DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p47-60

GESTÃO PÚBLICA ESTADUAL: PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE A QUALIDADE DOS CONTROLES INTERNOS

PUBLIC MANAGEMENT STATE: PERCEPTION OF MANAGERS ABOUT QUALITY OF INTERNAL CONTROLS

MAURO DE SOUZA JUNIOR
Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Santa Catarina. Endereço: Rua dos Imigrantes, 500 | 89.254-430 | Jaraguá do Sul/SC | Brasil..
E-mail: *mauro.souza@catolicasc.org.br*

MARCIA ZANIEVICZ SILVA
Mestre e Doutora em Contabilidade. Pesquisadora na área de SCG. Professora no Centro Universitário Católica de Santa Catarina. Professora no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB). ***Endereço:*** *Rua Antonio da Veiga 140 Sala D- 202, Bairro Vitor Konder | Caixa Postal 1507 | 89012-900 | Blumenau/SC | Brasil.*
E-mail: *marciaza@gmail.com*

RESUMO

O objetivo do estudo foi avaliar a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão, pelas Superintendências dos Estados brasileiros, e verificar a simetria de percepção sobre tais práticas. Os dados foram coletados a partir dos quadros de autoavaliação constantes Do Relatório de Gestão, reportado anualmente ao Tribunal de Contas da União (TCU). A análise quantitativa adota estatística descritiva e a entropia informacional, a qual possibilitou inferir sobre a qualidade das práticas de controle interno e a convergência ou divergência de percepções dos gestores das 24 Unidades da Federação investigadas. Os resultados evidenciaram que há aspectos e conceitos de controles internos mais bem gerenciados e esclarecidos dentro das Unidades Jurisdicionadas, como é o caso do ambiente de controle e a informação e comunicação. Por outro lado, também existem aspectos que trazem discordância de opiniões entre os gestores e as deficiências apontadas, conforme os valores atribuídos na autoavaliação. Indicam que alguns aspectos de controle interno requerem maior atenção, em especial a avaliação de riscos, os procedimentos de controle e o monitoramento.

Palavras-chave: Relatório de gestão. Controle interno. Autoavaliação. COSO. Gestão pública.

Submissão em 10/06/2016. **Revisão em** 10/08/2016. **Aceito em** 01/09/2016.

BY-NC-ND

ABSTRACT

The purpose of the study was to evaluate the quality of internal control practices highlighted in the Management Report, the Superintendence of Brazilian states, and to verify that the similarity in the perception of such practices. Data were collected from the tables of self-assessment contained in the Management Report, reported annually to the Tribunal de Contas da União – TCU (Court of Audit). Quantitative analysis adopts descriptive statistics and informational entropy, which made it possible to infer the quality of internal control practices and the convergence or divergence of perceptions of managers of 24 units of the Federation investigated. The results showed that there are aspects and concepts of internal controls better managed and clarified within the jurisdictional units, such as the control environment and information and communication. On the other, there are also aspects that bring different opinions between the managers and indicates deficiencies, according to the values given in the self-assessment, there are indications that some aspects of internal control require further attention, in particular the risk assessment, control procedures and monitoring.

Keywords: *Management report. Internal control. Self evaluation. COSO. Public management.*

1 INTRODUÇÃO

Em função dos escândalos financeiros e de governança observados nas últimas décadas, empresas, tanto públicas como privadas, passaram a necessitar de procedimentos e processos que forneçam uma segurança razoável no que se refere à elaboração de relatórios financeiros e às práticas de gestão adotadas. Nessa direção, Avalos (2009) enfatiza que o controle interno é uma importante ferramenta de monitoramento e avaliação das práticas gerenciais e dos relatórios financeiros.

O controle interno torna-se, a cada margem de crescimento, um instrumento indispensável às organizações, pois, quanto maior e mais diversificado for o empreendimento, maior será a delegação de responsabilidades e necessário o seu devido monitoramento (ALMEIDA, 2010). Nesse contexto, o *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO, 2004) tem se destacado como referência internacional na proposição de um *framework* para os controles internos. Tem o objetivo de melhorar os relatórios financeiros por meio da ética, governança corporativa e efetividade dos controles internos (Pereira; Bracalente; Dinofre & Eidt, 2008; Jokipii, 2010; Bromiley; McShane; Nair & Rustambekov, 2015).

No âmbito da gestão pública, os governantes prestam serviços aos cidadãos, das mais diferentes naturezas, desde política, economia, saúde, educação e infraestrutura, tornando-se fundamental para a organização de um país. Visto isso, a busca pela qualidade desses serviços deve ser constante, plena e transparente. Ao relacionar tal afirmativa com o atual cenário político econômico brasileiro, o estudo de Cochrane, Moreira e Pinho (2003) afirma que o controle é imprescindível para acompanhar a execução de programas e identificar suas falhas e desvios. Também é uma ferramenta para certificar a boa utilização, manutenção e guarda do patrimônio, além de proporcionar a verificação da aplicação de normas e princípios que estão sendo adotados, o que gera maior segurança às informações prestadas ou às operações realizadas.

Dentre os diversos tipos de controles internos adotados pelos entes públicos, tem-se o Relatório de Gestão (RG). É um documento regido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e, dentre as recomendações, estabelece que o gestor público deve emitir sua opinião sobre a qualidade e suficiência dos controles internos e adotar mecanismos para a gestão dos riscos, tomando por base as recomendações do COSO (TCU, 2013, 2014a, 2014b).

No entanto, dada a recente inserção das proposições do *framework* do COSO no contexto da gestão pública, pouco se sabe sobre como os gestores estão reportando seus controles internos, fator que instiga a responder à seguinte questão- problema: Quais fragilidades nos controles internos e na gestão de riscos são evidenciadas pelos gestores públicos no Relatório de Gestão enviado para o TCU? Assim, tem-se como objetivo de pesquisa avaliar a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão, pelas Superintendências dos Estados brasileiros, e verificar a simetria de percepção sobre tais práticas.

A justificativa do estudo baseia-se na importância da eficiência e da eficácia da administração pública, cujo desempenho afeta diretamente a população. Torna-se um fator que necessita de transparência e efetividade. De acordo com o estudo de Bleil, Mauss, Gradil e Polese (2011), conforme realidade política, econômica e social – fatores para administração pública – é necessário que, a fim de se cumprir as metas com participação da sociedade, transparência, eficiência e eficácia, dentro de um ambiente em que regras são previamente definidas, os controles internos

ganhem espaço, dando maior monitoramento e segurança para a entidade. O estudo, ao avaliar a simetria de percepção dos gestores estaduais, contribui para indicar aspectos da gestão, comuns a todos os entes federativos investigados, bem como identificar quesitos que apresentam divergências de opinião e gestão, análise que pode indicar pontos que requerem melhoria, em um contexto nacional. Adicionalmente, o estudo amplia pesquisas anteriores como as de Braga Neto, Vasconcelos e De Luca (2013), que verificaram se os dispositivos de controle interno, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.8, são contemplados nos relatórios anuais dos Estados brasileiros, e de Annavina e Parisi (2015), que avaliaram os componentes de controle interno dos órgãos públicos da administração pública direta do Poder Executivo Federal.

O artigo está organizado da seguinte forma: após a introdução, a pesquisa inicia conceituando controle interno e as políticas sugeridas pelos relatórios COSO I, COSO II e COSO III. Segue-se o referencial teórico com a visão de controles internos no contexto de gestão pública. Após, descreve-se a metodologia aplicada para, na sequência, proceder-se à análise dos dados e às conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico centra atenção nos os aspectos conceituais e procedimentais do Controle Interno, com ênfase aos *Frameworks* emanados pelo *Committee of Sponsoring Organizations,* bem como, discorre sobre o controle interno na gestão pública.

2.1 Controle interno

O termo controle, dentro da visão pós-moderna, se desmembra e abrange uma gama de conceitos relativos à teoria geral de administração, contabilidade e gestão, além de se relacionar com as novas tecnologias. Proporciona, então, uma ferramenta de gestão e monitoramento das entidades (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009).

Por sua vez, os controles internos são procedimentos que visam a trazer melhores informações e segurança para as organizações. Isso consiste em providenciar ou em adotar procedimentos, políticas ou diretrizes que tenham como objetivo garantir eficiência, ordem e segurança na gestão administrativa, contábil e financeira (AVALOS, 2009). Por sua vez, Spira e Page (2003) e Ribeiro e Coelho (2013) afirmam que o controle interno é um processo planejado e implementado pela gestão sênior, administração e demais colaboradores, e destina-se a fornecer maior segurança para a realização dos objetivos da entidade.

Avalos (2009) enfatiza que, após a Segunda Guerra Mundial, os negócios ou empreendimentos, de forma global, tiveram um dinamismo que dura até os dias de hoje. Isso traz à tona as significativas mudanças que ocorrem continuamente, agregando desafios e necessidade de planejamento. Dentro desse contexto, destacam-se os sistemas de informação e os sistemas de controle interno, necessários para o bom andamento da entidade, unindo, esclarecendo e monitorando as atividades. Adicionalmente, Avalos (2009) relata que o controle interno é um facilitador para que a entidade siga em busca de seus objetivos estratégicos e fornece uma garantia razoável de que a empresa cumpre as leis e normas vigentes.

2.2 COSO I, II e III

Conforme Nakano (2009), o *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), inicialmente denominado *Nacional Commission On Fraudulent Financial Reporting*, foi criado em 1985, com a finalidade de estudar as causas de ocorrências de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, além de desenvolver recomendações para entidades, no que se refere a controle, gestão de riscos e discussão de fraude.

O COSO tem como objetivo a melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. (Pereira *et al.*, 2008). Ribeiro e Coelho (2013) citam que o COSO é uma iniciativa do setor privado, patrocinado e financiado por cinco associações de profissionais de classe: *American Accounting Association* (AAA), *American Institute Of Certified Public Accountants* (AICPA), *Financial Executives International* (FEI), *Institute Of Management Accountants* (IMA) e *The Institute Of Internal Auditor* (IIA). Esse órgão, em 1992, publicou o *famework* intitulado "Controle Interno – Um modelo integrado", que se tornou referência mundial para a aplicação e estudo de controles internos, atualmente conhecido como COSO I.

Segundo Nakano (2009), o COSO I refere-se à integração dos controles internos que se baseiam em uma estrutura tridimensional similar a um cubo em que as dimensões são os objetivos, as unidades da organização e os componentes de controle. A primeira dimensão representa os objetivos, que são o processo (operações), o registro (relatórios financeiros) e a conformidade (cumprimento das regras). São essas as três categorias de atividade de controle. Já a segunda dimensão representa os objetos de avaliação. São as unidades administrativas e atividades da organização que devem ser avaliadas. Por fim, a terceira dimensão é representada por cinco componentes de controle.

Quanto aos cinco componentes, segundo o Bergamini Jr. (2005) e o COSO (2013), o ambiente de controle estabelece o tom da organização, influenciando

na percepção de controle de seu pessoal. É também o disciplinador e padronizador. A avaliação de risco consiste na análise dos riscos, tanto de origem externa quanto de origem interna. A atividade de controle é a garantia de que as diretrizes da administração serão seguidas por meio das políticas e procedimentos adotados. A informação e comunicação referem-se à geração e à coleta de informações nos prazos e de forma adequada, dando suporte a outros componentes de controle. A comunicação é um fator indispensável. Por fim, o último componente representa o monitoramento dos controles internos por meio de processos que avaliem o seu desempenho e qualidade (BERGAMINI Jr., 2005; COSO, 2013).

Adicionalmente, em 2004, decorrente da necessidade de ampliar os mecanismos para o gerenciamento de riscos, foi publicado o COSO II ou COSO *Enterprise Risk Management*. Essa nova obra não abandona os critérios do COSO I, mas, sim os incorpora. Adota uma nova postura, que é a de prever e prevenir riscos inerentes à organização, os quais podem afetar o alcance de seus objetivos. Esse modelo, além de dar suprimento aos controles internos, promove a capacidade de gerenciamento de riscos (COSO, 2004; BRAGA NETO; SILVA, 2009).

Conforme o COSO (2004), o gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes, conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 – Componentes da gestão de riscos corporativos

COMPONENTE	DESCRIÇÃO
Ambiente interno	Indica como a organização percebe o ambiente, a filosofia para gerenciar os riscos, o apetite ao risco, a integridade e os valores éticos.
Fixação de objetivos	Os objetivos devem preceder a identificação dos eventos e devem servir de suporte para a missão organizacional em consonância com o apetite ao risco.
Identificação de eventos	Consiste na classificação dos eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos organizacionais. Pode tanto ser oportunidades quanto ameaças.
Avaliação de riscos	Implica na avaliação dos riscos. Tem como parâmetro sua probabilidade de impacto.
Resposta a riscos	A resposta ao risco envolve optar entre evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. Ou seja, a empresa pode descontinuar as atividades que geram riscos superiores aos aceitáveis, reduzir o impacto dos mesmos, minimizá-los de maneira compartilhada (como uma terceirização de atividade, por exemplo) e também pode aceitá-las, sem tomar qualquer medida.
Atividade de controle	Determinação e implementação de políticas e procedimentos que assegurem que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
Informação e comunicação	A comunicação deve ser eficaz e fluir em toda a organização. Deve, também, garantir que informações relevantes sejam identificadas, coletadas e comunicadas em tempo hábil de garantir sua utilização.
Monitoramento	O monitoramento deve ocorrer rotineiramente ou em avaliações independentes para garantir a integridade da gestão de risco.

Fonte: Adaptado de COSO (2004).

Por sua vez, o COSO III, publicado em 2013, direciona atenção ao controle interno e suas aplicações. Ressalta-se que sua publicação substitui o COSO I (COSO, 2013). Na nova versão, segundo Pardini (2013), o primeiro componente da terceira dimensão passa a ser o ambiente de controle, o responsável por direcionar a qualidade e a efetividade dos outros componentes. Logo abaixo, está a avaliação de risco, seguida da atividade de controle – que permaneceu em sua posição –, informação e comunicação e, por fim, como base da estrutura, o monitoramento.

Isso explicita que os controles internos vão além da aplicação de políticas e procedimentos, uma vez que estão ligados diretamente à gestão e à compreensão do pessoal quanto aos objetivos organizacionais.

2.3 Controle interno no contexto da gestão pública

A administração pública é a maneira de manter o controle, as metas e o bom andamento dos órgãos públicos em geral. Visa a avaliar e a medir, constantemente, se os objetivos organizacionais estão sendo alcançados.

De acordo com Braga Neto, Vasconcelos e De Luca (2013), no Brasil, o controle interno passou a se destacar desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Adicionalmente, de acordo com Beuren e Zonatto (2014, p. 1139), com a "reforma do Estado e a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conceitos relacionados com a economicidade, eficiência, eficácia e qualidade passam a ser explorados, visando o desenvolvimento de uma cultura gerencial também no setor público".

Ainda, segundo Beuren e Zonatto (2014, p. 1139), "por meio do controle interno, é possível ao gestor público implementar um ambiente de controle, que forneça informações sobre a aplicação dos recursos públicos, a eficácia e qualidade dos serviços prestados, além dos benefícios obtidos mediante os investimentos realizados".

No entanto, os recorrentes escândalos de corrupção e descontrole público, noticiados na mídia, lançam evidências de problemas de gestão ou desvios de recurso, que acarretam em desorganização ou limitação da prestação de serviços públicos. Lima (2012), em seu estudo sobre a transparência e os controles internos nos departamentos públicos brasileiros, destaca como um dos problemas a cultura que se estabelece entre governantes e cidadãos. São elas: omissão, descaso e a própria corrupção. A autora descreve a relação entre controle interno e transparência, também chamada *accountability*, que se define mediante a responsabilidade de organizações e órgãos públicos com a transparência de seus atos e registros. É um fato importante, principalmente no que se diz respeito ao governo, visto que esse se utiliza de recursos públicos e presta um importante serviço à sua população.

A Organização *Transparency International* (2015) apresenta em seu *site* uma lista com índices de percepção de corrupção. No ano de 2014, de um total de 174 países listados, o Brasil ocupava a 69ª posição de o mais corrupto do mundo, empatado com países como Grécia, Itália e Senegal, e perdendo para vizinhos como Chile, Cuba e Uruguai. O *site* recomenda que os países que se encontram em situação alta de corrupção tomem medidas radicais anticorrupção.

Uma forma de reduzir a corrupção é o fortalecimento dos controles internos. Dada sua importância, segundo Cochrane *et al*. (2003), a administração pública tende a requerer o uso de controles internos mediante imposição legal. Uma das medidas legais é a Lei nº 8443, de 1992. Em seus artigos 6º ao 9º determina que os administradores que gerenciam valores e bens públicos devem prestar contas, anualmente, ao Tribunal de Contas da União (TCU), o qual determina, por meio de instruções normativas, as regras para elaboração e apresentação de tais contas. Dentre as exigências, a Lei determina que as prestações de contas devem conter o Relatório de Gestão (BRASIL, 1992).

Por sua vez, a Instrução Normativa TCU número 63, de 2010, define como e o quê compõem a prestação de contas dos órgãos públicos. Uma delas é o Relatório de Gestão. A mesma estabelece que as Unidades Jurisdicionadas (UJ) realizem exame de desempenho da atividade de gestão. É avaliado se os controles internos foram capazes de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades (TCU, 2010). Mais recentemente, as Decisões Normativas TCU 134, de 2013, TCU 139, de 2014, e TCU 140, de 2014, dispõem que os relatórios devem conter a avaliação sobre a qualidade e suficiência dos controles internos administrativos, os quais foram instituídos para garantir os seus objetivos (para uma visão mais detalhada, ver Loureiro et al. (2012)). Essa avaliação deve ser feita pelos dirigentes da unidade considerando os componentes do COSO, isto é, precisam ser avaliados com base no ambiente de controle, na avaliação de risco, nas atividades de controle, nas informações e comunicações e no monitoramento (TCU, 2013, 2014a, 2014b). Em 2010, o TCU emitiu a Portaria 277, a qual dispõe orientações às UJs quanto ao preenchimento do Relatório de Gestão, além de apresentar um quadro com a estrutura dos controles internos submetida à avaliação pelos gestores da UJs (TCU, 2010).

O Quadro 2 descreve a estrutura estabelecida pelo TCU para que os gestores da UJs reportem sua avaliação quanto aos controles internos, à avaliação de riscos e aos os procedimentos de controle, comunicação e monitoramento.

Quadro 2 – Estrutura de controles internos da UJ

	ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS
	Ambiente de Controle
1)	A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.
2)	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos portodos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.
3)	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.
4)	Existe código formalizado de ética ou de conduta.
5)	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estãopostos em documentos formais.
6)	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJna elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.
7)	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
8)	Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da UJ.
9)	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.

	Avaliação de Risco
10)	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.
11)	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.
12)	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.
13)	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.
14)	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.
15)	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.
16)	Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.
17)	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.
18)	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.
	Procedimentos de controle
19)	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.
20)	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.
21)	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.
22)	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.
	Informação e Comunicação
23)	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.
24)	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.
25)	A informação disponível para as unidades internas e pessoas da UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.
26)	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.
27)	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.
	Monitoramento
28)	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
29)	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.
30)	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.

Fonte: TCU (2010).

As questões contidas no quadro devem ser respondidas em uma escala *likert* que varia entre 1 e 5, em que 1 representa totalmente inválido – significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da UJ; 2 Parcialmente inválido – significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da UJ, porém, em sua minoria; 3 Neutra – significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ; 4 Parcialmente válida – significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da UJ, porém, em sua maioria, e 5 Totalmente válido – significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da UJ (TCU, 2010). O Relatório de Gestão possibilita que os respondentes, caso julguem pertinente, apresentem uma análise qualitativa das questões reportadas.

3 METODOLOGIA

O estudo possui abordagem predominantemente quantitativa, cujo processo de coleta de dados é documental (GERHARDT; SILVEIRA, 2009). A população é composta dos 26 Estados brasileiros, porém, para os Estados do Maranhão, Piauí e Tocantins não foi possível localizar o quadro de autoavaliação dentro do Relatório de Gestão. A amostra é composta pelos 24 Estados remanescentes.

A coleta de dados foi realizada a partir dos quadros de autoavaliação dos aspectos do sistema de controle interno que constam do Relatório de Gestão, referente ao ano de 2014, entregue ao TCU, e disponibilizado no *site* do Tribunal de Contas da União.

A técnica utilizada para a análise dos dados foi a estatística descritiva e a Entropia Informacional. A Entropia Informacional, segundo Pineda (2010), é um termo físico utilizado para verificação da medida de desordem ou dispersão de dados. A pesquisa de Rocha, Hein, Lavarda e Nascimento (2011) indica que a entropia ganha espaço na economia e nas ciências da informação, pois favorece a inferência quanto à variabilidade ou ao grau de incerteza de dados. Nesse artigo, a entropia calculada apresenta valores em uma escala entre zero e um. Os mais próximos a um indicam maior homogeneidade de respostas, ou seja, as

respostas possuem baixa variabilidade entre os 24 gestores. Em um oposto, indica maior variabilidade quanto à opinião dos gestores para cada uma das questões.

Partindo-se da expectativa de que todas as UJs deveriam possuir um padrão elevado de excelência no ambiente de controle, a Entropia Informacional indica a simetria, ou não, entre as percepções dos respondentes, ou seja, permite inferir sob quais quesitos do ambiente de controle há similaridade de opinião, entre os 24 gestores que emitiram julgamento sobre os controles internos e a gestão de risco de suas UJs, e em quais ocorre maior assimetria de opinião.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados foi segregada de acordo com as cinco dimensões de autoavaliação indicadas na Tabela 1. São elas: o ambiente de controle, a avaliação de riscos, os procedimentos de controle, a informação e comunicação e o monitoramento.

Iniciando-se o procedimento de análise, a Tabela 1 contém a compilação do resultado para os 24 Estados analisados. Além da descrição das questões do ambiente de controle que são avaliadas, a tabela indica o valor médio (M) atribuído pelos gestores, a variância (V), o desvio padrão (DP), o valor da Entropia da Informação (EI) e o Percentual Informacional (PI).

Tabela 1 – Avaliação da dimensão ambiente de controle, em ordem de questões

	Ambiente de Controle	M	V	DP	EI	PI
1)	A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	4,54	0,33	0,59	0,997	4,96%
2)	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	3,67	0,64	0,82	0,992	15,32%
3)	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	3,88	0,53	0,74	0,994	11,46%
4)	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	4,58	0,91	0,97	0,991	16,75%
5)	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	4,08	0,49	0,72	0,995	8,90%
6)	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	3,92	0,74	0,88	0,992	15,42%
7)	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4,58	0,24	0,50	0,998	3,47%
8)	Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da UJ.	4,04	0,62	0,81	0,993	12,53%
9)	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	4,38	0,65	0,82	0,994	11,18%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a percepção dos gestores quanto à importância dos controles internos (item 1) e quanto à definição clara de delegação de autoridade e competências (item 7) é a que apresenta maior proximidade com a escala *likert* máxima que indica totalmente válido, ou seja, que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da UJ. Adicionalmente, a Entropia Informacional é próxima a um, com um baixo percentual de desordem, 4,96% e 3,47%, respectivamente, o que indica que há similaridade de opinião entre as 24 UJs pesquisadas. No oposto, os itens com menor média foram 2, 3 e 6, que tratam, respectivamente, sobre a percepção dos demais servidores quanto aos mecanismos gerais de controle (média 3,67), da comunicação adequada e eficiente (média 3,88) e da existência de mecanismos para incentivar os colaboradores a participarem da elaboração de instrumentos de controle (média 3,92). Ressalta-se que a escala *likert* três indica que o respondente não soube avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ. Além disso, os itens 2 e 6 tiveram o maior percentual de desordem dentre o conjunto analisado – 15,32% e 15,42% – o que indica haver elevada variabilidade nas respostas para essas duas questões, ou seja, houve maior heterogeneidade nas respostas aos itens no conjunto das UJs analisadas. Assim, é possível inferir que há uma fragilidade sobre como os demais membros das UJs percebem e se envolvem com os mecanismos de controle, bem como que há falhas na comunicação sobre os mecanismos de controle interno.

Outro ponto que se destaca diz respeito ao

item 4, que faz referência ao código de ética. Embora a média seja alta (4,58), é o item que apresentou menor Entropia Informacional (0,991) e maior percentual de desordem 16,75. Indica que algumas UJs atendem plenamente ao quesito, ou seja, possuem código formalmente estabelecido de conduta de ética e que outras não o tem. Sinaliza fragilidade em algumas das UJs analisadas, uma vez que a ausência de código de conduta prejudica o comprometimento organizacional. Segundo o COSO (2013), a organização deve estar comprometida com a integridade e os valores éticos, estabelecer níveis de subordinação, autoridade e responsabilidades, em todos os níveis.

Na sequência, procede-se à análise da segunda dimensão da autoavaliação, que trata da avaliação de risco. A Tabela 2 contém a compilação do resultado das respostas dos 24 Estados analisados. Como na tabela anterior, tem-se o valor médio (M) atribuído pelos gestores, a variância (V), o desvio padrão (DP), o valor da Entropia da Informação (EI) e o Percentual Informacional (PI).

Tabela 2 – Avaliação da dimensão risco, em ordem de questões

Avaliação de Risco	M	V	D P	EI	PI
10) Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	4,92	0,08	0,28	0,999	0,50%
11) Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	4,50	0,25	0,51	0,998	1,85%
12) É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	3,54	1,25	1,14	0,984	15,47%
13) É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	3,25	1,60	1,29	0,975	23,33%
14) A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	3,25	1,60	1,29	0,974	24,36%
15) Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	3,42	1,58	1,28	0,977	21,62%
16) Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	4,12	1,28	1,15	0,987	12,62%
17) Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	4,96	0,04	0,20	1,000	0,26%
18) Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5,00	0,00	0,00	1,000	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os itens 10, 17 e 18 foram os que apresentaram maior taxa de resposta para a opção cinco da escala *likert* (o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da UJ). Adicionalmente, a Entropia Informacional calculada para as questões 17 e 18 foi 1,00, o que indica haver elevada homogeneidade entre os respondentes e sugere que todas as UJs analisadas consideram atender aos quesitos relacionados. Em um oposto, os itens que tratam das práticas formais de gestão dos riscos (item 12 até o 15) apresentam uma média três na escala *likert* respondida. Os valores da EI e do Percentual Informacional foi elevado, variando entre 15,47% e 24,36%. O resultado indica que as UJs investigadas não possuem práticas formais de gestão de risco. No entanto, é pertinente destacar que a solicitação do TCU para que os gestores se posicionem quanto à existência de práticas formais de gestão de risco é recente e, possivelmente, tal processo, no âmbito da gestão pública, também esteja em estágio inicial de adoção. Essa afirmativa é válida para as organizações privadas, pois a gestão de risco, como um processo formal e integrado, ainda está em estágio de consolidação, conforme destacam pesquisas como as de Henschel (2010), no contexto de pequenas e médias empresas alemãs, e de Ching e Colombo (2012), em empresas brasileiras de capital aberto.

Quanto à análise dos procedimentos de controle, a Tabela 3 contém a compilação do resultado das respostas dos 24 Estados analisados. Apresenta os resultados do valor médio (M) atribuído pelos gestores, da variância (V), do desvio padrão (DP), do valor da Entropia da Informação (EI) e do Percentual Informacional (PI).

Tabela 3 – Avaliação da dimensão procedimentos de controle, em ordem de questões

	Procedimentos de controle	M	V	D P	EI	PI
19)	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	3,92	0,49	0,72	0,995	21,38%
20)	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	3,67	0,56	0,76	0,993	29,18%
21)	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	3,83	0,64	0,82	0,993	28,51%
22)	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.	4,13	0,53	0,74	0,995	20,94%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o COSO (2013), os procedimentos de controle ou atividades de controle são as ações que devem ser tomadas para o cumprimento das diretrizes estabelecidas que servem para amenizar os riscos eminentes. Esses procedimentos são de competência de todos os níveis, ou seja, as políticas são aplicadas a todos os envolvidos com a organização. Nos valores atribuídos à maioria dos quesitos de procedimentos de controle houve indicação de que o respondente não soube avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ, o que indica fragilidades no sistema de controle das UJs. Adicionalmente, a Entropia da Informação e os respectivos percentuais informados sinalizam elevado nível de variabilidade de opinião. Ressalta-se que, como o tópico se refere à realização dos objetivos e redução dos riscos, o resultado indica que as UJs apresentam falhas quanto à sua capacidade de avaliar os fatores que promovem o controle e gerenciamento contra falhas, desvios e possíveis riscos. Tais ineficiências podem afetar processos operacionais de competência das UJs e seus "clientes" (população) que necessitam de um serviço de excelência e agilidade.

O próximo conjunto de análise centra-se sobre a dimensão informação e comunicação. A Tabela 4 contém os resultados das respostas dos 24 Estados. Além das descrições das questões avaliadas, indica o valor médio (M) atribuído pelos gestores, a variância (V), o desvio padrão (DP), o valor da Entropia da Informação (EI) e o Percentual Informacional (PI).

Tabela 4 – Avaliação da dimensão informação e comunicação, em ordem de questões

	Informação e Comunicação	M	V	D P	EI	PI
23)	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	4,46	0,33	0,59	0,997	11,40%
24)	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	4,13	0,69	0,85	0,993	30,10%
25)	A informação disponível para as unidades internas e pessoas da UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	4,17	0,39	0,64	0,996	16,28%
26)	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	3,92	0,33	0,58	0,996	15,51%
27)	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	4,13	0,61	0,80	0,994	26,71%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os valores atribuídos pelos gestores das UJs referem-se à informação e comunicação que, segundo o COSO (2013), são parte importante para a que a entidade cumpra suas responsabilidades e compartilhe as informações interna e externamente. Essa dimensão, em geral, possui uma média razoável indicando que, em sua maioria, os itens são atendidos pelas UJs, à exceção do item 26, que trata das expectativas informacionais e sua contribuição para a execução eficaz das atividades. No entanto, o EI indica haver

variabilidade na opinião dos respondentes, ou seja, há UJs com quadros de informação e comunicação mais bem desenvolvidos que outros. Adicionalmente, um fato que pode contribuir para as médias próximas a quatro é o crescente estímulo ao processo de transparência das informações nos órgãos públicos.

A última análise foi da dimensão monitoramento, na Tabela 5, a qual contém a compilação dos resultados das respostas dos 24 Estados analisados. Além da descrição das questões avaliadas, também indica o valor médio (M) atribuído pelos gestores, a variância (V), o desvio padrão (DP), o valor da Entropia da Informação (EI) e o Percentual Informacional (PI).

Tabela 5 – Avaliação da dimensão monitoramento, em ordem de questões

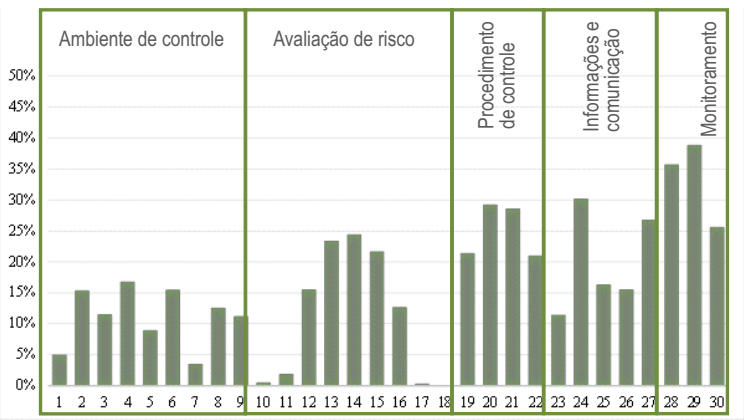
Monitoramento	M	V	D P	EI	PI
28) O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	3,88	0,86	0,95	0,990	35,64%
29) O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	3,79	0,91	0,98	0,989	38,79%
30) O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho	4,17	0,72	0,87	0,993	25,57%

Fonte: Dados da pesquisa.

As respostas contêm divergência de opiniões. Parece não haver um alinhamento. O COSO (2013) diz que a organização deve utilizar avaliações para se certificar da funcionalidade dos controles internos e, consequentemente, dos cinco componentes de controle. Porém, as entidades, com base nos valores atribuídos pelos seus gestores, apresentam fragilidade no que se refere à percepção da efetividade e qualidade dos controles internos. Isso se revela pelo valor atribuído em dois dos três itens, cuja média foi três. Mostra uma opinião neutra. Adicionalmente, o EI e o PI são significativos. Confirmam a ocorrência de heterogeneidade quanto ao atendimento dos quesitos de monitoramento.

Na sequência, a Figura 1 ilustra o percentual informacional calculado para todo o quadro de autoavaliação. No eixo horizontal os números indicam as questões da autoavaliação e no vertical o percentual informacional. Os retângulos separam cada uma das cinco dimensões. Para análise, quanto maior o percentual informacional, maior a divergência de opinião entre as UJs. Esse fato leva a pressupor que, para maximizar os resultados, tais dimensões mereceriam ações integradas, entres as Unidades Federativas, na busca de alternativas conjuntas para elevar a qualidade da gestão pública em um contexto nacional e não regional.

Figura 1 – Percentual Informacional por dimensão



Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que a dimensão relativa ao ambiente de controle é a que apresenta menor valor para o percentual informacional. Permite inferir que a visão dos gestores das 24 UJs investigadas apresenta maior sinergia, comparativamente às demais. Quanto à dimensão avaliação de risco, nos itens 10, 11, 17 e 18 há uma unanimidade de opinião, diferentemente dos demais itens. No entanto, a dimensão com maior fragilidade e maior discrepância de opinião entre os gestores dos 24 Estados é a de monitoramento. É, talvez, um ponto que merece atenção especial e realização de esforços conjuntos para buscar soluções coletivas.

5 CONCLUSÃO

O relatório de autoavaliação exigido pelo TCU requer o preenchimento de um quadro contendo trinta questões subdivididas em cinco dimensões respondidas em uma escala *likert* de cinco pontos (quanto maior a escala, mais bem gerenciado é o item). Nela, os gestores apresentam sua percepção em relação ao ambiente de controle, à avaliação de risco, aos procedimentos de controle, à informação e comunicação e ao monitoramento do sistema de controle interno. Tais questões foram estabelecidas pelo TCU com base nos preceitos do COSO e contribuem para diagnosticar a maturidade dos controles internos nas UJs.

Tendo como objetivo avaliar a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão e a simetria de percepção sobre tais práticas, entre as Superintendências dos Estados brasileiros, o estudo avaliou quais dimensões são consideradas pelos gestores como mais bem geridas e quais apresentam maior fragilidade. Além disso, partindo-se da premissa de que UJs similares, ao alinharem suas práticas de controle interno, priorizam a qualidade da gestão em um contexto nacional e não regional, o estudo identificou quais itens de controle possuem maior sinergia de opinião e quais apresentam maior fragilidade.

Os resultados indicam que para a dimensão ambiente de controle, os itens relacionados à importância dos controles internos e definição clara de delegação de autoridade e competência foram satisfatoriamente avaliados. No entanto, detectou-se fragilidade na avaliação dos itens que envolvem a participação dos servidores no processo de gestão dos controles internos, o que permite inferir que há falhas de comunicação nas UJs analisadas. A dimensão também avaliou se existe código de ética/conduta formalmente estabelecido. Embora a escala média tenha sido 4,58, o percentual informacional indica uma desordem nos dados, ou seja, há UJs que não possuem código de ética, fato que prejudica a qualidade da governança pública.

A média das respostas para os itens da dimensão avaliação de risco apresentou um comportamento atípico, pois 50% dos itens obtiveram as maiores médias da escala *likert* e a outra metade as menores médias, dentre todos os 30 itens elencados. Todas as UJs analisadas consideram de parcial a totalmente válidos os itens que dizem respeito à existência de objetivos e metas formalmente constituídos e aqueles relacionados à ocorrência de processos formais para apuração de fraudes e para o controle do patrimônio. Além de terem a maior média, tais itens também apresentaram o menor percentual informacional, o que indica haver pouca variação de opinião entre os 24 respondentes. No oposto, a principal discordância entre os gestores é evidenciada na avaliação de riscos, a qual apresenta as menores médias e elevada variabilidade de opinião.

Por sua vez, a dimensão que trata dos procedimentos de controles teve a maioria de seus itens pontuados como três na escala *likert*. Indica que o respondente não soube avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ e sinaliza fragilidade, principalmente no que se refere à redução de riscos, à funcionalidade e ao custo das atividades de controle. Conclui-se, também, que há discrepâncias entre as opiniões, indicando que algumas UJs poderiam se beneficiar do conhecimento e experiência apresentados por seus pares. Ressalta-se que tais ineficiências podem afetar processos operacionais de competência das UJs e seus "clientes" (população), que necessitam de um serviço ágil e de excelência.

A penúltima dimensão trata da informação e comunicação. A comunicação é oportuna para garantir que as organizações compartilhem as informações necessárias à consecução dos objetivos. No contexto público, toma dimensões maiores em decorrência dos preceitos de transparência da informação preconizados pelas práticas de governança. Embora as respostas sinalizem uma qualidade razoável, a Entropia Informacional indicou elevada heterogeneidade de opiniões. Ou seja, entre os Estados brasileiros não há equilíbrio na qualidade da informação e comunicação prestada aos usuários internos e externos.

Na última dimensão, que trata do monitoramento, foi traçado um diagnóstico quanto à busca contínua de melhoria nos controles internos estatuais. Os resultados indicam que, além de haver uma fragilidade quanto ao aprimoramento contínuo dos controles, existe elevada heterogeneidade de opiniões. Os maiores percentuais informacionais foram atribuídos

aos três itens contidos nessa dimensão. É, portanto, aquele que apresenta maior variabilidade de opinião quanto ao seu atendimento.

A autoavaliação evidencia dificuldades de implementação e operacionalização dos controles internos. Contudo, se utilizada como um processo, permite indicar a evolução na qualidade dos controles e fortalecer tanto a segurança quanto a transparência dos entes públicos, o que contribui, ainda que por ora, timidamente, para a eficiência e a eficácia das unidades jurisdicionadas das superintendências dos Estados brasileiros. Por fim, pesquisas futuras podem investigar qualitativamente os itens do relatório, no intuito de ampliarem a compreensão sobre as forças e fraquezas das UJs e como elas podem traçar objetivos comuns para buscar melhoria contínua dos controles internos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AVALOS, J. M. A. **Auditoria e gestão de riscos**: inclui a Lei sarbanes-Oxley e o informe COSO. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERGAMINI JR., S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**. Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p.149-188, 2005.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, n. 48, v. 5, p. 1135-1164, 2014.

BLEIL, C.; MAUS, C. V.; GRADIN, R.; POLESE, C. M. **Controle interno na administração pública**: um estudo de caso na prefeitura municipal de Sertão – RS. Rio Grande do Sul, 2011. Disponível em <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/tc17_3322651932361.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2015

BRAGA NETO, J. G., VASCONCELOS, A. C. DE, & LUCA, M. M. M. de. Controle interno nos relatórios anuais dos estados brasileiros à Luz da NBC T 16.8. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 19, n. 62, p. 123-142, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: Senado, 1992.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Consulta de relatórios de gestão**. 2015. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>. Acesso em: 25 set. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 134**, de 4 de dezembro de 2013. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2014, 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. Brasília: TCU. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 139**, de 4 de dezembro de 2014. Altera a Decisão Normativa TCU 134, de 4 de dezembro de 2013, que dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2014, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU n.º 63, de 1º de setembro de 2010. Brasília: TCU. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 140**, de 15 de outubro de 2014. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2014 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos de entrega e os conteúdos das peças complementares que comporão os processos de contas desse exercício, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010. Brasília: TCU. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 143**, de 18 de março de 2015. Altera dispositivos das Decisões Normativas TCU 134/2013 e 140/2014, a fim de viabilizar a implantação do novo sistema de Prestação de Contas (e-Contas), que entrará em vigor em março de 2015. Abrangendo a prestação de contas do exercício de 2014. Brasília: TCU. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 63**, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília: TCU. 2010.

BROMILEY, P.; MCSHANE, M.; NAIR, A.;RUSTAMBEKOV, E. Enterprise risk management: Review, critique, and research directions. **Long Range Planning**, v. 48, n. 4, p. 265-276, 2015.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. 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, 2015.

CHING, H. Y.; COLOMBO, T.A M. Gestão de risco nas empresas do segmento novo mercado: um estudo exploratório. **Revista de Economia e Administração**, v. 11, n. 2, p. 167 – 187, 2012.

COCHRANE, T. M. C.; MOREIRA, S. S.; PINHO, R. C. S. A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da Gestão Pública. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 9., 2003, Gramado. **Anais**… Gramado: CRCRS. 2003.

COSO - THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle interno – estrutura integrada**: sumário executivo. Tradução de PricewaterhouseCoopers Brasil. São Paulo: PWC3. 2013.

COSO - THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada**: Sumário executivo, Estrutura. Tradução PricewaterhouseCoopers Brasil. São Paulo: PWC, 2007.

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, n. 12, v. 3, p.55-71, 2009.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

HENSCHEL, T. **Risk management practices in the main industries of German small to medium-sized enterprises an empirical investigation**. 2006. v.1. Thesis (Doctor of Philosophy) - School of Accounting, Economics and Statistics, Napier University, Edinburgh. 2006.

JOKIPII, A. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. **Journal of Management and Governance**, n. 4, v. 2, p. 115-144, 2010.

LIMA, L. C. M. **Controle Interno na administração pública:** o controle interno na administração pública como um instrumento de *accountability*. 2012. 72 f. Monografia de Curso de Especialização (Especialização em Orçamento Público). Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília. 2012.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; OLIVIERI, C.; TEIXEIRA, M. A. C. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania,** v. 17, n. 60, p. 54 – 67, 2012.

NAKANO, V. M. **COSO I:** estudo do processo de fiscalização de obras no TCU. 2009. 112 f. Monografia de Curso de Especialização (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental). Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009

PARDINI, E. P. **Controles internos**: as novidades da nova versão do COSO – Controles internos. São Paulo: CrossOver Consulting & Auditing, 2013.

PEREIRA, E. M.; BRACALENTE, F.; DINOFRE, M.; BERNARDIELLI, M. L. **COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**. 2008. Disponível em: <http://www.mariolb.com.br/mlb/upload/COSO-v4.4.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

PINEDA, J. O. C. **Entropia e teoria da informação**: os fundamentos científicos da era digital. São Paulo: Annablume, 2010.

RIBEIRO, O. M.; COELHO, J. M. **Auditoria fácil**: contempla as Normas Internacionais derivadas da IFAC, em vigor no Brasil a partir de 1º de janeiro de 2010. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ROCHA, I.; HEIN, N.; LAVARDA, C. E. F., NASCIMENTO, S. A presença da entropia da informação no controle orçamentário em ambiente inovador. **Revista de administração e inovação**. V. 8, n. 2, p. 81-105, 2011.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 16, n. 4, p. 640 – 661, 2003.

Transparency International. 2015. Disponível em: <http://www.transparency.org/>. Acesso em: 20 nov. 2015.