

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS PARAENSES SOB A ÓTICA DE SEUS GESTORES

INTERNAL CONTROL SYSTEM OF PARÁ MAYORALTIES UNDER THEIR OWN ADMINISTRATORS VIEW

Idelvira de Alencar Garcia Neta¹
Dalila do Nascimento Araujo²
Lidiane Nazaré da Silva Dias³
Francivaldo dos Santos Albuquerque⁴

Resumo: O presente artigo teve como objetivo analisar como se apresentam os sistemas de controle interno das prefeituras paraenses, sob a ótica dos seus gestores, no que concerne aos elementos elencados no COSO e na legislação brasileira que trata do tema. Esta pesquisa é do tipo exploratório-descritiva e tem como população as 144 prefeituras paraenses, a amostra restringiu-se a 99. Como estratégia para coleta de dados, aplicou-se um questionário aos Controladores Internos das prefeituras, que estavam no exercício de sua função até dezembro de 2016. Tal questionário foi associado à escala do tipo *likert*, dividido em 6 itens, sendo que 5 deles representam os componentes da estrutura do COSO (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento) e 1 referente ao *compliance* de normativos legais que regem o Sistema de Controle Interno brasileiro, obtendo-se 24,24% de respostas. A apreciação dos dados ocorreu por meio de estatística descritiva. Os resultados demonstraram que, dentre a amostra selecionada, 83,3% dos gestores de Controle Interno das prefeituras paraenses têm a percepção de que atendem de modo total ou quase totalmente aos normativos pertinentes ao Sistema de Controle Interno (*compliance*), e, no que concerne aos preceitos advindos do COSO, 56% dos mesmos possuem a percepção de que atendem totalmente ou quase totalmente ao item, permitindo concluir que, conforme a ótica da maioria dos gestores do Sistema de Controle Interno, as prefeituras paraenses atendem totalmente ou quase em totalidade as perspectivas elencadas no COSO e à legislação brasileira voltada ao tema.

Palavras-chave: Sistema de Controle Interno. COSO. Legislação sobre Sistema de Controle Interno.

Abstract: *The aim of this article is to present the internal control system of mayoralties of Pará under their own managers' views regarding to the listed criteria in the COSO and*

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Pará. ICSA, Campus Universitário do Guamá, Rua Augusto Corrêa, N° 1 – UFPA – Belém – Pará – Brasil. Email: neta.garcia@live.com

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Pará. ICSA, Campus Universitário do Guamá, Rua Augusto Corrêa, N° 1 – UFPA – Belém – Pará – Brasil. Email: dalilaaraujo01@hotmail.com

³ Professora Doutora da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará. ICSA, Campus Universitário do Guamá, Rua Augusto Corrêa, N° 1 – UFPA – Belém – Pará – Brasil. Email: lididias@hotmail.com

⁴ Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará e Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da UFPE. ICSA, Campus Universitário do Guamá, Rua Augusto Corrêa, N° 1 – UFPA – Belém – Pará – Brasil. Email: valdo.a@gmail.com

Brazilian legislation, which evolves and holds the issue. This research is exploratory one, through a descriptive research and it has a population of 144 Pará mayoralties, the sample has been restricted to 99 among them. A questionnaire was used as strategy for the collect of data, in the mayoralties, with the internal controllers who were in charge until December 2016. The questionnaire was associated to the Likert type scale, split into 6 itens, 5 of them represent the components in the structure of COSO (control environment, risk evaluation, control activity, information and communication, and monitoring activities) the other one refers to the compliance of legal regulations which conduct the Brazilian Internal Control System, obtaining 24,24% of answers. The data analysis has happened through descriptive statistics. The results demonstrated that, among the selected sample, 83,3% of managers of Pará mayoralties have the perception they assisted in full or almost all the regulations of Internal System Control (compliance), and regarding to the precepts which come from COSO, 56% of them feel they have assisted totally or almost totally to the item, permitting conclude that, according to the view of most managers the mayoralties from Pará assist fully or almost fully the listed perspectives into COSO and Brazilian legislations related to the theme.

Keywords: Internal Control System. COSO. Legislation on Internal Control System.

1. INTRODUÇÃO

O Controle Interno foi inserido na administração pública como ferramenta a contribuir com o setor de forma ampla, com a missão de apoiar os gestores a administrar, auxiliar o controle externo e impulsionar o controle social (MONTEIRO, 2015). Na administração pública, o Controle Interno é indispensável como instrumento de gestão e no auxílio à redução de erro, pois permite criar mecanismos de correção, prevenção, direção e observação para eventos que possam impactar no alcance dos objetivos da organização (TCU, 2009).

Tratando-se de legislação, a Constituição do estado do Pará em seu art. 71 diz que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelos Sistemas de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Com isto, o Tribunal de Contas dos Municípios do Pará, em sua Resolução nº 7.739 de 2005, art. 1º, determina que Prefeitos e Presidentes de Câmaras municipais do estado do Pará devem cumprir o que preceitua o disposto no art. 74 da Constituição Federal de 1988. Tal dispositivo constitucional ordena a criação, de forma integrada, do Sistema de Controle Interno, no Poder Legislativo e nas unidades gestoras do Poder Executivo, inclusive Fundações e Autarquias, cujo prazo para entrar em vigor foi o mês de março de 2005.

As legislações supracitadas acompanham as transformações porque passam as organizações privadas e instituições públicas em todo o mundo no que concerne ao controle, à responsabilização e à busca por desempenho positivo desses entes. Sendo o controle interno elemento chave para o alcance desses objetivos, foi criado, em nível internacional o *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO), uma entidade sem fins lucrativos, cujo objetivo é auxiliar no aperfeiçoamento do sistema de controle interno das organizações. O COSO apresenta uma didática com cinco elementos compondo a estrutura de um sistema de controle interno (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento), trabalhando juntos e

fornecendo razoável segurança para administração a respeito da realização dos objetivos (CANNAVINA; PARISI, 2015). A metodologia do COSO têm sido assumida por entidades de controle do setor público do Brasil e do mundo, que têm revisado seus preceitos para aderirem às recomendações padrão COSO, observando que tais padrões se baseiam no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa respeitados em escala global (TCU, 2009).

Por intermédio da decisão normativa TCU nº 107/2010, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a determinar que os Relatórios de Gestão anual das entidades públicas apresentem informações acerca do funcionamento do sistema de controle interno da Unidade Jurisdicionada (UJ), contemplando aspectos presentes na estrutura do COSO.

Nesse contexto, surge a questão norteadora da pesquisa: como se apresentam os sistemas de controle interno das prefeituras paraenses, sob a ótica dos gestores, no que concerne aos elementos elencados no COSO e na legislação brasileira que trata do tema? Assim, o objetivo desta pesquisa é analisar como se apresentam os sistemas de controle interno das prefeituras paraenses, sob a ótica dos gestores, no que concerne aos elementos elencados no COSO e na legislação brasileira que trata do tema.

A justificativa para este estudo é a relevância da análise do sistema de controle interno do setor público, em nível municipal, a partir do olhar dos gestores do sistema nos municípios, no sentido de comparar com o que há de mais avançado em termos de controle interno em nível mundial. O que de *per se* tem o potencial de contribuir para a reflexão sobre o desempenho das prefeituras paraenses e o *accountability* necessário e reivindicado pela sociedade.

A relevância deste estudo, também, está na sua diferenciação e complementariedade às pesquisas de Cannavina e Parisi (2015), que ao estudarem a percepção dos gestores (em âmbito federal) em como a aplicação de seus Sistemas de Controles Internos têm auxiliado o alcance dos objetivos institucionais baseados no sistema COSO/INTOSAI, constataram que tais gestores não utilizam de modo absoluto os controles internos como forma de subsidiar o aperfeiçoamento de seu desempenho e a obtenção dos objetivos institucionais. E ao estudo de Souza (2007), que investigou o cumprimento das normas referentes à implantação e desenvolvimento do Controle Interno inerente a gestão pública nos Municípios do Estado do Paraná e constatou que a implantação do departamento de Controle Interno não é uma prática comum e que não existia uma obrigação formal por parte do Tribunal de Contas do Estado para que os municípios implantassem o departamento de Controle Interno.

O cenário desta pesquisa é diferente das demais, não apenas por se tratar de um estado diferente, mas em função, dentre outras coisas, de que no estado do Pará há uma regulamentação do Tribunal de Contas dos Municípios Paraenses que normatiza a implantação de um Sistema de Controle Interno nos municípios desde o ano de 2005.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Controle Interno

No Brasil, a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.8, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução CFC nº 1.135/2008, trata o Controle Interno com enfoque contábil, destacando:

Controle Interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Verifica-se que a NBC T 16.8 demonstra como finalidade do Controle Interno a observância e execução de medidas que se preocupem com a eficiência e eficácia das operações, além da fidedignidade das informações e legalidade dos atos.

O controle no setor público tem como finalidade certificar que os órgãos atuem de acordo com os princípios constitucionais, em especial ao princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, servindo como equilíbrio na relação Estado x sociedade (TCE/MG, 2012). Haja vista que é objetivo do Estado o atendimento ao interesse público, torna-se necessário o estabelecimento de mecanismos de fiscalização pelo próprio Estado, a fim de averiguar se o abarcamento dos seus objetivos está em consonância com o ordenamento jurídico (TCU, 2011).

Marçola (2014) alega que o Controle Interno é uma ação projetada por pessoas que fazem a gestão da organização com intuito de diminuir riscos e aumentar as chances de atingir seus objetivos, diz que, quando aplicada à administração pública, deve assegurar que ações estejam embasadas ainda pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. É necessário compreender que o Controle Interno permite criar mecanismos de correção, prevenção, direção e observação para eventos que possam impactar no alcance dos objetivos da organização (TCU, 2009). Logo, a gestão de cada entidade é responsável pelo processo que adota com a finalidade de assegurar uma margem de garantia quanto ao atingimento das metas.

Visto o exposto, pode-se afirmar que a partir da implantação do Controle Interno no setor público, fica claro sua significância para a gestão como ferramenta de segurança, tanto como auxílio da redução de riscos, quanto como apoio ao cumprimento de princípios, regulamentos e normas que o setor público está sujeito.

2.2- *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's – COSO*

O COSO é uma associação composta por cinco instituições privadas e possui como escopo fornecer diretrizes conceituais e técnicas que contribuam para o alcance de objetivos relacionados à eficácia dos controles internos, gestão de risco corporativo e prevenção de fraudes (COSO, 2014).

A proposta base do COSO foi formulada com o objetivo de avaliar a eficácia dos Sistemas de Controles Internos, a partir da unificação dos diversos conceitos estabelecidos para controle e assim definindo um modelo conceitual que se enquadrasse como padrão para unificar a estrutura dos Sistemas de Controle Interno das organizações (IIA, 2005).

No setor público, o *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) é um dos mais importantes órgãos de influência para modelos de práticas de auditoria e controles (KRONBAUER, 2011). Ele se encontra alinhado aos conceitos recomendados pelo

COSO e também adota o parâmetro de relação entre objetivos e componentes representados por uma matriz tridimensional, em forma de cubo (CANNAVINA; PARISI, 2015).

Esse modelo apresenta uma relação direta entre os objetivos (que são o que a entidade almeja alcançar), os componentes (que demonstram o que é necessário para atingir os objetivos) e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais) (COSO, 2013). A figura a seguir demonstra essa relação:

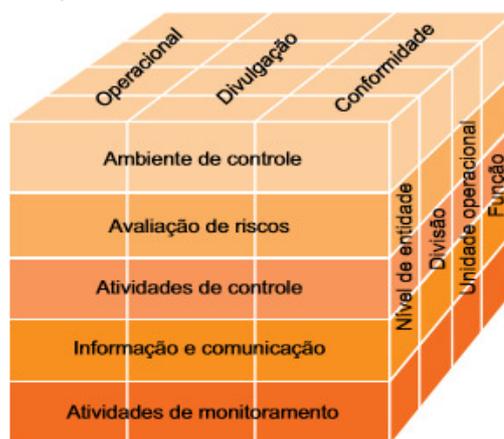


Figura 1: Objetivos e Componentes – COSO

Fonte: COSO (2013, p.09)

O cubo tridimensional possui em sua parte superior, representado por colunas, as três categorias de objetivos, sendo eles: **Operacional**, onde os objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das atividades operacionais, abrangendo alvos de execução financeira e operacional, além de salvaguarda de perdas de ativos; **Divulgação**, envolvendo divulgações financeiras e não financeiras, podendo ser internas ou externas, abrangendo requisitos de confiabilidade, oportunidade e transparência; e **Conformidade**, onde os objetivos da entidade estão sujeitos ao cumprimento de leis e regulamentações vigentes (COSO, 2013).

Sua parte central, formado por linhas, apresenta os cinco componentes fundamentais do Controle Interno, sendo eles: **Ambiente de Controle**, compreendido por um universo de normas que proporcionam base à direção do Controle Interno em toda a organização, abrangendo conceitos como conduta, integridade e os valores éticos; **Avaliação de Risco**, envolvendo identificação e avaliação dos riscos mais relevantes à efetivação dos objetivos; **Atividades de controle**, desenvolvidas para garantir o cumprimento das diretrizes definidas pela administração onde se espera assegurar que os objetivos operacionais sejam alcançados e os riscos à realização dos objetivos sejam superados; **Informação e comunicação**, que fornece suporte para o Controle Interno, interligam as informações que podem ser de fontes internas ou externas; e **Atividades de Monitoramento**, que são avaliações contínuas e independentes, ou uma combinação das duas, possuindo como objetivo certificar-se da presença e do funcionamento das cinco peças do Controle Interno (COSO, 2013).

Segundo o COSO (2013), uma estrutura eficiente de Controle Interno necessita estabelecer os requisitos para um sistema eficaz, que proporcione segurança razoável a respeito da realização dos objetivos da entidade. Um Sistema de Controle Interno eficaz diminui, a um nível admissível, o risco de não se alcançar o objetivo da entidade. A estrutura demanda que exista julgamento no desenho, instalação e condução do Controle Interno e avaliação de sua eficácia. A utilização de julgamento adequado, dentro dos padrões estabelecidos pelas leis, regras, regulamentações e normas, acresce a capacidade da

administração de adotar as melhores decisões a respeito do Controle Interno, ainda que não possa garantir que terá um resultado perfeito.

4. METODOLOGIA

As discussões sobre os resultados alcançados por governos locais, quanto ao suprimento das necessidades de seus cidadãos, remete à imperatividade de controles internos eficientes. É nessa vertente de interação social com o contexto organizacional que o problema desta pesquisa está inserido, e o que a caracteriza como qualitativa, na medida em que visa proporcionar uma visão mais rica desse processo (MARTINS E THEÓFILO, 2009; HOQUE, 2006), a partir da ótica de seus gestores, mas comparativamente ao COSO e à legislação brasileira que trata de controle interno.

O enquadramento metodológico da pesquisa, portanto, levou em consideração a conexão dos fundamentos teóricos do sistema de controle interno direcionados ao setor público, o que demandou pesquisa exploratório-descritiva, com a finalidade de obter informações específicas sobre os sistemas de controle interno das prefeituras paraenses, assim como a descrição analítica desse fenômeno, a partir da ótica de seus gestores (MILES; HUBERMAN E SALDAÑA, 2014; PRODANOV E FREITAS, 2013; SAUNDERS; LEWIS E THORNHILL, 2012).

A coleta de dados ocorreu por meio de um questionário associado à escala tipo *Likert*, que se fundamenta a partir de um conjunto de itens expostos em forma de afirmações, onde o indivíduo associa uma medida ao grau de concordância com as afirmações. Assim, por exemplo, ao associar um valor numérico a cada componente, a média do somatório dos pontos expõe o grau de aceitação dos respondentes em relação à premissa afirmada que está sendo medida (MARTINS E THEÓFILO, 2009; BLANCO E ALVARADO, 2005). O questionário foi direcionado aos responsáveis pelo Sistema de Controle Interno das prefeituras do estado do Pará que atuaram no município até dezembro de 2016.

Para o universo do estudo, considerou-se a totalidade de 144 municípios existentes no Estado (Instituto Brasileiro de Geografia Estatística, 2016), os quais, segundo a Resolução TCM-PA nº 7.739, art. 1º, possuem a obrigatoriedade em instituir de forma integrada Sistema de Controle Interno nas prefeituras desde o mês de março de 2005.

A amostra foi formada a partir de uma listagem dos contatos dos responsáveis pelo Sistema de Controle Interno de cada prefeitura do estado concedida pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará, após solicitação via ofício, chegando desse modo a 99 nomes de responsáveis pelo Controle Interno de prefeituras, os quais estavam no exercício do cargo até dezembro de 2016. Essa amostra foi então dividida por mesorregião.

Foi realizada tentativa de contato prévio via telefonema com todos os responsáveis do Controle Interno das prefeituras presentes na amostra com a finalidade de explicar o objetivo da pesquisa a cada Controlador, e questionar o interesse e disponibilidade do mesmo para responder ao questionário. Após o contato prévio, um *e-mail* contendo o questionário associado à escala tipo *Likert* formulado na plataforma *Google Docs* foi direcionado a cada Controlador.

O questionário, composto por seis sessões, foi dividido em vinte e seis assertivas alocadas nos níveis da escala tipo *Likert* de 1 a 5. As sessões foram construídas de acordo com os cinco componentes da estrutura do COSO referentes ao Sistema de Controle Interno: ambiente de controle, avaliação dos riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento, e por fim uma última sessão construída em forma de *compliance*

desenvolvida com base no normativo legal. O questionário possui níveis numéricos que são avaliados da seguinte maneira: (1) item não implementado; (2) item implementado inicialmente (3) item implementado parcialmente; (4) item implementado quase em sua totalidade; e (5) item implementado totalmente.

Dentre a amostra de 99 municípios, obteve-se 24,24% de questionários respondidos, o que equivale a 24 exemplares do mesmo a serem analisados. A apreciação dos dados colhidos via questionários ocorreu por meio da estatística descritiva, que, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 108) “é a organização, a sumarização e a descrição de um conjunto de dados, através da construção de gráficos, tabelas e da avaliação de medidas por meio de dados numéricos”. Também foi realizada uma análise descritiva com embasamento bibliográfico para cada uma das 26 questões que compõem a ferramenta de estudo.

As análises dos resultados do estudo serão apresentadas de acordo com cada mesorregião do estado do Pará, de modo a preservar a identidade dos respondentes, garantindo o anonimato dos colaboradores, de acordo com o que foi previamente acertado com cada um deles. Também, este método de apresentação foi escolhido a fim de não persuadir o Controlador Interno a supervalorizar suas respostas no momento de analisar cada item referente ao Sistema de Controle Interno da prefeitura do seu respectivo município.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para apuração dos resultados, foi adotada uma análise estatística em relação à moda e mediana das respostas obtidas por mesorregião. A análise foi construída conforme classificação estatística descritiva qualitativa e com embasamento bibliográfico para cada uma das 26 questões julgadas nos níveis da escala tipo *Likert* de 1 a 5.

A seção foi construída conforme os cinco componentes específicos recomendados pelo COSO (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação; e atividades de monitoramento) juntamente com um nível de *compliance* à legislação brasileira voltada ao Sistema de Controle Interno no setor público. As seções serão apresentadas de forma individual, acompanhadas de cada mesorregião.

5.1. Ambiente de Controle

Tabela 1: Total do item Ambiente de Controle por mesorregião

1- AMBIENTE DE CONTROLE	MODA	MEDIANA
Mesorregião do Baixo Amazonas	5	4,5
Mesorregião do Marajó	3	3
Mesorregião do Nordeste	5	4
Mesorregião do Sudeste	5	4
Mesorregião do Sudoeste	3	3
Mesorregião Metropolitana	3	3,5
TOTAL PARA ESTE ITEM	5	3,75

Fonte: Elaborado pelos autores

O ambiente de controle representa o universo de normas que proporcionam base à direção do Controle Interno em toda a organização, abrangendo conceitos como conduta, integridade e os valores éticos. A moda obtida no estado do Pará para este componente do

Sistema de Controle Interno foi de 5 e a mediana foi de 3,75, conforme a percepção dos gestores.

De acordo com a análise modal, baseada nas respostas dos colaboradores, o ambiente de controle possui um padrão de atuação formalmente estabelecido, abordando pontos relacionados a fatores de integridade e valores éticos. Possui claramente estabelecido parâmetros para a sua própria supervisão. A estrutura organizacional é definida, contemplando níveis hierárquicos e de responsabilidade. Além de que, existem programas de treinamento visando o aperfeiçoamento de seus colaboradores e/ou incentivo do desempenho por meio de plano de cargos e salários e remuneração atrelada ou produtividade/capacitação.

Porém, ao ser analisado o item com base na mediana existente, pode-se inferir que todos estes processos descritos acima não ocorrem em suas totalidades, mas sim de forma parcial. Visto que, a mediana é representada pelo quantificador de 3,75. Também, podem-se analisar através dos resultados algumas disparidades entre as mesorregiões do estado, por exemplo, no Nordeste e Sudoeste paraense os números mostram que as mesorregiões possuem o item fortemente estabelecido, englobando todas as características defendidas pelo COSO em relação ao Ambiente de Controle, como as normas que proporcionam base à direção do Sistema de Controle, conceitos de conduta, integridade e os valores éticos. Já em contrapartida, as mesorregiões do Marajó e região Metropolitana demonstram através de seus resultados que tais fatos não ocorrem em totalidade, mas sim, de modo parcial.

5.2. Avaliação de Riscos

Tabela 2: Total do item Avaliação de Riscos por mesorregião

2- AVALIAÇÃO DE RISCOS	MODA	MEDIANA
Mesorregião do Baixo Amazonas	4	4
Mesorregião do Marajó	4	3,5
Mesorregião do Nordeste	4	4
Mesorregião do Sudeste	4	4
Mesorregião do Sudoeste	3	3
Mesorregião Metropolitana	4	4
TOTAL PARA ESTE ITEM	4	4

Fonte: Elaborado pelos autores

A Avaliação de Riscos é o processo de identificação e avaliação dos riscos mais relevantes à efetivação dos objetivos estabelecidos para a entidade. Ao serem analisadas as respostas dos controladores internos relacionadas a este componente, identificou-se a moda e mediana representadas pelo quantificador 4, conforme a tabela 2, permitindo-se inferir que, de acordo com a percepção dos respondentes, há a implantação, porém não em sua totalidade, da Avaliação de Riscos do Sistema de Controle Interno, como: administração de rotina de identificação dos riscos que podem prejudicar o atingimento dos objetivos e metas da organização; um sistema que considera os riscos do não atingimento dos objetivos definidos pela entidade e o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos; um sistema que identifica os objetivos da entidade dentro das categorias operacional, divulgação e conformidade, o qual procede para análise dos riscos inerentes aos mesmos; o aperfeiçoamento quanto ao monitoramento das mudanças no ambiente externo

inerentes à realização dos objetivos institucionais, as quais podem tornar Controle Interno ineficaz.

Além disso, é possível identificar que a percepção dos respondentes de cada mesorregião para o componente analisado manteve-se em sua maioria de modo igualitário, diferenciando-se a mesorregião do Sudoeste Paraense que obteve tanto como moda e mediana a opção 3, significando que no que concerne Avaliação de Riscos, a mesma identifica sua implantação de forma parcial.

5.3. Atividades de Controle

Tabela 3: Total do item Atividades de Controle por mesorregião

3- ATIVIDADES DE CONTROLE	MODA	MEDIANA
Mesorregião do Baixo Amazonas	5	4
Mesorregião do Marajó	4	3
Mesorregião do Nordeste	4	4
Mesorregião do Sudeste	4	4
Mesorregião do Sudoeste	3	3
Mesorregião Metropolitana	3	3,5
TOTAL PARA ESTE ITEM	4	3,75

Fonte: elaborado pelos autores

As Atividades de Controle garantem o cumprimento das diretrizes definidas pela administração, onde se espera assegurar que os objetivos operacionais sejam alcançados e os riscos à realização dos objetivos sejam superados. Em uma análise geral, a moda entre os itens julgados de acordo com a implantação deste componente foi 4, o que permitiu identificar que, na percepção do gestor, o funcionamento do Sistema de Controle Interno no que concerne Atividades de Controle é desenvolvido quase de modo integral.

Porém, analisando este mesmo cenário com base na mediana, a opção fica em 3,75 o que representa que metade dos respondentes identificaram o funcionamento do Controle Interno quanto a atividade de controle entre 1 e 3,75 e a outra entre 3,75 e 5. Observando a tabela acima, verificam-se maiores disparidades entre as mesorregiões do Sudoeste e Região Metropolitana, as quais possuíam como moda 3 e mediana 3 e 3,5 respectivamente, reconhecendo as funções referente às atividades de controle como implantada parcialmente, distanciando das respostas obtidas da mesorregião do Baixo Amazonas que obteve como moda 5 e mediana 4, caracterizando tais funções como implantada totalmente, outrora como implantada quase em sua totalidade.

5.4. Informação e Comunicação

Tabela 4: Total do item Informação e Comunicação por mesorregião

4- INFORMAÇÃO E COMUNIAÇÃO	MODA	MEDIANA
Mesorregião do Baixo Amazonas	5	5
Mesorregião do Marajó	4	3
Mesorregião do Nordeste	5	4,5
Mesorregião do Sudeste	5	5

Mesorregião do Sudoeste	5	3,5
Mesorregião Metropolitana	5	4,5
TOTAL PARA ESTE ITEM	5	4,5

Fonte: elaborado pelos autores

A informação e comunicação são métodos sucessivos e interativos de proporcionar, partilhar e alcançar informações necessárias. Fornecem suporte para o Controle Interno, interligam as informações que podem ser de fontes internas ou externas. A comunicação interna é a forma pela qual as informações são prestadas à organização, fluindo por todas as áreas da entidade. A moda obtida no estado do Pará para este componente do Sistema de Controle Interno foi 5 e a mediana foi de 4,5. Então, a partir da estatística descritiva dos dados, pode-se analisar que o Sistema de Controle Interno das prefeituras do estado, utilizam informações tanto de fontes internas quanto externas com a finalidade de apoiar o seu funcionamento e possuem o compartilhamento interno de informações entre os departamentos, apoiando o seu funcionamento.

Porém, se este mesmo item for analisado apenas de acordo com a mediana de algumas mesorregiões, a exemplo a mesorregião do Marajó e Sudoeste paraense, pode-se afirmar que tais processos ainda não são realizados em plenitude, mas sim de modo parcial, onde, por exemplo, métodos sucessivos e iterativos para partilhar e alcançar informações necessárias ainda precisam ser melhor desenvolvidos e articulados dentro do Sistema de Controle Interno das prefeituras paraenses.

5.5. Atividades de Monitoramento

Tabela 5: Total do item Atividades de Monitoramento por mesorregião

5- ATIVIDADES DE MONITORAMENTO	MODA	MEDIANA
Mesorregião do Baixo Amazonas	5	5
Mesorregião do Marajó	3	3
Mesorregião do Nordeste	4	4
Mesorregião do Sudeste	4	4
Mesorregião do Sudoeste	1	1
Mesorregião Metropolitana	3	3,5
TOTAL PARA ESTE ITEM	3	3,75

Fonte: elaborado pelos autores

As Atividades de Monitoramento são avaliações contínuas e independentes ou uma combinação das duas. Asseguram a presença e o funcionamento das cinco peças do Controle Interno. Avaliações contínuas de monitoramento, implantadas nos procedimentos corporativos em diferentes níveis de uma entidade, produzem informações oportunas. Este componente do Sistema de Controle Interno no estado do Pará obteve mediana geral equivalente a 3,75 e moda total de 3.

Sendo assim, com base na estatística descritiva de tais informações, pode-se deduzir que o Sistema de Controle Interno das prefeituras do estado, efetuam de forma parcial, avaliações contínuas e/ou independentes para se certificarem da presença, funcionamento e eficácia dos componentes do Sistema.

Podem ser observadas algumas disparidades de informações quanto a análise por dados de mesorregiões distintas. É o que ocorre ao apreciar-se a moda e mediana da mesorregião do Sudoeste, onde por meio do resultado conclui-se que Atividades de Monitoramento são inexistentes no Controle Interno das prefeituras. No entanto, em contrapartida, temos a mesorregião do Baixo Amazonas, que demonstra através de seus resultados, possuir a total implementação dos requisitos dos itens avaliados referentes a Atividades de Monitoramento.

5.6. *Compliance* de normas e regulamentos que regem o Controle Interno no Brasil

Tabela 6: Total do item *Compliance* por mesorregião

6- COMPLIANCE DE NORMAS E REGULAMENTOS QUE REGEM O CONTROLE INTERNO NO BRASIL	MODA	MEDIANA
Mesorregião do Baixo Amazonas	5	5
Mesorregião do Marajó	5	3
Mesorregião do Nordeste	5	5
Mesorregião do Sudeste	5	5
Mesorregião do Sudoeste	5	4
Mesorregião Metropolitana	4	4
TOTAL PARA ESTE ITEM	5	4,5

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nesta sessão, foram levantados, no questionário, aspectos presentes em normativos que regem o funcionamento do Sistema de Controle Interno no âmbito das entidades públicas brasileiras, com a finalidade de identificar o grau de aderência do seu cumprimento nos municípios analisados. Levando em consideração a totalidade do estado do Pará, a moda para o atendimento neste quesito foi 5, o que significa que a maioria dos respondentes identificam total cumprimento ao solicitado pela legislação.

Quanto à mediana, é representada pelo quantificador 4,5, onde se infere, a partir das respostas dos colaboradores, que tal aderência existe, porém, não de forma totalitária.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo constatou que, de acordo com as respostas obtidas de 56% dos responsáveis pelo Sistema de Controle Interno, as prefeituras do estado do Pará atendem às premissas advindas do COSO em graus numéricos de 4 a 5, expressando que tal funcionamento adere totalmente ou quase em totalidade as perspectivas do COSO. Outros 40% afirmam em escalas numéricas de 2 a 3 que tal aderência ocorre de modo parcial, ou em estágios iniciais. E, 4% dos respondentes afirmam através da escala numérica 1, que em certos pontos não existe grau de aderência às premissas advindas do COSO nas prefeituras de seus respectivos municípios.

No que concerne à legislação brasileira voltada ao tema Controle Interno no setor público, 83,3% dos respondentes afirmam que a prefeitura atende ao normativo legal do Brasil em escalas numéricas de 4 a 5, inferindo a aderência total ou quase em totalidade ao tema. Já, 16,7% dos colaboradores afirmam que tal adesão ocorre em escala numérica equivalente a 3, ou seja, a aderência aos preceitos da legislação brasileira ocorre de maneira parcial.

Em resposta à questão de pesquisa e ao alcance do objetivo geral do estudo, pode-se afirmar que, conforme a ótica da maioria dos gestores do Sistema de Controle Interno, as prefeituras paraenses atendem totalmente ou quase em totalidade as perspectivas elencadas no COSO e à legislação brasileira voltada ao tema. No entanto, ao realizar um levantamento da execução da determinada legislação pelos municípios, foi possível identificar a existência da normatização em apenas 13,19% dos municípios.

Quanto às limitações do estudo, destaca-se a dificuldade de contato telefônico com a maioria dos gestores do Controle Interno, o que provavelmente influenciou na quantidade de respostas. Outra limitação do estudo diz respeito ao próprio instrumento de pesquisa, pois, ainda que possua respostas objetivas a respeito do grau de aderência do funcionamento do Sistema de Controle Interno às premissas advindas do COSO e ao normativo legal sobre o tema, o real entendimento do colaborador não pôde ser avaliado, visto que, os questionários foram respondidos por meio eletrônico.

Como pesquisa futura, recomenda-se a ampliação da presente abordagem, com a realização de entrevistas *in loco*, buscando formas alternativas de confirmar o que foi respondido, como, por exemplo, realizando-se averiguações relativas aos resultados institucionais alcançados com auxílio do Sistema de Controle Interno.

REFERÊNCIAS

- BLANCO, N.; ALVARADO, M. E. (2005). Escala de actitud hacia el proceso de investigación científico social. **Revista de Ciencias Sociales**, v. XI, n. 3, p. 537 – 544.
- CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. (2015). Gestão Pública em Entidades Brasileiras: adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas Coso/Intosai . **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, p. 6-26.
- COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION - COSO. (2014) Welcome to COSO and About us. Disponível em: <http://www.coso.org> . Acesso em 07 de outubro de 2016.
- COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION - COSO. (2013) Controle Interno - Estrutura Integrada (Tradução livre do original em inglês). Disponível em: http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf Acesso em 07 de outubro de 2016.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 16.8 – Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf . Acesso em 06 de outubro de 2016.
- HOQUE, Z. (2006). *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues*. London, Spiramus.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: http://www.cidades.ibge.gov.br/download/mapa_e_municipios.php?lang=&uf=pa. Acesso em 08 de outubro de 2016.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. (2011). Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: Estudo do Controle Externo da Gestão Pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 5, n. 12, p. 48-71.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. N.; SALDAÑA, J. (2014). *Qualitative data analysis: a methods sourcebook*. 3rd ed. London: Sage.

MARÇOLA, C. (2014). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, v. 62, n. 1, p. 75-87.

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, C. R. (2009). **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ed. São Paulo: Atlas.

MONTEIRO, R. P. (2015). Análise do Sistema de Controle Interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188.

PARÁ. Constituição do Estado do Pará. (1989). Diário Oficial do Estado do Pará, Belém, 05, Outubro 1989.

PRODANOV, C. C.; DE FREITAS, E. C. (2013). **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale.

SAUNDERS, M.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. *Research methods for business students*. 6th ed. London: Pearson. 2012

SOUZA, D. C.; RIBEIRO, R. R. M.; KÜHL, M. R.; CLEMENTE, A. (2007). Controle Interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no estado do Paraná. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 26, n. 2, p. 29-39.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA, The American Institute of Certified Public Accountant, Association of Certified Fraud Examiners. (2005) Putting COSO's Theory into Practice. Tone at the top, exclusively for senior management, boards of directors and audit committees. Issue 28, November 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.pdf>. Acesso em 07 de outubro de 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Decisão Normativa – TCU nº 107, de 27 de outubro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar

relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em:

<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Normativos.faces?pesquisaAvançada=tru> . Acesso 02 de janeiro de 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. O Controle Interno na Administração Pública como um Instrumento de Accountability. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B2415387225&inline=1>. Acesso em 07 de outubro de 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. Cartilha de Orientações sobre o Controle Interno, 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. A Escola Paulista de Contas Públicas Presidente Washington Luís. Disponível em:

<http://www4.tce.sp.gov.br/epcp/artigos>. Acesso em 06 de outubro de 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARA. Formação em Controle Interno Municipal. Disponível em:

www.tcm.pa.gov.br/component/rokdownloads/...controleinternonovo.../download.html.

Acesso em 06 de outubro de 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS ESTADO DO PARA. Resolução nº 7.739/2005/TCM/PA. Disponível em:

<https://www.tcm.pa.gov.br/component/rokdownloads/downloads/...n.../download.html>.

Acesso em 06 de outubro de 2016.

APÊNDICE A - Questionário referente ao Sistema de Controle Interno Municipal

QUESTIONÁRIO SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL					
Classifique cada atividade contida nos componentes abaixo conforme o grau de atendimento ao item.	1	2	3	4	5
1- AMBIENTE DE CONTROLE (O ambiente de controle representa o universo de normas que proporcionam base à direção do Controle Interno em toda a organização, abrangendo conceitos como conduta, integridade e os valores éticos.)					
O Sistema de Controle Interno da prefeitura, no que concerne ao ambiente de controle:					
Possui um padrão de atuação formalmente estabelecido, abordando pontos relacionados a fatores de integridade e valores éticos.					
Possui parâmetros claramente estabelecidos para a sua própria revisão.					
Possui uma estrutura organizacional definida, contemplando níveis hierárquicos e de responsabilidade.					

Possui programas de treinamento visando o aperfeiçoamento de seus colaboradores e/ou incentiva o desempenho (por meio de plano de cargos e salários e remuneração atrelada ou produtividade/capacitação).					
2- AVALIAÇÃO DE RISCOS					
<i>(A Avaliação de riscos é processo de identificação e avaliação dos riscos mais relevantes à efetivação dos objetivos)</i>					
O Sistema de Controle Interno da prefeitura, no que concerne à avaliação de riscos:					
Administra uma rotina de identificação dos riscos que podem prejudicar o atingimento dos objetivos e metas da organização.					
Considera os riscos do não atingimento dos objetivos definidos pela entidade, havendo alguma tolerância ao que foi estabelecido.					
Considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.					
Busca identificar claramente os objetivos da entidade dentro das categorias operacional, divulgação e conformidade, para que, dessa forma, proceda a análise dos riscos inerentes aos mesmos.					
Monitora as mudanças no ambiente externo inerentes à realização dos objetivos institucionais, as quais podem tornar Controle Interno ineficaz.					
3- ATIVIDADES DE CONTROLE					
<i>(As Atividades de Controle garantem o cumprimento das diretrizes definidas pela administração, onde espera-se assegurar que os objetivos operacionais sejam alcançados e os riscos à realização dos objetivos sejam superados)</i>					
O Sistema de Controle Interno da prefeitura, no que concerne às atividades de controle:					
Seleciona e desenvolve atividades de controle que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração e cooperam para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.					
Seleciona e desenvolve atividades de controle em todos os níveis da entidade, nos vários estágios dentro dos processos institucionais e do ambiente tecnológico.					
Possui natureza preventiva ou de detecção, além de abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações, verificações e revisões de desempenho do negócio.					
Seleciona e desenvolve atividades alternativas de controle para os casos em que não é possível a realização de segregação de funções.					
Possui políticas e metodologias formais, que indicam as instruções a serem adotadas pelo pessoal, impedindo interpretações equivocadas.					
4- INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO					
<i>(A informação e comunicação fornecem suporte para o Controle Interno, interligam as informações que podem ser de fontes internas ou externas)</i>					
O Sistema de Controle Interno da prefeitura, no que concerne à informação e comunicação:					

Utiliza informações tanto de fontes internas quanto externas com a finalidade de apoiar o seu funcionamento.					
Possui o compartilhamento interno de informações entre os departamentos, apoiando o seu funcionamento.					
5- MONITORAMENTO					
<i>(O monitoramento são avaliações contínuas e independentes, ou uma combinação das duas. Certificam-se da presença e do funcionamento das cinco peças do Controle Interno)</i>					
O Sistema de Controle Interno da prefeitura, no que concerne ao monitoramento:					
Realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença, funcionamento e eficácia dos seus componentes.					
Realiza avaliações contínuas em diferentes setores por meio das quais são proporcionadas informações relevantes e em tempo hábil para a entidade.					
Realiza, periodicamente, avaliações independentes.					
6- COMPLIANCE DE NORMAS E REGULAMENTOS QUE REGEM O CONTROLE INTERNO NO BRASIL					
O Controle Interno do município elabora relatórios direcionados ao controle externo.					
O sistema de Controle Interno do município avalia o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e do orçamento municipal.					
O Controle Interno do município comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.					
Dentre as atividades do Controle Interno no município está o exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do município.					
Existe uma lei municipal que regulamenta o sistema de Controle Interno, estabelecendo sua composição e funcionamento.					
O sistema de Controle Interno do município atua no sentido de proteger os ativos e assegurar veracidade dos componentes patrimoniais.					
O Controle Interno municipal auxilia na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.					