

**Faculdade FIPECAFI**

**Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças**

**Mapeamento de riscos à luz do COSO aplicado à Controladoria  
Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM**

**Denise Silva Ferreira Juvenal**

**São Paulo**

**2017**

**Denise Silva Ferreira Juvenal**

**Mapeamento de riscos à luz do COSO aplicado à Controladoria  
Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM.**

**Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso  
de Mestrado Profissional em Controladoria e  
Finanças da Faculdade FIPECAFI para a  
obtenção do título de Mestre Profissional em  
Controladoria e Finanças.**

**Orientadora: Profa. Dra. Fabiana Lopes da Silva**

**São Paulo**

**2017**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio Convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo na publicação

Serviço de Biblioteca Faculdade FIPECAFI

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras

Dados fornecidos pelo (a) autor (a)

658.155

J97m

Juvenal, Denise Silva Ferreira

Mapeamento de riscos à luz do COSO aplicado à Controladoria Geral do município do Rio de Janeiro – CGM: COSO aplicado ao setor público / Denise Silva Ferreira Juvenal. -- São Paulo: D.S.F. Juvenal, 2017.

135 p.: il.col.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças – Faculdade FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras Orientador: Profª. Dra. Fabiana Lopes da Silva.

1. COSO. 2. Green book. 3. Setor público. 4. Controle interno 5. Risco. i. Dra. Fabiana Lopes da Silva II. Título.

CDD – 658.155



**Diretor Presidente**

Prof. Dr. Welington Rocha

**Diretor de Pesquisa**

Prof. Dr. Fabio Frezzati

**Diretora Geral de Cursos**

Profa. Dra. Eliana Rodrigues

**Coordenadora do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria e  
Finanças**

Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

## AGRADECIMENTOS

Eu quero agradecer em primeiro lugar a Deus.

À minha família Ferreira que estiveram comigo durante todo o tempo com o apoio incondicional.

Minha mãe por tudo em minha vida.

Thomas, meu marido, que sempre me apoiou e incentivou a estudar cada vez mais.

Assim como a Professora Dra Fabiana que muito me apoiou e me incentivou a melhorar cada vez mais a pesquisa com grandes ideias. Professoras Dra Marta Pelúcio e Dra Patrícia Varela pelas grandes contribuições.

Também aos meus amigos, pela amizade, pelo carinho, pelo respeito e consideração.

A equipe do COSO *Workshop Enterprise Risk Management*, professores e técnicos que me orientaram no Congresso da *American Accounting Association* de 2017 com grandes sugestões para a melhoria desta pesquisa.

A FIPECAFI pela oportunidade de realizar o Mestrado Profissional com a integração da experiência profissional e da academia sob coordenação de uma grande equipe liderada pela Prof<sup>a</sup>. Dra Maria Thereza.

E a Controladoria Geral do Município que alcance o conhecimento no mapeamento de risco.

A todos o meu muito obrigada.

*A lei normal do erro destaca-se na experiência da humanidade como uma das mais amplas generalizações da filosofia natural. É um instrumento indispensável para a análise e interpretação dos dados básicos, obtidos por meio da observação e do experimento.*

W. J. Youden

## Resumo

Esta pesquisa tem por objetivo analisar qual é o grau de adequação da legislação da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM, aos critérios e determinações do *The Committee of Sponsoring Organizations* – COSO. Os objetivos específicos identificados foram: analisar os indicadores de prestação de contas dos agentes públicos que constam da CGM; propor indicadores para o aprimoramento dos controles internos; avaliar a qualidade e suficiência dos controles internos no tocante as 5 dimensões: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação, comunicação e monitoramento. A pesquisa relaciona-se com o problema quanto à redução da fraude, uma melhor eficiência do controle interno para atender a eficácia do setor público municipal. Por isso, torna-se importante este estudo para as organizações e quanto à obrigatoriedade da meta em atingir uma forma eficiente de redução de riscos nas atividades em qualquer esfera governamental. O *Green Book* foi observado nesta pesquisa de forma a atentar como foco no Controle Interno, fundamental para contribuir com o desenvolvimento do modelo do *Enterprise Risk Management* – ERM, o novo *Framework* vinculado a estratégia e liderança. Desta forma, foram feitas análises da legislação de controle interno e identificado os mecanismos adotados pela CGM com o resultado na melhoria do controle interno. Após as análises realizadas observou-se que a CGM atende parcialmente o COSO para o setor público com o foco no Controle Interno, sendo necessário que a organização implemente e identifique a necessidade de mudanças nos procedimentos de trabalho em relação a monitoramento e avaliação de riscos.

Palavras-chaves: COSO – *Green Book* – setor público – controle interno - risco

## **Abstract**

This research analyzes the adequacy of the legislation of the General Comptroller of the Municipality of Rio de Janeiro - CGM to the criteria and determinations of The Committee of Sponsoring Organizations - COSO. Specific objectives studied are: analyze the accountability indicators of CGM's public agents; propose indicators for the improvement of internal controls; evaluate the quality and sufficiency of internal controls regarding the five dimensions: control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring. The research is related to the problem of reducing fraud and the need for greater efficiency of internal control systems to meet the effectiveness of the municipal public sector. Therefore, this study is important for organizations that seek as to achieve an efficient way of reducing risks in activities at any governmental level. In addition, the study may allow public managers to evaluate organizational and professional performance in the organization in which they are linked, allowing a constant monitoring of internal control. The Green Book, which the general accounting office in the USA uses, was employed in this research to focus on internal control in the public sector. The Green Book highlights the importance of Enterprise Risk Management (ERM). ERM is a newer framework that is linked to strategy and leadership. Using the Green Book and ERM as frameworks, internal control legislation was analyzed, and CGM's mechanisms were examined, with the result of identifying deficiencies and opportunities for improving internal control. Through the analysis, it was observed that the CGM is not in a position to implement COSO's Internal Control Framework. CGM must identify and implement changes in procedures for monitoring and evaluation of risks.

Keywords: COSO – *Green Book* – public sector – internal control - risk

## **Lista de Figuras**

Figura 1	IIA - Framework COSO (2013)	19
Figura 2	Processo de criação de uma inovação	50
Figura 3	Modelo de estágio de processo de decisão de uma inovação	51
Figura 4	O Planejamento Estratégico da PCRJ	54
Figura 5	Mapa Estratégico da CGM	60
Figura 6	O Desenho da Pesquisa	71
Figura 7	A Estrutura Organizacional da CGM	79

## **Lista de Tabelas**

Tabela 1	A estrutura conceitual.	20
Tabela 2	As etapas de implementação do COSO.	22
Tabela 3	Tipos de Risco aplicado ao setor público nos Estados Unidos.	23
Tabela 4	Relação dos Decretos Publicados sobre a estrutura organizacional da CGM	83
Tabela 5	Proposta para o Caso CGM segundo a Teoria da Inovação.	104

## **Lista de Quadros**

Quadro 1	Relação de legislações demandadas para CGM em 2016.	61
Quadro 2	Disciplinas e carga horária do curso de formação de Contador e Técnico de Controle Interno	86
Quadro 3	Disciplinas e carga horária do curso de formação de Auxiliar de Controladoria	86
Quadro 4	Comparação dos princípios do Green Book com a normatização da CGM	100
Quadro 5	Teoria da Inovação nos aspectos principais	103
Quadro 6	Comparação da teoria da inovação com os princípios do Green Book com a normatização existente elaborada pela CGM	106
Quadro 7	Resultado das Ações Estratégicas	112

## Lista de Abreviaturas

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGM	Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro
CGU	Controladoria Geral da União
CIFPA	The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CGDI	Coordenadoria Geral de Diretrizes e Informações
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations
ERM	Enterprise Risk Management -
FEI	Financial Executives International
FMFIA	Federal Managers' Financial Integrity Act
GAO	Government Accountability Office
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board)
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Instituto de Auditores Internos
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	Professional Standards Committee
KPMG	KPMG LLP – afiliada com a KPMG International Cooperative
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NITI	Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados
NTFC	Núcleos Técnico-Funcionais de Controle
PCAOB	Public Company Oversight Board
PCRJ	Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro
PDS	Plano de Desenvolvimento Sustentável
PE	Planejamento Estratégico
RAD	Relatório de Acompanhamento de Diligências
RAF	Relatório Consolidado de Acompanhamento de Fragilidades
SAO	Sistema de Atuação Operacional
SDLC	Systems Development Life Cycle
SEC	U.S. Securities Exchange Commission
SGOV	Sistema de Governança
SGS	Sistema de Gestão
SIMARQ	Sistema Municipal de Gestão de Arquivos

TCMRJ

Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro

## Sumário

<b>1</b>	<b>Introdução</b> .....	- 13 -
<b>2</b>	<b>Referencial Teórico</b> .....	- 19 -
<b>2.1</b>	<b>O Mapeamento do risco com base no COSO</b> .....	- 19 -
<b>2.2</b>	<b>O <i>Green Book</i> utilizado pelo <i>Government Accountability Office</i> – GAO</b> .....	- 26 -
<b>2.3</b>	<b>O controle interno</b> .....	- 42 -
<b>2.4</b>	<b>A teoria da inovação</b> .....	- 46 -
<b>2.4.1</b>	<b><i>Canais de comunicação</i></b> .....	- 47 -
<b>2.4.2</b>	<b><i>Tempo</i></b> .....	- 48 -
<b>2.4.3</b>	<b><i>Sistema Social</i></b> .....	- 48 -
<b>2.4.4</b>	<b><i>O processo decisório da Inovação por Rogers</i></b> .....	- 48 -
<b>2.4.5</b>	<b><i>A geração das inovações</i></b> .....	- 49 -
<b>2.4.6</b>	<b><i>Inovação</i></b> .....	- 51 -
<b>2.5</b>	<b>O planejamento estratégico da prefeitura da cidade do Rio de Janeiro 2017 a 2020</b> ... 52 -	
<b>2.5.1</b>	<b><i>Secretarias</i></b> .....	- 55 -
<b>2.5.2</b>	<b><i>Empresas Públicas</i></b> .....	- 55 -
<b>2.5.3</b>	<b><i>Autarquias</i></b> .....	- 56 -
<b>2.5.4</b>	<b><i>Fundações</i></b> .....	- 56 -
<b>2.5.5</b>	<b><i>Transparência</i></b> .....	- 56 -
<b>2.6</b>	<b>A controladoria geral do município do Rio de Janeiro – CGM</b> .....	- 57 -
<b>3</b>	<b>Procedimentos Metodológicos</b> .....	- 66 -
<b>3.1</b>	<b>Tipologia da Pesquisa</b> .....	- 66 -
<b>3.1.1</b>	<b><i>Segundo os objetivos</i></b> .....	- 66 -
<b>3.1.2</b>	<b><i>Quanto aos procedimentos para a coleta das informações</i></b> .....	- 66 -
<b>3.1.3</b>	<b><i>Quanto à abordagem do problema:</i></b> .....	- 69 -
<b>3.2</b>	<b>Caso de estudo</b> .....	- 69 -
<b>3.3</b>	<b>Procedimentos de tratamento de dados</b> .....	- 69 -
<b>3.3.1</b>	<b><i>Dimensão 1 - ambiente de controle</i></b> .....	- 72 -
<b>3.3.2</b>	<b><i>Dimensão 2 - avaliação de risco</i></b> .....	- 72 -
<b>3.3.3</b>	<b><i>Dimensão 3 - atividades de controle</i></b> .....	- 72 -
<b>3.3.4</b>	<b><i>Dimensão 4 - informação e comunicação</i></b> .....	- 73 -
<b>3.3.5</b>	<b><i>Dimensão 5 - monitoramento</i></b> .....	- 73 -
<b>4</b>	<b>Apresentação e Análise dos Resultados</b> .....	- 74 -
<b>4.1</b>	<b>Primeira etapa</b> .....	- 74 -

<b>4.1.1 Dimensão 1 - ambiente de controle</b> .....	- 74 -
4.1.1.1.2 Resultados alcançados da CGM.....	- 74 -
4.1.1.1.3 Elementos.....	- 75 -
4.1.1.1.4 Análise dos resultados e sugestões.....	- 76 -
<b>4.1.2 Dimensão 2 - avaliação de risco</b> .....	- 89 -
<b>4.1.3 Dimensão 3 - atividades de controle</b> .....	- 93 -
<b>4.1.4 Dimensão 4 - informação e comunicação</b> .....	- 95 -
<b>4.1.5 Dimensão 5 - monitoramento</b> .....	- 98 -
<b>4.2 Segunda etapa</b> .....	- 103 -
<b>4.3 Terceira etapa</b> .....	- 111 -
<b>4.3.1 Dimensão 1 - ambiente de controle</b> .....	- 114 -
<b>4.3.2 Dimensão 2 - avaliação de risco</b> .....	- 116 -
<b>4.3.3 Dimensão 3 - atividades de controle</b> .....	- 117 -
<b>4.3.4 Dimensão 4 - informação e comunicação</b> .....	- 118 -
<b>4.3.5 Dimensão 5 – monitoramento</b> .....	- 119 -
<b>5. Considerações Finais</b> .....	- 121 -
<b>Referências</b> .....	- 123 -

## 1 Introdução

Os escândalos de corrupção no país tem sido um desafio para as autoridades públicas na redução e combate as fraudes. Por isso, especialistas em administração pública retrataram para a BBC Brasil (2015) os seis possíveis problemas quanto à vulnerabilidade governamental no Brasil, sendo: o financiamento político, a impunidade, a transparência, a política local, o serviço público e a corrupção.

Por outro lado, nos Estados Unidos, D'Aquila e Houmes (2014) descreveram quais são as áreas de risco para o governo americano, sendo identificadas sete como: reputação, política, infraestrutura, capital humano, regulação e compliance, transparência e accountability e a tecnologia. (p.56)

Dentre os problemas descritos pelos especialistas, a transparência é o ponto principal de minimização das fraudes governamentais. A transparência é objetivo do governo federal brasileiro a partir da Lei de Acesso à Informação nº 12.527/2011, da promoção da cultura de transparência e do governo aberto. Isso permite aos cidadãos acompanhar os dados disponibilizados quanto ao repasse de verbas federais para os estados e municípios.

Desta forma, a metodologia utilizada pelo COSO *Framework* 2013, elaborada pelo *The Committee of Sponsoring Organizations* – COSO vem sendo estudada desde 2009 pelo Tribunal de Contas da União, que elaborou um documento sobre os Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública - um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países, que foi o pioneiro no Brasil para a implantação do COSO *Framework* no âmbito federal.

Por definição, o Instituto de Auditores Internos - IIA Brasil (2013) destacou que o COSO “é reconhecido como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia”. (p.2)

Entretanto, como exemplo da importância deste estudo do risco foi estabelecido pelo governo federal do Brasil desde 2016, regulamentado pela Instrução Normativa Conjunta do Ministério Público e Controladoria Geral da União - MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016. A referida Instrução dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, sendo nela estabelecida a definição, os controles internos da gestão, gestão de riscos e governança para o poder executivo federal e no ano de 2017 foi instituída a política de gestão de riscos para a Controladoria Geral da União, por meio da Portaria nº 915, de 12 de abril de 2017.

Nos Estados Unidos em termo governamental é estabelecida como a metodologia do

COSO *Framework* 2013, realizada pelo *Government Accountability Office* – GAO e reconhecida pelo COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations* como método utilizado pelo setor público obedecendo a Lei *Sarbanes-Oxley* publicada em 30 de julho de 2002, que permitiu ao GAO a elaborar o *Green Book* para atender a todas as esferas do governo americano, assim como das organizações sociais sem fins lucrativos.

O interesse neste assunto está relacionado com a experiência internacional no grupo de pesquisa sobre estudos avançados para a área pública, *Government and Non-Profit Section* da *American Accounting Association*, atuante na equipe desde 2008, até hoje. O grupo é composto por profissionais e professores com experiência no setor público e no setor privado, observando o impacto do estudo normativo com o aspecto regulatório das normas internacionais aplicadas ao setor público, avaliando sempre a utilização de ferramentas estratégicas.

Por este motivo, o grupo observa a possibilidade e a melhoria das atividades de controle interno do setor público com a utilização de ferramentas estratégicas, que se destacou com atividades de pesquisa sobre a melhoria da eficiência estratégica governamental, utilizando o estudo de aplicação de metodologias do setor privado adaptado para a área pública do governo americano.

Sendo assim, atentou-se a necessidade de avaliar as regras locais e a legislação vigente de forma prática. A atuação do grupo com os órgãos reguladores do setor público refere-se na avaliação das discussões públicas, que são fundamentais para a melhoria da experiência profissional e da academia, a partir de contribuições oferecidas para o crescimento na pesquisa da área pública.

Considerando a integração da experiência profissional com a academia, como exemplo disso à aplicação do COSO no governo americano, isto permitiu uma avaliação do controle interno, que segundo o GAO (2014, p.1) retratou que “o ponto chave em melhorar a contabilidade é conseguir que a missão seja implementada com um efetivo sistema de controle interno”.

Neste caso, houve um envolvimento de discussão pública das normas com a academia para verificar a necessidade ou não da possibilidade de alteração delas. Por esse motivo, ao estudar as determinações do COSO para aplicação no controle interno do setor público, houve uma motivação para aprimorar o conhecimento e a experiência sobre a efetividade do sistema de controle interno utilizando ferramentas estratégicas.

O problema desta pesquisa relaciona-se com a melhoria do controle interno em relação à eficácia do setor público municipal. No entanto, considera-se importante este estudo para as

organizações, a obrigatoriedade da meta em atingir uma forma eficiente com uma redução de riscos nas atividades em qualquer esfera governamental.

Desta forma, o estudo sobre a efetividade também foi realizado na Europa com a União Europeia, onde eles utilizam de uma Estrutura para o Mapeamento de Risco que se diferencia do COSO, no aspecto de integração dos programas governamentais em matéria de catástrofes naturais, segurança, saúde humana/ animal/ vegetal, ambiente, funcionamento dos sistemas informáticos, mercados financeiros, tráfego aéreo, entre outros, segundo informações da Comissão Européia.

O foco sobre resultados utilizados pela Europa é importante quando se relaciona com os programas e atividades que o governo deve exercer durante o seu período de gestão. O objetivo neste caso é observar a eficiência dos programas sociais de forma a comparar questões orçamentárias e disciplinares de cada país europeu. Não obstante, comparando-se com o COSO as duas formas são complementares, a estrutura do *Green Book* elaborado pelo GAO permite observar o governo como um todo estrategicamente e o utilizado pela União Européia verifica se os programas governamentais são eficientes.

No Brasil, com o atendimento das legislações federais no qual o Município do Rio de Janeiro deve implementar ações para atender ao Governo Aberto e ao Programa Brasil Transparente. O município do Rio de Janeiro se enquadra em atender o estabelecido pelo governo federal a todos os estados e municípios, como forma de implementar a Lei de Acesso a Informação, onde é conhecida como Transparência Carioca que é uma atribuição da Controladoria Geral do Município - CGM.

Sob o contexto de atendimento a Lei Federal, o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União está organizando o Município Transparente desde 2016 e vem estabelecendo orientações para gestores públicos municipais, assim como a determinação das regras de acesso a informação, obedecendo a Lei de Acesso a Informação.

Diante desse raciocínio, coloca-se a seguinte questão de pesquisa que norteará o problema: Qual é o grau de adequação da legislação da CGM aos critérios e determinações do COSO?

Esta pesquisa tem como objetivo analisar os critérios e determinações estabelecidos pelo COSO para que a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM possa implementar como melhoria do controle interno.

Assim, o presente estudo possui os seguintes objetivos específicos:

- analisar os indicadores de prestação de contas dos agentes públicos que constam da CGM;

- propor indicadores para o aprimoramento dos controles internos; e
- avaliar a qualidade e suficiência dos controles internos no tocante a 5 dimensões: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

O estudo está limitado na verificação da legislação pública disponível na internet atendida pela Lei da Transparência - Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a fim de garantir o acesso às informações e sobre os artigos 4º e 6º que dispõe sobre:

No art. 4 da Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 considera-se para os efeitos desta Lei:

I - informação: dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato;

II - documento: unidade de registro de informações, qualquer que seja o suporte ou formato;

III - informação sigilosa: aquela submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão de sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado;

IV - informação pessoal: aquela relacionada à pessoa natural identificada ou identificável;

V - tratamento da informação: conjunto de ações referentes à produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transporte, transmissão, distribuição, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação, destinação ou controle da informação;

VI - disponibilidade: qualidade da informação que pode ser conhecida e utilizada por indivíduos, equipamentos ou sistemas autorizados;

VII - autenticidade: qualidade da informação que tenha sido produzida, expedida, recebida ou modificada por determinado indivíduo, equipamento ou sistema;

VIII - integridade: qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à origem, trânsito e destino;

IX - primariedade: qualidade da informação coletada na fonte, com o máximo de detalhamento possível, sem modificações.”

“Art. 6 da Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 retrata que cabe aos órgãos e entidades do poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a:

I - gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação;

II - proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade; e

III - proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, observada a sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso.

Por isso, a CGM por iniciativa própria elaborou o Rio Transparente que foi lançado em setembro de 2006 e todo reformulado em janeiro de 2013, sendo uma ferramenta de divulgação de informações da gestão governamental que permite que a sociedade participe e acompanhe a aplicação dos recursos públicos, tem como objetivo dar maior transparência aos atos

administrativos e contribuir para o aumento do controle social, da gestão democrática na administração pública municipal e do combate à corrupção. (CGM, 2017)

A limitação do estudo está na análise dos critérios e determinações estabelecidas pelo COSO para que a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM possa verificar se a legislação existente em âmbito municipal e em outras esferas governamentais, referente ao controle interno, permite a identificação da legislação nas características estabelecidas pelas dimensões do COSO, sendo o “Green Book”, elaborado pelo GAO, como referência.

Neste caso, observou-se que a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro - PCRJ com base no seu novo Planejamento Estratégico RIO 2020 (2017, p. 32) acrescentou uma informação sobre a visão da PCRJ que foram subdivididos nos grupos, como a Dimensão Econômica, a Dimensão Social; a Dimensão Urbano/ Ambiental e por fim a Dimensão de Governança.

A visão da PCRJ bem semelhante à metodologia europeia de avaliação de risco por atividades que acrescenta uma nova observação do estabelecido pelo Planejamento Estratégico da CGM que em seu Planejamento Estratégico, destacado no Relatório de Atividades de 2016 (CGM, 2016) possui ações estratégicas que não tem metas vinculadas ao atendimento da missão e da visão da Organização.

Este tipo de visão modifica a análise do risco em relação à organização como um todo, mais não interfere no papel que a CGM executa no município do Rio de Janeiro. O papel da CGM na PCRJ é estratégico, porém, as suas competências, citadas no Relatório de Atividades de 2016 CGM (2016, p. 9), destacam-se: a comprovação da legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município e o cumprimento dos contratos, convênios, acordos e ajustes de qualquer natureza.

Desta forma, não é possível elaborar uma avaliação comparativa de riscos em termos de organização. No entanto, no Relatório de Atividades de 2016, descrito pela CGM (2016, p. 44), enfatiza que o processo de “revisão anual do Planejamento Estratégico 2013-2016 previsto na Resolução CGM nº 1.097/2013, em fevereiro de 2015, realizou a revisão do Planejamento Estratégico alterando a Visão da Organização, o Mapa Estratégico, a Análise do Ambiente e os Fatores Críticos de Sucesso.” Por isso, verificando as diferenças de enfoque no Planejamento Estratégico, nesta pesquisa, será elaborado somente o papel da CGM dentro da PCRJ sem relacionar as novas formas de visão adotadas pela atual gestão do Município do Rio de Janeiro.

A presente pesquisa contribuirá para o setor público um questionamento sobre a padronização das normas existentes de controle interno que podem ser utilizadas para atender as dimensões do COSO. Isto permitirá que os gestores públicos possam obter avaliações de desempenho organizacional e profissional na instituição em que estão vinculados (setor público), permitindo uma adoção de monitoramento constante do controle interno e melhorias contínuas, pois, esta análise contribuirá com o desenvolvimento do modelo do *Enterprise Risk Management* – ERM para o setor público.

A contribuição para a sociedade destaca-se pelo acesso que terá a este trabalho, possibilitará questionar a metodologia utilizada pelo setor público para os aspectos normativos do controle interno, embora seja necessária a participação da Academia, como meio de divulgação de projetos e de incentivo para que outras pessoas que não sejam do ramo possam expor suas opiniões e ideias.

Por fim, em relação à literatura da área, esta pesquisa contribuirá com novos desafios a serem identificados na área de pesquisa, com o enfoque da integração da experiência profissional com a academia e considerando a importância do estudo regulatório como forma de distinguir os aspectos fundamentais para o avanço e o desenvolvimento da pesquisa aplicada ao setor público.

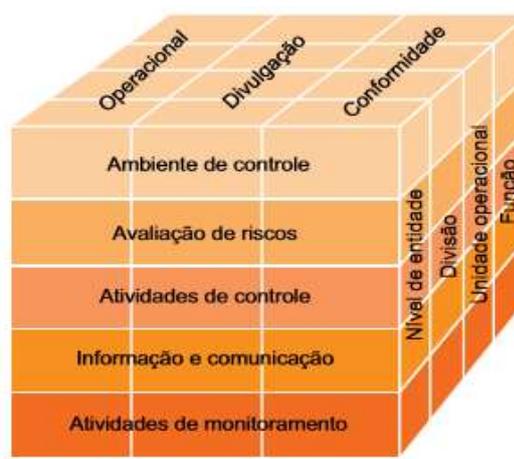
## 2 Referencial Teórico

### 2.1 O Mapeamento do risco com base no COSO

O COSO tem o propósito de fornecer liderança de pensamento no desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e fraude para aprimorar a *performance* e supervisão organizacional e reduzir a extensão das fraudes nas organizações.

Nesta pesquisa será utilizada a Estrutura 2013 do COSO como técnica para mapeamento de risco utilizado para as organizações, que por sua vez atua com base em princípios que estão alinhados com a governança nas organizações, como demonstrado no cubo da figura 1.

Figura 1  
IIA – *Framework* COSO (2013)



Nota. Fonte: IIA - *Framework* COSO (2013)

O COSO, segundo os autores Balakrishnan, Matsumura, & Ramamoorti (2016, p. 7), em 1985 foi fundado com o objetivo de proporcionar uma forma de pensar por meio de trabalhos e orientação sobre controle interno, gerenciamento de riscos corporativos e redução da fraude.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO (2017) é uma iniciativa do setor privado, patrocinado e financiado pelas seguintes organizações: *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).

Em relação ao destaque internacional, Landsittel & Rittenberg (2010, p. 456) destacam que o COSO por meio de suas orientações atendem os Setores e Reguladores de Padrões Internacionais dos Estados Unidos, Empresas de Contabilidade, Firmas, Consultorias, outras organizações de setores privados e a comunidade acadêmica.

Os componentes integrados do controle interno são: o Ambiente de Controle, a Avaliação de Riscos, as Atividades de Controle, a Informação e Comunicação e por fim as Atividades de Monitoramento que estão integrados com os 17 princípios estabelecidos pelo COSO, a Tabela 1 destaca a definição conforme Instituto dos Auditores Internos (IIA 2013, pp. 7-8).

Tabela 1  
**Estrutura Conceitual IIA 2013– Componentes integrados do controle interno**

<b>Componentes Integrados</b>	<b>Descrição dos componentes integrados</b>
<b>Ambiente de Controle</b>	Os princípios para atender o ambiente de controle estão relacionados com a integridade e valores éticos, a estrutura de governança e o desempenho do controle interno, a funcionalidade da administração, o comprometimento da organização com os seus funcionários, a função de controle interno estabelecido pela empresa em pessoas e atividades.
<b>Avaliação de Riscos</b>	Os princípios para estabelecer a avaliação de riscos focam na organização que deve especificar os objetivos, de forma a identificar o gerenciamento dos riscos, deve ser avaliado o potencial de fraude e a identificação e avaliação das mudanças significativas no sistema de controle interno.
<b>Atividades de controle</b>	Os princípios vinculados às atividades de controle estão relacionados nas atividades organizacionais, com a identificação dos riscos em relação aos objetivos da organização, incluindo a tecnologia envolvida para a realização das atividades, e por fim, devem ser observadas as políticas sobre os procedimentos adotados na organização.
<b>Informação e comunicação</b>	Os princípios de informação e comunicação observam a significância e a qualidade das informações necessárias ao funcionamento do controle interno, assim como a responsabilidade da comunicação externa da organização.
<b>Atividades de monitoramento</b>	Os princípios de atividades de monitoramento referem-se às avaliações contínuas e/ou independentes para garantir a funcionalidade do controle interno assim como a avaliação e a comunicação das deficiências do controle interno, incluindo a estrutura de governança e da alta administração.
<i>Nota.</i> Fonte: Adaptado pela autora a partir da Estrutura Conceitual IIA (2013, pp. 7-8)	

No que se relaciona a sua estrutura, Fleak, Harrison, & Turner (2010, p.3) apresentam como principais pontos para o COSO: “a integridade e valores éticos, o compromisso com a competência, o conselho de administração, a filosofia de gestão e estilo operacional, a estrutura organizacional, a atribuição de autoridade e a responsabilidade e as políticas e práticas de recursos humanos”.

O Instituto dos Auditores Internos – IIA (2013, p. 9) retrata que o COSO estabelece 17 princípios que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente e o que são originados diretamente dos componentes, ou seja, uma entidade poderá ter um controle interno eficaz ao aplicar todos os princípios.

Com base nisso, Araújo (2014, p. 71) informa que pelo COSO (2004), geralmente, “implementam-se uma combinação de controles para tratar das respostas relacionadas aos riscos; e estes controles podem ser preventivos, detectivos, manuais, computadorizados e controles administrativos”.

O COSO estabeleceu em uma orientação sobre Como a Estrutura Conceitual do COSO pode ajudar, em inglês (*How the COSO Frameworks Can Help?*) publicada em 2014, de forma a enfatizar que é possível integrar o controle interno com o *Enterprise Risk Management* – ERM, para tanto, o COSO (2014, p. 21) enfatiza que “o controle interno é parte integrante do ERM, pois os componentes englobam os componentes da estrutura de controle interno”.

O Quadro Integrado de Controle Interno da Comissão *Treadway* COSO 2013 mencionado por Schroeder & Shepardson (2016, p. 1515) enumeram três objetivos principais dos controles internos: (1) efetividade e eficiência das operações; (2) objetivos de relatório financeiro, incluindo confiabilidade, pontualidade e transparência; e (3) cumprimento das leis e regulamentos.

Desta forma, Landsittel & Rittenberg (2010, p. 457) enfatizam que “cada um dos principais projetos estruturais do COSO tem pelo menos dois componentes: (1) o quadro geral projetado para ser conceitualmente consistente para suportar a avaliação do tempo e (2) orientação na implementação do quadro”.

Já a implementação do COSO, McNally (2013, p.2, 4-5 e 8) resumiu os aspectos que uma organização deve observar, seja em uma organização pública ou privada como na Tabela 2.

Tabela 2 –  
As etapas de implementação do COSO

Orientação	Descrição	O que deve executar na organização para a implementação:
Primeira Etapa	Deve-se desenvolver, conscientizar, especializar e alinhar o conhecimento na empresa.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar os conceitos intemporais relacionados aos tomadores de decisão;</li> <li>• Estabelecer o tipo de relatório;</li> <li>• Identificar os princípios como parte do controle interno;</li> <li>• Estabelecer os requisitos de um controle interno eficaz;</li> <li>• Identificar as deficiências de um controle interno; e</li> <li>• Atender os objetivos da organização.</li> </ul>
Segunda Etapa	Deve-se realizar a avaliação de impacto preliminar.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avaliar os atos regulatórios e legislativos.</li> </ul>
Terceira Etapa	Deve-se facilitar ampla conscientização, o treinamento e avaliação abrangente dentro da empresa.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ampliar a participação da organização e avaliar o teste de pressão do impacto em toda a organização, preliminar, realizada na segunda etapa.</li> </ul>
Quarta Etapa	Deve-se desenvolver e executar o COSO.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizar a documentação e a sua avaliação é feito junto com o teste de validação e avaliação de pontos (indicadores e desempenho).</li> </ul>
Quinta Etapa	Deve-se impulsionar o aprimoramento contínuo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicar claramente e estabelecer o compromisso da empresa com integridade e valores éticos;</li> <li>• Incorporar a responsabilidade de controle interno;</li> <li>• Observar a cultura organizacional; e</li> <li>• Melhorar a funcionalidade do controle de relatórios.</li> </ul>

Nota. Fonte: Adaptado pela autora (McNally, 2013, pp. 2,4,8)

Em 2014 foi desenvolvida uma ilustração de como a análise de risco pode contribuir para a governança nas organizações e por fim observou os resultados das empresas sobre o funcionamento da Estrutura Conceitual e análise de risco. No ano de 2015 publicou-se a linha de defesa do pensamento com foco de minimizar as dúvidas sobre a avaliação de risco e de controle nas organizações.

O COSO vem realizando orientações para alteração de sua metodologia, procurando obter como resposta das empresas que aplicam a ferramenta do COSO como tomada de decisões. No entanto, vem sendo realizados diversos projetos para a adequação de uma nova

análise gerencial visando atender os aspectos da governança e auditoria, que no caso é o novo COSO *Framework* 2017.

Desta forma, em relação ao estudo do COSO para a área pública, comparamos dois trabalhos realizados e relacionados aos aspectos atribuídos ao risco no setor público, que referenciam a questão sobre os tipos de possíveis problemas existentes com relação ao governo, ocorrendo uma similaridade quanto a reputação política, serviço público e a transparência como principais, e em relação específico ao Brasil, a impunidade.

Estes trabalhos são do Brasil, apresentados pela BBC Brasil que em 19/03/2015, a partir de uma reportagem sobre “O que torna o Estado brasileiro vulnerável à corrupção?” realizada pela Sra. Alessandra Corrêa De Winston-Salem (EUA) e outro nos Estados Unidos por D’Aquila & Houmes (2014, p. 56) sobre “Tipos de Risco aplicados ao setor público nos Estados Unidos”, conforme descrito na Tabela 3.

Tabela 3

### Tipos de Risco aplicados ao setor público nos Estados Unidos

Tipo de Risco	Descrição	Princípios Vinculados
Risco de reputação	Uma reputação prejudicada pode afetar significativamente as entidades governamentais e entidades sem fins lucrativos.	Princípio 1 - O órgão de supervisão e a administração devem demonstrar um compromisso com a integridade e os valores éticos.
Risco político	As agências governamentais e as organizações sem fins lucrativos enfrentam desafios únicos na gestão de riscos relacionados à mudança de prioridades políticas que podem afetar o financiamento, bem como o desempenho geral e subsídios.	Princípio 7 - A Administração deve identificar, analisar e responder a riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos. Princípio 9 - A gestão deve analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno.
Risco de infraestrutura chave.	As agências governamentais devem identificar e gerenciar os riscos associados à infraestrutura chave, devendo manter políticas e procedimentos para monitorar e regular as principais operações de infraestrutura.	Todos os princípios relativos às Atividades de Controle <sup>1</sup> do COSO Controle Interno 2013.
Risco de capital humano	O capital humano pode representar uma grande parcela dos custos operacionais e pode impactar significativamente a linha de fundo da organização, inclui	Princípio 4 – Demonstrar Compromisso com a Competência.

<sup>1</sup> Deve verificar o Quadro 6 - Comparação dos Princípios do *Green Book* com a Normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município.

Tipo de Risco	Descrição	Princípios Vinculados
	conhecimento e formação suficientes; envelhecimento de empregados, diminuição do financiamento de aposentadoria; planos de pensão e moral dos funcionários.	
Cumprimento e risco regulatório	O compliance é especialmente importante para os governos, uma vez que as leis e os regulamentos geralmente determinam sua missão e estrutura. As organizações sem fins lucrativos também estão sujeitas a requisitos únicos de conformidade e relatórios.	Todos os princípios relativos à conformidade e ao risco regulatório <sup>2</sup> do COSO Controle Interno 2013.
Transparência e risco de responsabilidade	Os governos existem para o bem público e derivam seu financiamento dos contribuintes, a transparência e a responsabilidade em relação às finanças são primordiais.	Princípio 2 – O órgão de supervisão deve supervisionar o sistema de controle interno da entidade Princípio 10 – Modelo de Atividades de Controle. Princípio 14 – Comunique-se internamente. Princípio 15 - Comunique-se externamente.
Risco de tecnologia da informação.	O aumento do uso da tecnologia da informação leva a riscos aumentados. À medida que os municípios crescem, os sistemas de informação devem se adaptar para atender aos requisitos futuros.	Princípio 11 – Atividades de design para o Sistema de Informação.

Nota. Fonte: Adaptado de (D'Aquila & Homes, 2014, pp.56-59)

A definição de gestão de risco por Freitas (2002, p. 53) conclui que para “o setor público se apresenta como poderosa ferramenta gerencial para os administradores públicos, tanto no sentido de aumentar a segurança e o desempenho no emprego dos recursos públicos, quanto de incentivar a mudança e a inovação nas entidades e programas governamentais”.

Steinberg (1994, p. 37) destacou a crítica do GAO em relação ao COSO em função de que o GAO queria mais informações do que as determinadas pela Estrutura Conceitual, a exigência de relatórios de gerenciamento sobre controle interno, pelo menos para empresas públicas, e que incluíssem controles relacionados à salvaguarda de ativos.

<sup>2</sup> Deve verificar o Quadro 6 - Comparação dos Princípios do Livro Verde com a Normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município.

A Lei de Integridade Financeira dos Gerentes Federais, em inglês “*Federal Managers' Financial Integrity Act* – FMFIA” exige que a Controladora Geral prescreva padrões de controles internos para que sejam apresentados às agências federais, tanto para o gerenciamento de programas quanto para a gestão financeira.

Por isso, o *U.S. Government Accountability Office* – GAO elaborou em 1983 a primeira versão do Sistema de Controle Interno do Governo Americano, em 1999 foi criado o Livro Verde, em inglês “*Green Book*”, que teve a sua implementação no ano de 2001 e em 2014 teve a sua última versão atualizada com base no COSO Estrutura Conceitual de 2013.

Outro ponto destacado por D’Aquila & Houmes (2014, p. 55) é em relação da pesquisa de 2012 do *Government Business Council*, patrocinado pela Deloitte sobre custos, dentro do esforço para melhorar a eficiência, um confronto entre economia e governo, com o objetivo de responder os desafios enfrentados pelas entidades governamentais, o resultado permitiu mudanças no controle interno americano.

Em função das fraudes descobertas nos Estados Unidos Janvrin , Payne , Byrnes , Schneider , & Curtis (2012, p. 190) descrevem que o Congresso dos EUA aprovou o Ato Sarbanes-Oxley de 2002. A referida Lei que exigiu um atestado de eficácia de controle interno por executivos corporativos (§404 (a)), uma auditoria externa de controle interno em conjunto com a auditoria de demonstrações financeiras (§404 (b)), incluiu a avaliação e classificação de erros de controle interno (deficiências, deficiências significativas e fraquezas materiais).

A avaliação dos riscos destacada por D’Aquila & Houmes (2014, p. 56) cita que “embora as corporações estejam cada vez mais focadas na supervisão de riscos, a AICPA apontou em fevereiro de 2010, que todos os tipos de organizações precisam se concentrar em riscos e também no cumprimento da missão”.

Sob este aspecto, Arens & Elder (2006, p. 350) enfatizam também que “os auditores não podem apenas avaliar os riscos e os números de auditoria nas demonstrações financeiras, mas também devem identificar os riscos comerciais subjacentes assim como, os conceitos de gestão de risco empresarial sejam cobertos ao longo do currículo empresarial”.

Contudo, um exemplo da utilização desta metodologia do COSO é o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU, órgão do Governo Federal que publicou a Portaria-SEGECEX Nº 9, DE 18 DE MAIO DE 2017 aprovando o “Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos”, em atendimento ao art. 34, inciso III, da Resolução-TCU nº 284, de 30 de dezembro de 2016 e da Instrução Normativa Conjunta do Ministério Público e Controladoria Geral da União - MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016, pela Portaria nº 915, de 12 de abril de 2017, instituindo a política de gestão de riscos para a CGU.

O novo rascunho para discussão pública foi divulgado pelo COSO sobre a

“exposição ERM: alinhando riscos com Estratégia e Desempenho em junho de 2016, que define o gerenciamento de riscos corporativos como cultura, recursos e práticas, integrados com a estratégia e a execução às quais as organizações dependem gerenciar risco na criação, preservação e realização de valor”. (Balakrishnan, Matsumura, & Ramamoorti, 2016, p. 23)

Por fim, não será foco desta pesquisa o novo COSO *Framerwork* (2017) que foi aprovado em 2017, porque o setor público americano utiliza o *Green Book* baseado no COSO *Framework* 2013, que ainda não foi atualizado com as novas metodologias.

O novo COSO *Framerwork* (2017) foi aprovada e estabelece como ferramenta para o mapeamento de risco nas organizações uma nova estrutura conceitual que estabelece em suas etapas o objetivo de atender a Auditoria Externa e os Órgãos Reguladores. É uma análise contábil e gerencial e a metodologia abrange todas as organizações que possui três linhas de observação: linha 1 - Controle Gerencial e Indicadores de Controle Interno; linha 2 - Controle Financeiro, Segurança (Sistemas), Risco Gerencial, Qualidade, Inspeção e Conformidade; e linha 3 - Auditoria Interna.

## **2.2 O *Green Book* utilizado pelo *Government Accountability Office* – GAO**

Nesta seção será abordada a metodologia utilizada pelo *Government Accountability Office* – GAO, descrita no *Green Book*, aplicação do COSO ao setor público nos Estados Unidos.

A missão do *Government Accountability Office* - GAO é ser: “o grupo de auditoria, avaliação e investigação do Congresso, e para ajudar a melhorar o desempenho e a responsabilidade do governo federal para o povo americano e que possui compromisso com os valores, a responsabilidade, a integridade e a confiabilidade”. (GAO, 2014, p. 79)

O GAO (2014) utiliza o *Green Book*, desde 1983, sua primeira versão. Atualizado em setembro de 2014, é utilizado pelo governo americano a nível estratégico, obedecendo a Lei de Integridade Financeira de Gerentes Federais, em inglês, *Federal Managers' Financial Integrity Act* – FMFIA – Seção 3512 (c) e (d) do Título 31 de 1982, que contém as regras do Controle Interno do Governo Federal Americano.

Por isso, o *Green Book* está dividido em seções como:

- 1- Conceitos Fundamentais de Controle Interno destaca as atividades operacionais, conformidade e relatórios emitidos;
- 2- estabelecendo um Efetivo Sistema de Controle Interno mencionam-se as regras como base de componentes, princípios e atributos,

- 3- Avaliação de um Efetivo Sistema de Controle Interno – consideram-se os fatores e a avaliação do controle interno, e;
- 4- Considerações Adicionais analisam o tamanho de uma organização pública, os benefícios e custos do controle interno, documentação requerente e o uso de outras entidades.

Dentre as definições estabelecidas os Conceitos Fundamentais de Controle Interno, GAO (2014, p. 5) é “um processo efetuado pelo corpo de supervisão de uma entidade, gerenciamento e outro pessoal que fornece segurança razoável de que os objetivos de uma entidade serão alcançados”.

Os objetivos e os riscos estabelecidos são definidos em três categorias, sendo: (i) Operações - Eficácia e eficiência das operações; (ii) Relatórios - Confiabilidade de relatórios para uso interno e externo; e (iii) Conformidade - Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

Segundo descrito no *Green Book* aplica-se a todos “os objetivos de uma entidade: operações, relatórios e conformidade e não se destinam a limitar ou interferir nas autoridades devidamente autorizadas relacionadas com a legislação, a elaboração de normas ou outras políticas discricionárias em uma organização”. (GAO, 2014, p. 7)

Os cinco componentes de controle interno descritos no *Green Book* segundo o GAO (2014, p. 7) são:

estratégicos e devem ser efetivamente projetados, implementados e operacionais, e operando juntos de forma integrada, para que um sistema de controle interno seja efetivo, são assim definidos:

- Ambiente de controle: a base para um sistema de controle interno. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar seus objetivos.
- Avaliação de risco: avalia os riscos que a entidade enfrenta. Esta avaliação fornece a base para o desenvolvimento de respostas de risco adequadas.
- Atividades de Controle: a gestão de ações se estabelece por meio de políticas e procedimentos para alcançar objetivos e responder a riscos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade.
- Informação e comunicação: o gerenciamento de informações de qualidade e o pessoal se comunicam e utilizam para suportar o sistema de controle interno.
- Monitoramento: o gerenciamento de atividades estabelece e opera para avaliar a qualidade do desempenho ao longo do tempo e prontamente resolver os resultados das auditorias e outras revisões.

Neste caso, para estabelecer um sistema de controle eficaz, destacam-se: “os 17 princípios que suportam o projeto efetivo, a implementação e operação dos componentes e os atributos que são relevantes para a implementação adequada do *Green Book*, porque a gestão tem a responsabilidade de entender e exercer o cumprimento das normas”. (GAO, 2014, p. 8)

Dentre as Regras no sistema de controle interno o GAO (2014, p. 12) entende que o controle interno faz parte da responsabilidade geral da gerência, os cinco componentes são discutidos no contexto da gestão da entidade, por fim, todos na entidade têm a responsabilidade pelo controle interno.

A gestão como parte da concepção de um sistema de controle interno, define os objetivos ligados à missão. Segundo o GAO (2014, p. 12-13) os objetivos “em termos específicos e mensuráveis, tem que ser identificados, analisados e respondidos no que se relaciona aos riscos e sua realização”.

Sendo assim, os objetivos são agrupados em três categorias como: Operações - Eficácia e eficiência das operações; Relatórios - Confiabilidade de relatórios para uso interno e externo e Conformidade - Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. (GAO , 2014, p. 12-13)

A Circular OMB nº A-123 fornece requisitos específicos às “entidades federais sobre as avaliações e relatar o controle interno no governo, aquelas não federais podem se referir às leis e regulamentos aplicáveis, contribuições dos principais interessados externos ao determinar a forma de avaliar e informar adequadamente o controle interno”. (GAO, 2014, p. 14)

Em relação à Avaliação do Controle Interno no governo federal o Ato da Lei de Integridade Financeira de Gerentes Federais que possui a Seção 3512 (c) e (d) do Título 31 “exige que o chefe de cada agência do órgão executivo prepare anualmente uma declaração dos sistemas de contabilidade interna e controles administrativos da agência, caso contrário, devem ser identificadas fraquezas materiais no sistema e no controle”. GAO (2014, p. 15)

Para atender a eficácia operacional é necessário o gerenciamento do sistema em momentos relevantes. O GAO (2014, p. 15) descreve que deve ser observado na avaliação:

- do modelo do controle interno – o gerenciamento determina se controles individuais e em combinação com outros controles são capazes de atingir um objetivo e abordar riscos; e
- da implementação - o gerenciamento determina se o controle existe e se a entidade colocou o controle em operação, que deve ser efetivamente projetado. No entanto, pode existir uma deficiência no modelo quando: (1) falta uma observação necessária para atingir um objetivo de controle ou (2) quando um controle existente não foi projetado corretamente, de modo que o objetivo de controle não seria cumprido.

O GAO (2014, p. 16) destaca também o Efeito de Deficiências no Sistema de Controle Interno que “avalia as deficiências de controle identificadas pelo monitoramento contínuo do sistema de controle interno da gerência, bem como quaisquer avaliações separadas realizadas por fontes internas e externas”. Esta avaliação permite o gerenciamento do efeito na consecução dos objetivos definidos tanto na entidade como no nível de transação.

Neste caso, o GAO cita que o gerenciamento avalia o significado de uma deficiência, que pode ser individualmente ou por agregado, considerando os aspectos definidos a seguir:

- a magnitude do impacto - efeito provável que a deficiência poderia ter sobre a entidade atingindo seus objetivos e é afetada por fatores como o tamanho, o ritmo e a duração do impacto da deficiência;
- a probabilidade de ocorrência - refere-se à possibilidade de uma deficiência impactando a capacidade de uma entidade alcançar seus objetivos; e
- a natureza da deficiência - envolve fatores como o grau de subjetividade envolvido com a deficiência e se a deficiência surge de fraude ou má conduta. (GAO, 2014, p. 16)

A seguir, serão descritas as dimensões do COSO com os seus Princípios descritos no *Green Book*.

### **2.2.1 Ambiente de controle**

O Ambiente de Controle segundo o *Green Book* do GAO (2014, p. 21) fornece a “disciplina e a estrutura, que afetam a qualidade geral do controle interno, que acaba por influenciar como os objetivos são definidos e como as atividades de controle são estruturadas”. Os princípios relacionados desta dimensão são os seguintes:

#### **2.2.1.1 Princípio 1 - O órgão de supervisão e a administração devem demonstrar um compromisso com a integridade e os valores éticos**

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 16) comentam que: “os controles de crenças são mapeados, pois trata de estabelecer padrões de conduta que, indiscutivelmente, caem no reino dos limites controles. O princípio também prevê o monitoramento periódico de padrões éticos e penalidades para desvios”.

Sob este aspecto, o GAO entende que os padrões de conduta “são estabelecidos para comunicar expectativas sobre integridade e valores éticos e deve haver um equilíbrio nas necessidades e preocupações de diferentes partes interessadas, como reguladores, funcionários e público em geral”. (GAO, 2014, p. 22)

Outro ponto a ser destacado é em relação à avaliação de desempenho, que deve ser realizada para a identificação de desvios em tempo hábil em relação ao ambiente de controle da organização. Para isso a gestão deve determinar “o nível de tolerância para desvios, isto, pode determinar se a entidade terá tolerância zero para desvios de certos padrões de conduta ou advertências ao pessoal”. (GAO, 2014, p. 23)

### *2.2.1.2 Princípio 2 - O órgão de supervisão deve supervisionar o sistema de controle interno da entidade*

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 16) tratam: “principalmente de questões estruturais de independência do conselho. O princípio articula a alocação apropriada de direitos de decisão, um controle de fronteira relacionado ao contexto "Especificar a estrutura da organização””.

#### 2.2.1.2.1 Estrutura de supervisão

A entidade segundo o GAO (2014, p. 24) determina uma estrutura de supervisão para cumprir as responsabilidades estabelecidas pelas leis e regulamentos aplicáveis, orientação governamental relevante e *feedback* dos principais interessados, havendo segregação de funções.

Neste caso, observa-se o aconselhamento de controle interno que deve incluir quatro itens: (i) a experiência programática, no que se relaciona ao conhecimento da missão, programas e processos operacionais da entidade; (ii) a experiência financeira, incluindo relatórios financeiros (por exemplo, normas contábeis e requisitos de relatórios financeiros e expertise orçamentária); (iii) os sistemas e tecnologia relevantes (por exemplo, compreensão de riscos e oportunidades de sistemas e sistemas críticos); e (iv) a experiência legal e regulamentar (por exemplo, compreensão das leis e regulamentos aplicáveis). GAO (2014, p. 25)

#### 2.2.1.2.2 Supervisão para o sistema de controle interno

De fato, “o órgão de supervisão inspeciona a concepção, implementação e operação do gerenciamento do sistema de controle interno da entidade assim como devem incluir as responsabilidades do corpo de supervisão”. (GAO, 2014, p. 25)

#### 2.2.1.2.3 Entrada para remediação de deficiências

Neste item, o órgão de supervisão fornece contribuições para os planos da administração tendo a função de remediar as deficiências no sistema de controle interno conforme apropriado. Por isso, o gerenciamento informa que as “deficiências identificadas no sistema de controle interno para o grupo de supervisão que inspeciona e fornece orientação para o gerenciamento sobre a remediação dessas deficiências que quando apropriado e autorizado direcionar a criação de equipes para supervisionar assuntos específicos críticos”. (GAO, 2014, p. 27)

### *2.2.1.3 Princípio 3 - Estabelece , responsabilidade e autoridade organizacional*

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 16) enfatizam em: “como estabelecer relacionamentos de relatórios e delineando autoridades e responsabilidades, ou seja, dentro dos controles de limites”.

No que se relaciona ao gerenciamento deve ser estabelecida uma estrutura organizacional, atribuindo responsabilidade e delegando autoridade para alcançar os objetivos da entidade, que é definida pelo GAO (2014, p. 27), como sendo necessária para permitir que a entidade planeje, execute, controle e avalie a organização na consecução dos seus objetivos.

Em relação à Atribuição de Responsabilidade e Delegação de Autoridade, o GAO (2014, p. 28) acaba por atribuir a responsabilidade e delega autoridade para papéis fundamentais em toda a entidade.

A Documentação do Sistema de Controle Interno, citada pelo GAO (2014, p. 29) enfatiza sobre a gerência que desenvolve e mantém documentação de seu sistema de controle interno, que por sua vez auxilia no gerenciamento, estabelecendo e comunicando quem, o que, quando, onde e o porquê da execução do controle interno ao pessoal.

#### *2.2.1.4 Princípio 4 - Demonstrar compromisso com a competência*

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 16) retratam que: “em respeito à gestão dos recursos humanos. Em um nível estreito, estabelece políticas e procedimentos que cumprem as leis trabalhistas (por exemplo, projetando e implementando uma política de não discriminação), ou seja, trata dos controles de fronteira”.

Por isso, em relação às Expectativas de Competência, o GAO (2014, p. 30) destaca que o gerenciamento estabelecido é para ajudar a entidade a alcançar seus objetivos, para tanto, Competência é definida como a qualificação para desempenhar responsabilidades atribuídas, requer conhecimentos, habilidades e habilidades relevantes, que são obtidos em grande parte por experiência profissional, treinamento e certificações.

Um ponto principal neste princípio, segundo o GAO (2014, p. 30) é a manutenção dos indivíduos responsáveis pelas políticas estabelecidas ao avaliar a competência do pessoal que é parte integrante da atuação, desenvolvimento e retenção de indivíduos.

Por outro lado correlacionado ao Recrutamento, Desenvolvimento e Retenção de Pessoas a administração deve recrutar, desenvolver e manter pessoal competente para atingir os objetivos da entidade, para isso deve ser considerado o que é, segundo o GAO (2014, p. 30):

- Recrutar – é conduzir procedimentos para determinar se um candidato se adequa às necessidades organizacionais e tem competência para o papel proposto.

- Treinar – é permitir que os indivíduos desenvolvam competências apropriadas para papéis fundamentais, reforcem os padrões de conduta e adaptem a formação com base nas necessidades do papel.
- Mentor – é fornecer orientação sobre o desempenho do indivíduo com base em padrões de conduta e expectativas de competência, alinhar as habilidades e conhecimentos do indivíduo com os objetivos da entidade e ajudar o pessoal a se adaptar a um ambiente em evolução.
- Conservar – é fornecer incentivos para motivar e reforçar os níveis esperados de desempenho e a conduta desejada, incluindo treinamento e credenciamento conforme apropriado.

O Plano de sucessão está incluso no *Green Book* enfatizando que a administração deve definir os planos de sucessão e contingência para os papéis fundamentais, ajudando a entidade a continuar alcançando seus objetivos. Segundo o GAO, destaca que a organização deve estabelecer os sucessores identificando o pessoal competente enquanto os planos de contingência atendem à necessidade da entidade de responder a mudanças repentinas de pessoal que possam comprometer o sistema de controle interno. (GAO, 2014, p. 31)

#### **2.2.1.5 Princípio 5 - Forçar a responsabilização**

Os autores, Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 17) tratam do “estabelecimento de medidas de desempenho e vinculação às medidas de incentivo à compensação. Assim, este princípio mapeia principalmente o domínio do diagnóstico de controles, consideram-se especificamente as ameaças que surgem devido a pressões de desempenho excessivas, uma ameaça interna”.

Em relação à Execução de Responsabilidade, o GAO (2014, p. 32) diz que a responsabilidade é imposta aos indivíduos que executam suas responsabilidades de controle interno no que tange ao compromisso com a integridade e valores éticos, a estrutura organizacional e as expectativas de competência, que influenciam a cultura de controle da entidade. Para tanto, a responsabilidade pelo desempenho da responsabilidade de controle interno difere da execução por ser um suporte à tomada de decisão, atitudes e comportamentos do dia a dia. A administração responsabiliza o pessoal por meio de mecanismos como avaliações de desempenho e ações disciplinares. (GAO, 2014, p. 33)

#### **2.2.2 Avaliação de risco**

Nesta dimensão, após tendo estabelecido um ambiente de controle efetivo, GAO (2014, p. 34) destaca que a “administração avalia os riscos que a entidade enfrenta, tanto de fontes externas como internas, na medida em que busca alcançar seus objetivos. Esta avaliação fornece a base para o desenvolvimento de respostas de risco adequadas”.

### 2.2.2.1 Princípios 6. A administração deve definir objetivos claramente para permitir a identificação de riscos e definir tolerâncias de risco

É observado pelos autores, Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 17) que: “enquanto a natureza do objetivo e a capacidade de quantificá-lo variarão em contextos e níveis organizacionais, o princípio sublinha que a avaliação do risco exige que especifiquemos um objetivo relevante ou *benchmark*”.

As definições de Tolerâncias de Risco para os objetivos definidos é o nível aceitável de variação no desempenho em relação à consecução dos objetivos, de forma a assegurar que os níveis estabelecidos de variação para medidas de desempenho sejam apropriados para a concepção de um sistema de controle interno. (GAO, 2014, p. 36)

Em relação aos objetivos de operações que trata-se do nível de variação no desempenho em relação ao risco, segundo GAO (2014, p. 37) pode ser:

- Objetivos de relatórios nãofinanceiros – é o nível de precisão e precisão adequada às necessidades dos usuários, envolvendo considerações tanto qualitativas como quantitativas para atender às necessidades do usuário do relatório não financeiro.
- Objetivos do relatório financeiro – são os julgamentos sobre a materialidade feitos à luz das circunstâncias circundantes, envolvem considerações qualitativas e quantitativas e são afetados pelas necessidades dos usuários do relatório financeiro tamanho ou natureza de uma distorção.
- Objetivos de conformidade – é o conceito de tolerância ao risco. Uma entidade é compatível ou não está em conformidade.

### 2.2.2.2 Princípio 7. A administração deve identificar, analisar e responder a riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 17) destacam que: “o princípio não fala sobre a fonte geral do risco, especialmente se for um risco estratégico relacionado à deficiência de ativos, retenção de pessoal-chave e/ou risco de franquia devido a não conformidade ou perda de reputação no mercado”.

Neste princípio, o gerenciamento deve identificar, analisar e responder aos riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos obedecendo os atributos, definidos pelo GAO (2014, p. 38), como sendo:

- Identificação de riscos refere-se à identificação de riscos em toda a entidade para fornecer uma base de análise de riscos que tem que ser avaliado, identificado e analisado à consecução dos objetivos definidos da organização para formar uma base para a concepção de respostas de risco.
- Análise de Riscos refere-se à necessidade de que se identifique os riscos, que inclui o inerente e residual. O inerente é o risco para uma entidade na ausência da resposta da administração ao risco. O residual é o risco que permanece após a resposta da administração ao risco inerente. A falta de resposta da administração a ambos os riscos pode causar deficiências no sistema de controle interno.

A administração estima o significado dos riscos identificados para avaliar seus efeitos na consecução dos objetivos definidos, tanto na entidade quanto nos níveis de transação. Assim GAO (2014, p. 38) define como a magnitude do impacto, refere-se à magnitude provável da deficiência que pode resultar do risco que é afetada por fatores como o tamanho, o ritmo e a duração do impacto do risco. A probabilidade de ocorrência refere-se ao nível de possibilidade de um risco ocorrer e a natureza do risco envolve fatores como o grau de subjetividade envolvido com o risco, e se o risco decorre de fraude ou de complexo ou incomum.

Deve ser observada a resposta a riscos, no qual o gerenciamento projeta respostas aos riscos analisados para que estes estejam dentro da tolerância de risco definida para o objetivo estabelecido (GAO, 2014, p. 39), sendo que essas respostas ao risco podem incluir o seguinte:

- Aceitação - nenhuma ação é tomada para responder ao risco com base na insignificância do risco.
- Identificação - são tomadas medidas para interromper o processo operacional ou a parte do processo operacional causando o risco.
- Redução - ação é tomada para reduzir a probabilidade ou a magnitude do risco.
- Compartilhamento - ação é tomada para transferir ou compartilhar riscos em toda a entidade ou com partes externas, como o seguro contra perdas.

#### *2.2.2.3 Princípio 8. A administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder a riscos*

Neste princípio, Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 18) enfatizam que: “pode prejudicar a realização dos objetivos organizacionais. Assim, o foco deste princípio é testar os vários controles para a oportunidade de facilidade de subversão”.

Assim, a administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder aos riscos. Por isso, definindo os tipos de fraude como base para identificar riscos, GAO (2014, p. 39), desta forma enfatiza-se que os Relatórios financeiros fraudulentos são distorções intencionais ou omissões de valores ou divulgações em demonstrações financeiras para enganar usuários de demonstrações financeiras, que pode incluir alteração intencional de registros contábeis, deturpação de transações ou má aplicação intencional de princípios contábeis.

Os Tipos de fraude segundo o GAO (2014, p. 40) são a apropriação de ativos. Isso pode incluir roubo de propriedade, desfalque de recibos ou pagamentos fraudulentos e a corrupção - corrupção e outros atos ilegais. Além da fraude, a administração considera outras formas de má conduta que podem ocorrer.

Os fatores de risco de fraude descritos, segundo GAO (2014, p. 41) considera-se que não indicam necessariamente que existe fraude, mas geralmente estão presentes quando ocorre uma fraude. Os fatores de risco de fraude incluem o seguinte:

- Incentivo / pressão – é o gerenciamento pessoal que tem um incentivo ou está sob pressão, o que fornece um motivo para cometer fraude.
- Oportunidade – são as circunstâncias, como a ausência de controles, controles ineficazes ou a capacidade do gerenciamento para anular os controles, que proporcionam a oportunidade de cometer fraudes.
- Atitude / racionalização – são as pessoas envolvidas capazes de racionalizar a fraude. Alguns indivíduos possuem uma atitude, caráter ou valores éticos que lhes permitem com conhecimento de causa e intencionalmente executam um ato desonesto.

Para resposta aos riscos de fraude o GAO (2014, p. 41) estabelece que a “gerência analise e responda aos riscos de fraude identificados para que eles sejam efetivamente mitigados, estimando sua significância, individual e agregada, para avaliar seus efeitos na consecução dos objetivos definidos, por fim, avalia o risco de substituição dos controles”.

#### *2.2.2.4 Princípio 9. A gestão deve identificar, analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno*

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 18) consideram que: “os aspectos externos do risco e se concentra em como as mudanças no ambiente externo afetam os processos de controle interno”.

A identificação de mudança neste princípio faz parte da avaliação de risco ou de um processo similar, GAO (2014, p. 42), por isso, o gerenciamento identifica mudanças que podem afetar significativamente o sistema de controle interno da entidade. Identificar, analisar e responder a mudanças é semelhante ao processo de avaliação de risco regular da entidade, se não for parte disso.

Em relação à Análise e Resposta a Mudança, o GAO (2014, p. 43) destaca que o “gerenciamento analisa e responde as mudanças identificadas e riscos relacionados, a fim de manter um sistema de controle interno eficaz, que necessitam ser avaliadas para determinar se as tolerâncias de risco e as respostas de risco definidas precisam ser revisadas”.

### **2.2.3 Atividades de controle**

As atividades de controle são “a gestão de ações que estabelece por meio de políticas e procedimentos para alcançar objetivos e responder a riscos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade”. (GAO, 2014, p. 44)

#### *2.2.3.1 Princípio 10 – Modelo de atividades de controle*

Os autores destacam que: “neste caso que a organização desenvolva um conjunto relacionado de controles. No entanto, embora exista um requisito para integrar os controles com risco como avaliações, para diretrizes organizacionais estratégicas e visão é fraco”. (Balakrishnan, Matsumura & Ramamoorti, 2016, p. 19)

A gerência deve projetar atividades de controle porque são as políticas, procedimentos, técnicas e mecanismos que impõem as diretrizes da administração para alcançar objetivos e responder aos riscos. Por isso, o gerenciamento projetado nas atividades de controle em resposta aos objetivos e riscos da entidade para ser eficaz. (GAO, 2014, p. 45)

O autor estabelece ainda que os tipos apropriados de atividades de controle, o gerenciamento a cumprir, as responsabilidades e abordar as respostas de risco identificadas no sistema de controle interno. As categorias de atividade de controle comuns ao alcance da organização são:

- avaliações de alto nível sobre o desempenho real;
- comentários por gerenciamento no nível funcional ou de atividade;
- gestão do capital humano;
- controles sobre processamento de informações;
- controle físico sobre ativos vulneráveis;
- estabelecimento e revisão de medidas e indicadores de desempenho;
- segregação de deveres;
- execução adequada das transações;
- acesso e registro das transações; e
- documentação adequada de transações e controle interno.

Para tanto, em relação ao desempenho da organização o gerenciamento segundo GAO (2014, p. 46), controla as realizações das principais entidades e as comparam com os planos, metas e objetivos estabelecidos pela entidade e estipula que a Administração compara o desempenho real com os resultados planejados ou esperados analisando diferenças significativas em toda organização.

O outro aspecto abordado pelo GAO (2014, p. 46) é a Gestão do Capital Humano que é quando “gerenciamento avalia continuamente as habilidades de conhecimento, habilidades e habilidades da entidade para que a entidade seja capaz de obter uma força de trabalho que tenha conhecimento, habilidades e habilidades necessárias para atingir os objetivos organizacionais”.

Por outro lado, GAO (2014, p. 47-48) estabelece algumas definições:

- aos controles sobre o processamento de informações que é a variedade de atividades de controle são usadas no processamento de informações, que pode ser editar verificações de dados inseridos; contabilizar transações em seqüências numéricas; comparar e controlar o acesso a dados, arquivos e programas.
- o controle físico sobre ativos vulneráveis que é a administração estabelecendo o controle físico para proteger e proteger ativos vulneráveis, que podem ser a segurança e acesso

limitado a ativos como caixa, valores mobiliários, inventários e equipamentos que podem ser vulneráveis a riscos de perda ou uso não autorizado.

- a segregação de deveres é quando o gerenciamento divide ou segrega os principais deveres e responsabilidades entre diferentes pessoas para reduzir o risco de erro, uso indevido ou fraude.
- a execução adequada das transações são as autorizadas e executadas apenas por pessoas que atuam no âmbito da sua autoridade.
- o registro preciso e claro, que são as transações registradas para manter a sua relevância e valor para a administração no controle de operações e na tomada de decisões, refere-se ao ciclo de vida da transação ou evento, desde a sua iniciação e autorização até a classificação final em registros sumários.
- as restrições de acesso e responsabilidade por recursos e registros referem-se ao gerenciamento que limita o acesso a recursos a indivíduos autorizados e atribui a responsabilidade por sua custódia e uso, com o objetivo de minimizar a fraude e erro.
- a documentação apropriada de transações e controle interno determina que o gerenciamento deve documentar claramente o controle interno e todas as transações e outros eventos significativos de forma que a documentação esteja pronta para o exame.

Por outro lado, destaca que as atividades de controle são diferenciadas por fatores que têm objetivos distintos como “juízo gerencial; tamanho e complexidade da entidade; ambiente operacional; sensibilidade e valor dos dados; e requisitos para a confiabilidade, disponibilidade e desempenho do sistema, segundo GAO”. (GAO, 2014, p. 48)

GAO (2014, p. 49) estabelece ainda que as atividades de controle podem ser preventivas ou detectivas. A principal diferença entre as atividades de controle preventivo e de detectivo é o momento de uma atividade de controle dentro das operações de uma entidade.

Desta forma, GAO (2014, p. 50) tem como objetivo minimizar o risco, podendo ser manuais ou sistematizadas por meio da tecnologia da informação. Cabe enfatizar que o seu modelo das atividades de controle pode ser em vários níveis em função da estrutura organizacional.

Para tanto, o objetivo da atividade de controle, segundo GAO (2014, p. 50) deve funcionar para prevenir ou detectar, geralmente é mais precisa do que uma atividade de controle que apenas identificam e explicam diferenças, que deve conter o nível de agregação, a consistência do desempenho e a correlação com os processos operacionais relevantes, que integrados ao processo operacional torna-se possível a prevenção de uma atividade de controle que é apenas indiretamente relacionada.

#### 2.2.3.2 Princípio 11 - Atividades de design para o sistema de informação.

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 19) citam que: “embora tal controle seja relevante e importante, os atributos associados têm mais a ver com a execução e o controle eficiente dos processos de negócios do que sua efetividade inerente na estratégia de suporte”.

Em relação ao Design do Sistema de Informação da Entidade o GAO (2014, p. 51) estabelece que “a administração projeta o sistema de informações para responder aos objetivos e riscos da entidade e possa organizar para obter, comunicar ou dispor de informações, isto, representa o ciclo de vida da informação utilizada para os processos operacionais”.

Por isso, apresenta-se que um sistema de informação inclui processos de informação manuais e habilitados para tecnologia, que fazem parte do componente de ambiente de controle de forma ao gerenciamento de definição das responsabilidades, atribuindo os papéis principais e delegando autoridade para que os objetivos sejam atendidos. (GAO, 2014, p. 51)

O GAO (2014, p. 51) também destaca que embora os objetivos de processamento de informações com o uso da tecnologia da informação possam aumentar o controle interno sobre a segurança e a confidencialidade das informações deve-se restringir adequadamente o acesso à tecnologia da informação.

É necessário que o controle geral do sistema de informações se “aplique a todos ou a um grande segmento dos sistemas de informação de uma entidade, assim como, deve possuir “os controles de aplicativos que devem ter validade, integridade, precisão e confidencialidade de transações e dados durante o processamento do aplicativo”. (GAO, 2014, p. 53)

O GAO (2014, p. 54) estabelece que para o modelo de gerenciamento de segurança, este deve atender aos objetivos incluindo confidencialidade, integridade e disponibilidade em relação às informações disponíveis aos usuários e que devem avaliar as ameaças internas e externas a organização, observando o limite de acesso do usuário à tecnologia de informação.

Por fim, observa-se que o “gerenciamento pode usar uma estrutura de Ciclo de Vida de Desenvolvimento de Sistemas, em inglês (*Systems Development Life Cycle – SDLC*), que fornece uma estrutura para um novo modelo de tecnologia da informação, delineando fases específicas e documentando requisitos, aprovações e pontos de controle dentro de atividades de controle ao longo da aquisição, desenvolvimento e manutenção de tecnologia”. (GAO, 2014, p. 55)

#### 2.2.3.3 Princípio 12 - Implementar atividades de controle

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 19) solicitam que “as pessoas, estruturas e políticas adequadas estejam em vigor para a execução eficiente de processos e a imposição de penalidades apropriadas por violação”.

Segundo o GAO (2014, p. 56) as pessoas que em funções-chave para a organização podem ainda definir políticas por meio de procedimentos do dia-a-dia, dependendo da

taxa de mudança no ambiente operacional e da complexidade do processo operacional, são as que implementam as atividades de controle.

Contudo, é necessário uma revisão periódica de atividades de controle, que para o GAO (2014, p. 56) deve gerenciar a revisão de políticas, procedimentos e atividades de controle relacionadas para continuar a relevância e eficácia na consecução dos objetivos da entidade ou abordar os riscos relacionados. Se houver uma mudança significativa no processo de uma entidade.

#### ***2.2.4 Informação e comunicação***

O GAO (2014, p. 57) evidencia que “a qualidade da informação e a comunicação são eficazes e vitais para que uma entidade atinja seus objetivos. O gerenciamento de entidades precisa ter acesso a uma comunicação relevante e confiável relacionada a eventos internos e externos”.

##### *2.2.4.1 Princípio 13 - Usar informações de qualidade*

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 19) destacam como: “controles diagnósticos, porque o consideramos como a elaboração de medidas de desempenho adequadas. Sem tais medidas, é difícil avaliar as operações ou avaliar o risco (um papel importante no controle de gestão)”.

O GAO (2014, p. 59) destaca neste aspecto que o gerenciamento projeta um processo que usa os objetivos da entidade e os riscos relacionados para identificar os requisitos de informação, que podem ser internos ou externos, necessários para alcançar os objetivos e enfrentar os riscos, devem ser modificados sempre que necessário.

A qualidade também impacta nos dados relevantes de fontes confiáveis, sejam internas ou externas, de forma que sejam livres de erros e viés e que representem fielmente o que pretendem, e em relação ao processamento de dados e da avaliação em informações devem ser apropriados, atualizados, completos, precisos, acessíveis e fornecidos em tempo hábil. (GAO, 2014, p. 59)

##### *2.2.4.2 Princípio 14 - Comunique-se internamente*

Os autores retratam que “integram todas as quatro categorias de controle. No contexto da comunicação de valores fundamentais, esse requisito é um controle de crenças, mas a comunicação de metas de orçamento cai mais no domínio dos objetivos de comunicação, um controle de diagnóstico”. (Balakrishnan, Matsumura & Rammoorti, 2006, p. 20)

O pessoal utiliza linhas de relatório, conforme GAO (2014, p. 61) estes devem ser separados para deslocar as linhas de relatório ascendentes quando estas estão comprometidas. As leis e os regulamentos podem exigir que as entidades estabeleçam linhas separadas de comunicação, como linhas de denúncia e informações de ética, para a comunicação de informações confidenciais. A Administração informa os funcionários dessas linhas de relatório separadas, como elas operam como devem ser usadas e como a informação permanecerá confidencial.

Dentre os métodos apropriados de comunicação, para GAO (2014, 61) deve ser verificado alguns fatores a considerar:

- audiência - Os destinatários da comunicação;
- natureza da informação - O propósito e tipo de informação que está sendo comunicada;
- disponibilidade - Informações prontamente disponíveis para o público quando necessário;
- custo - Recursos utilizados para comunicar as informações; e
- requisitos legais ou regulamentares - Requisitos em leis e regulamentos que podem afetar a comunicação.

Contudo, na consideração dos fatores, o GAO (2014, p. 61) determina “o gerenciamento de métodos apropriados de comunicação, deve ser avaliado periodicamente os métodos de comunicação da entidade para que a organização tenha as ferramentas apropriadas para comunicar informações de qualidade em toda a entidade em tempo hábil”.

#### *2.2.4.3 Princípio 15 - Comunique-se externamente*

Neste quesito, Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 20) “relaciona principalmente com a comunicação de desempenho com partes externas e o uso de informações de entrada para procurar ameaças externas (um controle interativo), ou seja, compensar o custo-benefício ao selecionar as formas relevantes de comunicação”.

No entanto, GAO (2014, p. 62) enfatiza que a “administração recebe informações por meio de linhas de relatórios de terceiros. As informações comunicadas à administração incluem assuntos importantes relacionados a riscos, mudanças ou problemas que afetam o sistema de controle interno da entidade”.

No que tange, as leis e os regulamentos segundo, GAO (2014, p. 63) estabelece que pode exigir das entidades que estabeleçam linhas separadas de comunicação, como linhas de denúncia e informações de ética, para a comunicação de informações confidenciais.

Em relação ao método apropriado de comunicação descrito no Princípio 14, o GAO (2014, p. 63) destaca que “o gerenciamento seleciona métodos apropriados de comunicação, como um

documento escrito - em formato impresso ou eletrônico - ou uma reunião presencial, e que deve ser avaliado periodicamente”.

### **2.2.5 Monitoramento**

Em relação ao Monitoramento, para o GAO uma vez que o controle interno é um processo dinâmico que deve ser adaptado continuamente aos riscos e mudanças que uma entidade enfrenta, é essencial para ajudar o controle interno a permanecer alinhado com a mudança de objetivos, ambiente, leis, recursos e riscos. (GAO, 2014, p. 64)

#### **2.2.5.1 Princípios 16 – Realizar atividades de monitoramento**

O monitoramento para Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 20) “concentra no desenvolvimento de medidas e processos para monitorar os outros componentes do controle interno. Conseqüentemente, o impulso deste controle relaciona-se com os contextos de medir e avaliar o desempenho sob o domínio dos controles de diagnóstico”.

O gerenciamento estabelece uma linha de base para monitorar e segundo o GAO (2014, p. 65), a linha de base é o estado atual do sistema de controle interno comparado com o gerenciamento do sistema de controle interno, sendo a diferença entre os critérios do modelo do sistema de controle interno e a condição do sistema de controle interno em um ponto específico.

Desta forma, o monitoramento contínuo é incorporado nas operações da entidade, realizado continuamente e responsivo à mudança. Para o GAO (2014, p. 65) as avaliações separadas são usadas periodicamente e podem fornecer *feedback* sobre a eficácia do monitoramento contínuo.

O GAO (2014, p. 65) aborada ainda que a gerência realiza um monitoramento contínuo do projeto e da eficácia operacional do sistema de controle interno como parte do curso normal das operações, pode incluir ferramentas automatizadas, o que pode aumentar a objetividade e a eficiência por meio da compilação eletrônica de avaliações de controles e transações.

O gerenciamento usa avaliações separadas para monitorar o design e a eficácia operacional do sistema de controle interno, citado pelo GAO (2014, p. 66) em um momento específico ou de uma função ou processo específico, de forma que o escopo e a frequência das avaliações separadas dependem da avaliação de riscos, da eficácia do monitoramento contínuo e da taxa de mudança dentro da entidade e seu ambiente.

#### **2.2.5.2 Princípio 17 - Avaliar questões e deficiências**

Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 21) “ênfatiza que empresas que controlam deficiências devem se identificar, se comunicar e atuar sobre deficiências de controle. Mais importante ainda, o princípio sublinha a necessidade de monitorar a implementação de ações corretivas”.

Segundo o GAO (2014, p. 67), no que se refere ao relatório de problemas, o pessoal informa as questões de controle interno por meio de linhas de relatório estabelecidas para as partes internas e externas adequadas em tempo hábil para permitir que a entidade avalie prontamente essas questões.

Entretanto, o pessoal pode identificar problemas de controle interno ao executar suas responsabilidades atribuídas, deve ser comunicada as questões internamente para a pessoa na função-chave, responsável pelo controle interno ou processo associado, ou um nível de gerenciamento acima desse indivíduo. (GAO, 2014, p. 67)

O GAO (2014, p. 68) cita que dependendo dos requisitos de regulamentação ou conformidade da entidade pode ser obrigada a relatar questões às partes externas apropriadas, como os legisladores, reguladores e órgãos de definição de padrões que estabeleçam leis, regras, regulamentos e padrões.

No que tange a avaliação de questões GAO (2014, p. 68) determina que o gerenciamento avalie e documente questões de controle interno e determine ações corretivas apropriadas para deficiências de controle interno, de forma que os problemas identificados por meio de atividades de monitoramento ou relatados podem aumentar o nível de uma deficiência de controle.

Por fim, o GAO (2014, p. 68) durante “o processo de resolução de auditoria, que deve ser monitorado, são relatados ao gerenciamento e são concluídos somente após a ação ter sido tomada para corrigir deficiências identificadas, produzir melhorias, ou demonstrar que as conclusões e recomendações não garantem ações de gerenciamento”.

### **2.3 O controle interno**

O controle interno deve ser avaliado para atender as prerrogativas em relação à responsabilidade da organização quanto aos objetivos e atendimento dos resultados. Por isso, o GAO (2014, p. 5) define como sendo os planos, métodos, políticas e procedimentos utilizados para cumprir a missão, plano estratégico, objetivos e objetivos da entidade. O controle interno serve como a primeira linha de defesa na proteção de ativos.

No entanto, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.8 – Resolução 1.135/2008, o controle interno é como suporte do sistema de informação

contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Desta forma, é importante a atuação regulatória, conforme destaca o INTOSAI 9100 (2004, p. 15) em que o controle interno é relevante para uma organização inteira como para um departamento individual e que o controle interno é relevante como a administração, como depende da natureza da entidade e de uma série de fatores específicos.

Os cinco componentes do controle interno comparados com o *Green Book* determinados pelo INTOSAI 9100 (2004, p. 13) estão tinter-relacionados em uma abordagem recomendada para o controle interno no governo e fornecem uma base contra a qual o controle interno pode ser avaliado, incluem o ambiente de controle, a avaliação de riscos, as atividades de controle, a informação e comunicação e o monitoramento.

Desta forma, Silva (2002, p. 208) cita que “o controle interno tem uma importância nas atividades da Administração Pública e constitui uma permanente que não deve sofrer influências episódicas ou sazonais, resultado dos planos ocasionais e temporais dos governos”.

Chen , Smith , Cao , & Xia (2014, p. 150) comentam a Seção 404 da Lei *Sarbanes Oxley* (SOX [Câmara dos Deputados dos Estados Unidos de 2002]) destacando “que a administração e o auditor informem sobre o controle interno e o relatório financeiro, por isso, a Tecnologia da Informação, controle interno e o processo de auditoria, existe uma falta de orientação prática e evidências pelo COSO”.

O INTOSAI 9100 (2004, p. 12) destaca que em um sistema efetivo de controle interno reduz a probabilidade de não atingir os objetivos. No entanto, sempre haverá o risco de o controle interno ser mal projetado ou deixar de operar conforme o previsto.

No ambiente de negócios de hoje, Janvrin , Payne , Byrnes , Schneider , & Curtis (2012, p. 201) retratam que as organizações geralmente terceirizam sistemas específicos, como tecnologia, recursos humanos e folha de pagamento. Nessas disposições, as organizações enviam informações para o terceirizado (provedor de serviços), que processa e fornece as informações de volta à organização.

Os objetivos gerais, segundo INTOSAI 9100 (2004, p. 9-11) comparados com o Livro Verde, são implementados por meio de vários sub-objetivos específicos, funções, processos e atividades, enfatizam a execução de operações ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e efetivas, o cumprimento das obrigações de prestação de contas, o cumprimento de leis e regulamentos que as organizações devem seguir e a proteção de recursos contra perda, uso indevido e danos por desperdício, abuso, má gestão, erros, fraude e irregularidades.

O *Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB retrata que:

compreender o controle interno inclui entender o sistema de informação, incluindo os processos comerciais relacionados, relevantes para relatórios financeiros, que incluem o seguinte:

- a) as classes de transações nas operações da empresa que são significativas para as demonstrações financeiras;
- b) os procedimentos, tanto em sistemas automáticos quanto em sistemas manuais, pelo qual essas operações são iniciadas, autorizadas, processadas, registradas e reportadas;
- c) os registros contábeis relacionados, informações de suporte e contas específicas nas demonstrações financeiras que são usadas para iniciar, autorizar, processar e registrar transações;
- d) como o sistema de informação captura eventos e condições, além das transações, que são importantes para as demonstrações financeiras; e
- e) o processo de relatório financeiro do período final. (PCAOB, 2013, p. 9)

Sob o aspecto do controle interno, Balakrishnan, Matsumurae Ramamoorti (2016, p. 15) citam que a gestão também combate ameaças emergentes e reforça estratégias desejáveis por suas decisões de alocação de recursos sobre onde implantar recursos físicos, financeiros, gerenciais e capital intelectual.

Deve ser observado que o controle interno ou controle de gestão, INTOSAI 9120 (2001, p. 1) ajuda a fornecer garantias razoáveis de que a organização cumpre as leis, regulamentos e diretrizes de gestão; é eficiente, efetivo e alcança os resultados planejados; minimiza a fraude, fornece produtos e serviços de qualidade obedecendo a missão da organização; e desenvolve informações confiáveis.

Por isso, a preocupação com a missão em qualquer organização é fundamental, INTOSAI 9100 (2004, p. 7) cita que no setor público geralmente está preocupado com a entrega de um serviço e um resultado benéfico no interesse público.

A Avaliação do Controle Interno e Relatórios estabelecidos pela U.S. Securities Exchange Commission - SEC (2002) exige que cada empresa de contabilidade pública registrada, que prepara ou emite o relatório de auditoria para o emissor deve atestar e informar sobre a avaliação feita pela administração do emissor sendo certificado obedecendo as regras pertinentes.

Por conseguinte, os controles adotados provavelmente estarão relacionados com riscos típicos, segundo Morrill, Morrill, & Kopp (2012, p. 78), no sentido de que são susceptíveis de serem significativos para muitas organizações, na configuração de avaliação de controle interno, os auditores em uma primeira condição de controle são mais propensos a receber um risco típico, pois estes são os que provavelmente serão controlados pela empresa.

O PCAOB (2013, p. 3) em seu documento Padrão de Auditoria nº 5 “estabelece que os requisitos para realizar e reportar auditorias de controle interno que deve ser integrada com a

auditoria das demonstrações financeiras, os objetivos da integração não são idênticos de forma que devem atingir os objetivos de ambas as auditorias”.

Por isso, em relação ao controle fraco, Chen , Smith , Cao , & Xia (2014, p. 158) enfatizam que o ambiente inclui fraquezas relacionadas à ética, integridade, competência e investigações internas, conduzidas pela alta administração envolve deficiências relacionadas à identificação, avaliação e resposta ao risco o que impacta na qualidade e eficiência do controle.

No entanto, Dickins & Fay (2017, p. 118) destacam que em relação aos gerentes e suas políticas deve ter o objetivo de atingir suas metas, projetar e implementar controles internos para ajudar a garantir que as políticas, processos e procedimentos funcionem como se pretende e podem impactar as políticas, processos, procedimentos e controles que compõem o sistema de controle interno de uma empresa, tanto no nível de entidade quanto no nível de processo.

A Missão é um aspecto importante do COSO (2013), o seu foco permite observar parte do conceito de controle interno e se destaca por ser eficiente ou não em suas atividades. Isto resulta em um melhor desempenho organizacional com padrão de qualidade, em atendimento nos resultados alcançados, por isso é fundamental o foco da organização no controle interno.

As Diretrizes da INTOSAI 9130 (2007, p.10) sobre Normas de Controle Interno estabelecem que os objetivos podem ser subdivididos em quatro categorias que são semelhantes ao Livro Verde como Estratégico; Operacional, Relatórios e Conformidade.

No entanto, Morrill , Morrill, & Kopp (2012, p. 74) destacam que identificar os riscos, avaliar e melhorar os sistemas de controle interno também são de interesse vital para as empresas públicas, tendo em vista o aumento das obrigações e relatórios nesta área, imposta pela Lei Sarbanes-Oxley.

O controle interno é importante na Auditoria, segundo o *Public Company Oversight Board* - PCAOB (2013, p. 5) destaca que a avaliação enfatiza as deficiências significativas dos serviços de auditoria realizadas no controle interno e tendo como principais: identificar e testar suficientemente os controles que se destinam a enfrentar os riscos de distorção relevante; obter provas suficientes para atualizar os resultados do teste de controles desde uma data provisória até o final do ano da empresa; testar de forma suficiente sobre os dados gerados pelo sistema e os relatórios que suportam controles importantes; e avaliar suficientemente as deficiências de controle identificadas.

Em prática, a aplicação do COSO Estrutura Conceitual 2013 possui algumas considerações importantes que devem ser avaliadas como pontos chaves, conforme destacado no guia da KPMG LLP – afiliada com a KPMG International Cooperative - KPMG (2016, p. 242, 251) com o foco no controle interno, sendo a determinação de existência de Deficiência de

Controles, que pode ser por fraqueza material ou uma deficiência de controle significativa e a identificação quando a deficiência de controle detecta outros tipos de falhas, porque podem existir em controles similares, de um componente ou princípio do controle interno que efetivamente é indicativo de outras deficiências.

Sob o aspecto da Auditoria e por definição o *International Federation of Accountants* - IFAC (Vol I - ISA 315, 2015, p. 272) descreve que controle interno é o processo projetado, implementado e mantido pela carga com governança, gerenciamento e outros funcionários para fornecer segurança razoável sobre a consecução dos objetivos de uma entidade em relação à confiabilidade do relatório financeiro, efetividade e eficiência das operações, cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Contudo, podemos concluir que o controle interno deve ser avaliado para atender as prerrogativas em relação à responsabilidade da organização quanto aos objetivos e atendimento dos resultados e as Deficiências de Controles devem ser identificadas para melhoria do sistema de controle interno.

## **2.4 A teoria da inovação**

Nesta pesquisa utilizaremos a Teoria de Inovação como contribuição para uma proposta de avaliação da eficiência e da eficácia do mapeamento de risco para atender o desempenho do resultado da missão da organização, ou seja, a relação desta teoria com o COSO são à compatibilidade da implementação e quais os benefícios e/ou eficiência que podem proporcionar a utilização desta ferramenta estratégica para o setor público.

Por isso, a Teoria da Difusão da Inovação – *Diffusion of Innovation Theory* (DOI) citado por Santos (2007, p. 2), propõe que “a adoção e difusão de inovações tecnológicas é motivada pelo aumento da eficiência e desempenho organizacional”.

No entanto, Figueiredo & Novaes (2005, p. 2) descrevem que a perspectiva da difusão interpreta o “nível de saturação como um processo corrente quase automático dependente do tempo. Na perspectiva da adoção esse desenvolvimento é atribuído ao processo, que pode ser das características dos constituintes, os tomadores de decisão que a adoção é explicada pelo comportamento”.

Segundo, Lopes, Kniess, & Ramos (2015, p. 134) citam que “os estudos sobre a inovação organizacional, ou administrativa, têm sido conduzidos ao longo do tempo sob três aspectos diferentes: i) medir a taxa de inovação; ii) medir a velocidade da adoção da inovação; iii) analisar a profundidade da implementação da inovação”.

A pesquisa da difusão, na sua forma básica, segundo, Figueiredo & Novaes (2005, p. 2) “investiga como esses principais fatores, e uma quantidade de outros fatores, interagem para facilitar ou impedir a adoção de um produto específico ou de uma prática entre os membros de um particular grupo de adotantes”.

No entanto, Rogers (1983, p. 12) retrata em relação às Inovações Tecnológicas, Informação e Incerteza como “projeto para ação instrumental que reduz a incerteza nas relações causa-efeito na obtenção do resultado desejado, possui dois componentes: um aspecto de hardware é a ferramenta que incorpora a tecnologia, e um aspecto de software, é a base de informações”.

Figueiredo & Novaes (2005, p. 3) diz que em relação aos atributos são estabelecidos que os “adotantes potenciais julgam uma inovação, baseados nas suas percepções e em relação a alguns aspectos da inovação que podem aumentar na taxa de difusão, sendo os atributos de: 1) Experimentabilidade; 2) Observabilidade; 3) Vantagem relativa; 4) Complexidade; e 5) Compatibilidade”.

Os quatro elementos principais na difusão de inovações retratados por Rogers (1983, p. 10) assim definido anteriormente como “o processo pelo qual (1) uma inovação; (2) é comunicada por meio de certos canais; (3) ao longo do tempo; (4) entre os membros de um sistema social. Os quatro elementos principais são a inovação, os canais de comunicação, o tempo e o sistema social”.

#### ***2.4.1 Canais de comunicação***

No que tange aos canais de comunicação Rogers (1983, p. 17) define que a comunicação é “o processo pelo qual os participantes criam e compartilham informações entre si, a fim de alcançar um entendimento mútuo. A difusão é um tipo particular de comunicação em que as informações trocadas estão preocupadas com novas idéias”.

Desta forma, Rogers (1983, p. 17) destaca que o processo envolve:

- “uma inovação;
- um indivíduo ou outra unidade de adoção que tenha conhecimento ou experiência com o uso da inovação;
- outra pessoa ou outra unidade que não ainda tem conhecimento da inovação;
- um canal de comunicação que conecta as duas unidades”.

Rogers (1983, p. 18) destaca também que “os resultados de várias pesquisas de difusão mostram que a maioria dos indivíduos não avalia uma inovação com base em estudos científicos de suas conseqüências, embora tais avaliações objetivas não sejam inteiramente irrelevantes, especialmente para os primeiros indivíduos que adotam”.

### **2.4.2 Tempo**

Rogers (1983, p. 20) enfatiza na verdade, que “a maioria das pesquisas de ciência comportamental é intemporal no sentido de que a dimensão temporal é simplesmente ignorada. O tempo é um aspecto óbvio de qualquer processo de comunicação, que não tratam explicitamente”.

A dimensão do tempo está envolvida na difusão, segundo Rogers (1983, p. 20) destaca que:

- (1) “no processo de decisão de inovação pelo qual um indivíduo passa do primeiro conhecimento de uma inovação através da sua adoção ou rejeição;
- (2) na inovação de um indivíduo ou outra unidade de adoção - isto é, a parentescidade / atraso com que uma inovação é adotada - em comparação com outros membros de um sistema; e
- (3) na taxa de adoção de uma inovação em um sistema, geralmente medido como o número de membros do sistema que adotam a inovação em um dado período de tempo”.

### **2.4.3 Sistema Social**

Um sistema social é definido por Rogers (1983, p. 24) como um “conjunto de unidades inter-relacionadas envolvidas na resolução conjunta de problemas para alcançar um objetivo comum”.

Uma organização descrita por Rogers (1983, p. 348) “é um sistema estável de indivíduos que trabalham juntos para alcançar objetivos comuns através de uma hierarquia de cargos. As organizações são criadas para lidar com tarefas de rotina e dar uma estabilidade aos relacionamentos humanos”.

No entanto, Rogers (1983, p. 24) destaca que é “importante lembrar que a difusão ocorre dentro de um sistema social, porque a estrutura social do sistema afeta a difusão da inovação de várias maneiras. O sistema social constitui um limite dentro do qual uma inovação se difunde”.

O outro aspecto determinado por Rogers (1983, p. 25) é em relação “ao impacto da estrutura social na difusão é de especial interesse para sociólogos e psicólogos sociais, e a forma como a estrutura de comunicação de um sistema afeta a difusão é um tópico particularmente interessante para os estudiosos da comunicação”.

### **2.4.4 O processo decisório da Inovação por Rogers**

Um aspecto determinado por Rogers (1983, p. 23) refere-se à taxa de adoção, que é a “velocidade relativa com a qual a inovação é adotada por membros de um sistema social.

Quando o número de indivíduos que adotam uma nova idéia uma frequência cumulativa ao longo do tempo é plotada, resultando curva em forma de s”.

Em relação às decisões de inovação opcionais para “adoção ou rejeição de uma inovação são feitas por um indivíduo independente”, Rogers (1983, p. 29) cita que “os membros ou unidades de um sistema social podem ser indivíduos, grupos informais, organizações e / ou subsistemas que tem influência sobre a adoção ou rejeição de novas idéias”.

Destaca Rogers (1983, p. 31) sobre as consequências que são “as mudanças que ocorrem a um indivíduo ou a um sistema social como resultado da adoção ou rejeição de uma inovação”.

Existem pelo menos três classificações de consequências:

- Consequências desejáveis versus indesejáveis - dependendo se os efeitos de uma inovação em um sistema social são funcionais ou disfuncionais.
- Consequências diretas versus indiretas, consoante as mudanças para um indivíduo ou para um sistema social ocorrem em resposta imediata a uma inovação ou como resultado de segunda ordem das consequências diretas de uma inovação.
- Consequências antecipadas versus imprevistas, dependendo se as mudanças são reconhecidas e pretendidas pelos membros de um sistema social ou não.

Não obstante, o efeito de difusão definido por Rogers (1983, p. 234) é “o grau de influência cumulativamente crescente sobre um indivíduo para adotar ou rejeitar uma inovação, resultante da ativação de redes de pares sobre uma inovação em um sistema social”. Por isso, um pesquisador que busca a padronização das categorias de adoção enfrenta três problemas, segundo Rogers (1983, p. 245): “(1) determinar o número de categorias de adoção para conceituar, (2) decidir sobre a parcela dos membros de um sistema para incluir em cada categoria e (3) determinar o método, estatística ou não, de definição das categorias de adoção”.

Destaca também que as características das categorias de adoção “é detacada resumidamente por essa pesquisa de difusão em uma série de generalizações nas seguintes seções: (1) status socioeconômico, (2) variáveis de personalidade e (3) comportamento de comunicação.” (Rogers, 1983, p. 251)

#### ***2.4.5 A geração das inovações***

Rogers (1983, p. 135) enfatiza que: “o processo de desenvolvimento da inovação consiste em todas as decisões, atividades e seus impactos que decorrem do reconhecimento de uma necessidade ou problema, através da pesquisa, desenvolvimento e comercialização de uma inovação, através da difusão e adoção da inovação pelos usuários, consequências”.

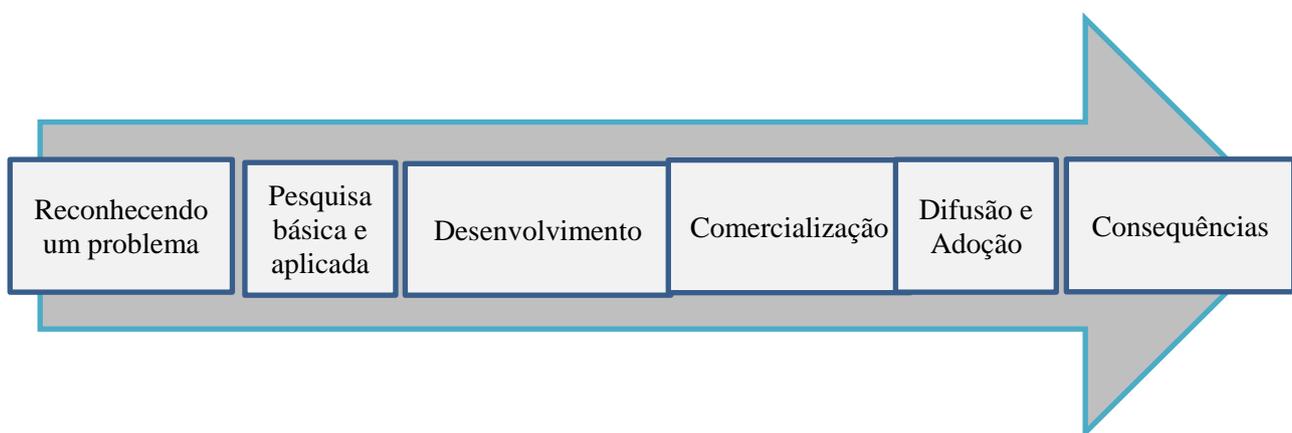
As etapas são definidas como descritas por Rogers (1983) como sendo:

- Reconhecendo um problema ou necessidade - o reconhecimento de um problema ou necessidade, é o que estimula atividades de pesquisa e desenvolvimento destinadas a criar uma inovação para resolver o problema / necessidade. (p. 135)
- Pesquisa básica e aplicada – é a necessidade ou problema. A ferramenta possui (1) um aspecto material (o equipamento, produtos, etc.) e (2) um aspecto de software, consistente em conhecimento, habilidades, procedimentos e / ou princípios que são uma base de informações para a ferramenta. (p. 138)
- Desenvolvimento - é o processo de colocar uma nova idéia de uma forma que é esperada para atender às necessidades de uma audiência de potencial adotantes. (p. 140)
- Comercialização - é a produção, fabricação, embalagem, marketing e distribuição de um produto que incorpora uma inovação. (p. 143)
- Difusão e Adoção – é a decisão de começar a difundir a inovação para potenciais adotantes. Por um lado, geralmente há pressão para aprovar uma inovação para divulgação o mais rápido possível, pois o problema / necessidade social que procura resolver pode ter uma alta prioridade. (p. 144)
- Consequências é fase final no processo de desenvolvimento da inovação são as consequências de uma inovação. Aqui, o problema / necessidade original que iniciou todo o processo é ou não é resolvido pela inovação. Muitas vezes, novos problemas / necessidades podem ser causados pela inovação para que outro ciclo do processo de desenvolvimento da inovação seja iniciado. (p. 149)

A figura 2 retrata resumidamente este processo de criação de uma inovação.

Figura 2

### Processo de criação de uma inovação



Nota. Fonte: (Rogers ,1983, p. 135)

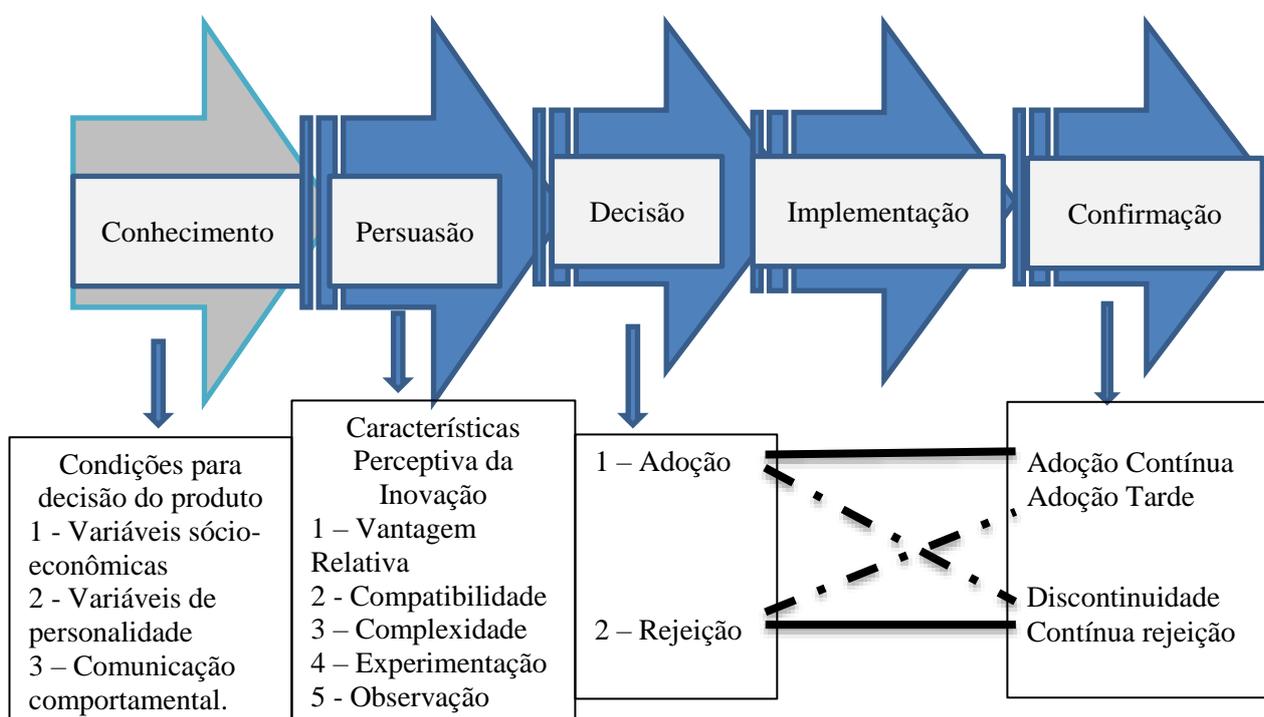
O processo de decisão de inovação é ressaltado por Rogers (1983, p. 163) como sendo o processo por meio do qual “um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão) passa do primeiro conhecimento de uma inovação para formar uma atitude em relação à inovação, a uma decisão de adotar ou rejeitar a implementação da nova idéia, e a confirmação desta decisão”.

Desta forma, Rogers (1983, p. 164) apresenta as cinco etapas principais no processo de decisão como: **conhecimento** - indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão); **persuasão** - um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão); **decisão** - um indivíduo (ou outra

unidade de tomada de decisão); **implementação** - um indivíduo (ou outra unidade de tomada de decisão); Reinvenção é especialmente provável na fase de implementação; e **confirmação** ocorre quando um indivíduo busca o reforço de uma decisão de inovação já feita. Estas etapas formam um canal de comunicação que é o meio pelo qual uma mensagem recebe de uma fonte para um receptor. Rogers (1983, p. 209) representado pela figura 3.

Figura 3

**Modelo de estágio de processo de decisão de inovação**



Nota, Fonte: (Rogers, 1983, p. 165:209)

**2.4.6 Inovação**

A inovação definida por Rogers (1983, p. 11) “é uma ideia, prática ou objeto que é percebido como novo por um indivíduo ou outra unidade de adoção. “... uma inovação não desenvolvida pode ter uma atitude favorável ou desfavorável em relação a ela, nem foi adotada ou rejeitada”.”

Desta forma, Rogers (1983, p. 211) define os cinco atributos das inovações, a saber:

- Vantagem relativa (Relative advantage) é o grau em que uma inovação é percebida como melhor do que a ideia que substitui.

- Compatibilidade mencionada (Compatibility) é o grau em que uma inovação é percebida como consistente com os valores existentes, as experiências passadas e as necessidades dos potenciais adotantes.
- Complexidade (Complexity) é o grau em que uma inovação é percebida como difícil de entender e usar.
- Capacidade de avaliação (Trialability) é o grau em que uma inovação pode ser experimentada com uma base limitada.
- Observabilidade (Observability) é o grau em que os resultados de uma inovação são visíveis para outros.

Por fim, estas não são as únicas qualidades que afetam as taxas de adoção, segundo Rogers (1983, p. 16), nas pesquisas anteriores indica que elas são as características mais importantes das inovações na explicação da taxa de adoção.

## **2.5 O planejamento estratégico da prefeitura da cidade do Rio de Janeiro 2017 a 2020**

Em relação ao Planejamento Estratégico, RIO 2020 (2017, p. 32), a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro - PCRJ acrescentou uma informação sobre a visão da PCRJ para o período de 2017 a 2020. Esta nova visão foi subdividida nos grupos como a Dimensão Econômica, Dimensão Social; Dimensão Urbano/ Ambiental e por fim Dimensão de Governança.

A nova forma de atuação do planejamento estratégico é bem semelhante ao utilizado na União Europeia, diferenciando que cada país executa internamente o seu controle, e no caso a PCRJ quer possuir uma visão macro-econômica. Conforme descrito no Management Plan 2017 – Budget, “cada departamento da Comissão Europeia possui um plano de gestão onde se descreve as ações para cada departamento derivadas das prioridades e dos objetivos estratégicos”. (European Commission, 2017)

No que relaciona esta forma de observar o desempenho governamental, podemos identificar que este tipo de visão modifica a análise do risco em relação à organização como um todo, mais não interfere no papel que a CGM executa no município do Rio de Janeiro. Em termos comparativos de estrutura organizacional e de objetivos não é possível comparar metodologias diferentes de planejamento estratégico.

O modelo da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro elaborou o Plano Estratégico RIO 2020 - Mais Humano e Mais Solidário que vem se destacando nas suas atividades, pautada no desenvolvimento de programas, projetos e ações desenvolvidos, garantindo uma valorização de seus recursos humanos e visando atender aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal e, principalmente, prestar contas ao contribuinte.

Por isso, uma nova metodologia para o Planejamento Estratégico foi feita em 2017, cujo foco está nas iniciativas estratégicas, o que impacta no atendimento do serviço oferecido pela PCRJ. No entanto, observa-se que precisa identificar muitos parâmetros para atender o objetivo.

Constata-se que o Planejamento Estratégico - PE da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro – PCRJ - RIO 2020 (2017, p. 10) ao Plano Plurianual (PPA) de 2017 até 2021 e será integrado com o Plano de Desenvolvimento Sustentável (PDS), a partir do qual alinharemos o Rio a todas as cidades que têm um encontro marcado com o futuro, olhando para 2030.

Os Planos Estratégicos (PE) são “planos de governo elaborados como instrumentos de planejamento que nasceram da tradição militar e se estenderam ao mundo empresarial e de negócios. Foram posteriormente adotados pelos governos locais para melhorar seu desempenho e bem planejada por áreas de resultados”. (RIO 2020, 2017, p. 18)

Observa-se também o outro aspecto referente à “visão baseada em valores comuns, compartilhados e em uma identidade consolidada. A missão da cidade do Rio de Janeiro é aquilo que ela é e sabe fazer, o que ela pretende ser e oferecer para si mesma, para o Brasil e para o mundo”. (RIO 2020, 2017, p. 21)

Conforme citado no RIO 2020 (2017, p. 27), como principais tópicos: política de ajustes municipal, investimento federal permitindo a estabilização da economia, incentivo em investimentos privados sendo canalizados para o Rio.

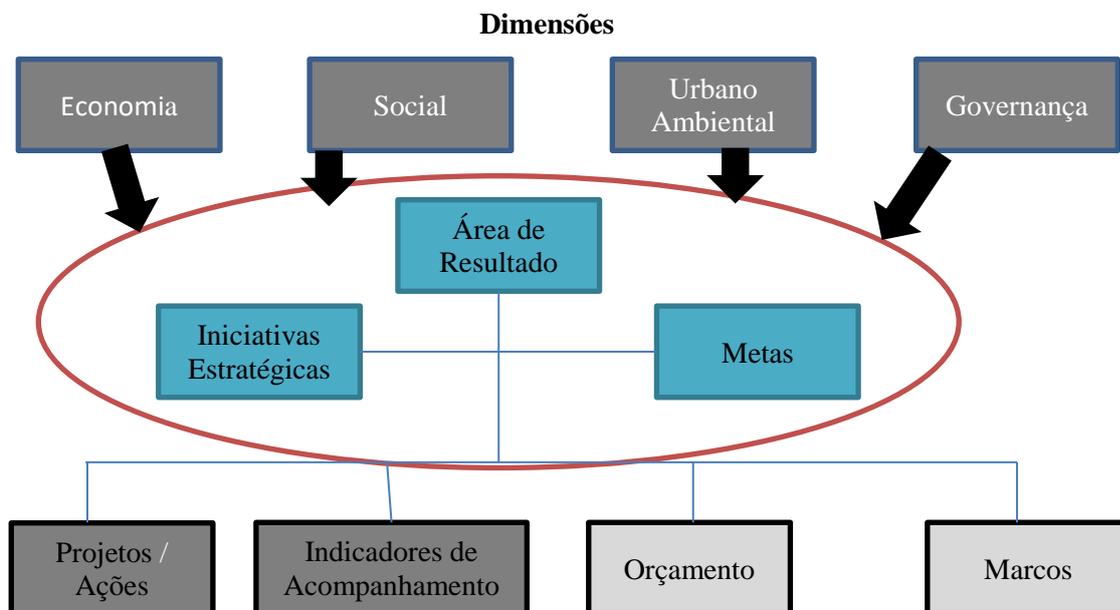
Os cenários possíveis do município do Rio para atender o Planejamento Estratégico sugerido a partir do Plano de Desenvolvimento Sustentável, objetivando uma visão para 2030 a partir de aspirações em relação ao futuro da cidade. Para tanto, em relação às áreas de resultados foram estabelecidas metas, detalhando os objetivos a serem perseguidos no curto prazo, o quadriênio 2017 – 2020, definiu-se o seguinte no RIO 2020 (2017, p. 38):

- **Projetos/ Ações:** Projetos são conjuntos de atividades temporárias e coordenadas destinadas a produzir um produto, serviço ou resultado único. Ações são as atividades necessárias para atingir as metas e Iniciativas.
- **Indicadores de acompanhamento:** são variáveis ou funções utilizadas para a medição do desempenho de Iniciativas, Projetos e Ações. Através dos indicadores de desempenho avaliamos quão próximo ou distante estamos do alcance das metas.
- **Marcos:** são as entregas parciais relevantes em uma iniciativa, projeto ou ação. Servem como pontos de controle em um cronograma de atividades das iniciativas.
- **Orçamento:** é o detalhamento da necessidade de desembolso em uma iniciativa, projeto ou ação no período 2017 - 2020. É dividido em despesas de investimento e custeio e há também uma referência à fonte dos recursos, se próprio da Prefeitura ou de terceiros, como Parcerias Público-Privadas (PPP), concessões, empréstimos ou convênios.

Observa-se que a base para a construção do Plano Estratégico foram os compromissos de campanha e que foram subdivididos nos grupos, descritos na Figura 4, a saber:

- Trabalho, Emprego e Capacitação, Renda, Economia e Inovação – Dimensão Economia;
- Saúde e Assistência Social / Educação, Esportes e Cultura / Segurança e Ordem Pública – Dimensão Social;
- Meio Ambiente e Saneamento Ambiental / Transporte, Urbanismo, Habitação, Conservação e Patrimônio Cultural – Dimensão Urbano / Ambiental; e
- Planejamento e Gestão, Finanças, Transparência, Processos e Superintendências Regionais – Dimensão Governança. RIO 2020 (2017, p. 32)

Figura 4  
**Planejamento Estratégico**



Nota. Fonte: (RIO 2020, 2017, p. 39)

O Município do Rio de Janeiro, de acordo com a sua Lei Orgânica, constitui-se da Administração Direta e Indireta. A Administração Direta compreende os órgãos sem personalidade jurídica, própria dos Poderes Legislativo e Executivo.

O Poder Legislativo, a Câmara Municipal, bem como o Tribunal de Contas do Município. Já no Poder Executivo, a Administração Direta é composta pelas Secretarias Municipais e Especiais, os Fundos Especiais, o Gabinete do Prefeito, a Controladoria Geral e a Procuradoria Geral. A contabilidade de toda a administração direta é regida pela Lei 4.320/64 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A estrutura da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro PCRJ (2017) é formada por: 15 Secretarias, 11 Empresas Públicas, 3 Autarquias, 5 Fundações e 2 setores de Transparência, assim definidos:

### **2.5.1 Secretarias**

- Controladoria Geral do Município - CGM
  - Gabinete do Prefeito - GBP
  - Procuradoria Geral do Município - PGM
- 
- Secretaria Municipal da Casa Civil - CVL
  - Secretaria Municipal de Assistência Social e Direitos Humanos - SMASDH
  - Secretaria Municipal de Conservação e Meio Ambiente - SECONSERMA
  - Secretaria Municipal de Cultura - SMC
  - Secretaria Municipal de Desenvolvimento, Emprego e Inovação - SMDEI
  - Secretaria Municipal de Educação - SME
  - Secretaria Municipal de Fazenda - SMF
  - Secretaria Municipal de Ordem Pública - SEOP
  - Secretaria Municipal de Relações Institucionais - SMRI
  - Secretaria Municipal de Saúde - SMS
  - Secretaria Municipal de Transportes - SMTR
  - Secretaria Municipal de Urbanismo, Infraestrutura e Habitação - SMUIH
- 

### **2.5.2 Empresas Públicas**

- Companhia de Desenvolvimento Urbano da Região do Porto - CDURP
  - Companhia de Engenharia de Tráfego do RJ - CET-Rio
  - Companhia Municipal de Energia e Iluminação - RIOLUZ
  - Companhia Municipal de Limpeza Urbana – COMLURB
  - Empresa de Eventos do Município do Rio de Janeiro - RIOEVENTOS
  - Empresa de Turismo do Município do Rio de Janeiro - RIOTUR
  - Empresa Distribuidora de Filmes S.A. - RIOFILME
  - Empresa Municipal de Artes Gráficas - Imprensa da Cidade - IC
  - Empresa Municipal de Informática - IPLANRIO
  - Empresa Municipal de Mídia Ltda. - MULTIRIO
  - Empresa Pública de Saúde do Rio de Janeiro – Rio Saúde
-

### **2.5.3 Autarquias**

- Guarda Municipal do Rio de Janeiro - GM-Rio
  - Instituto de Previdência e Assistência - PREVI-RIO
  - Instituto Municipal de Urbanismo Pereira Passos - IPP
- 

### **2.5.4 Fundações**

- Fundação Cidade das Artes
  - Fundação Instituto das Águas do Município do Rio de Janeiro - RIO-ÁGUAS
  - Fundação Jardim Zoológico da Cidade do Rio de Janeiro - RIOZOO
  - Fundação Parques e Jardins - FPJ
  - Fundação Planetário da Cidade do Rio de Janeiro - PLANETÁRIO
- 

### **2.5.5 Transparência**

- Transparência Carioca
  - Transparência da Mobilidade
- 

Segundo o Tribunal de Contas da União - TCU (2014, p.26) a Governança Pública compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Neste caso, examinando o planejamento estratégico da PCRJ e a sua representatividade no setor público, descrevemos que em termos de estrutura o planejamento estratégico é complexo em termos econômicos, considerando que as diretrizes estabelecidas para a execução do plano, são as seguintes:

- Promover a diversidade econômica indo além do petróleo, tornando a cidade um Polo de Atração de investimentos ligado à economia do conhecimento, às indústrias criativas e às tecnologias sociais.
- Tornar a cidade inteligente e inclusiva, promovendo a modernização tecnológica, fortalecendo o sistema de informações, e oferecendo ampla cobertura digital para a conectividade entre pessoas, empresas e governo.
- Disseminar o empreendedorismo, o associativismo e o cooperativismo nos arranjos produtivos locais, criando dinamismos sociais, e multiplicar a prosperidade nas diversas centralidades do município.
- Garantir a qualificação da mão-de-obra com ênfase na formação dos jovens empreendedores.
- Promover a inclusão sócio-produtiva, articulada com as atividades existentes nos territórios, de jovens, de idosos e de pessoas com deficiência.

- Garantir a capacitação e a empregabilidade dos jovens, estimulando a criação de emprego e renda em bairros e comunidades carentes.
- Fortalecer o consumo consciente, combatendo o consumismo e incentivando o comércio justo e solidário.
- Fortalecer e diversificar a vocação turística da cidade, enfatizando a paisagem, a cultura e o meio ambiente como atrações turísticas.
- Incentivar o turismo como atividade produtiva, que preserve o patrimônio cultural, ambiental e paisagístico.
- Garantir a segurança como fator primordial para estimular o turismo. (RIO 2020, 2017, p. 45)

Desta forma, as metas identificadas pela PCRJ não possuem outros parâmetros de análise de eficiência da gestão municipal além dos percentuais atribuídos e indicadores estabelecidos no planejamento estratégico. A organização vinculada, determinada no planejamento estratégico destacada por dimensão, tem que demonstrar por meio de resultados esperados referentes aos determinados Projetos e/ou Atividades, o que não torna evidente o alcance dos resultados alcançados.

Por fim, em relação ao COSO, especificamente na utilização do *Green Book*, pode-se verificar que por falta de um esclarecimento no que tange aos resultados alcançados pela PCRJ no planejamento estratégico, observa-se que não é possível mensurar a geração de valor que os indicadores e as metas determinadas podem contribuir na compatibilidade ao integrar a adequação das Dimensões do *Green Book*, por isso, quando a instituição governamental quer elaborar o risco em função macroeconômica o modelo da União Europeia é mais bem aplicado.

## **2.6 A Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM**

A Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM foi criada em 22 de dezembro de 1993, pela Lei nº 2.068, sendo alterada pela Lei nº 4.015 e Lei nº 4.814/2008, considerado o primeiro município brasileiro a instituir um órgão exclusivo para coordenar de forma integrada a fiscalização financeira, contábil e Auditoria do Poder Executivo.

A Controladoria Geral do Município que tem como “missão promover o controle interno na Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro para a efetividade da gestão municipal, e como visão consolidar-se como referência na aplicação de técnicas modernas e inovadoras de controle interno e de prevenção à corrupção, para efetividade da gestão municipal”. (CGM, 2017)

A CGM em pouco mais de 20 anos pode ser dividida em seis ciclos, conforme descrito como itens principais:

1º Ciclo - 1993 a 2003

- Implantação do ambiente de controle na Prefeitura; e
- Manualização de procedimentos de controle interno.

2º Ciclo - 2003 a 2006

- Liberação da realização dos empenhamentos pelas secretarias;
- liquidação de despesas da Adm. Direta mantida na CGM, mas passando a ser realizada por um setor específico - Central de Liquidação; e
- Liberação da realização de liquidação por algumas secretarias e centralização de liquidação na CGM de algumas entidades da Administração Indireta.

3º Ciclo - 2006 a 2008

- Congregava três frentes: análise prévia de demandas envolvendo Tecnologia da Informação, mapeamento e modelagem de processos, e orientação para execução de controles internos.

4º Ciclo - 2009 a 2010

- Reestruturação da Subcontroladoria de Integração de Controles, que deixa de desempenhar duas de suas funções anteriores (análise prévia de TI e mapeamento e modelagem de processos), reformulação da área de controles internos, e incorporação da área de Informações Gerenciais.

5º Ciclo - 2010 a 2011

- Aprimoramento de exame preventivo, baseado em análise de risco;
- Análise dos processos de despesa, fortalecendo as inspeções in loco;
- Implantação de projeto de monitoramento de despesas.

6º Ciclo - 2012 até hoje

- Criação da Coordenadoria Geral de Diretrizes e Informações.(CGM, 2017)

Dentre as suas competências, citadas na Lei nº 2.068 de 22 de dezembro de 1993, sendo alterada pela Lei nº 4.015 e Lei nº 4.814/2008, art 3º, destacam-se: a comprovação da legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município e o cumprimento dos contratos, convênios, acordos e ajustes de qualquer natureza.

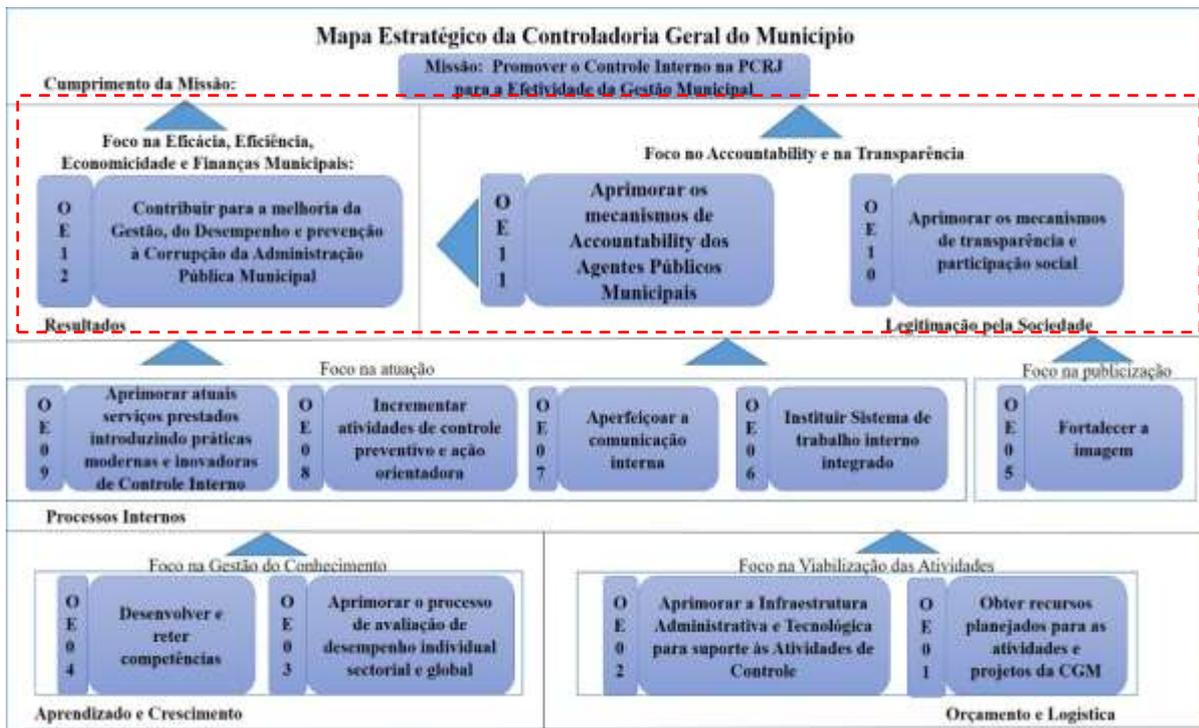
A Resolução CGM nº 1.097/2013, em fevereiro de 2015, realizou a revisão do Planejamento Estratégico alterando a Visão da Organização, o Mapa Estratégico, a Análise do Ambiente e os Fatores Críticos de Sucesso.

A CGM (2016, p. 45) designou o cumprimento das diretrizes a partir dos quais são estabelecidas as Metas e Ações, figura 5, são os seguintes:

- OE - 01 Obter recursos planejados para as atividades e projetos da CGM.
- OE - 02 Aprimorar a Infraestrutura Administrativa e Tecnológica para suporte às atividades de Controle.
- OE - 03 Aprimorar o processo de avaliação de desempenho individual, setorial e global.
- OE - 04 Desenvolver e reter Competências.
- OE - 05 Fortalecer a imagem.
- OE - 06 Instituir sistema de trabalho interno integrado.
- OE - 07 Aperfeiçoar a comunicação interna.
- OE - 08 Incrementar atividades de controle preventivo e ação orientadora.

- OE - 09 Aprimorar atuais serviços prestados introduzindo práticas modernas e inovadoras de Controle Interno.
- OE - 10 Aprimorar os mecanismos de transparência pública e participação social.
- OE - 11 Aprimorar os mecanismos de Accountability dos Agentes Públicos Municipais.OE - 12 Contribuir para a melhoria da Gestão, do Desempenho e prevenção à Corrupção da Administração Pública Municipal.

Figura 5  
Mapa Estratégico da Controladoria Geral do Município



Nota. Fonte:CGM

O Mapa Estratégico da Controladoria Geral do Município foi estudado por Teixeira, Juvenal, Costa Filho, & Russo (2017, p. 14) que concluíram que “alguns pontos importantes quanto às ações estratégicas OE02 - Aprimorar a Infraestrutura Administrativa e Tecnológica para suporte às atividades de Controle, OE10 - Aprimorar os mecanismos de transparência pública e participação social, OE11 - Aprimorar os mecanismos de Accountability dos Agentes Públicos Municipais, e OE12 - Contribuir para a melhoria da Gestão, do Desempenho e prevenção à Corrupção da Administração Pública Municipal precisam ser observados para que possa cumprir sua missão e atingir sua visão”. Estas ações estratégicas não possuíam metas baseadas ao atendimento da missão e da visão da CGM.

No ano de 2016, foram estabelecidas 42 novas demandas que se relacionam com as atividades da CGM, isso implica no atendimento no que determina em seu planejamento estratégico e solicitações definidas pelo Chefe do Poder Executivo, identificados no quadro 1:

Quadro 1  
**Relação de legislações demandadas para a CGM em 2016**

	LEGISLAÇÃO	EMENTA
1	Decreto RIO - Nº 41.198 de 07/01/2016	Estabelece critérios e procedimentos para a municipalização dos Hospitais Albert Schweitzer e Rocha Faria, na Zona Oeste da Cidade, e dá outras providências.
2	Resolução “P” SMA Nº 007 de 13/01/2016  Altera a Resolução “P” SMA nº 974, de 10/12/2015	que trata da composição da Comissão de Análise de Contratações de ONGs, Associações e Fundações Privadas, no âmbito da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro.
3	Decreto RIO Nº 41.206 de 15/01/2016	Estabelece normas de execução orçamentária e programação financeira para o exercício de 2016 e dá outras providências.
4	Resolução Conjunta legislação ementa como a CGM participa observação SMF/CGM Nº 158 de 19/01/2016	Dispõe sobre a Comissão de Fiscalização e Coordenadorias Participação de três servidores da CGM. Funcionais e Técnicas do Contrato SMF 01/2016 - Gestão Integrada dos Processos de Controle, Contabilidade, Gestão de Contratos Externos, Orçamento e Financeiro (GICOF).
5	Decreto RIO Nº 41.207 de 18/01/2016	Dispõe sobre os bens permanentes adquiridos por entidade reconhecida como Organização Social no âmbito da Secretaria Municipal de Saúde – SMS.
6	Decreto RIO Nº 41.210 de 18/01/2016	Determina o monitoramento de preços praticados pelas Organizações Sociais.
7	Decreto RIO Nº 41.215 de 18/01/2016	Institui Grupo de Trabalho para elaboração de Projeto de Lei de criação da categoria funcional de Analista de Contratos e Convênios - ACC e dá outras providências.
8	Decreto RIO Nº 41.216 de 18/01/2016	Institui Programa de Capacitação de servidores que atuam na fiscalização de contratos de gestão - PCFOS e dá outras providências.
9	Decreto RIO Nº 41.217 de 18/01/2016	Institui o Selo O.S. Carioca em Boa Gestão e define regras gerais a serem aplicadas para sua implementação junto às Organizações Sociais qualificadas no âmbito do Município do Rio de Janeiro.
10	Decreto RIO Nº 41.215 de 18/01/2016	Institui Grupo de Trabalho para elaboração de Projeto de Lei de criação da categoria funcional de Analista de Contratos e Convênios - ACC e dá outras providências.
11	Decreto RIO Nº 41.216 de 18/01/2016	Institui Programa de Capacitação de servidores que atuam na fiscalização de contratos de gestão - PCFOS

	<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>EMENTA</b>
12	Decreto RIO Nº 41.217 de 18/01/2016	Institui o Selo O.S. Carioca em Boa Gestão e define regras gerais a serem aplicadas para sua implementação junto às Organizações Sociais qualificadas no âmbito do Município do Rio de Janeiro.
13	Decreto RIO Nº 41.218 de 18/01/2016	Estabelece realização de Auditorias, por meio de inspeções físicas, em Organizações Sociais, pela Controladoria Geral do Município.
14	Deliberação CODESP nº 95 de 02/02/2016	Dispõe sobre a instrução dos processos encaminhados à Comissão de Programação e Controle de Despesa - CODESP e dá outras providências.
15	Deliberação CPFGE Nº 515 de 03/02/2016	Estabelece procedimentos para liberações de recursos e créditos adicionais, solicitados à Subsecretaria de orçamento municipal da Secretaria Municipal de Fazenda
16	Resolução Conjunta CGM/SMF nº 81, de 11 de fevereiro de 2016	Aprova o Classificador da Receita e da Despesa para o Exercício de 2016
17	Decreto RIO Nº 41.248 de 19/02/2016	Dispõe sobre o Fundo de Conservação Ambiental e dá outras providências
18	Decreto RIO Nº 41.269 de 24/02/2016.	Estabelece regras e procedimentos de controle financeiro, orçamentário e administrativo para a gestão da Companhia Carioca de Securitização S.A - RIO SECURATIZAÇÃO e dá outras providências.
19	Deliberação CODESP Nº 97 de 26/02/2016	Altera a composição da Comissão de Programação e Controle da Despesa - CODESP, na forma que menciona.
20	Decreto RIO Nº 41.469 de 31/03/2016	Instaura sindicância para apurar os fatos, objeto do Procedimento Investigatório nº 1.30.001.004477/2015 -54 - MPF para procedê-la, no prazo de 30 dias, contados da data da publicação.
21	Decreto RIO “P” Nº 265 de 29/04/2016	Publicar a composição da Comissão de Administração do Fundo de Assistência Social - FMAS, nos termos do estabelecido na Lei nº 2460 de 05 de agosto de 1996.
22	Resolução Conjunta Procuradoria Geral do Município/ Corregedoria Geral do Município Nº 01 De 16/05/2016	Designação os servidores abaixo relacionados, sob a presidência do primeiro, integrar a Comissão de Sindicância de Acompanhamento da apuração dos fatos ocorridos, bem como da definição dos eventuais responsáveis e da imputação das penalidades cabíveis: (...)

	<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>EMENTA</b>
23	Resolução Conjunta CGM/SMF nº 159, de 19 de maio de 2016	Disciplina a guarda, registro e devolução de Garantias nas modalidades de Fiança Bancária e Seguro Garantia, e estipula prazo para sua retirada.
24	Resolução Conjunta Procuradoria Geral do Município/ Corregedoria Geral do Município Nº 02 de 30/05/2016	O Art.3º da Resolução Conjunta Procuradoria Geral do Município/ Corregedoria Geral do Município nº 01, de 16/05/2016, passa a vigorar com a seguinte redação: “Art.3º na forma do Art.21, do Decreto nº 38.256/2014, são indicados como suplentes os seguintes servidores: (...)”
25	Decreto RIO Nº 41.832 de 16/06/2016	Dispõe sobre os depósitos administrativos tributários e não tributários.
26	Resolução “P” SMA Nº 464 de 17/06/2016	Altera a composição da Câmara Gestora de Gêneros alimentícios _CGCA, no âmbito da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro e dá outras providências.
27	Decreto RIO Nº 41.899 DE 24/06/2016	Estabelece procedimentos para a aferição e validação de metas pactuadas nos Acordos de Resultados firmados entre o Município do Rio de Janeiro e órgãos da Administração Pública Direta e os Contratos de gestão celebrados entre o Município do Rio de Janeiro e as entidades da Administração Pública Indireta.
28	Resolução “P” SMA Nº 481 de 24/06/2016	Altera a composição da Câmara Gestora de Gêneros alimentícios _CGCA, no âmbito da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro e dá outras providências.
29	Lei Nº 6.054, de 21/06/2016	Dispõe sobre a elaboração e a publicação do Orçamento Criança e Adolescente _OCA
30	Resolução “P” SMA Nº 581 de 25/07/2016	Designa servidores para atuarem como pregoeiros e Integrantes de Equipe de apoio, dos certames a serem realizados por meio do Portal COMPRASNET no âmbito do Município do Rio de Janeiro e dá outras providências.
31	Decreto RIO Nº 42.267 de 16/07/2016	Regulamenta dispositivos da Lei nº 6.064, de 1º de abril de 2016, e dá outras providências.
32	Resolução Conjunta CGM/SMF nº 84, de 02 de agosto de 2016	Altera a Resolução Conjunta CGM/SMF nº 81 de 11 de fevereiro de 2016 – Inclui e altera anexos
33	Resolução Conjunta CGM/SMF nº 160, de 25 de agosto de 2016	Estabelece procedimentos para utilização dos depósitos administrativos tributários e não tributários em cumprimento ao Decreto nº 41832, de 16 de junho de 2016

	<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>EMENTA</b>
34	Resolução conjunta SMF/CGM Nº 162 de 07/10/2016	Altera a Resolução Conjunta SMF/CGM Nº 158 de 19 de janeiro de 2016 que dispõe sobre a Comissão de Fiscalização e Coordenadorias Funcionais e Técnicas do Contrato SMF 01/2016 – Gestão Integrada dos Processos de Controle, Contabilidade, Gestão de Contratos Externos, Orçamento e Financeiro (GICOF) em sua composição.
35	Resolução Conjunta CGM/SMS nº 85, de 27 de outubro de 2016	Regulamenta os procedimentos para registro, controle e movimentação de bens permanentes adquiridos por entidade reconhecida como Organização Social, no âmbito da Secretaria Municipal de Saúde, previsto no Decreto nº 41.207/2016
36	Resolução Conjunta CGM/SMS Nº 86 de 27/10/2016	Regulamenta os procedimentos para o monitoramento de preços previsto nos Decretos nº 41.208/2016, nº 41.209/2016 e nº 41.210/2016.
37	Resolução Conjunta SMF/CGM Nº 161 de 14/12/2016  Altera a Resolução Conjunta SMF/CGM Nº 157 de 02 de dezembro de 2015	que dispõe sobre a composição do Grupo de Trabalho para acompanhamento do projeto GICOF - Gestão Integrada dos Processos de Controle, Contabilidade, Gestão de Contratos Externos, Orçamento e Financeiro, suas competências e responsabilidades em sua composição
38	Resolução Conjunta CGM/SMC/SMF Nº 87 de 14/12/2016	Dá nova redação ao art. 3º da Resolução Conjunta CGM/SMC/SMF nº 03, de 24 de abril de 2013.
39	Decreto RIO Nº 42.671 de 16/12/2016	Consolida, em âmbito municipal, a legislação referente à Lei de Acesso a Informações Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e dá outras providências.
40	Resolução Conjunta CGM/SMA Nº 88 de 20/12/2016	Revoga o § 1º do artigo 18 da Resolução Conjunta CGM/SMA nº 055 de 07 de dezembro de 2010
41	Decreto RIO Nº 42696 de 26/12/2016	Consolida as normas de Parcerias Voluntárias no âmbito da Administração Pública Municipal
42	Resolução GBP Nº 02 de 27/12/2016	Divulga o Calendário de eventos para o primeiro semestre de 2017, da Gerência de Acompanhamento e Controle da Regularidade Fiscal - GACRF e as penalidades pelo não cumprimento das obrigações previstas.

Nota. Fonte: Relatório de Atividades (CGM, 2016, p. 13-22)

Desta forma, não é possível elaborar uma avaliação comparativa de riscos em termos de organização considerando o planejamento estratégico, por isso, será elaborado somente o papel

da CGM dentro da PCRJ porque este tipo de visão modifica a análise do risco e dos critérios do COSO em relação à organização como um todo, mais não interfere no papel que a CGM executa no município do Rio de Janeiro.

### **3 Procedimentos Metodológicos**

#### **3.1 Tipologia da Pesquisa**

Segundo, Gil A. (1999, p. 42), a pesquisa tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico”, No entanto, (Cervo & Bervian, 1983, p. 50), descreve que a “Pesquisa é uma atividade voltada para solução de problemas, através do emprego de processos científicos” e finalizando Marconi & Lakatos (2002, p. 15) diz que “[...] há vários conceitos sobre pesquisa, nos diferentes campos de conhecimento humano. Para ele o ponto de partida da pesquisa encontra-se no “problema” que deverá definir, examinar, avaliar, analisar criticamente, para depois ser tentada uma solução”.

##### **3.1.1 Segundo os objetivos**

Nesta pesquisa utilizou-se quanto aos objetivos: a Pesquisa Descritiva, visando enfatizar o assunto relacionado quanto ao mapeamento de risco tendo como um entendimento sobre a aplicabilidade da utilização da metodologia do Livro Verde como um caso prático.

Em relação à Pesquisa Descritiva, Bueren (2008, p. 91) “destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador”.

##### **3.1.2 Quanto aos procedimentos para a coleta das informações**

Na primeira etapa, elaboramos a pesquisa bibliográfica com o intuito de coletar em livros, artigos, revistas, jornais, Anais de Congressos, Relatórios e/ou Documentos Oficiais publicados e *Internet* os assuntos ligados ao aspecto normativo existente aplicável à Controladoria Geral do Município referente ao Controle Interno e em relação aos estudos sobre o COSO aplicado no setor público.

Em relação à legislação aplicada à Controladoria Geral do Município foram identificadas Leis, Portarias, Decretos, Resoluções e Orientações para que pudesse analisar o atendimento quanto a adequação dos procedimentos adotados no *Green Book* referente aos mecanismos de mapeamento de risco utilizados pelo setor público.

Um processo de busca de normas e legislações foi realizado até o ano de 2017, para identificar nos sites da Controladoria Geral do Município, da Receita Federal, da Controladoria Geral da União, do Tribunal de Contas da União, do Planalto Federal, do Conselho Federal de Contabilidade e do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro em relação aos assuntos aplicados ao controle interno, auditoria interna e de risco emitidos por estes organismos.

As buscas na *internet* foram realizadas durante o período desta pesquisa até 30 de novembro de 2017, neste caso, poderá acontecer de possuir mais legislações emitidas que não foram consultadas até esta data, publicadas com data retroativa no âmbito destas organizações.

Após esse procedimento de busca de legislações foram identificadas as nomenclaturas comuns de acordo com os critérios da análise de conteúdo de Bardin (1977) atribuindo os elementos como leis, decretos, portarias, orientações e resoluções.

As legislações foram consolidadas num total de 2.089, identificadas e excluídas 251 que foram revogadas até a presente data. A verificação da legislação foi à seleção de leis, decretos, portarias, orientações e resoluções vinculadas ao controle interno em âmbito municipal e em outras esferas que impactassem a tomada de decisão da CGM.

No entanto, as nomenclaturas adequadas para as legislações foram assim descritas: Leis, Decretos, Portarias, Resoluções, Instruções, Súmulas e Orientações que tivessem aplicabilidade ao controle interno, auditoria interna e de risco.

Do total de 1.838 legislações foram excluídas pela categorização dos elementos e pela análise de conteúdo 900, que se referem a outras nomenclaturas, analisando desta forma 938 legislações adequadas.

Após a categorização foi possível verificar se a legislação selecionada atende as dimensões do COSO quanto: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Este procedimento permite identificar se existe a necessidade de alteração da legislação para atender ao COSO.

A análise do tipo de legislação encontrada permite que seja identificado o aspecto abordado quanto a Conformidade, sendo esta uma categoria do *Green Book*. Além disso, será observada a relação com a Teoria da Inovação no que tange a Legitimidade e a Melhoria dos aspectos normativos, resultando na verificação do cumprimento das leis e obrigações conforme determinado pelo *Green Book*.

Esta observação permite destacar que para que se tenha o resultado de eficiência e da eficácia na organização, com relação à conformidade, é necessário analisar o impacto que a norma evidencia na execução dos serviços de controle interno.

Considerando o caso da Controladoria Geral do Município - CGM foi identificado as legislações emitidas pela Secretaria, assim como as Orientações emitidas para os usuários externos e em âmbito municipal.

Este tipo de verificação foi realizado nesta pesquisa por conta do atendimento quanto ao seu objetivo, sendo analisar os critérios e determinações estabelecidas pelo COSO para que

a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM possa implementar como melhoria do controle interno.

A legislação analisada permitiu o entendimento segregado por dimensão estabelecido no *Green Book* de forma que evidencie junto com a Teoria da Inovação a necessidade de alterar, criar ou revogar as normas existentes no âmbito do setor público municipal que impacte a CGM de alguma forma.

Por isso, quanto aos procedimentos, nesta pesquisa, utilizado para a coleta de dados: a Pesquisa Bibliográfica; Pesquisa Documental, sendo arquivos públicos e definidos no que tange a Pesquisa Bibliográfica, Gil(1991) destaca que quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na *Internet*.

Segundo, Marconi & Lakatos (2002, p. 62) cita que, “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”.

Desta forma, a análise documental destacada por Bardin (1977, p.45) é definida como “uma operação ou um conjunto de operações visando representar o conteúdo de um documento sob uma forma diferente da original, a sua consulta e referência”.

Bueren (2008, p. 129), enfatiza que “o método da observação é o início da pesquisa científica, pois serve de base para qualquer área das ciências, fundamenta-se em procedimentos de natureza sensorial, como produto do processo em que se empenha o pesquisador no mundo dos fenômenos empíricos”.

Em relação ao ponto de vista científico Marconi & Lakatos (2002, p. 88) descreve também que “a observação oferece uma série de vantagens e limitações, como as outras técnicas de pesquisa, havendo por isso, necessidade de se aplicar mais de uma técnica ao mesmo tempo”.

Vantagens:

- a) possibilita meios diretos e satisfatórios para estudar uma ampla variedade de fenômenos.
- b) exige menos do observador do que as outras técnicas.
- c) Permite a coleta de dados sobre um conjunto de atitudes comportamentais típicas.
- d) Depende menos de da introspecção ou da reflexão.
- e) Permite a evidência de dados não constantes do roteiro de entrevistas ou de questionários.

Limitações:

As técnicas da observação apresentam uma série de limitações, entre as quais se destacam as seguintes:

- a) O observado tende a criar impressões favoráveis ou desfavoráveis no observador.
- b) A ocorrência espontânea não pode ser prevista, o que impede, muitas vezes, o observador de presenciar o futuro.

- c) A duração dos acontecimentos é variável: pode ser rápida ou demorada e os fatos podem ocorrer simultaneamente; nos dois casos, torna-se difícil a coleta dos dados.
- d) Vários aspectos da vida cotidiana, particular, podem não ser acessíveis ao pesquisador. (p. 88)

### **3.1.3 Quanto à abordagem do problema:**

Nesta pesquisa foi adotada a tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema, como Pesquisa Qualitativa tendo em vista as análises de documentos e legislações referentes ao assunto abordado.

Em relação à legislação aplicada à Controladoria Geral do Município foram identificadas Leis, Portarias, Decretos, Resoluções e Orientações para que pudesse analisar o atendimento quanto ao alinhamento dos mecanismos de mapeamento de risco utilizados pelo setor público.

## **3.2 Caso de estudo**

O ambiente de estudo desta pesquisa é a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM.

## **3.3 Procedimentos de tratamento de dados**

Quanto aos procedimentos de tratamento de dados será utilizada a Análise de Conteúdo e a Técnica de Investigação a Análise Descritiva.

Segundo Bueren (2008, p. 136) cita que: “a análise de dados está presente em vários estágios da investigação científica, tornando-se mais formal após o encerramento do processo de coleta de dados. Os procedimentos analíticos acompanham todo o transcorrer do estudo, desde o momento em que se verifica a pertinência das questões selecionadas ao objeto de pesquisa até as considerações finais”.

Por este motivo, Bardin (1977, p. 42) descreve que:

é uma técnica de análise das comunicações visando por obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, dos indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

A organização da análise de conteúdo retratada por Bardin (1977) refere-se que estão organizadas em três pólos cronológicos, como sendo:

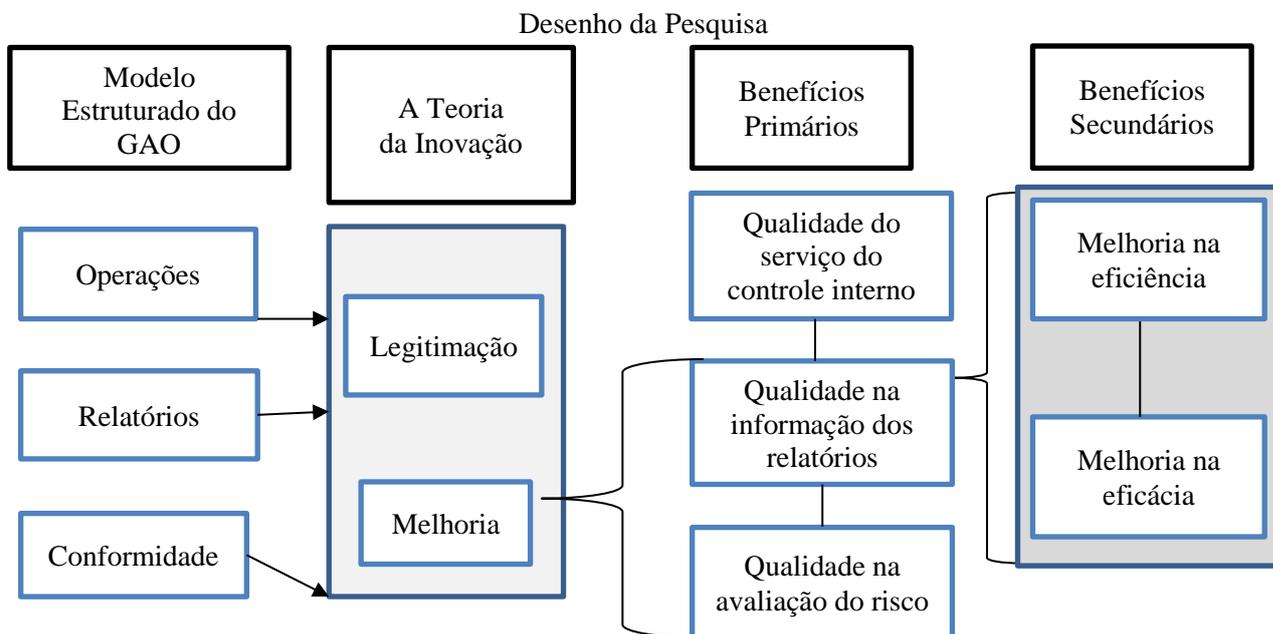
A codificação definida por Bardin (1977, p. 103) destaca que é uma transformação dos dados brutos do texto que permite atingir uma representação do conteúdo, ou da sua expressão de forma a esclarecer ao analista acerca das características do texto.

Para atender a metodologia utilizada nesta pesquisa atendendo a observação da Teoria

da Inovação, o seguinte desenho da pesquisa, o constructo, foi delineado, definido por Theóphilo & Martins (2007, p. 7) como sendo: “um constructo é uma variável – conjunto de termos, de conceitos e de variáveis, - isto é, uma definição operacional robusta que busca representar empiricamente um conceito dentro de um específico quadro teórico”.

O desenho da pesquisa, Figura 6, permite identificar o relacionamento da Teoria da Inovação com o modelo do *Green Book* (GAO, 2014) de forma a compará-las e verificar se os benefícios primários em relação à qualidade de serviço, da informação e de risco atendem ao objetivo da organização em obter a melhoria na eficiência e na eficácia somente no aspecto do controle interno. A análise normativa verificará se a organização está preparada para a implementação do COSO aplicado para o setor público, que é o *Green Book*, ou identificar o que é necessário a organização providenciar para que seja implementado.

Figura 6  
**Desenho da Pesquisa**



Elaborado pela autora

Desta forma, o GAO (2014, p. 7), por meio do *Green Book* e aborda o “controle interno através de uma estrutura hierárquica de cinco componentes e 17 princípios. A hierarquia inclui requisitos para estabelecer um sistema de controle interno eficaz, incluindo requisitos específicos de documentação, que devem ser efetivamente projetados, implementados e operacionais”.

Por isso, foram identificadas no *Green Book* do GAO (2014, p. 5), as três categorias na qual atingem o objetivo do controle interno que estão podendo atender a diferentes necessidades e pode ser a responsabilidade direta de diferentes indivíduos, sendo elas: as operações – eficácia e eficiência das operações; os relatórios - confiabilidade de relatórios para uso interno e externo e a conformidade - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

O outro ponto destacado pelo GAO (2014, p. 8) são os “atributos, que se destinam a ajudar a organizar o gerenciamento de materiais de aplicativos que possam ser considerados ao projetar, implementar e operar os princípios associados e fornecem explicações adicionais sobre os requisitos de princípio e documentação (normatização)”.

Os atributos foram identificados por dimensão e por princípio, conforme descrito no *Green Book* GAO (2014), como apresentado a seguir:

### ***3.3.1 Dimensão 1 - ambiente de controle***

Princípio 1 - O órgão de supervisão e a administração devem demonstrar um compromisso com a integridade e os valores éticos. Atributos: padrões de conduta e avaliação de desempenho.

Princípio 2 - O órgão de supervisão deve supervisionar o sistema de controle interno da entidade. Atributos: supervisão de controle interno e a identificação de deficiências.

Princípio 3 - Estabelece Estrutura, Responsabilidade e Autoridade Organizacional. Atributos: desenvolvimento da estrutura organizacional.

Princípio 4 - Demonstrar Compromisso com a Competência. Atributos: competência organizacional.

Princípio 5 - Forçar a responsabilização. Atributos: compromisso com a integridade e valores éticos individualmente.

### ***3.3.2 Dimensão 2 - avaliação de risco***

Princípios 6. A administração deve definir objetivos claramente para permitir a identificação de riscos e definir tolerâncias de risco. Atributos: nível de variação no desempenho.

Princípio 7. A administração deve identificar, analisar e responder aos riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos. Atributos: identificar, analisar e responder aos riscos dos objetivos.

Princípio 8. A administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder aos riscos. Atributos: potencial de fraude em relação aos objetivos.

Princípio 9. A gestão deve identificar, analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno. Atributos: resposta a mudança significativa no controle interno.

### ***3.3.3 Dimensão 3 - atividades de controle***

Princípio 10 – Modelo de Atividades de Controle. Atributos: diretrizes da administração.

Princípio 11 - Atividades de design para o Sistema de Informação. Atributos: modelo do Sistema de Informação da Entidade.

Princípio 12 - Implementar atividades de controle. Atributos: gerenciamento de políticas.

#### **3.3.4 Dimensão 4 - informação e comunicação**

Princípio 13 - Usar informações de qualidade. Atributos: fontes confiáveis.

Princípio 14 - Comunique-se internamente. Atributos: comunicação de valores fundamentais.

Princípio 15 - Comunique-se externamente. Atributos: informações de qualidade de terceiros e internas para usuários externos.

#### **3.3.5 Dimensão 5 - monitoramento**

Princípios 16 – Realizar atividades de monitoramento. Atributos: monitoramento contínuo de operações.

Princípio 17 - Avaliar questões e deficiências. Atributos: atuação sobre deficiências de controle.

## 4. Apresentação e Análise dos Resultados

Esta pesquisa teve como objetivo analisar os critérios e determinações estabelecidos pelo COSO para que a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM possa implementar como melhoria do controle interno e para operacionalizar a pesquisa foram necessários os seguintes procedimentos descritos neste capítulo.

### 4.1 Primeira etapa

Na primeira etapa, a partir da metodologia elaborada pelo GAO que é o *Green Book*, ferramenta estratégica aplicada ao setor público reconhecido pelo COSO nos Estados Unidos, que adaptou os princípios para um ambiente governamental. (GAO, 2014, p. 2). A partir disso, avaliamos a eficácia e adequação dos procedimentos para a Controladoria Geral do Município em relação à conformidade ao mapeamento de risco.

Com base na identificação da legislação na primeira etapa é possível avaliar se dentre as legislações existentes emitidas pela CGM é possível elaborar a integração com os aspectos normativos que o *Green Book* estabelece.

Em relação às Dimensões estabelecidas pelo *Green Book* foram identificados os princípios definidos para cada uma das 5 dimensões e os atributos vinculados a eles. Os atributos são a análise final para que a organização tenha a eficiência e a eficácia no resultado alcançado, comparando com as informações analisadas da CGM (2017), cujos resultados são apresentados a seguir:

#### 4.1.1 Dimensão 1 - ambiente de controle

4.1.1.1 Princípio 1 - O órgão de supervisão e a administração devem demonstrar um compromisso com a integridade e os valores éticos

4.1.1.1.1 Atributos:

- padrões de conduta e avaliação de desempenho.

4.1.1.1.2 Resultados alcançados da CGM

Desde 2004 são realizados por meio do Relatório de Atividades os resultados da avaliação de desempenho da CGM em atendimento ao Planejamento Estratégico estabelecido pelo Chefe do Poder Executivo. Em relação aos padrões de conduta também constam no Relatório de Atividades as características referentes à competência institucional.

No entanto, só a partir do ano de 2015 que a missão e visão foram inseridas como metas estratégicas, mas até 2016 ainda não havia sido publicada ações para atendimento delas. Sendo assim, as três metas estratégicas são citadas no Relatório de Atividades da organização referente ao ano de 2016 e são importantes para a avaliação de sua estratégia, como: OE - 10 Aprimorar os mecanismos de transparência pública e participação social; OE - 11 Aprimorar os mecanismos de *Accountability* dos Agentes Públicos Municipais e OE - 12 Contribuir para a melhoria da Gestão, do Desempenho e prevenção à Corrupção da Administração Pública Municipal.(CGM, 2016, p. 45)

#### 4.1.1.1.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 1.

A Resolução CGM N° 1.228, de 05 de abril de 2016, estabelece a avaliação de desempenho dos servidores em exercício na Controladoria Geral do Município e cria Comissão de Avaliação de Desempenho. A avaliação de desempenho é individual, refere-se ao exercício das atividades profissionais pelo servidor ao longo de um quadrimestre, é realizada levando em consideração os seguintes fatores:

- I – QUALIDADE: realizar o trabalho de forma adequada à finalidade a que se destina, evitando a reincidência de erros, contribuindo para a melhoria contínua da sua unidade.
- II – PRODUTIVIDADE: cumprir de forma produtiva as atividades e tarefas, dentro dos critérios estabelecidos, para alcance do resultado da sua unidade.
- III – PRAZO: realizar o trabalho dentro dos prazos estabelecidos, sem prejuízo da qualidade, contribuindo para o alcance dos resultados da sua unidade, em atendimento à missão, projetos e processos da CGM.

Na Resolução CGM n° 1.097/2013 de 29 de maio de 2013 está previsto em relação ao processo de revisão anual do Planejamento Estratégico que dispõe sobre a divulgação do Planejamento Estratégico Sintético – 2013 a 2016 e das Ações Estratégicas para o exercício 2013, da Controladoria Geral do Município.

Esta resolução CGM n° 1.097/2013 enfatiza em função da publicação do Acordo de Resultados da CGM junto à PCRJ, em 03 de abril de 2013, inclui as Resoluções CGM n° 1089 de 02 de maio de 2013, que estabelece metas para os setores da Controladoria e CGM n° 1090 de mesma data, relacionada às metas individuais para os Líderes Cariocas e ocupantes de cargos estratégicos da CGM. Este planejamento foi reavaliado pela direção de forma que este documento considera a convergência das metas da CGM para 2013.

O Regimento Interno da CGM, publicado pelo Decreto 37337, de 1º de julho de 2013, estabelece no art 3, que o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto

integrado de métodos e procedimentos adotados pelos órgãos ou entidades municipais na proteção do patrimônio público e, ainda estabelece a promoção da confiabilidade e tempestividade dos registros e informações, da eficácia e eficiência operacionais.

§ 1º O controle interno proporciona uma garantia razoável de que sejam atingidos os objetivos da organização, no que se refere a:

I - eficiência e efetividade operacional, relacionada com os objetivos básicos da organização, inclusive explicitando, quando couber, as ações que resultem em incrementos de bens e serviços, que atendam a demanda da sociedade;

II - confiabilidade nos registros contábeis e financeiros, devendo todas as operações serem registradas e refletirem transações reais, consignadas pelos valores e enquadramento corretos;

III - conformidade com leis e normativos aplicáveis a organização e sua área de atuação.

#### 4.1.1.1.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 1 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros da avaliação de desempenho, que deve ser realizados para a identificação de desvios funcionais de cada servidor em tempo hábil, em relação ao ambiente de controle da organização. Assim, há um atendido parcial ao Princípio 1, uma vez que a questão ética individual não está inserida para a avaliação da competência profissional.

Quanto aos padrões de conduta, neste quesito a CGM estabeleceu em seu Regimento Interno, art 3 do Decreto 37337 de 1º de julho 2013, e na Resolução CGM Nº 1307, de 21 de julho de 2017, que destaca uma das atribuições, a promoção práticas e princípios de conduta, padrões de comportamentos e de integridade.

#### **Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 1.**

#### *4.1.1.2 Princípio 2 - O órgão de supervisão deve supervisionar o sistema de controle interno da entidade*

##### 4.1.1.2.1 Atributos:

- supervisão de controle interno e a identificação de deficiências.

##### 4.1.1.2.2 Resultados alcançados da CGM

O serviço exercido pela CGM permite a supervisão de controle, estabelecida na Resolução CGM Nº 1307, de 21 de julho de 2017, que considera a importância de uma estrutura de governança para direcionar a organização e a melhoria do desempenho organizacional de instâncias de gestão e operação.

No que tange às deficiências, a CGM emitiu a Resolução CGM Nº 1263, de 03 de janeiro de 2017, que dispõe sobre o encaminhamento do Relatório Consolidado de Acompanhamento

de Fragilidades – RAF que trata das fragilidades pendentes de correção e que ensejarão medidas corretivas por parte dos gestores das pastas municipais, bem como a Resolução CGM nº 1264, de 03 de janeiro de 2017, que dispõe sobre o encaminhamento do Relatório de Acompanhamento de Diligências – RAD, que tem como objetivo informar o acompanhamento das pendências de respostas às diligências baixadas pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ e que ensejarão medidas corretivas por parte dos gestores das pastas municipais.

Contudo, O Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ realiza inspeções de Auditoria em toda a Administração Direta, Indireta e Fundacional. O TCMRJ constantemente efetua diligências para identificar as deficiências encontradas em suas inspeções, por meio da Deliberação TCMRJ n.º 142, de 5 de março de 2002. É realizada a análise da Prestação de Contas da Administração Direta e Indireta, em face das Demonstrações Contábeis relativas ao exercício encerrado.

#### 4.1.1.2.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 2.

- A Resolução CGM Nº 1307 de 21 de julho de 2017 que descreve sobre a estrutura e a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; estabelecendo em um de seus objetivos o monitoramento do desempenho, a qualidade dos trabalhos, os resultados alcançados, o cumprimento das atribuições e das metas estabelecidas para cada setor da CGM-Rio promovendo as melhorias necessárias.
- A Resolução CGM Nº 1263, de 03 de janeiro de 2017, que dispõe sobre o encaminhamento do Relatório Consolidado de Acompanhamento de Fragilidades – RAF que trata das fragilidades pendentes de correção e que ensejarão medidas corretivas por parte dos gestores das pastas municipais.

Esta resolução estabelece que a Auditoria Geral da Subcontroladoria de Integração de Controles da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro deverá encaminhar à Controladora-Geral, no prazo de 10 (dez) dias úteis, os Relatórios Consolidados de Acompanhamento de Fragilidades (RAF) dos Órgãos/Entidades da Administração Direta e Indireta.

- A Resolução CGM nº 1264, de 03 de janeiro de 2017, que dispõe sobre o encaminhamento do Relatório de Acompanhamento de Diligências – RAD, tem como objetivo informar o acompanhamento das pendências de respostas às diligências baixadas pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – TCMRJ e que ensejarão medidas corretivas por parte dos gestores das pastas municipais.

É determinada por esta resolução que a Auditoria Geral da Subcontroladoria de Integração de Controles da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro deverá encaminhar à Controladora-Geral, no prazo de 10 (dez) dias úteis, os Relatórios de Acompanhamento de Diligências (RAD) dos Órgãos/Entidades da Administração Direta e Indireta.

- Deliberação TCMRJ n.º 183, de 5 de março de 2002, é um órgão constitucional de controle externo, no exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, compete em uma das atribuições em acompanhar e auditar a execução dos projetos e programas autorizados na lei orçamentária anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência, efetividade, economicidade.

#### 4.1.1.2.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 2 descrito no *Green Book*, a CGM atende os parâmetros para especificar a estrutura da organização e a Supervisão para o Sistema de Controle Interno.

Contudo, em relação à Entrada para Remediação de Deficiências, que é um serviço de monitoramento referente às deficiências identificadas no sistema de controle interno para o grupo de supervisão, , considerando que as Resoluções foram publicadas no ano de 2017, até o momento não podemos efetuar uma análise da eficácia deste serviço. Tópico atendido parcialmente ao Princípio 2.

É importante considerar as análises realizadas pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro em relação às deficiências apontadas, conforme evidenciado no Parecer Prévio Exercício de 2016, publicado em 29 de junho de 2017.

**Este tópico foi parcialmente atendido quanto ao Princípio 2.**

#### 4.1.1.3 Princípio 3 - Estabelece Estrutura, Responsabilidade e Autoridade Organizacional

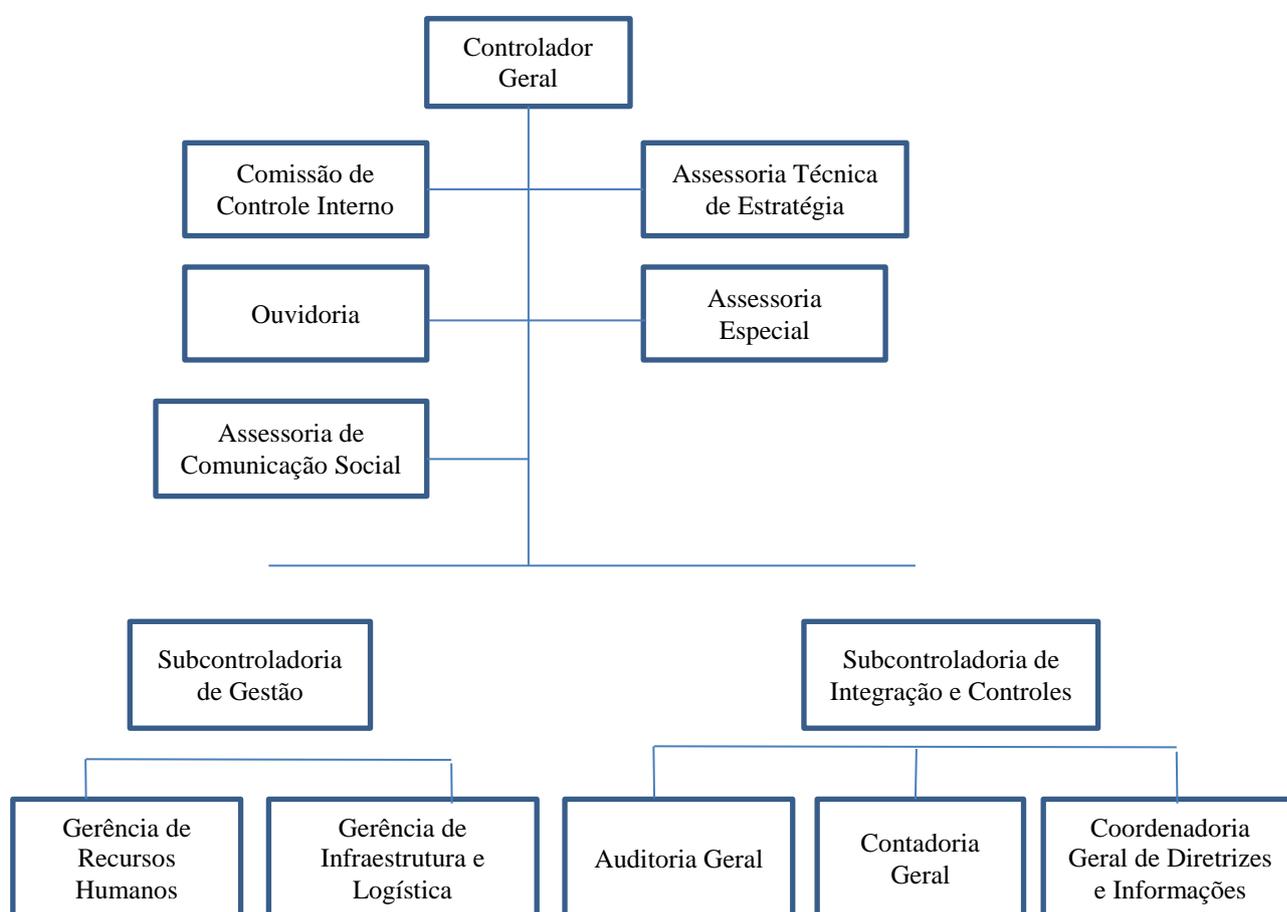
##### 4.1.1.3.1 Atributos:

- desenvolvimento da estrutura organizacional.

#### 4.1.1.3.2 Resultados alcançados da CGM

- O Decreto nº 33.013, de 03 de novembro de 2010, estabelece as principais funções em relação aos setores da CGM. Por isso, para acompanhar a evolução é emitido desde 2004 o Relatório de Atividades da organização, que destaca em uma função específica a estrutura vigente, que no caso é a 21ª Estrutura, emitida pelo Decreto 42.687 de 21/12/2016. A figura 7 representa graficamente a atual estrutura da Controladoria Geral do Município.

Figura 7  
A estrutura elaborada pela CGM



Nota. Fonte: Relatório de Atividades elaborado pela CGM (p. 23)

#### 4.1.1.3.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 3.

A composição da estrutura da CGM está descrita no Decreto n.º 33.013, de 03 de novembro de 2010, tendo como as principais funções:

CGM - Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro,

- “Exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas”.

CG/SDC/CGDI - Coordenadoria Geral de Diretrizes e Informações alterada a nomenclatura pelo Decreto 42.885, de 13 de fevereiro de 2017.

- especificar e homologar as funcionalidades e relatórios dos sistemas informatizados sob sua responsabilidade;
- prover os órgãos e entidades da Administração Pública Municipal com informações e análises de resultados para o planejamento, controle e prestação de contas;
- elaborar e manter atualizados os manuais de utilização dos sistemas informatizados sob sua responsabilidade, divulgando as mudanças e atualizações; e
- dar suporte e capacitação aos usuários, quanto às regras de negócios implementadas nos sistemas informatizados sob sua responsabilidade.

CG/CONINT - Comissão de Controle Interno

- assessorar o Controlador Geral em temas relativos à implementação e diretrizes do sistema de controle interno municipal e em outros assuntos de interesse da Controladoria Geral do Município; e
- proceder à discussão de assuntos técnicos e administrativos, objetivando a padronização das decisões adotadas para cada matéria; receber e examinar denúncias e representações feitas contra qualquer funcionário do quadro técnico por infringência ao Estatuto dos Funcionários Públicos, do Código de Ética ou qualquer outra orientação da Controladoria Geral e providenciar diligências e informações necessárias.

CG/ARIC - Assessoria de Relações Institucionais de Controle alterada a nomenclatura pelo Decreto n.º 42.885, de 13 de fevereiro de 2017.

- coordenar o relacionamento interinstitucional entre a Controladoria Geral e órgãos e entidades de controle, e outros de interesse da CGM, articulando ações integradoras;
- coordenar o intercâmbio técnico entre a Controladoria Geral e órgãos e entidades de controle, e outros de interesse da CGM, articulando ações para o conhecimento mútuo das práticas de controle adotadas;
- desenvolver estratégias de comunicação e ações de relacionamento com organizações públicas e privadas e com a sociedade, com vistas ao fortalecimento do controle da gestão pública;

- divulgar as ações e produtos desenvolvidos com vistas a articulação e o relacionamento interinstitucional; promover eventos técnicos que visem a disseminação de práticas e estudos realizados em temas relativos ao controle;
- coordenar ações para viabilizar o planejamento, definição, revisão e monitoramento da estratégia global e objetivos da Controladoria Geral do Município; controlar e monitorar a execução das ações estratégicas da Controladoria Geral, avaliando o desempenho em relação aos prazos, objetivos e metas de resultados previstos, reportando riscos de não cumprimento;
- coordenar ações para a avaliação, pela Administração da Controladoria Geral, do desempenho das atividades desenvolvidas pelos setores, através de indicadores setoriais e globais; acompanhar publicações, normas e legislações que possam influenciar as atividades sob sua responsabilidade, inclusive informando ao Controlador Geral, os atos e eventos da Câmara Municipal que sejam afetos ao Sistema de Controle Interno; e
- disseminar junto aos órgãos e entidades municipais os produtos e serviços técnicos gerados pela Controladoria Geral e que devam ser utilizados pelos usuários na execução dos procedimentos de controle, em especial, mantendo atualizado o Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno, e disponibilizando os atos normativos da Controladoria Geral no sistema de legislação.

#### CG/ACS - Assessoria de Comunicação Social

- atuar na área de divulgação externa da Controladoria Geral, intermediando contatos com a imprensa; gerenciar o conteúdo da página da Controladoria Geral na Internet;
- divulgar, avaliar e distribuir às áreas da Controladoria Geral, através da Intranet ou por outros meios de comunicação, informações e material de interesse, produzidos pelos demais setores do Órgão; e
- criar e executar material institucional, editorial e promocional da Controladoria Geral do Município; atualizar e manter recursos de sinalização da Controladoria Geral do Município; selecionar e arquivar material jornalístico relativo ao órgão e à área de controle na Administração Pública.

#### CG/OUV - Ouvidoria

- representar o cidadão junto à instituição em que atua, viabilizando um canal de comunicação com o público; estabelecer uma parceria com os demais servidores, participando da melhoria da qualidade dos serviços e produtos, estimulando a eficiência e a austeridade administrativa; simplificar procedimentos, facilitando o acesso do cidadão à Ouvidoria e agilizando as solicitações;
- encaminhar a questão à área competente para solucioná-la; sugerir e recomendar soluções, atuando na prevenção e solução de conflitos;
- buscar a correção de erros, omissões e abusos;
- apurar as questões levantadas, em sua área de atuação, e propor as soluções que entender cabíveis; e
- atender com cortesia e respeito, sem preconceito ou pré-julgamento, de forma a garantir os direitos do cidadão; participar das Reuniões de Ouvidorias, de cursos, palestras e treinamentos promovidos pelo órgão gestor do Sistema de Ouvidoria.

#### CG/SIC - Subcontroladoria de Integração de Controles

- assessorar o Controlador Geral na direção, coordenação e gestão estratégica do Órgão; participar da formulação das políticas e diretrizes da Controladoria Geral, em articulação com os demais órgãos;
- promover e supervisionar a integração das atividades e produtos desenvolvidos pelos setores da Controladoria Geral do Município;
- exercer ação orientadora junto aos setores da Controladoria Geral do Município;
- monitorar os prazos relativos as atividades e produtos dos setores sob sua supervisão; e
- avaliar, promover e sugerir a edição ou alteração de atos normativos concernentes ao Sistema de Controle Interno.

#### CG/SIC/ADG - Auditoria Geral

- orientar, coordenar e supervisionar as atividades e produtos desenvolvidos nas unidades subordinadas, em consonância com as diretrizes definidas;
- elaborar e monitorar o planejamento anual dos trabalhos do Subsistema de Auditoria; elaborar e submeter à aprovação da CONINT o Plano Anual de Auditoria; programar as solicitações de auditorias demandadas por atos normativos;
- elaborar e manter atualizada a Matriz de Risco da PCRJ, mediante avaliação de risco dos órgãos e entidades da Administração Pública Municipal; emitir Ordens de Serviço, Relatórios e Certificados de Auditoria;
- manter atualizado o Catálogo de Fragilidades da Auditoria Geral; consolidar, periodicamente, relatórios das atividades desenvolvidas pela Auditoria Geral; exercer a gestão dos sistemas informatizados sob sua responsabilidade; e
- acompanhar a padronização de procedimentos contábeis relativos à Administração Direta, Indireta e Fundacional.

#### CG/SIC/CTG - Contadoria Geral

- orientar, coordenar e supervisionar as atividades e produtos desenvolvidos nas unidades subordinadas, em consonância com as diretrizes definidas;
- acompanhar e avaliar os resultados dos registros contábeis dos atos e fatos da Administração Pública Municipal e desenvolver estudos visando a automatização de registros contábeis, através da integração do sistema contábil com sistemas corporativos municipais;
- acompanhar as normas de contabilidade aplicadas ao setor público, adotando os procedimentos necessários para sua implementação na Administração Pública Municipal; § acompanhar publicações, normas e legislações que possam influenciar a operação dos sistemas informatizados e atividades sob sua responsabilidade;
- elaborar e divulgar a Prestação de Contas da Gestão do Município;
- exercer a gestão dos sistemas informatizados corporativos de contabilidade da Administração Pública Municipal;
- divulgar os manuais de operação e procedimentos dos sistemas informatizados corporativos de contabilidade; e
- elaborar, em conjunto com a Secretaria Municipal de Fazenda, e divulgar o Classificador das Despesas e Receitas Orçamentárias, de acordo com a legislação vigente.

#### CG/SUBG - Subcontroladoria de Gestão

- assessorar o Controlador Geral na direção, coordenação e gestão estratégica do órgão;

- participar da formulação das políticas e diretrizes da Controladoria Geral, em articulação com os demais órgãos;
- planejar e supervisionar as atividades relativas a Recursos Humanos, Infraestrutura e Logística, Documentação, Análise e Controle de Despesas, no âmbito da Controladoria Geral, de acordo com as orientações dos respectivos Sistemas Municipais; definir e monitorar indicadores gerenciais para sua área de atuação; e
- integrar as ações administrativas da Controladoria Geral; elaborar relatórios gerenciais que subsidiem os gestores da Controladoria Geral nos processos de tomada de decisão.

#### CG/SUBG/GRH - Gerência de Recursos Humanos

- “Gerenciar a execução das atividades de planejamento, administração, treinamento e desenvolvimento de pessoas, valorização do servidor, segundo as diretrizes emanadas do Subsistema de Recursos Humanos do Sistema Municipal de Administração.”

#### CG/SUBG/GIL - Gerência de Infraestrutura e Logística

- Gerenciar a execução das atividades de administração de material e suprimentos, patrimônio, comunicações administrativas, manutenção de bens móveis, serviços gerais, transportes de pessoas, materiais, equipamentos e documentos, apoio à licitação, execução orçamentária, segundo as diretrizes emanadas do Subsistema de Infraestrutura e Logística do Sistema Municipal de Administração.

#### 4.1.1.3.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 3 descrito no Green Book, a CGM atende aos parâmetros de uma estrutura organizacional, atribuindo responsabilidade e delegando autoridade para alcançar os objetivos da entidade .

Ao analisar este parâmetro, a CGM cumpre o requisito tendo em vista a constante informação de alteração de estrutura organizacional publicada por meio de Decretos em Diário Oficial e no resultado anual no Relatório de Atividades atualizado a cada gestão, a Tabela 4 cita os decretos publicados com alteração de estrutura disponíveis no site da CGM na seção de Estrutura.

Tabela 4

#### **Relação dos decretos publicados sobre estrutura organizacional**

<b>Decretos</b>	<b>Data</b>	<b>Descrição</b>
N.º 42.855	13/02/2017	Dispõe sobre a Estrutura Organizacional de Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGM.
N.º 42.687	21/12/2016	Dispõe sobre a Estrutura Organizacional de Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGM.
N.º 42.673	19/12/2016	Dispõe sobre a Codificação Institucional do Poder Executivo Municipal e dá outras providências.
N.º 40.708	06/10/2015	Altera a Codificação Institucional do Poder Executivo Municipal.
N.º 40.691	30/07/2015	Altera a Codificação Institucional da Controladoria Gerla do Município do Rio de Janeiro - CGM.

Decretos	Data	Descrição
N.º 38.721	20/05/2014	Dispõe sobre a Codificação Institucional do Poder Executivo Municipal.
N.º 38.643	30/04/2014	Altera a Estrutura Organizacional de Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGM.
N.º 36.353	23/10/2012	Dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGM.
N.º 34.677	31/10/2011	Altera a Estrutura Organizacional da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM.
Nº 33.013	03/11/2010	Altera a Estrutura Organizacional de Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGM.

Fonte: CGM Relatório de Atividades (2017) - Elaborado pela autora.

### **Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 3.**

O outro aspecto a ser considerado é a Documentação do Sistema de Controle Interno.

Neste parâmetro foi analisado que a CGM não cumpre o requisito, porque ainda está em elaboração, por meio de Resolução CGM “P” N° 018, de 27 de fevereiro de 2015, a Comissão Permanente de Avaliação de Documentos analisa documentos produzidos pela Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro com a finalidade de orientar, assessorar técnica e arquivisticamente as atividades da identificação, análise e avaliação de documentos, elaboração de Tabela de Temporalidade e estabelecimento de procedimentos voltados para a racionalização dos processos do Sistema Municipal de Gestão de Arquivos – SIMARQ.

O Decreto N° 24.008, de 5 de março de 2004, que institui o Sistema Municipal de Gestão de Arquivos - SIMARQ abrangerá a área arquivística, atuando sobre suportes documentais manuscritos, impressos, iconográficos, cartográficos, audiovisuais e eletrônicos, produzidos, recebidos e/ou acumulados pelos órgãos do Poder Executivo Municipal, que define no Art. 2º os seguintes:

- I - documento: o registro de uma informação, independentemente da natureza do suporte que contém;
- II - documentos de arquivo: todos os documentos produzidos e/ou recebidos por uma instituição pública ou privada no exercício de suas atividades, que constituam elemento de prova ou informação;
- III - arquivos: conjuntos de documentos produzidos e/ou recebidos por órgãos do Poder Executivo Municipal em decorrência do exercício de funções e atividades específicas, qualquer que seja o suporte da informação ou a natureza dos documentos;
- IV - atividades de gestão de arquivos: conjunto de procedimentos e operações técnicas referentes à produção, tramitação, uso, avaliação e arquivamento de documentos em fase corrente e intermediária, visando a sua eliminação ou recolhimento para guarda permanente.

### **Este tópico não foi atendido quanto ao Princípio 3.**

#### *4.1.1.4 Princípio 4 - Demonstrar Compromisso com a Competência*

#### 4.1.1.4.1 Atributos:

- competência organizacional.

#### 4.1.1.4.1 Resultados alcançados da CGM

No Relatório de Atividades elaborado pela CGM são destacados a quantidade de cursos realizados pelos servidores, sendo 24 dias úteis/171 horas para Técnicos de Controle Interno e Contadores (Quadro 2) e por 16 dias úteis/75 horas para Auxiliares de Controladoria (Quadro 3), com conhecimentos a serem aplicados nas atividades da CGM.

## Quadro 2

**Disciplinas e carga horária do Curso de Formação dos Contadores e Técnicos de Controle Interno.**

<b>Disciplina</b>	<b>Carga horária</b>
Curso de Formação Contadores e Técnicos de Controle Interno	20
Contabilidade aplicada à PCRJ	12
Orçamento da PCRJ	16
Auditoria aplicada à CGM	12
Controle Interno	12
Sistemas Aplicados I - FINCON	4
Sistemas Aplicados II	3
Noções de Licitações e Contratos	16
Fundamentos de Gerenciamento de Projetos	16
Ética do Servidor Público	8
Gestão Estratégica na CGM	8
Elaboração de Relatórios	16
Gestão Estratégica de Pessoas	8
Fundamentos de Gestão de Processos	16
Trabalho em Equipe	16
<b>Total</b>	<b>171</b>

*Nota.* Fonte: CGM Relatório de Atividades (2017)

## Quadro 3

**Disciplinas e carga horária do Curso de Formação dos Auxiliares de Controladoria**

<b>Disciplina</b>	<b>Carga horária</b>
Controle Interno	8
Orçamento da PCRJ	8

<b>Disciplina</b>	<b>Carga horária</b>
Sistemas Aplicados I - FINCON	4
Sistemas Aplicados II - SIG	3
Noções de Licitações e Contratos	12
Gestão Estratégica na CGM	8
Fundamentos de Gestão de Processos	16
Trabalho em Equipe	16
<b>Total</b>	<b>75</b>

Nota. Fonte: CGM Relatório de Atividades (2017)

#### 4.1.1.4.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 4.

- Resolução CGM N.º 1.282 de 10 de fevereiro de 2017 disciplina a cessão de servidores da Controladoria Geral para órgãos e entidades da Administração Municipal. Estabelecer a suspensão, de novas cessões, pela Controladora-Geral, de servidores integrantes do Quadro funcional da Controladoria Geral do Município para outros órgãos e entidades da Administração Pública.
- Resolução CGM N.º 1307, de 21 de julho de 2017, que estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC, e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; e dá outras providências, tem como uma das funções estimular os servidores para que tenham as habilidades, o conhecimento e a experiência necessários para o bom desempenho de suas funções; promover práticas e princípios de conduta, padrões de comportamentos e de integridade;
- Na Edição do Relatório de Atividades referente ao ano de 2016 elaborado pela CGM destaca que em termos de Treinamento & Desenvolvimento, a área de RH disponibilizou 696 vagas aos servidores, buscando um melhor custo x benefício ao focar nos cursos In Company, sendo esse um diferencial com relação aos períodos anteriores. Aconteceram 31 cursos nessa modalidade, com 569 vagas, que se revelaram como uma alternativa aplicável aos trabalhos da Controladoria Geral do Município, tendo servidores especialistas da Prefeitura como a maioria dos instrutores.

#### 4.1.1.4.4 Análise dos resultados e sugestões

- Em relação ao Princípio 4 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros para a área de recursos humanos, sendo que este tópico está em desenvolvimento. A CGM até o momento está atuando somente em treinamento de servidores, a nova

Resolução CGM N° 1307, de 21 de julho de 2017, irá elaborar trabalhos específicos para os outros serviços de recursos humanos.

**Este tópico foi atendido parcialmente quanto ao Princípio 4.**

*4.1.1.4 Princípio 5 - Forçar a responsabilização*

4.1.1.4.1 Atributos:

- compromisso com a integridade e valores éticos individualmente.

4.1.1.4.2 Resultados alcançados da CGM

Em relação à integridade e valores éticos individualmente de seus servidores, a CGM estabeleceu em sua Resolução CGM 1307, publicada julho de 2017, que irá promover análises sobre este assunto. Por isso, em relação aos valores éticos a CGM utiliza o Estatuto do Servidor Público Municipal que é a LEI N° 94, de 14 de março de 1979, que dispõe sobre o estatuto dos funcionários públicos do poder executivo.

4.1.1.4.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 5.

- A Resolução CGM N° 1307, de 21 de julho de 2017, estabelece a estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC, e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; e descreve em uma de suas funções sobre as providências de promover práticas e princípios de conduta, padrões de comportamentos e de integridade.
- O Decreto N° 37337, de 1° de julho de 2013, em seu Art. 3° que aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município, em sua definição de controle destaca que compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pelos órgãos ou entidades municipais, na proteção do patrimônio público e ainda a promoção da confiabilidade e tempestividade dos registros e informações e da eficácia e eficiência operacionais.

§ 1° O controle interno proporciona uma garantia razoável de que sejam atingidos os objetivos da organização, no que se refere a:

I - eficiência e efetividade operacional, relacionada com os objetivos básicos da organização, inclusive explicitando, quando couber, as ações que resultem em incrementos de bens e serviços, que atendam a demanda da sociedade;

II - confiabilidade nos registros contábeis e financeiros, devendo todas as operações serem registradas e refletirem transações reais, consignadas pelos valores e enquadramento corretos; e

III - conformidade com leis e normativos aplicáveis a organização e sua área de atuação.

#### 4.1.1.4.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 5 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros para a integridade e valores éticos individualmente, sendo que este tópico está em desenvolvimento. A CGM necessita criar mecanismos de controle e procedimentos para a adoção de critérios individuais de atribuição de valores éticos. Assim, para atender ao *Green Book* a CGM deve observar que: “em relação a responsabilidade pelo desempenho da responsabilidade de controle interno difere da execução por ser “um suporte à tomada de decisão, atitudes e comportamentos do dia a dia”. (GAO, 2014, p. 33)

No entanto, em relação à integridade estabelecida no *Green Book* a CGM possui dentro de sua estrutura os valores relacionados à integridade.

#### **Este tópico não foi atendido quanto ao Princípio 5.**

#### **4.1.2 Dimensão 2 - avaliação de risco**

*4.1.2.1 Princípios 6. A administração deve definir objetivos claramente para permitir a identificação de riscos e definir tolerâncias de risco*

##### 4.1.2.1.1 Atributos:

- nível de variação no desempenho.

##### 4.1.2.1.2 Resultados alcançados da CGM

A CGM elaborou em julho de 2017 a Resolução CGM N° 1307, onde estabelece alguns procedimentos que expectativa de futuros trabalhos a serem executados e algumas considerações sobre risco foram inseridas.

##### 4.1.2.1.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio.

A Resolução CGM N° 1307 de 21 de julho de 2017 Estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC, e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCS; e dá outras providências destaca como uma das funções como sendo:

[...]

V estabelecer, implementar e manter política de gestão de riscos e acompanhar seus resultados;

- VI. estabelecer, implementar e manter controles internos da gestão da CGM-Rio, tendo por base os riscos identificados na política a que alude o Inciso V deste artigo, e que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos para a CGM-Rio; e
- VII. promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos.

#### 4.1.2.1.4 Análise dos resultados e sugestões

A CGM necessita atender parâmetros do Princípio 6 descrito no *Green Book*, para elaborar trabalhos e/ou estudos sobre avaliação de risco. No entanto, no que se refere ao nível de variação no desempenho, não é possível avaliar no momento sendo que para atender o *Green Book* a CGM deve observar que: “nível aceitável de variação no desempenho em relação à consecução dos objetivos”.

#### **Este tópico não foi atendido quanto ao Princípio 6.**

#### 4.1.2.2 Princípio 7. A administração deve identificar, analisar e responder a riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos

##### 4.1.2.2.1 Atributos:

- identificar, analisar e responder a riscos dos objetivos.

##### 4.1.2.2.2 Resultados alcançados da CGM

A CGM elaborou em julho de 2017 a Resolução CGM N° 1307, onde estabeleceu alguns procedimentos sobre a expectativa de futuros trabalhos a serem executados e algumas considerações sobre risco foram inseridas.

##### 4.1.2.2.3 Elementos

- Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 7.

A Resolução CGM N° 1307 de 21 de julho de 2017 Estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC, e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; e dá outras providências destacando como uma das funções:

[...]

V estabelecer, implementar e manter política de gestão de riscos e acompanhar seus resultados;

VI. estabelecer, implementar e manter controles internos da gestão da CGM-Rio, tendo por base os riscos identificados na política a que alude o Inciso V deste artigo, e que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos para a CGM-Rio; e

VII. promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos.

#### 4.1.2.2.4 Análise dos resultados e sugestões

No Princípio 7 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros para elaborar trabalhos e/ou estudos sobre avaliação de risco. No entanto, no que se refere ao nível de variação no desempenho não é possível avaliar no momento. Sendo que para atender ao *Green Book* a CGM deve observar o tipo de resposta em relação ao risco e quanto aos objetivos.

#### **Este tópico não foi atendido quanto ao Princípio 7.**

4.1.2.3 Princípio 8. *A administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder a riscos*

##### 4.1.2.3.1 Atributos:

- potencial de fraude em relação aos objetivos

##### 4.1.2.3.2 Elementos

- Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 8.

A Resolução CGM Nº 1307, de 21 de julho de 2017, trata da estrutura da organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; e dá outras providências destaca como uma das funções como sendo:

[...]

V estabelecer, implementar e manter política de gestão de riscos e acompanhar seus resultados;

VI. estabelecer, implementar e manter controles internos da gestão da CGM-Rio, tendo por base os riscos identificados na política a que alude o Inciso V deste artigo, e que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos para a CGM-Rio; e

VII. promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos.

##### 4.1.2.3.3 Resultados alcançados da CGM

A CGM elaborou em julho de 2017 a Resolução CGM Nº 1307, onde estabeleceu alguns procedimentos quanto à expectativa de futuros trabalhos a serem executados e algumas considerações sobre risco foram inseridas na referida resolução.

#### 4.1.2.3.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 8 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros para elaborar trabalhos e/ou estudos sobre avaliação de risco. No entanto, no que se refere ao potencial de fraude, identificar, analisar e responder aos riscos não é possível avaliar no momento. Sendo que para atender ao *Green Book* a CGM deve observar o potencial de fraude em relação aos objetivos.

#### **Este tópico não foi atendido quanto ao Princípio 8.**

#### *4.1.2.4 Princípio 9. A gestão deve identificar, analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno*

##### 4.1.2.4.1 Atributos:

- resposta a mudança significativa no controle interno.

##### 4.1.2.4.2 Resultados alcançados da CGM

- O Relatório de Atividades de 2016, elaborado pela CGM, enfatiza dentro da Seção de Estrutura algumas considerações sobre a resposta à mudança significativa no controle interno, onde destaca obrigatoriedades sobre decretos emitidos pelo Chefe do Poder Executivo – Prefeito da Cidade em mudança de governo.

##### 4.1.2.4.3 Elementos

- Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 9.
  - a) O Decreto RIO Nº 41.198, de 07/01/2016, que estabelece critérios e procedimentos para a municipalização dos Hospitais Albert Schweitzer e Rocha Faria, na Zona Oeste da Cidade, e dá outras providências. A CGM indicará um servidor do seu quadro de pessoal para acompanhar o processo de inventário patrimonial das duas novas unidades e irá apurar todo o passivo com fornecedores, inclusive de origem trabalhista, previdenciária e oriundo de concessionárias (Art. 20).
  - b) A Resolução “P” SMA Nº 007, de 13/01/2016, Altera a Resolução “P” SMA nº 974, de 10/12/2015 que trata da composição da Comissão de Análise de Contratações de ONGs, Associações e Fundações Privadas, no âmbito da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Participação de representantes na Comissão de Análise de Contratações de ONGs, Associações e Fundações Privadas.
  - c) O Decreto RIO Nº 41.206, de 15/01/2016, que estabelece normas de execução orçamentária e programação financeira para o exercício de 2016 e dá outras providências. A CGM receberá e analisará os documentos das entidades e órgãos da PCRJ e enviará as informações à Secretaria Municipal de Fazenda.

#### 4.1.2.4.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 9 descrito no *Green Book*, a CGM atende aos parâmetros da gestão que deve identificar, analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno. Neste caso, a CGM atua de forma a garantir o atendimento de seus objetivos.

#### **Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 9.**

### ***4.1.3 Dimensão 3 - atividades de controle***

#### *4.1.3.1 Princípio 10 – Modelo de Atividades de Controle.*

##### 4.1.3.1.1 Atributos:

- diretrizes da administração.

##### 4.1.3.1.2 Resultados alcançados da CGM

Em relação ao modelo de atividades de controle a CGM estabelece em sua Resolução CGM 1307, de julho de 2017, promoção de avaliação de atividades de controle onde são publicados os resultados no Relatório de Atividades elaborado pela CGM.

##### 4.1.3.1.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 10.

A Resolução CGM N° 1307, de 21 de julho de 2017, estabelece em sua estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; dentre algumas atribuições como:

- o direcionamento estratégico, coordenando e acompanhando a elaboração da agenda estratégica do órgão com a participação de integrantes de todos os setores da CGM-Rio;
- promover o alinhamento das estruturas implementadoras da CGM-Rio para o alcance das metas estabelecidas;
- direcionar, orientar e supervisionar as ações de planejamento estratégico global da CGM-Rio, os planejamentos e as atividades operacionais setoriais; e
- estimular a integração de atividades entre os setores da CGM-Rio e a disseminação de conhecimento entre esses.

#### 4.1.3.1.4 Análise dos resultados e sugestões

Conforme o Princípio 10 descrito no *Green Book*, a CGM atende aos parâmetros para a gestão que deve estabelecer o modelo de atividades de controle. Neste caso, a CGM atua de forma a garantir o atendimento de seus objetivos, por meio de elaboração de Orientações, Portarias e Resoluções que vem sendo atualizada anualmente.

#### **Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 10.**

#### 4.1.3.2 Princípio 11 - *Atividades de modelo para o Sistema de Informação*

##### 4.1.3.2.1 Atributos:

- modelo do Sistema de Informação da Entidade.

##### 4.1.3.2.2 Resultados alcançados da CGM

Em relação aos sistemas de informação a CGM já realiza modelos que vêm sendo avaliados pelo Comitê de Governança da Secretaria determinada pela Resolução CGM 1307, de julho de 2017. Isto permite uma atualização constante da necessidade aos parâmetros a serem adotados nos Sistemas Informatizados que a CGM tem a atribuição como gestora e responsável pelo monitoramento e operacionalização na Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, sendo: RIO TRANSPARENTE; o SISBENS; FINCON e por fim o SISGEN.

##### 4.1.3.2.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 11.

A Resolução CGM Nº 1307, de 21 de julho de 2017, estabelece em sua estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC, e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; dentre algumas atribuições em estimular a atuação dos subsistemas da CGM-Rio (auditoria, contabilidade, procedimentos de controle interno) junto à PCRJ e a sua integridade institucional.

##### 4.1.3.2.4 Análise dos resultados e sugestões

O Princípio 11 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros para a gestão e deve estabelecer o modelo de sistemas de informação. Neste caso, a CGM atua de

forma a garantir o atendimento de seus objetivos por meio de elaboração de Orientações, Portarias e Resoluções que vem sendo atualizada anualmente.

**Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 11.**

*4.1.3.3 Princípio 12 - Implementar atividades de controle*

*4.1.3.3.1 Atributos:*

- gerenciamento de políticas.

*4.1.3.3.2 Resultados alcançados da CGM*

Quanto aos gerenciamentos de políticas, a CGM já realiza modelos que vêm sendo avaliados pelo Comitê de Governança da Secretaria determinada pela Resolução CGM 1307, de julho de 2017, os resultados são por meio de Portarias e/ou Resoluções emitidas do Controle Interno elaboradas pela CGM para todos os usuários.

*4.1.3.3.3 Elementos*

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 12.

A Resolução CGM N° 1307, de 21 de julho de 2017, estabelece em sua estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; dentre algumas atribuições estão: coordenar o relacionamento da CGM-Rio no apoio ao controle externo, assim como estabelecer canais de comunicação com as diferentes partes interessadas no objeto de trabalho da CGM-Rio, além de assegurar sua efetividade.

*4.1.3.3.4 Análise dos resultados e sugestões*

O Princípio 12 descrito no *Green Book*, a CGM atende aos parâmetros para a gestão implementar atividades de controle. Neste caso, a CGM atua de forma a garantir melhoria nos canais de comunicação de atividades de controle.

**Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 12.**

***4.1.4 Dimensão 4 - informação e comunicação***

*4.1.4.1 Princípio 13 - Usar informações de qualidade*

#### 4.1.4.1.1 Atributos:

- fontes confiáveis.

#### 4.1.4.1.2 Resultados alcançados da CGM

A informação da qualidade é uma prerrogativa importante da CGM, tanto nos trabalhos realizados quanto nos documentos emitidos de orientação, a Resolução 1307 publicada em julho de 2017 irá contribuir com o desempenho dessa atividade.

#### 4.1.4.1.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 13.

A Resolução CGM Nº 1307, de 21 de julho de 2017, estabelece em sua estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; dentre algumas atribuições, estimular a aderência a regulamentações, leis, códigos, normas e padrões, com vistas à condução das políticas e à prestação de serviços de interesse público.

#### 4.1.4.1.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 13 descrito no *Green Book*, a CGM atende aos parâmetros para a gestão implementar informações da qualidade. Neste caso, a CGM atua de forma a garantir a melhoria na qualidade da informação e está com mais atuação em 2017.

**Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 13.**

#### 4.1.4.2 Princípio 14 - *Comunique-se internamente*

##### 4.1.4.2.1 Atributos:

- comunicação de valores fundamentais.

##### 4.1.4.2.2 Resultados alcançados da CGM

A comunicação interna é uma prerrogativa importante da CGM desde 2015, e foi ratificada pela Resolução 1307, publicada em julho de 2017, que irá contribuir com a melhoria da comunicação.

##### 4.1.4.2.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 14.

A Resolução CGM N° 1307, de 21 de julho de 2017, estabelece em sua estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC, e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; dentre algumas atribuições estabelecer canais de comunicação com as diferentes partes interessadas no objeto de trabalho da CGM-Rio e assegurar sua efetividade.

#### 4.1.4.2.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 14 descrito no Green Book, a CGM atende parâmetros para a comunicação de valores fundamentais. Neste caso, a CGM atua de forma a garantir a melhoria na qualidade da informação e está com mais atuação em 2017.

#### **Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 14.**

#### 4.1.4.3 Princípio 15 - *Comunique-se externamente*

##### 4.1.4.3.1 Atributos:

- informações de qualidade de terceiros e internas para usuários externos.

##### 4.1.4.3.2 Resultados alcançados da CGM

A comunicação interna é uma prerrogativa importante da CGM desde 2015 e foi ratificada pela Resolução 1307, publicada em julho de 2017, que irá contribuir com a melhoria da comunicação externa.

##### 4.1.4.3.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 15.

A Resolução CGM N° 1307 de 21 de julho de 2017 estabelece em sua estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC, e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; dentre algumas atribuições estabelecer canais de

comunicação com as diferentes partes interessadas no objeto de trabalho da CGM-Rio e assegurar sua efetividade.

#### 4.1.4.3.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 15 descrito no *Green Book*, a CGM atende aos parâmetros para a comunicação de valores fundamentais externamente. Neste caso, a CGM atua de forma a garantir a melhoria na qualidade da informação, e está com mais atuação em 2017.

#### **Este tópico foi atendido quanto ao Princípio 15.**

### ***4.1.5 Dimensão 5 - monitoramento***

#### *4.1.5.1 Princípios 16 – Realizar atividades de monitoramento*

##### 4.1.5.1.1 Atributos:

- monitoramento contínuo de operações.

##### 4.1.5.1.2 Resultados alcançados da CGM

O monitoramento interno é uma prerrogativa importante da CGM desde 2016, e foi ratificada pela Resolução 1307, publicada em julho de 2017, que irá contribuir com a melhoria da comunicação externa.

##### 4.1.5.1.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 16.

A Resolução CGM Nº 1307 de 21 de julho de 2017 estabelece em sua estrutura a organização funcional da CGM-Rio; formaliza o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC e o Sistema de Atuação Operacional – SAO da Controladoria Geral do Município; cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e os Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; dentre algumas atribuições:

- monitorar o desempenho, a qualidade dos trabalhos, os resultados alcançados, o cumprimento das atribuições e das metas estabelecidas para cada setor da CGM-Rio, promovendo as melhorias necessárias; e
- de estimular os servidores para que tenham as habilidades, o conhecimento e a experiência necessários para o bom desempenho de suas funções; XI. projetar e analisar os possíveis cenários que possam afetar as estratégias da CGM-Rio, promovendo ações mitigatórias.

##### 4.1.5.1.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 16 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros para o monitoramento. Neste caso, a CGM atua de forma a garantir um aperfeiçoamento no monitoramento com mais atuação em 2017.

**Este tópico foi atendido parcialmente quanto ao Princípio 16.**

4.1.5.2 Princípio 17 - Avaliar questões e deficiências

4.1.5.2.1 Atributos:

- atuação sobre deficiências de controle.

4.1.5.2.2 Resultados alcançados da CGM

Em relação às deficiências de controle a CGM emitiu duas Resoluções sobre acompanhamento de deficiências que devem ser elaborados pelo setor da Auditoria Geral.

4.1.5.2.3 Elementos

Em comprovação da análise de conteúdo, a CGM possui os seguintes elementos para atender o Princípio 17.

- A Resolução CGM Nº 1263, de 03 de janeiro de 2017 que dispõe sobre o encaminhamento do Relatório Consolidado de Acompanhamento de Fragilidades – RAF retrata que a Auditoria Geral da Subcontroladoria de Integração de Controles da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro deverá encaminhar à Controladora-Geral, no prazo de 10 (dez) dias úteis, os Relatórios Consolidados de Acompanhamento de Fragilidades (RFA) dos Órgãos/Entidades da Administração Direta e Indireta.
- A Resolução CGM Nº 1264, de 03 de janeiro de 2017. Dispõe sobre o encaminhamento do Relatório de Acompanhamento de Diligências – RAD enfatiza que a Auditoria Geral da Subcontroladoria de Integração de Controles da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro emite os Relatórios de Acompanhamento de Diligência – RAD, cujo objetivo é informar o acompanhamento das pendências de respostas às diligências baixadas pelo TCMRJ no Sistema de Controle de Diligências da CGM.

4.1.5.2.4 Análise dos resultados e sugestões

Em relação ao Princípio 17 descrito no *Green Book*, a CGM necessita atender parâmetros para o monitoramento das deficiências. Neste caso, a CGM atua de forma eficaz a garantir uma melhoria no controle das deficiências e está com mais atuação em 2017.

**Este tópico foi atendido parcialmente quanto ao Princípio 17.**

O quadro 4 representa resumidamente a comparação dos 17 Princípios do *Green Book* com a Normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município, onde se permite identificar sugestões para a CGM no que se relaciona as Dimensões do COSO.

**Quadro 4**

**Comparação dos Princípios do *Green Book* com a Normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município**

<b>Dimensões do COSO Framework 2013</b>	<b>Descrição</b>	<b>Princípios do <i>Green Book</i> – GAO</b>	<b>Atributos do <i>Green Book</i> - GAO</b>	<b>Sugestões para a CGM.</b>
<b>Ambiente de Controle</b>	Abrangência	Princípio 1 - O órgão de supervisão e a administração devem demonstrar um compromisso com a integridade e os valores éticos.	Atributo 1 – padrões de conduta e avaliação de desempenho	A CGM deve observar parâmetros da avaliação de desempenho, que deve ser para a identificação de desvios em tempo hábil em relação ao ambiente de controle da organização e a questão ética individual não está inserida para a avaliação da competência profissional.
<b>Ambiente de Controle</b>	Abrangência	Princípio 2 - O órgão de supervisão deve supervisionar o sistema de controle interno da entidade.	Atributo 2 – supervisão de controle interno e identificação de deficiências	A CGM em relação a Entrada para Remediação de Deficiências atende no que tange as deficiências identificadas no sistema de controle interno para o grupo de supervisão, que é um serviço de monitoramento.
<b>Ambiente de Controle</b>	Abrangência	Princípio 3 - Estabelece Estrutura, Responsabilidade e Autoridade Organizacional.	Atributo 3 - desenvolvimento da estrutura organizacional	A CGM em relação à documentação que ainda está processo de elaboração, por meio de Resolução CGM “P” N° 018 de 27 de fevereiro de 2015, a Comissão Permanente de Avaliação de Documentos para analisar documentos produzidos pela Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.
<b>Ambiente de Controle</b>	Abrangência	Princípio 4 - Demonstrar Compromisso com a Competência.	Atributo 4 – competência organizacional	Deve atender parâmetros para a área de recursos humanos, sendo que este tópico está em desenvolvimento, atualmente a CGM está atuando somente em treinamento de servidores.
<b>Ambiente de Controle</b>	Abrangência	Princípio 5 - Forçar a responsabilização.	Atributo 5 – compromisso com a integridade e valores éticos	A CGM deve atender parâmetros para a integridade e valores éticos individualmente,

**Quadro 4**  
**Comparação dos Princípios do *Green Book* com a Normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município**

<b>Dimensões do COSO <i>Framework</i> 2013</b>	<b>Descrição</b>	<b>Princípios do <i>Green Book</i> – GAO</b>	<b>Atributos do <i>Green Book</i> - GAO</b>	<b>Sugestões para a CGM.</b>
				sendo que este tópico está em desenvolvimento.
<b>Avaliação de Risco</b>	Mapeamento de riscos	Princípios 6. A administração deve definir objetivos claramente para permitir a identificação de riscos e definir tolerâncias de risco.	Atributo 6 – nível de variação de desempenho	A CGM necessita atender parâmetros para elaborar trabalhos e/ou estudos sobre avaliação de risco sobre nível de variação de desempenho.
<b>Avaliação de Risco</b>	Mapeamento de riscos	Princípio 7. A administração deve identificar, analisar e responder a riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos.	Atributo 7 – identificar, analisar e responder a riscos dos objetivos	A CGM necessita atender parâmetros para elaborar trabalhos e/ou estudos sobre avaliação de risco sobre identificação, análise e resposta a riscos dos objetivos da CGM.
<b>Avaliação de Risco</b>	Avaliação de Risco	Princípio 8. A administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder a riscos.	Atributo 8: potencial de fraude em relação aos objetivos	A CGM necessita atender parâmetros para elaborar trabalhos e/ou estudos sobre avaliação de risco sobre potencial de fraude em relação aos objetivos.
<b>Avaliação de Risco</b>	Procedimentos de Controle	Princípio 9. A gestão deve identificar, analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno.	Atributo 9 – resposta a mudança significativa no controle interno.	A CGM atende aos parâmetros para elaborar trabalhos e/ou estudos sobre resposta a mudança significativa no controle interno, mais atuante desde 2017.
<b>Atividades de Controle</b>	Controle	Princípio 10 – Modelo de Atividades de Controle	Atributo 10 – diretrizes da administração	A CGM atende aos parâmetros para diretrizes da administração mais atuante desde 2017.
<b>Atividades de Controle</b>	Sistemas de Informação	Princípio 11 - Atividades de design para o Sistema de Informação	Atributo 11 – modelo do sistema de informação da entidade	A CGM atende aos parâmetros do modelo de sistema de informação mais atuante desde 2017.
<b>Atividades de Controle</b>	Controle	Princípio 12 - Implementar atividades de controle.	Atributo 12 – gerenciamento de políticas	A CGM atende aos parâmetros para gerenciamento de políticas mais atuante desde 2017.

**Quadro 4**  
**Comparação dos Princípios do *Green Book* com a Normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município**

<b>Dimensões do COSO <i>Framework</i> 2013</b>	<b>Descrição</b>	<b>Princípios do <i>Green Book</i> – GAO</b>	<b>Atributos do <i>Green Book</i> - GAO</b>	<b>Sugestões para a CGM.</b>
<b>Monitoramento</b>	Monitoramento	Princípio 13 - Usar informações de qualidade.	Atributo 13 – fontes confiáveis	A CGM atende aos parâmetros para as fontes confiáveis, porque já executa em seus procedimentos internos mais atuantes em 2017.
<b>Sistema de informação e comunicação</b>	Sistema de informação e comunicação	Princípio 14 - Comunique-se internamente.	Atributo 14 – comunicação de valores fundamentais	A CGM atende aos parâmetros para as comunicações de valores fundamentais, porque já executa em seus procedimentos internos mais atuantes em 2017.
<b>Sistema de informação e comunicação</b>	Sistema de informação e comunicação	Princípio 15 - Comunique-se externamente.	Atributo 15 – informações de qualidade de terceiros e internas para usuários externos	A CGM atende aos parâmetros para as informações de qualidade de terceiros, porque já executa em seus procedimentos internos mais atuantes em 2017.
<b>Monitoramento</b>	Monitoramento	Princípios 16 – Realizar atividades de monitoramento.	Atributo 16 – monitoramento contínuo de operações	A CGM atende parcialmente aos parâmetros para o monitoramento contínuo de operações, trabalho em andamento desde 2017.
<b>Monitoramento</b>	Monitoramento	Princípio 17 - Avaliar questões e deficiências.	Atributo 17 – atuação sobre deficiências de controle	A CGM atende parcialmente aos parâmetros para a atuação sobre deficiências de controle, trabalho em andamento desde 2017.

Elaborado pelo Autor

## 4.2 Segunda etapa

Na segunda etapa verificamos como a Teoria da Inovação pode contribuir para uma proposta de adequação da análise dos critérios e determinações estabelecidas pelo COSO para que a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM possa implementar como melhoria do controle interno com o foco na metodologia do GAO.

O mapeamento de risco estabelecido pelo *Green Book* permite este tipo de análise, considerando a complexidade da elaboração que é fundamental para o compartilhamento do conhecimento no intuito de avançar na melhoria do controle interno.

Finalizando, no *Green Book*, GAO (2014), evidencia que a organização ao implementá-lo deve compartilhar todas as informações com a equipe que será responsável. Não existe centralização, isto permite uma redução de problemas de monopolização do conhecimento proporcionando um melhor resultado com eficiência e atendimento na qualidade do serviço e principalmente na identificação das deficiências.

O quadro 5 evidencia os aspectos principais da Teoria da Inovação, quanto a experiência profissional e comunicação.

### Quadro 5

#### A Teoria da Inovação nos aspectos principais.

Teoria da Inovação		Questão
Nome	Descrição	
(Rogers, 1983)	O autor destaca em relação à inovação que: <ul style="list-style-type: none"> <li>• “um indivíduo ou outra unidade de adoção tenha conhecimento ou experiência com o uso da inovação;</li> <li>• um canal de comunicação que conecta as duas unidades.” (p. 17)</li> </ul>	Como identificar se a inovação pode impactar a comunicação dos resultados na organização?
(Giacomini Filho , Goulart, & Caprino, 2007)	Os autores destacam que “a difusão é um tipo especial de comunicação, em que as mensagens são sobre uma nova ideia. A novidade significa que algum grau de incerteza está envolvido na difusão”. (p. 43)	

Elaborado pelo autor.

Em resposta a questão de atender a Teoria da Inovação, em como identificar se a inovação pode impactar a comunicação dos resultados na organização, em analisar a legislação existente identificada nesta pesquisa vinculada ao controle interno, foi observado que a forma

de comunicar-se tem vínculo ao aspecto normativo e geralmente precisa estabelecer regras institucionais e divulgá-las interna e externamente.

A Teoria Institucionalista corroborando com a Teoria da Inovação, no aspecto da melhoria da qualidade, gera uma melhor eficiência e eficácia operacional, como melhoria no resultado. No entanto, para atender a este procedimento de melhoria no resultado é necessário que a organização observe as qualidades atribuídas ao controle, na informação e no risco.

Na Tabela 5 identificamos os parâmetros relacionados da avaliação do COSO no caso CGM, quanto às etapas da Teoria da Inovação, isto permite enfatizar o porquê o COSO pode identificar outros pontos de controles ainda não executados pela organização referente aos processos de trabalho. O COSO pode também ser útil na análise estratégica da organização.

Tabela 5

**Proposta para o Caso CGM segundo a Teoria da Inovação.**

<b>As Etapas da Teoria da Inovação</b>	<b>Sugestões de ações para atender o Caso CGM</b>
Reconhecendo um problema ou necessidade	Implementar o COSO no setor público municipal no setor estratégico.
Pesquisa básica e aplicada	Mostrar a eficiência da utilização de uma ferramenta estratégica no controle interno municipal.
Desenvolvimento	Descrever o porquê do COSO ser uma ferramenta estratégica adequada para medir desempenho.
Comercialização	Experimentar o COSO pode ser um benefício para a organização.
Difusão e Adoção	Adotar em outras organizações em âmbito municipal, inicialmente.
Consequências	Observar as vantagens e desvantagens para a melhoria do controle interno utilizando o COSO como ferramenta estratégica.
<b>As análises da Teoria da Inovação com o COSO</b>	
Por que?	O COSO pode identificar outros pontos de controles ainda não executados pela organização referente aos processos de trabalho.
Para quê?	O COSO pode ser útil na análise estratégica da organização.

Elaborado pelo autor

O outro aspecto observado nesta pesquisa está relacionado quanto às deficiências, isto é uma função atribuída ao COSO quanto a sua utilidade, por isso, a KPMG LLP – afiliada com a KPMG International Cooperative - KPMG (2016) destaca em seu guia os seis passos que

devem ser observados para a identificação de deficiências em um gerenciamento, são os seguintes:

**Identificando a Deficiência do Controle Interno:**

1. Determine se existe uma deficiência de controle;
2. Identificar o controle deficiente realizando uma análise de causa raiz;
3. Determine se a deficiência de controle é indicativa de outras deficiências;

**Avaliando a Deficiência do Controle Interno:**

4. Avalie a gravidade da deficiência ao considerar a magnitude e a probabilidade de distorção potencial;
5. Identificar controles de compensação relevantes e concluir sobre a gravidade; e
6. Agregue deficiências semelhantes e avalie as deficiências agregadas por gravidade. (KPMG, 2016, p. 244)

O quadro 6 demonstra a comparação da teoria da Inovação com os princípios estabelecidos no *Green Book* e com a normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral do Município, analisada até o ano de 2017. Neste caso, tanto a questão quanto o objetivo desta pesquisa foram inseridos nesta análise para que pudéssemos sugerir uma melhoria do controle interno.

A definição da teoria da Inovação destacou-se quanto a taxa de adoção, os atributos e as consequências, tendo como objetivo a identificação das práticas e procedimentos do *Green Book* (GAO), com a normatização existente para que fossem feitas sugestões como resultado na melhoria do controle interno para a CGM. Por fim, em relação às consequências foi considerado com base no descrito na teoria da Inovação, o governo foi inserido com o tipo de consequências antecipadas e imprevistas.

**Quadro 6**

**Comparação da Teoria da Inovação com os Princípios do *Green Book* e a normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município.**

Teoria da Inovação Quanto à taxa de adoção de acordo com a definição		Práticas e procedimentos de mapeamento de riscos – <i>Green Book</i> (GAO)			Resultado na melhoria do controle interno	
Em relação aos atributos	Em relação às consequências	Dimensões do COSO	Princípios do <i>Green Book</i> – GAO	Atributos do <i>Green Book</i> – GAO	Sugestões para a CGM com foco nas consequências	Sugestões para a CGM com foco nos atributos
Compatibilidade	Antecipadas x imprevistas	Ambiente de Controle	Princípio 1 - O órgão de supervisão e a administração devem demonstrar um compromisso com a integridade e os valores éticos.	Atributo 1 – padrões de conduta e avaliação de desempenho.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal em relação aos padrões de conduta e avaliação de desempenho.	A CGM deve observar a compatibilidade dos parâmetros da avaliação de desempenho e a questão ética individual com o foco na avaliação da competência profissional.
Compatibilidade	Antecipadas x imprevistas	Ambiente de Controle	Princípio 2 - O órgão de supervisão deve supervisionar o sistema de controle interno da entidade.	Atributo 2 – supervisão de controle interno e identificação de deficiências.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal em relação à supervisão de controle interno e identificação de deficiências.	A CGM deve observar a compatibilidade em relação à supervisão do sistema de controle interno da entidade.
Compatibilidade	Antecipadas x imprevistas	Ambiente de Controle	Princípio 3 - Estabelece Estrutura, Responsabilidade e Autoridade Organizacional.	Atributo 3 - desenvolvimento da estrutura organizacional.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal em relação ao desenvolvimento da estrutura organizacional.	A CGM deve observar a compatibilidade da questão documental que ainda está processo de elaboração, por meio de Resolução CGM “P” Nº 018 de 27 de fevereiro de 2015.
Compatibilidade	Antecipadas x imprevistas	Ambiente de Controle	Princípio 4 - Demonstrar Compromisso com a Competência	Atributo 4 – competência organizacional.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal por meio de competência organizacional.	A CGM deve observar a compatibilidade para a área de recursos humanos com o foco no compromisso com a competência.

**Quadro 6**

**Comparação da Teoria da Inovação com os Princípios do *Green Book* e a normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município.**

Teoria da Inovação Quanto à taxa de adoção de acordo com a definição		Práticas e procedimentos de mapeamento de riscos – <i>Green Book</i> (GAO)			Resultado na melhoria do controle interno	
Em relação aos atributos	Em relação às consequências	Dimensões do COSO	Princípios do <i>Green Book</i> – GAO	Atributos do <i>Green Book</i> – GAO	Sugestões para a CGM com foco nas consequências	Sugestões para a CGM com foco nos atributos
Compatibilidade	Antecipadas x imprevistas	Ambiente de Controle	Princípio 5 - Forçar a responsabilização.	Atributo 5 – compromisso com a integridade e valores éticos.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal por compromisso com a integridade e valores éticos.	A CGM deve observar a compatibilidade de atender parâmetros para a integridade e valores éticos por servidor.
Complexidade	Antecipadas x imprevistas	Avaliação de Risco	Princípios 6. A administração deve definir objetivos claramente para permitir a identificação de riscos e definir tolerâncias de risco.	Atributo 6 – nível de variação de desempenho.	A CGM pode ter um imprevisto na complexidade da análise utilizando o COSO no setor municipal por um nível de variação de desempenho.	A CGM deve observar a complexidade de estudos sobre identificação de riscos e definir as tolerâncias de risco.
Complexidade	Antecipadas x imprevistas	Avaliação de Risco	Princípio 7. A administração deve identificar, analisar e responder a riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos.	Atributo 7 – identificar, analisar e responder a riscos dos objetivos.	A CGM pode ter um imprevisto na complexidade da análise utilizando o COSO no setor municipal por identificar, analisar e responder a riscos dos objetivos.	A CGM deve observar a complexidade de estudos sobre identificar, analisar e responder a riscos relacionados à consecução dos objetivos definidos.

**Quadro 6**

**Comparação da Teoria da Inovação com os Princípios do *Green Book* e a normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município.**

Teoria da Inovação Quanto à taxa de adoção de acordo com a definição		Práticas e procedimentos de mapeamento de riscos – <i>Green Book</i> (GAO)			Resultado na melhoria do controle interno	
Em relação aos atributos	Em relação às consequências	Dimensões do COSO	Princípios do <i>Green Book</i> – GAO	Atributos do <i>Green Book</i> – GAO	Sugestões para a CGM com foco nas consequências	Sugestões para a CGM com foco nos atributos
Complexidade	Antecipadas x imprevistas	Avaliação de Risco	Princípio 8. A administração deve considerar o potencial de fraude ao identificar, analisar e responder a riscos.	Atributo 8 - potencial de fraude em relação aos objetivos.	A CGM pode ter um imprevisto na complexidade da análise potencial de fraude ao identificar, analisar e responder a riscos.	A CGM deve observar a complexidade de estudos sobre avaliação de risco sobre potencial de fraude.
Complexidade	Antecipadas x imprevistas	Avaliação de Risco	Princípio 9. A gestão deve identificar, analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno.	Atributo 9 - a resposta a mudança significativa no controle interno.	A CGM pode ter um imprevisto na complexidade da análise utilizando o COSO no setor municipal por resposta a mudança significativa no controle interno.	A CGM deve observar a complexidade de estudos sobre avaliação de risco identificar, analisar e responder a mudanças significativas que possam afetar o sistema de controle interno.
Capacidade de avaliação	Antecipadas x imprevistas	Atividades de Controle	Princípio 10 - Modelo de Atividades de Controle	Atributo 10 - diretrizes da administração.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal por diretrizes da administração.	A CGM deve observar a capacidade de avaliação do modelo de Atividades de Controle.
Capacidade de avaliação	Antecipadas x imprevistas	Atividades de Controle	Princípio 11 - Atividades de design para o Sistema de Informação	Atributo 11 - modelo do sistema de informação da entidade.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal por modelo do sistema de informação da entidade.	A CGM deve observar a capacidade de avaliação do design para o Sistema de Informação.

**Quadro 6**

**Comparação da Teoria da Inovação com os Princípios do *Green Book* e a normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município.**

Teoria da Inovação Quanto à taxa de adoção de acordo com a definição		Práticas e procedimentos de mapeamento de riscos – <i>Green Book</i> (GAO)			Resultado na melhoria do controle interno	
Em relação aos atributos	Em relação às consequências	Dimensões do COSO	Princípios do <i>Green Book</i> – GAO	Atributos do <i>Green Book</i> – GAO	Sugestões para a CGM com foco nas consequências	Sugestões para a CGM com foco nos atributos
Capacidade de avaliação	Antecipadas x imprevistas	Atividades de Controle	Princípio 12 - Implementar atividades de controle.	Atributo 12 – gerenciamento de políticas.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal por gerenciamento de políticas.	A CGM deve observar a capacidade de avaliação de implementar atividades de controle.
Observabilidade	Antecipadas x imprevistas	Sistema de informação e comunicação	Princípio 13 - Usar de informações de qualidade.	Atributo 13 – fontes confiáveis.	A CGM pode ter um imprevisto na complexidade da análise utilizando o COSO no setor municipal por fontes confiáveis.	A CGM deve observar aos parâmetros informações de qualidade.
Observabilidade	Antecipadas x imprevistas	Sistema de informação e comunicação	Princípio 14 - Comunicar-se internamente.	Atributo 14 – comunicação de valores fundamentais.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal por comunicação de valores fundamentais.	A CGM deve observar aos parâmetros definidos para a comunicação interna.
Observabilidade	Antecipadas x imprevistas	Sistema de informação e comunicação	Princípio 15 - Comunicar-se externamente.	Atributo 15 – informações de qualidade de terceiros e internas para usuários externos.	A CGM pode antecipar uma análise utilizando o COSO no setor municipal por informações de qualidade de terceiros e internas para usuários externos.	A CGM deve observar aos parâmetros definidos para a comunicação externa.

**Quadro 6**

**Comparação da Teoria da Inovação com os Princípios do *Green Book* e a normatização existente elaborada pela a Controladoria Geral Município.**

Teoria da Inovação Quanto à taxa de adoção de acordo com a definição		Práticas e procedimentos de mapeamento de riscos – <i>Green Book</i> (GAO)			Resultado na melhoria do controle interno	
Em relação aos atributos	Em relação às consequências	Dimensões do COSO	Princípios do <i>Green Book</i> – GAO	Atributos do <i>Green Book</i> – GAO	Sugestões para a CGM com foco nas consequências	Sugestões para a CGM com foco nos atributos
Vantagem relativa	Antecipadas x imprevistas	Monitoramento	Princípios 16 – Realizar atividades de monitoramento.	Atributo 16 – monitoramento contínuo de operações.	A CGM pode ter um imprevisto na complexidade da análise utilizando o COSO no setor municipal por monitoramento contínuo de operações.	A CGM deve observar a vantagem relativa quanto aos parâmetros definidos pelas atividades de monitoramento.
Vantagem relativa	Antecipadas x imprevistas	Monitoramento	Princípio 17 - Avaliar questões e deficiências.	Atributo 17 – atuação sobre deficiências de controle.	A CGM pode ter um imprevisto na complexidade da análise utilizando o COSO no setor municipal por atuação sobre deficiências de controle.	A CGM deve observar a vantagem relativa quanto aos parâmetros definidos deficiências de controle.

Elaborada pela Autora.

Por fim, as consequências determinadas e descritas na teoria da Inovação, o governo foi inserido com o tipo de consequências antecipadas e imprevistas. Sendo assim, a inovação integra ao campo do conhecimento quando está relacionada ao grau de incerteza, porque para analisar a melhoria de eficiência e da eficácia na organização é necessário atribuir mecanismos de monitoramento que no caso da CGM está em processo de elaboração e implementação.

### **4.3 Terceira etapa**

Na terceira etapa foi verificada se os objetivos específicos foram atendidos na presente pesquisa, cujos resultados são apresentados a seguir:

- **Identificar a necessidade de adoção de mapeamento de risco na governança pública pelos órgãos reguladores**

A necessidade de adoção de mapeamento de risco na governança pública pelos órgãos reguladores é extremamente importante, porque conforme estabelecido no *Green Book* o GAO exige o monitoramento do controle interno estabelecido por Lei.

A Lei de Integridade Financeira dos Gerentes Federais, em inglês (*Federal Managers' Financial Integrity Act – FMFIA*) exige que o Controlador Geral prescreva padrões de controles internos para que sejam apresentados para as agências federais tanto para o gerenciamento de programas quanto para a gestão financeira.

Os procedimentos identificados pelo GAO para estabelecer um monitoramento do controle impacta na qualidade de informação a ser atribuída aos usuários, assim como no acompanhamento da melhoria das atividades monitoradas.

Desta forma, algumas atividades só podem ser realizadas se forem reguladas, de acordo com o *Green Book* por órgãos reguladores, considerando o aspecto contábil e normativo vinculado às operações e/ou atividades executadas pelas organizações.

Considerando o conhecimento das atribuições pertinentes à implementação, a obediência as regras no *Green Book* é fundamental para atingir o sucesso na implementação, assim como identificar as deficiências.

Neste caso, devemos considerar inicialmente a adoção das Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público que modificará todo um processo de sistemas e controles, podendo até ocorrer a necessidade de se haver um monitoramento da qualificação técnica das organizações.

A regulação, contudo, pode minimizar o problema da corrupção quando monitorada. O COSO, pode contribuir, porém, deve-se estabelecer a melhoria para o controle interno ser mais eficiente, ou pela identificação das deficiências do controle interno.

Finalizando, de acordo com o *Green Book*, a CGM necessita atender a Resolução CGM Nº 1307, de 21 de julho de 2017, que estabelece em sua estrutura a organização funcional o Sistema de Governança – SGOV, o Sistema de Gestão – SGC e o Sistema de Atuação Operacional – SAO e cria os Núcleos Intersetoriais Temáticos Integrados - NITIs e Núcleos Técnico-Funcionais de Controle - NTFCs; possivelmente, esta nova estrutura permitirá que a CGM tenha uma eficácia na avaliação de sua gestão, no que se refere ao mapeamento de risco da governança, atender o Princípio de Avaliação de Risco do *Green Book* e as demandas de órgãos reguladores para a área pública.

- **Analisar os indicadores de prestação de contas dos agentes públicos que constam da CGM**

Na análise dos indicadores de prestação de contas dos agentes públicos a CGM realiza trabalhos em toda a Prefeitura do Município do Rio de Janeiro que compõe um total de 15 Secretarias, 11 Empresas Públicas, 3 Autarquias, 5 Fundações.

Um exemplo de indicadores que a CGM realiza estão descritos no Relatório de Atividades de 2016, na Seção de Auditoria, sobre o Resultado das Ações Estratégicas previstas para conclusão em 2016, reproduzimos a seguir o resultado final publicado pela CGM no Quadro 7.

Quadro 7

**Resultado das Ações Estratégicas**

Setores	Ações previstas para conclusão em 2016		Ações concluídas em 2016	
	Quant.	Percentual sobre o total geral	Quant.	Percentual de Execução de cada setor
Auditoria Geral – ADG	1	12,5%	1	100%
Coordenadoria Geral Desenvolvimento Institucional – CGDI	0	0%	0	0%
Contadoria Geral CTG	0	0%	0	0%
Gabinete da CGM – GAB	1	12,5%	0	0%
Infraestrutura e Logística – GIL	0	0%	0	0%

Setores	Ações presistas para conclusão em 2016		Ações concluídas em 2016	
	Quant.	Percentual sobre o total geral	Quant.	Percentual de Execução de cada setor
Subtotal 1	2	25%	2	25%
Ações Compartilhadas				
ADG/GAB	1	12,5%	1	100%
GAB/CGDI	2	25%	2	100%
GAB/CGDI/CTG	0	0%	0	0%
GAB e demais áreas	1	12,5%	1	100%
GRH e demais áreas	2	25%	2	100%
Subtotal 2	6	75%	6	75%
Total Geral	8	100%	8	100%

Elaborado pelo autor

Neste aspecto para a CGM analisar os indicadores de prestação de contas dos agentes públicos é necessário que “os indicadores estratégicos de Ações de Controle representam os resultados de processos similares desenvolvidos em diversos setores da CGM.” (CGM, 2016, p. 62)

Contudo, para atender ao *Green Book*, observando a análise de indicadores já executada pela CGM, por meio da publicação das Resoluções emitidas e citadas abaixo, possivelmente no futuro precisará adotar mecanismos de qualidade da gestão, que não seja somente análises percentuais.

- a Resolução CGM N° 1263, de 03 de janeiro de 2017. Dispõe sobre o encaminhamento do Relatório Consolidado de Acompanhamento de Fragilidades – RAF retrata que a Auditoria Geral da Subcontroladoria de Integração de Controles da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro deverá encaminhar à Controladora-Geral, no prazo de 10 (dez) dias úteis, os Relatórios Consolidados de Acompanhamento de Fragilidades (RFA) dos Órgãos/Entidades da Administração Direta e Indireta.
- A Resolução CGM N° 1264, de 03 de janeiro de 2017. Dispõe sobre o encaminhamento do Relatório de Acompanhamento de Diligências – RAD enfatiza que a Auditoria Geral da Subcontroladoria de Integração de Controles da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro emite os Relatórios de Acompanhamento de Diligência – RAD, cujo objetivo é informar o acompanhamento das pendências de respostas às diligências baixadas pelo TCMRJ no Sistema de Controle de Diligências da CGM.

Contudo, estas resoluções podem permitir o monitoramento das deficiências e a eficiência que um gestor pode ter para reduzir os problemas identificados durante o processo de análise de gestão, por isso torna-se não suficiente para analisar os indicadores de prestação de contas em atendimento ao grau de eficácia e eficiência institucional. Como sugestão a CGM pode adotar uma análise relacionada aos objetivos dos setores individualizados, atribuindo a eficácia da competência profissional de cada um atendendo ao objetivo estratégico estabelecido no Planejamento Estratégico 2017 - 2020.

- **Propor indicadores para o aprimoramento dos controles internos**

A proposição de indicadores para o aprimoramento de controle interno e de deficiências podem ser identificados por:

- **Grau de erro identificado** – total de valores identificados por erro de lançamentos contábeis e/ou não lançados, divididos pelo total do valor correto a ser contabilizado.
- **Objetivo** – este índice deve aumentar quando a Secretaria deixa de realizar o lançamento contábil correto. Deve ser observado por conta de despesas que não foram empenhadas pela Secretaria e representam valores a pagar.
- **Índice de fraude** – valor de processos que sofreram aditivos nos contratos divididos por valor total de contas a pagar.  
**Objetivo** – este índice deve verificar se a quantidade de aditivos em um contrato pode referenciar um excesso no valor contratual, um fracionamento de despesas na Secretaria, quanto maior o índice pior será a avaliação.

- **Avaliar a qualidade e suficiência dos controles internos no tocante as 5 dimensões ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento**

#### *4.3.1 Dimensão 1 - ambiente de controle*

A avaliação da qualidade e suficiência dos controles internos no tocante a Dimensão 1, observa-se que deve ser verificado a disciplina e a estrutura para ajudar a organização em seus objetivos.

##### *4.3.1.1 Atributos:*

- padrões de conduta e avaliação de desempenho
- supervisão de controle interno e a identificação de deficiências
- desenvolvimento da estrutura organizacional
- competência organizacional
- compromisso com a integridade e valores éticos individualmente

#### *4.3.1.2 Resultados alcançados da CGM*

Quanto aos resultados alcançados para o atendimento da Dimensão 1, a CGM já realiza algumas atividades para atender a avaliação de desempenho profissional, assim como da organização estabelecido por Acordo de Resultados descrito no Planejamento Estratégico.

A estrutura organizacional também é atualizada para atendimento a algum objetivo estratégico da organização, assim como a competência, a CGM vem realizando melhorias para atendimento as suas metas estratégicas.

Contudo, a integridade e valores éticos por profissional, a CGM não executa estudos sobre a avaliação de desempenho vinculada a ética apenas em relação ao atendimento dos setores de acordo com o estabelecido no Acordo de Resultados da CGM.

#### *4.3.1.3 Elementos*

Os elementos identificados já executados pela CGM até 2017 para atendimento a Dimensão 1.

- Resolução CGM Nº 1.228 de 05 de Abril de 2016;
- Resolução CGM nº 1.097/2013 de 29 de maio de 2013,
- Decreto 37337 de 1º de julho de 2013;
- Resolução CGM Nº 1307 de 21 de julho de 2017;
- Resolução CGM Nº 1263 de 03 de janeiro de 2017;
- Resolução CGM nº 1264 de 03 de janeiro de 2017;
- Deliberação TCMRJ n.º 183, de 5 de março de 2002;
- Decreto n.º 33.013, de 03 de novembro de 2010; e
- Resolução CGM N.º 1.282 de 10 de fevereiro de 2017.

#### *4.3.1.4 Análise dos resultados e sugestões*

Observando os resultados alcançados e os elementos identificados até 2017, a CGM atribui uma qualidade e suficiência de controle interno. Na Dimensão 1, a CGM necessita aprimorar a integração dos valores éticos profissionais dos servidores com a avaliação de desempenho para atribuir a competência profissional no setor público. No entanto, em relação à estrutura organizacional a CGM já executa por meio de melhorias de suas metas estratégicas.

### **4.3.2 Dimensão 2 - avaliação de risco**

A avaliação da qualidade e suficiência dos controles internos no tocante a Dimensão 2, observa-se que deve ser verificada a avaliação de riscos que a organização enfrenta, na medida em que busca alcançá-los, a disciplina e a estrutura para ajudar a organização em seus objetivos.

#### **4.3.2.1 Atributos:**

- Nível de variação de desempenho.
- Identificar, analisar e responder a riscos dos objetivos.
- Potencial de fraude em relação aos objetivos.
- Resposta à mudança significativa no controle interno.

#### **4.3.2.2 Resultados alcançados da CGM**

Os resultados alcançados para o atendimento da Dimensão 2, é necessário elaborar e aprimorar a análise de risco na organização, que deve ser considerada a resposta dos riscos aos objetivos da CGM. Esta avaliação é complexa porque deve inserir a identificação, análise e a variação dos riscos vinculados nas atividades da CGM como um todo na macro e micro função.

O outro aspecto, a CGM deve identificar o potencial de fraude em relação aos seus objetivos, isto impacta em parte na análise das deficiências, que no momento existem duas Resoluções de 2017 para atendimento a este tipo de monitoramento.

A Matriz de Risco foi estabelecida para atender as diretrizes e a metodologia para a elaboração do Plano Anual de Trabalho do Subsistema de Auditoria do Município do Rio de Janeiro, instituído pela Portaria CG/ADG nº 035, de 14 de outubro de 2002, por meio da utilização de técnicas de Risk Assessment – Auditoria Baseada no Risco.

Este tipo de metodologia instituída pela CGM, Matriz de Risco, só poderá atender a Dimensão 2, se a Matriz identificar o potencial de fraude por seleção de trabalhos realizada pela Auditoria Geral, setor da CGM, tendo como objetivo atender o princípio básico de mitigar o volume de fraude e/ou corrupção na Prefeitura do Rio.

Assim como, a Matriz deve identificar, analisar e responder aos riscos dos objetivos por processo, contrato e/ou convênio de forma a atender os objetivos da CGM. Por fim, em relação à resposta a mudança significativa no controle interno, a CGM executa por conta de acompanhamento da mudança governamental durante a substituição do Chefe do Poder Executivo.

Contudo, observando a Dimensão 2, a CGM necessita criar mecanismos e monitoramento para atender os requisitos da análise, identificação e resposta ao risco para a

organização não atendendo as características para implementação desta Dimensão. No entanto, a CGM atende ao tópico relacionado à mudança significativa no controle interno.

#### *4.3.2.3 Elementos*

- Resolução CGM N° 1307 de 21 de julho de 2017
- Decreto RIO N° 41.198 de 07/01/2016
- Resolução “P” SMA N° 007 de 13/01/2016
- Decreto Rio N° 41.206 de 15/01/2016

#### *4.3.2.4 Análise dos resultados e sugestões*

Ao observar os resultados alcançados e os elementos estabelecidos até 2017, a CGM não atribui uma qualidade e suficiência de controle interno em relação ao risco, a organização deve estudar mecanismos de análise, identificação e resposta aos riscos para atender aos Princípios emanados desta Dimensão. No entanto, com relação a mudança significativa de controle a CGM pode sempre estar atualizando e melhorando os seus mecanismos de controle interno para atender a sua eficiência.

### **4.3.3 Dimensão 3 - atividades de controle**

A avaliação da qualidade e suficiência dos controles internos, no tocante a Dimensão 3, observa-se que deve atender a gestão de ações estabelecida pela organização, por meio de políticas e procedimentos, além de responder a riscos no sistema de controle interno.

#### *4.3.3.1 Atributos:*

- Diretrizes da administração
- Modelo do sistema de informação da entidade
- Gerenciamento de políticas

#### *4.3.3.2 Resultados alcançados da CGM*

Os resultados alcançados para o atendimento da Dimensão 3, a CGM estabeleceu em 2017 por meio da Resolução CGM N° 1307, considerações importantes na avaliação para esta Dimensão, como propostas de estudos em relação às Diretrizes da administração, quanto ao modelo do sistema de informação da entidade e quanto ao Gerenciamento de políticas para a CGM.

#### *4.3.3.3 Elementos*

- Resolução CGM Nº 1307 de 21 de julho de 2017

#### *4.3.3.4 Análise dos resultados e sugestões*

Observando os resultados alcançados e os elementos estabelecidos até 2017, a CGM atribui parcialmente uma qualidade e suficiência de controle interno em relação às diretrizes da administração, quanto ao modelo do sistema de informação da entidade e quanto ao Gerenciamento de políticas para a CGM.

Isto deve ser observada a importância da atualização e do monitoramento das normas estabelecidas internamente pela CGM e outras normas que podem impactar na execução do serviço do controle interno. No entanto, com relação ao sistema de informação a CGM pode sempre buscar aperfeiçoamento e tecnologias para alcançar com uma melhor qualidade os seus mecanismos de controle interno para atender a sua eficiência.

#### ***4.3.4 Dimensão 4 - informação e comunicação***

A avaliação da qualidade e suficiência dos controles internos no tocante a Dimensão 4, observa-se que deve se atentar ao gerenciamento de informações da qualidade em que o pessoal se comunica e utiliza para suportar o sistema de controle interno.

##### *4.3.4.1 Atributos:*

- Fontes confiáveis.
- Comunicação de valores fundamentais.
- Informações de qualidade de terceiros e internas para usuários externos.

##### *4.3.4.2 Resultados alcançados da CGM*

Os resultados alcançados para o atendimento da Dimensão 4 a CGM estabeleceu em 2017 por meio da Resolução CGM Nº 1307, considerações importantes na avaliação para esta Dimensão como propostas de estudos para a comunicação, sendo usuário interno e externo, como também as fontes confiáveis que a CGM possa vir a utilizar para complementar o serviço que já é realizado por ela.

#### *4.3.4.3 Elementos*

- Resolução CGM Nº 1307 de 21 de julho de 2017

#### *4.3.4.4 Análise dos resultados e sugestões*

Observando os resultados alcançados pela CGM e os elementos estabelecidos até 2017, a CGM atribui parcialmente uma qualidade e suficiência de controle interno em relação às fontes confiáveis, a comunicação de valores fundamentais e as informações da qualidade de terceiros e internos para usuários externos. Estas atividades já são executadas pela CGM, não monitoradas, a comunicação é o ponto estratégico fundamental para segurança das informações e a condução adequada dos trabalhos, principalmente no atendimento a respostas do Tribunal de Contas e Secretários do Poder Executivo de uma maneira geral.

#### **4.3.5 Dimensão 5 – monitoramento**

A avaliação da qualidade e suficiência dos controles internos no tocante a Dimensão 5, observa-se o gerenciamento de atividades que estabelece e opera para avaliar a qualidade de desempenho ao longo do tempo, como também o resultado das auditorias e outras revisões.

##### *4.3.5.1 Atributos:*

- Monitoramento contínuo das operações.
- Atuação sobre deficiências de controle.

##### *4.3.5.2 Resultados alcançados da CGM*

Os resultados alcançados para o atendimento da Dimensão 5 foi estabelecido em 2017 por meio das Resoluções CGM Nº 1263, 1264 e 1307, considerações importantes na avaliação para esta Dimensão como propostas de estudos para monitoramento contínuo das operações e atuação sobre deficiências de controle. Isto vem a complementar as análises executadas pela CGM em outras atividades que são exercidas para atendimento aos objetivos da Controladoria.

##### *4.3.5.3 Elementos*

- Resolução CGM Nº 1307 de 21 de julho de 2017
- Resolução CGM Nº 1263 de 03 de janeiro de 2017
- Resolução CGM nº 1264 de 03 de janeiro de 2017

#### *4.3.5.4 Análise dos resultados e sugestões*

Observando os resultados alcançados e os elementos estabelecidos até 2017, a CGM atribui parcialmente uma qualidade e suficiência de controle interno em relação o monitoramento contínuo das operações e atuação sobre deficiências de controle. Deve ser

observado que a organização já executa atividades vinculadas a estas atividades, sendo que não são monitorados. O monitoramento permite uma melhoria na qualidade da informação e análise dos trabalhos realizados pela CGM.

Observando a CGM e nas análises efetuadas nesta pesquisa, conclui-se que é necessária a elaboração de alguns mecanismos para a adoção do *Green Book*, principalmente no que se relaciona ao controle interno, identificação de deficiências, qualidade da auditoria, informações a usuários e principalmente a atribuição dos riscos obedecendo ao atual Planejamento Estratégico.

## 5. Considerações Finais

Esta pesquisa teve como objetivo analisar Qual é o grau de adequação da legislação da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM à luz do COSO, aos critérios e determinações. Assim, o presente estudo possui os seguintes objetivos específicos: analisar os indicadores de prestação de contas dos agentes públicos que constam da CGM; propor indicadores para o aprimoramento dos controles internos; e avaliar a qualidade e suficiência dos controles internos no tocante às cinco dimensões: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

O estudo foi limitado na verificação da legislação pública disponível na internet atendida pela Lei da Transparência - Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a fim de garantir o acesso a informações.

Neste caso, na pesquisa foi destacada a funcionalidade da Controladoria Geral do Município – CGM em relação à Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, com base no Planejamento Estratégico. Considera-se que a implementação de uma ferramenta estratégica com base em avaliação de risco, incluindo o foco na Missão e na Visão da Organização que tem um papel no processo decisório e minimização de problemas do controle interno, sendo o objetivo fundamental estratégico.

A Prefeitura do Rio - PCRJ adotou uma nova metodologia para o Planejamento Estratégico, em 2017 o foco está nas iniciativas estratégicas o que impacta no atendimento do serviço oferecido pela PCRJ. No entanto, observa-se que precisa identificar muitos parâmetros para atender o objetivo, principalmente nas dimensões estabelecidas para as iniciativas estratégicas.

O Planejamento Estratégico - PE da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro RIO 2020 (2017, p. 10) destaca que foi articulado ao Plano Plurianual (PPA) de 2017 até 2021 e será integrado com o Plano de Desenvolvimento Sustentável (PDS), a partir do qual alinharemos o Rio a todas as cidades que têm um encontro marcado com o futuro, olhando para 2030.

Por isso, o Planejamento Estratégico da PCRJ, irá permitir que a CGM revise a necessidade de adequar para acompanhar a nova metodologia, por este motivo, o *Green Book* pode contribuir com as análises pertinentes ao desenvolvimento e aprimoramento do controle interno municipal com base no Planejamento Estratégico.

Sob este aspecto os modelos de negócios atuais, McNally (2013, p. 2) destaca que a mudança e os serviços compartilhados utilizados pelas organizações, os conceitos e princípios

incorporados permanecem sólidos para projetar, implementar e manter sistemas de controle de interno e avaliar a eficácia.

Desta forma, os autores Akresh (2010) e Arens & Elder (2006) destacam a importância do auditor testar a eficácia operacional dos controles em uma auditoria de demonstração financeira. Uma auditoria integrada é necessária para testar controles para não tornar uma opinião qualificada, respectivamente, ou seja, o COSO tem que ser de conhecimento de todos os funcionários da organização e a atribuição de suas responsabilidades.

Observando a CGM e nas análises efetuadas nesta pesquisa, conclui-se que é necessária a elaboração de alguns mecanismos para a adoção do *Green Book*, principalmente no que se relaciona ao controle interno, identificação de deficiências, qualidade da auditoria, informações a usuários e principalmente a atribuição dos riscos obedecendo ao atual Planejamento Estratégico.

Deve-se atentar que para implementar o *Green Book* com o foco no Controle Interno é fundamental observar as fraquezas que a CGM possui, pois esta análise contribuirá com o desenvolvimento do modelo do *Enterprise Risk Management* – ERM, o novo *Framework* vinculado a estratégia e liderança.

Observando os parâmetros estabelecidos pelo *Green Book* com as análises da legislação de controle interno e identificando os mecanismos adotados pela CGM para a melhoria do controle interno, constata-se que a CGM atende parcialmente o COSO, sendo necessária mudanças nos procedimentos de trabalho em relação a monitoramento e avaliação de riscos para que haja um atendimento efetivo. No entanto, deve-se destacar que é fundamental atentar a implementação do COSO em todas as dimensões e não somente em um determinado tipo de dimensão.

No que se refere às sugestões de trabalhos em relação ao controle interno, após a conclusão da CGM em enfatizar o atendimento ao Planejamento Estratégico e a sua Missão quanto controle interno, é possível identificar se os mecanismos utilizados pela CGM a torna eficaz na atribuição da execução do controle interno. O outro aspecto seria o estudo em relação às deficiências identificadas pela CGM, própria e de outros, de forma a minimizar o problema da fraude nas organizações.

Por fim, o resultado desta pesquisa poderá atuar como parâmetro de análise por meio de atributos para o Relatório de Gestão do Setor Público complementando com novo COSO *Framework* – *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance* e no Relato Integrado Aplicado ao Setor Público elaborado pela CIFPA - The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

## Referências

- AECA. (2007). Documentos AECA N° 04. Responsabilidad Social Corporativa. Gobierno y Responsabilidad Social de la Empresa. . Madri: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas – AECA .
- Akresh, A. D. (2010). A Risk Model to Opine on Internal Control. *Accounting Horizons - Vol 24 N 1 - American Accounting Association*.
- Alvarez-Ballesteros, M. E. (2000). *Manual de Organização Sistemas Métodos Abordagem Teórica e Prática da Engenharia da Informação*. São Paulo: Atlas.
- Amaral, T., & Sanson, J. (s.d.). *UMA REVISÃO DAS PRINCIPAIS INTERPRETAÇÕES SOBRE O DESENVOLVIMENTO CATARINENSE À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONALISTA E DAS DOTAÇÕES DE FATORES* . Fonte: Economia e Tecnologia: [http://www.economiaetecnologia.ufpr.br/XI\\_ANPEC-Sul/artigos\\_pdf/a1/ANPEC-Sul-A1-11-uma\\_revisao\\_das\\_principa.pdf](http://www.economiaetecnologia.ufpr.br/XI_ANPEC-Sul/artigos_pdf/a1/ANPEC-Sul-A1-11-uma_revisao_das_principa.pdf)
- Anderson, D. J. (2015). Leaveraging COSO Across the Three Lines of Defense. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Institute of Internal Auditors*.
- Araújo, J. G. (2014). Controle Interno na perspectiva do Framework COSO ERM: um estudo na Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa: Univesidade Federal da Paraíba.
- Arens, A., & Elder, R. (2006). Perspectives on Auditing Education after Sarbanes-Oxley. *Issues in Accounting Education - Vol 21 N 4 - American Accounting Association*.
- Ávila, M. D. (2010). Gestão de Riscos no Setor Público. Controle Estratégico para um Processo Decisório Eficiente. *Dissertação de Mestrado*. Curitiba.
- Balakrishnan, R., Matsumura, E., & Ramamoorti, S. (2016). Finding Common Ground - COSO's Control Frameworks and the Levers of Control. *Journal of Management Accounting Research - American Accounting Association*.
- Ballesteros-Álvarez, M. E. (2000). *Manual de Organização - Sistemas e Métodos – Abordagem Teórica e Prática da Engenharia da Informação*. São Paulo: Atlas.
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo*. São Paulo: Persona Psicologia - Martins Fontes.
- Beckert, J. (2010). Institutional Isomorphism Revisited: Convergence and Divergence in Institutional Change. *American Sociological Association - Sociological Theory 28:2 June 2010*, [http://www.mpifg.de/pu/mpifg\\_ja/ST\\_28\\_2010\\_Beckert.pdf](http://www.mpifg.de/pu/mpifg_ja/ST_28_2010_Beckert.pdf).
- Beuren, I., & Silva, T. (2009). Informação Contábil. Estudando Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas.
- Braga, M. V. (2012). Projetos Governamentais Descentralizados: o que gerência de riscos pode contribuir para a qualidade dos serviços prestados nesse modelo? *XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administracion*. Cartagena, Colombia,.

- Braga, R. (December de 2002, Vol. 17 n. 2 Brasilia). *Mediações institucionais e inovações metodológicas: a teoria da regulação e a formalização da dinâmica econômica histórica*. Fonte: Soc. Estado : [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69922002000200010&script=sci\\_arttext&tlng=es](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-69922002000200010&script=sci_arttext&tlng=es)
- Brasil. (2016). *Instrução Normativa Conjunta nº 01 MP/CGU. Dispõe sobre controle internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal*.
- Bresser-Pereira, L. C. (2005). *Ortodoxos e Históricos-Institucionalistas*. Fonte: [http://www.bresserpereira.org.br/Works/SmallPapers/14.Lawson-Ortodoxos\\_Historico-Institucionalistas.pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Works/SmallPapers/14.Lawson-Ortodoxos_Historico-Institucionalistas.pdf)
- Bueren, I. (2008). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. In: I. M. Beuren. São Paulo: Atlas.
- Burt, I. (Vol. 28, No. 3 de 2016). An Understanding of the Differences between Internal and External Auditors in Obtaining Information about Internal Control Weaknesses. *Journal of Management Accounting Research - American Accounting Association*.
- Caldas, M., & Cunha, M. (Julio-Septiembre, 65-69. de 2005). *RAE - Revista de Administração de Empresas*. Fonte: ECOLOGISTAS E ECONOMISTAS ORGANIZACIONAIS: O PARADIGMA FUNCIONALISTA EM EXPANSÃO NO FINAL DO SÉCULO XX: <http://www.redalyc.org/html/1551/155116027006/>
- Caldas, M., & Cunha, M. (2015). *Sistema de Información Científica - Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal*. Fonte: ECOLOGISTAS E ECONOMISTAS ORGANIZACIONAIS:: <http://www.redalyc.org/html/1551/155116027006/>
- Campbell, John L. (2007, Vol. 32, N. 3 Pages 946-967). *WHY WOULD CORPORATIONS BEHAVE IN SOCIALLY RESPONSIBLE WAYS? AN INSTITUTIONAL THEORY OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY*. Fonte: Academy of Management Review: <http://amr.aom.org/content/32/3/946.full.pdf+html>
- Carvalho, C., Vieira, M., & Goulart, S. (9 de December de 2005). *A trajetória conservadora da teoria institucional*. Fonte: <http://www.redalyc.org/html/2410/241021497002/>
- Cervo, A., & Bervian, P. (1983). *Metodologia Científica*. São Paulo: McGraw Hill do Brasil.
- CGM. (2016). *Relatório de Atividades 2016 - Diretrizes para 2017*. Fonte: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2904248/4190253/RelatoriodeAtividades20162017.pdf>
- CGM. (2017). Fonte: CGM 20 Anos: passado e presente construindo o futuro: [www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2904248/4181308/LIVRO\\_20\\_Anos11012017.pdf](http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2904248/4181308/LIVRO_20_Anos11012017.pdf)
- CGM. (2017). *Controladoria Geral do Município*. Fonte: <http://www.rio.rj.gov.br/web/cgm/conheca-a-controladoria>
- Chen, Y., Smith, A., Cao, J., & Xia, W. (2014). Information Technology Capability, Internal Control Effectiveness, and Audit Fees and Delays. *JOURNAL OF INFORMATION SYSTEMS - Vol. 28, No. 2*.

- Chiñas, C. G. (primer semestre, 79-92 de 2002). *La economía institucionalista y la contabilidad de gestión*. Fonte: Sistema de Información Científica Análisis Económico, XVII: <http://www.redalyc.org/html/413/41303503/>
- Cokins, G. (February de 2011). *The Perils and Promises of Integrated Enterprise Risk and Performance Management*. Fonte: AICPA - Business Brief from the Business, Industry & Government Team: <http://www.garycokins.com/images/pdfs/Cokins%20AICPA%20JOA%20Promise%20Perils%20of%20ERM.pdf>
- Cokins, G. (2016). *EPM Channel - Where Finance and Execution Meet*. Fonte: Exceptional EPM /CPM Systems are an Exception: <http://www.epmchannel.com/2013/04/09/exceptional-epm-cpm-systems-are-an-exception/>
- Conceicao, O. A. (Set/Dec de 2007). *Al' em da Transa, c~ao: Uma Compara, c~ao do Pensamento dos Institucionalistas com os Evolucion' arios e P' os-Keynesianos*. Fonte: Revista Economia: [http://anpec.org.br/revista/vol8/vol8n3p621\\_642.pdf](http://anpec.org.br/revista/vol8/vol8n3p621_642.pdf)
- Conceição, O. A. (2015). *Uma Comparação entre os Antigos, os Novos e os Neo-Institucionalistas*. Fonte: Economista da Fundação de Economia e Estatística (FEE/RS): [https://www.ufrgs.br/fce/wp-content/uploads/2015/02/TD11\\_2005\\_conceição.pdf](https://www.ufrgs.br/fce/wp-content/uploads/2015/02/TD11_2005_conceição.pdf)
- Correa, A. (2017). *O que torna o Estado brasileiro vulnerável à corrupção? De Winston-Salem (EUA) para a BBC Brasil*. Fonte: Disponível em [http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/03/150319\\_brasil\\_corrupcao\\_vulneravel\\_ac](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/03/150319_brasil_corrupcao_vulneravel_ac).
- COSO. (Acesso em 14/10/2017 de February de 2014). *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway, Comission*. Fonte: Improving Organizational Performance and Governance - How the COSO Frameworks Can Help: <https://www.coso.org/Documents/2014-2-10-COSO-Thought-Paper.pdf>
- COSO. (1992). *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway, Comission*. Fonte: Internal Control – Integrated Framework.: Disponível em: <<http://www.coso.org/ICIntegratedFramework-summary.htm>>.
- COSO. (2004). *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway, Comission*. Fonte: Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Disponível em: <[www.coso.org/documents/coso\\_erm\\_executivesummary.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf)>.
- COSO. (2011). *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway, Comission*. Fonte: Internal Control – Integrated Framework.: Disponível em: <[www.coso.org/documents/coso\\_framework\\_body\\_v6.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf)>
- COSO. (2013). *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Comission.,.* Fonte: Internal Control – Integrated Framework (Executive Summary): Disponível em: <<http://www.coso.org>>.
- Crubellate, J. M. (2007). *Três contribuições conceituais neofuncionalistas à teoria institucional em organizações*. Fonte: Revista de Administração

Contemporânea. vol.11 no.spe1 Curitiba 2007:

[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65552007000500010&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65552007000500010&script=sci_arttext)

- Cruz, F. d. (2002). Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas.
- D'Aquila, J., & Houmes, R. (May de 2014). COSO's Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks. Applying the Concepts to Governments and Non-for-Profit Organizations. *The CPA Journal*.
- Di.Maggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron case Revised: The Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review V. 48 Issue 2*, <https://www.ics.uci.edu/~corps/phaseii/DiMaggioPowell-IronCageRevisited-ASR.pdf>.
- Dickins, D., & Fay, R. (2017). COSO 2013: Aligning Internal Controls and Principles. *Issues in Accounting Education - American Accounting Association - Vol 32 N. 3*.
- Dow, K., Shea, V., & Watson, M. (2013 ). Understanding the Links Between Audit Risks and Audit Steps: The Case of Procurement Cards. *ISSUES IN ACCOUNTING EDUCATION - Vol. 28, No. 4 - American Accounting Association* .
- Dusenbury, R., Reimers, J., & Wheeler, S. (2000). The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory Vol. 19 No. 2*, p.109.
- European Commission. (2017). *European Commission - Risk*. Fonte: Risk Assessment and Management.: Disponível em: [http://ec.europa.eu/smart-regulation/guidelines/tool\\_12\\_en.htm](http://ec.europa.eu/smart-regulation/guidelines/tool_12_en.htm).
- European Commission. (2017). *European Commission - Budget*. Fonte: Management plan 2017 - Budget: [https://ec.europa.eu/info/publications/management-plan-2017-budget\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/management-plan-2017-budget_en)
- Farkas , M., & Hirsch , R. (2016). The Effect of Frequency and Automation of Internal Control Testing on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *JOURNAL OF INFORMATION SYSTEMS - Vol. 30, No. 1* .
- Figueiredo, L., & Novaes, A. (2005). *Congresso ENAPAD*. Fonte: O Uso da Teoria da Difusão das Inovações Como Elemento de Análise da Difusão do Modelo de Negócios ASP no Mercado de Prestação de Serviços Logísticos Brasileiro.: Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enapad2005-golb-0273.pdf>.
- Fleak, S., Harrison, K., & Turner, L. (2010). Sunshine Center: An Instructional Case Evaluating Internal Controls in a Small Organization. *Issues in Accounting Education - Teaching Notes American Accounting Association - vol. 25, N 4*.
- Freitas, C. A. (Jul/Set de 2002). Gestão de Risco: Possibilidades de Utilização pelo Setor Público e por Entidades de Fiscalização Superior. *V. 33, N 93, Revista TCU. Brasília*.:
- Furlanetto, E. L. (p. 55-67, v. 16, Suplementar de 2008). *INSTITUIÇÕES E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: A IMPORTÂNCIA DO CAPITAL SOCIAL*. Fonte: Revista Sociol. Polít. : <http://www.redalyc.org/html/238/23811703005/>

- GAO. (2014). *U.S. Government Accountability Office - Standards for Internal Control in the Federal Government* -. Disponível em: <http://www.gao.gov/products/GAO-14-704G>, acesso em 28/04/2017.: GAO-14-704G: Published: Sep 10, 2014. Publicly Released: Sep 10, 2014.
- Giacomini Filho , G., Goulart, E., & Caprino, M. (2007). Difusão de inovações: apreciação crítica dos estudos de Rogers. *Revista FAMECOS • Porto Alegre • n° 33 • agosto de 2007* • *quadrimestral*, p. <http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/revistafamecos/article/view/3432>.
- Giacomini Filho, Gino; Goulart, Elias Estevão; Caprino, Mônica Pegurer. (Acesso em 28/04/2017. de Agosto de 2007). Difusão de inovações: apreciação crítica dos estudos de Rogers. Epistemologia da Comunicação. *Revista FAMECOS • Porto Alegre • n° 33* • *quadrimestral*, p. <http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/revistafamecos/article/view/3432>.
- Gil, A. (1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (1996). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. d. (1999). *Sistemas de Informações Contábil / Financeiros - Integrados a Sistemas de Gestão Empresarial Tecnologia ERP*. São Paulo: Atlas.
- Gordon , L., & Wilford , A. (2012 ). An Analysis of Multiple Consecutive Years of Material Weaknesses in Internal Control. *THE ACCOUNTING REVIEW - Vol. 87, No. 6 - American Accounting Association* .
- Grateron, I. R. (1999). Auditoria de Gestao Utilização de Indicadores de Gestao no Setor Público . *Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, n°21 - Maio a Agosto/1999 – pg 1*.
- Gupta, P., Weirich, T., & Turner, L. (2013). Sarbanes-Oxley and Public Reporting on Internal Control: Hasty Reaction or Delayed Action? *Accounting Horizons - Vol. 27, No. 2 - American Accounting Association* .
- Helou, A. R. (2009). Método de Gestão Integrada de Riscos no Contexto da Administração Pública. *Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis*.
- Hodgson, G. M. ( vol. XVI, núm. 33, segundo semestre, pp. 3-41 de 2001). *El enfoque de la economía institucional* . Fonte: Análisis Económico, Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Azcapotzalco : <http://www.redalyc.org/pdf/413/41303301.pdf>
- Holthausena, R. W. (2001). The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of Accounting and Economics 31, 3–75*.
- IFAC. (2014). *A FRAMEWORK FOR AUDIT QUALITY KEY ELEMENTS THAT CREATE AN ENVIRONMENT FOR AUDIT QUALITY* . New York: International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- IFAC Glossary. (2015). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, and Other Assurance and related services pronouncement*. New York: International Federation of Accountants.

- IFAC Vol I - ISA 315. (2015). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, and Other Assurance and related services pronouncement*. New York: International Federation of Accountants.
- IFAC Vol III. (2015). *Suplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, and Other Assurance and related services pronouncement*. New York: International Federation of Accountants - Vol III.
- IIA - Instituto dos Auditores Internos. (2013). Controle Interno - Estrutura Integrada Sumário Executivo (Tradução livre do original em inglês Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). In: I. d. Brasil, *Traduzido pela PWC*. São Paulo.
- IIA - Instituto dos Auditores Internos. (Maio 2013). Controle Interno - Estrutura Integrada Sumário Executivo (Tradução livre do original em inglês Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). In: I. d. Brasil, *Traduzido pela PWC*.
- INTOSAI 9100. (2004). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Brussels: INTOSAI Professional Standards Committee - <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>.
- INTOSAI 9120. (2001). *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government - INTOSAI GOV 9120*. Viena: INTOSAI Professional Standards Committee - <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9120-internal-control-providing-a-foundation-for-accountability-in-government.html>.
- INTOSAI 9130. (2007). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*. Mexico: INTOSAI Professional Standards Committee - <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9130-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector-further-inf.html>.
- INTOSAI 9140. (2010). *Internal Audit Independence in the Public Sector*. Johannesburg: INTOSAI Professional Standards Committee - <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9140-internal-audit-independence-in-the-public-sector.html>.
- INTOSAI 9150. (2010). *Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector*. Johannesburg: INTOSAI Professional Standards Committee - <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9150-coordination-and-cooperation-between-sais-and-internal-auditors-in-the-public-s.html>.
- Iudícibus, S. d. (10ª Edição. 2010.). Teoria da Contabilidade. In: S. d. Iudícibus. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. e. (2003). Manual de Contabilidade . In: S. e. Iudícibus, *Fipecafi*. (p. 7ª impressão. p. 45). São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., Martins, E., Santos, A., & Gelbcke, E. (2003). *Manual de Contabilidade - FIPECAFI*. São Paulo: FIPECAFI .

- Janvrin , D., Payne , E., Byrnes , P., Schneider , G., & Curtis , M. (2012). The Updated COSO Internal Control— Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research. *Journal of Informations Systems - American Accounting Association - Vol. 26. N 2.*
- Kerstenetzky, J. (Junho de 2001, Vol. 3 N.1, pg 127-134). *Um comentário a "Evolução de instituições: uma agenda para pesquisa teórica futura" de Geoffrey Hodgson.* Fonte: Revista Econômica: [http://www.proppi.uff.br/revistaeconomica/sites/default/files/V.3\\_N.1\\_DOSSIE\\_2\\_Jaques\\_Kerstenetzky.pdf](http://www.proppi.uff.br/revistaeconomica/sites/default/files/V.3_N.1_DOSSIE_2_Jaques_Kerstenetzky.pdf)
- Klamm, B., Kobelsky, K., & Watson, M. (2012). Determinants of the Persistence of Internal Control Weaknesses. *Accounting Horizons - Vol. 26, No. 2 - American Accounting Association.*
- KPMG. (2016). *ICOFR Reference Guide.* KPMG International.
- Landsittel, D., & Rittenberg, L. (2010). COSO: Working with the Academic Community. *Accounting Horizons - Vol 24, N.3 - American Accounting Association.*
- Lima, D. H., & Vargas , E. (2012). ESTUDOS INTERNACIONAIS SOBRE INOVAÇÃO NO SETOR PÚBLICO: COMO A TEORIA DA INOVAÇÃO EM SERVIÇOS PODE CONTRIBUIR? *Revista de Administração Pública, 46(2), 385-401.*, <http://www.spell.org.br/documentos/ver/6973/estudos-internacionais-sobre-inovacao-no-setor-publico--como-a-teoria-da-inovacao-em-servicos-pode-contribuir->.
- Lima, D., & Castro, R. (2003). *Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial.* São Paulo: Atlas.
- Lopes, A., Kniess, C., & Ramos, H. (2015). FATORES QUE INFLUENCIAM A ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD (BSC) EM UMA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL: UM ESTUDO COM BASE NA TEORIA DE DIFUSÃO DE INOVAÇÃO. *Revista Ibero-Americana de Estratégia - RIAE Vol. 14, N. 3. Julho/Setembro.*
- Lopes, H. C. (São Paulo de 2013). *Instituições e crescimento econômico: os modelos teóricos de Thorstein Veblen e Douglass North .* Fonte: Brazilian Journal of Political Economy - Rev. Econ. Polit. vol.33 no.4 São Paulo Oct./Dec. 2013: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-31572013000400004&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-31572013000400004&script=sci_arttext)
- Marconi, M., & Lakatos, E. (2002). *Técnicas de Pesquisa.* São Paulo: Atlas.
- McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance - One Approach to an Effective Transition. *Strategic Finance - COSO/IMA.*
- Morrill , J., Morrill, C., & Kopp , L. (2012). Internal Control Assessment and Interference Effects. *Behavioral Research in Accounting - Vol. 24, No. 1.*
- OSBORNE, D., & Gaebler, T. (1994). *Reinventando o Governo. Como o espírito empreendedor está transformando o setor público.* Brasília: MH Comunicação.

- Pagliari, G. d. (2004). *UFRGS - Universidade Federal do Rio Grande do Sul Repositório Digital*. Fonte: Segurança hemisférica e política externa brasileira: temas, prioridades e mecanismos institucionais.: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/6123>
- PCAOB. (Acesso em 04/11/2017 de Outubro de 2013). *Public Company Oversight Board*. Fonte: STAFF AUDIT PRACTICE ALERT NO. 11 CONSIDERATIONS FOR AUDITS OF INTERNAL CONTROL OVER FINANCIAL REPORTING : [https://pcaobus.org/Standards/QandA/10-24-2013\\_SAPA\\_11.pdf](https://pcaobus.org/Standards/QandA/10-24-2013_SAPA_11.pdf)
- PCRJ. (2017). *Web site da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: [www.rio.rj.gov.br](http://www.rio.rj.gov.br).
- Rego, J. M. (1996 - Editora 34). *A História do Pensamento Econômico Como Teoria e Retórica - Pérsio Árida*. Fonte: Retórica na Economia: [http://www.bresserpereira.org.br/Terceiros/Cursos/2010/2010\\_A\\_historia\\_do\\_pensamento\\_economico\\_teorica\\_retorica.pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Terceiros/Cursos/2010/2010_A_historia_do_pensamento_economico_teorica_retorica.pdf)
- Reis, L. G. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. Fonte: Universidade de São Paulo : [www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde.../pt-br.php](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde.../pt-br.php)
- RIO 2020. (2017). *Plano Estratégico*. Rio de Janeiro: Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.
- Rogers, E. M. (1983). *Diffusion of Innovations*. New York: The Free Press - A Division of Macmillan Publishing Co., Inc.
- Salotti, M. B., & Yamamoto, M. M. (2005). Ensaio Sobre a Teoria da Divulgação. In: *BBR - Brazilian Business Review*, vol. 2, núm. 1, enero-junio, E-ISSN: 1807-734X. (pp. pp. 53-70). Vitória: FUCAPE Business School Vitória.
- Santos, A. M. (2007). Fatores influenciadores da adoção e infusão de inovações em TI. Disponível em: [http://professores.aedb.br/seget/artigos07/1471\\_Fatores%20influenciadores%20da%20adocao%20e%20infusao%20](http://professores.aedb.br/seget/artigos07/1471_Fatores%20influenciadores%20da%20adocao%20e%20infusao%20)
- Schroeder, J., & Shepardson, M. (2016). Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality? *THE ACCOUNTING REVIEW - Vol. 91, No. 5 American Accounting Association*.
- Schroeder, J., & Shepardson, M. (2016). Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality? *The Accounting Review - Vol 91, N. 5 - American Accounting Association*.
- SEC. (acesso em 04/11/2017 de JULY 30 de 2002). *Securities Exchange Commission* -. Fonte: PUBLIC LAW 107-204 - 116 STAT. 745 : <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
- Selltiz, C. e. (1965). Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais. In: M. d. Sociais, *Capítulos 6, 7, 9 e 10*. São Paulo: Herder.
- Silva, L. M. (2002). *Contabilidade Governamental. Um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas.

- Slomski, V. (2003). *Manual de Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas.
- Steinberg, R. M. (1994). Reaching Consensus the GAO's acceptance of the COSO Report. *Journal of Accountancy* - September.
- Teixeira, A., Juvenal, D., Costa Filho, O., & Russo, P. (2017). A Contribuição do BSC e do Mapa Estratégico para a Legitimidade na Gestão Pública: Um Estudo na CGM do Rio de Janeiro. *ENANPAD*. São Paulo: [http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod\\_evento=1](http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod_evento=1).
- Theóphilo, C., & Martins, G. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Tuna, I., Richardson, S., & Larcker, D. (2007). Corporate Governance, Accounting Outcomes and Organizational Performance. *Accounting Review* - Vol. 82 N. 4.
- Uribe, J., Ortiz, C., & Castro, J. (Septiembre de 2006 - volumen 5, N. 2, ). *Economía Y Desarrollo*, Fonte: Una teoría general sobre la informalidad laboral: el caso colombiano : <http://economialaboral.univalle.edu.co/TeoriaGeneral.pdf>
- Valadares, J., Emmendoerfer, M., Alves, R., & Morais, M. (2012). O Fenômeno do Empreendedorismo Público: Um Ensaio sobre a Aplicabilidade desse Construto na Administração Pública Brasileira. *ANPAD*. Rio de Janeiro: [http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012\\_APB1546.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_APB1546.pdf).
- Vergara, S. C. (1998). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas.
- Zucker, L. G. (1987, Vol 13, pages 443-464). *Annual Review of Sociology*. Fonte: <http://www.annualreviews.org/doi/pdf/10.1146/annurev.so.13.080187.002303> - <https://doi.org/10.1146/annurev.so.13.080187.002303>