



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FERNANDA QUEIROGA DE SOUSA**

**ANÁLISE DAS FALHAS DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE JOÃO  
PESSOA-PB, IDENTIFICADAS A PARTIR DOS ALERTAS EMITIDOS PELO TCE-  
PB NO PERÍODO DE 2017 A 2022, COM BASE NO MODELO DE ESTRUTURA  
INTEGRADA PROPOSTO PELO COSO (2013)**

**JOÃO PESSOA  
2023**

**FERNANDA QUEIROGA DE SOUSA**

**ANÁLISE DAS FALHAS DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE JOÃO  
PESSOA-PB, IDENTIFICADAS A PARTIR DOS ALERTAS EMITIDOS PELO TCE-  
PB NO PERÍODO DE 2017 A 2022, COM BASE NO MODELO DE ESTRUTURA  
INTEGRADA PROPOSTO PELO COSO (2013)**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Edson Franco de Moraes

**JOÃO PESSOA  
2023**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

S725a Sousa, Fernanda Queiroga de.

Análise das falhas de controle interno do município de João Pessoa-PB, identificadas a partir dos alertas emitidos pelo TCE-PB no período de 2017 a 2022, com base no modelo de estrutura integrada proposto pelo COSO (2013) / Fernanda Queiroga de Sousa. - João Pessoa, 2023.

51 f. : il.

Orientação: Edson Franco de Moraes.  
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Controle interno. 2. Prefeitura de João Pessoa.  
3. Ferramenta COSO. I. Moraes, Edson Franco de. II.  
Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

**Fernanda Queiroga de Sousa**

**ANÁLISE DAS FALHAS DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA-PB, IDENTIFICADAS A PARTIR DOS ALERTAS EMITIDOS PELO TCE-PB NO PERÍODO DE 2017 A 2022, COM BASE NO MODELO DE ESTRUTURA INTEGRADA PROPOSTO PELO COSO (2013)**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

**BANCA EXAMINADORA**

Documento assinado digitalmente  
Documento assinado digitalmente  
 EDSON FRANCO DE MORAES  
Data: 14/06/2023 20:06:12-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Presidente: Prof. Me. Edson Franco de Moraes**  
**Instituição: UFPB**

Documento assinado digitalmente  
 JOSEDILTON ALVES DINIZ  
Data: 07/06/2023 16:41:20-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Membro: Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz**  
**Instituição: UFPB**

Documento assinado digitalmente  
 DIMAS BARRETO DE QUEIROZ  
Data: 09/06/2023 10:56:41-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Membro: Prof. Dr. Dimas Barrêto de Queiroz**  
**Instituição: UFPB**

João Pessoa, 6 de junho de 2023.

## DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, FERNANDA QUEIROGA DE SOUSA, matrícula n.º 11500538, autora do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado ANÁLISE DAS FALHAS DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA-PB, IDENTIFICADAS A PARTIR DOS ALERTAS EMITIDOS PELO TCE-PB NO PERÍODO DE 2017 A 2022, COM BASE NO MODELO DE ESTRUTURA INTEGRADA PROPOSTO PELO COSO (2013), orientada pelo professor Me. Edson Franco de Moraes, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2022.2 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharela, declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmando que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º. 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º. 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 6 de junho de 2023.

Documento assinado digitalmente  
 FERNANDA QUEIROGA DE SOUSA  
Data: 13/06/2023 16:05:18-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Assinatura da discente

Dedico este trabalho a Deus. Aos meus amados pais, Francisco e Margarida. Ao meu esposo, Clistony, e aos meus irmãos - Elizabete, Francimara, Joaquim e Tiago - pelo amor, apoio e incentivos que cada um me forneceu até este momento.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, cujas bênçãos e providência sempre estiveram presentes em todos os momentos da minha vida, especialmente neste caminho acadêmico;

Ao meu orientador, Professor Edson Franco de Moraes, não só por seu inestimável apoio ao longo deste estudo, mas também por partilhar comigo seu vasto conhecimento e investir nas minhas ideias;

Ao corpo docente do Programa de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, pelo empenho dedicado ao ensino;

A todos os funcionários da UFPB, especialmente, aos servidores do Departamento de Finanças e Contabilidade e da Coordenação do Curso de Graduação em Ciências Contábeis;

À Universidade Federal da Paraíba, no seu corpo docente e técnico, pela contribuição para a realização desse projeto;

Aos meus amados pais, Margarida Queiroga e Francisco Gomes, que me assistiram nesta caminhada, e cujo apoio, sacrifício e dedicação me proporcionaram as realizações presentes.

Ao meu esposo, Clistony Lopes Bezerra, por sua generosa compreensão e grande paciência, durante os momentos em que perturbações atrapalhavam meus pensamentos, e por ter sido um dos maiores incentivadores neste projeto;

Igualmente, não posso deixar de agradecer aos meus queridos irmãos, Elizabete Cristina, Francimara, Joaquim e Tiago, por toda torcida e carinho;

À Valéria Moura, estimada amiga, que, com enorme dedicação, acompanhou todo processo de escrita deste trabalho e me fez acreditar que era possível;

Aos meus colegas de curso, pelo companheirismo e parcerias nas atividades acadêmicas, em especial, Vanessa Firmino Tavares.

“Uma pessoa inteligente resolve um problema, um sábio o previne. ”

Albert Einstein

## RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar as falhas de controle interno do município de João Pessoa – PB, identificadas a partir dos alertas emitidos pelo TCE-PB no período de 2017 a 2022, com base nas categorias de objetivos definidas no modelo de Estrutura Integrada proposto pelo COSO (2013). Nesse sentido, buscou-se, a partir de um estudo de caso de caráter descritivo, fazer uma análise da eficácia do controle interno na execução de suas atividades. Os procedimentos metodológicos adotados seguiram uma abordagem predominantemente qualitativa, com a utilização de técnicas de coleta de dados a partir de fontes indiretas de informação, obtidas por meio das pesquisas bibliográfica e documental. Estruturou-se as variáveis desta pesquisa com base nas três categorias de objetivos definidas pelo COSO (2013), a fim de correlacionar as falhas com as atividades de controle interno, como se segue: operacional, divulgação e conformidade. Para tanto, foram coletados 96 alertas, dos quais foram atribuídas 27 categorias de falhas, totalizando 235 indícios de irregularidades, e 14 orientações direcionadas à PMJP. Concluiu-se que os dados obtidos revelaram que as principais falhas encontradas nos alertas correspondiam a problemas nos procedimentos operacionais e de conformidade atribuídos à PMJP, uma vez que, em termos absolutos, essas categorias de objetivos concentraram 38% e 45%, respectivamente, dos indícios de irregularidades, revelando que há limitações na condução do controle interno da PMJP, as quais demonstraram deficiências na condução das categorias de objetivos – operacional, divulgação e conformidade – preconizadas na Estrutura do COSO (2013). Entre as problemáticas diagnosticadas, mereceu destaque as falhas pela falta e/ou atraso na divulgação de documentos exigidos pelo TCE-PB, descumprimento das normas e limites constitucionais em saúde e educação, inconsistências no conteúdo referente à LDO e à LOA e as deficiências no planejamento e/ou execução de ações, planos ou programas governamentais.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Prefeitura de João Pessoa. Ferramenta COSO.

## ABSTRACT

The present study aimed to analyze the internal control failures of the municipality of João Pessoa - PB, identified from the alerts issued by the TCE-PB from the period of 2017 to 2022, based on the objective categories defined in the Integrated Framework model proposed by COSO (2013). In this sense, a descriptive case study was conducted to analyze the effectiveness of internal control in carrying out its activities. The methodological procedures adopted followed a predominantly qualitative approach, using data collection techniques from indirect sources of information obtained through bibliographic and documentary research. The variables of this research were structured based on the three objective categories defined by COSO (2013), in order to correlate the failures with internal control activities, as follows: operational, disclosure, and compliance. Therefore, 96 alerts were collected, from which 27 categories of failures were attributed, totaling 235 indications of irregularities, and 14 guidelines were directed to the PMJP. It was concluded that the data obtained revealed that the main failures found in the alerts corresponded to problems in the operational and compliance procedures attributed to PMJP, as these objective categories concentrated 38% and 45%, respectively, of the indications of irregularities, revealing limitations in the management of internal control in PMJP, which demonstrated deficiencies in conducting the objective categories - operational, disclosure, and compliance - advocated in the COSO Framework (2013). Among the problems diagnosed, the failures due to the lack and/or delay in disclosure of documents required by TCE-PB, non-compliance with constitutional norms and limits in health and education, inconsistencies in the content regarding LDO and LOA, and deficiencies in the planning and/or implementation of governmental actions, plans, or programs were noteworthy.

**Keywords:** Internal control. João Pessoa City Hall. COSO tool.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Cubo: relação entre objetivos, componentes e a estrutura organizacional.....	21
Gráfico 1 – Comparativo do número de alertas do TCE-PB entre a prefeitura de João Pessoa e os municípios e Estado da Paraíba.....	36
Gráfico 2 – Percentual de Falhas entre 2017 e 2022.....	46

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tipos de falhas por ano.....	37
Tabela 2 – Principais orientações dos Alertas TCE-PB.....	41
Tabela 3 – Distribuição percentual das falhas de controle interno com base nos objetivos do COSO.....	45

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Variáveis da pesquisa.....	33
Quadro 2 – Tipos de falhas de acordo com os objetivos do COSO.....	44

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CGMJP	Controladoria Geral do Município de João Pessoa
CGU	Controladoria - Geral da União
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LDO	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PMJP	Prefeitura Municipal de João Pessoa
PPA	Plano Plurianual
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SAGRES	Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade
SETRANSP	Secretaria da Transparência Pública
SIAFIC	Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
TCE-PB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
TCE-PE	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCU	Tribunal de Contas da União
UFPB	Universidade Federal da Paraíba

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>14</b>
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2	OBJETIVOS	16
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo geral</b>	<b>16</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos específicos</b>	<b>16</b>
1.3	JUSTIFICATIVA	16
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>18</b>
2.1	CONTROLE INTERNO E A ESTRUTURA INTEGRADA DO COSO (2013)...	18
<b>2.1.1</b>	<b>Estrutura Integrada do COSO (2013)</b>	<b>19</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Controle Interno no setor público</b>	<b>23</b>
2.2	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE JOÃO PESSOA-PB	27
2.3	ACOMPANHAMENTO DE GESTÃO PELO TCE-PB	28
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b>	<b>31</b>
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	31
3.2	UNIVERSO DA PESQUISA	31
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	32
<b>3.3.1</b>	<b>Variáveis</b>	<b>32</b>
3.4	MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS	33
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	<b>35</b>
4.1	QUANTIFICAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DOS ALERTAS EMITIDOS PELO TCE-PB	35
4.2	PRINCIPAIS FALHAS E ORIENTAÇÕES DOS ALERTAS TCE-PB	37
4.3	CONFRONTO ENTRE AS FALHAS DETECTADAS NOS ALERTAS E OS OBJETIVOS DO COSO	43
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>47</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Segundo dados da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), apenas cerca de 40% dos municípios brasileiros possuem órgãos de controle interno com estruturação e competências adequadas para uma atuação eficiente. O diagnóstico revelado pela pesquisa do Atricon – obtido a partir dos questionários aplicados por 28 Tribunais de Contas brasileiros em 2021 - chama atenção para a necessidade de uma melhor estruturação dos Órgãos de Controle Interno nos municípios brasileiros, de forma a evitar possíveis irregularidades em sua atuação, e sugere o fortalecimento do Controle Interno e a atuação conjunta entre os tribunais de contas e esses órgãos municipais (ATRICON, 2022).

De acordo com Castro (2018), grandes organizações como o Estado, o qual possui inúmeras normas e regras a serem seguidas, tem a necessidade da utilização do controle em suas diversas modalidades, tanto interna quanto externa, uma vez que a ampla regulamentação, aliada à multiplicidade de objetivos e à variedade de atividades desempenhadas por inúmeros agentes públicos, demonstram a complexidade e, ao mesmo tempo, a imprescindibilidade de uma estrutura de controle interno no setor público.

Nesse sentido, o controle interno aplicado ao setor público significa, nas palavras de Mota (2018), uma busca pela eficiência estatal que vai além da prevenção de fraudes, mas que trata da transparência, *accountability* e da melhor utilização dos recursos disponíveis como uma forma de praticar uma boa governança pública.

Por isso, o controle no setor público integra diversas áreas como o orçamento, a contabilidade e a auditoria interna. O orçamento é fundamental na fixação dos limites de gastos, estabelece as metas, cria indicadores e fornece informações gerenciais. De forma complementar, a contabilidade assegura as informações, por meio de registros e documentos de suporte, enquanto a auditoria é empregada para a validação das informações, verificando a obediência à legislação e avaliando os resultados da gestão (CASTRO, 2018).

A partir desse contexto, destaca-se a contribuição dos modelos apresentados pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) para o desenvolvimento das estruturas de controle interno, a fim de adotar as melhores práticas de gestão governamental. Os componentes do controle interno do modelo COSO foram inicialmente propostos em 1992, mas foi através do seu

aprimoramento em 2013, por meio da divulgação do guia de Estrutura Integrada, que se fortaleceu a ideia de um sistema de controle interno baseado no gerenciamento de riscos, desenvolvido a partir de uma perspectiva de gestão (GATTRINGER; MARINHO, 2020).

Dito isto, esta pesquisa procurou adotar a abordagem da estrutura do COSO por trazer uma definição abrangente do sistema de controle interno e, especialmente, pela possibilidade de aplicação em todos os tipos de organizações, sejam privadas ou públicas, tendo em vista que o modelo proposto pelo COSO considera uma atuação do controle interno que vai além da detecção de fraudes, mas que também é orientado para uma visão gerencial que, quando implementada, contribui para as boas práticas de gestão em termos de eficiência e eficácia.

Ademais, o próprio Tribunal de Contas da União (TCU) adota como modelo de referência de gestão corporativa de riscos, as melhores práticas internacionais acerca desta temática, como o COSO. Da mesma forma que a Controladoria - Geral da União (CGU) também recomenda a Estrutura Integrada de Controles Internos do COSO como uma das referências para a implementação dos sistemas de controle interno.

Mediante o exposto, é razoável afirmar que, quando há uma atuação conjunta dos órgãos de controles interno e externo, as práticas de gestão governamental tendem a ser mais eficientes. Por isso, chama atenção o conjunto de procedimentos criado pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB) com vistas a implantar um sistema de acompanhamento de gestão estadual e municipal em tempo real.

Iniciado em 2017, esse modelo de acompanhamento foi idealizado como uma forma de identificar erros e falhas no processo de prestação de contas da gestão governamental e, assim, emitir alertas aos gestores com o objetivo de evitar irregularidades nas execuções financeira, orçamentária e patrimonial dos entes públicos (TCE-PB, 2017). Por meio dessa sistemática de acompanhamento, o TCE-PB contabilizou a emissão de 12.576 alertas entre 2017 e 2022, conforme seus relatórios de atividade.

Diante do expressivo número de alertas emitidos pelo TCE-PB, a presente pesquisa se propôs a fazer um levantamento das falhas apontadas pela auditoria, delimitando como universo da pesquisa a Prefeitura Municipal de João Pessoa (PMJP), especialmente porque o referido município, mesmo possuindo uma estrutura de controle interno definida, integrada e regulamentada, tem recebido sucessivos alertas pelo Tribunal de Contas.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Ao apontar as falhas de gestão por meio dos alertas emitidos pelo TCE-PB, tendo delimitado o universo da pesquisa como sendo a Prefeitura Municipal de João Pessoa, chega-se ao problema central do presente estudo, que reside em relacionar as atividades atribuídas ao controle interno na PMJP às falhas identificadas nos alertas emitidos pelo TCE-PB, de forma a responder ao seguinte questionamento: quais são as principais falhas relacionadas à condução do controle interno da PMJP para a concretização dos objetivos direcionados a operações, divulgação e conformidade proposto pelo COSO (2013)?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar as falhas de controle interno do município de João Pessoa, identificadas a partir dos alertas emitidos pelo TCE-PB no período de 2017 a 2022, com base nas categorias de objetivos definidas no modelo de estrutura integrada proposto pelo COSO (2013).

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) Identificar os alertas emitidos pelo TCE-PB ao município de João Pessoa-PB no período de 2017 até 2022;
- b) Catalogar as principais falhas relacionadas ao funcionamento do controle interno da PMJP e
- c) Categorizar as falhas identificadas com os objetivos direcionados a operações, divulgação e conformidade proposto pelo COSO (2013).

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O projeto de trabalho de conclusão de curso se justifica, no primeiro momento, em razão da familiaridade da autora com as práticas de controle externo empregadas pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB) envolvendo a sistemática de

auditoria no acompanhamento, em tempo real, das gestões municipais e estadual, tendo em vista a realização de estágio no período entre 2016 e 2018.

Nesse sentido, a experiência adquirida no estágio despertou o interesse da autora pela temática de pesquisa voltada para contabilidade pública que, mais tarde, alinhou-se com a sua identificação pelos estudos na área de controle interno, a partir do conhecimento obtido através das aulas dos componentes curriculares do curso.

Tais vivências permitiram uma reflexão acerca das diversas possibilidades de atuação do contador e na exigência crescente do mercado em captar profissionais com perfil mais consultivo, capaz de assessorar no planejamento estratégico das organizações e de contribuir efetivamente na tomada de decisão dos gestores, sem se restringir à função de executor das atividades tributárias e patrimoniais nas entidades, fato que coloca a área de controle interno como um campo de atuação promissor para o profissional contador.

Além disso, o presente Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi inspirado na pesquisa publicada em 2022 pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), por meio do Projeto InterAgir, que fez um diagnóstico acerca da situação geral dos órgãos de controle interno dos municípios brasileiros e sinalizou para as fragilidades na estruturação e funcionamento desses órgãos.

Outrossim, este estudo também foi pensado com base na abordagem metodológica empregada pela pesquisa de Oliveira et al. (2016), da Universidade de Pernambuco, que identificou as principais irregularidades de controle interno de municípios pernambucanos a partir dos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE) sobre as prestações de contas.

Diante das considerações mencionadas acima, este projeto agrega pertinência à linha de estudos nas áreas de controle interno e contabilidade pública, por se tratar de pesquisa que pretende confrontar as falhas de controle interno com as categorias de objetivo propostas pelo modelo de estrutura integrada do COSO (2013) e, assim, contribuir com o debate acerca da eficácia do controle interno na previsão de irregularidade no processo de prestação de contas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para atingir as metas traçadas nesta pesquisa, estruturou-se a fundamentação teórica em três seções. Primeiro, abordou-se o tema relativo ao controle interno e à estrutura integrada do COSO, lançando luz à discussão as três categorias de objetivos que englobam os aspectos do controle interno, bem como o papel do controle interno no setor público. Segundo, apresentou-se o sistema de controle interno da prefeitura municipal de João Pessoa, a fim de descrever sua estruturação e funcionamento e, por fim, demonstrou-se os procedimentos de acompanhamento das gestões estadual e municipal realizados pelo TCE-PB.

### 2.1 CONTROLE INTERNO E A ESTRUTURA INTEGRADA DO COSO (2013)

Com o objetivo de fornecer uma base para o desenvolvimento, implementação, condução e acompanhamento da eficácia de mecanismos de controle interno de quaisquer tipos de entidades, o COSO divulgou em 1992 a obra Controle Interno – Estrutura Integrada (*Internal Control – Integrated Framework*), que foi atualizado em 2013 para acompanhar as transformações enfrentadas pelos ambientes operacionais e corporativos, as quais aconteciam nas esferas de negócios, tecnológica e regulatória. Tais mudanças, impulsionadas pela globalização, acentuaram os riscos nos negócios, sendo então necessária uma revisão dos processos de governança e prestação de contas (UDEH, 2020).

Durante o processo de revisão da primeira versão, decidiu-se pela atualização ao invés de sua substituição, tendo por base a orientação de diversas entidades e organizações. Como mostram Park *et al.* (2021), foram mantidos os cinco componentes – discutidos com mais detalhes na seção seguinte –, sendo acrescentados à estrutura 17 princípios que determinam conceitos básicos para cada componente, além de fornecer uma documentação que exemplifica o emprego desses princípios. Assim, para os autores, essa atualização amplia a discussão dos conceitos de governança e do entendimento de antifraude, e contribui para uma melhor avaliação dos impactos da tecnologia no funcionamento das organizações. Como impacto no desempenho do controle interno, os decisores estariam mais preparados para avaliar os riscos e elaborar respostas a eles, auxiliando na identificação de falhas na estruturação do ambiente de controle e no direcionamento adequado dos esforços

e atividades de monitoramento de possíveis inconsistências nos documentos contábeis.

Essa nova versão do COSO define o controle interno como um processo implementado pela estrutura de governança, administração e outros setores da entidade, que visa proporcionar um nível de segurança aceitável no cumprimento de objetivos relacionados às operações, divulgação e conformidade. Dessa definição, depreendem-se alguns princípios. Sua implementação deve ser orientada de forma a alcançar objetivos em uma ou mais categorias, ou seja, operacional, divulgação e conformidade, caracterizando-se como um processo constituído por atividades e tarefas contínuas que devem ser os meios pelos quais se alcançarão os objetivos e não um fim em si. Essa definição também destaca o papel das pessoas para que haja um controle interno efetivo, não se restringindo apenas a políticas ou procedimentos definidos em manuais. Sobre os níveis de segurança, estes não devem ser absolutos, mas razoáveis, para orientar a estrutura de governança e a alta administração da entidade. Por fim, é ressaltado, nesse conceito, a adaptabilidade à estrutura da entidade, sendo possível ser aplicado em toda a entidade ou em algumas divisões ou processos específicos (COSO, 2013).

Udeh (2020) salienta que em sistemas de controle interno não basta apenas a presença dos princípios e dos componentes, pois ambos devem estar presentes na estrutura e na implementação desses sistemas, e para que sejam funcionais devem ocorrer de forma integrada. O funcionamento integrado requer interdependência e interação entre componentes e os princípios relacionados a estes.

### **2.1.1 Estrutura Integrada do COSO (2013)**

De acordo com o COSO (2013), a estrutura integrada de controle interno possui três categorias de objetivos, que englobam os seguintes aspectos do controle interno: operacional, que orienta a avaliação de eficácia e eficiência das operações de uma entidade, como metas de desempenho financeiro e medidas que amenizem impactos de perdas de ativos; divulgação, que se refere a divulgações financeiras, não financeiras, externas ou internas, também relacionadas a requisitos definidos por instituições normativas, como confiabilidade e transparência; e conformidade, referente à observância de leis e regulamentações que regem o funcionamento da entidade. Ainda segundo o COSO (2013), o controle interno divide-se em cinco

componentes, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento.

O ambiente de controle, composto por normas, processos e estruturas que possibilitam a condução do controle interno em toda a organização, tem suas diretrizes estabelecidas pela alta administração, as quais definem a integridade e os valores éticos da organização, os parâmetros a serem seguidos para que sejam cumpridas as responsabilidades de supervisão da estrutura de governança, a estrutura organizacional, entre outros. A avaliação de riscos, que deve ser feita após o estabelecimento dos objetivos dos vários níveis de uma entidade, consiste em um processo dinâmico que identifica a ocorrência de eventos que podem prejudicar a realização de objetivos. As atividades de controle são ações embasadas em políticas e procedimentos que visam assegurar o cumprimento de diretrizes que orientam a redução de riscos à realização dos objetivos, podendo ter um caráter preventivo ou de detecção, e podem ser implementadas a partir de autorizações, verificações e revisões de desempenho dos negócios. Informação e comunicação se referem ao uso de dados que subsidiem o funcionamento do controle interno, os quais devem ser compartilhados e transmitidos para toda a organização, de forma a reforçar a importância das responsabilidades de controle. Por fim, as atividades de monitoramento são desempenhadas por avaliações contínuas, independentes, ou ambas, para verificar a implementação dos componentes do controle interno (COSO, 2013).

Na estrutura do COSO, a relação direta entre objetivos, componentes e a estrutura organizacional das entidades é demonstrada por meio de um cubo, no qual os primeiros ocupam as colunas, os segundos as linhas, e os últimos se localizam na terceira dimensão.

**Figura 1 – Cubo: relação entre objetivos, componentes e a estrutura organizacional**



Fonte: Controle Interno-Estrutura Integrada (2013, p. 09).

Dos componentes, derivam-se 17 princípios que fornecem a base conceitual de cada um deles, e todos eles podem ser aplicados aos objetivos operacionais, de divulgação e conformidade. Como exemplo de princípios, têm-se o comprometimento com a integridade e valores éticos, o incentivo à responsabilização dos colaboradores em suas funções de controle interno, a definição de objetivos claros que contribuam para identificar e avaliar riscos relacionados aos objetivos, desenvolvimento e implementação de atividades gerais de controle sobre a tecnologia que auxiliem a realização dos objetivos, a comunicação com o público externo sobre fatores que impactam o controle interno, avaliações contínuas que identifiquem a presença e o funcionamento dos componentes de controle interno, entre outros (COSO, 2013).

Ao examinarem a abrangência da estrutura do COSO 2013, Soares e Júnior (2019) inferem que a definição do sistema de controle busca torná-lo aplicável a todos os aspectos dos negócios, não se restringindo apenas à prevenção de fraudes financeiras ou contábeis, uma vez que estas não são os únicos riscos ao cumprimento dos objetivos. Assim, pode-se considerar que esta definição está orientada por uma visão gerencial, podendo ser aplicada em organizações de diferentes setores de atuação.

Um estudo realizado por Park et al. (2021) aponta causas e consequências da não observância aos princípios do COSO. Fatores como restrições de recursos, dificuldades financeiras e um ambiente de controle frágil podem contribuir para que esses princípios não sejam respeitados. Como consequência, resultados positivos ou

negativos em relação à previsão do faturamento de entidades que não cumpriam com tais princípios não eram vistos com credibilidade pelos investidores, e a não observância resultou no aumento de fiscalizações. Por outro lado, a ênfase do COSO 2013 no tratamento de riscos contribuíram para que as entidades que aplicavam estes princípios se tornassem mais conservadoras em seus relatórios contábeis.

Ao analisar a implementação do COSO 2013 em diversas empresas, Udeh (2020) conclui que o seu papel consiste em não apenas fornecer a base para a identificação e correção de falhas materiais no controle interno das empresas, mas também aprimorá-lo quando este é empregado para a avaliação da eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros. A respeito das falhas materiais, estas podem ser definidas como inconsistências no controle interno sobre as demonstrações financeiras, de forma a existir uma probabilidade significativa de que distorções materiais nestas demonstrações não sejam evitadas ou encontradas no período correto.

Em seus estudos, foram comparadas as quantidades de falhas materiais reportadas por auditores em organizações que implementaram a estrutura entre 2013 e 2014, ou seja, de implementação imediata; no fim do primeiro ano fiscal após dezembro de 2014, de implementação oportuna; e que não implementaram no fim do primeiro ano fiscal após essa data, classificadas como organizações de implementação tardia. Udeh (2020) encontrou evidências de que foram identificadas pelos auditores menos falhas em empresas com implementação oportuna do que naquelas de implementação tardia, o que demonstra a prevalência nas primeiras de sistemas de controle efetivos, até mesmo em implementações de regulações anteriores.

Outra conclusão importante da autora é que organizações de implementação tardia não optaram pela adoção oportuna devido à falta de recursos – um fator também ressaltado por Park et al. (2021) como relevante para que os princípios não fossem observados –, porém não deixaram de ser beneficiadas, já que tiveram o maior número de falhas reportadas durante o período de transição. Além disso, outros benefícios resultantes da implementação oportuna para as organizações incluem a melhora da reputação de uma empresa, pois, dessa forma, é possível demonstrar para seus investidores, auditores e demais partes interessadas a disposição em se comprometer com sistemas de controle interno rigorosos.

### **2.1.2 Controle Interno no setor público**

O papel de controle exercido pelos órgãos públicos está definido na Constituição Federal de 1988, que menciona tanto os controles interno e externo, os quais devem atuar de maneira complementar. O art. 31 dispõe sobre a fiscalização do Município, atribuindo ao Poder Legislativo Municipal o controle externo, enquanto o Poder Executivo Municipal deve se encarregar de executar o controle interno. Além disso, a fiscalização a ser exercida pelos controles externo e interno deve ocorrer nos âmbitos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, conforme estabelecido no art. 70 (MOTA, 2018).

Assim, Mota (2018) destaca que a Constituição torna obrigatória a adoção do controle interno e sua continuidade para os entes que possuem autonomia financeira, para que haja transparência na prestação de contas dos registros dos recursos aplicados. Além disso, o controle deve estar baseado nos princípios constitucionais de: legalidade, no qual os agentes devem pautar sua atuação em ordenamentos legais; impessoalidade, que impede a execução de atividades que favoreçam interesses privados; moralidade, que pressupõe o cumprimento da ética definida pelas instituições em conjunto com a legislação; publicidade, para que os atos administrativos tenham efeito e possam ser acompanhados; e eficiência, que impõe a busca pelos melhores resultados com o orçamento disponibilizado para uma atividade.

De acordo com o autor, anteriormente à Constituição, a fundamentação do controle nas entidades públicas foi definida no Decreto-Lei nº 200, implementado em 1967, o qual estabeleceu que o controle é exercido, com base em imposições constitucionais, por meio dos Poderes Judiciário e Legislativo, encarregados em conjunto com os Tribunais de Contas pelo controle externo; e pelo Poder Executivo, responsável pelo controle interno.

A partir dessas definições, Mota (2018) explica que o sistema de controle das entidades governamentais pode ser dividido em interno, executado pela entidade; externo, quando órgãos que não fazem parte de sua estrutura o desempenharem; administrativo, que visa fiscalizar a atuação dos agentes da Administração Pública, e executado pelos órgãos de administração de cada poder; legislativo, a cargo do Poder Legislativo sobre atividades administrativas dos outros poderes, de caráter político; e judiciário, no qual o Poder Judiciário deve garantir que os atos administrativos dos

demais poderes estejam em conformidade com as previsões legais, atuando para corrigir ilicitudes que afetem os direitos ou o patrimônio público. Para o autor, o valor dessas divisões reside no fato de que cada entidade pode avaliar o grau em que seus objetivos estão sendo cumpridos.

Com relação ao controle interno, ainda é possível dividi-lo em administrativo e contábil. O primeiro refere-se à supervisão e correções necessárias para o funcionamento adequado das atividades da administração pública, baseando-se nas orientações normativas. O último está voltado para a execução orçamentária, previsto na Lei 4.320/1964, a qual estabelece que este controle abrange a conformidade dos atos que dão origem a despesas, receitas, direitos e obrigações, a fidelidade funcional dos agentes públicos, e o cumprimento das atividades planejadas, medido tanto por índices monetários quanto pelo total de obras realizadas e de serviços disponibilizados. Para Mota (2018), esta distinção é útil para que o controle seja executado de forma concentrada, pois dessa forma cada área pode identificar quais atividades devem ser fiscalizadas e de que maneira ocorre essa fiscalização.

Outra legislação mais recente que veio para reforçar o controle interno na Administração Pública é a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Nela, segundo Mota (2018), foram definidas práticas e procedimentos que orientam uma gestão fiscal responsável, de forma a garantir que sejam cumpridos os princípios de eficácia, eficiência e economicidade na destinação de recursos orçamentários, evitar desvios e desperdícios, identificar os responsáveis por tais irregularidades, preservar o patrimônio e fornecer dados para a tomada de decisões. Para que a gestão seja responsável, a lei estabelece que deve haver planejamento e transparência nas atividades - pois assim o equilíbrio das contas públicas estará resguardado contra desvios, seja por meio de ações de prevenção ou de correção - além do cumprimento de metas para receitas e despesas, e a observância aos limites de renúncia de receita, operações de crédito, entre outros.

Freire e Batista (2017) observam que a LRF não substituiu a Lei 4.320/1964, mas a complementa, pois ambas têm finalidades diferentes. Enquanto esta implementou novas técnicas para o planejamento e a execução do orçamento, bem como as competências para o exercício das atividades de controle, aquela ampliou este exercício de forma a enfatizar a prevenção contra o desperdício dos recursos e contra o endividamento público que exceda as verbas destinadas às despesas.

Moreira et al. (2017) contextualizam a fase atual da administração pública, na

qual os órgãos públicos devem se empenhar em disponibilizar serviços públicos de qualidade aos seus usuários, com o foco no emprego otimizado dos recursos, para ressaltar a importância do controle interno, que atua em conjunto com a contabilidade com o objetivo de proteção do patrimônio. Visando a correta implementação do orçamento, é imprescindível que o controle nas entidades públicas esteja centrado em atuar de forma preventiva e orientadora, para que o patrimônio esteja protegido contra equívocos que possam resultar em desperdício ou atitudes fraudulentas.

As autoras também salientam que o controle interno é fundamental para o processo de planejamento, pois é por meio daquele que se obtêm os dados que o subsidiam, além de orientar os decisores sobre como empregar os recursos para alcançar as metas estabelecidas, e na ausência deste, torna-se impossível a verificação do cumprimento de tais metas e da execução orçamentária. Dessa forma, para garantir a qualidade do uso dos recursos durante toda a prestação de um serviço ou produto pelos entes públicos, é necessário que haja não apenas planejamento e execução consistentes, mas também controles permanentes que possam permitir a implementação de medidas corretivas.

Esta noção de controles preventivos e permanentes está de acordo com a Lei 4.320/1964, a qual torna obrigatória a verificação prévia, concomitante e subsequente dos atos da execução orçamentária. Conforme resumido por Mota (2018), o controle prévio é efetivo quando ocorre antes da finalização ou operacionalidade dos atos. O controle concomitante deve ser executado para vistoriar cada etapa de realização destes atos, para atestar sua regularidade. Também, ao final da execução orçamentária, deve ser executado o controle subsequente.

A definição de Peter e Machado (2003) é complementar a estas percepções, pois conceitua o controle interno no âmbito da administração pública como um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interdependentes, que devem garantir o cumprimento dos objetivos estabelecidos pelos entes públicos, identificando possíveis desvios durante toda a execução destes e evitando sua ocorrência, por meio do controle de suas causas. Nesta definição, também é destacado o papel de orientação para os gestores e de proteção para o patrimônio exercido pelo controle interno.

Para Freire e Batista (2017), o controle interno é uma realidade recente na administração pública brasileira, tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União (CGU), instituída em 2003, o qual serve de base para a implementação do

controle interno na administração estadual e municipal. Este órgão molda o controle interno de forma que este tenha natureza preventiva, em contraponto a abordagens anteriores, que enfatizavam uma atuação repressiva baseada em aspectos essencialmente contábeis ou formais, na qual a responsabilização ocorre somente após os ilícitos. Dessa forma, os autores argumentam que uma atuação preventiva não deve substituir por completo as ações de conformidade, uma vez que estas devem se complementar, para que diante de irregularidades, haja a imposição de sanções que, por sua vez, desencorajem os agentes a cometê-las, reforçando o caráter preventivo.

Um exemplo mencionado pelos autores que pode ilustrar o aspecto do preventivo do controle interno exercido pela CGU é a fiscalização das obras do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Em 2008, foi realizado um sorteio para selecionar, entre 2.572 municípios que receberam recursos deste programa para obras de saneamento e habitação, cinquenta municípios com população de até 500 mil habitantes. Nos municípios selecionados, Freire e Batista (2017) afirmam que, devido à identificação oportuna de falhas, estas foram corrigidas sem a necessidade de interromper a execução dos projetos nem de solicitar ressarcimento de prejuízos.

Diante dos conceitos teóricos e definições jurídicas, Freire e Batista (2017) atentam para a diferenciação entre o aspecto preventivo do controle interno e o controle prévio dos atos administrativos, estabelecido pelas jurisdições. O primeiro se trata de um controle interno que deve ser executado antes da conclusão dos atos administrativos, para que haja segurança para os responsáveis pela execução, evitando assim a incidência de erros ou ilicitudes. O segundo é definido pelos autores como um controle executado anteriormente à conclusão ou operacionalização de um ato, e sua eficácia depende de outros atos.

Segundo Ribeiro (2017), o enfoque preventivo do controle possui uma relação direta à gestão pública, pois este leva em consideração a integração das fases de seu ciclo, composto pelas fases de planejamento, orçamento, finanças e controle, para que os gestores possam basear suas decisões em mecanismos de controle que prezem pela alocação eficiente, eficaz, efetiva e econômica dos recursos públicos.

No contexto de modernização da gestão das organizações públicas, Glock (2015) estabeleceu diretrizes para a aplicação dos controles internos preventivos, pois para o autor, o processo de controle interno tem sua importância destacada quando atua de forma essencialmente preventiva, permanente e corretiva. Este processo deve

ser guiado pelos pressupostos de: 1) integridade, para garantir que os atos que compreendem a execução, registro, decisão e informação sejam concluídos; 2) exatidão, que defende o registro de informações precisas sobre a execução e os valores empregados; 3) pontualidade, para que haja observância às datas em que os atos devem ser executados; 4) autorização, ou seja, as atividades só podem ser executadas com a permissão daqueles que a podem conceder; 5) eficiência, de forma a empregar os recursos com o menor custo possível; 6) eficácia, que garante o cumprimento dos objetivos nos quais as atividades se baseiam.

No processo de controle interno, segundo Glock (2015), devem estar presentes: a) a descentralização, para que todos os setores de uma organização participem dele e sejam responsabilizados; b) uma visão sistêmica, de forma a permitir a adoção individualizada de procedimentos de controle para cada função ou processo da organização, o que dá origem a sistemas administrativos nos quais são definidas regras gerais, fluxos e procedimentos de controle; c) pontos de controle, definidos como aspectos relevantes que demandam maior atenção na fiscalização devido à sua importância, riscos e consequências, como etapas de um processo, atos administrativos, entre outros; d) avaliação de riscos, para identificar situações que estejam sujeitas a irregularidades ou que possam colocar em risco o patrimônio público e a prestação de contas, e posteriormente analisar a probabilidade e o impacto de tais riscos; e) procedimentos de controle adotados a partir da avaliação dos riscos e dos pontos de controle, estabelecendo o momento correto em que estes podem ser exercidos; e f) monitoramento, feito a partir dos dados registrados durante a execução de procedimentos de controle, que fornecem indicadores sobre a adesão a tais procedimentos.

## 2.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE JOÃO PESSOA – PB

A partir de 2011, a Lei nº 12.150 redefiniu o Sistema de Controle Interno como Controladoria - Geral do Município (CGM), tornando-a uma Secretaria Executiva, vinculada à Secretaria da Transparência Pública (SETRANSP), e com a Lei 12.960 de 2015, a CGM foi transformada em Secretaria Principal, sendo a SETRANSP sua Secretaria Executiva. Cabe à Controladoria realizar ações preventivas para combater a corrupção e a improbidade administrativa, e para isso, atua nas frentes

orçamentária, contábil e financeira, fiscalizando as atividades das secretarias e órgãos da Prefeitura de João Pessoa, além de emitir pareceres sobre a atuação dos gestores municipais. Para cumprir sua função, este órgão também atua em conjunto com o Tribunal de Contas do Estado.

Algumas das competências estabelecidas pela lei são: realizar auditorias internas preventivas, corretivas ou de controle, para garantir o cumprimento das leis, pela Administração Direta e Indireta do Município; avaliar a execução das metas do plano plurianual e os programas de governo; apuração de irregularidades ou ilegalidades cometidas por agentes públicos ou privados na alocação de recursos públicos municipais; coordenar e aplicar o controle interno, para fiscalizar o cumprimento das normas de finanças públicas que proporcionam responsabilidade na gestão fiscal; entre outras (JOÃO PESSOA, 2013).

De acordo com o Manual da Controladoria-Geral do Município de João Pessoa (CGMJP, 2020), as atribuições da CGM são: 1) análise dos processos administrativos das entidades da Prefeitura Municipal de João Pessoa; 2) auditoria operacional, para coletar e analisar evidências sobre a eficiência e a eficácia das atividades operacionais de órgãos, processos, entre outros, para avaliar o cumprimento dos objetivos; 3) auditoria de conformidade, para verificar a observância às normas e regulamentos que regem atividades financeiras ou operacionais investigadas em auditoria; 4) auditoria de gestão de riscos e controles internos, que fortalecem os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos das unidades auditadas; 5) monitoramento de recomendações emitidas pela CGM/JP e determinações de outros órgãos, bem como de indicadores constitucionais, execução orçamentária, e outras ações que não demandem inicialmente ações de auditoria; 6) elaboração de normativos que contribuem para o desenvolvimento dos principais procedimentos da Prefeitura, para otimizar a eficiência operacional e a aplicação de recursos; 7) capacitações para que os servidores possuam os requisitos profissionais e técnicos para exercerem suas funções; 8) consultoria e assessoria para as secretarias e entidades, sobre as melhores práticas e aspectos de legalidade e economicidade dos atos.

### 2.3 ACOMPANHAMENTO DE GESTÃO PELO TCE-PB

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, após o estabelecimento da

Resolução Normativa nº 01/2017, recebeu a atribuição de realizar os procedimentos de acompanhamento das gestões estadual e municipal, por meio de um processo denominado acompanhamento. Esses processos devem ser instaurados no primeiro dia útil do exercício financeiro, no âmbito da gestão das prefeituras, das câmaras, de cada Poder constituinte do Estado, além dos Regimes Próprios de Previdência do Estado e dos Municípios de Campina Grande e João Pessoa.

A partir dos processos de acompanhamento podem ser emitidos alertas sobre indícios de irregularidades na execução do orçamento e sobre o descumprimento dos limites de gastos com despesas com pessoal e encargos, dívida e endividamento estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Também serão emitidos alertas quando houver descumprimento em relação às normas de Transparência Fiscal e da Lei de Acesso à Informação. Outras implicações desse processo são a declaração de balancete não entregue caso haja erros ou irregularidades contábeis ou ausência de documentos – o que resulta na imposição de penalidades ou multas –, comunicação ao Relator Da Diretoria de Auditoria e Fiscalização ou ao Gestor sobre despesas destinadas a Saúde e Educação, o registro das conclusões sobre denúncias recebidas pelo Tribunal, entre outras (TCE-PB, 2017).

A respeito do processamento do balancete do fim do exercício, este fornece material para a elaboração do Relatório Prévio sobre a Gestão do Poder ou Órgão, que deve apontar falhas e irregularidades constatadas durante o exercício, havendo oportunidade para defesa dos Gestores ou das partes interessadas no processo de acompanhamento. Nota-se, portanto, que nesta resolução está presente o caráter preventivo do controle interno preconizado por instituições e normas superiores da Administração Pública (TCE-PB, 2017).

Anualmente, o TCE-PB emite relatórios sobre suas atividades financeiras e administrativas, e os resultados institucionais apurados pelos órgãos que o compõem. Suas atividades de controle externo são: instauração de processos, julgamento de recursos, apreciação de contas, emissão de alertas, corregedoria, consultas, denúncias, bloqueio de contas bancárias e fiscalização *in loco* em órgãos estaduais e municipais. Para além da função de controle, o Tribunal também se preocupa, em seus relatórios, em fornecer orientação jurisdicional às entidades submetidas ao controle externo. Sua jurisdição abrange qualquer pessoa física ou jurídica, bem como todos os órgãos e entidades das administrações direta, indireta e fundacional do estado da Paraíba e de seus municípios. Entre suas competências, previstas no Art.

71 da Constituição Estadual, estão o acompanhamento da gestão, a fiscalização e análise de processos de prestação de contas, atos de admissão de pessoal, transparência pública, denúncias, licitações, contratos, entre outros (TCE-PB, 2022).

Em sua estrutura, o TCE-PB possui um Tribunal Pleno, que é sua instância máxima, e por meio deste são realizadas suas deliberações. É composto por sete Conselheiros, sete Conselheiros-Substitutos, e um representante do Ministério Público de Contas, além de duas Câmaras, as quais são instâncias deliberativas que emitem Acórdãos, Pareceres, Decisões Singulares e Resoluções, além de julgar as prestações de contas anuais das Mesas ou Presidentes das Câmaras Municipais. Participam de cada Câmara três Conselheiros, três Conselheiros-Substitutos, e um representante do Ministério Público. Suas atribuições consistem em apreciar ou julgar processos que não foram definidos nos artigos 7º e 8º do Regimento Interno, que são de competência do Tribunal Pleno, por exemplo, deliberar sobre os pareceres prévios das prestações de contas anuais do governador e dos prefeitos, e aprovar o Regimento Interno e suas alterações (TCE-PB, 2022).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos adotados nesta pesquisa seguiram uma abordagem predominantemente qualitativa, por meio de uma investigação de caráter descritivo-explicativo, que procura confrontar as falhas de controle interno do município de João Pessoa, identificadas a partir dos alertas emitidos pelo TCE-PB no período de 2017 até 2022, com as categorias de objetivos definidas no modelo de estrutura integrada proposto pelo COSO (2013).

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Adotou-se como modalidade de pesquisa o estudo de caso que, nas palavras de Gil (2019, p. 63), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos casos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”. Além disso, empregou-se o método científico indutivo, o qual parte de percepções particulares rumo a formulações gerais; que busca a generalização a partir de observações do caso concreto da amostra da pesquisa (GIL, 2019).

Nesse sentido, buscou-se, a partir de um estudo de caso de caráter descritivo, fazer uma análise da eficácia do controle interno na execução de suas atividades, especificamente, no município de João Pessoa-PB.

Para tanto, confrontou-se os dados coletados, por meio do levantamento dos alertas emitidos pelo TCE-PB no acompanhamento das gestões das entidades públicas, com as categorias de objetivos definidas no modelo de controle interno proposto pelo COSO (2013), a fim de analisar as falhas de controle interno no município de João Pessoa – PB, de forma a “[...] identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos” (GIL, 2019, p. 27).

#### 3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O município de João Pessoa-PB foi definido como o universo desta pesquisa por possuir uma estrutura de controle interno definida, integrada e regulamentada, a qual fornece as bases para o exame à luz da estrutura do COSO (2013). Ademais, levou-se em consideração o prazo para o levantamento dos dados no portal do TCE-PB, de forma satisfatória e exequível, tendo em vista que a investigação documental

compreende um intervalo de tempo de 6 (seis) anos, período em que foram emitidos inúmeros alertas e relatórios de auditoria acerca do acompanhamento de gestão em tempo real.

### 3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

As técnicas de coleta de dados utilizadas nesta pesquisa correspondem a fontes indiretas de informação, obtidas por meio das pesquisas bibliográfica e documental.

Destaca-se que esta investigação procurou aproveitar as contribuições de algumas perspectivas teóricas do campo das ciências contábeis - controle interno e contabilidade pública - com o objetivo de compreender a atuação do controle interno, com enfoque nas entidades do setor público. Nesse ponto, realizou-se a pesquisa bibliográfica a partir dos portais e bases de dados disponibilizados pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB), quais sejam: a Biblioteca Virtual – *Pearson*, o *Research Library*, a Minha Biblioteca e o Portal de Periódicos da Capes. Para tanto, utilizou-se os descritores - “controle interno”, “COSO”, “contabilidade” e “administração pública” - e seus cruzamentos de acordo com as especificidades de cada base, mantendo adequação à pergunta norteadora e aos objetivos do estudo.

Quanto ao uso da pesquisa documental, recorreu-se, como principal fonte de coleta de dados, aos alertas e relatórios emitidos pelo TCE-PB, disponibilizados através da sua plataforma de consulta de processos e documentos denominada Tramita, aplicando-se os seguintes filtros: Categoria - acompanhamento de gestão; Exercício - de 2017 a 2022; Tipo - prefeitura; Ente - João Pessoa; Estágio - todos. Portanto, esta fase da pesquisa se baseou em documentos que ainda não receberam um tratamento analítico (GIL, 2019) e que puderam ser alinhados aos objetivos da pesquisa.

#### 3.3.1 Variáveis

As variáveis definidas neste estudo são derivadas da estrutura integrada do COSO (2013), delimitadas a partir de elementos observáveis, que possuem correlação com o fenômeno a ser estudado, de forma que possam ser descritas e/ou explicadas (PRODANOV; FREITAS, 2013). Nesse sentido, os elementos observáveis

correspondem às falhas apontadas pelo TCE-PB, por meio da emissão dos alertas e relatórios de gestão, ao município de João Pessoa-PB.

Para tanto, estruturou-se as variáveis desta pesquisa com base nas três categorias de objetivos definidas pelo COSO (2013), a fim de correlacionar essas falhas com as atividades de controle interno, como se segue: operacional, divulgação e conformidade.

Os objetivos operacionais estão associados à eficiência e à eficácia nas operações realizadas pela entidade, enquanto a divulgação se relaciona com as divulgações financeiras e não financeiras, tanto internas como externas, como requisito de transparência e a conformidade que corresponde ao cumprimento dos normativos aos quais estão sujeitas as entidades (COSO, 2013).

Mediante o exposto, depreende-se que a variável independente são os alertas emitidos pelo TCE-PB à gestão do município de João Pessoa, que converge para diagnosticar as falhas de controle interno entre os três tipos de variáveis dependentes: operacional, divulgação e conformidade; conforme demonstrado no Quadro 1 abaixo.

**Quadro 1 – Variáveis da pesquisa**

<b>Variável independente</b>	Alertas do TCE-PB	
<b>Variáveis dependentes</b>	Falhas de controle interno	Operacional
		Divulgação
		Conformidade

Fonte: elaboração própria (2023)

### 3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Embora o delineamento desta pesquisa seja predominantemente qualitativo, incorporou-se, de forma convergente, o elemento quantitativo com o propósito de suplementar e aprimorar a presente pesquisa. Isto posto, os dados coletados foram tabulados em planilhas Excel, conforme a seguinte estrutura: data, número do alerta TCE-PB, ano e descrição da falha.

A partir desse levantamento, as informações dos alertas foram caracterizadas por tipos de falhas de acordo com o seu conteúdo e, posteriormente, qualificadas em razão dos objetivos operacional, de conformidade e divulgação.

Da frequência de ocorrências dos tipos de falhas detectadas, foram extraídos dados quantitativos transcritos em tabelas e gráficos de acordo com as variáveis

preestabelecidas e, posteriormente, analisados à luz das categorias de objetivos proposto pela estrutura integrada do COSO (2013), bem como pela revisão bibliográfica utilizada no estudo.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Como observado nos apontamentos abordados nas seções anteriores, o controle interno nas entidades públicas possui um caráter intrinsecamente preventivo e orientador, o qual visa a proteção do patrimônio público em busca da eficiência e eficácia nos atos da administração.

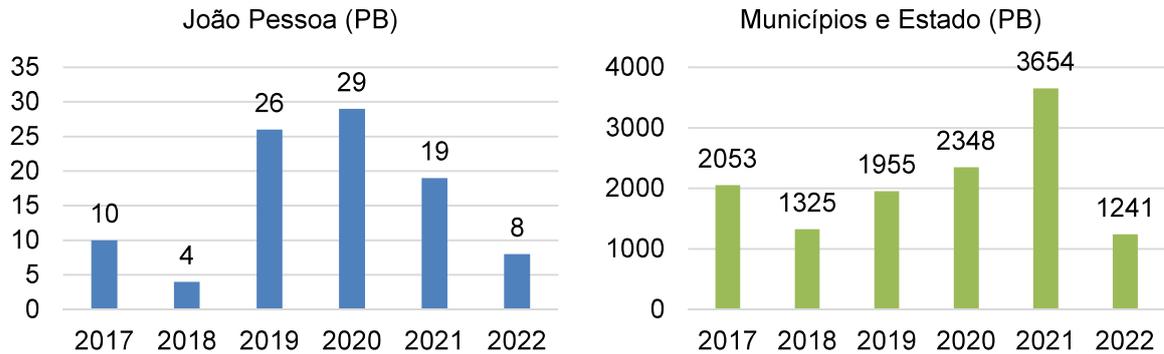
Contudo, ainda que a prática do controle interno seja bem disseminada no setor público, a ocorrência de falhas, erros ou irregularidades tanto nos procedimentos quanto no controle interno propriamente dito são comuns (OLIVEIRA et al., 2016).

Em razão disso, esta seção apresenta e analisa os alertas emitidos pelo TCE-PB, no período entre 2017 e 2022, ao município de João Pessoa, orientando-se pelos objetivos estabelecidos e em consonância com a metodologia proposta, com o propósito de chegar ao problema central do presente estudo, que reside em relacionar as atividades atribuídas ao controle interno na PMJP às falhas identificadas nos alertas emitidos pelo TCE-PB, de forma a responder ao seguinte questionamento: quais são as principais falhas relacionadas à condução do controle interno da PMJP para a concretização dos objetivos direcionados a operações, divulgação e conformidade proposto pelo COSO (2013)?

### 4.1 QUANTIFICAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DOS ALERTAS EMITIDOS PELO TCE-PB

Ao realizar a pesquisa documental, por meio da plataforma de consulta de processos e documentos do TCE-PB, denominada Tramita, para obter os alertas e relatórios emitidos pelo órgão, foram identificados um total de 96 alertas direcionados ao município de João Pessoa no período entre 2017 e 2022, os quais representam uma parcela de 0,76% dos 12.576 alertas emitidos às gestões municipais e estadual nos últimos seis anos. A seguir, detalha-se, no gráfico 1, a disposição do número de alertas entre a prefeitura de João Pessoa e os municípios e Estado da Paraíba.

**Gráfico 1 – Comparativo do número de alertas do TCE-PB entre a prefeitura de João Pessoa e os municípios e Estado da Paraíba**



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

O gráfico 1 revela que o município de João Pessoa apresentou, de 2017 a 2020 e em 2022, as mesmas tendências de aumento e diminuição no número de alertas direcionados aos demais gestores, observando-se um comportamento diferente no ano de 2021, quando houve diminuição. Além disso, é importante destacar que em 2020 foi decretado o estado de pandemia em relação ao Covid-19, além de ter ocorrido eleições municipais, fatos que acentuaram o número de alertas nesse ano em João Pessoa.

Em relação às características dos alertas emitidos pelo TCE-PB, observou-se sua aplicação a partir de dois direcionados no acompanhamento da gestão, os quais refletem as disposições presentes em normativos e, especialmente, nos relatórios e achados elaborados pela auditoria. O primeiro direcionador do alerta pode ser qualificado como um identificador das inconformidades detectadas pela auditoria, em razão dos indícios de irregularidades ou descumprimento de preceitos relacionados à Transparência Pública e à Lei de Responsabilidade Fiscal, as quais precisam ser observadas a fim de evitar a reprovação na Prestação de Contas. De forma complementar, o segundo direcionador funciona como uma orientação jurisdicional às entidades governamentais, de forma a subsidiar a observância tempestiva das obrigações legais e contribuir para a promoção de atos eficientes na administração pública.

Essa qualificação dos alertas emitidos pelo TCE-PB demonstram uma atuação com um viés preventivo, que busca contribuir para as boas práticas de gestão governamental, criando um ambiente propício para uma atuação conjunta com os órgãos de controle interno, que, na acepção de Peter e Machado (2003), também desempenham suas atividades visando a identificação e prevenção de fraudes, a

corrupção e outros ilícitos que possam ocorrer no âmbito da administração pública.

#### 4.2 PRINCIPAIS FALHAS E ORIENTAÇÕES DOS ALERTAS TCE-PB

Ao examinar os 96 alertas direcionados à Prefeitura de João Pessoa, foram levantadas as falhas e orientações apontadas pela auditoria no sentido de qualificar os principais indícios de irregularidades e/ou erros detectados nos últimos seis anos. Importa frisar que quase a totalidade dos alertas apresentava uma série de inconformidades que versavam sobre diversos tipos de matérias, desde erros nos registros contábeis até descumprimentos legais e ineficiências na gestão do patrimônio público, o que explica o quantitativo de falhas apontadas na tabela 1.

Outrossim, foram identificados casos de reincidência de inconsistências que geraram novos alertas, os quais também foram quantificados, reiterando a necessidade das devidas correções por parte da gestão municipal. Após a identificação, os informes dos alertas foram caracterizados em 27 categorias de falhas, conforme demonstrado na tabela 1 a seguir.

**Tabela 1 – Tipos de falhas por ano**

Tipos de falhas							(Continua)
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Var. %
Transferência de recursos entre órgãos sem prévia e específica autorização legal	1	-	-	-	-	-	0,4
Erro no registro contábil quanto à classificação das receitas e despesas	3	1	2	6	3	-	6,4
Ausência ou desacordo no repasse/informações das contribuições previdenciárias (Regime Geral da Previdência Social - RGPS e Regime Próprio da Previdência Social)	5	1	5	3	-	-	6,0
Ausência de funcionamento e/ou informações do Portal da Transparência	1	-	-	2	-	-	1,3
Falta/Atraso na divulgação de documentos exigidos pelo TCE-PB	3	1	4	1	2	5	6,8
Ausência de procedimento licitatório e/ou envio de licitações fora do prazo	1	-	1	-	-	-	0,9
Descumprimento das normas constitucionais: limites de aplicação em educação e saúde	1	1	3	3	2	1	4,7
Excesso de Servidores com vínculo decorrente de contratação temporária	3	2	-	3	3	1	5,1
Frustração de receita sem registro de providências pelo Gestor	1	-	1	-	-	-	0,9

**Tabela 1 – Tipos de falhas por ano**

Tipos de falhas	(Conclusão)						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Var. %
Divergência/Ausência/Atraso na divulgação dos dados ao Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (SAGRES)	1	-	3	6	8	1	8,1
Descumprimento da Meta de Resultado Primário	1	-	-	-	-	-	0,4
Pagamento de despesas relativas à educação e à saúde utilizando contas bancárias não vinculadas	1	-	-	1	-	-	0,9
Irregularidades/divergências nos pagamentos com folha de pessoal	2	-	1	2	1	-	2,6
Inconsistências no conteúdo referente à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e à Lei Orçamentária Anual (LOA)	-	2	4	15	10	-	13,2
Ocorrência de déficit financeiro/orçamentário	-	1	1	1	-	-	1,3
Gasto excessivo em publicidade	-	1	-	-	-	-	0,4
Aquisição/Contração de produtos e serviços com indícios de irregularidade	-	1	-	2	-	-	1,3
Despesa com pessoal acima do limite prudencial	-	1	1	1	1	1	2,1
Ausência de informações na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP)	-	1	-	-	-	-	0,4
Deficiências no planejamento e /ou execução de ações, planos ou programas governamentais (inclusive ações de combate ao Covid-19)	-	7	19	12	9	21	28,9
Desconformidade na contratação de pessoal por tempo determinado	-	-	2	3	-	-	2,1
Déficit orçamentário - RPPS	-	-	3	1	-	-	1,7
Inconsistências na abertura de Créditos Adicionais	-	-	1	1	-	-	0,9
Acumulação indevida de vínculos públicos	-	-	2	3	-	-	2,1
Despesas não autorizadas ou excedentes ao total das dotações (SAGRES)	-	-	1	-	-	-	0,4
Necessidade de utilização do eSocial	-	-	-	-	-	1	0,4
Abertura de concurso público em violação à vedação expressa na LC 173/20	-	-	-	1	-	-	0,4
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>20</b>	<b>54</b>	<b>67</b>	<b>39</b>	<b>31</b>	<b>-</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A partir dos dados expostos, destacam-se as falhas de “Falta/Atraso na

divulgação de documentos exigidos pelo TCE-PB” e o “Descumprimento das normas constitucionais: limites de aplicação em educação e saúde” apontadas nos alertas, pelo menos uma vez, em cada ano. Ressalte-se que os limites previstos na CF/88 correspondem aos cumprimentos dos percentuais mínimos de 15% e 25% de aplicação de recursos em saúde e educação nos municípios, respectivamente. Quanto à falta ou atraso na divulgação de informações previstas em lei, os casos mais recorrentes se referiam a não entrega dos balancetes, ausência de envio do Plano Plurianual (PPA), pendências de informações no sistema GeoPB (Ferramenta de controle de obras e serviços de engenharia do TCE-PB) em relação a obras.

Além disso, também se evidenciou, pelo grande número de ocorrências, as falhas quanto às “inconsistências no conteúdo referente à LDO e à LOA” e as “deficiências no planejamento e /ou execução de ações, planos ou programas governamentais (inclusive ações de combate ao Covid-19)”. Isso porque essas falhas concentraram 42% do total dos indícios de irregularidades detectados pela auditoria.

Nesse contexto, as inconsistências no conteúdo referente aos instrumentos orçamentários versaram, em sua maioria, pela elaboração incorreta do Anexo de Metas Fiscais da LDO, falta de correlação entre as Receitas e Despesas fixadas na LOA e aquelas previstas na LDO, registro de despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) e com Ações e Serviços Públicos de Saúde em desacordo com a legislação pertinente, fixação de metas para realização de receitas e despesas incompatíveis com a execução orçamentária, entre outros.

Em relação às deficiências no planejamento e /ou execução de ações, planos ou programas de governo, constatou-se que os indícios de irregularidade foram apontados como resultado de auditorias operacionais (fiscalização *in loco*) investigação de denúncias ou a partir dos índices de desempenho diagnosticados nos Painéis de Acompanhamento de Gestão do TCE-PB.

Saliente-se que os Painéis de Acompanhamento de Gestão são ferramentas criadas para contribuir com o controle social, pensados com o objetivo de permitir que a população possa acompanhar, de forma transparente, como o dinheiro público está sendo utilizado e as ações do TCE-PB para fiscalizar e orientar os gestores públicos. Os painéis trazem informações sobre transparência, combustíveis, medicamentos, preços públicos, licitações, acumulação de vínculos públicos, obras, resíduos sólidos, quadro de servidores, evolução das receitas e despesas.

Por isso, além dos indicadores dos painéis demonstrarem problemas como a

acumulação de vínculos públicos, as auditorias operacionais foram decisivas para identificar inconformidades na execução de obras, a exemplo da urbanização das calçadas da orla de Cabo Branco, do Parque Zoológico Arruda Câmara, da reforma e ampliação do Mercado de Jaguaribe, tanto em relação ao cronograma de execução físico-financeiro como em relação a deficiências nos planejamentos e projetos.

Ademais, foram constatados problemas no funcionamento de unidades de saúde, que passavam pela falta de médicos, ausência de condições estruturais satisfatórias, falta de equipamentos e materiais para a prestação adequada dos serviços. Da mesma forma, foram verificadas dificuldades no funcionamento de escolas, como a inadequação de armazenamento de gêneros alimentícios, carteiras escolares em condições inadequadas, salas de aula sem boa ventilação natural e uma série de problemas estruturais.

Frise-se também que, embora em 2018 o número de alertas, e conseqüentemente de erros, tenha apresentado uma diminuição, os anos de 2019 e 2020 foram marcados pelos maiores índices de inconsistências. Conforme destacado anteriormente, o cenário de pandemia em 2020 contribuiu para o surgimento de novos parâmetros de fiscalização, os quais foram se desenhando de acordo com o avanço do Covid-19, para dar maior transparência quanto ao uso e disponibilidade de insumos e equipamentos para o enfrentamento da pandemia.

Contudo, o cenário de 2019 era diferente e ainda assim foi marcado pela reincidência em 12 dos 20 tipos de falhas identificadas nos dois anos anteriores, além de ter apresentado novas inconformidades.

Olhando em termos gerais, apenas seis das vinte e sete falhas apresentadas não foram motivo de novos alertas, sendo elas: “Transferência de recursos entre órgãos sem prévia e específica autorização legal”, “Descumprimento da Meta de Resultado Primário”, “Gasto excessivo em publicidade”, “Ausência de informações na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP)”, “Despesas não autorizadas ou excedentes ao total das dotações informadas no SAGRES ” e “Abertura de concurso público em violação à vedação expressa na LC nº. 173/20”.

Fazendo um paralelo entre esses dados e os resultados da pesquisa de Oliveira et al. (2016), que inspirou a abordagem metodológica adotada neste estudo e lançou luz à discussão acerca das principais irregularidades de controle interno diagnosticadas a partir dos relatórios de auditoria sobre as prestações de contas, é

possível comparar os tipos de falhas encontradas nos alertas com as irregularidades constadas naquela.

Cumprir mencionar que a pesquisa de Oliveira et al. (2016) examinou 40 relatórios, entre 2000 e 2012, sobre as prestações de contas municipais de 20 prefeituras pernambucanas, e constou 146 irregularidades para o ano 2000 e 386 irregularidades para 2012, as quais foram qualificadas em 20 tipologias. Os tipos de irregularidades se assemelham com esta pesquisa pelas características e algumas pela reincidência. Isso porque, os autores também destacaram que a falta de transparência, como a não divulgação de documentos exigidos por lei, foi a irregularidade que apresentou o maior crescimento.

Para Oliveira et al. (2016, p. 09), esse aumento se justificou, em parte, pela maior cobrança na “obrigação de facilitar o acesso da população às informações através da Internet”, que teve como marco a Lei de Acesso à Informação (Lei nº. 12.527/2011).

Outras irregularidades como o descumprimento de limites e prazos preestabelecidos, inconsistência entre fontes de informações evidenciadas, abertura de crédito sem cobertura legal, ausência no repasses das contribuições previdenciárias (RGPS e RPPS), ausência ou desacordo entre indicadores de eficiência, eficácia, efetividade ou economicidade na execução de ações, planos ou programas governamentais (OLIVEIRA et al, 2016), que também foram identificadas neste estudo entre os tipos de falhas na Tabela 1, são capazes de demonstrar que os processos de prevenção e detecção desempenhados pelo controle interno no setor público apresentam erros que inviabilizam a adoção de medidas tempestivas com vistas a prever ou sanar ações e omissões que atentem à preservação do patrimônio público, à observância do arcabouço jurídico e à efetividade na execução dos programas de governo.

Em relação às orientações trazidas nos alertas, foram identificadas 14 instruções à gestão municipal de João Pessoa, conforme detalhado na Tabela 2.

**Tabela 2 – Principais orientações dos Alertas TCE-PB**

Orientações	(Continua)					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Enviar documentação para comprovar a eficiência e a eficácia na execução de ações ou programas de governo.	1	-	-	-	-	-

**Tabela 2 – Principais orientações dos Alertas TCE-PB**

(Continua)

<b>Orientações</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
Adotar medidas de prevenção ou correção à luz do Manual de Orientação aos Gestores quando ao Estado de Calamidade Pública (Covid-19).	-	-	-	1	-	-
Observar o cumprimento dos requisitos da Lei 8.666/93, da Lei 12.232/10 e da Resolução Normativa RN - TC 05/2013 quanto à divulgação dos contratos de publicidade e suas despesas.	-	-	-	1	-	-
Adotar medidas de prevenção ou correção para cumprimento das Orientações Acerca das Regras de Final de Mandato e Proibições em Ano Eleitoral.	-	-	-	2	-	-
Adotar medidas de prevenção ou correção para o envio aos sistemas federais de informação dos Demonstrativos das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE e Ações e Serviços Públicos de Saúde – ASPS.	-	-	-	1	-	-
Adotar medidas de prevenção ou correção para o cumprimento da Resolução Normativa RN - TC 09/2016 no tocante ao envio dos avisos das licitações.	-	-	-	1	-	-
Determinar providências de modo que os demonstrativos contábeis observem fielmente os fluxos orçamentários e financeiros informados ao SAGRES.	-	-	-	1	-	-
Observar as orientações acerca das adoções de providências com vistas à transmissão do cargo ao(à) novo(a) Prefeito(a) conforme disciplinam as Resoluções Normativas RN - TC 03/2016 e RN – TC 07/2016.	-	-	-	1	-	-
Observar, quanto à atualização do Portal da Transparência, o cumprimento dos requisitos da LRF, da Lei de Acesso à Informação e da Lei de Combate ao Coronavírus.	-	-	-	1	-	-
Adotar medidas no sentido de garantir a plena continuidade dos serviços de coleta de resíduos sólidos urbanos no município na forma da Lei nº 12.305 de 02/08/2010.	-	-	-	-	1	-
Adotar medidas para a adequação da legislação local às normas obrigatórias estabelecidas pela EC nº 103/2019 (Regime de Previdência).	-	-	-	-	1	-
Adotar a estrutura padronizada para a classificação das fontes ou destinação de recursos estabelecidas pelas Portaria STN/SOF nº 20/2021 e Portaria STN nº 710/21.	-	-	-	-	1	-

**Tabela 2 – Principais orientações dos Alertas TCE-PB**

Orientações	(Conclusão)					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Promover ações para a adequação do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) ao padrão mínimo de qualidade, em conformidade com a LRF e o Decreto Federal nº 10.540/2020.	-	-	-	-	-	1
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>9</b>	<b>3</b>	<b>1</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Conforme demonstrado na Tabela 2, as principais orientações ocorreram entre os anos de 2020 e 2021, algumas - como o “cumprimento das Orientações Acerca das Regras de Final de Mandato e Proibições em Ano Eleitoral” - em razão do período eleitoral, e outras - como a “adoção de medidas de prevenção ou correção à luz do Manual de Orientação aos Gestores quando ao Estado de Calamidade Pública (Covid-19)” - em virtude Pandemia do Coronavírus.

Mas não apenas, é preciso destacar as orientações que tinham o objetivo de padronizar os demonstrativos contábeis, adequando-os ao Sistema Federal e às informações disponibilizadas no Portal Sagres do TCE-PB, assim como também as instruções no sentido de observar os normativos, como a LRF e a Lei de Acesso à Informação, para conferir transparência à publicidade dos atos da administração, que representaram metade das orientações constantes nos alertas, com 28,6% e 21,4%, respectivamente.

#### 4.3 CONFRONTO ENTRE AS FALHAS DETECTADAS NOS ALERTAS E OS OBJETIVOS DO COSO

Ao estabelecer uma relação entre as categorias de objetivos definidas no modelo de Estrutura proposto pelo COSO e as falhas diagnosticadas nos alertas, parte-se da ideia de que existem deficiências na condução do controle interno, uma vez que o diagnóstico desses indícios de irregularidades permite identificar quais os processos de acompanhamento do controle interno executados pela prefeitura de João Pessoa estão passando por problemas. A fim de entender quais as categorias de objetivos estão sendo mais deficitárias, enquadraram-se, no Quadro 2, cada falha de acordo com os objetivos operacional, de conformidade e divulgação.

**Quadro 2 – Tipos de falhas de acordo com os objetivos do COSO**

<b>Tipos de falhas</b>	<b>Objetivos do COSO</b>
Transferência de recursos entre órgãos sem prévia e específica autorização legal	CONFORMIDADE
Erro no registro contábil quanto à classificação das receitas e despesas	CONFORMIDADE
Ausência ou desacordo no repasse/informações das contribuições previdenciárias (RGPS e RPPS)	CONFORMIDADE
Ausência de funcionamento e/ou informações do Portal da Transparência	DIVULGAÇÃO
Falta/Atraso na divulgação de documentos exigidos pelo TCE-PB	DIVULGAÇÃO
Ausência de procedimento licitatório	CONFORMIDADE
Envio de licitações fora do prazo	DIVULGAÇÃO
Descumprimento das normas constitucionais: limites de aplicação em educação e saúde	CONFORMIDADE
Excesso de Servidores com vínculo decorrente de contratação temporária	OPERACIONAL
Frustração de receita sem registro de providências pelo Gestor	CONFORMIDADE
Divergência/Ausência/atraso na divulgação dos dados ao SAGRES	DIVULGAÇÃO
Descumprimento da Meta de Resultado Primário	CONFORMIDADE
Pagamento de despesas relativas à educação e à saúde utilizando contas bancárias não vinculadas	CONFORMIDADE
Irregularidades/divergências nos pagamentos com folha de pessoal	CONFORMIDADE
Inconsistências no conteúdo referente à LDO e à LOA	CONFORMIDADE
Ocorrência de déficit financeiro/orçamentário	OPERACIONAL
Gasto excessivo em publicidade	OPERACIONAL
Aquisição/Contração de produtos e serviços com indícios de irregularidade	CONFORMIDADE
Despesa com pessoal acima do limite prudencial	CONFORMIDADE
Ausência de informações na GFIP	DIVULGAÇÃO
Deficiências no planejamento e /ou execução de ações, planos ou programas governamentais (inclusive ações de combate ao Covid-19)	OPERACIONAL
Desconformidade na contratação de pessoal por tempo determinado	CONFORMIDADE
Déficit orçamentário - RPPS	OPERACIONAL
Inconsistências na abertura de Créditos Adicionais	CONFORMIDADE
Acumulação indevida de vínculos públicos	CONFORMIDADE
Despesas não autorizadas ou excedentes ao total das dotações (SAGRES)	CONFORMIDADE
Necessidade de utilização do eSocial	DIVULGAÇÃO
Abertura de concurso público em violação à vedação expressa na LC 173/20	CONFORMIDADE

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A partir do enquadramento apresentado, observou-se que as atividades de monitoramento, de auditoria operacional e de conformidade, desempenhadas pela CGMJP, possuem maior frequência de erros.

Destaque-se que a atividade de monitoramento, prevista no Manual do referido órgão, contempla ações, de forma não exaustiva, que incluem o acompanhamento do PPA, LDO e LOA, dos Alertas emitidos pelo TCE-PB, do cumprimento de orientações normativas e de recomendações emitidas por órgãos externos. Assim como a

auditoria operacional que objetiva acompanhar o desempenho da administração na execução dos seus planos e programas de governo, de forma a reduzir os custos e auxiliar na tomada de decisão, inclusive quanto a medidas corretivas. E, não menos importante, a conformidade que visa verificar se atividades financeiras e operacionais estão de acordo com as regras e regulamentos aplicáveis (CGMJP, 2020).

Isso significa que essas falhas revelam os entraves à concretização dos objetivos definidos na Estrutura do COSO, que por sua vez, podem ser resultado de uma série de limitações, quais sejam: informações ou registros imprecisos ou incompletos; julgamento humano falho ou tendencioso; falta de recursos como pessoal qualificado ou tecnologia; deficiências na gestão de risco e, até mesmo, fraude (COSO, 2013).

Procurando explorar as informações do Quadro 2, criou-se a Tabela 3 com uma distribuição baseada no quantitativo de falhas entre 2017 e 2022, separando de acordo com os três objetivos analisados.

**Tabela 3 – Distribuição percentual das falhas de controle interno com base nos objetivos do COSO**

Objetivos do COSO	2017		2018		2019		2020		2021		2022	
	Qtd.	%										
Conformidade	16	66,7	7	35	23	42,6	41	61,2	17	43,6	2	6,45
Divulgação	5	20,8	2	10	8	14,8	9	13,4	10	25,6	7	22,58
Operacional	3	12,5	11	55	23	42,6	17	25,4	12	30,8	22	70,97
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>-</b>	<b>20</b>	<b>-</b>	<b>54</b>	<b>-</b>	<b>67</b>	<b>-</b>	<b>39</b>	<b>-</b>	<b>31</b>	<b>-</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Com isso, verificou-se que os indícios de irregularidades referentes à conformidade, apesar das variações, apresentaram, entre 2017 e 2021, os maiores percentuais de erros. Nesse sentido, destaca-se que houve uma redução acentuada em 2022, com uma mudança maior na distribuição dos problemas para as falhas operacionais, que foi responsável por quase 71% das inconsistências presentes nos alertas. Olhando-se para as falhas de tipo operacional, notou-se pouca variação entre os últimos seis anos, apesar dos casos de reincidência. Reiterando-se que os

principais problemas de controle interno se concentraram nos procedimentos de conformidade e operacionais.

A partir da Tabela 3, é possível extrair, em termos absolutos, quanto cada categoria de objetivos, durante o período analisado, apresentou de falhas, conforme descrito no Gráfico 2.

**Gráfico 2 – Percentual de Falhas entre 2017 e 2022**



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Além disso, a Tabela 3 evidencia um fator importante que consiste na necessidade de manter um controle preventivo, mas também permanente, que possa mitigar efetivamente os indícios de irregularidades por meio de medidas corretivas, as quais possam garantir boas práticas de gestão pública. Que a exemplo do que ocorreu em 2022, com a redução das falhas de conformidade para 6,45%, menor patamar verificado entre todos os anos, o controle interno da prefeitura de João Pessoa desempenhe sua competência, atribuições e atividades em busca de proporcionar segurança razoável para a entidade pública, conforme previsto na Estrutura Integrada do COSO (2013).

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa procurou apresentar as principais falhas relacionadas à condução do controle interno da Prefeitura Municipal de João Pessoa para a concretização das categorias de objetivos direcionadas a operações, divulgação e conformidade proposta pela Estrutura Integrada do COSO (2013), por meio da análise dos alertas emitidos pelo TCE-PB, no período de 2017 a 2022.

Para tanto, foram coletados 96 alertas, dos quais foram atribuídas 27 categorias de falhas, totalizando 235 indícios de irregularidades, e 14 orientações direcionadas à PMJP, tendo em vista que um alerta apresentava mais de uma falha e/ou orientação, além dos casos de reincidência.

Nesse sentido, os dados obtidos revelaram que as principais falhas encontradas nos alertas correspondiam a problemas nos procedimentos operacionais e de conformidade atribuídos à PMJP, uma vez que, em termos absolutos, essas categorias de objetivos concentraram 38% e 45%, respectivamente, dos indícios de irregularidades, de acordo com o Gráfico 2.

Entre as problemáticas diagnosticadas, mereceu destaque as falhas de “Falta/Atraso na divulgação de documentos exigidos pelo TCE-PB” e o “Descumprimento das normas constitucionais: limites de aplicação em educação e saúde”, pela recorrência em todos os anos, e as “inconsistências no conteúdo referente à LDO e à LOA” e as “deficiências no planejamento e /ou execução de ações, planos ou programas governamentais (inclusive ações de combate ao Covid-19)”, por terem concentrado 42% do total dos indícios de irregularidades detectados pela auditoria.

Além disso, frisou-se que os anos de 2019 e 2020 apresentaram os maiores números de inconsistências, ressaltando-se que a conjuntura da pandemia do Covid-19 e o período eleitoral, em 2020, acentuaram o número de alertas nesse ano em João Pessoa.

Do exposto, conclui-se que as principais falhas detectas neste estudo revelaram que há limitações na condução do controle interno da PMJP, as quais demonstraram deficiências na condução das categorias de objetivos – operacional, divulgação e conformidade – preconizadas na Estrutura do COSO (2013). Isso porque, o Manual da CGMJP destaca, no rol de suas atividades, os procedimentos de monitoramento, de auditoria operacional e de conformidade, os quais incluem o

acompanhamento dos alertas emitidos pelo TCE-PB, do desempenho da administração na execução dos seus planos e programas de governo e das regras e regulamentos aplicáveis à entidade, sendo esses abarcados pelas falhas apontadas pelas auditorias do Tribunal de Contas da Paraíba.

Assim como no estudo de Oliveira et al. (2016), esta pesquisa também constatou que, embora as práticas de controle interno na administração pública estejam sendo bastante discutidas e, até implementadas como no caso da Prefeitura de João Pessoa, é comum diagnosticar falhas ou irregularidades na atuação do controle interno.

Além disso, importa esclarecer que esta pesquisa se limitou aos alertas disponíveis no portal do TCE-PB, não incluindo outras fontes de dados, como os relatórios de auditoria sobre as prestações de contas ou acórdãos referentes a estes. Portanto, destaca-se que os resultados obtidos não refletem medidas sobre a eficácia do controle interno da prefeitura de João Pessoa na mitigação das irregularidades detectadas na prestação de contas, tendo em vista que se limitou, tão somente, à identificação das falhas durante o processo de acompanhamento de gestão realizado pelo referido tribunal.

Dessa forma, sugere-se, para pesquisas futuras, a investigação acerca das falhas que remanesceram ao final de cada exercício compreendido nesta pesquisa, como forma de evidenciar quais as falhas foram efetivamente sanadas ou não quando da prestação de contas. Outrossim, recomenda-se um estudo que permita analisar os procedimentos executados na CGMJP, de forma a apontar, efetivamente, quais são as limitações nas práticas de controle interno desempenhadas na prefeitura de João Pessoa, tendo em vista que este estudo apenas indicou possíveis limitações, tais como as sugeridas pelo COSO (2013) quanto às informações ou registros imprecisos ou incompletos, julgamento humano falho ou tendencioso, falta de recursos como pessoal qualificado ou tecnologia, deficiências na gestão de risco e, até mesmo, fraude.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Projeto InterAgir**: diagnóstico acerca da situação geral dos Órgãos de Controle Interno municipais. Florianópolis: ATRICON, 2022. Disponível em: <https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2022/06/Diagnostico-dos-Controle-Internos.pdf>. Acesso em 12 nov. 2022.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle Interno-Estrutura Integrada**: Sumário Executivo. Tradução: PwC Brasil. COSO, maio 2013. Disponível: [https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em 12 nov. 2022.

FREIRE, Dimona Albuquerque Arraes; BATISTA, Paulo César de Sousa. Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público. **Revista Controle – Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 15 n. 2, p. 380-413. 2017. Disponível em: <file:///C:/Users/Clystone/Downloads/Dialnet-NaturezaPreventivaDoControleInternoNoSetorPublico-6522435.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2022.

GATTRINGER, João Luiz; MARINHO, Sidnei Vieira. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque**: Reflexão Contábil, Maringá, Universidade Estadual de Maringá, v. 39, n. 1, p. 75-95. 2020. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3071/307163778005/>. Acesso em 25 nov. 2022.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GLOCK, José. **Sistema de controle interno na administração pública**: orientação técnica para a estruturação e operacionalização de controles internos preventivos, baseados em avaliação simplificada de riscos. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

JOÃO PESSOA (PB). **Lei nº 12.150, de 9 de setembro de 2011**. Transforma o sistema de controle interno em Secretaria Executiva com a denominação de Controladoria Geral do Município - CGM, alterando dispositivos da lei nº 10.429, de 14 de fevereiro de 2005, e dá outras providências. João Pessoa, PB: Sistemas de Leis Municipais, 2013. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/>. Acesso em 26 nov. 2022.

JOÃO PESSOA (PB). **Lei nº 12.960, de 7 de janeiro de 2015**. Altera os artigos 1º das leis nº. 12.151/2011 e nº. 12.152/2011, dá à Controladoria Geral do Município - CGM o status de secretaria, alterando dispositivos da Lei nº 10.429, de 14 de fevereiro de 2005, no que se refere à Secretaria da Transparência Pública, altera o artigo 3º, inciso VIII, da Lei nº. 12.150/2011, e dá outras providências. João Pessoa,

PB: Sistemas de Leis Municipais, 2015. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/>. Acesso em 26 nov. 2022.

JOÃO PESSOA (PB). Controladoria Geral do Município. **Manual da Controladoria-Geral do município de João Pessoa**. 1 ed. João Pessoa: CGMJP, Departamento de Planejamento Estratégico e Pesquisa, 2020, 90p.

MOREIRA, Marcia; DIAS, Alexandra; DE SOUZA, Perpétua. Controle interno como instrumento de gestão pública. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 11, n. 4, p. 39-53. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/231400>. Acesso em: 26 nov. 2022.

MOTA, Giordano Bruno Araújo Cavalcante. A Obrigatoriedade do Controle Interno na Administração Pública Brasileira. **Revista Controle – Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 16, n. 1, p. 459-485. 2018. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6558129>. Acesso em? 26 nov. 2022.

OLIVEIRA, Anderson do Nascimento et al. As Principais Irregularidades de Controle Interno de Municípios Pernambucanos: um estudo a partir dos Relatórios de Auditoria do TCE-PE sobre as Prestações de Contas. *In*: Congresso Internacional de Ciências Contábeis da UFPE – CONUCIC, 2016, 10., Recife. **Anais do Congresso UFPE de Ciências Contábeis**. Recife: UFPE, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/SUCC/article/view/2793/4974>. Acesso em: 12 nov. 2022.

PARK, Kunsu et al. Determinants and consequences of noncompliance with the 2013 COSO framework. **Journal of Accounting and Public Policy**, Elsevier, v. 40, issue 6. 2021. Disponível em: Determinants and consequences of noncompliance with the 2013 COSO framework - ScienceDirect. Acesso em 25 nov. 2022.

PETER, Maria; MACHADO, Marcus. **Manual de auditoria governamental**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, 1997.

SOARES, Francisca, JÚNIOR, Manuel Salgueiro. Percepção dos Servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO. **Revista Controle – Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 17 n. 1, p. 225-251. 2018. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671467>. Acesso em 30 nov. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. **Resolução Normativa RN-TC nº. 01/2017, de 25 de janeiro de 2017**. Disciplina o processo de acompanhamento e

dá outras providências. João Pessoa: TCE-PB, 2017. Disponível em: <file:///C:/Users/CBMPBDF%20PC01/Downloads/RN%20-TC-01%20-2017-%20Proc.%20Acompanhamento%20atualizada%20RN%2006-20.pdf>. Acesso em 25 nov. 2022

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. **Relatório de atividades do quarto trimestre de 2022**. João Pessoa: TCE-PB, 2022. Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/gestao/relatorio-de-atividades>. Acesso em: 20 mar. 2023.

UDEH, Ifeoma. Observed effectiveness of the COSO 2013 framework. **Journal of Accounting & Organizational Change**, Emerald publishing, v. 16, n. 1, p. 31-45. 2020. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAOC-07-2018-0064/full/html>. Acesso em: 30 nov. 2022.