração da pesquisa, foram totalizados 150 municípios, dos quais apenas 20 municípios participaram respondendo o questionário apresentado no anexo A.

Foi por meio do método de pesquisa *survey* que se obteve informações quantitativas capazes de mensurar o quanto o controle interno das prefeituras se assemelha com o modelo proposto no COSO-ERM. A pesquisa teve como premissa o projeto de pesquisa do Prof. Dr. Jeronimo José Libonati intitulado de “Análise da Estruturação dos Controles Internos de Municípios Pernambucanos Comparativamente ao Modelo COSO-ERM”, do pesquisador Marcelo Victor José de Barros Ribeiro e pesquisador Ivson Guedes de Oliveira Nascimento, utilizados como comparativos para metodologia e análise dos dados obtidos.

A partir dos dados encontrados na pesquisa, concluiu-se que, no escopo dos municípios participantes do questionário, se atingiu percentuais significativos de concordância ao COSO-ERM 2017. Para o tópico de “Governança e Cultura” de 67,87% na área de concordância (AC), de 24,93% na área neutra (N) e de 7,20% na área de discordância (AD). Para o componente de “Estratégia e Definição de Objetivos”, obteve-se 80,95% na área de concordância (AC), de 15,24% na área neutra (N) e de 3,81% na área de discordância (AD). No que tange o tópico de “Desempenho”, os dados apontam 73,07% na área de concordância (AC), de 19,67% na área neutra (N) e de 7,26% na área de discordância (AD). Sobre o tema de “Revisão”, os dados da pesquisa demonstraram que 71,01% na área de concordância (AC), de 17,39% na área neutra (N) e de 11,59% na área de discordância (AD). Por fim, para o tópico referente à “Informação, Comunicação, e Reporte” os dados da pesquisa evidenciam que 80,66% na área de concordância (AC), de 14,81% na área neutra (N) e de 4,53% na área de discordância (AD).

Com base nos dados obtidos se conclui que a maioria dos municípios prezam pela mitigação de riscos e estão sintonizados com as premissas e diretrizes que o COSO-ERM

2017 dispõe para as organizações. Além disso, nota-se que grande parte dos municípios analisados estão em conformidade com o nível de transparência analisado pelo TCU-PE, ou seja, se encontram em um nível desejado ou moderado.

Embora os dados demonstrem que os municípios, em sua grande maioria, estejam de acordo com os pressupostos propostos pelo comitê, é válido ressaltar as limitações encontradas durante a obtenção das respostas das prefeituras constantes no escopo da pesquisa. Para que se busque uma maior efetividade nas respostas, recomenda-se que sejam realizadas entrevistas in loco ou por meio de vídeos chamada com o gestor. Ademais, sugere-se que as futuras pesquisas sejam direcionadas e solicitadas através da Lei de Acesso à Informação (LAI). A lei assegura e determina que a divulgação de informações de interesse público seja ofertada a todos os cidadãos independentemente de solicitações. Dessa forma, espera-se ter mais adesão nas respostas solicitadas pelas futuras análises.

REFERÊNCIAS

- _____. Base de Conhecimento da CGU. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Integrado com Estratégia e Performance (Sumário Executivo)**. Tradução: Price Waterhouse Coopers (PwC) e Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41825>. Acesso em: 14 jan. 2023.
- _____. **IBGE**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pe/panorama>. Acesso em: 07 set. 2023.
- _____. Instituto Federal do Amazonas. **Controle Interno**. Disponível em: <http://www2.ifam.edu.br/instituicao/governanca-e-controle-interno/control-interno>. Acesso em: 21 dez. 2022.
- _____. Tribunal de Contas Estado de Pernambuco. **Índice de Transparência dos Municípios Pernambucanos**. Disponível em: <https://www.tce.pe.gov.br/internet/index.php/2020-itmpe-resutados/itmpe-resultados-2020-prefeituras>. Acesso em: 07 set. 2023.
- _____. Tribunal de Contas da União. **Modelos de referência de gestão corporativa de riscos**. Disponível em: [https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-dereferencia.htm#:~:text=O%20modelo%20do%20COSO%2DIC,estrutura%20organizaciona%20e%20iii\)%20componentes.&text=O%20Coso%2DIC%20foca%20em,e%20assegurar%20conformidade%20legal%20regul%C3%B3ria](https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-dereferencia.htm#:~:text=O%20modelo%20do%20COSO%2DIC,estrutura%20organizaciona%20e%20iii)%20componentes.&text=O%20Coso%2DIC%20foca%20em,e%20assegurar%20conformidade%20legal%20regul%C3%B3ria). Acesso em: 21 dez. 2022.
- ÁVILA, Marta D. G. Gestão de Riscos no Setor Público. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, [S. l.], v. 12, n. 2, p. 179–198, 2016. DOI: 10.32586/rcda.v12i2.110. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/110>. Acesso em: 20 set. 2023.
- BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coordenadores). **Controladoria no Setor Público**. Ed. Fórum, 2ª Edição, Belo Horizonte, 2019.
- BRASIL. Governo Federal. **Lei Complementar nº10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. [Brasília]: Governo Federal, 6 fev. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm. Acesso em: 14 jan. 2023.

BRASIL. Governo Federal. **Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000**. [Brasília]: Governo Federal, 4 mai. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 21 dez. 2022.

CHIAVENATO, I. (2014). *Administração: Teoria, processo e prática*. Ed. Atlas, 6ª Edição, São Paulo. 2022.

ENTERPRISE RISK MANAGEMENT (2017). **Integrating with Strategy and Performance** (Executive Summary, COSO).

ENTERPRISE RISK MANAGEMENT. **Integrated Framework (Executive Summary)**. COSO, 2004.

FERRARINI, Djonatan. **A metodologia do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission como ferramenta de apoio ao gerenciamento de riscos corporativos**. Monografia (Especialista em Gestão de Negócios). Universidade Federal do Paraná. Curitiba, PR, Brasil, 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 de Mestrado apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, João Pessoa, PB, Brasil, 2013.

HOOD, J., and T. SMITH. **Perceptions of quantifiable benefits of Local Authority Risk Management**. *International Journal of Public Sector Management* 26 (4): 309-319. 2013.

KNAPP, Michael C. *Contemporary Auditing: Real Issues and Cases*. 12.ed. Boston: Cengage, 2020.

LIBONATI, Jerônimo Jose. *Controladoria aplicada ao setor público - Parte I*. 2022. Universidade Federal de Pernambuco. Recife.

MACHADO, J. J. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Anotada e Comentada*. Saraiva, 2018.

MARION, J. C.; DIAS, R.; TRALDI, M. C. MARION, M. M. C. *Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Lucas Candeia. **Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM**. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil, 2020.

MONTEIRO, Diego. **COSO – conceito, atualizações e seus princípios**. Crowe Horwath. Disponível em: https://www.crowe.com/br/-/media/Crowe/Firms/Americas/br/CroweHorwathBR/novo/DIEGO_MONTEIRO_COSO-conceito-atualizacoes-e-seus-principios_.ashx?la=pt-BR&hash=BBAA9EB277D05FF97829A90334F2E09E0862927B&hash=BAA9EB277D05FF97829A90334F2E09E0862927B&la=pt-BR. Acesso em: 15 jan. 2023.

NASCIMENTO, Ivson Guedes de Oliveira. **Análise da Estruturação dos Controles Internos dos Municípios Pernambucanos Localizados da Região Metropolitana e as Microrregiões Vitória de Santo Antão e Vale do Ipojuca, comparativamente ao Modelo COSO-ERM**. Orientador: Jeronymo José Libonati. 2023. 59 f. TCC (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais e Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/51486>. Acesso em: 29 ago. 2023.

OECD JOURNAL ON BUDGETING. **Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control**. ISSN 1608-7143 versão *online*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art11-en>. Acesso em: 14 jan. 2023.

POVEDA, Jinsop Gamboa; TITUAÑA, Silvia Paulina Puente; VERA, Piedad Ysidora. **Importancia del control interno en el sector público**. Vol. 3, Nº. 8, 2016. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5833405>. Acesso em: 16 fev. 2023.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). (2017). Understanding and implementing the 2013 COSO Framework. Disponível em: <https://www.pwc.com/us/en/services/consulting/risk-regulatory/coso-framework.html>. Acesso em: 10 ago. 2023.

RIBEIRO, Marcelo Victor José de Barros. **Avaliação dos determinantes dos níveis de maturidade de gerenciamento de riscos dos municípios brasileiros**. Tese (Doutor em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco. Recife, PE, Brasil, 2022.

SLYWOTZKY, Adrian; DRZIK, John. **Countering the Biggest Risk of All**. Harvard Business Review. Disponível em: <https://hbr.org/2005/04/countering-the-biggest-risk-of-all>. Acesso em: 14 jan. 2023.

APÊNDICE

APÊNDICE A – MUNICÍPIOS QUE COMPÕE A AMOSTRA

Mesorregião Agreste				
Municípios		População	Nível de Transparência 2020	
1	Agrestina	23.779	0.76	Desejado
2	Águas Belas	41.548	0.04	Crítico
3	Alagoinha	13.542	0.62	Moderado
4	Altinho	20.674	0.71	Moderado
5	Angelim	10.241	0.69	Moderado
6	Barra de Guabiraba	12.263	0.79	Desejado
7	Belo Jardim	79.507	0.87	Desejado
8	Bezerros	61.686	0.72	Moderado
9	Bom Conselho	44.260	0.93	Desejado
10	Bom Jardim	37.629	0.70	Moderado
11	Bonito	37.476	0.79	Desejado
12	Brejão	9.079	0.84	Desejado
13	Brejo da Madre de Deus	48.650	0.85	Desejado
14	Buíque	52.097	0.82	Desejado
15	Cachoeirinha	19.899	0.73	Moderado
16	Caetés	28.827	0.75	Desejado
17	Calçado	11.093	0.81	Desejado
18	Camocim de São Félix	17.419	0.85	Desejado
19	Canhotinho	24.329	0.70	Moderado
20	Capoeiras	18.341	0.75	Desejado
21	Caruaru	378.052	0.94	Desejado
22	Casinhas	12.967	0.70	Moderado
23	Correntes	17.131	0.69	Moderado
24	Cumaru	15.920	0.49	Insuficiente
25	Cupira	23.518	0.96	Desejado
26	Feira Nova	21.427	0.79	Desejado
27	Frei Miguelinho	13.636	0.63	Moderado
28	Garanhuns	142.506	0.88	Desejado
29	Gravatá	86.516	0.98	Desejado
30	Iati	17.165	0.71	Moderado
31	Ibirajuba	7.140	0.63	Moderado
32	Itaíba	32.650	0.79	Desejado
33	Jataúba	15.843	0.60	Moderado
34	João Alfredo	27.725	0.93	Desejado
35	Jucati	11.517	0.74	Moderado
36	Jupi	15.329	0.62	Moderado
37	Jurema	13.648	0.67	Moderado
38	Lagoa do Ouro	11.933	0.68	Moderado
39	Lagoa dos Gatos	14.073	0.70	Moderado
40	Lajedo	39.582	0.85	Desejado
41	Limoeiro	56.510	0.41	Insuficiente
42	Machados	11.333	0.74	Moderado

43	Orobó	21.808	0.63	Moderado
44	Palmeirina	7.031	0.08	Crítico
45	Panelas	22.991	0.60	Moderado
46	Paranatama	12.199	0.75	Desejado
47	Passira	28.340	0.73	Moderado
48	Pedra	22.795	0.58	Moderado
49	Pesqueira	62.722	0.64	Moderado
50	Poção	10.500	0.73	Moderado
51	Riacho das Almas	20.635	0.74	Moderado
52	Sairé	10.887	0.64	Moderado
53	Salgadinho	5.727	0.58	Moderado
54	Saloá	13.836	0.81	Desejado
55	Sanharó	18.624	0.70	Moderado
56	Santa Cruz do Capibaribe	98.254	0.79	Desejado
57	Santa Maria do Cambucá	14.013	0.63	Moderado
58	São Bento do Una	49.448	0.96	Desejado
59	São Caetano	37.126	0.78	Desejado
60	São João	23.835	0.63	Moderado
61	São Joaquim do Monte	20.037	0.60	Moderado
62	São Vicente Férrer	16.677	0.75	Desejado
63	Surubim	64.120	0.89	Desejado
64	Tacaimbó	13.738	0.65	Moderado
65	Taquaritinga do Norte	24.736	0.73	Moderado
66	Terezinha	6.513	0.83	Desejado
67	Toritama	41.137	0.93	Desejado
68	Tupanatinga	26.940	0.70	Moderado
69	Venturosa	17.251	0.73	Moderado
70	Vertente do Lério	7.558	0.63	Moderado
71	Vertentes	21.959	0.74	Moderado

Mata Setentrional				
Municípios		População	Nível de Transparência 2020	
1	Aliança	35.741	0.59	Moderado
2	Buenos Aires	12.808	0.83	Desejado
3	Camutanga	7.750	0.74	Moderado
4	Carpina	79.293	0.82	Desejado
5	Condado	24.587	0.72	Moderado
6	Ferreiros	15.026	0.77	Desejado
7	Goiana	81.042	0.64	Moderado
8	Itambé	34.935	0.74	Moderado
9	Itaquitinga	16.554	0.61	Moderado
10	Lagoa do Carro	17.981	0.70	Moderado
11	Lagoa de Itaenga	19.003	0.61	Moderado
12	Macaparana	23.879	0.74	Moderado
13	Nazaré da Mata	30.648	0.77	Desejado
14	Paudalho	56.659	0.75	Desejado
15	Timbaúba	46.147	0.68	Moderado
16	Tracunhaém	13.867	0.05	Crítico
17	Vicência	26.359	0.80	Desejado

Mata Meridional				
Municípios		População	Nível de Transparência 2020	
1	Água Preta	26.461	0.77	Desejado
2	Amaraji	18.205	0.76	Desejado
3	Barreiros	40.121	0.71	Moderado
4	Belém de Maria	10.378	0.72	Moderado
5	Catende	32.156	0.67	Moderado
6	Cortês	10.198	0.86	Desejado
7	Escada	59.836	0.65	Moderado
8	Gameleira	18.214	0.67	Moderado
9	Jaqueira	10.247	0.47	Insuficiente
10	Joaquim Nabuco	13.269	0.57	Moderado
11	Maraial	9.359	0.49	Insuficiente
12	Palmares	54.584	0.40	Insuficiente
13	Primavera	13.838	0.77	Desejado
14	Quipapá	17.929	0.54	Moderado
15	Ribeirão	33.507	0.65	Moderado
16	Rio Formoso	20.009	0.53	Moderado
17	São Benedito do Sul	13.113	0.90	Desejado
18	São José da Coroa Grande	18.825	0.76	Desejado
19	Sirinhaém	37.596	0.69	Moderado
20	Tamandaré	23.561	0.78	Desejado
21	Xexéu	11.611	0.67	Moderado

Mesorregião do Sertão				
Municípios		População	Nível de Transparência 2020	
1	Afogados da Ingazeira	40.241	0.79	Desejado
2	Araripina	85.088	0.72	Moderado
3	Arcoverde	77.586	0.87	Desejado
4	Betânia	11.232	0.75	Desejado
5	Bodocó	34.478	0.65	Moderado
6	Brejinho	7.720	0.60	Moderado
7	Calumbi	5.228	0.68	Moderado
8	Carnaíba	18.644	0.81	Desejado
9	Cedro	10.518	0.82	Desejado
10	Custódia	37.699	0.73	Moderado
11	Exu	31.843	0.85	Desejado
12	Flores	20.347	0.93	Desejado
13	Granito	6.967	0.69	Moderado
14	Ibimirim	26.595	0.70	Moderado
15	Iguaracy	11.082	0.68	Moderado
16	Inajá	25.599	0.75	Desejado
17	Ingazeira	4.768	0.83	Desejado
18	Ipubi	29.009	0.68	Moderado
19	Itapetim	13.788	0.58	Moderado

20	Manari	23.763	0.60	Moderado
21	Mirandiba	14.166	0.01	Crítico
22	Moreilândia	10.540	0.68	Moderado
23	Ouricuri	65.245	0.60	Moderado
24	Parnamirim	18.612	0.72	Moderado
25	Quixaba	6.554	0.27	Insuficiente
26	Salgueiro	62.372	0.77	Desejado
27	Santa Cruz	13.841	0.81	Desejado
28	Santa Cruz da Baixa Verde	11.567	0.86	Desejado
29	Santa Filomena	12.106	0.55	Moderado
30	Santa Terezinha	10.244	0.59	Moderado
31	São José do Belmonte	34.843	0.89	Desejado
32	São José do Egito	31.004	0.69	Moderado
33	Serra Talhada	92.228	0.84	Desejado
34	Serrita	18.207	0.58	Moderado
35	Sertânia	32.811	0.81	Desejado
36	Solidão	5.210	0.76	Desejado
37	Tabira	27.681	0.75	Desejado
38	Trindade	30.321	0.79	Desejado
39	Triunfo	14.705	0.95	Desejado
40	Tuparetama	8.005	0.77	Desejado
41	Verdejante	9.169	0.74	Moderado

ANEXO

ANEXO A – QUESTIONÁRIO PARA DE COLETA DOS DADOS

Análise dos Determinantes dos Níveis de Gerenciamento de Risco nos Municípios

Chamo-me Luana Lucena, sou discente da Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco. Convidamos você a participar da pesquisa realizada com o intuito de avaliar os determinantes dos níveis de gerenciamento de riscos nos municípios pernambucanos. A pesquisa é orientada pelo Prof. Dr. Jeronymo Libonati, da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), sendo requisito parcial para a obtenção do grau de bacharelado em Ciências Contábeis.

Você tem o direito de retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, independente do motivo.

Informamos também que serão mantidos os sigilos dos nomes respondentes e dos seus respectivos locais de trabalho.

O tempo estimado de resposta é de apenas 10 minutos. Assim, conto com a sua colaboração respondendo ao questionário proposto.

Em caso de dúvida você poderá entrar em contato a qualquer momento, através do e-mail: luana.lcosta@ufpe.br

Seção 01 – Consentimento e questões para controle dos respondentes sobre os determinantes de Gerenciamento de Riscos nos Municípios Brasileiros

Ao assinalar a opção “Aceita participar” você atesta o entendimento do objetivo do estudo, sua anuência na participação da pesquisa, além da utilização das suas respostas para alcance dos objetivos.

*Obrigatório

1. Você aceita participar dessa pesquisa? *

() Aceito participar () Não aceito participar

2. Qual função você exerce? *

- Titular ou integrante da Unidade de Controladoria / Controle Interno / Auditoria do Município
- Titular ou integrante da Unidade Administrativa do Município
- Não exerço as funções acima.¹

¹Favor especificar a unidade em que atua?

3. Qual o Setor / Unidade do município é responsável pela institucionalização da cultura de Gestão de Riscos? *

- Controladoria
- Comitê de Gestão de Riscos
- Unidade administrativa específica de Gestão de Riscos
- Outra unidade ou setor
- Não há

Caso tenha assinalado a opção "Outra Unidade / Setor" na questão anterior, favor especifica-la?

4. Há quantos anos você é servidor(a) do Município? *

- 0 até 2 anos
- De 2 até 5 anos
- De 5 até 10 anos
- De 10 a 15 anos Mais de 15 anos.

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

- De 0 até 2 anos
- De 2 até 5 anos
- De 5 até 10 anos
- De 10 a 15 anos Mais de 15 anos.

6. Qual é o município em que você trabalha?

7. Qual o seu grau de escolaridade?

- a) Superior completo
- b) Superior incompleto
- c) Nível médio
- d) Especialista
- e) Mestrado
- f) Doutorado

8. Qual a sua Área de Conhecimento / Formação Acadêmica? Área de Conhecimento:

- a) Administração
- b) Ciências Contábeis
- c) Direito
- d) Economia
- e) Outra

Seção 2 - Questões para controle dos respondentes sobre os determinantes do gerenciamento de riscos nos municípios brasileiros

*Esta seção tem a finalidade de colher a sua percepção sobre o tema abordado.

*Entende-se por risco a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da organização. (COSO, 2004).

As questões abaixo devem ser classificadas entre:

(1) "Discordo totalmente" – (2) "Discordo parcialmente" – (3) "Neutro" – (4) "Concordo parcialmente" – (5) "Concordo totalmente" de acordo com a sua percepção:

Cultura e Governança

1. As responsabilidades dos membros da unidade em que atua são bem definidas, através de documento que trate da delegação de autoridades e responsabilidades dos cargos, como código de ética e código de conduta, e estão bem disseminados entre os servidores.
2. Na unidade em que atua a missão, visão e valores da organização são formalizados e conhecidos pelos servidores.
3. No Município as práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento e desenvolvimento em gestão de riscos, através de treinamentos e capacitações.
4. Boas práticas de gestão de riscos são compartilhadas na instituição com regularidade.
5. Existe algum normativo que regulamente uma política de gerenciamento de riscos.

Estratégia e definição de objetivos

6. Na sua visão, há ampla divulgação e compartilhamento entre os colaboradores dos objetivos estratégicos (em relação à saúde, educação, desenvolvimento econômico, segurança, cultura e lazer, etc.) estabelecidos para o município.
7. Os objetivos são alinhados aos níveis dos riscos, vale dizer, dentro do apetite a risco definido e das variações aceitáveis no desempenho do Município.
8. É prática de a instituição realizar reuniões para identificar e administrar os riscos capazes de comprometer o atingimento dos objetivos.
9. A alta gestão avalia regularmente o mapa de riscos e implicações financeiras.

Desempenho

10. Utilizam-se medições associadas do desempenho institucional ao gerenciamento de riscos.
11. O Município considera técnicas de identificação de eventos, examinando tanto o pretérito (situações do passado) quanto potencial eventos futuro para identificar riscos e análise de cenários.
12. Existe uma matriz de riscos, onde são apresentados os tipos de riscos, a probabilidade das ocorrências e impactos desses riscos, a identificação de ações para evitar esses riscos e os responsáveis por essas ações.
13. Existe a identificação e tratamento dos riscos identificados. Quais sejam, evitando, aceitando, compartilhando ou reduzindo estes riscos.
14. As práticas de gerenciamento de riscos utilizadas no Município são capazes de promover a redução de custos por meio do desenvolvimento de sinergias entre unidades e departamentos da prefeitura.
15. A gerência de riscos é estimulada pela alta gestão e reconhecida com algum tipo de estímulo/recompensa.

Revisão

16. Existem mecanismos de avaliação contínua (monitoramento através de reuniões, relatórios, etc.) da qualidade do sistema de gerenciamento de risco, a fim de obter feedback sobre a eficácia do gerenciamento de riscos.
17. Existe protocolo de comunicação para que as deficiências encontradas no monitoramento dos riscos sejam comunicadas aos níveis superiores do Município.

Informação, Comunicação e Reporte

18. Com a utilização das ferramentas de gerenciamento de riscos no Município, as leis e os regulamentos aplicáveis são cumpridos com mais facilidade (conformidade).
19. A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos demais gestores da Instituição.
20. Há um canal de comunicação com os cidadãos para denúncias sobre corrupção, lavagem de dinheiro ou outros ilícitos.