

Controles Internos no Setor Público: Uma Análise do modelo COSO aplicado ao setor contábil dos Municípios associados a AMESNE

Aluna: Angélica de Melo Athaydes
Orientadora no TCC I e II: Prof. Me. Simone Taffarel Ferreira
Semestre: 2023-2

Resumo

A Administração Pública necessita de um gerenciamento de riscos corporativos e um instrumento de controle interno eficaz que considere a exigência e os critérios do funcionamento da entidade pública e seu âmbito de atuação. O objetivo da pesquisa é identificar o nível do controle interno baseado na metodologia COSO-ERM do setor contábil dos Municípios associados a AMESNE. A pesquisa se caracteriza como exploratória e descritiva, a coleta dos dados foi realizada por meio da aplicação de questionários estruturados e quanto aos procedimentos, se caracteriza como levantamento ou *survey*. Os dados foram coletados por meio de questionário estruturado, com 26 perguntas diretas do tipo *Likert* de 5 pontos, atingindo os responsáveis pelos controles internos dos 13 municípios pesquisados. O resultado da pesquisa evidenciou que os municípios, no seu conjunto, utilizam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO, contribuindo para a efetividade do sistema de controle interno, considerando que atingiu o índice médio percentual de 55,87% de aderência. A pesquisa também revelou a necessidade de aprimoramento dos componentes performance do controle interno (índice médio 15,26%) e análise e revisão (índice médio de 18,75%).

1 Introdução

As atividades das organizações, sejam estas públicas ou privadas, orientam-se por controles internos que regem a condução dos processos organizacionais. A forma como estes são estruturados, formalizados e percebidos, podem divergir de acordo com as particularidades de cada organização, sendo assim, não é possível definir um modelo único para todos os tipos de entidades. Desta forma, a competência de torná-las institucionalizadas influencia a eficácia com que as operações são realizadas.

A amplitude social da gestão pública contemporânea é pautada em gerar resultados através de planejamento e organização coordenados para fluírem em prol de uma direção. Em vista disso, Corbari (2012, p.46), diz que “toda empresa, seja ela pública ou privada, necessita de controles para proteger seus ativos físicos e financeiros e para garantir seus resultados”.

A contabilidade pública precisa demonstrar relatórios financeiros que visem apresentar a sua evolução e saúde financeira, ou seja, por meio das Demonstrações Financeiras. As informações e dados precisam ser acurados e verdadeiros, íntegros e precisos, para que sejam promovidas as informações seguras. As Demonstrações Financeiras refletem o passado e o cenário atual, possibilitando elaborar previsões para a tomada de decisões dos gestores públicos (PIZO, 2018).

O controle interno assume papel fundamental no contexto destas organizações, pois, por meio deles os gestores estabelecem procedimentos com o intuito de monitorar as atividades da entidade, a fim de assegurar que seus propósitos sejam efetivamente alcançados (BEUREN; ZONATTO, 2014).

Para Castro (2019), a administração pública deve possuir além do controle um instrumento validador do processo de gestão, possibilitando contemplar maior

concretização e execução das metas e objetivos orçamentários. A gestão de uma entidade pública deve considerar a eficácia e a eficiência de forma simultânea. Eficácia está ligada ao alcance de resultados, enquanto eficiência, à utilização dos recursos nesse processo.

Dentre as inúmeras perspectivas e faces do controle na prática da gestão pública e da validação das ações através da auditoria interna, o cenário tecnológico é aliado para trazer maior agilidade e acesso as informações. As tecnologias para a gestão, ou a auditoria da gestão dos negócios privados ou governamentais, têm como objetivo alcançar as decisões/recomendações para melhorar a qualidade do controle interno por meio do estudo do risco associado às contingências e com o concomitante tratamento de suas causas e efeitos (NAKAMURA, 2013).

Na administração pública brasileira, as diretrizes do controle foram estabelecidas, primordialmente, no Decreto-Lei nº 200/67, que trouxe o controle como princípio fundamental que rege as atividades da Administração Federal, a ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos. Posteriormente, a Lei Complementar nº 4.320/64 dispôs sobre as competências e as finalidades dos controles internam e externo no controle da execução orçamentária em todos os entes da federação e preceituou disposições gerais sobre controles contábeis.

1.1 Delimitação do Tema

Segundo Garcia (2018), cresce progressivamente a demanda de uma administração pública qualificada e competente. Sendo assim, certos mecanismos e sistemas empregados no controle interno incrementam a adesão de uma gestão competente. Referem-se a incentivos que garantam uma administração pública de boa qualidade.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2022), controle interno é o conjunto de processos planejados, implementados e mantidos pelos responsáveis que fazem parte de uma organização para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade em relação à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos. O controle interno evoluiu em relação aos padrões de auditoria. No decorrer do tempo o aspecto gerencial trouxe benefícios e resultados efetivos. O alinhamento do processo forneceu segurança, se tornando prática de gerenciamento padrão (ANDRADE, 2020).

Paralelamente a várias mudanças globais como escândalos com fraudes e corrupção, o Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO), estabeleceu melhorias nos relatórios financeiros com base na ética, na efetividade dos controles internos e na governança corporativa. O controle interno tornou-se um sistema completo padrão com enfoque processual e gerencial de melhoria (CORBARI, 2012).

Para Pizo (2018), o COSO, é uma metodologia internacional especializada no tema de controle interno, e estabelece no ambiente de negócios ou processos, implementação de boas práticas de governança corporativa e efetividade dos controles internos no resultado dos relatórios financeiros gerados. Em 2003, a metodologia passou por atualização e adota uma visão mais integrada, acrescentando o gerenciamento de riscos ao modelo, passando a se chamar COSO-ERM.

Diante do exposto e da relevância da temática, esta pesquisa tem como objetivo identificar o nível do controle interno baseado na metodologia COSO-ERM do setor contábil dos Municípios associados a AMESNE.

A realização deste estudo centraliza-se no aperfeiçoamento de boas práticas de gestão pública no controle interno contábil através da metodologia COSO-ERM, buscando melhoria contínua no âmbito público e social. Aos acadêmicos, o intuito é adquirir maior conhecimento de práticas exercidas de controle interno contábil, seguindo

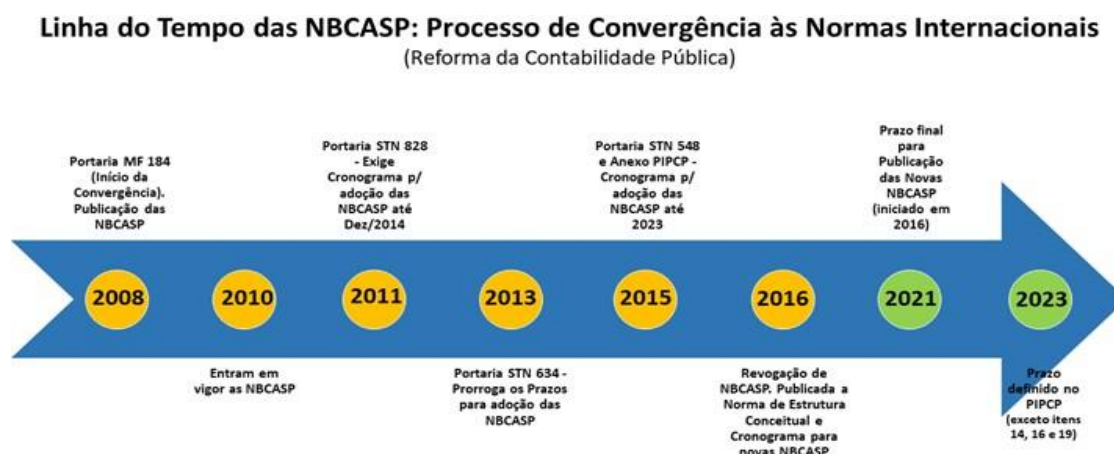
os princípios contábeis, no setor público, dando maior credibilidade na tomada de decisões e suporte na construção de informações, sendo de extrema importância no exercício profissional de Contador na área pública. Aos Municípios que participarão da pesquisa a oportunidade de mapear os processos e apurar suas práticas, possibilitando aperfeiçoar as demandas do dia-a-dia, promovendo maior eficiência e eficácia.

2 Referencial Teórico

2.1 Contabilidade pública

O Brasil possui eficiente legislação de contabilidade pública. Um reflexo disso, são as referidas normatizações: Lei 4.320 de 17 de março de 1964, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, e também a Lei 10.028, de 7 de dezembro de 1940, conhecida como a Lei de Crimes Fiscais. Com a intenção de possibilitar avanços, a contabilidade voltada para o setor público passou por adaptações e inovações com o intuito de obter conformidade aos padrões internacionais, e aderiu a NBCASP. Na Figura 1 observa-se a linha do tempo das NBCASP.

Figura 1 – Linha do Tempo das NBCASP



Fonte: Webcasp (2022)

Esse conjunto de normatizações possibilitou promoção do equilíbrio fiscal, e posteriormente, introdução de técnicas de planejamento orçamentário e controle das finanças públicas. Aliado a este cenário, o desenvolvimento tecnológico trouxe maior precisão e consolidação das contas públicas. Portanto, a capacidade de contribuição da Contabilidade Pública significou garantir informações fidedignas e consistentes, prestando apoio e suporte a tomada de decisão. São utilizadas para definir metas, avaliar progressos, comparar índices, planejar, ou seja, são necessárias para o coerente funcionamento e requerem qualidade para sanar às demandas, pois impactará na eficiência requerida ou no resultado esperado (GUEDES,2016).

Para Coelho (2020) a contabilidade pública está inserida num ambiente de constantes transformações, e sua complexidade atende a inúmeros usuários, em diferentes escopos. Devido às características das operações no setor público, a preocupação inerente está relacionada à eficiência, à transparência e ao uso correto dos recursos públicos, pois é provedora da natureza das respostas, tratando essencialmente em modo de suporte a instrumentalização e controle social.

As práticas do profissional contábil decorrem de leis, decretos e portarias, embora

sua aplicabilidade também englobe princípios que norteiam a deliberação, prestação de contas e responsabilização (*accountability*), segundo Coelho (2020), tornando sua posição significativa e ressaltando o cumprimento de obrigações por parte dos governantes, atribuindo responsabilidade por decisões e ações, e aspectos voltados a mensuração do desempenho. Sua forma de atuação deve ser ativa, legítima e coesa em prol do aspecto regente, que é sua função social como profissional liberal.

A união das práticas do profissional e expertise adquirida da aplicabilidade da contabilidade pública torna a necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e atribuir adequado tratamento contábil padronizado no âmbito do setor público. Tal determinação abrange todas as entidades e apontam para um balizamento exercido com o compromisso fundado na ética profissional e soberania na análise executada para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais (VALADARES, 2021).

Dando continuidade ao que corrobora o autor Valadares (2021), cita que a contabilidade pública subsidia a Administração Pública com informações sobre as alterações potenciais nos elementos patrimoniais e também no resultado econômico. Desta forma, a integração contábil no âmbito público deve avaliar os resultados obtidos na execução das metas estabelecidas no planejamento com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade.

Kohama (2016) menciona que diante deste cenário, a receita e a despesa assumem fundamental importância, pois a sua representatividade é a contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços e sua funcionalidade e vão devem ser indiscutivelmente certas. A contabilidade pública utiliza-se de metodologia especial de escrituração, e não deve ser entendida em apenas nesta face, e sim da observação da legalidade dos atos e na observância dos limites estabelecidos. Para poder obter condições essenciais para o fornecimento contínuo de bens e serviços públicos de qualidade à população, atendendo a alta demanda para os cidadãos exige que a saúde financeira seja obrigatoriamente estável, pois é o alicerce para atender satisfatoriamente todas as exigências da coletividade.

A mensuração da saúde financeira pela contabilidade pública é realizada por meio de métodos e técnicas, e desta forma, possibilita verificar e aprimorar através do processo de análise, obtendo parâmetros para entender as necessidades e dificuldades específicas da comunidade, tipos de gastos exigidos pela população para o fornecimento de bens e serviços, potencial de geração de receitas, necessidade de investimentos, carga de endividamento, e a atenção obtida da gestão à base econômica (LIMA, 2016)

No que tange ao registro dos fatos, eixo proveniente para originar as informações, evidenciando os fatos executados, segundo Arruda (2020), a contabilidade pública procede com a evidenciação de maneira que os fatos modificativos sejam levados apurar os resultados e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros do exercício, e também a análise dos custos. A relevância da contabilidade pública pode ser medida em relação à sociedade, pois dela advém inúmeras vantagens e benefícios prestados com o intuito de perpetuar a continuidade com excelência dos elos essenciais para pleno funcionamento da comunidade, através de um trabalho minucioso para tomadas de decisões que favoreçam a coletividade.

A transparência das informações é indutora da estrutura efetiva da contabilidade pública, vetor central do desafio para as plataformas de trabalho no setor público. As entidades precisam adotar propósitos para as necessidades de informações úteis e a função social refletida deve ser o cerne para reger as decisões. Com a transformação da contabilidade pública, seus fundamentos e objetivos ao logo do tempo foram sendo

modificados e a sua estrutura passou a abranger a gestão. A expansão por aderência a novas tecnologias e rápida dinâmica social, como a globalização, impõe a necessidade de desempenhar a manutenção dos interesses públicos, os quais devem sempre ser voltados à sociedade (BEZERRA FILHO, 2021).

Para Berh (2016), os avanços trazidos pelas normatizações que propuseram alavancagem ao setor público, adotando altos padrões de qualidade nas demonstrações, informações e capacidade analítica, derivadas da harmonização às normas internacionais assumem um marco importante as demandas inerentes às atividades do contador. Diante disso, é desafiador a constante atualização que a contabilidade pública exige para o pleno exercício de suas atividades.

A “nova contabilidade pública” adquiriu perspectivas estratégicas com o contexto contemporâneo. Esse novo prisma, catalisou questões baseadas em boas práticas de governança corporativa que exigem aperfeiçoamento constante, deixando o limitado interesse apenas na prestação de contas. A partir das normatizações, a contabilidade passou a integrar uma visão sistêmica, abrangendo o controle interno juntamente com a administração financeira e a auditoria, viabilizando um enfoque aberto e amplo, possibilitando um espaço para novas conexões, e viabilizando melhor regulamentação do próprio sistema existente na entidade (SILVA, 2012).

2.2 Controle interno na Administração Pública

Para Castro (2015) o aprimoramento da contabilidade pública trouxe melhores práticas gerenciais na Administração Pública, possibilitando maior compreensão da gestão pública no alcance de seus objetivos e metas orçamentárias. A contabilidade pública é um dos principais instrumentos para a operação do controle interno, e é considerado como uma capacidade de fazer com que a ação planejada seja executada com êxito, voltando-se, portanto, não apenas aos procedimentos administrativos e contábeis, mas também em todos os atos da Administração Pública, identificando possíveis erros e fazendo com que a organização tenha um melhor direcionamento para o alcance dos resultados almejados.

O controle interno na Administração Pública está previsto no art. 74 da Constituição de 1988, e garante legalidade dos atos aos procedimentos relacionados às despesas e efetividade da ação pública. Sob a ótica da contabilidade e sua essência gerencial, e também sob os aspectos legais, promover a gestão orçamentária para preservar o patrimônio público e possibilitar informações ao planejamento, buscando resultados efetivos e ganhos sociais evidentes (BRASIL, 1988).

O funcionamento do controle interno deve ser de modo integrado com os poderes executivo, legislativo e judiciário, desta forma, para que possa acompanhar todas as atividades da administração pública, analisando a eficiência e eficácia da gestão pública. Atribui também responsabilidade de comunicação imediata aos órgãos de controle externo (BRASIL, 1988).

De acordo com o CFC (2012), o controle interno é um tema pouco explorado dentro dos órgãos públicos, apesar de sua extrema relevância se bem consolidado e institucionalizado. A NBC T 16.8 amplifica a atuação do controle para um meio de ocorrência da gestão estratégica, voltado a conclusão de propósitos e correção de eventuais desvios administrativos, orçamentários ou financeiros, com o intuito de obter melhoria contínua e visão sistêmica.

Para Piccoli; Klann (2015) a NBC T 16.8 diante da internacionalização das normas contábeis, estabeleceu que o controle interno das organizações públicas seja suporte ao fluxo de informações com o objetivo de minimizar os riscos e fornecer mais credibilidade e ênfase às informações contábeis da entidade, visando contribuir para o

alcance de seus objetivos.

De tal modo, que para Oliveira (2019) o controle interno deve gerar informações confiáveis que atendam a percepção de otimização do valor da organização pública e definam as boas práticas de governança corporativa, preservando a tomada de decisão. O controle interno é uma ferramenta de autogestão, que aumenta a credibilidade das demonstrações contábeis e a finalidade dos recursos remanejados. O gerenciamento dos riscos de negócio tem sido apontado como principal atividade desempenhada para o crescimento e para a continuidade de muitas organizações.

Segundo Benedek, Szenténé e Béres (2014), a atuação do controle interno em administrações públicas deve ser baseada em pilares de independência e autonomia, para que a detecção de irregularidades e fraudes seja consistente e fundamente-se na qualidade dos serviços. Para isso é necessário haver regras claras, especificidade e integração de modo que não permita fragilidade da estrutura.

O controle interno constitui uma atividade regular das Administrações e deve acompanhar a execução indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com o intuito de atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e promover monitoramento permanente para identificação prévia dos eminentes riscos do processo (PERDENEIRAS et al 2018).

A disponibilização das informações públicas para a coletividade é ponderada por preceitos do *accountability*, pois segundo Akutsu; Pinho (2002) é uma prestação de contas transparente e confiável, disponibilizada pelas administrações públicas, que perpassa o processo do controle interno e externo. Diante disso, percebe-se a importância da contabilidade pública para sociedade, da qual se espera resultados para o bem comum, através do gerenciamento dos riscos e do dinheiro público.

A ausência do controle interno, para Branco; Flores (2005) trazem diversos prejuízos ao poder público e a população, como redução ou eliminação de gastos que poderiam gerar benefícios à população, a inexistência de um planejamento pode distorcer o objetivo dos gestores e, a falta de controle em geral, pode dar margem para que os interesses pessoais sejam sobrepostos aos interesses do público.

Nesse sentido, o controle deve ser realizado especialmente nas áreas operacionais, e deve servir para avaliar o desempenho da organização, pois se baseia em um plano estratégico, e seu frequente acompanhamento através de informações úteis, confiáveis e tempestivas permite ao gestor comparar o resultado obtido com o planejado e, corrigir as falhas para que o objetivo principal seja alcançado (CATELLI, 2001).

O sistema do controle interno, segundo Maia et al. (2005) deve contribuir para a excelência corporativa, pois uma adequada estrutura aliada aos princípios de eficiência e eficácia, atribui níveis de qualidade, confiabilidade dos relatórios financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

O controle interno nas entidades públicas é de suma importância para o cumprimento da legislação, prestações de contas e, para um acompanhamento pelos gestores, de seus processos e rotinas ocorridos na entidade, além de salvaguardar o patrimônio público (QUINTANA, 2011).

Segundo o autor Moraes Júnior; Araújo (2013), o papel do controle é compreender um conjunto de práticas para que de forma preventiva, detectiva ou corretiva possa amparar o seu próprio desenvolvimento, tornando-o cada vez mais sólido e eficiente. Deve ter por finalidade o estabelecimento de padrões, existindo em tempo real a medição de desempenho, agindo de forma prévia, para evitar erros através do controle de suas causas, observando a rotina estabelecida para que ocorra um aperfeiçoamento da entidade.

Segundo Oliveira e D'ávila (2002), a própria Administração Pública deve empreender esforços para que seja possível monitorar a sua gestão pública, desta forma, o

controle interno passa a operar de forma efetiva e contínua.

Silva (2002) afirma que para ter êxito no controle interno no setor governamental é necessário superar as dificuldades apontadas na estrutura como um todo, e destacar o favorecimento da conscientização e comprometimento do exercício efetivo da função de controle e suas áreas de competência, para que se possa estabelecer um elo integração.

As entidades públicas possuem competências exclusivas que tornam a existência do controle interno significativa, especialmente no sentido do desenvolvimento das ações em conformidade com os resultados, metas e preceitos normativos (SILVA, 2002).

2.3 COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

O controle interno está intrinsecamente conectado a contabilidade pública, e sua abrangência dessa ferramenta, seus objetivos e funcionalidade dão maior efetividade e exatidão aos dados contábeis, favorecendo à administração pública. O Tribunal de Contas da União (TCU) recomenda a utilização do modelo COSO para a avaliação dos controles internos (BRASIL, 2012).

O COSO se afirmou como referência mundial para o estudo e aplicação dos Controles Internos, segundo Viera (2014), sendo reconhecido como o principal modelo para o desenvolvimento de estruturas integradas de controles internos e aplicável ao setor público (BEUREN; ZONATTO, 2014).

Para Galante; Beure, Oliveira (2009) o modelo COSO Report ou *Internal Control - integrated framework (COSO-IC ou COSO I)* (1992) aprimorado pelo COSO Framework (COSO, 2013), tornou-se obrigatório às entidades da Administração Pública brasileira, em face da convergência da contabilidade aplicável ao setor público brasileiro aos padrões internacionais, conforme a Resolução do CFC n.º 1.328, de 18/03/2011 (CFC, 2011). Sua adoção e aplicação ainda se encontra timidamente implantada.

O COSO Report ou COSO I, editado em 1992, define Controles Internos como um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, configurado para fornecer segurança razoável quanto à realização de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de informações financeiras, obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis, e, eficácia e eficiência das operações (COSO, 1992; BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; TSAY, 2010).

Referido modelo foi reformulado em 2004 com vistas ao gerenciamento de riscos corporativos e fraude - *COSO ERM - Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, ou COSO II, e remodelado em 2013 - *COSO 2013- Internal Control - Integrated Framework*, com o propósito de fornecer liderança de pensamento no desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre Controles Internos, mas se manteve na estrutura original (COSO, 2013; VIEIRA, 2014).

Após vários escândalos empresariais no início do século, segundo Huber; Scheytt (2013) o COSO sentiu a necessidade de desenvolver uma nova estrutura com mais ênfase no Gerenciamento de Riscos. Desta forma, o comitê divulgou o documento *Enterprise Risk Management (ERM) - Integrated Framework*, também conhecido como COSO ERM ou COSO II, o qual amplia o alcance dos controles internos, trazendo uma ótica voltada a gestão de risco corporativo, tornando-se o modelo predominante no cenário corporativo mundial.

Em 2017, o *COSO-ERM - Integrating with strategy and performance*, também chamado de *COSO Framework*, passou por novas atualizações e buscou destacar a importância de considerar os riscos no processo de estabelecer uma estratégia e melhoria de performance em face do desenvolvimento e aplicação do gerenciamento de riscos corporativos (BRASIL, 2017).

2.3.1 COSO ERM – *Integrating with strategy and performance*

O Comitê de Organizações Patrocinadoras fez o primeiro pronunciamento sobre a gestão de controle interno sendo: “Um modelo de metodologia para estruturar e avaliar um sistema de controles internos integrados, com uma postura de identificar, detectar e reagir aos riscos de um negócio, estes com foco nos aspectos financeiros e na finalidade de transparência e adequação das demonstrações contábeis” (COSO 2007, apud MACHADO, 2011, p. 14).

Devido ao progresso e complexidade dos riscos, o modelo conceitual demandou aperfeiçoamento e obteve versão atualizada, onde o objetivo é o desenvolvimento e manutenção de estratégias dentro de um contexto amplamente tecnológico e ressalta a importância de considerar o risco no processo de definição das estratégias como na melhoria da performance. É necessário frisar que é complementar a publicação do Controle Interno - Estrutura Integrada e cabe à administração a responsabilidade por gerenciar os riscos. O ponto de partida é a aplicação das competências de gerenciamento de riscos corporativos no processo de escolha e refinamento da estratégia. Nesse processo terá a oportunidade de melhorar e enfatizar os pontos fortes e fracos e o grau de adequação, impacto e segurança à estratégia selecionada à missão e visão (COSO 2017).

Para Brandão (2012), o COSO Framework *COSO-ERM – Integrating with strategy and performance*, apresenta uma metodologia generalizada sobre estruturas de controles e impõe uma visão tridimensional em face da integração e inter-relacionamento dos controles, cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle. Imprime a consciência de que deve ser desenvolvido numa perspectiva de gestão.

O papel expressivo aumenta a resiliência e a capacidade de se antecipar e responder as mudanças. Deste modo, o gerenciamento de riscos corporativos é uma cultura e um conjunto de princípios com base na integração de processos, monitoramento, aprendizado e melhoria da performance, pois quando é integrado em toda a organização deriva muitos benefícios, tais como aumento de oportunidades e possibilidades em relação a totalidade da organização; identificação e gestão do risco na entidade com visão sistêmica; aumento dos resultados e redução de custos ou prejuízos inesperados; minimiza a disrupção e melhorar a alocação de recursos e aumentar e validar a resiliência, eficácia. Todos esses benefícios viabilizam a evolução e acelera o ritmo da mudança (COSO 2017).

O COSO (2017), destaca um efeito maior sobre o valor da entidade quando há um gerenciamento de riscos. O intuito deste modelo conceitual é enfrentar a volatilidade, complexidade e ambiguidade da organização no futuro, sendo um fator importante de como conduzir e prosperar em tempo de mudanças constantes. Todas as entidades precisam respostas eficazes, como agilidade na tomada de decisões, coesão e capacidade de se adaptar e se reposicionar, mantendo altos níveis de confiabilidade. Há diversas tendências que impactarão o gerenciamento de riscos corporativos, desde como lidar com a proliferação de dados, alavancar inteligência artificial e automação, e administrar o custo dos riscos à coordenação de atividades relacionadas, como conformidade, controle e governança.

É um momento interessante para estudar o gerenciamento de risco do setor público e da comunidade, abordando de uma perspectiva de desenvolvimento de políticas regionais, as organizações do setor público enfrentarão riscos desde de recessões econômicas, bem como mudanças de avanços em tecnologia e comunicação (COOPER, 2012).

Coetzee e Lubbe (2011) consideram a gestão de riscos um conceito mais amplo de governança corporativa, sendo a estrutura que inclui processos e sistemas estabelecidos pela administração para assegurar que sua filosofia de risco seja incorporada às atividades

diárias da organização. Trivelato et al. (2018) também trouxeram a relação da importância da gestão de riscos com a governança corporativa, que objetiva preservar os recursos e a reputação das entidades, fortalecendo, portanto, as boas práticas de governança.

A importância do gerenciamento de riscos cresceu, no entanto, existem traços únicos que caracterizam a análise e o gerenciamento de riscos aplicados no setor público, tanto em termos de áreas de aplicação quanto de execução (DOMOKOS et al., 2015).

Há necessidade de se estabelecer, fixação, divulgação e conscientização do código de conduta ética, das responsabilidades, dos programas de capacitação e treinamento e da valorização adequada dos agentes, porque são essenciais para o conhecimento e aderência à cultura dos Controles Internos (COSO 2013).

Observa-se os componentes do COSO- *Integrating with strategy and performance*, no Quadro 1:

Quadros 1- componentes do COSO (*Integrating with strategy and performance*).

| Componente | Conjunto de princípios | Finalidade |
|--------------------------------------|---|--|
| Governança e cultura | <ul style="list-style-type: none"> -Exerce supervisão do risco por intermédio do conselho. -Estabelece estruturas operacionais. -Define a cultura desejada. -Demonstra compromisso com os valores fundamentais. - Atrai, desenvolve e retém pessoas capazes. | A governança direciona a organização, estabelecendo responsabilidade de supervisão e gerenciamento de riscos corporativos. A cultura diz respeito a valores éticos, a comportamentos esperados e ao entendimento do risco em toda a entidade. |
| Estratégia e definição de objetivos | <ul style="list-style-type: none"> -Analisa o contexto de negócios. -Define o apetite a risco. -Avalia estratégias alternativas. -Formula objetivos de negócios. | Este componente atua no processo de planejamento estratégico. O apetite ao risco é estabelecido e alinhado com a estratégia; os objetivos de negócios colocam a estratégia em prática e servem como base para identificar, avaliar e responder aos riscos. |
| Performance | <ul style="list-style-type: none"> -Identifica, avalia a severidade, prioriza, implementa respostas ao risco. -Adota uma visão de portfólio. | Os riscos podem impactar a realização da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados, e são priorizados com base do grau de severidade, no contexto do apetite a risco, alcançando uma visão consolidada dos riscos assumidos. |
| Análise e revisão | <ul style="list-style-type: none"> -Avalia mudanças importantes. -Analisa riscos e performance. -Busca o aprimoramento no gerenciamento de riscos corporativos. | Ao analisar a performance, a organização tem a oportunidade de refletir o funcionamento e efetuar as correções necessárias |
| Informação, comunicação e divulgação | <ul style="list-style-type: none"> -Alavanca sistemas de informação. -Comunica informações sobre riscos. -Divulga informações de riscos, cultura e performance | O gerenciamento de riscos corporativos demanda um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações precisas. |

Fonte: Elaborado com base em COSO (2017)

3. Aspectos Metodológicos

3.1 Delineamento da pesquisa

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde, através de levantamentos dos assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, em busca evidenciar os diversos aspectos que devem ser considerados nos controles internos do Setor Contábil dos municípios associados à AMESNE. De forma complementar, será usada a pesquisa *survey*, visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos levantados através da pesquisa bibliográfica.

Amparada em seus objetivos, esta pesquisa se caracteriza como exploratória e descritiva, visto que proporciona uma visão detalhada sobre um determinado tema. Ademais, a pesquisa trabalha dados coletados da realidade sem manipulá-los, ou seja, o pesquisador fará somente observações, registrando, analisando e correlacionando situações do tema que são interessantes com a vida acadêmica (SANTOS 2001).

Quanto ao problema, esta pesquisa se caracteriza como quantitativa. Define-se desta forma como quantitativa por que haverá utilização de instrumentos estatísticos no processo de análise do problema. A pesquisa quantitativa procura fatos e causa do fenômeno social através de medições de variáveis. De acordo com os procedimentos, a pesquisa se caracteriza como levantamento ou *survey* baseada em um questionário, uma vez que se trata de um procedimento de coleta de dados por meio de indivíduos e permite alcançar uma amostra significativa. A pesquisa do tipo *survey* é definida por Figueiredo (2004), na obtenção de informações quanto à prevalência, distribuição e inter-relação de variáveis no âmbito de uma população.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

As questões identificam a atuação do controle Interno alinhado a metodologia *COSO-ERM Integrating with strategy and performance*, atuantes na gestão do município. Os blocos e as questões buscaram identificar o perfil do município em relação os seguintes temas: Governança e Cultura da administração, estratégia e definição de objetivos da administração, performance da entidade pública, análise e revisão (monitoramento), a informação, comunicação e divulgação. Entende-se que a pesquisa não deveria identificar o perfil do respondente e do município, para não limitar e prejudicar as respostas.

A aplicação da pesquisa foi realizada através do Google Formulários, com o compartilhamento do link por direcionamento ao e-mail, aos entes públicos responsáveis pela gestão, ao setor de controle interno e contábil dos associados a AMESNE, no período de Abril a Maio de 2023. A população total da pesquisa aplicada envolveu 37 associados com uma amostra de 16 profissionais, ou seja, 43% da população total.

Houve a autorização do Presidente da AMESNE, para envio da pesquisa, e juntamente com a entidade entendeu-se que a pesquisa não deveria identificar o perfil do respondente e do município, para não limitar e prejudicar as respostas.

4. Resultados da pesquisa

Os dados apresentados na sequência são relativos ao questionário aplicado aos associados da AMESNE, com uma amostra de 16 profissionais. Na Tabela 1 as respostas para o cenário e as perspectivas do contexto da governança e cultura.

Tabela 1- Governança e cultura da administração

| Questionamento | Discordo totalmente | Discordo parcialmente | Nem concordo Nem discordo | Concordo | Concordo totalmente |
|---|---------------------|-----------------------|---------------------------|---------------|---------------------|
| Supervisiona o cumprimento da integridade e dos valores éticos com a responsabilidade estabelecida para condução do controle interno. | 0% | 0% | 12,5% | 56,25% | 31,25% |
| Estabelece parâmetros, tais como normas e processos, para o funcionamento eficiente e com eficácia da estrutura organizacional com níveis bem definidos de organização. | 0% | 12,5% | 0% | 62,5% | 25% |
| Há uma definição clara da cultura organizacional e de gestão de pessoas, pautada na excelência de suas atividades laborais. | 0% | 18,75% | 12,5% | 50% | 18,75% |
| Existe rigor no cumprimento de compromissos, objetivos, metas e medidas, que zelam pelo aumento de performance. | 0% | 12,5% | 25% | 50% | 18,75% |
| O capital humano existente é especializado e promove o atendimento dos objetivos da gestão do município. | 0% | 12,5% | 12,5% | 62,5% | 12,5% |
| Média % | 0% | 11,25% | 12,5% | 56,25% | 21,25% |

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Observa-se na Tabela 1, que 87,5% dos respondentes da pesquisa concorda que existe um nível de supervisão ao cumprimento da integridade e dos valores éticos para a condução de uma governança harmônica através do controle interno, e também reconhece que existem parâmetros e diretrizes para um funcionamento eficiente e eficaz dos processos e da estrutura. 68,75% apontam que existe um em relação ao nível de definição clara da cultura organizacional e das atividades laborais, e também rigor no cumprimento dos compromissos que aumentam a performance da gestão e 75% concorda que o capital humano promove os objetivos da gestão pública.

Ainda se questionou qual o pilar estaria efetivamente com maior presença na gestão e que representasse o reflexo da governança e cultura dentro da entidade. Pode-se visualizar que 46,7% reconhecem que o Controle, fiscalização e prestação de contas (*accountability*) é o pilar que possui maior relevância e demanda nos processos e políticas

internas devido ao compromisso social que essas organizações exercem. Verifica-se ainda que 26,7% acreditam que o pilar da Transparência é de importância, devido à exposição desses aos usuários externos, e que 13,3 % acredita que Aderência às normas, às regras (*compliance*) configura interesse relevante para a execução da gestão. Já 13,4% dos respondentes opta que o Acesso a informação é o pilar inerente a gestão e 6,7% acredita que todas as opções estão presentes na gestão, representando uma visão mais abrangente.

No bloco 2 a pesquisa se deteve a identificar o nível de estratégia e definição de objetivos da entidade pública, considerando o perfil de risco definido e alinhado ao planejamento estratégico, apreciando o contexto de preservação e criação do valor intrínseco da entidade pública ao ambiente de negócios e almejando os resultados planejados.

Tabela 2 – Estratégia e definição dos objetivos

| Questionamento | Discordo totalmente | Discordo parcialmente | Nem concordo Nem discordo | Concordo | Concordo totalmente |
|--|---------------------|-----------------------|---------------------------|--------------|---------------------|
| Considera o contexto econômico e político e seus efeitos sobre os riscos de suas atividades. | 0% | 6,25% | 12,5% | 56,25% | 25% |
| Avalia a complexidade e impactos de estratégias alternativas colocadas em pauta quando da realização de metas propostas. | 0% | 6,25% | 25% | 50% | 18,75% |
| Através dos controles internos verifica melhoria e o alcance de métricas estabelecidas. | 6,25% | 6,25% | 12,5% | 62,5% | 12,5% |
| Com os controles internos identifique redução de riscos para níveis aceitáveis no processo de tomada de decisões, com maior enfoque em medidas antifraude. | 0% | 12,5% | 6,25% | 68,75% | 12,5% |
| Há uma maior conformidade gerada pelos controles internos. | 6,25% | 6,25% | 6,25% | 68,75% | 12,5% |
| Há um maior reconhecimento de riscos relacionados a metas de desempenho financeiro e operacional, com a utilização dos controles internos. | 0% | 0% | 12,5% | 68,75% | 18,75% |
| Média % | 2,08% | 6,25% | 12,5% | 62,5% | 16,66% |

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Visualizou-se que na Tabela 2, 81,25% dos respondentes concordam que é considerado o efeito do contexto econômico e político e seus riscos sobre as atividades exercidas no âmbito público. Já 68,75% acredita que é avaliado a complexidade e os

impactos de estratégias alternativas escolhidas. Em relação à melhoria de desempenho e alcance de metas através da implementação de controles internos, 75% dos respondentes verificam que promove maior suporte e segurança aos processos. A conformidade gerada pelos controles internos possui a aderência de 81,25%, o que demonstra a sua efetividade. Já 87,5% identifica que existe um maior reconhecimento de riscos com utilização dos controles internos, desta forma trazendo a reflexão de que os controles internos devem estar conectados as estratégias da gestão do ente público, dando apoio e avaliando possíveis impactos e riscos.

No terceiro bloco de questões, o componente é identificar o nível estabelecido de performance dentro das entidades públicas, onde a falta de critérios impacta diretamente da execução das estratégias e nos resultados quando não considerado o risco, os questionamentos são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Performance do controle interno.

| Questionamento | Discordo totalmente | Discordo parcialmente | Nem concordo Nem discordo | Concordo | Concordo totalmente |
|---|---------------------|-----------------------|------------------------------|---------------|---------------------|
| .Realiza mapeamento de riscos na estrutura operacional que geram impacto na execução do planejamento estratégico, tais como verificações manuais e automáticas (autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões) | 0% | 12,5% | 37,5% | 37,5% | 12,5% |
| Consegue priorizar os riscos e dar respostas consistentes tornando o controle interno eficaz. | 0% | 18,75% | 12,5% | 62,5% | 6,25% |
| Possui uma visão consolidada dos riscos que necessitam de constante vigilância. | 0% | 18,75% | 25% | 50% | 6,25% |
| Reconhece que os controle internos possibilitam segurança razoável. | 0% | 12,5% | 0% | 62,5% | 25% |
| Média % | 0% | 15,26% | 18,75% | 53,12% | 12,5% |

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em relação ao mapeamento de riscos na estrutura operacional, 50% dos respondentes concordam que é efetuado tal demanda, mas aqui se observa que outros 50% colocam em dúvida esta questão. Identifica-se que 68,75% conseguem dar respostas consistentes ao priorizar os riscos tornando o controle interno eficiente. Apenas 56,25% dos respondentes possuem uma visão consolidada dos riscos que necessitam de constante vigilância, e 87,5% concorda que os controles internos geram segurança razoável a estrutura organizacional e gestão da entidade pública.

No quarto bloco da pesquisa, o componente é avaliar o nível de análise e revisão. Neste componente, a organização tem a oportunidade de refletir sobre as suas decisões tomadas, e também sobre o seu funcionamento, processos e métodos, diretrizes e contextos onde está inserida, buscando correções se necessário.

Tabela 4 – Análise e revisão.

| Questionamento | Discordo totalmente | Discordo parcialmente | Nem concordo Nem discordo | Concordo | Concordo totalmente |
|--|----------------------------|------------------------------|--------------------------------------|-----------------|----------------------------|
| Identifica mudanças importantes capazes de afetar a performance e gerar riscos. | 0% | 6,25% | 18,75% | 68,75% | 6,25% |
| Realiza a análise da performance e do alcance de resultados. | 0% | 25% | 25% | 43,75% | 6,25% |
| Busca constantemente o aprimoramento do gerenciamento de riscos para maximizar o uso de recursos públicos. | 0% | 18,75% | 31,25% | 37,5% | 12,5% |
| Realiza avaliação da eficácia dos controles internos. | 0% | 25% | 6,25% | 62,5% | 6,25% |
| Atende o público externo demonstrando maior transparência quando utiliza a integridade dos sistemas de controle. | 0% | 18,75% | 6,25% | 43,75% | 31,25% |
| Média % | 0% | 18,75% | 17,5% | 51,25% | 12,5% |

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Neste bloco, observa-se que 75% dos respondentes concordam que conseguem identificar mudanças que podem afetar a performance e gerar riscos consideráveis na organização onde atuam e também realizar a avaliação da eficácia dos controles internos.

Apenas 50% realiza uma análise da performance e dos resultados no setor contábil e que busca aprimorar-se na gestão de riscos maximizando o uso dos recursos públicos, outros 50% demonstram não realizar, o que se torna preocupante ao sabermos o quanto é importante na gestão a análise. 75% dos respondentes concorda que os usuários externos são atendidos com maior transparência e integridade com sistemas de controle interno devido a maior confiabilidade que estes geram.

O último bloco do questionário é focado em avaliar o nível de informação, comunicação e divulgação atrelado ao gerenciamento de riscos, como demonstrado na Tabela 5. Esse processo de compartilhamento deve ser contínuo, pois se faz necessárias informações precisas originadas de diversos processos da entidade pública que serão integralizados diariamente, com o intuito de adquirir sucesso na tomada de decisão.

Tabela 5 – Comunicação, informação e divulgação.

| Questionamento | Discordo totalmente | Discordo parcialmente | Nem concordo Nem discordo | Concordo | Concordo totalmente |
|---|---------------------|-----------------------|------------------------------|---------------|---------------------|
| Incentiva a utilização de sistema de informação e tecnologias atualizadas para um melhor gerenciamento de riscos. | 0% | 0% | 12,5% | 50% | 37,5% |
| Desenvolve e utiliza canais de comunicação para analisar riscos. | 0% | 12,5% | 31,25% | 50% | 6,25% |
| Elabora e divulga informações importantes e de qualidade sobre os riscos, cultura e performance com o intuito de aprimorar e maximizar o alcance dos objetivos. | 0% | 18,75% | 18,75% | 62,5% | 0% |
| Contempla a aquisição de tecnologias que ressaltem a proliferação de dados e análise para apoio à tomada de decisões. | 0% | 12,5% | 12,5% | 62,5% | 12,5% |
| Adapta-se às constantes mudanças efetuando a manutenção dos controles interno implementados. | 0% | 12,5% | 12,5% | 56,25% | 18,75% |
| Média % | 0% | 11,25% | 17,5% | 56,25% | 15% |

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Com relação à informação e divulgação, 87,5% concorda que a gestão incentiva a utilização de tecnologia para minimizar os riscos, e 56,25% desenvolve e também utiliza canais de comunicação para analisar riscos da entidade pública, criando um portfólio que dará uma visão estruturada, 62,5% elabora e divulga informações importantes e com qualidade, demonstrando preocupação e zelo e gerando resultados maximizados devido a integridade do alcance dessas informações, 75% dos respondentes concordam que a gestão contempla estratégias para aquisição de tecnologias para apoio a tomada de decisões mais assertivas, e que se adaptam às constantes mudanças, consequentemente influenciam os demais componentes vistos anteriormente nesta pesquisa, globalizando a performance, definição de estratégias e governança e ressignificando a validade dos controles internos.

4.1 Perfil dos componentes do COSO-ERM (2017) na aderência aos controles internos atuantes na gestão dos municípios associados a AMESNE

Após a análise das respostas dos questionamentos realizados com os profissionais de cada município, na Tabela 6 identifica-se o percentual médio das respostas para definir o perfil de aderência da gestão dos municípios.

Tabela 6 - % componentes do Controle Interno-COSO atuantes na gestão dos municípios.

| Questionamento | Discordo totalmente | Discordo parcialmente | Nem concordo Nem discordo | Concordo | Concordo totalmente |
|--|----------------------------|------------------------------|----------------------------------|-----------------|----------------------------|
| Governança e cultura da administração. | 0% | 11,25% | 12,5% | 56,25% | 21,25% |
| Estratégia e definição dos objetivos. | 2,08% | 6,25% | 12,5% | 62,5% | 16,66% |
| Performance do controle interno. | 0% | 15,26% | 18,75% | 53,12% | 12,5% |
| Análise e revisão. | 0% | 18,75% | 17,5% | 51,25% | 12,5% |
| Comunicação, informação e divulgação. | 0% | 11,25% | 17,5% | 56,25% | 15% |
| Média % | 2,08% | 12,55% | 15,75% | 55,87% | 15,58% |

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

4.2 Análises e Considerações

De acordo com os percentuais médios obtidos, a partir da análise das respostas, observa-se que existe um cenário positivo de adequação da gestão exercida pelos municípios à busca pela excelência da contabilidade pública, com a tendência evolutiva de gerir riscos através do mecanismo do controle interno. 55,87% concordam que os componentes do controle interno - Coso permeiam os processos de gestão do município e 15,58% concorda plenamente, o que nos permite identificar que tais municípios estão alinhados as necessidades e obrigações para que a gestão pública seja transparente e correta. Também é notável que exista uma disposição ativa em manter o desenvolvimento e manutenção de práticas alinhadas com estratégias e a lidar com o ambiente de negócios complexos com inúmeras possibilidades de riscos inerentes. Diante disso, a consolidação das informações contábeis obtidas no decorrer das atividades exercidas pelo ente público através de seu capital humano respectivamente obtém grau considerável de segurança e confiabilidade para um apoio à tomada de decisões da Alta administração com assertividade e direcionamento adequado. O controle interno gera eficácia e efetividade quando implementado e interligado a um modelo conceitual de gerenciamento de riscos integrado a performance, buscando o valor que pode gerar em pleno funcionamento saudável e equilibrado de uma organização com função social.

5. Conclusão

O controle interno é um instrumento que tem por objetivo validar a segurança e gerar confiabilidade nos processos. Este instrumento devidamente integrado ao gerenciamento de riscos, a estratégia criada e performance desejada, que é a metodologia COSO- ERM 2017, amplifica os resultados e traz benefícios mais extensivos ao perfil das entidades públicas, cujo intuito é sua competência social. A pesquisa aplicada teve por propósito verificar o nível de controle interno do setor contábil das entidades públicas associadas a AMESNE.

O objetivo da pesquisa foi atingido, pois foi possível reconhecer, avaliar e analisar a percepção dos profissionais do setor contábil das organizações públicas associadas a AMESNE e de sua administração, o nível de aderência que possuem, sendo possível visualizar que a maioria concorda e identifica em seu dia-a-dia como esse conjunto de metodologias atuam e auxiliam nos processos, trazendo eficiência e transparência.

Ainda é válido destacar o nível de comprometimento e responsabilidade que estas entidades públicas trabalham em prol de fornecer um resultado positivo de suas atividades para a sociedade em que estão inseridas.

O resultado da pesquisa evidenciou que os municípios, no seu conjunto, utilizam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO, contribuindo para a efetividade do sistema de controle interno, considerando que atingiu o índice médio percentual de aderências aos controles internos de 55,87%.

A pesquisa também revelou a necessidade de aprimoramento dos componentes performance do controle interno (índice médio 15,26%) e análise e revisão (índice médio de 18,75%).

É importante ressaltar que uma perspectiva clara do cenário público contábil contribui para o atingimento de objetivos. Conjuntamente a isso, a pesquisa aplicada pode revelar que quando controles internos adequadamente são implementados, existe uma correlação do aumento da capacidade adaptativa da organização frente a desafios, com ênfase da estratégia voltada a reduzir riscos, e elucida desta forma o posicionamento da gestão diante de sua performance.

Referências

ANDRADE, Alexandre Francisco. **Controle interno**, 1ª edição. Editora Contentus, 2020. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/187996>> Acesso em: 19 nov. 2022.

ARRUDA, Daniel G.; ARAÚJO, Inaldo da Paixão S. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. Editora Saraiva, 2020. E-book. ISBN 9788571440913. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788571440913/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 5, p.723-745, set./out. 2002.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BENEDEK, M.; SZENTÉNÉ, K. T.; BÉRES, D. **Internal controls in local governments. Public Finance**, Budapeste, v. 3,p. 296-309, 2014.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p.1135-1163, set./out. 2014.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto- lei/del0200.htm>. Acesso em: 07 set 2022.

BRANCO, Jader Cavalheiro; FLORES, P. C. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. CRC/RS, 2005.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. Resolução nº 15.900, Brasília, DF, 9 de novembro de 1989. Disponível em: < <http://www.tse.jus.br/jurisprudencia/pesquisa-de-jurisprudencia> >. Acesso em: 27 out. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Políticas de gestão de riscos. Disponível em:<<https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.html>>. Acesso em:27 out. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 07 set 2022.

BEHR, Ariel; BARBOSA, Diogo. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Estudos e Práticas**. Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597005646. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597005646/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 04 abr. 2010

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. NBC TA 315 (R1) – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do entendimento da Entidade e do seu Ambiente, de 19 de agosto de 2016. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoriaindependente/>>. Acesso em: 07 set 2022.

Coetzee, P., & Lubbe, D. (2011). **Internal audit and risk management in South Africa: adherence to guidance**. *Acta Academica*, 2011. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/268814872_Internal_audit_and_risk_management_in_South_Africa_Adherence_to_guidance>. Acesso em: 07 set 2022.

CATELLI, Armando. CORNACHIONE JUNIOR, Edgard Bruno. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASTRO, Domingos Poubel D. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**, 7ª edição. Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597018455. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018455/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

COOPER, D. J.; MORGAN, W. **Case study research in accounting**. *Accounting Horizons*, Lakewood Ranch, v. 22, 2012.

CORBARI, Ely Célia. MACEDO, Joel de Jesus. **Controle interno e externo na administração pública, 1ª edição**. Curitiba: InterSaberes, 2012. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/5914>>. Acesso em: 19 nov. 2022

COELHO, Gabriel N. **Contabilidade pública e gerencial**, 1ª edição. Curitiba: Contentus, 2020. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/186457>>. Acesso em: 19 nov. 2022

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público: Integração das áreas do ciclo de gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. 2007.** Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) e Pricewaterhouse Coopers

COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada, Sumário executivo.** Coso, 2004.

COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos -Integrado com Estratégia e Perfomance, Sumário executivo.** Coso, 2017.

COSO. **Executive Summary.** 2013. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2022.

COSO. **Internal Control - Integrated Framework.** 1992. Disponível em: <www.cpa2biz.com/AST/Main/CPA2BIZ_Primary/InternalControls/COSO/PRDOVR~PC-990009/PC-990009.jsp> Acesso em: 18 nov. 2022.

DOMOKOS, L., Nyéki. **Risk analysis and risk management in the public sector and in public auditing. Public Finance Quarterly,** (2015). Disponível em:< <https://ideas.repec.org/a/pfq/journal/v60y2015i1p7-28.html>> Acesso em: 18 nov. 2022.

FIGUEIREDO, N. M. A. (Org.). **Método e Metodologia na Pesquisa Científica.** s.l., Difusão Editora, 2004.

FILHO, João Eudes B. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Abordagem Objetiva e Didática.** Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9788597028218. Disponível em:<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597028218/>>. Acesso em: 19 nov. 2022

GARCIA, Leice Maria. **Análise do controle interno do Poder Executivo Federal Brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: História Social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes.** 2018. 237f. Tese (Doutorado em Administração – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018.

GUEDES, Álvaro Martim. SILVÉRIO, João Paulo. **Contabilidade pública: inovações, aplicações e reflexos, 1ª edição.** Editora Saberes. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/37405>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

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

HUBER, C; SCHEYTT, T. **The Dispositif of Risk Management: Reconstructing Risk Management after the Financial Crisis. Management Accounting Research.** v. 24, n.2, p. 88-99, 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática, 15ª edição**. Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597006391. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597006391/>. Acesso em: 19 nov. 2022.

LIMA, Severino Cesário D.; DINIZ, Josedilton A. **Contabilidade Pública - Análise Financeira Governamental**. Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597008395. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008395/>. Acesso em: 19 nov. 2022

MACHADO, Claudio Morais. **A Importância dos Preceitos de Governança Corporativa e de Controle Interno Sobre a Evolução e a Internacionalização das Normas de Contabilidade e Auditoria**. Porto Alegre: Scan – Editoração & Produção Gráfica, 2011.

MORAES JÚNIOR, Valdério Freire de; ARAUJO, Aneide Oliveira. Características do controle interno nas empresas de serviços contábeis. **Revista Razão Contábil & Finanças**, Fortaleza, v. 4. n. 1, 2013.

MAIA, Matheus Silva; SILVA, Marlene Ribeiro da; DUEÑAS, Rodrigo, ALMEIDA, Priscila Plaza de; MARCONDES, Sérgio; CHING, Hong Yuh. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n. 1, 2005.

NAKAMURA, Wilson T. GIL, Antonio de L.; ARIMA, Carlos H.:. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502197558. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502197558/>. Acesso em: 19 nov. 2022.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **Contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins; D'ÁVILA, Marcos Zähler. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002

OLIVEIRA J. A. N. de, & Cintra, Y. C. (2019). Gerenciamento de riscos à reputação no discurso dos relatórios corporativos da Samarco. **Revista De Contabilidade e Organizações**, 13, e158709. Disponível em: <<https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.158709>> Acesso em: 19 nov. 2022.

PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo. LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. FERREIRA. Marcos regulatórios do controle interno: Um estudo na ambientação com o controle Externo e o controle social no brasil. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, janeiro-março 2018.

PICCOLI, Marcio Roberto; BALESTRIM, Rubiana Suelen; ROVER, Ardinete. O Controle Interno Municipal sob a ótica do Controle Externo: Estudo de caso em três Municípios da Região do Meio Oeste de Santa Catarina. **Revista de Contabilidade Ufba**, Salvador, BA, v. 9, n. 2, p. 72 - 90, mai-ago 2015.

PIZO, Frank. **Mapeamento de Controles Internos Sox**. Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597016345. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016345/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública, 9ª edição**. Grupo GEN, 2012. E-book. ISBN 9788522477968. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522477968/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. **Revista Contexto**, Porto Alegre, v.2, n. 2, 2002.

SANTOS, A. R. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 4. ed. Rio de Janeiro : DP&A , 2001.

TSAY, B. **Designing an internal control assessment program using COSO's guidance on monitoring**. The CPA Journal, Nova York, v. 80, n. 5, p. 1-11, mai. 2010.

TRIVELATO, B. F., Mendes, D. P., & Dias, M. A. (2018). A importância do gerenciamento de riscos nas organizações contemporâneas. **Revista FATEC Zona Sul**, 4(2), 1-20. Disponível em: <<https://www.revistarefas.com.br/index.php/RevFATECZS/article/view/147>> Acesso em: 19 nov. 2022.

VALADARES, Eduardo Bernardo Monteiro. LEMOS, Marcelo J. **Contabilidade e orçamento governamental, 1ª edição**. Editora Freitas Bastos, 2021. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/187176>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

VAASSEN, Eddy; MEUWISSEN, Roger; SCHELLEMAN, Caren. **Controle interno e sistemas de informação contábil: sob a ótica de empresas privadas e públicas**. Editora Saraiva, 2013. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502200746/>>. Acesso em: 19 nov. 2022.

VIEIRA, R. J. F. **O Sistema de Controlo Interno numa Empresa do Sector Hoteleiro Estudo de Caso: âmbito da área de vendas**. 2014. 144 f. Dissertação

(Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2014.

WEBCASP. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Disponível em: <<https://www.webcasp.com.br/noticia-linha-do-tempo-das-nbcasp--processo-de-convergencia-as-normas-internacionais>>. Acesso em: 27 out. 2022.