



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAAC
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
MPAC 2016-2018

GLINTON JOSÉ BEZERRA DE CARVALHO FERREIRA

ÓRGÃOS JURISDICIONADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ
E SEUS CONTROLES INTERNOS: EFEITO TAMANHO-DESEMPENHO

FORTALEZA/CE

2018

GLINTON JOSÉ BEZERRA DE CARVALHO FERREIRA

**ÓRGÃOS JURISDICIONADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ
E SEUS CONTROLES INTERNOS: EFEITO TAMANHO-DESEMPENHO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria.

Área de concentração: Gestão Organizacional.

Linha de pesquisa: Contabilidade, Controladoria e Finanças (CCF).

Orientadora: Profa. Alessandra Carvalho de Vasconcelos, Dra.

FORTALEZA/CE

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

F441Ó Ferreira, Glinton José Bezerra de Carvalho.
Órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e seus controles internos : efeito tamanho-desempenho / Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira. – 2018.
90 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2018.
Orientação: Profa. Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos.

1. Controle interno. 2. Setor público . 3. Tamanho organizacional. 4. Desempenho. I. Título.

CDD 658

GLINTON JOSÉ BEZERRA DE CARVALHO FERREIRA

**ÓRGÃOS JURISDICIONADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ
E SEUS CONTROLES INTERNOS: EFEITO TAMANHO-DESEMPENHO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria.

Área de concentração: Gestão Organizacional.

Linha de pesquisa: Contabilidade, Controladoria e Finanças (CCF).

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professora Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professor Dr. Carlos Adriano Santos Gomes – Membro interno
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professora Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib – Membro externo
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, em primeiro lugar, por ser meu refúgio e meu sustento em todos os momentos da minha vida, dando-me saúde, paz interior, sabedoria e discernimento para realizar tudo o que for de Sua Santa Vontade.

Agradeço à minha querida e amada esposa Akemy Allyne, que suportou minhas ausências e, mesmo grávida de nosso terceiro filho, cuidou bravamente de nossas filhas com o apoio da família, e da reforma de nosso lar, tendo muitas vezes que oportunizar condições para que eu me dedicasse aos estudos, sempre me dando força e me incentivando a seguir em frente.

Agradeço de maneira toda especial aos meus amados e preciosos pais Ferreira Neto e Maria Otelina, ao meu irmão tão querido, braço forte e ombro amigo de todas as horas, Francisco Gilney, bem como a toda a família, na pessoa da nossa amada matriarca, vovó Nocy, por todos os ensinamentos de vida, pelo exemplo, pelo ânimo e pelo amor que me dedicam e que me fazem um ser humano melhor a cada dia.

Agradeço de coração à minha orientadora, professora Alessandra Vasconcelos, que, desde o princípio do curso, percebeu o meu desejo de fazer um trabalho proveitoso, e com tanta competência, paciência, profissionalismo e dedicação, conduziu este estudo até o seu final.

Agradeço também aos professores que participaram das bancas ao longo do curso, Adriano Gomes, Ana Maria Catrib e Denise Corrêa, que, com suas pertinentes contribuições, ajudaram-me a aperfeiçoar este trabalho. Não poderia também deixar de agradecer e registrar o imprescindível auxílio de meu amigo de PPAC, doutorando José Glauber, pelo apoio concedido na fase final da pesquisa.

Agradeço ainda aos meus amigos de jornada, meus companheiros de mestrado, com os quais foi possível trocar experiências e angústias, alegrias e conquistas, momentos vividos que ficarão para sempre na memória.

Por fim, e não menos importante, dedico este trabalho às minhas queridas e amadas filhas Maria Gabriella e Maria Giovanna, bem como ao meu caçula tão esperado, Pedro José, que mesmo ainda tão pequenos, já sentem o quanto o pai os ama e luta para que sejam felizes.

A todos que, direta ou indiretamente, inspiram-me e incentivam-me a alcançar justas aspirações, o meu sincero muito obrigado!

*O saber se aprende com mestres e livros.
A Sabedoria, com o corriqueiro, com a
vida e com os humildes.*

Cora Coralina

RESUMO

O controle interno no setor público tem o objetivo de assegurar que os recursos públicos destinados à manutenção e ao funcionamento do aparelho estatal estejam sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com as leis e os regulamentos. Nesse sentido, o nível de desempenho do controle interno representa um aspecto fundamental para o bom funcionamento dos órgãos públicos, independente de seu porte organizacional. Com efeito, o tamanho institucional é uma variável importante, que pode impactar tanto a estrutura física da organização, quanto a sua estrutura de controle. Este estudo, além de ter aferido o nível de desempenho dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, buscou essencialmente investigar a relação entre o tamanho desses órgãos jurisdicionados, com aproximações a envolver “orçamento anual” e “quantidade de servidores”, e o desempenho de seus controles internos. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem predominantemente quantitativa e uso de procedimento documental, cuja análise dos resultados se deu com base na estatística descritiva, na caracterização cruzada e nos testes de correlação entre as variáveis alusivas ao controle interno e ao tamanho dos órgãos jurisdicionados da amostra, a qual contemplou 57 dos 106 órgãos que prestaram contas de gestão ao Tribunal, em referência ao exercício-base de 2016. Conclui-se, de uma forma geral, pela não observação de correlação significativa entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho global de seus controles internos. Apesar disso, o estudo permitiu identificar, de modo particular, relações positivas estatisticamente significantes entre variáveis de tamanho e determinados aspectos específicos que fazem parte do desempenho geral do controle interno, o que representa uma importante inferência para os gestores públicos no alcance de maiores graus de maturidade institucional.

Palavras-chave: Controle interno. Setor Público. Tamanho organizacional. Desempenho.

ABSTRACT

The internal control in the public sector has the objective of ensuring that the public resources destined for the maintenance and operation of the state apparatus are being executed strictly in the public interest and in compliance with the laws and regulations. In this sense, the level of performance of internal control represents a fundamental aspect for the good functioning of public agencies, regardless of their organizational size. In fact, institutional size is an important variable that can impact both the physical structure of the organization and its control structure. This study, in addition to assessing the level of performance of the internal controls of the jurisdictional entities of the Courts of Audit of the State of Ceará, essentially sought to investigate the relationship between the size of these jurisdictions, with approximations involving "annual budget" and "amount of servers", and the performance of their internal controls. It is a descriptive research, mainly with quantitative approach and using documentary procedure, which result analysis was based on descriptive statistics, crossed-characterization and also on the correlation tests between aspects related to internal control and institution size of the studies, in the total of 57 of 106 organizations that had to give their management account information to the Court, having the year 2016 as base. In general, it was concluded that there was no significant relationship between the size of the jurisdictional entities of the Court of Audit of the State of Ceará and the overall performance of their internal controls. Although, the study allowed to identify, in particular, statistically significant positive relationships between size variables and certain specific aspects that are part of the overall performance of internal control, which represents an important inference to public managers to reach higher degrees of maturity institution.

Keywords: Internal control. Public sector. Organizational size. Performance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Descrição de Fenômeno Aplicável aos Tribunais de Contas	28
Figura 2 - Controle Interno – Estrutura Integrada	42
Figura 3 – Macro Ambiente de Gestão.....	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Funções dos Tribunais de Contas	26
Quadro 2 – Jurisdição dos Tribunais de Contas brasileiros.....	29
Quadro 3 – Composição e funcionamento dos órgãos colegiados do TCE/CE	31
Quadro 4 – Objetivos do controle interno nas organizações e correspondentes controles.....	38
Quadro 5 – Categorias de características do processo de avaliação de controles internos	40
Quadro 6 – Atualização do COSO I (1992) para COSO III (2013)	44
Quadro 7 – Atribuição de pontos pelo nível do controle interno (CI).....	62
Quadro 8 – Variáveis de análise	63

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cálculo da amostra de órgãos jurisdicionados	60
Tabela 2 – Desempenho global do controle interno (CI): todas as dimensões.....	66
Tabela 3 – Desempenho da dimensão 1 do controle interno: ambiente de controle	66
Tabela 4 – Desempenho da dimensão 2 do controle interno: avaliação de risco	67
Tabela 5 – Desempenho da dimensão 3 do controle interno: procedimentos de controle	67
Tabela 6 – Desempenho da dimensão 4 do controle interno: informação e comunicação.....	68
Tabela 7 – Desempenho da dimensão 5 do controle interno: monitoramento	68
Tabela 8 – Tamanho dos órgãos jurisdicionados: análise por quartil	69
Tabela 9 – Tamanho dos órgãos: orçamento, despesa empenhada	69
Tabela 10 – Tamanho dos órgãos: recursos humanos, servidores ativos	70
Tabela 11 – Desempenho médio do controle interno (CI) por tamanho dos órgãos.....	70
Tabela 12 – Desempenho médio do controle interno (CI) por natureza jurídica, poder e tipo de administração dos órgãos.....	71
Tabela 13 – Órgãos por função e desempenho médio do controle interno (CI).....	73
Tabela 14 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e controle interno (CI)	74
Tabela 15 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 1 do controle interno.....	74
Tabela 16 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 2 do controle interno.....	75
Tabela 17 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 3 do controle interno.....	75
Tabela 18 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 4 do controle interno.....	76
Tabela 19 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 5 do controle interno.....	76

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CF – Constituição Federal de 1988

CI – Controle Interno

COSO – *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IN – Instrução Normativa

INTOSAI – *International Organisation of Supreme Audit Instructions*

IPES – Instituições Privadas de Ensino Superior

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NAGs – Normas de Auditoria Governamental

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SOX – Lei Sarbanes-Oxley

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

TCE/CE – Tribunal de Contas do Estado do Ceará

TCE/RS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

TCM/CE – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	14
1.2 PROBLEMA.....	17
1.3 OBJETIVOS.....	17
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	17
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	17
1.4 JUSTIFICATIVA	18
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA	19
2 REVISÃO DA LITERATURA	21
2.1 CONTROLE, TRIBUNAIS DE CONTAS E O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ	21
2.1.1 <i>Antecedentes históricos e aspectos atinentes ao controle</i>	22
2.1.2 <i>Tribunais de Contas no Brasil</i>	24
2.1.3 <i>Tribunal de Contas do Estado do Ceará</i>	29
2.2 CONTROLE E O CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO	33
2.2.1 <i>A evolução do controle e sua inserção normativa</i>	33
2.2.2 <i>Controle interno no setor público</i>	36
2.3 ESTUDOS EMPÍRICOS ANTERIORES, CARACTERIZAÇÃO DE TAMANHO E HIPÓTESES DE PESQUISA	47
2.3.1 <i>Estudos empíricos anteriores</i>	47
2.3.2 <i>Caracterização de tamanho e hipóteses de pesquisa</i>	55
3 METODOLOGIA.....	59
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	59
3.2 ESCOPO, POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA	60
3.3 COLETA DOS DADOS	62
3.4 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE RESULTADOS	63
4 RESULTADOS DA PESQUISA	65
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA.....	65
4.1.1 <i>Avaliação do controle interno</i>	65
4.1.2 <i>Tamanho dos órgãos</i>	69
4.1.3 <i>Controle interno, tamanho dos órgãos e fatores institucionais</i>	70
4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA	73
4.2.1 <i>Análise de correlação</i>	74
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
REFERÊNCIAS	80
ANEXO I - FORMULÁRIO DE AVALIAÇÃO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO (CI)	86
ANEXO II - IDENTIFICAÇÃO DA POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA	88

1 INTRODUÇÃO

Essa seção introdutória permite que se tenha uma visão geral acerca dos elementos norteadores da pesquisa em foco. Nesse sentido, apresenta-se ordenada em seis partes sequenciais, a seguir dispostas: (i) contextualização na qual se insere a problemática; (ii) problema de pesquisa propriamente dito; (iii) objetivos para o estudo que se realiza, geral e específicos; (iv) justificativa para a análise que se busca empreender; e (v) estrutura da pesquisa, levando em conta o conteúdo completo do trabalho em pauta. Com efeito, toda a discussão relativa ao tema objeto da pesquisa – com a respectiva fundamentação teórico-empírica, metodologia utilizada e resultados observados –, inicia-se a partir das linhas que se seguem.

1.1 Contextualização

A atual conjuntura em que o setor público brasileiro está inserido, com demandas crescentes da sociedade por uma maior transparência dos atos da Administração Pública e por serviços públicos de melhor qualidade, requer de seus agentes o preparo e a consciência de que suas ações têm consequências diretas no desenvolvimento, transformação e consolidação do país como uma potência econômica, assim como para o crescimento do bem-estar social e para a melhoria da imagem perante a comunidade (COSTA, 2012).

Segundo Bogoni *et al.* (2010), o cidadão é um acionista do Estado, na medida em que contribui para a sua manutenção, e, assim, tem o direito de monitorar a atuação dos agentes públicos, além de intervir e influenciar nas decisões estatais, sendo para isso necessário o controle.

O entendimento norteador desse controle, em sentido amplo, é assegurar que os recursos públicos destinados à manutenção e ao funcionamento do aparelho estatal estejam sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com o princípio constitucional da legalidade, bem como aderente à supremacia do interesse público (LINCZUK, 2012).

Uma das vertentes do controle *lato sensu* são os sistemas de controle interno – cuja criação é de responsabilidade da alta administração da instituição –, os quais são concebidos a fim de que seja possível organizar e monitorar adequadamente um fluxo de informações corretas, reais e completas para a sociedade, como as de natureza financeira,

operacional, de obediência às leis e outras que apresentem fatores de risco importantes (IBGC, 2015).

Nesse sentido, o *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), entidade sem fins lucrativos, desempenha um papel de destaque desde a sua criação, ao buscar, entre outros, o aperfeiçoamento dos controles internos como elemento fundamental para o bom funcionamento das organizações, independente de suas origens e portes, qualquer que seja o ambiente, público ou privado (VIEIRA, 2009).

Segundo Cannavina e Parisi (2015), o *framework* COSO – estruturado na perspectiva específica do controle interno em 1992 e atualizado em 2013 – apresenta uma metodologia bastante difundida em todo o mundo e reconhecida como uma estrutura modelo para o desenvolvimento, a implementação e a condução do controle interno. O modelo também auxilia na avaliação da eficácia dos controles internos, na qual estão presentes as cinco dimensões ou componentes da estrutura do controle interno: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento. Juntos, esses cinco componentes funcionam de forma integrada e fornecem razoável segurança para a instituição, no que diz respeito à realização de seus objetivos.

No âmbito do setor público, como uma das medidas para melhorar os controles internos da Administração Pública, o Tribunal de Contas da União (TCU) passou a exigir, a partir da Decisão Normativa TCU nº 107/2010 (BRASIL, 2010), que os Relatórios de Gestão (RG) anual das organizações públicas tragam informações a respeito do funcionamento da estrutura de controles internos das unidades jurisdicionadas, contemplando os referidos componentes que fazem parte do escopo do COSO e da INTOSAI - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (CANNAVINA; PARISI, 2015).

A Instrução Normativa TCU nº 63/2010 (BRASIL, 2010), por sua vez, definiu o que deve compor a prestação de contas anual de seus órgãos públicos jurisdicionados. Uma das peças obrigatórias corresponde exatamente aos Relatórios de Gestão (RG), por meio dos quais as unidades jurisdicionadas devem realizar exame de desempenho acerca das atividades de gestão, o que inclui a aferição acerca de como estão se comportando os seus correspondentes controles internos (SOUZA JR.; SILVA, 2016).

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), na mesma linha, no intuito de ampliar o contato das instituições que compõem o Sistema de Controle Externo brasileiro com a temática que envolve o controle interno, bem como no sentido de direcionar a atuação dessas mesmas instituições nesse segmento tão necessário

para o aprimoramento da gestão pública, expediu duas resoluções acerca do tema: a Resolução nº 04/2014 e a Resolução nº 05/2014.

A primeira delas estabelece diretrizes que relacionam o controle interno como instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas, enquanto a segunda – mais relacionada a esta pesquisa – insere o controle interno como instrumento de eficiência dos jurisdicionados.

Vale ressaltar que o termo “jurisdicionados”, em âmbito geral, equivale a toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que, estando sujeita ao controle externo do Tribunal de Contas, integra a relação jurídica decorrente do referido controle. Assim, todos os órgãos públicos que estão sob uma determinada jurisdição e que possuem, em relação ao Tribunal de Contas respectivo, a obrigatoriedade legal de prestar contas de sua gestão, compõem seus órgãos jurisdicionados.

Piccoli e Prado (2018) observam que a eficiência do controle interno possibilita, ao gestor responsável pelo órgão jurisdicionado, acompanhar o resultado obtido e comparar com o planejamento realizado em certo período, de modo a promover tempestivamente os ajustes necessários, a fim de que os objetivos e metas sejam alcançados e, além disso, as normas vigentes sejam cumpridas.

A diretriz primordial para o fortalecimento do controle interno contida na mencionada Resolução nº 05/2014, enquanto instrumento de eficiência dos jurisdicionados, esclarece que os Tribunais de Contas do Brasil, no cumprimento de suas competências constitucionais, devem promover ações que visem à implantação e ao efetivo funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, como instrumento de melhoria da governança, da gestão de riscos e do controle interno da gestão pública (ATRICON, 2017).

Em mesmo sentido, com a finalidade de contribuir para o aprimoramento da administração pública, para o aperfeiçoamento dos controles internos dos órgãos que lhe prestam contas e para a efetividade das políticas governamentais orientadas a resultados em prol da coletividade, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), tal qual já fizera o TCU, também dispôs acerca da autoavaliação de controle interno de seus jurisdicionados, por meio da Instrução Normativa nº 03/2015 (CEARÁ, 2015).

Contudo, não obstante a importância da avaliação do controle interno no âmbito dos órgãos jurisdicionados e o estabelecimento de medidas tendentes a torná-lo mais efetivo, é válido considerar que existem diferentes fatores institucionais particulares a esses órgãos que podem ter relação com o desempenho de seus controles internos (LIMA et al., 2017).

Tais fatores podem possuir correlação com os controles postos em prática por essas entidades, e o estudo mais específico deste aspecto, não identificado na revisão de literatura estudos aplicados ao TCE/CE, pode favorecer sobremaneira as tomadas de decisão por parte dos gestores responsáveis.

Portanto, para essa pesquisa acadêmica, além da verificação de como se encontra o nível de desempenho dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, considera-se fundamental a investigação acerca do efeito relacional de determinados fatores institucionais, de modo mais específico, atinentes ao tamanho do órgão (porte organizacional) e o desempenho de seus controles internos estabelecidos.

1.2 Problema

Assim, em vista da contextualização exposta na seção anterior, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual a relação entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho de seus controles internos?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

No intuito de responder ao questionamento apresentado, apresenta-se o seguinte objetivo geral: Analisar a relação entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho de seus controles internos.

1.3.2 Objetivos Específicos

Com a finalidade de atingir o objetivo geral, estabelecem-se os objetivos específicos adiante enumerados:

- 1) Verificar o nível de desempenho dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE;
- 2) Caracterizar o tamanho dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE em função do orçamento anual e da quantidade de servidores;
- 3) Identificar a relação entre o orçamento anual dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE e o desempenho de seus controles internos;
- 4) Examinar a relação entre a quantidade de servidores dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE e o desempenho de seus controles internos.

1.4 Justificativa

Mileski (2018) deixa assente que quando alguém assume a condição de agente público – político ou administrativo –, no momento do ato em que toma posse no seu cargo público, para poder exercer atividades em nome do Estado, também lhe é transferida parcela do Poder Público. Juntamente com essa parcela de poder, o agente público assume direitos e obrigações. Uma das principais obrigações do agente público é o dever de controle. O servidor, além de procurar exercer bem as suas funções – agir com eficiência, zelo e dedicação –, tem o dever de efetivar controle sobre os serviços em que atua, bem como sobre os materiais, bens e equipamentos postos a sua disposição para o exercício das atividades públicas.

Assim também ocorre com o gestor público responsável pelo órgão que dirige, ou seja, este possui o dever de implantar controles internos, os quais visam essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica (MIRANDA, 2017).

Contudo, de acordo com o entendimento de Blumen (2015), a implantação de controle interno nas organizações, usualmente, esbarra em inúmeras dificuldades, em virtude dos poucos trabalhos empíricos realizados que abordem de maneira prática e objetiva quais etapas devem obrigatoriamente fazer parte da implantação e quais etapas podem ser superadas com a utilização de modelos mais robustos e aperfeiçoados de sistemas de controles internos.

Uma vez implantado o sistema de controle interno ou em fase de implantação, o diagnóstico acerca do seu nível de desempenho pode ser obtido de várias formas, de modo presencial ou mediante evidenciação à distância de dados e informações. Em todo caso, o exame de funcionalidades, atribuições, corpo de funcionários/servidores, procedimentos de auditoria, segurança de informações, mecanismos de proteção de ativos, acervo técnico de documentos, entre outros, são pontos importantes para se conhecer a maturidade do sistema, o seu grau de conformidade e a eficácia dos procedimentos executados (BLUMEN, 2015).

Certo é que desenvolver e implementar um sistema de controle interno eficaz pode ser desafiador. Operar esse sistema com eficácia e eficiência no dia a dia não é tarefa fácil. Modelos corporativos novos e que mudam a todo instante, maior uso e dependência de tecnologias, mais requisitos normativos e maior escrutínio, a globalização, entre outras questões, exigem que qualquer sistema de controle interno seja ágil o bastante para se adaptar às mudanças nos ambientes corporativos, operacionais e regulatórios (COSO, 2013).

Na definição do COSO (2013), controle interno é considerado um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. No entanto, Lima *et al.* (2017) deixa claro que o contexto institucional a que os órgãos públicos estão submetidos representa um conjunto relevante de variáveis que podem ter relação com o processo de legitimação de suas atividades e de seus controles. Com isso, fatores institucionais intrínsecos a determinado órgão público podem possuir relação com o desempenho de seus controles internos (LIMA *et al.*, 2017). Por sua vez, estudos teórico-empíricos que buscam conhecer o efeito da relação entre o tamanho de entidades e seus controles internos ainda são escassos na literatura nacional, lacuna que justifica a realização do trabalho ora apresentado.

Com efeito – em referência ao caso dessa pesquisa –, por sua complexidade e heterogeneidade, a análise de variáveis relativas ao tamanho dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE se torna relevante, na medida em que pode haver relação com o desempenho de seus controles internos, ao passo em que permite ao gestor responsável pelo órgão jurisdicionado conhecer dados que o auxiliem nas tomadas de decisão, com base em premissas científicas.

No que diz respeito à atuação específica do TCE/CE, a pesquisa também se justifica por permitir uma análise descritiva até então inédita ao Tribunal, que consiste em relacionar o tamanho (porte) de seus órgãos jurisdicionados ao nível de desempenho dos correspondentes controles internos.

Além disso, o estudo servirá para oferecer um subsídio preditivo ao TCE/CE acerca do tema, a amparar não somente o planejamento das auditorias presenciais futuras de conformidade, mas também oportunizar que o Tribunal agregue valor às suas conclusões técnicas e possa melhor empreender a competência plena que lhe cabe nos exames que realiza acerca do sistema de controle interno de seus órgãos jurisdicionados, com vistas ao aprimoramento desse sistema e em benefício de uma gestão pública mais condizente aos anseios sociais.

1.5 Estrutura da pesquisa

Essa dissertação está estruturada em cinco seções que se complementam. A primeira apresenta os elementos de introdução, direcionadores da pesquisa. Nesse sentido, explana-se acerca da contextualização ao tema, com o encadeamento conciso e lógico dos aspectos que devem ser conhecidos pelos interessados para que se chegue à formulação do

problema. A seguir, encontram-se dispostos o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a justificativa motivadora do trabalho e a importância que o estudo em tela representa, inclusive para o âmbito profissional.

Na segunda seção, apresenta-se a revisão da literatura que serviu de base para a pesquisa. De início, faz-se uma análise acerca do controle em sentido geral, a englobar histórico, concepções conceituais, presença normativa, espécies de controle, entre outros. Depois, a discussão passa ao plano do controle técnico-institucional, com foco nas Cortes de Contas e ênfase no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Em momento seguinte da seção, examina-se o controle, inserindo-o no contexto do controle interno, com a observação das nuances relacionadas ao setor público. Ao fim da seção, faz-se um detalhado exame dos estudos empíricos anteriores que possuem pontos de convergência com o estudo em questão, e, ainda, um breve esclarecimento acerca das hipóteses de pesquisa.

A terceira seção traz a metodologia utilizada nesse trabalho acadêmico, com todo o seu enquadramento científico. Adicionalmente, traz os critérios adotados quanto ao escopo, população e amostra da pesquisa, bem como no que diz respeito à coleta dos dados e aos procedimentos para a análise dos resultados, os quais servirão de respostas para o atendimento dos objetivos propostos no estudo.

A quarta seção apresenta diversas tabelas e os resultados encontrados com base nas análises efetuadas, contendo a interpretação apropriada em função de técnicas estatísticas aplicadas, caso da estatística descritiva e testes de correlação que permitiram alcançar os objetivos definidos para a pesquisa.

A quinta seção traz as considerações finais do estudo, com destaque para os principais resultados encontrados, as contribuições da pesquisa para o Tribunal de Contas do Estado do Ceará, assim como as principais limitações observadas e as sugestões para futuras pesquisas. Ao fim do trabalho, apresentam-se as referências utilizadas na pesquisa, bem como anexos contendo informações complementares.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Com a finalidade de estabelecer parâmetros teóricos úteis ao entendimento do objetivo central da pesquisa, que trata da investigação acerca da relação entre determinadas características institucionais dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará – receita anual auferida e porte do órgão – e a efetividade de seus controles internos, esta revisão de literatura não poderia deixar de realçar o controle como elemento conceitual basilar, relacionando-o aos seus correspondentes sistemas, de âmbito externo e interno, a fim de que o liame entre as características institucionais dos órgãos pesquisados e a efetividade de seus controles internos possa melhor ser identificada. Por meio das seções a seguir, busca-se internalizar o arcabouço teórico necessário à pesquisa adiante explorada.

2.1 Controle, Tribunais de Contas e o Tribunal de Contas do Estado do Ceará

No artigo nº 51 de “O Federalista” (*The Federalist Papers*) – obra que reuniu 85 artigos com o objetivo de ratificar a Constituição dos Estados Unidos, proveniente da Convenção da Filadélfia de 1787 –, James Madison, que viria a ser o quarto Presidente estadunidense, entre os anos de 1809 e 1817, assim se posicionou:

Se os homens fossem anjos, não seria necessário haver governo. Se os homens fossem governados por anjos, dispensar-se-iam os controles internos e externos do governo. Ao constituir-se um governo – integrado por homens que terão autoridade sobre outros homens –, a grande dificuldade está em que se deve, primeiro, habilitar o governante a controlar o governado e, depois, obrigá-lo a controlar-se a si mesmo. A dependência em relação ao povo é, sem dúvida, o principal controle sobre o governo, mas a experiência nos ensinou que há necessidade de precauções suplementares (NARDES, 2018).

É de se ver, portanto, que o surgimento do Estado pressupõe a necessidade de o ser humano buscar harmonizar o convívio social em um determinado território, até mesmo como forma de estabelecer limites para a atuação individual, com o objetivo de garantir o bem-estar da coletividade (NARDES, 2018).

O controle aparece, em suas várias acepções, como gênese ao sucesso das ações estatais. Para Diniz *et al.* (2004), o controle interno pode ser entendido como um conjunto de órgãos e entidades mantidos sob um sistema de comunicação e coordenação próprias, com o objetivo de operacionalizar os planos de uma organização, o que inclui atitude gerencial, métodos e medidas para proporcionar a segurança de que os objetivos estão sendo alcançados. Entre as finalidades do controle interno, encontra-se a de apoiar o controle externo em sua

missão institucional. Assim, importa o alinhamento de papéis e posturas desempenhadas pelos agentes de controle interno das entidades públicas em conjunto às ações de fiscalização e auditoria exercidas pelos agentes de controle externo, de modo que o controle institucional amplo possibilite o alcance dos fins estatais planejados.

Acerca da temática, discorrer-se-á com maior vagar em sequência, dando-se primazia, nessa seção, ao controle e à atuação deste em âmbito técnico-externo, exercido pelas Cortes de Contas, em auxílio ao Poder Legislativo.

2.1.1 Antecedentes históricos e aspectos atinentes ao controle

Historicamente, a palavra controle sempre esteve ligada às finanças. Em francês, *contrôler* significa registrar, inspecionar, examinar. A palavra é originária de *contre-rôle*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. Para o direito inglês, significa vigilância. No italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais (CASTRO, 2015).

Salienta Castro (2015) que a atividade de controle vinculada, inicialmente, às finanças das empresas, pode ser aplicada às finanças pessoais. O equilíbrio do orçamento individual depende do controle que se exerce sobre os gastos, de forma a compatibilizá-los com a receita. Princípio que se consolidou no setor público com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000). Nesse sentido, deve-se manter o controle orçamentário da *res* (coisa) pública, por ser um recurso da sociedade, gerido por agentes públicos em prol da coletividade.

Explica Fernandes (2012) que controle e poder, no desenvolvimento histórico, nem sempre puderam estar associados. Ao contrário, chegaram mesmo a ser expressões antagônicas, uma vez que a máxima expressão do segundo era a ausência do primeiro. Daí a importância da contribuição de Montesquieu ao escrever *L'Esprit des lois* (livro XI, cap. VI), no qual afirmou:

A liberdade política somente existe nos governos moderados. Mas nem sempre ela existe nos governos moderados. Só existe quando não se abusa do poder, mas é uma experiência eterna que todo homem que detém o poder é levado a dele abusar: e vai até aonde encontra limites. Quem o diria? A própria virtude precisa de limites. Para que não se abuse do poder, é necessário que pela disposição das coisas o poder limite o poder (AZAMBUJA, 1963).

Limitar o poder: eis a síntese do controle. Por esse motivo, o órgão que vai exercer a função há de ser dotado de garantias, criando o que se convencionou chamar de *checks and balances* (mecanismos de freios e contrapesos). O controlar, porém, precisa estabelecer-se em regras. Não pode ser uma função sem regramentos, sob pena de transformar o controlador em poder. Assim, há que ter função restrita e limitada a modelo previamente estabelecido, para que possa avaliar a regularidade da conduta que será controlada (FERNANDES, 2012).

Mileski (2018) leciona que a função de controle do poder foi estruturada no Estado Moderno, quando se consolidou como uma das principais características do Estado de Direito. Neste, a Administração está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público. Por isso, para eficácia dessa exigência, torna-se imperativo o estabelecimento de condições que verifiquem, constatem e imponham o cumprimento da lei para o atendimento do interesse público, com a finalidade de ser evitado o abuso de poder. A isto se chama controle da Administração Pública.

Para Marques Neto (2010), o controle da Administração Pública transcende em muito o debate em torno do controle interno ou externo da atividade administrativa, a delimitação das competências das Cortes de Contas ou mesmo os procedimentos voltados a coibir desvios e desmandos na ação dos agentes públicos (servidores ou agentes políticos). A dimensão do controle envolve mesmo a própria configuração do Estado Moderno.

De todo modo, releva mencionar que, quanto ao posicionamento que a Constituição Federal de 1988 conferiu ao órgão controlador, o controle se classifica em interno e externo. No primeiro caso, refere-se tanto ao sistema de controle interno propriamente dito, com expressa previsão constitucional, como aos controles administrativos, que incluem os recursos administrativos e o controle hierárquico, entre outros (LIMA, 2011). Já o controle externo é aquele que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado, e visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento (MEIRELLES, 1997).

De acordo com Libonati *et al* (2004), a existência de um adequado sistema de controle interno é relevante para a administração pública, e, em particular, para o controle externo, na medida em que possibilita um exame prévio da situação do órgão auditado. Ademais, a própria Constituição Federal de 1988, no artigo 74, parágrafo primeiro, determina que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer

irregularidade ou ilegalidade, deverão dar conhecimento ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Os sistemas de controle externo e interno devem se complementar numa única relação operacional, porquanto o controle interno, quando estruturado e atuante, torna-se suporte do controle externo mediante a fácil acessibilidade do fluxo de informações e acompanhamento das contas públicas. Essa interação é importante, especialmente quando há ocorrências questionáveis, irregularidades e desvios constatados durante a execução dos programas governamentais (LIBONATI *et al.*, 2004).

Nessa linha, sabe-se que a maior incidência de fraudes ainda ocorre por deficiência, ou pela própria inexistência, do controle interno, o que revela a dimensão do papel preponderante desse controle, tanto na prevenção, quanto na descoberta de fraudes ou erros na repartição (DINIZ, 2003). Portanto, ambos os sistemas de controle (interno e externo) devem, periodicamente, ser revistos e fortalecidos, para estarem sempre aptos a atender aos fins constitucionalmente estabelecidos.

Em relação ao controle externo, Lima (2011) esclarece que este pode ser político ou técnico. O primeiro é da competência do Poder Legislativo e corolário do regime democrático de governo. Entre os seus instrumentos mais conhecidos se encontram os Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs), as convocações de autoridades, os requerimentos de informações e a sustação de atos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa. O controle técnico é aquele realizado sobre os atos de gestão dos recursos públicos e exercido pelos Tribunais de Contas, em auxílio aos órgãos legislativos, nas três instâncias de governo. Acerca deste tipo de controle, detalhar-se-á a seguir.

2.1.2 Tribunais de Contas no Brasil

De acordo com Castardo (2007), os precedentes históricos universais relacionados às Cortes de Contas possuem diversas abordagens nos escritos, não sendo possível proclamar de forma cronológica absoluta, porquanto a história não tem os mesmos acontecimentos em todos os lugares e no mesmo tempo. No entanto, sob os moldes atuais de controle de contas, a primeira instituição foi criada por Napoleão Bonaparte, na França, em 1807, atendendo ao contido na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, explicitada no ideário da Revolução Francesa, em 1789, que dizia: “*a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração*”.

Em função da necessidade de atender a essa prerrogativa da sociedade, de que o administrador público preste contas de sua gestão, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Ruy Barbosa, expediu-se o Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890, cujo objetivo consistiu em criar o Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República (BRASIL, 1890).

Desse modo, Castardo (2007) informa que os Tribunais de Contas existem no ordenamento jurídico brasileiro desde a primeira Constituição republicana, datada de 1891, com a finalidade de liquidar as contas de receita e despesa, e verificar sua legitimidade, antes de serem prestadas ao Congresso, de forma a atender, assim, aos reclamos da necessidade de criação de um órgão que fiscalizasse a realização do orçamento e a aplicação do dinheiro. As demais Constituições (1934, 1937, 1946, 1967 e 1988) mantiveram em seus textos os Tribunais de Contas, consolidando-os como uma das instituições mais duradouras do País.

Ruy Barbosa, em 1890, quando se posicionou em sua exposição de motivos relativa ao citado Decreto nº 966-A, definiu da seguinte forma o papel da instituição:

[...] corpo de magistratura intermediário à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil.

[...] Convém levantar, entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa, um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura, e intervindo na administração, seja não só o vigia, como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetração das infrações orçamentárias, por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente, discrepem da linha rigorosa das leis de finanças.

[...] Nada teremos feito, em tão melindroso assunto, o de mais alto interesse, entre todos, para o futuro, enquanto não erguermos a sentinela dessa magistratura especial, envolta nas maiores garantias de honorabilidade, ao pé de cada abuso, de cada germe ou possibilidade eventual dele” (BARBOSA, 1890).

Lima (2011) comenta que a Constituição de 1891, sob forte influência de Ruy Barbosa, institucionalizou o Tribunal de Contas, mas sua efetiva instalação somente veio a ocorrer em 1893, na gestão do Ministro Serzedello Corrêa.

O controle externo, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal de 1988, foi instituído com o objetivo de realizar a fiscalização de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, em todo o âmbito da Administração Pública. Esta competência está a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas (DINIZ *et al.*, 2004). Assim consta no artigo 70 da Constituição Federal de 1988:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988).

Em relação à Constituição Federal de 1988 – mais precisamente em seus artigos 71 e 75 –, Castardo (2007) leciona que esta ampliou sobremaneira o campo de atuação dos Tribunais de Contas, porquanto a estes órgãos foi dado o poder para exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, além da fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Houve alargamento do rol daqueles que devem prestar contas, abrangendo pessoas físicas e jurídicas, públicas e privadas. A ação do controle deve ser exercida sobre todas as entidades da administração direta e indireta, incluindo as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público. Sob a fiscalização e competência do Tribunal de Contas se encontra qualquer agente, público ou privado, que venha a causar prejuízos ao erário.

Os Tribunais de Contas, no exercício de suas funções, possuem respaldo para exigir o cumprimento das normas aplicáveis ao setor público, motivo que os faz também ter a responsabilidade de cumprir fielmente o mesmo que exigem das demais instituições do setor, uma vez que, além de fiscalizadores, também exercem o papel de fiscalizados, embora não haja uma clara definição de como e por quem essas instituições devem ser fiscalizadas. Entende-se, contudo, que, por se situarem na esfera de auxílio ao Poder Legislativo, sujeitam-se à fiscalização deste (CASTARDO, 2007).

Acerca das diversas funções dos Tribunais de Contas, em conformidade às prescrições normativas que alude, Lima (2011) as resume no Quadro 1.

Quadro 1 – Funções dos Tribunais de Contas

FUNÇÃO	DISPOSITIVOS
Fiscalizadora	CF: artigo 71, IV, V, VI e XI
Opinativa	CF: artigo 71, I
Julgadora	CF: artigo 71, II e III
Sancionadora	CF: artigo 71, VIII
Corretiva	CF: artigo 71, IX e X
Consultiva	LOTUCU: artigo 1º, XVII
Informativa	CF: artigo 71, VII
Ouvidora	CF: artigo 74, § 2º
Normativa	LOTUCU: artigo 3º

Fonte: Lima (2011)

Além das competências previstas no artigo 71 e seguintes da Constituição Federal de 1988, diversas outras são atribuídas aos Tribunais de Contas na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), na Lei nº 10.028/2000 (Lei de Crimes Fiscais), na Lei nº 8.666/1993 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos), na Lei Complementar nº 135/2010 (Lei da Ficha Limpa), no apoio à Justiça Eleitoral (Lei nº 9.504/1997), no acompanhamento de processos de improbidade administrativa (Lei nº 8.429/1992), entre vários outros diplomas normativos, além do reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da possibilidade de que exerçam o controle de constitucionalidade difuso e incidental, bem como de que adotem medidas cautelares em caso de urgência, de fundado receio de grave lesão ao erário ou a direito alheio, ou, ainda, de risco de ineficácia da decisão de mérito (LIMA, 2011).

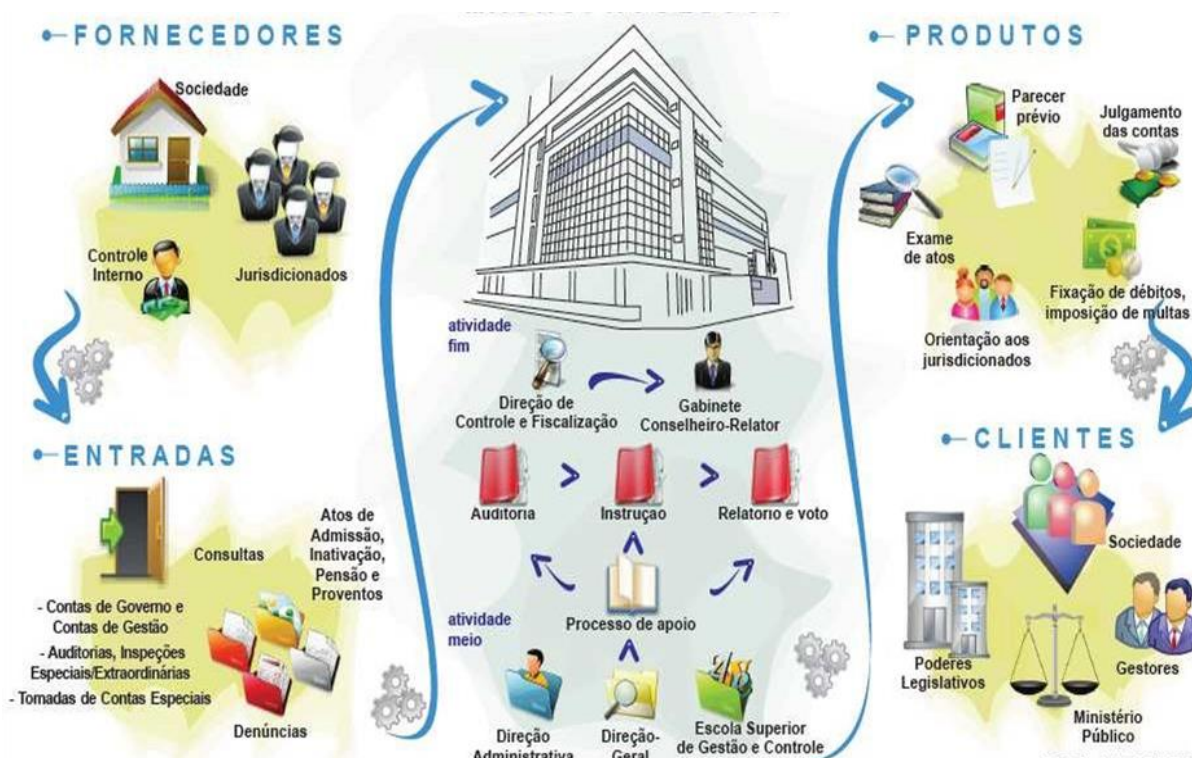
Castardo (2007) deixa assente, em relação à natureza jurídica do Tribunal de Contas no ordenamento jurídico brasileiro, partindo da análise histórica e da sistemática constitucional, que o Tribunal de Contas não está expresso como Poder e não deve ocupar, por construção doutrinária, um eventual “quarto poder”, bem como não se encaixa no modelo de separação em três poderes, devendo ser reconhecido como órgão autônomo que coopera nas atividades dos Poderes constituídos, sendo soberano no cumprimento da sua missão constitucional.

Com efeito, no Brasil, os Tribunais de Contas possuem características peculiares, uma vez que são órgãos híbridos, com funções de caráter técnico e jurisdicional. Essas instituições de controle externo se moldam em um modelo particular, pois possuem linha hierárquica própria e independente, não subordinada a qualquer dos poderes; gozam de autonomia administrativa e funcional; têm iniciativa legislativa própria e competência normativa e reguladora específica; além do fato de que os seus membros possuem garantias constitucionais idênticas às dos magistrados, embora não componham o Poder Judiciário (ANDRADA; BARROSO, 2010; GUERRA, 2005).

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou com respeito à natureza quase jurisdicional dos Tribunais de Contas, inclusive sobre a impossibilidade de o Judiciário anular decisões em processos de contas, salvo se não for observado o princípio do devido processo legal. De fato, todas as manifestações das Cortes de Contas têm valor e força coercitiva, correspondendo a inscrita no inciso II do artigo 71 da Constituição Federal de 1988 a um julgamento, o qual merece o respeito de todos os órgãos, sendo, em tudo e por tudo, exatamente igual à manifestação do Poder Judiciário (FERNANDES, 2012).

O aparato constitucional conferido às Cortes de Contas aproxima essas instituições da própria essência da *accountability*, que se traduz na prestação de contas responsável por quem realiza a gestão da *res publicae*, na medida em que possibilita a atuação desses entes públicos como verdadeiros instrumentos de controle social. Portanto, faz-se mister que as informações e análises produzidas pelos Tribunais de Contas sejam amplas e completas (ROCHA, 2013). A Figura 1 mostra uma breve visualização dos macroprocessos de atividades aplicáveis aos Tribunais de Contas em geral.

Figura 1 – Descrição de Fenômeno Aplicável aos Tribunais de Contas



Fonte: Adaptado de Laureano (2016).

Nota-se, a partir da Figura 1, a importância do controle interno como elemento a subsidiar as ações do controle externo. Tanto é assim que o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), por exemplo, dedicou o capítulo terceiro de sua Lei Orgânica – artigos 52 a 55 da Lei nº 12.509, de 06 de dezembro de 1995 – para tratar da repercussão do controle interno em sua seara de atuação. A efetiva existência do controle interno e o seu estágio de aprimoramento afetam diretamente a extensão dos exames efetuados pela auditoria externa, uma vez que se constituem em um dos suportes mais relevantes nos quais se baseia o exercício do controle externo. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 52, assim determina as finalidades dos controles internos:

Art. 52 - Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistema de controle interno, com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, comentam Diniz *et al.* (2004) que os Tribunais de Contas, entre as suas diversas prerrogativas de fiscalização, buscam previamente verificar se o sistema de controle interno está funcionando adequadamente e o grau de confiabilidade com que os relatórios contábeis produzidos podem fomentar a emissão de parecer sobre as prestações de contas anuais. A existência de um adequado sistema de controle interno é imprescindível para a Administração Pública e para o sistema de controle externo, uma vez que possibilita um exame prévio da situação do órgão jurisdicionado.

Dessa forma, importa também ao Tribunal de Contas verificar se o sistema de controle interno implantado está funcionando adequadamente e se produz resultados satisfatórios por meio das políticas e normas instaladas, bem como se este auxilia o gestor público com informações e elementos técnicos que possam amparar as tomadas de decisão.

2.1.3 Tribunal de Contas do Estado do Ceará

No que concerne, de modo mais específico, ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), saliente-se que consiste em uma instituição pública pertencente ao Sistema de Controle Externo brasileiro, atualmente composto por 33 Tribunais de Contas, responsável pelo controle de bens e recursos públicos no âmbito do Estado do Ceará, e que também visa, entre outros, a promoção da ética na gestão pública e a garantia do pleno exercício da cidadania por parte da sociedade cearense. O Quadro 2 situa o TCE/CE no contexto da jurisdição das Cortes de Contas brasileiras.

Quadro 2 – Jurisdição dos Tribunais de Contas brasileiros

Denominação	Órgão e Quantidade (33)	Jurisdição	A quem presta auxílio
Tribunal de Contas da União	Federal (1)	União	Congresso Nacional
Tribunal de Contas dos Estados (inclui o TCE/CE)	Estadual (27)	Estados e Municípios dos Estados da Federação que não possuem Tribunal de Contas dos Municípios	Assembleias Legislativas Câmaras Municipais

Tribunal de Contas do Distrito Federal	Distrital (1)	Distrito Federal	Câmara Legislativa
Tribunal de Contas do Município	Municipal (2)	Municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro	Câmara Municipal
Tribunal de Contas dos Municípios	Estadual (3)	Todos os Municípios dos Estados da Bahia, Goiás e Pará	Câmaras Municipais

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Laureano (2016).

O TCE/CE possui, tal qual os demais Tribunais de Contas do Brasil, a competência constitucional de fiscalizar e julgar a adequada aplicação dos recursos públicos por parte dos administradores e demais gestores responsáveis no efetivo exercício do controle externo, em auxílio, por simetria constitucional, à Assembleia Legislativa do Estado, bem como às Câmaras de Vereadores dos Municípios do Estado do Ceará.

Quanto ao marco histórico do TCE/CE, ressalte-se que a sua instalação inicial aconteceu em 05 de outubro de 1935. Na ocasião, Francisco Menezes Pimentel, Governador do Estado do Ceará, eleito pela Assembleia Legislativa, assinou o Decreto nº 124, de 20 de setembro de 1935, oficializando a criação do Tribunal (CEARÁ, 2015).

O primeiro Regimento Interno do órgão, no entanto, só foi aprovado em 31 de março de 1938, permanecendo em vigor até a interrupção das atividades do Tribunal em função de sua extinção, em 04 de julho de 1939, por força do Decreto nº 603, assinado pelo então interventor federal Francisco Menezes Pimentel, o mesmo que, em 1935, houvera instituído a Corte de Contas. A restauração do Tribunal aconteceu em 1946, feita com base no Decreto-Lei nº 1452, do então interventor Benedito Augusto Carvalho dos Santos. Na oportunidade, o Tribunal foi reinstalado em 06 de janeiro de 1946, no prédio da Assembleia Legislativa (CEARÁ, 2015).

Menos de dois meses depois, o Decreto Federal nº 8974 restabeleceu o já extinto Conselho Administrativo, e as atividades do Tribunal de Contas foram novamente suspensas, desta vez, com base no Decreto-Lei nº 1675, de 25 de fevereiro de 1946. Essa segunda interrupção, no entanto, durou poucos meses. A partir de 1º de agosto de 1946, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará retomou as suas atividades, as quais permanecem até os dias atuais (CEARÁ, 2015).

Com a extinção do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), em função da Emenda à Constituição do Estado nº 92, de 21 de agosto de 2017, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) estendeu a sua atuação aos 184 municípios cearenses, em assunção às atribuições que eram de competência da extinta Corte de Contas. O Quadro 3 mostra a atual composição e funcionamento dos órgãos colegiados do TCE/CE.

Quadro 3 – Composição e funcionamento dos órgãos colegiados do TCE/CE

Órgão Colegiado	Composição	Quórum mínimo de votação	Atuação do Presidente do colegiado
Tribunal Pleno	7 Conselheiros	5	Em regra, não relata processos, somente o fazendo nos casos indicados no inciso XIII do art. 11 do Regimento Interno. Profere voto nos casos de empate e em situações específicas previstas no Regimento Interno do Tribunal (incidentes de inconstitucionalidade, consultas, matéria regimental ou de caráter normativo, assuntos de natureza administrativa, propostas apresentadas pelas comissões e conflitos de competência entre órgãos e entre relatores), além de outras descritas no inciso XII do art. 11 do Regimento Interno.
1ª Câmara	3 Conselheiros	3	Relata processos. Profere voto em todos os processos.
2ª Câmara	3 Conselheiros	3	Relata processos. Profere voto em todos os processos.

Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de Laureano (2016) e da Emenda à Constituição do Estado nº 92/2017.

Vale salientar que os conselheiros substitutos são designados para atuar em todas as sessões, em número de três nas câmaras e seis no pleno, ocasiões estas nas quais relatam processos normalmente, mas apenas apresentam propostas de voto. Assim, somente participam efetivamente do quórum de votação quando em substituição formal aos titulares.

Os conselheiros são em número de sete, entre os quais é eleito o Presidente do Tribunal para um mandato de dois anos, com possibilidade de uma reeleição por igual período. A composição do TCE/CE é feita da seguinte forma: quatro membros são indicados pela Assembleia Legislativa do Estado, um membro é indicado pelo Governador do Estado, e os outros dois membros vêm de carreira técnica, sendo um destes escolhido pelo Governador do Estado – a partir de uma lista tríplice – entre os procuradores do Ministério Público especial junto ao Tribunal, e o outro, do mesmo modo, entre os conselheiros substitutos.

Em relação às matérias deliberadas pelo corpo julgador nas sessões colegiadas do órgão, o combate e prevenção à ilegalidade, à corrupção, ao descaso, ao desperdício, às falhas intencionais, ao desvio de finalidade e ao uso pessoal da máquina estatal são alguns dos objetos do controle externo efetivado pelo TCE/CE, bem como lhe cabe também o aprimoramento da gestão pública em benefício da sociedade sob sua jurisdição.

Com efeito, no que tange ao aprimoramento da gestão pública, ressalte-se que as Cortes de Contas do Brasil – e isso inclui o TCE/CE – têm buscado, na atualidade, atuar com maior ênfase na orientação aos seus jurisdicionados, o que demonstra a preocupação do Sistema de Controle Externo brasileiro com o papel educativo e preventivo que cabe aos Tribunais de Contas, em vista da necessária contribuição que essas instituições devem

promover para uma maior economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, já no nascedouro das ações governamentais.

O TCE/CE deixou clara a intenção de contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública do Estado ao aprovar a sua vigente identidade institucional:

Missão: “Ser guardião dos recursos públicos estaduais, contribuindo para o aprimoramento da governança e da gestão pública em benefício da sociedade”
Visão: “Ser reconhecido pela sociedade como uma instituição de excelência no controle e aprimoramento da Administração Pública Estadual até 2020” (CEARÁ, 2016).

Assim, a ação empreendida pela Corte de Contas cearense – entre outras de igual importância –, de avaliar o controle interno de seus jurisdicionados, possui, em última análise, o fim de aproximar a gestão pública estadual aos anseios da sociedade.

Nesse sentido, dispôs o TCE/CE acerca da autoavaliação de controle interno de seus órgãos jurisdicionados, por intermédio da Instrução Normativa n° 03/2015 – instrumento que contém o formulário indicado no Anexo I e origem dos dados secundários utilizados nesta pesquisa –, tendo por consideração, entre outros aspectos: (i) a adesão do Tribunal de Contas do Estado do Ceará às Normas de Auditoria Governamental (NAGs), as quais contemplam princípios regedores da atividade de auditoria nas Cortes de Contas brasileiras e estão em harmonia com as normas da *International Organisation of Supreme Audit Instructions* (INTOSAI); e (ii) a necessidade de avaliar o desenho e o funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, na forma estabelecida pela Resolução n° 05/2014, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

Insta esclarecer que a referida Instrução Normativa TCE/CE n° 03/2015 teve o seu nascedouro normativo em uma outra Instrução Normativa do próprio Tribunal de Contas do Estado do Ceará, a de n° 01/2015, também mencionada na metodologia deste estudo, que trata de procedimentos internos para a elaboração e implementação do plano anual de instrução inicial das prestações de contas encaminhadas ao Tribunal por seus órgãos jurisdicionados.

Por meio da Instrução Normativa TCE/CE n° 01/2015, preveem-se critérios de classificação e seleção de órgãos jurisdicionados para fins de instrução inicial presencial, e, para isso, utiliza a mencionada Instrução Normativa de matriz de risco na qual consta, entre outros critérios, o de avaliação do controle interno dos jurisdicionados, do qual cuida a já referida Instrução Normativa TCE/CE n° 03/2015, fonte essencial da coleta de dados para o estudo.

Após a explanação sobre controle, Tribunais de Contas e o TCE/CE, a próxima seção foca a atenção no controle em âmbito interno à Administração Pública.

2.2 Controle e o Controle Interno no Setor Público

De acordo com Reske Filho, Jacques e Marian (2005), o controle em geral, e notadamente em seu âmbito interno, não se traduz necessariamente em um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos. A arte e a sensibilidade do gestor residem exatamente na capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem uma relação custo-benefício favorável e suportável para a entidade. Assim, para que estes sejam bem-sucedidos, faz-se mister, de início, um bom sistema de informação que possa identificar o que realmente deve ser realizado na entidade e qual a melhor decisão a ser tomada.

Esta seção está dividida em duas partes: na primeira, retoma o entendimento geral acerca do controle como pano de fundo, para que, na segunda parte, intensifique-se a sua análise em âmbito interno à Administração Pública, com base no reconhecimento de que a estrutura de controle interno dos órgãos públicos deve propiciar razoável margem de garantia de que os objetivos e as metas estatais sejam atingidos de maneira eficaz, eficiente, e com a necessária economicidade.

2.2.1 A evolução do controle e sua inserção normativa

Slomski (2005) discorre sobre o controle como produto da contabilidade – que tem sua origem há aproximadamente dez mil anos –, uma vez que o homem sempre buscou controlar o seu patrimônio, sendo a “conta” uma das formas de controle, tão antiga quanto a civilização construída pelos homens. A conta evoluiu para a contabilidade, estabelecendo estrita ligação com a economia, expandindo, se degenerando, ampliando, retraindo no mesmo compasso da evolução econômica das civilizações, nas diversas regiões e distintas épocas de sua história.

No entanto, conforme salienta Linczuk (2012), a evolução econômica das civilizações, que levou à pulverização do capital, criou a necessidade de outros instrumentos de controle, e, assim, a contabilidade como forma de controle se tornou insuficiente. Os indivíduos mais ricos e com grande dispersão dos seus ativos – que necessitavam saber se estes eram adequadamente mantidos e utilizados, e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados –, passaram a utilizar a auditoria.

A auditoria, por sua vez, como atualmente concebida, surge no século XIX, como forma de controle econômico-financeiro. Nasce na Europa após a Revolução Industrial, na medida em que a administração dos ativos não estava mais sob a responsabilidade de uma única pessoa (ALMEIDA, 2004). Assim, distingue-se controle tanto de contabilidade como de auditoria, sendo este último entendido como instrumento do controle (LINCZUK, 2012).

Para Castro (2008), o controle teve seu vocábulo consagrado, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais.

Inicialmente aplicado às finanças empresariais, o controle se consolidou na Administração Pública com a separação da *res principis* da *res publicae*. Uma vez que esta pertence à sociedade e deve ser gerida em favor dela, o controle é visto como instrumento de democracia (CASTRO, 2008). Isto porque num Estado Democrático de Direito, a relação existente entre o Estado e o cidadão é similar, embora mais complexa, àquela existente na propriedade privada (LINCZUK, 2012).

Repisando Bogoni *et al.* (2010), o cidadão é um acionista do Estado, na medida em que contribui para sua manutenção, e, assim, tem o direito de intervir e influenciar nas decisões estatais, sendo para isso necessário o controle.

Para Linczuk (2012), o sentido norteador deste controle é assegurar que os recursos públicos destinados à manutenção e funcionamento do aparelho estatal estejam sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com o princípio constitucional da legalidade, bem como aderente à supremacia do interesse público. Todavia, nem sempre os controles estatais são instituídos como forma de fortalecer o processo democrático, empoderando o cidadão, como é o caso brasileiro.

Historicamente, a figura do controle na Administração Pública brasileira surge com a reforma administrativa realizada a partir da Constituição de 1967 e regulamentada pelo Decreto-Lei nº 200/1967. A Constituição de 1967 definiu que o Congresso Nacional, por meio do controle externo e dos sistemas de controle interno instituídos por lei, passaria a exercer a fiscalização financeira e orçamentária da União, abrindo espaço para a reforma administrativa que ocorreria através do Decreto-Lei nº 200/1967 (LINCZUK, 2012).

Para Costa (2008), o Decreto-Lei nº 200/1967 era uma espécie de lei orgânica da Administração Pública, fixando princípios, estabelecendo conceitos, balizando estruturas e determinando providências, sendo que dentro dos princípios fixados como guias da administração estava inserido o controle. A Constituição de 1967, bem como o Decreto-Lei nº

200/1967, que trouxeram em seu bojo a figura do controle, têm como nascedouro uma filosofia de modernização, mesmo que autoritária, de forma que, no Brasil, o termo controle assumiu o sentido de dominação a ponto de ser frequentemente rejeitado pelos indivíduos, órgãos públicos e empresas, assumindo um aspecto negativo decorrente do regime autoritário (CASTRO, 2008).

O controle, etapa legítima de qualquer sistema de administração, veio, à época, carregado de significações, pois, segundo Costa (2008), o contexto era de um regime que ‘endurecia aos poucos’, e, embora pregasse o contrário, concentrava recursos centralizando o poder. A mudança do foco dos controles instituídos em 1967, bem como seu aspecto positivo, surgiria apenas após a Constituição Federal de 1988 (LINCZUK, 2012).

Tal Carta Magna, bem como os aspectos de controle ali estabelecidos, nascem sob outro momento histórico: o da redemocratização e construção de um Estado Democrático de Direito, com uma conformação de divisão de poderes em três ramificações distintas – legislativa, judiciária e executiva –, formalmente delimitadas, contudo, unidas por um sistema em que cada qual pode intervir no outro de forma a corrigir discrepâncias, dentro dos limites legais fixados na própria Constituição.

Meirelles (2009) destaca que o controle na administração pública é a faculdade da vigilância, da orientação e da correção que um poder, órgão ou autoridade, exerce sobre a conduta funcional de outrem.

De acordo com Matias-Pereira (2010), a implantação de um regime democrático de direito não aboliu a figura do controle, que é atividade inerente a qualquer tipo de organização, mesmo porque democracia e controle não são conceitos antagônicos, visto que, num processo democrático, o controle visa à maximização dos recursos do Estado em prol do interesse público. Desta forma, a ampliação do aparato estatal que ocorreu no período anterior ampliou a ramificação da burocracia, exigiu que este controle ocorresse também de forma capilarizada: em todas as atividades, em todos os níveis e em todos os órgãos da Administração Pública, inclusive com legislação que abrangesse todas as atividades administrativas e não apenas relacionadas ao processo administrativo.

Prover o Estado de controles institucionais – aqueles que o Estado exerce sobre si mesmo, seus agentes e seus atos – não era o suficiente numa democracia, porquanto havia a necessidade de prover instrumentos de controle que fossem utilizados pelos cidadãos, estimulando o controle social (LINCZUK, 2012).

Desta forma, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um sistema de controle, englobando não apenas os aspectos financeiros e administrativos, como também todo um conjunto de métodos e ações a serem realizados dentro de determinado órgão administrativo, além de prover os instrumentos necessários ao exercício da cidadania e fomento do controle social (MATIAS-PEREIRA, 2010).

A Constituição Federal de 1988 nomina, em seu artigo 70, dois tipos de controle: o controle externo e o 'sistema de controle interno'. Nesse contexto, o controle externo é exercido entre e pelos poderes constituídos, bem como pela sociedade, enquanto que o sistema de controle interno, por sua vez, é desenvolvido como um controle hierárquico ou administrativo (CASTRO, 2008). Frise-se que a Carta Magna de 1988 reafirmou a legalidade e a legitimidade do controle, não apenas o de cunho institucional, como também o social (LINCZUK, 2012).

2.2.2 Controle interno no setor público

No âmbito do setor público, tem-se que os Sistemas de Controle Interno são criações legislativas, e ao órgão central do sistema cabe monitorar o seu funcionamento e garantir que sejam respeitados. Portanto, são cabíveis as ações de avaliar, diagnosticar, propor melhorias e orientar os responsáveis pelos controles de cada órgão (SILVA, 2002).

A diferença para o setor privado é que, nesse caso, o principal gestor da instituição é o responsável pela criação de sistemas de controles internos que organizem e monitorem um fluxo de informações corretas, reais e completas para os interessados, como as de natureza financeira, operacional, de obediência às leis e outras que apresentem fatores de risco importantes (IBGC, 2015).

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) estabelece que Controle Interno compreende o plano de ação e todos os métodos e medidas adotados em uma organização, seja esta privada ou pública, para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas (CREPALDI, 2007).

Nesse sentido, para tornar mais claro o conceito, enfatiza Silva (2002) que os controles internos, tomados como sistema, podem ser de caráter contábil, tais como: o controles físico sobre bens, o estabelecimento de níveis de autoridade e responsabilidade, a segregação de funções, a rotação de funcionários, a elaboração de relatórios periódicos e o controle das informações contábeis; bem como possuir caráter administrativo, assim

considerados o planejamento estratégico, as metas e indicadores de produção, os sistemas de custos, o controle de qualidade, entre outros.

Migliavacca (2004) leciona que o sistema de controle interno tem íntima ligação com a contabilidade, que é um sistema coordenado e integrado de controle e de informação, porém, um sistema de contabilidade não é o mesmo que um sistema de controles internos contábeis. Com efeito, um sistema contábil é composto de uma série de tarefas pelas quais as transações são devidamente processadas, tais como o reconhecimento de um determinado evento econômico, a sua aprovação, o seu processamento, o seu registro e o seu reporte. Já um sistema de controles internos contábeis é composto das técnicas usadas na salvaguarda dos ativos e na confiabilidade dos registros financeiros.

Apesar da importância e da amplitude que se requer do controle, explica Oliveira (2010) que os sistemas de controles internos não fornecem segurança absoluta. Em seu entender, controles internos vinculam-se à consecução de objetivos nas categorias de elaboração e apresentação de resultados financeiros, obediência a leis e aos regulamentos (*compliance*) e operações, do ponto de vista de sua eficiência e economicidade, contudo, não tornam incólume a organização.

De fato, o controle interno, mesmo quando adequadamente planejado e implantado, não garante, em hipótese alguma, que desvios não vão ocorrer, que desfalques perpetrados por funcionários e/ou servidores de confiança não possam acontecer, que vazamentos de informações sigilosas ocorram mesmo com o uso de uma boa política de segurança, que prejuízos por erros, descumprimento de prazo, desatenção a regulamentos e normas não possam ser cometidos e assim por diante. A experiência em implantação de controles internos apenas proporciona uma única certeza, a saber: sem um sistema de controle, por mais simples que ele seja, muito provavelmente as organizações podem ou poderão ser vítimas de fraudes, erros, inconsistências, desvios, ineficiências e fracassos (BLUMEN, 2015).

Attie (2000) apresenta os objetivos do controle interno nas organizações em geral, bem como no âmbito do setor público: (i) salvaguarda dos interesses; (ii) precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; (iii) estímulo à eficiência operacional; e (iv) aderência às políticas existentes.

Santos *et al.* (2009) informam que, para assegurar que estes objetivos sejam atingidos e as estratégias sejam executadas, os agentes de controle interno aplicam, às atividades de controle, políticas e procedimentos adotados para salvaguardar o patrimônio e a

eficiência das operações. No Quadro 4, tomando por base Attie (2000), estão associados os objetivos do controle interno aos respectivos controles necessários para a sua realização.

Quadro 4 – Objetivos do controle interno nas organizações e correspondentes controles

Nº	OBJETIVOS DE CONTROLE	CONTROLES NECESSÁRIOS CORRESPONDENTES
1º	Salvaguarda dos interesses	(a) segregação de funções: organização operacional e de pessoal dos setores da entidade; (b) sistema de autorização e aprovação: as operações são efetuadas por meio de um sistema de autorização; (c) determinação de funções e responsabilidades: cada função possui funcionários e/ou servidores com as responsabilidades de acordo com o cargo; (d) rotação de funcionários e/ou servidores: para determinada atividade ou função, faz-se um rodízio de funcionários e/ou servidores, com o objetivo de prevenir fraudes; (e) carta de fiança: determina que os funcionários e/ou servidores, que lidam com bens e valores, sejam responsáveis pela custódia dos mesmos; (f) seguro: manutenção correta de apólices de seguros para eventuais reposições de bens; (g) legislação: atentar para o cumprimento das legislações; (h) diminuição de erros e desperdícios: a supervisão do trabalho diminui os erros e desperdícios; (i) contagens físicas independentes: realizar contagens físicas de valores e bens de forma periódica; (j) alçadas progressivas: as alçadas e procurações configuram aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.
2º	Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais	(a) documentação confiável: utilização de documentação apta para o registro das transações; (b) conciliação: eliminação de possíveis pendências; (c) análise: permite a constatação dos elementos a partir da identificação da composição analítica dos dados em exame; (d) plano de contas: classificação dos dados da empresa mediante a utilização correta das contas; (e) tempo hábil: registro das transações dentro do período de competência e em tempo hábil; (f) equipamento mecânico: agiliza o registro das transações.
3º	Estímulo à eficiência operacional	(a) seleção: pessoal qualificado para exercer as atividades; (b) treinamento: capacitar o funcionário e/ou servidor para executar sua tarefa; (c) plano de carreira: possibilidades de maior pagamento de acordo com promoções que estimulam os funcionários e/ou servidores a realizarem suas tarefas com entusiasmo e contentamento; (d) relatórios de desempenho: sugere aperfeiçoamento profissional por meio da identificação das habilidades e deficiências de cada funcionário e/ou servidor; (e) tempo e métodos: acompanhamento da execução das atividades, com vistas à eficiência; (f) custo-padrão: acompanhamento do custo de produção dos bens e serviços determinados, identificando pontos favoráveis e desfavoráveis na produção; (g) manuais internos: são procedimentos internos e normatização das atividades; (h) instruções formais: registro formal das instruções a serem seguidas pelos funcionários e/ou servidores, a fim de atender a política da empresa.
4º	Aderência às políticas existentes	(a) atividades de supervisão, sistemas de revisão e aprovação; (b) auditoria interna.

Fonte: Elaborado pelo autor, com fundamento teórico em Attie (2000).

Blumen (2015), em complemento, dispõe acerca das atribuições do controle interno, mediante os seguintes pontos: (i) fornecer razoável garantia quanto à realização dos objetivos da organização; (ii) salvaguardar/proteger o patrimônio e ativos; (iii) assegurar, com tempestividade, a confiabilidade/fidedignidade dos registros contábil-financeiros; (iv) obter efetividade, eficácia e eficiência das operações; e (v) assegurar conformidade à lei, regulamentos, normas internas e externas.

Bergamini Jr. (2005) leciona que a preocupação com uma maior aplicação dos métodos de controle interno ganhou destaque em âmbito corporativo com a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), em 2002, nos Estados Unidos da América, a qual veio a ser uma reação das autoridades reguladoras e fiscalizadoras norte-americanas para proteger o seu mercado de capitais.

Com efeito, a SOX, aplicável às grandes corporações norte-americanas e às estrangeiras com acesso ao mercado de capitais norte-americano, é uma lei composta por 11 títulos ou capítulos, e que tem a finalidade de melhorar as demonstrações contábeis apresentadas pelas grandes empresas que acessam o mercado de capitais, ocasião em que buscou conceder maior robustez (ou menor fragilidade) aos controles internos contábeis.

Nessa linha, o objetivo inicial era limitado a melhorar os controles envolvidos na fidedignidade dos registros contábeis e que incluem, entre outros procedimentos, a clara atribuição de responsabilidades, a segregação das funções de escrituração e elaboração de relatórios contábeis (*back office*) daquelas ligadas às operações, e o aperfeiçoamento dos sistemas de autorização e aprovação. A situação de fragilidade desses controles contábeis em algumas empresas acarretou alterações nos sistemas de controles internos administrativos, induzindo a modificações no plano de ação geral da empresa e nos seus métodos e procedimentos (BERGAMINI JR., 2005).

De acordo com Bergamini Jr. (2005), a SOX não fez menção ao protocolo COSO, no entanto, era necessário utilizar um protocolo aceitável para avaliar a efetividade dos controles internos contábeis. O protocolo COSO I, também chamado de *Coso Report*, datava de alguns anos na época de promulgação da SOX e tinha sido desenvolvido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), uma comissão que assessora a *Securities and Exchange Commission* (SEC) e que é fortemente influenciada pelas *Big Four* (quatro principais empresas) de auditoria independente.

Esse protocolo constitui um modelo de controle que deve ser adaptado às peculiaridades de cada organização, seja esta privada ou pública, de modo a resultar em uma

metodologia de avaliação dos controles internos. Esse modelo fornece o critério de avaliação das dimensões ou componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das demonstrações contábeis. No Quadro 5, apresentam-se alguns aspectos que caracterizam a avaliação dos controles internos, formulados por Araújo e Souto (2017).

Quadro 5 – Categorias de características do processo de avaliação de controles internos

CATEGORIAS DE CARACTERÍSTICAS	PROPRIEDADES CARACTERÍSTICAS
Propósito da avaliação de controles internos	As discussões sobre avaliação de controles internos podem ser diferenciadas em duas perspectivas de abordagem quanto ao propósito da avaliação, (1) sob uma perspectiva de avaliação por agentes externos à organização, tradicionalmente discutido como parte de um processo de auditoria independente, para subsidiar a determinação e o planejamento da natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos de auditoria a serem aplicados; e (2) sob uma perspectiva de agentes internos, voltados para o desenvolvimento, implementação e melhoramentos dos sistemas de controles gerenciais (BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006; DEUMES; KNECHEL, 2008; PICKETT, 2003; RATCLIFFE; LANDES, 2009; WINOGRAD, GERSON; BERLIN, 2000).
Fases do processo avaliativo de controles internos	A configuração das etapas e fases de um processo de avaliação não é algo uniforme ou rígido, pelo contrário, pode refletir a diversidade e até individualidades entre avaliadores (ALMEIDA, 1996; ATTIE, 2009; CREPALDI, 2010; PEREIRA, 2001; PICKETT, 2003). No entanto, Pereira (2001) observa a existência de elementos intrínsecos a esse processo, que são configurados em um padrão de comparação (situação ideal ou desejada) baseados na identificação de objetivo e objeto da avaliação; em definição dos critérios para julgamento; e no julgamento de valor, como resultado do processo de avaliação.
Técnicas para avaliação de controles internos	A eficácia de uma auditoria baseada na avaliação de controle pode ser comprometida, na medida em que a escolha de formatos de documentação leva a diferentes conclusões da auditoria (BORITZ, 1985; ASHTON, 1974). Quatro formatos são mais comumente usados por auditores para documentar a sua compreensão sobre o sistema de controle interno de uma entidade, sendo eles: o questionário e a narrativa; usados com maior frequência e, também, fluxogramas e matrizes, que são usados com menor frequência (BIERSTAKER; BEDARD; BIGGS, 1999).
Dimensões quantitativa e qualitativa avaliadas nos controles internos	O significado atribuído ao termo “avaliação”, em uma acepção ampla, congrega as dimensões quantitativa e qualitativa de seu objeto. O sentido qualitativo de avaliação expressa a ideia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a determinados atributos do controle interno. “Mensurar” expressa o sentido quantitativo do termo “avaliação”: refere-se à quantificação do controle interno, com o intuito de expressá-los em parâmetros de quantidade (BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006; COSO, 1992; FERREIRA; OTLEY, 2009; GAUTHIER, 2006; PEREIRA, 2001; PICKETT, 2003; RATCLIFFE; LANDES, 2009).
Amplitude avaliada do sistema de controles internos	De acordo com a amplitude organizacional tomada como objeto da avaliação, a generalização sobre as interpretações alcançadas como resultado poderá refletir ou não as características do controle organizacional como um todo. No entanto, mesmo com uma amplitude mais restrita (sobre subsistemas ou controles específicos), os seus resultados podem influenciar positivamente a configuração dos demais componentes da estrutura de controle da organização. Dessa forma, os interesses da avaliação devem considerar também seus reflexos, o que faz da definição da amplitude da avaliação de controles internos um aspecto relevante em sua configuração (ASHTON, 1974; BORITZ, 1985; BIERSTAKER; THIBODEAU, 2006; COSO, 1992, 2013; DEUMES, KNECHEL, 2008; EISENBERG, 1997; FERREIRA; OTLEY, 2009; GAUTHIER, 2006; PICKETT, 2003; RATCLIFFE, LANDES, 2009).

Fonte: Araújo e Souto (2017).

Percebe-se que, quando se está diante de um processo de avaliação de controles internos, várias características desse processo avaliativo estão presentes.

Zanette *et al.* (2007) comentam que, não obstante existam outras metodologias para a avaliação de controles internos, como a do Comitê de Governança Corporativa do Instituto de Revisores de Contas do Reino Unido (*Committee on Corporate Governance of the Institute of Chartered Accounts in England e Walles – Turnbull Report*), a metodologia COSO vem recebendo destaque de alguns organismos internacionais, a exemplo da *International Organisation of Supreme Audit Instructions* (INTOSAI), em função de sua eficiência.

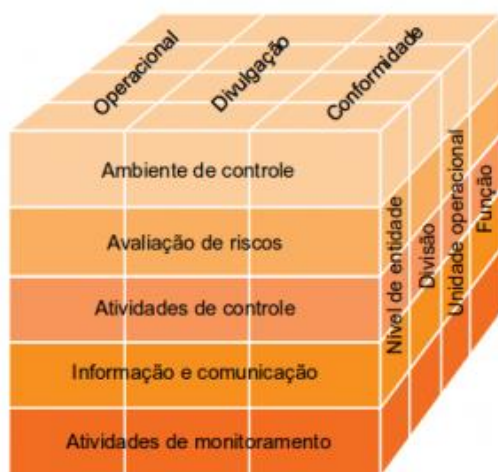
Isso ocorre especialmente pelo fato de ser a metodologia COSO a única a associar elementos de gestão estratégica em suas cinco dimensões (ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento), o que faz presumir ser esta a estrutura de avaliação mais utilizada em organizações públicas e privadas (Farias *et al.*, 2009).

Quando se opta pela metodologia COSO de avaliação dos controles internos, a principal característica presente é exatamente conceder visão de integração dos controles internos contábeis.

A integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do COSO), cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e as dimensões ou componentes de controle, da seguinte forma: (a) na primeira face estão os objetos de avaliação, ou seja, as unidades administrativas que deverão ser avaliadas; (b) na segunda face estão as três categorias de atividades de controle: processo, registro e conformidade; e (c) os cinco componentes ou dimensões de controle estão na terceira face: ambiente de controle, avaliação de risco, controle das atividades, processo de comunicação e a monitoração (BERGAMINI JR., 2005).

A Figura 2 retrata a estrutura integrada de controle interno, em conformidade à atualização do COSO de 2013.

Figura 2 - Controle Interno – Estrutura Integrada



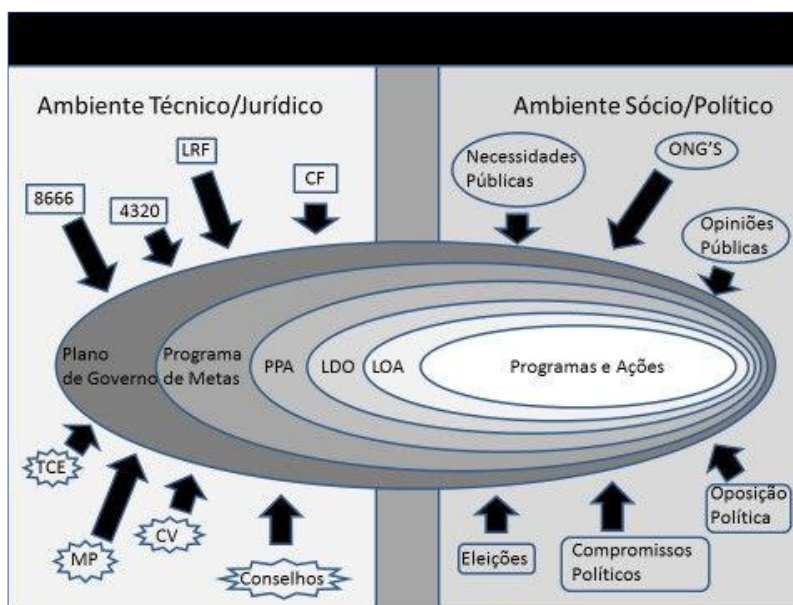
Fonte: COSO (2013).

A avaliação dos controles internos contábeis, segundo Bergamini Jr. (2005), é realizada por meio da verificação do alinhamento ou integração que deve existir entre os seus componentes: (i) ambiente de controle: estabelece o tom da organização, influenciando a percepção de controle de seu pessoal; (ii) avaliação de risco: os riscos de origem interna e externa devem ser avaliados, tanto no nível da empresa quanto de atividade; (iii) atividades de controle: as políticas e procedimentos devem assegurar que as diretrizes da administração serão seguidas; (iv) informação e comunicação: as informações pertinentes devem ser identificadas, coletadas e informadas na forma e nos prazos adequados, de forma a dar suporte aos outros componentes de controle; e (v) monitoração: os sistemas de controles internos devem ser monitorados por meio de um processo que avalie a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo.

Blumen (2015) destaca a dimensão ou componente “*ambiente de controle*” como o mais importante entre os cinco componentes de controle da estrutura COSO. Nesse sentido, Reginato, Nonnis e Pavan (2011) enfatizam que o ambiente de controle é a fundação para todos os componentes de controle interno, o qual fornece disciplina e estrutura, assim como o clima que influencia toda a qualidade do controle interno. Entre os elementos do ambiente de controle estão: integridade pessoal e profissional, e os valores éticos e do quadro de pessoal, incluindo uma atitude de apoio ao controle interno, durante todo o tempo e por toda a organização; competência; filosofia da direção e seu estilo gerencial (perfil dos superiores); estrutura organizacional; e políticas e práticas de recursos humanos (INTOSAI, 2007).

Galvão (2016) ressalta a relação entre o sistema de controle interno e o ambiente de gestão em que este se encontra inserido, apontando, com isso, a participação do controle interno em ambientes distintos. A Figura 3 identifica o macro ambiente de gestão.

Figura 3 – Macro Ambiente de Gestão



Fonte: Galvão (2016).

No ambiente interno, o sistema de controle interno deve fazer o monitoramento das metas, via indicadores de desempenho, e das falhas observadas, conferindo, assim, eficiência e eficácia à gestão, bem como o acompanhamento da execução dos programas e das ações, verificando a efetividade dos planos de governo. Já no ambiente externo, o sistema de controle interno tem ação fundamental na verificação da execução dos programas e das ações em relação ao que foi planejado, garantido as prioridades, em detrimento de outros interesses. Esse aspecto pode não só garantir ao gestor a aprovação de suas contas e evitar penalidades, como também evitar desgastes políticos, dando ao gestor pareceres que justifiquem eventuais negativas a demandas políticas e até mesmo sociais, mas de interesses minoritários ou individuais (GALVÃO, 2016).

Em relação à dimensão ou componente “*avaliação de risco*”, Moeller (2007) ressalta que, no COSO I – originário de 1992 e atualizado em 2013 (COSO III) –, não se faz necessário um formal exercício de avaliação de risco quantitativo, como ocorre no COSO II (COSO ERM), lançado em 2004, o qual incorporou outros três componentes: fixação de objetivos; identificação de eventos; e resposta ao risco. A avaliação de risco no COSO I deve ser um processo orientado para o futuro, desempenhado em todos os níveis, e virtualmente em

todas as atividades dentro da organização. Nesse sentido, o COSO I descreve a avaliação de risco em um processo de três passos, quais sejam: (i) estimar a significância do risco; (ii) avaliar a probabilidade ou a frequência da ocorrência do risco; e (iii) considerar como o risco deve ser gerenciado, bem como avaliar quais as ações a serem tomadas.

Vale salientar que o COSO II, em função de sua maior abrangência, posicionou o controle interno como parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, mas não invalidou a primeira versão. Ao contrário, tendo em vista que o “Controle Interno – Estrutura Integrada” tenha resistido ao tempo e sido a base das normas existentes, dos regulamentos e das leis, o documento preconizado no COSO I permanece válido como fonte de definição e marco para as estruturas de controle interno (COSO, 2007).

Por sua vez, o COSO III, publicado em 2013, direciona atenção ao controle interno e suas aplicações, em substituição e atualização ao conteúdo contido na publicação de 1992 (COSO, 2013). De outra parte, a nova versão COSO ERM mantém o controle interno entre os seus tópicos de abordagem, além de acrescentar outros, tais como: definição de estratégia, governança, comunicação com as partes interessadas e medição de desempenho institucional, com princípios que se aplicam a todos os níveis corporativos e a todas as funções organizacionais (COSO, 2017).

O Quadro 6 mostra as principais mudanças entre as versões COSO relativas à estrutura integrada de controle interno.

Quadro 6 – Atualização do COSO I (1992) para COSO III (2013)

ASSUNTO	COSO I (1992)	COSO III (2013)
Objetivo de integridade e consistência das informações	Apenas demonstrações financeiras.	Todas as informações, financeiras ou não (relatórios sociais e de responsabilidade, avaliação dos controles internos).
Reposicionamento dos componentes	O monitoramento era o componente mais relevante.	O ambiente de controle é o mais relevante. Foco na governança, comprometimento ético, RH e responsabilidade pelo controle interno.
Gerenciamento de riscos	Apenas riscos inerentes aos processos operacionais.	Foco também na avaliação de riscos de processos de TI e combate às fraudes.
Adequação ao modelo	Os componentes tinham fatores, mas não abordavam conceitos práticos.	Os componentes possuem diretrizes por meio de 17 princípios e pontos focais que facilitam a adequação.

Fonte: Pereira (2015).

Quanto às “*atividades de controle*”, também denominados procedimentos de controle, correspondem às políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade, devendo funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, terem custo adequado, serem abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos

objetivos de controle. A existência dessas atividades deve se estender por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções (INTOSAI, 2007).

Destaca-se que os procedimentos de controle incluem um alcance de atividades muito diversas: autorização e procedimentos de aprovação, reconciliações, revisões de desempenho de operações, revisões de operações, processos e atividades, e, adicionalmente, uma parte integral da maioria das atividades de controle são aquelas relativas à tecnologia da informação (REGINATO; NONNIS e PAVAN, 2011).

Descuidado na maior parte das organizações, o binômio “*informação e comunicação*” é vital para o sucesso do controle interno. Em primeiro lugar, é fortemente recomendada a comunicação a todos das regras de conduta/comportamento e valores da organização. Sem a divulgação, sensibilização, treinamento, e estabelecimento de medidas preventivas e punitivas para as regras de conduta, não há como responsabilizar os colaboradores e dificilmente as regras serão contempladas nas atividades diárias. O mundo digital e as redes sociais apresentam uma gama intensa de oportunidades de intercâmbio, integração e participação. Tanto as organizações públicas quanto as privadas não estão, ainda, preparadas para compreender e interagir com a dinâmica atual dos meios de comunicação (BLUMEN, 2015).

No que concerne ao “*monitoramento*”, Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam que este é composto por processos executados por pessoal adequado, que periodicamente avaliam a qualidade dos controles internos, e inclui a avaliação do desenho e da operação, bem como se a operação está se realizando conforme o planejado, e se modifica para atender a novas condições. O processo de monitoramento somente termina quando são adotadas ações que corrijam as deficiências identificadas, produzam melhorias ou demonstrem que os achados e as recomendações não comprometem a ação gerencial (INTOSAI, 2007).

Sabe-se que a maior incidência de fraudes nas organizações ainda ocorre por deficiência, ou pela própria inexistência, do controle interno, o que nos dá a dimensão preponderante desse controle, tanto na prevenção, quanto na descoberta de erros ou fraudes. Portanto, é indispensável que os sistemas de controle interno sejam periodicamente avaliados e fortalecidos, para estarem sempre aptos a atenderem aos fins estabelecidos na Constituição. Ademais, para bem desempenhar as suas funções, o sistema de controle externo necessita de uma atuação bem estruturada e efetiva do sistema de controle interno, mormente em função da intimidade que este possui com as ações da Administração, porquanto relatórios e

informações confiáveis oferecem toda a estrutura necessária para a boa atuação do controle externo (DINIZ *et al.*, 2004).

Lunkes (2008) enfatiza que, com a elevação aparente das inconformidades praticadas nas organizações por agentes participantes da cadeia de valor, tem-se elevado muito a preocupação com o desenvolvimento de controles eficientes, ainda que o desenvolvimento e a avaliação do sistema de controle interno não possam ser realizados no curto prazo ou facilmente. Dessa forma, entende-se que há dois passos fundamentais, em sequência, a serem considerados pelos gestores na avaliação dos controles internos: (i) a identificação das principais atividades, riscos e exposições em cada componente operacional da organização, de modo a definir os objetivos de controle relacionados a essas atividades; e (ii) a descrição por fluxograma dos vários sistemas de processamento das operações, proteção de ativos e preparação dos relatórios. Esse conjunto de dados é útil para avaliar o sistema, identificar deficiências e averiguar sua garantia, com o objetivo de que um melhor controle possa ser alcançado.

No setor público, o controle que se faz no âmbito interno da Administração Pública é próprio dos Estados de Direito e, sobretudo, democráticos, no sentido de ser procedida verificação, quanto ao atendimento dos princípios e normas constitucionais, em toda forma de atuação administrativa, a qual deve estar sempre voltada para a satisfação do interesse público, que reflete fator de proteção, não só para os administrados, como também para a própria Administração Pública (MILESKI, 2018).

Silva (2002) ressalta o fato de não se poder negligenciar que são pessoas que agirão na execução dos controles, e que o serviço público possui certas peculiaridades não encontradas na iniciativa privada, tais como: (i) dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos; (ii) não há risco de descontinuidade, porque a organização pública é essencial e não está sujeita a falências; (iii) relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas; (iv) grande rotatividade das funções da Alta Administração (agentes políticos), devido à vinculação político-partidária, que pode mudar a cada quatro anos; e (v) não há risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.

Com efeito, para que se torne efetivo o modelo de controle interno integrado na Administração Pública, há que se tomar medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar toda a estrutura administrativa ao sistema. Do contrário, perpetuar-se-á a falta de sintonia entre o órgão central de controle e a administração, mantendo-se a rotina de

relacionar impropriedades, apontar falhas, emitir recomendações, e se produzirem novas impropriedades (SILVA, 2002).

Ademais, entende Neves (2007) que o sistema público de controle interno precisa estar preparado para, pouco a pouco, mudar o seu eixo de trabalho para além do campo da legalidade, conforme já previsto pelo artigo 70 da Constituição Federal de 1988. Portanto, os órgãos de controle interno necessitam passar de meros executores de auditorias de conformidade (*compliance*) para realizadores de auditorias de natureza operacional (desempenho), como forma de contribuir para o efetivo aprimoramento da gestão pública.

Miranda (2017) observa que o controle interno tem sido foco de acentuado debate na academia, diante de sua importância no âmbito da Administração Pública, além de instrumento de apoio à governança e à gestão de riscos, cujos mecanismos visam essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica.

Diversos estudos teórico-empíricos abordaram o tema sob diferentes perspectivas. Alguns desses estudos que estão mais relacionados com as hipóteses propostas na pesquisa estão detalhados na seção a seguir.

2.3 Estudos empíricos anteriores, caracterização de tamanho e hipóteses de pesquisa

Esta seção está dividida em duas partes: a primeira parte trata de estudos empíricos que versaram acerca de pesquisas cujos objetivos, métodos ou hipóteses trazem pontos de convergência com essa investigação – o que acentua a relevância do estudo em tela e o ineditismo do seu foco de direcionamento –, enquanto a segunda parte, mais sucinta, esclarece as hipóteses de pesquisa e as características institucionais que estão citadas no problema, relacionando as hipóteses aos estudos empíricos adiante enunciados.

2.3.1 Estudos empíricos anteriores

Rodrigues (2015) pesquisou acerca da aplicabilidade do COSO 2013 (Controle Interno – Estrutura Integrada) como instrumento de avaliação dos controles internos, com base na versão atualizada do *framework*. A partir de uma pesquisa descritiva, realizada por meio de dados primários, mediante questionários respondidos por uma amostra de 155 profissionais de auditoria interna de diferentes formações e funções, e com o uso de alguns testes não paramétricos, tais como: Mann-Whitney, Kruskal-Wallis, Qui-Quadrado e

coeficiente de Spearman, o autor demonstrou que os profissionais, além de considerarem útil, reconheceram a aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos, sendo destacada a importância dos princípios emanados, com ênfase para o princípio número um (integridade e valores éticos). Outros resultados foram: (i) quanto à utilização, o COSO 2013, com maior incidência, e o COSO 1992, na sequência, são os *frameworks* mais aplicados, enquanto o Turnbull e o CoCo, *frameworks* existentes na literatura, não foram sequer citados; (ii) quanto aos princípios, o de número dez, “controles internos”, é o mais utilizado nas avaliações, e o princípio quatro, relacionado à competência dos profissionais, em contraponto, é o menos utilizado; (iii) o COSO 2013 demonstrou ser, também, um forte indutor dos atributos de auditoria presentes na literatura, com destaque para a qualidade e objetividade; (iv) quanto aos motivos sugeridos para a adoção, destaca-se a relevância que os assuntos contidos na metodologia representam para a auditoria e, acerca das razões que podem restringir a utilização, ressalta-se a falta de conhecimento existente; (v) os profissionais que utilizam a metodologia consideram que o escopo deveria ser ampliado, e os que não a utilizam consideram que a metodologia deveria ser adotada; e (vi) por fim, apesar da aplicabilidade percebida, ressalta-se, de maneira geral, que a utilização está mais fortemente associada às organizações e/ou às áreas de auditoria de grande porte, ao fato de a organização estar sujeita a alguma norma de controle e/ou a área de auditoria já utilizar algum *framework*.

Cannavina e Parisi (2015) buscaram identificar, por meio dos órgãos da Administração Pública direta do Poder Executivo federal, a percepção de seus gestores acerca do quanto os seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI. A pesquisa, do tipo descritiva e com coleta de dados documental, mediante os relatórios de gestão entregues na prestação de contas do ano de 2011 ao Tribunal de Contas da União (TCU), obteve uma amostra de 382 órgãos públicos. Os documentos coletados contêm um questionário composto de 30 assertivas que avaliam a percepção desses órgãos quanto à estruturação de seus controles internos, em uma escala que varia de 1 a 5. Após a estruturação dos dados, aplicou-se a análise fatorial confirmatória para verificar se as assertivas eram capazes de medir os seus construtos (componentes de controle): ambiente de controle; avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento. A análise dos dados ocorreu por meio de estatística descritiva e os resultados a que chegaram os autores apontaram para o fato de que a administração direta do Poder

Executivo federal, conforme a percepção de seus gestores e sob o enfoque do gerenciamento orientado a resultados, não tem utilizado os controles internos de forma plena, como ferramenta para melhoria do desempenho e cumprimento dos objetivos institucionais.

Souza Jr. e Silva (2016) examinaram a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão pelas Superintendências dos Estados brasileiros, e verificaram simetria de percepção sobre tais práticas. Os dados foram coletados a partir dos quadros de autoavaliação dos aspectos do sistema de controle interno que constam do Relatório de Gestão referente ao ano de 2014, entregue ao Tribunal de Contas da União (TCU). A análise quantitativa adotou estatística descritiva e a entropia informacional, a qual possibilitou inferir sobre a qualidade das práticas de controle interno e a convergência ou divergência de percepções dos gestores das 24 unidades da Federação investigadas. Os resultados evidenciaram que há aspectos e conceitos de controles internos mais bem gerenciados e esclarecidos dentro das unidades jurisdicionadas, como é o caso do ambiente de controle e a informação e comunicação. Por outro lado, também existem aspectos que trazem discordância de opiniões entre os gestores, e as deficiências apontadas, conforme os valores atribuídos na autoavaliação, indicam que alguns aspectos de controle interno requerem maior atenção, em especial, a avaliação de riscos, os procedimentos de controle e o monitoramento.

Araújo e Souto (2017) investigaram o procedimento de avaliação de controles internos no setor público. A pesquisa, de natureza qualitativa e propósito exploratório, foi instrumentalizada por um estudo de caso no âmbito da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE). Os dados foram coletados mediante triangulação das técnicas de grupo focal, de análise de documentos e de observação direta. Os resultados demonstraram que a avaliação de controles internos está relacionada não só ao aparato procedimental, mas também ao aspecto cognitivo que envolve o processo, uma vez que, na visão dos autores, todos os envolvidos no processo precisam compreender o significado da avaliação e suas repercussões em todas as etapas para que os fins desejados sejam alcançados.

Cavalcante, Peter e Machado (2011) analisaram as características dos órgãos de controle interno dos municípios do Estado do Ceará, buscando delinear o perfil desses órgãos, de forma a contribuir para a melhoria de sua organização sistêmica e, conseqüentemente, dos resultados obtidos. Para o desenvolvimento do estudo, foi realizada uma pesquisa de campo, que teve como população-alvo os municípios do Estado do Ceará, definindo-se uma amostra intencional que abrangeu os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. Como estratégia para a coleta dos dados foi utilizado o questionário, obtendo-se 100% de

participação. Utilizou-se também a pesquisa bibliográfica, buscando fundamentar os conceitos de controle interno e controladoria, bem como a pesquisa documental, abordando a legislação pertinente. Dentre outros aspectos relevantes, constatou-se que as unidades de controle presentes nos municípios integrantes da amostra estudada não possuem autonomia, visto que, na maioria dos casos, são unidades integrantes de secretaria ou órgão, fato que reduz de forma significativa a atuação do controle, dificultando a adoção de medidas que visem a melhor aplicação dos recursos públicos. Após a análise dos dados, foi possível delinear o perfil básico dos órgãos de controle interno existentes nos municípios do Estado do Ceará, constatando-se que muito ainda resta a fazer em prol da transparência na gestão dos recursos públicos.

Puccioni (2016) examinou a relação entre as capacidades e a *performance* dos Tribunais de Contas brasileiros. As capacidades, para o estudo, referiram-se à quantidade de funcionários de cada Tribunal de Contas, seu orçamento, percentual de servidores do seu quadro efetivo e cumprimento das normas constitucionais quanto à sua formação. A *performance* foi medida pelas seguintes variáveis: (i) “produtividade”, ou o número de processos julgados ou apreciados pelos ministros ou conselheiros; (ii) “iniciativa”, ou a quantidade de fiscalizações *in loco* realizadas; (iii) “valor das multas e débitos imputados”, entendidas como a propensão a punir das Cortes de Contas; e (iv) “grau de rejeição das contas de governo”, que foi definida como a razão do número de pareceres prévios rejeitando as contas de governo pelo total de pareceres emitidos. A pesquisa se baseou em estudo de Melo, Pereira e Figueiredo (2009), que identificou diversas relações entre a estrutura dos Tribunais de Contas e a sua atuação, propondo novas variáveis para uma análise mais ampla e real da *performance* das Cortes de Contas. As hipóteses do estudo foram testadas por meio de regressão estatística, com o uso do método dos mínimos quadrados. Os dados foram coletados diretamente dos Tribunais de Contas. Os testes realizados confirmaram que a quantidade de recursos humanos de cada Tribunal influencia positivamente todas as variáveis de *performance* referidas, e que, quanto maior o orçamento de cada Tribunal, maior a sua produtividade, sua iniciativa e o valor das multas e débitos imputados. O estudo também comprovou que, quanto maior o percentual de servidores do quadro efetivo das Cortes de Contas, maior é a sua produtividade. A partir dos dados coletados na pesquisa, foi possível verificar que o percentual médio de servidores efetivos nas Corte de Contas é de 69%, enquanto nas Cortes Judiciárias esse percentual é de 89%. Isso mostra que há bastante margem para aumento da produtividade dos órgãos de contas. O autor concluiu que, quanto

mais recursos financeiros e humanos disponíveis, e quanto maior o percentual de servidores concursados, mais os Tribunais de Contas são produtivos, sancionadores e proativos.

Tenório (2007) analisou a influência que a estrutura de controle interno das organizações exerce sobre os participantes do mercado de capitais, no momento da tomada de decisão para a compra de ações, ou seja, se o controle interno influencia a decisão do investidor, tomando o analista do mercado de capitais como *proxy*. Nesse sentido, a pesquisa verificou se a relevância atribuída ao controle interno das organizações pelos analistas de mercado possui relação com as características pessoais e de investimento destes, tais como: (i) gênero; (ii) idade; (iii) formação acadêmica; (iv) nível de escolaridade; (v) tempo de experiência na função de análise de investimentos; (vi) cargo que ocupa na corretora de valores mobiliários; (vii) visão pessoal de segurança e horizonte no tempo do investimento; e (viii) oscilações do mercado e volatilidade de um investimento financeiro. A percepção do sistema de controle interno das organizações foi feita em 2006 para um grupo amostral de 47 analistas do mercado de capitais brasileiro, todos vinculados a corretoras de valores mobiliários, nacionais e internacionais, com sede no Brasil. A análise descritiva dos testes de hipóteses realizados, com o uso de testes Qui-Quadrado, Spearman, Friedman e Wilcoxon, apontou, de um modo geral, para a pouca influência que o controle interno das organizações exerce na tomada de decisão do investidor. Para a autora, tal percepção talvez decorra do fato de que o controle interno está muito mais para um elemento interno da organização, relativo ao modo de gerenciamento, com a finalidade de alcançar objetivos organizacionais e fornecer confiabilidade às informações divulgadas, essas sim, em sua análise, relevantes para o mercado.

Calixto e Velasquez (2005) analisaram se o Sistema de Controle Interno – entendido como o sistema que controla toda a atuação governamental e não um controle isolado de processos – contribui para que as propostas de governo sejam eficientemente executadas, bem como se esse Sistema possui eficiência como ferramenta capaz de melhorar a aplicação do dinheiro público. A pesquisa, dirigida à Administração Pública Federal das principais universidades e órgãos do Estado do Rio Grande do Sul, utilizou técnica de fiscalização para avaliar a eficiência dos mecanismos de controle administrativos e para a obtenção de dados estatísticos. Não obstante, à época, a pesquisa não tenha permitido o alcance de dados definitivos acerca da maneira como esse Sistema era realizado, apontou para a necessidade imperiosa de controle, não apenas do gasto, mas de toda a ação governamental e da gestão dos administradores públicos.

Floriano e Lozecky (2008) realizaram uma pesquisa bibliográfica com o intuito de obter uma maior compreensão acerca da importância dos instrumentos de controle interno para a gestão empresarial, notadamente no que se refere à sua influência na consecução dos objetivos empresariais. A análise buscou situar o controle interno em três níveis: estratégico, diretivo ou tático, e operacional. Os autores acenam para o fato de que o controle interno, para ser prático, deve ser apropriado ao tamanho da empresa e ao porte das operações, bem como ser objetivo no que pretende controlar e simples em sua aplicação. Ao fim, concluem que não restam dúvidas acerca da importância da eficácia de um sistema de controle para o fortalecimento de uma organização, e que, por estar pulverizado em diferentes níveis, um controle interno falho em nível estratégico ou diretivo pode significar até a falência da própria organização.

Lunkes (2008) examinou a utilização dos principais elementos básicos de controle interno em empresas hoteleiras: (i) elementos organizacionais e estruturais (treinamento de pessoal, estrutura organizacional formal e segregação de responsabilidades); (ii) elementos do sistema de informação (planejamento estratégico, sistemas de dados, orçamento, pesquisas de satisfação e acompanhamento do ponto de equilíbrio financeiro); e (iii) controles de métodos e procedimentos (manuais de conduta ética e regulamentos internos). Para tanto, realizou uma pesquisa descritiva, conduzida por meio de instrumento de levantamento (*survey*) e população delimitada a 150 empresas hoteleiras localizadas em Florianópolis (SC), classificadas pelo número de empregados, com a obtenção de amostra representativa de 60 empresas que responderam ao questionário. Os resultados obtidos indicam que as empresas hoteleiras pesquisadas, em geral, utilizam uma quantidade reduzida de controles internos em seu processo de gestão, o que favorece ao acentuado número de fraudes (33 ou 70% dos hotéis pesquisados já foram vítimas de fraudes). O autor entende que, para qualquer organização inserida em mercado competitivo, o controle interno passa a ser um bom presságio para desempenho superior, e recomenda a adoção de controles internos bem estruturados para evitar prejuízos em suas atividades.

Manvailer, Diehl e Leite (2017) pesquisaram acerca da adoção de práticas de controladoria por gestores de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da região Centro-Oeste brasileira, com a identificação de características dessas entidades e análise de associação entre elas com o uso do Teste Exato de Fisher. A coleta de dados foi realizada mediante questionário com escalas do tipo Likert, obtendo-se 25 respostas que compuseram a amostra da pesquisa. Os autores observaram associação entre a adoção de práticas de

controladoria dos diferentes estágios da Contabilidade Gerencial e variáveis como porte – adotou-se como *proxy* o número de alunos matriculados –, classificação administrativa e desempenho econômico. Os resultados identificaram associação diretamente proporcional entre a adoção de controle interno na proteção de ativos e o porte das IPES, bem como inversamente proporcional entre o primeiro e o desempenho econômico, o que contraria a literatura nesse ponto específico, uma vez que o controle interno na proteção de ativos indica que os negócios da organização estão sendo conduzidos de forma segura e com um controle adequado.

Reske Filho, Jacques e Marian (2005) buscaram demonstrar o papel fundamental do controle interno como instrumento para a gestão, com a indicação de que este controle não se limita à área contábil e financeira, mas engloba os planos da organização e todos os métodos utilizados na proteção dos ativos. Para os autores, além de o controle interno ser fundamental para verificar a exatidão e fidedignidade das informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, auxilia na promoção da eficiência e da eficácia operacional, bem como no estímulo à observância de normas e diretrizes da administração. No entanto, pontuam que o processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, principalmente em organizações de maior porte, as quais necessitam de sistemas de informações mais desenvolvidos, uma vez que a direção executiva não pode estar presente para observar todas as operações, nem se inteirar de todas as decisões tomadas nos diferentes níveis da organização (CREPALDI, 2002).

Silva (2002) estudou o controle enquanto função da Ciência da Administração e a sua utilização como principal objeto da auditoria interna, com foco na evolução dos controles internos da gestão pública e na busca pela integração entre o órgão central do sistema de controle interno e as unidades ou funções de controle da Administração Pública, tomando por base o sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul. Em sua análise, observou que uma das medidas necessárias para a efetiva integração do sistema de controle interno da Administração Pública consiste na designação formal de um agente como responsável pelos controles internos em cada unidade, cuja complexidade das funções dependerá do porte do órgão, orçamento, quantidade de projetos e atividades, entre outros fatores. Assim, para um órgão que detenha parcela considerável do orçamento do ente da Federação a que se vincula, o autor sugere a criação de uma unidade de controle, e, para um órgão mais simples, a responsabilidade pelos controles poderia ser atribuída em nível de assessoria.

Laureano (2016) analisou os fatores explicativos que podem influir no teor dos pareceres prévios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) nos processos de prestação de contas anual dos prefeitos municipais daquele Estado, com o objetivo de aferir a dicotomia existente entre a prevalência de aspectos técnicos e não técnicos nas decisões da instituição. Com base na revisão da literatura teórica e empírica, formulou-se duas hipóteses principais, complementadas por um conjunto de 12 sub-hipóteses. Os testes levaram em conta variáveis relacionadas às regras formais (aspectos regimentais) e às regras informais (procedimentos não normatizados que podem gerar constrangimentos para o Tribunal na emissão do parecer). Modelos de regressão logística foram estimados, tendo por variável dependente binária o parecer prévio emitido: favorável ou desfavorável. Examinou-se 3.968 processos relativos aos exercícios de 2005 a 2012 dos 496 municípios gaúchos. Os resultados indicaram que as decisões do TCE/RS, em relação ao parecer prévio, são influenciadas por regras formais e informais. Os aspectos formais se referem à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e às inconformidades apresentadas pelos auditores. Já os aspectos informais dizem respeito à forma de provimento do relator do processo, à condição socioeconômica do Município e ao seu tempo de existência. Aspectos relacionados ao tamanho e à localização do Município, bem como em relação ao partido político do prefeito, também foram testados, porém, não apresentaram significação estatística.

Lima *et al.* (2017), por fim, investigaram a influência que alguns fatores institucionais podem exercer sobre o nível de divulgação de informações socioambientais em organizações empresariais da América Latina. A pesquisa explorou uma amostra de 587 empresas latino-americanas contempladas no relatório *Reports List 2015* da *Global Reporting Initiative*, referentes às seis principais economias da região: Brasil, México, Argentina, Colômbia, Chile e Peru. Utilizou-se testes com modelo de regressão linear (Mínimos Quadrados Ordinários) e não-linear (Poisson). A variável dependente do estudo correspondeu ao valor obtido pelas companhias na avaliação do tipo de relatório divulgado, enquanto que as variáveis independentes – para as quais *proxies* específicas permitiram operacionalizar o modelo empírico adotado – foram os seguintes fatores institucionais: índice de liberdade econômica; nível de desenvolvimento humano; índice de corrupção percebida; nível de rigor e aplicação de regulação ambiental; ambiente de governança do país; criticidade ambiental do setor de atuação; e presença no *Dow Jones Sustainability Index*, cada um desses fatores representando uma hipótese de influência positiva sobre o nível de divulgação de informações socioambientais das empresas. Os resultados evidenciaram os aspectos a seguir pontuados: (i)

a existência de diferença significativa entre os níveis de divulgação das empresas dos seis países contemplados na amostra; (ii) a influência negativa dos níveis de liberdade econômica, de desenvolvimento humano e de rigor na aplicação de regulação ambiental sobre a divulgação socioambiental; e (iii) a influência positiva do ambiente de governança e da listagem em índices de sustentabilidade sobre a divulgação socioambiental.

Os estudos empíricos anteriores enunciados nessa seção legitimam o estudo que ora se apresenta, porquanto correspondem a trabalhos científicos que guardam, ainda que de forma tangencial em alguns casos e mais acentuada em sua grande maioria, relação com as hipóteses dessa pesquisa, para as quais serão feitos adiante os necessários esclarecimentos.

2.3.2 Caracterização de tamanho e hipóteses de pesquisa

Para Donaldson (1999), não há estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. Assim, a otimização da estrutura varia de acordo com determinados fatores, tais como estratégia da organização e seu tamanho. Otley (1994), por exemplo, relatou indícios do impacto do tamanho organizacional sobre técnicas de controle.

Dessa forma, vê-se que o tamanho institucional é uma variável importante, que afeta tanto a estrutura física da organização, quanto a sua estrutura de controle. Estudos em organizações privadas costumam adotar o faturamento anual, entre outros fatores, como variável para o tamanho. Pressupõe-se que organizações maiores tendem a adotar práticas de controle mais sofisticadas que organizações menores (TAFFAREL et al., 2008).

A partir da concepção reconhecida na literatura para os fatores institucionais utilizados nesta pesquisa, optou-se pelo termo “tamanho”, equivalente a “porte”, como consolidador para o objetivo geral de investigação da relação com o desempenho dos controles internos. De fato, a literatura enfatiza que fatores como tamanho (porte), estrutura organizacional, tecnologia e incertezas ambientais impactam o funcionamento das organizações (COVALESKI et al., 1996). Este estudo buscou essencialmente aferir a relação entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, com aproximações a envolver “orçamento anual” e “quantidade de servidores”, e o desempenho de seus controles internos.

Por ocasião da pesquisa, buscou-se levantar também outras variáveis bem próximas dos fatores institucionais mencionados, até como forma de conferir maior embasamento à pesquisa realizada. Tais variáveis consistem, respectivamente, na “despesa

empenhada” e nos “recursos humanos” em geral, de responsabilidade de cada órgão jurisdicionado.

Quando a pesquisa citar “quantidade de servidores”, trata-se apenas dos servidores ativos (efetivos e comissionados). Quando citar “recursos humanos” em geral, inclui, em adição aos primeiros, os servidores inativos e os estagiários e bolsistas. Em qualquer dos casos deste estudo, não estão incluídos os colaboradores terceirizados.

Portanto, entende-se coerente com a literatura a caracterização de tamanho para os fatores institucionais utilizados nesta pesquisa, quais sejam, o orçamento anual e a quantidade de servidores (ativos), além de seus corolários também utilizados neste estudo, a saber: despesa empenhada e recursos humanos em geral, respectivamente.

Acerca das hipóteses propostas nesta pesquisa, baseadas nos diversos estudos empíricos anteriormente mencionados, serão feitas as considerações a seguir.

Fundamentada nas recomendações dos estudos de Araújo e Souto (2017), Cannavina e Parisi (2015), Lunkes (2008), Reske Filho, Jacques e Marian (2005), Rodrigues (2015) e Souza Jr. e Silva (2016), que indicam ser o controle interno um instrumento a desempenhar papel fundamental para a gestão, formula-se a Hipótese (**H1**): *A média do nível de desempenho dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE é alta.*

A hipótese **H1** foi posta com o propósito de aferir a média dos controles internos estabelecidos pelos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, levando em conta as respostas por estes declaradas com base no formulário de avaliação da estrutura de controle interno (Anexo I). Assim, para fins deste estudo, considerando que cada entidade auditada preenche os itens do referido formulário somente com valores inteiros que variam de 1,00 a 4,00, a média de cada órgão jurisdicionado respondente se situará nesse intervalo. Dessa forma, a metodologia da pesquisa propõe a definição da seguinte métrica, para fins de identificação objetiva do resultado:

(i) Caso a média das respostas de todos os órgãos jurisdicionados do TCE/CE, integrantes da amostra de pesquisa, situe-se entre 1,00 e 2,00 (equivalente ao intervalo de 0,00% a 33,3%), a média do nível de desempenho dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE se posicionará no terço “baixo”, logo, a hipótese (**H1**) não será aceita;

(ii) Caso a média das respostas de todos os órgãos jurisdicionados do TCE/CE, integrantes da amostra de pesquisa, situe-se entre 2,01 e 3,00 (equivalente ao intervalo de 33,4% a 66,6%), a média do nível de desempenho dos controles internos dos órgãos

jurisdicionados do TCE/CE se posicionará no terço “médio”, logo, a hipótese (**H1**) não será aceita;

(iii) Caso a média das respostas de todos os órgãos jurisdicionados do TCE/CE, integrantes da amostra de pesquisa, situe-se entre 3,01 e 4,00 (equivalente ao intervalo de 66,7% a 100,00%), a média do nível de desempenho dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE se posicionará no terço “alto”, logo, a hipótese (**H1**) será aceita.

As hipóteses (**H2**) e (**H3**) foram elaboradas a partir das recomendações dos estudos de Calixto e Velasquez (2005), Cavalcante, Peter e Machado (2011), Floriano e Lozeckyi (2008), Laureano (2016), Lima et al. (2017), Manvailer, Diehl e Leite (2017), Puccioni (2016), Silva (2002) e Tenório (2007), que sinalizam existir relação entre fatores institucionais e controles internos, com possibilidade de impactos no desenvolvimento da instituição e na consecução de objetivos organizacionais.

Em linhas gerais, as hipóteses (**H2**) e (**H3**) possuem semelhança entre si e foram postas com o propósito de examinar a existência de possível relação que determinadas características institucionais dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE possam ter para com o nível de desempenho de seus controles internos. Para permitir análises desse tipo, testes de correlação necessitam ser empregados, de modo a viabilizar a demonstração empírica de significância relacional entre os fatores institucionais do estudo, presentes nos órgãos jurisdicionados do TCE/CE que compõem a amostra, e o desempenho dos controles internos desses mesmos órgãos.

Do exposto, são formuladas as seguintes hipóteses:

Hipótese (**H2**): *Quanto maior o orçamento anual dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, melhor o desempenho dos seus controles internos.*

Hipótese (**H3**): *Quanto maior a quantidade de servidores existentes nos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, melhor o desempenho dos seus controles internos.*

Em ambos os casos, foram usadas *proxies* específicas para designar tamanho, sempre em referência ao exercício de 2016. Assim, para a hipótese (**H2**), a *proxy* definida foi o “orçamento anual dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE”. Já para o caso da hipótese (**H3**), a *proxy* definida foi a “quantidade de servidores existentes nos órgãos jurisdicionados do TCE/CE”. Outras variáveis também foram testadas, em função de sua paridade com as *proxies* referidas nas hipóteses acima, tais como a despesa empenhada ao longo do ano e os recursos humanos em geral, que englobam servidores ativos, inativos, estagiários e bolsistas.

Considerando que, tanto para **(H2)** como para **(H3)**, propôs-se que há relação positiva entre os fatores institucionais definidos e os controles internos – ou seja, à luz da literatura, discorre-se que quanto maior o tamanho do órgão, melhor o desempenho do seu controle interno –, as hipóteses em questão serão aceitas se os testes de correlação aplicados mantiverem a veracidade dessas afirmações. Caso a relação seja inversa ao contido nas hipóteses ou não exista nenhum tipo de relação significativa entre as variáveis, as hipóteses serão naturalmente refutadas.

Os fundamentos e esclarecimentos que foram enunciados nesta seção serão complementados na seção a seguir, que detalha a metodologia científica do estudo.

3 METODOLOGIA

Esta seção está estruturada em quatro partes, consoante os pontos a seguir enunciados: (i) enquadramento metodológico, no qual se classifica a pesquisa e se justifica a opção adotada pelo autor; (ii) escopo, população e amostra da pesquisa, com as particularidades inerentes ao estudo em questão; (iii) coleta de dados, na qual são feitas algumas considerações acerca da coleta em si, bem como do instrumento de pesquisa que a originou; e (iv) procedimentos de análise de dados, cujo objetivo é possibilitar a identificação metodológica do tratamento realizado nas informações coletadas.

3.1 Enquadramento Metodológico

De acordo com Gil (2010), a pesquisa é um procedimento racional e sistemático para o completo alcance das respostas em relação aos problemas que são indicados. A pesquisa é desenvolvida a partir de informações disponíveis, empregadas por meio de métodos e técnicas de investigação científica.

Em relação ao estudo, a pesquisa aqui apresentada se classifica da seguinte forma: (i) quanto aos objetivos, descritiva; (ii) quanto à abordagem, predominantemente quantitativa; (iii) quanto aos procedimentos, documental; (iv) quanto à coleta de dados, utilização de dados secundários; e (v) quanto à forma de análise dos dados, uso de técnicas e testes estatísticos específicos.

Considera-se de natureza descritiva quanto aos objetivos, porquanto tem a função de descrever as características observadas nos fatos abordados, também com a finalidade de identificar possíveis relações entre as variáveis em estudo. Assim, insta salientar que algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre as variáveis, tendo também a pretensão de determinar a natureza dessas relações (GIL, 2010).

Pontua Andrade (2002) que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os dados, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Dessa forma, os fenômenos são estudados, porém, tais fenômenos não são manipulados pelo pesquisador.

O estudo assim se classifica dado o seu método de verificação a partir de fatos ocorridos, dados documentados em processos de prestações de contas anuais direcionados ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) e analisados pelo seu corpo de auditores mediante registros técnicos acostados aos autos processuais. Logo, trata-se de um exame

teórico-empírico apoiado em informações submetidas ao Tribunal e disponíveis em processos de contas, sem nenhum tipo de interferência por parte do pesquisador.

No que diz respeito à abordagem da pesquisa, entende-se que o estudo possui viés predominantemente quantitativo, não obstante ocorra a necessária correlação dos dados extraídos e estatisticamente examinados a um conjunto de fenômenos materiais a serem interpretados pelo pesquisador sob certo ponto de vista.

Em relação à pesquisa quantitativa em si, Creswell (2010) atesta que é um meio pelo qual o pesquisador examina relações entre as variáveis em estudo, por intermédio de testes e especificação de hipóteses estritas, as quais serão corroboradas ou refutadas com os resultados da pesquisa.

O estudo usa de procedimento documental, com a utilização da coleta de dados secundários. Para Gil (2010), a técnica documental consiste em um conjunto de informações catalogadas em registros existentes e que ainda não receberam um tratamento analítico ou que este pode vir a ser reelaborado por ocasião da pesquisa que estiver sendo efetuada, a depender e de acordo com os correspondentes objetivos na qual estiver fundamentada.

3.2 Escopo, População e Amostra da Pesquisa

O público alvo da pesquisa são os órgãos jurisdicionados estaduais do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) e o período de análise do estudo corresponde ao exercício de 2016. Ressalte-se que não estiveram incluídos no escopo da pesquisa os órgãos jurisdicionados advindos da incorporação ao TCE/CE do extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), motivo pelo qual o foco foi dado aos órgãos jurisdicionados estaduais.

No ano de 2017, o TCE/CE recebeu a prestação de contas de gestão de 106 órgãos jurisdicionados estaduais, os quais prestaram contas de sua gestão em referência ao ano-base de 2016, exercício no qual se centrou o estudo. A Tabela 1 detalha o cálculo da amostra.

Tabela 1 - Cálculo da amostra de órgãos jurisdicionados

Operação	Descrição	Número de órgãos
=	População (órgãos jurisdicionados estaduais do TCE/CE que prestaram contas de gestão referentes ao exercício de 2016)	106
(-)	Órgãos jurisdicionados estaduais que possuem a natureza jurídica de Fundos (unidades orçamentárias sem controles próprios, vinculadas a outros órgãos da Administração direta)	33
(-)	Órgãos jurisdicionados estaduais que não enviaram o formulário de autoavaliação do controle interno respondido junto às suas contas de gestão, em descumprimento à Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015	16
=	Amostra final	57

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não obstante o objetivo inicial do estudo foi realizar uma pesquisa censitária, ou seja, equivalente à própria população (106 órgãos), a Tabela 1 mostra que tal objetivo não foi possível. Assim, a amostra geral correspondeu a 57 órgãos jurisdicionados, que encaminharam as respostas para o Tribunal, fundamentadas no formulário de avaliação da estrutura de controle interno (Anexo I), e que receberam a devida chancela do corpo técnico de auditores do TCE/CE, que identificou como verdadeiras as respostas encaminhadas pelos jurisdicionados com base na confirmação das evidências que foram apresentadas.

Referido formulário e sua devolução respondida e evidenciada pelos órgãos jurisdicionados do TCE/CE junto às prestações de contas anuais é uma obrigatoriedade disciplinada pela Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015. A validação das respostas e confirmação dos resultados são efetivados pelo corpo técnico do Tribunal na ocasião em que é feita a análise inicial das contas.

Caso existam dúvidas sobre as respostas emitidas ou sobre as evidências confirmatórias apresentadas, ou, ainda, em caso de ausência de respostas ao formulário por parte de determinado órgão jurisdicionado, os devidos esclarecimentos são solicitados ao gestor responsável, ocasião na qual a validação final das respostas somente será concluída na fase de reexame da matéria.

Vale considerar que, em função da necessidade de correção técnica do instrumento de coleta a fim de evitar erros, houve uma alteração pontual na orientação das respostas do item 2.3 do referido formulário (Anexo I). Assim, as novas orientações dadas pelo TCE/CE para este item antes do recebimento das respostas pelos órgãos jurisdicionados foram as seguintes: (1) Nunca, passou para “Foram identificados mais de 4 casos de fraudes e perdas”; (2) Raramente, passou para “Foram identificados mais de 2 e até 4 casos de fraudes e perdas”; (3) Com frequência, passou para “Foram identificados até 2 casos de fraudes e perdas”; e (4) Sempre, passou para “Não existe histórico de fraudes e perdas”.

Com essa mudança de forma específica, tão somente para o item 2.3 do formulário, manteve-se a integridade e a fidedignidade do instrumento de coleta quanto ao método de pontuação das respostas, já que as demais assertivas continuaram seguindo as orientações contidas no Anexo I.

No Anexo II, indicam-se os órgãos jurisdicionados do TCE/CE que prestaram contas de gestão do exercício de 2016 (população do estudo), a sigla correspondente e o número do processo tramitado no Tribunal.

3.3 Coleta dos Dados

Os dados foram coletados de modo secundário, com base nas respostas validadas pelo Tribunal, advindas do formulário de avaliação da estrutura de controle interno dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE (Anexo I), inclusos nas respectivas prestações de contas do exercício de 2016, em conformidade à Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015. Assim, os dados que foram utilizados na pesquisa possuem origem na autoavaliação de controle interno realizada pelos próprios órgãos jurisdicionados, com a devida confirmação de validade por parte do Tribunal, com base em evidências por aqueles órgãos apresentadas.

A Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015 – consoante comentado na revisão da literatura, em seção destinada ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará –, dispôs acerca da autoavaliação de controle interno dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, e o formulário indicado no Anexo I representa, portanto, a fonte de coleta dos dados da pesquisa.

Com base no conjunto das respostas validadas pelo Tribunal, a instituição define o nível de desempenho de cada órgão jurisdicionado do TCE/CE, mediante o Quadro 7.

Quadro 7 – Atribuição de pontos pelo nível do controle interno (CI)

MÉDIA DAS RESPOSTAS DE AUTOAVALIAÇÃO	NÍVEL DE CONTROLE INTERNO
3 <= CI <= 4	Satisfatório
2 <= CI < 3	Razoável
1 <= CI < 2	Insatisfatório

Fonte: Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015.

O método mostrado pelo Quadro 7 é utilizado na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015, que trata de critérios de classificação e seleção de órgãos jurisdicionados para fins de instrução inicial presencial, os quais envolvem os elementos de materialidade, relevância, avaliação do controle interno e vulnerabilidade. Nesse sentido, a Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015 surgiu pela necessidade de regulamentação acerca da forma pela qual o Tribunal faria a autoavaliação do controle interno dos seus órgãos jurisdicionados, sendo este apenas um dos quatro elementos que compõem a matriz de risco utilizada pelo TCE/CE, com base na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015, para definir a sua estratégia de execução das auditorias presenciais.

Na análise de risco procedida pelo TCE/CE, cada ente jurisdicionado recebe a pontuação que lhe correspondente, e, entre estas pontuações, 20% da pontuação total é direcionada à maturidade do órgão em relação ao nível de desempenho do controle interno.

Assim, o risco que deve ser levado em conta pelo TCE/CE para a realização das auditorias presenciais nas prestações de contas de gestão dos entes jurisdicionados é colocado em uma matriz que contempla quatro elementos, de modo que a tabulação final chega a uma classificação dos órgãos jurisdicionados que serão fiscalizados.

Apesar da intrínseca relação normativa entre as IN's nºs. 01/2015 e 03/2015, para efeito do que se pretende com este estudo, o foco será direcionado à Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015, que trata da autoavaliação do controle interno dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, por meio de formulário próprio (Anexo I).

Registre-se, porém, a importância de conhecer a fundamentação que deu origem à Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015, a sua relação com a Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015, e a utilização que o Tribunal confere a ambos os normativos. Entretanto, para cumprir os objetivos propostos no estudo, o formulário do Anexo I consiste no ponto nodal.

É certo que, para se atender aos objetivos da pesquisa, utilizou-se das respostas validadas da amostra para confirmação das hipóteses. Assim, dos 106 órgãos jurisdicionados que prestaram contas de gestão ao TCE/CE no exercício de 2016, somente 57 foram considerados para o teste das hipóteses, porquanto houve, para estes, a devida validação efetuada pelo corpo técnico de auditores do Tribunal.

No Quadro 8, mostra-se as variáveis de análise, as hipóteses e as fontes.

Quadro 8 – Variáveis de análise

Variável	Descrição	Fonte de coleta
Controle interno dos órgãos jurisdicionados	H1: A média do nível de desempenho dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE é alta.	Formulário de avaliação da estrutura de controle interno (Anexo I)
Orçamento anual	H2: Quanto maior o orçamento anual dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, melhor o desempenho dos seus controles internos.	Prestações de contas anuais de gestão (balanço orçamentário)
Quantidade de servidores existentes	H3: Quanto maior a quantidade de servidores existentes nos órgãos jurisdicionados do TCE/CE, melhor o desempenho dos seus controles internos.	Sítio eletrônico (Ceará transparente) – Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado

Fonte: Elaborado pelo autor.

Portanto, em relação às hipóteses de pesquisa, as *proxies* utilizadas foram o orçamento anual e a quantidade de servidores existentes.

3.4 Procedimentos de Análise de Resultados

Para o alcance dos resultados da pesquisa e respectivas hipóteses, respondendo assim ao questionamento proposto, a análise dos resultados segmenta-se da seguinte forma:

estatística descritiva, caracterização cruzada e testes de correlação entre as variáveis alusivas à controle interno e ao tamanho dos órgãos jurisdicionados da amostra.

A análise baseada na estatística descritiva permite traçar um perfil da amostra no tocante ao desempenho global do controle interno e em relação às dimensões ou componentes avaliados: (1) ambiente de controle; (2) avaliação de risco; (3) procedimentos de controle; (4) informação e comunicação; e (5) monitoramento, em conformidade com a metodologia COSO/INTOSAI. Traçou-se ainda um perfil da amostra em relação ao tamanho dos órgãos, tomando-se o orçamento anual previsto e efetivamente aproveitado, além do quantitativo de funcionários, relacionando-se os ativos ao total do quadro de capital humano (com dados de 2016). Dessa forma, é possível caracterizar a amostra em termos de eficiência a partir dessas duas medidas.

Por sua vez, a caracterização cruzada possibilita identificar comportamentos pertinentes acerca da relação investigada, porém, sem que se possa fazer qualquer inferência. Nesse momento, o desempenho do controle interno é mensurado entre os órgãos considerando-se os maiores e menores orçamentos, e o maior e menor capital humano disponível. Soma-se a isso a análise do controle interno por natureza jurídica, poder, tipo de administração e função dos órgãos. Com essa análise, traça-se um perfil dos componentes ou dimensões do controle interno em diversas perspectivas da Administração Pública.

A aplicação dos testes de correlação finaliza a análise de resultados, ocasião na qual são feitos testes relacionando o controle interno e suas dimensões (componentes) com as variáveis tamanho e eficiência (orçamento e número de funcionários) dos órgãos.

Cabe destacar que, opta-se nesta pesquisa por aplicar correlações de *Spearman* (teste não paramétrico), por duas razões: (i) a aplicação do teste de Kolmogorov-Smirnov indicou que algumas das variáveis não apresentavam distribuição normal; e (ii) devido ao número de observações, oscilando entre 50 e 57, a depender da relação avaliada. Testes não paramétricos apresentam resultados mais robustos para amostras menores.

Assim, conjugando os resultados das análises de correlações, é possível testar as hipóteses levantadas e finalmente responder à questão de pesquisa. Todos os testes apontados foram realizados com auxílio do *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

4 RESULTADOS DA PESQUISA

A presente seção traz os resultados da pesquisa, iniciando com a análise descritiva acerca da avaliação do controle interno, passando pelo tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, e, após, apresenta a parte descritiva dos fatores institucionais em conjunto com o desempenho do controle interno dos órgãos jurisdicionados.

Em seguida, apresentam-se os resultados obtidos com os testes de correlação, a partir dos quais foi possível efetuar uma análise estatística relacional entre o tamanho dos órgãos e o desempenho de seus controles internos, com resultados alcançados, tanto em um plano geral, como separados por cada dimensão ou componente da estrutura do controle interno referenciado na revisão da literatura: (1) ambiente de controle; (2) avaliação de risco; (3) procedimentos de controle; (4) informação e comunicação; e (5) monitoramento. Doravante, tais componentes serão denominados de dimensões, com numerações de 1 a 5, conforme a sequência acima indicada.

4.1 Análise descritiva

Para esta parte do estudo, utilizou-se de estatística descritiva das dimensões ou componentes de controle interno COSO/INTOSAI, conforme destacado por Bergamini Jr. (2005), Blumen (2015), Cannavina e Parisi (2015), Pereira (2015), Reginato, Nonnis e Pavan (2011), dentre outros. As tabelas, contendo os resultados, estão logo a seguir, com as correspondentes interpretações.

4.1.1 Avaliação do controle interno

Em relação a essa parte da pesquisa, enfatiza-se que as respostas disponibilizadas ao TCE/CE pelos seus órgãos jurisdicionados foram devidamente validadas pelo corpo de auditores do Tribunal por ocasião da fase inicial da análise das prestações de contas anuais encaminhadas, relativas ao exercício-base de 2016.

Vale ressaltar que, sempre que os auditores do TCE/CE divergiam das respostas encaminhadas pelos órgãos jurisdicionados, esclarecimentos eram solicitados aos responsáveis na fase inicial da análise das prestações de contas anuais, e, somente na fase de reexame do processo, ocorria a validação final dos escores atribuídos, com a devida justificativa pelas modificações efetuadas.

Levando em conta os esclarecimentos informados, o primeiro aspecto a mencionar está evidenciado na Tabela 2, e diz respeito à avaliação do controle interno, com observação sobre a totalidade da amostra contida nesta pesquisa (57 órgãos jurisdicionados) e considerando as cinco dimensões de controle interno agrupadas em conjunto.

Tabela 2 – Desempenho global do controle interno (CI): todas as dimensões

	Média	Mediana	Desv. Pad.	Coef. Var.	Mínimo	Máximo	<i>n</i>
CI	65%	64%	17%	26%	25%	97%	65%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 mostra o resultado médio obtido de desempenho global do controle interno dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, considerando todas as cinco dimensões do estudo. Verifica-se que o resultado médio é de 65%, e levando em conta que está no intervalo entre 33,4% e 66,6% (referenciado na seção 2.3.2), nota-se que a média do nível de desempenho global dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE se encontra no terço “médio”, muito embora bem próximo alcançar o terço “alto”, sinalizando a não aceitação da hipótese (**H1**), considerando o critério objetivo estipulado. Vale ressaltar, no entanto, que mais da metade da amostra total se situou acima da mediana de 64%, o que pode presumir um estágio de desenvolvimento dos controles internos estabelecidos.

A mesma verificação foi feita para cada uma das dimensões isoladamente, a começar pela Tabela 3, que detalha um panorama global acerca da dimensão “ambiente de controle”.

Tabela 3 – Desempenho da dimensão 1 do controle interno: ambiente de controle

	Média	Mediana	Desv. Pad.	Coef. Var.	Mínimo	Máximo	<i>n</i>
Dim. 1	71%	72%	18%	25%	25%	100%	57
Item 1.1	2,96	3	1,18	40%	1	4	57
Item 1.2	2,95	3	1,09	37%	1	4	57
Item 1.3	3,67	4	0,76	21%	1	4	57
Item 1.4	3,63	4	0,84	23%	1	4	57
Item 1.5	2,98	3	1,11	37%	1	4	57
Item 1.6	2,39	2	1,35	56%	1	4	57
Item 1.7	2,61	3	1,25	48%	1	4	57
Item 1.8	2,04	2	1,18	58%	1	4	57
Item 1.9	2,44	3	1,32	54%	1	4	57

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 deixa assente dois aspectos interessantes a mencionar. O primeiro deles é que a média da dimensão é de 71%. Se no lugar das cinco dimensões, apenas esta

fosse levada em conta para tratar do Sistema de Controle Interno dos órgãos jurisdicionados, o resultado mostraria que estes órgãos alcançariam o terço “alto” definido na seção 2.3.2, uma vez que teriam ultrapassado o limite inferior de 66,7% de média global. Saliente-se que, das cinco dimensões da estrutura de controle interno dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, o “ambiente de controle” é aquela que apresenta o melhor desempenho global de média entre todas as demais.

Já o segundo aspecto a mencionar consiste nas altas médias globais observadas para os itens 1.3 e 1.4 do formulário de avaliação da estrutura de controle interno (Anexo I), ‘A estrutura organizacional atualizada está formalmente estabelecida’ e ‘As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades’, respectivamente. Observa-se, portanto, que os órgãos jurisdicionados possuem, em geral, estrutura organizada e competências bem definidas.

Quanto à Tabela 4, detalha-se um panorama global acerca da dimensão “avaliação de risco”.

Tabela 4 – Desempenho da dimensão 2 do controle interno: avaliação de risco

	Média	Mediana	Desv. Pad.	Coef. Var.	Mínimo	Máximo	<i>n</i>
Dim. 2	61%	63%	21%	35%	25%	100%	57
Item 2.1	1,88	2	1,02	54%	1	4	57
Item 2.2	1,81	1	1,06	59%	1	4	57
Item 2.3	2,77	3	1,30	47%	1	4	57
Item 2.4	3,35	4	1,13	34%	1	4	57

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 4 também realça dois dados importantes: (i) média global dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará para esta dimensão é de 61% (terço “médio”); e (ii) alta média para o item 2.4 do formulário de avaliação da estrutura de controle interno (Anexo I), sinalizando que, em geral, na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática dos órgãos pesquisados a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.

Já a Tabela 5 indica o desempenho da dimensão “procedimentos de controle”.

Tabela 5 – Desempenho da dimensão 3 do controle interno: procedimentos de controle

	Média	Mediana	Desv. Pad.	Coef. Var.	Mínimo	Máximo	<i>n</i>
Dim. 3	67%	70%	21%	31%	25%	100%	57
Item 3.1	2,19	2	1,19	54%	1	4	57
Item 3.2	3,23	4	1,05	33%	1	4	57
Item 3.3	2,82	3	1,20	42%	1	4	57
Item 3.4	3,11	4	1,22	39%	1	4	57

Item 3.5	2,02	1	1,26	62%	1	4	57
----------	------	---	------	-----	---	---	----

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados evidenciados na Tabela 5 apontam uma boa média global para esta dimensão (67%), que se situou no limiar entre os terços “médio” e “alto” definidos na pesquisa. Os resultados também mostram que a maior parte dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará realiza periodicamente o inventário patrimonial, com adequada mensuração nos registros contábeis.

A Tabela 6, por sua vez, informa o resultado obtido para a dimensão “informação e comunicação”.

Tabela 6 – Desempenho da dimensão 4 do controle interno: informação e comunicação

	Média	Mediana	Desv. Pad.	Coef. Var.	Mínimo	Máximo	<i>n</i>
Dim. 4	66%	63%	26%	40%	25%	100%	57
Item 4.1	3,00	4,00	1,20	40%	1,00	4,00	57
Item 4.2	2,26	2,00	1,23	54%	1,00	4,00	57

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir do que se observa por meio da Tabela 6, o dado mais relevante consiste na boa média global para esta dimensão (66%), que também se situa no limiar entre os terços “médio” e “alto” definidos no estudo (ver seção 2.3.2), o que indica uma forte proximidade com a média global geral de todas as dimensões (65%) e com a média global da dimensão “procedimentos de controle” (67%). A dimensão de “informação e comunicação” é a que apresenta o maior desvio-padrão entre as demais, com um valor de 26%.

Para a observação acerca do desempenho obtido exclusivamente pela dimensão “monitoramento”, seguem os dados contidos na Tabela 7.

Tabela 7 – Desempenho da dimensão 5 do controle interno: monitoramento

	Média	Mediana	Desv. Pad.	Coef. Var.	Mínimo	Máximo	<i>n</i>
Dim. 5	54%	50%	24%	45%	25%	100%	57
Item 5.1	1,89	1	1,22	64%	1	4	57
Item 5.2	2,09	1	1,24	60%	1	4	57
Item 5.3	2,53	3	1,31	52%	1	4	57
Item 5.4	2,18	2	1,24	57%	1	4	57

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à dimensão informada pela Tabela 7, vê-se que se trata do pior resultado médio global entre todas as cinco dimensões do estudo (54%). Ainda assim, posiciona-se no terço “médio”, e o seu resultado denota uma oportunidade de melhoria de desempenho para o

controle interno dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, tendo-se como base o período de análise.

4.1.2 Tamanho dos órgãos

A Tabela 8 mostra o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, em função das *proxies* específicas para designar tamanho, definidas para este estudo, a saber: (i) “orçamento anual”, que está relacionada à hipótese (H2), e (ii) “quantidade de servidores”, que está relacionada à hipótese (H3). Tais variáveis representam, respectivamente, as colunas (a) e (d) das Tabelas 8, 9 e 10. Outras variáveis também foram observadas, em função de sua paridade com as *proxies* referidas nas hipóteses acima, tais como a despesa empenhada ao longo do ano (b) e os recursos humanos em geral, que englobam servidores ativos, inativos, estagiários e bolsistas (c).

Tabela 8 – Tamanho dos órgãos jurisdicionados: análise por quartil

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. (Ativos)
Mínimo	1.140.000,00	2.813.663,36	15	15
1º quartil	13.452.418,35	12.530.055,20	72	49
2º quartil	60.266.962,00	65.113.650,41	179	107
3º quartil	153.223.924,61	147.485.108,71	634	351
Máximo	1.047.361.268,00	1.044.468.719,37	5.634	5.065

Nota: (a) e (b) possuem valores em reais. (a) tem 57 observações; (b) 50 observações; (c) e (d) possuem 56 observações.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base no que evidencia a Tabela 8, observa-se uma acentuada desproporção, para quaisquer dos itens, na faixa entre o 3º quartil e o Máximo, quando se compara esta faixa com as outras, a demonstrar desequilíbrio entre o tamanho dos maiores órgãos e os demais.

A Tabela 9 identifica dados relativos ao orçamento anual e despesa empenhada dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Tabela 9 – Tamanho dos órgãos: orçamento, despesa empenhada

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	Relação (b)/(a)
Média	177.894.876,45	147.031.492,04	83%
Mediana	60.266.962,00	65.113.650,41	90%
Desv. Pad.	275.347.956,66	214.697.634,01	19%
Coef. Var.	155%	146%	23%

Nota: (a) e (b) possuem valores em reais. (a) tem 57 observações; (b) 50 observações; a relação (a)/(b) é feita com base em 50 observações.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 9, verifica-se a média de execução orçamentária de 83%, além do fato de que mais da metade da amostra total situa-se acima da mediana de 90% de execução orçamentária (relação (b)/(a)).

Para a Tabela 10, o tamanho é mencionado em função da quantidade de servidores (ativos) e dos recursos humanos em geral.

Tabela 10 – Tamanho dos órgãos: recursos humanos, servidores ativos

	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. (Ativos)	Relação (d)/(c)
Média	713	479	75%
Mediana	179	107	80%
Desv. Pad.	1261	984	25%
Coef. Var.	177%	206%	34%

Nota: (c) e (d) e a relação (c)/(d) possuem 56 observações.

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se, ao observar a Tabela 10, uma média de 75% de servidores ativos em relação aos recursos humanos em geral (servidores ativos, inativos, estagiários e bolsistas). Recorde-se que os colaboradores terceirizados não foram incluídos neste estudo.

4.1.3 Controle interno, tamanho dos órgãos e fatores institucionais

Nesta parte do estudo, os resultados evidenciam as tendências de desempenho médio do controle interno dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, por tamanho dos órgãos, e por natureza jurídica, poder e tipo de administração dos órgãos, a começar pelos dados que se observa na Tabela 11.

Tabela 11 – Desempenho médio do controle interno (CI) por tamanho dos órgãos

Órgãos	CI	Dim. 1	Dim. 2	Dim. 3	Dim. 4	Dim. 5
Orçamento < 1º quartil	60,1%	65,7%	62,1%	61,1%	61,6%	43,8%
1º quartil < Orçamento < 3º quartil	66,5%	71,2%	62,3%	67,6%	65,1%	59,3%
Orçamento > 3º quartil	68,5%	77,2%	58,5%	71,0%	71,4%	54,5%
Desp. Emp. < 1º quartil	61,1%	67,3%	64,4%	61,2%	61,6%	43,3%
1º quartil < Desp. Emp. < 3º quartil	64,0%	67,0%	60,7%	66,3%	63,5%	57,8%
Desp. Emp. > 3º quartil	66,0%	76,9%	56,3%	66,9%	67,3%	49,5%
Rec. Humanos < 1º quartil	63,2%	67,1%	65,2%	63,9%	64,3%	51,3%
1º quartil < RH < 3º quartil	62,9%	68,8%	59,2%	63,5%	60,9%	53,5%
Rec. Humanos. > 3º quartil	71,6%	79,4%	61,6%	75,7%	75,9%	56,7%
Serv Ativos < 1º quartil	63,2%	67,1%	65,2%	63,9%	64,3%	51,3%
1º quartil < Serv. Ativos < 3º quartil	63,1%	70,3%	58,4%	64,1%	60,9%	51,4%
Serv. Ativos > 3º quartil	71,3%	77,0%	63,0%	74,6%	75,9%	60,3%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nas informações evidenciadas na Tabela 11, verifica-se relação positiva entre orçamento anual e desempenho médio do controle interno dos órgãos (CI). Nota-se

ainda que o comportamento se repete na relação entre despesa empenhada e desempenho médio do controle interno dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (CI), o que pode sugerir que, quanto maior for o tamanho do órgão, no que concerne ao orçamento anual e à despesa empenhada, haverá um alinhamento de melhor desempenho médio do controle interno dos órgãos (CI). Contudo, tal observação não resulta em uma relação positiva estatisticamente comprovada entre essas variáveis, mas tão somente em uma observação com base na análise descritiva.

Da mesma forma, percebe-se relação positiva entre o orçamento anual dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e as dimensões 1 (ambiente de controle), 3 (procedimentos de controle) e 4 (informação e comunicação), denotando, em igual modo, que um maior orçamento anual pode repercutir em melhor desempenho médio dos órgãos nas dimensões referidas.

Quanto à despesa empenhada, a observação com base na análise descritiva indicou uma relação positiva para as dimensões 3 (procedimentos de controle) e 4 (informação e comunicação), o que sugere que, órgãos com maior grau de despesa empenhada podem ter melhor desempenho médio nas dimensões citadas.

Quando se passa a analisar o tamanho na perspectiva da quantidade de servidores (ativos, a incluir efetivos e comissionados), nota-se relação positiva nas dimensões 1 (ambiente de controle), 3 (procedimentos de controle) e 5 (monitoramento). Para a variável recursos humanos em geral (servidores ativos, inativos, estagiários e bolsistas), o relacionamento positivo é visualizado apenas para as dimensões 4 (informação e comunicação) e 5 (monitoramento). Por iguais razões, trata-se de análise meramente descritiva.

No que concerne à Tabela 12, os dados contidos trazem os resultados do desempenho médio do controle interno dos órgãos (CI), por natureza jurídica, poder e tipo de administração.

Tabela 12 – Desempenho médio do controle interno (CI) por natureza jurídica, poder e tipo de administração dos órgãos

	<i>n</i>	CI	Dim. 1	Dim. 2	Dim. 3	Dim. 4	Dim. 5
Administração direta	32	64,6%	72,0%	64,7%	64,2%	60,2%	50,8%
Autarquia	10	61,0%	68,9%	50,6%	63,0%	67,5%	48,1%
Empresa pública	4	53,9%	51,4%	50,0%	58,8%	62,5%	53,1%
Fundação	3	73,4%	74,1%	64,6%	81,7%	87,5%	62,5%
Sociedade de economia mista	8	76,8%	80,6%	65,6%	80,6%	79,7%	73,4%
Executivo	53	64,3%	70,5%	59,8%	65,5%	65,6%	52,8%
Judiciário	1	83,3%	83,3%	62,5%	95,0%	87,5%	87,5%
Legislativo	2	72,9%	73,6%	81,3%	77,5%	62,5%	62,5%

Ministério	1	90,6%	97,2%	100,0%	90,0%	62,5%	81,3%
Direta	32	64,6%	72,0%	64,7%	64,2%	60,2%	50,8%
Indireta	25	66,4%	70,4%	57,0%	70,2%	73,0%	58,8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando os dados apresentados na Tabela 12, observa-se, quanto à natureza jurídica dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, um alto desempenho médio global de controle interno para as sociedades de economia mista (76,8%). No entanto, o número de observações da amostra ($n = 8$) é bem inferior ao que se indica em relação à Administração direta ($n = 32$), que também mostrou possuir um desempenho médio global de controle interno significativo (64,6%).

Em relação ao aspecto atinente ao poder, verifica-se que apenas no âmbito do Poder Executivo é possível ter um parâmetro de dados representativo. Para os órgãos desse poder, o desempenho médio global de controle interno é de 64,3%, com destaque para a dimensão 1 (ambiente de controle), cujo exame de forma isolada permitiu observar um aumento no desempenho médio do controle interno, que supera 70,5%, o que significa uma preocupação maior dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, que compõem o Poder Executivo, em adotar um ambiente de controle adequado.

Saliente-se que o estudo também buscou dados acerca da formalização das controladorias em todos os órgãos da amostra, no entanto, o resultado foi pouco expressivo, e, exatamente por isso, não foi indicado na Tabela 12. A análise permitiu identificar oportunidades de melhoria nessa área, uma vez que só existem cinco controladorias formalizadas entre os órgãos jurisdicionados da amostra, e apenas uma controladoria no âmbito do Poder Executivo, responsável por consolidar todos os processos relacionados ao controle interno desse poder.

Para sanar fragilidades como essa, além de outras relativas à necessidade de implementação de instrumentos, processos e estruturas baseados em boas práticas de governança e de *compliance*, de controles internos da gestão e de gerenciamento de risco de fraude e corrupção no Poder Executivo, o Estado iniciou um Programa de Integridade em 2017, o qual utilizou como uma de suas referências a Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015, que contém o formulário de avaliação da estrutura de controle interno dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE (Anexo I), fonte essencial da coleta de dados para esta pesquisa. Tal fato reforça a pertinência e a oportunidade deste estudo.

Quanto ao contido na Tabela 13, evidencia-se o desempenho médio do controle interno dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, separados de

acordo com a principal função de gestão desses órgãos, ou seja, a função para a qual maior volume orçamentário foi direcionado.

Tabela 13 – Órgãos por função e desempenho médio do controle interno (CI)

Funções	Órgãos por função	CI
Administração	12	64,3%
Segurança pública	7	61,5%
Transporte	5	68,3%
Agricultura	4	57,3%
Gestão Ambiental	4	67,7%
Indústria	3	74,7%
Saneamento	3	73,3%
Ciência e Tecnologia	2	63,0%
Comércio e Serviços	2	53,7%
Direitos da Cidadania	2	77,6%
Essencial à Justiça	2	66,7%
Legislativa	2	72,9%
Outros ^a	1	63,7%

Nota: ^a Funções com apenas uma menção dentro da amostra (assistência social, cultura, desporto e lazer, educação, energia, habitação, judiciária, saúde e urbanismo).

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados evidenciados na Tabela 13 demonstram uma certa aproximação entre as médias obtidas, o que pode indicar a ausência de grandes alterações de desempenho médio do controle interno quando se leva em conta a principal função de gestão dos órgãos.

Após a apresentação dos resultados da análise descritiva das variáveis para melhor entendimento do tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e do desempenho de seus controles internos, que fundamentou a rejeição da hipótese **(H1)**, considerando o critério objetivo estipulado na seção 2.3.2, passa-se à descrição dos resultados da análise estatística realizada no estudo com vistas ao teste das demais hipóteses **(H2 e H3)**.

4.2 Análise estatística

Nesta parte dos resultados do trabalho, a pesquisa entra em um maior grau de aceitabilidade empírica, especialmente pelo fato de que as análises estatísticas foram inferidas com o auxílio de testes de correlação. As tabelas, com os resultados e as interpretações correlatas, seguem adiante indicadas.

4.2.1 Análise de correlação

A Tabela 14 evidencia, em nível global, a relação entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho de seus controles internos. Trata-se, neste ponto, de examinar o resultado para o objetivo geral da pesquisa.

Tabela 14 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e controle interno (CI)

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	(b)/(a)	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. Ativos	(d)/(c)
CI	0,093	0,182	0,152	0,111	0,204	0,175
<i>n</i>	57	50	50	56	56	56

Nota: ** significativo ao nível de 5% * significativo ao nível de 10%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base no que restou identificado pela Tabela 14, tem-se que não foi observada relação significativa entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho de seus controles internos.

Dessa forma, tanto a hipótese **H2**, que utiliza o “orçamento anual” como *proxy* para tamanho, como a hipótese **H3**, que faz a utilização da “quantidade de servidores (ativos)” – neste caso, considerando somente os servidores efetivos e comissionados –, não podem ser aceitas, uma vez que não foi identificada correlação positiva entre as variáveis em estudo, em relação ao desempenho dos controles internos desses órgãos.

Apesar desse resultado, com vistas ao melhor entendimento acerca do relacionamento entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados da amostra e o desempenho de seus controles internos, a partir desse ponto da pesquisa, são apresentados os resultados dos testes de correlação por dimensão do controle interno. Dessa forma, a Tabela 15 mostra a relação entre o tamanho dos órgãos e a dimensão “ambiente de controle”, em particular.

Tabela 15 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 1 do controle interno

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	(b)/(a)	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. Ativos	(d)/(c)
Dim. 1	0,171	0,274	0,148	0,156	0,225*	0,098
Item 1.1	0,960	0,121	-0,043	-0,117	-0,077	0,127
Item 1.2	0,256	0,301**	0,540	0,301**	0,335**	0,009
Item 1.3	-0,134	-0,066	0,008	-0,063	0,013	0,092
Item 1.4	-0,029	0,009	-0,057	-0,025	-0,012	-0,101
Item 1.5	-0,011	-0,030	-0,017	-0,08	-0,030	0,202
Item 1.6	0,217	0,286**	0,197	0,181	0,194	-0,042
Item 1.7	0,268**	0,318**	0,092	0,235*	0,256*	-0,040
Item 1.8	-0,003	0,063	0,090	-0,001	0,064	0,164
Item 1.9	0,082	0,161	0,158	0,279**	0,362**	0,061
<i>n</i>	57	50	50	56	56	56

Nota: ** significativo ao nível de 5% * significativo ao nível de 10%

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelo que ficou demonstrado na Tabela 15, os testes de correlação apontaram significância positiva em vários casos, quando se relaciona variáveis de tamanho com determinado conjunto de itens que formam a dimensão, ou mesmo com itens de controle interno bem específicos.

Assim é que, por exemplo, verifica-se relação positiva, ao nível de significância de 10%, entre a quantidade de servidores (ativos) e o ambiente de controle interno dos órgãos (dimensão 1). Por outro lado, com um nível de significância de 5%, observa-se relação positiva entre o orçamento anual e os programas de educação continuada dos órgãos (item 1.7 do formulário de avaliação da estrutura de controle interno).

Da mesma forma, observa-se relação positiva estatisticamente significativa entre recursos humanos em geral (a incluir servidores ativos, inativos, estagiários e bolsistas) dos órgãos e a existência de códigos formais de conduta (item 1.2). Para a despesa empenhada, também é possível observar correlação com o item 1.6 do mencionado formulário, que corresponde ao acompanhamento das recomendações e determinações de auditoria. Em igual modo, outras conclusões são observáveis por meio dos dados informados na Tabela 15.

Quanto à Tabela 16, são mostradas as mesmas inferências advindas dos testes de correlação, agora identificadas para a dimensão 2 “avaliação de risco”.

Tabela 16 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 2 do controle interno

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	(b)/(a)	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. Ativos	(d)/(c)
Dim. 2	-0,119	-0,112	0,152	-0,138	-0,076	0,232*
Item 2.1	-0,081	-0,041	0,076	-0,067	-0,014	0,154
Item 2.2	0,001	-0,026	0,076	0,037	0,075	0,041
Item 2.3	-0,124	-0,140	0,104	-0,173	-0,150	0,180
Item 2.4	-0,085	-0,104	0,160	-0,055	-0,002	0,222
<i>n</i>	57	50	50	56	56	56

Nota: * significativo ao nível de 10%

Fonte: Dados da pesquisa.

No caso da Tabela 16, identificou-se apenas uma observação estatisticamente significativa: a razão entre a quantidade de servidores (ativos) e os recursos humanos em geral mostrou correlação positiva com o conjunto de itens que formam a dimensão 2.

Para a Tabela 17, a verificação é feita na dimensão 3 “procedimentos de controle”.

Tabela 17 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 3 do controle interno

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	(b)/(a)	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. Ativos	(d)/(c)
Dim. 3	0,098	0,187	0,097	0,136	0,216	0,125
Item 3.1	0,153	0,207	0,099	0,167	0,199	0,006
Item 3.2	0,153	0,248*	0,110	0,274**	0,370**	0,167
Item 3.3	0,128	0,187	0,035	0,082	0,155	0,109

Item 3.4	-0,124	-0,100	-0,088	-0,042	-0,007	0,057
Item 3.5	0,109	0,189	0,136	0,103	0,148	0,046
<i>n</i>	57	50	50	56	56	56

Nota: ** significativo ao nível de 5% * significativo ao nível de 10%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, com base nos dados contidos na Tabela 17, que existe uma correlação positiva em três das quatro variáveis de tamanho dos órgãos com o item 3.2 do formulário de avaliação da estrutura de controle interno, no caso ‘Há política de segurança da informação formalmente definida’. Para a quantidade de servidores (ativos) e recursos humanos em geral, percebe-se que existe correlação positiva, ao nível de significância de 5%, com o referido item de desempenho dos controles internos desses órgãos.

Em linhas gerais, é possível inferir que o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará possui correlação positiva com a existência de políticas de segurança da informação formalmente definidas nesses órgãos (item 3.2).

Seguindo para a análise da dimensão 4 “informação e comunicação”, tem-se a Tabela 18.

Tabela 18 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 4 do controle interno

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	(b)/(a)	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. Ativos	(d)/(c)
Dim. 4	0,051	0,157	0,077	0,136	0,202	0,098
Item 4.1	0,037	0,123	0,058	0,107	0,164	0,065
Item 4.2	0,061	0,149	0,075	0,141	0,193	0,081
<i>n</i>	57	50	50	56	56	56

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 18 é a única mais específica que toca às dimensões, além da Tabela 14, cujos dados são gerais, em que não houve a observação de correlação estatisticamente significativa entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho de seus controles internos, segmentados na dimensão 4 (informação e comunicação).

Por fim, tem-se a Tabela 19, contendo o resultado dos testes de correlação feitos para a dimensão 5 “monitoramento”.

Tabela 19 – Matriz de correlação: tamanho dos órgãos e dimensão 5 do controle interno

	(a) Orçamento	(b) Desp. Emp.	(b)/(a)	(c) Rec. Humanos	(d) Serv. Ativos	(d)/(c)
Dim. 5	0,124	0,164	0,072	0,076	0,157	,147
Item 5.1	-0,167	-0,066	0,359**	0,049	0,156	0,272**
Item 5.2	0,028	0,061	0,077	0,030	0,103	0,143
Item 5.3	0,188	0,189	0,008	0,017	0,083	0,137
Item 5.4	0,312**	0,277*	-0,103	0,125	0,130	-0,113
<i>n</i>	57	50	50	56	56	56

Nota: ** significativo ao nível de 5% * significativo ao nível de 10%

Fonte: Dados da pesquisa.

No caso da Tabela 19, evidenciou-se alguns achados relevantes, como a correlação positiva entre o orçamento anual dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e as ações corretivas determinadas pelos gestores (item 5.4 do formulário de avaliação da estrutura de controle interno), ou ainda a correlação entre as razões (b) Despesa empenhada / (a) Orçamento anual e (d) Quantidade de servidores (Ativos) / (c) Recursos humanos, e o fato de a estrutura de controle interno dos órgãos estar sendo periodicamente monitorada, ambos ao nível de significância de 5%.

Considerando os resultados apresentados, concluiu-se pela não observação de relação significativa entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho global de seus controles internos. Contudo, várias inferências particulares estatisticamente significantes e positivas puderam ser observadas, entre as quais se destacam as seguintes: (i) quantidade de servidores (ativos) e o ambiente de controle interno dos órgãos (dimensão 1); (ii) orçamento anual e os programas de educação continuada dos órgãos; (iii) recursos humanos totais (a incluir servidores ativos, inativos, estagiários e bolsistas) dos órgãos e a existência de códigos formais de conduta; (iv) despesa empenhada anual e o acompanhamento de recomendações e determinações de auditoria; (v) tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e a existência de políticas de segurança da informação formalmente definidas; (vi) orçamento anual e as ações corretivas determinadas pelos gestores; e (vii) razões entre variáveis de tamanho e o fato de a estrutura de controle interno dos órgãos estar sendo periodicamente monitorada.

As observações detectadas nesse estudo permitiram o conhecimento de importantes variáveis cujas relações podem trazer impacto relevante no aperfeiçoamento de programas públicos, para os quais elementos de tamanho organizacional e desempenho de controles internos são considerados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entende-se que a pesquisa alcançou os objetivos propostos, os quais consistiram em investigar a relação entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho de seus controles internos.

Ao longo do trabalho, fez-se uma criteriosa revisão da literatura, que forneceu os subsídios teóricos basilares acerca do controle, com predominância para a discussão concernente ao controle interno. Adicionalmente, o trabalho não deixou de caracterizar tamanho e as variáveis em estudo, levando-se também em conta os estudos empíricos anteriores.

Com base na metodologia definida para a pesquisa, concluiu-se, em linhas gerais, pela não observação de relação significativa entre o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho global de seus controles internos. Contudo, o estudo permitiu identificar, de modo particular, relações positivas estatisticamente significantes entre variáveis de tamanho e determinados aspectos específicos que fazem parte do desempenho geral do controle interno, o que representa uma importante inferência para os gestores públicos no alcance de maiores graus de maturidade institucional.

Destacam-se, entre os principais achados do estudo, os seguintes resultados que correspondem às três hipóteses não aceitas: (i) a média do nível de desempenho global dos controles internos dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará se encontra no patamar mediano (terço “médio”), não obstante muito próximo do terço “alto”; (ii) não foi observada relação significativa entre o orçamento anual dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho global de seus controles internos; e (iii) não foi observada relação significativa entre a quantidade de servidores (ativos) dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e o desempenho global de seus controles internos.

Várias inferências puderam ser feitas, em função de correlações positivas estatisticamente significantes observadas entre variáveis de tamanho e determinados aspectos específicos de desempenho do controle interno, tais como: (i) quantidade de servidores (ativos) e o ambiente de controle interno dos órgãos (dimensão 1); (ii) orçamento anual e os programas de educação continuada dos órgãos; (iii) recursos humanos totais (a incluir servidores ativos, inativos, estagiários e bolsistas) dos órgãos e a existência de códigos

formais de conduta; (iv) despesa empenhada anual e o acompanhamento de recomendações e determinações de auditoria; (v) tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e a existência de políticas de segurança da informação formalmente definidas; (vi) orçamento anual e as ações corretivas determinadas pelos gestores; e (vii) razões entre variáveis de tamanho e o fato de a estrutura de controle interno dos órgãos estar sendo periodicamente monitorada.

Do exposto, considera-se igualmente atendida a importância do estudo para o exercício das atribuições do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, já que a pesquisa se mostrou de elevada validade, tanto por seu ineditismo no âmbito da jurisdição do Tribunal, como por relacionar fatores institucionais e controles internos dos órgãos, com a produção de consistentes verificações, testadas estatisticamente.

Do ponto de vista acadêmico, acredita-se que a pesquisa também permitiu que fossem alcançadas evidências empíricas, as quais podem servir de parâmetro para outras investigações futuras, ou para o aprofundamento do entendimento das relações em estudo.

Como limitações deste trabalho, é possível citar o lapso temporal da pesquisa, que analisou dados apenas do exercício de 2016. Destaca-se ainda a subjetividade de análise por parte de diferentes servidores do Tribunal, ao validar as informações que foram coletadas. Dessa forma, recomenda-se que outros estudos possam ser feitos na mesma perspectiva, com a utilização de outras variáveis de tamanho institucional, bem assim com a possibilidade de aplicação de outras técnicas estatísticas para a análise dos dados, como a regressão linear e a análise de *clusters*.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Bruno José Machado de. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 34, p. 80-96, jan./abr. 2004.
- ANDRADA, A. C. D.; BARROSO, L. C. Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 77, n. 4, p. 53-75, 2010.
- ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, Ricardo Henrique Miranda de; SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos. Avaliação de controles internos no setor público: o caso da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, ano 49, n. 139, p. 72-83, maio/ago. 2017.
- ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL – ATRICON. **Qualidade e agilidade dos Tribunais de Contas: diretrizes e marco de medição de desempenho**. Brasília: ATRICON, 2017.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do Estado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1963.
- BARBOSA, Rui. Exposição de motivos: Brasil. Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890. Cria o Tribunal de Contas para exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República. 1ª **Coleção de Leis do Brasil**. v. 11, p. 3.440, 1890. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2107.
- BERGAMINI JR., S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.
- BLUMEN, Abrão. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.
- BOGONI, N. M. *et al.* Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação no 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 1, p. 119-142, jan./fev. 2010.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. **Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890**. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes à receita e despesa da Republica. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-966-a-7-novembro-1890-553450-publicacaooriginal-71409-pe.html>>. Acesso em: 15 jul. 2107.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 jul. 2017.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa – TCU n. 107**, de 27 de outubro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os

conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Normativos.faces>>. Acesso em: 26 set. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 63**, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <[https:// portal.tcu.gov.br/contas-1/relatorio-de-gestao/2010.htm](https://portal.tcu.gov.br/contas-1/relatorio-de-gestao/2010.htm)>. Acesso em: 26 set. 2017.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, ed. especial, p. 63-81, jul./2005.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 3, p. 06-26, jul./set. 2015.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Natureza jurídica do Tribunal de Contas no ordenamento brasileiro**. Piracicaba: UNIMEP, 2007. 200 p. Dissertação (mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Metodista de Piracicaba, 2007.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública – evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 01/2015**. Estabelece procedimentos internos para a elaboração e implementação do plano anual de instrução inicial das prestações de contas. Fortaleza, 2015. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/exercicios-antigos/instrucoes-normativas/2015>>. Acesso em: 26 set. 2017.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Instrução Normativa nº 03/2015**. Dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. Fortaleza, 2015. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/exercicios-antigos/instrucoes-normativas/2015>>. Acesso em: 26 set. 2017.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Lei n. 12.509**, de 06 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Fortaleza: TCE/CE, 1995. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/institucional/2012-09-06-14-01-12>>. Acesso em: 08 maio 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Planejamento estratégico 2016-2020**. Fortaleza: TCE/CE, 2016.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Regimento interno**. Aprovado pela Resolução nº 835, de 03 de abril de 2007, Diário Oficial do Estado de 25 de maio de 2007, e atualizado até a Emenda Regimental nº 5/2014, Diário Oficial do Estado de 28 de abril de 2014. Fortaleza: TCE/CE, 2014. Disponível em: < <https://www.tce.ce.gov.br/institucional/2012-09-06-14-01-52>>. Acesso em: 08 maio 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Tribunal de Contas do Ceará: 80 anos de história**. Fortaleza: TCE/CE, 2015.

COMMITTEE ON SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada**. Publicação: Audibra - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Tradução: PwC Brasil. COSO, 2007.

_____. **Controle interno: estrutura integrada**. Publicação: Audibra - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Tradução: PwC Brasil. COSO, 2013.

_____. **Enterprise risk management: integrating with strategy and performance**. Publicação: COSO e PwC, 2017. Disponível em: < <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> >. Acesso em: 08 maio 2018.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.42, n.5, p.829-874, set./out. 2008.

COSTA, G. P. **Heranças patrimonialistas, (dis) funções burocráticas, práticas gerenciais e os novos arranjos do Estado em rede: entendendo a configuração atual da administração pública brasileira**. 2012. 253 f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas- FGV, Rio de Janeiro, 2012.

COVALESKI, M. *et al.* Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, v.8, p.1-35, 1996.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DINIZ, Josedilton Alves. Auditoria da legalidade dos atos de admissões nos órgãos governamentais da administração pública direta municipal brasileira. *In: ASAMBLEA ANUAL DO CONSEJO LATINOAMERICANO DE ESCUELA DE ADMINISTRACIÓNARE - CLADEA*, 38., 2003, Lima-Peru. **Anais...** Lima, 2003.

DINIZ, J. A. *et al.* Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. *In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE – USP*, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2004.

DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural**. *In: CLEGG, Stewart R. et al (org.) Handbook de estudos organizacionais*, v. 1, São Paulo: Atlas, 1999.

FARIAS, R. P. *et al.* A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 3, p. 55-71, set./dez. 2009.

- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- FLORIANO, José Cebaldir; LOZECKYI, Jeferson. A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. **Unicentro - Revista Eletrônica Lato Sensu**. Guarapuava, 5. ed., p. 01-08, 2008.
- GALVÃO, P. R. A implantação do sistema de controle interno em órgãos públicos como tecnologia de redução do conflito de agência pública/governamental. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 5, n. 2, p. 39-53, 2016.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello. Rui: uma visão do controle do dinheiro público – uma análise contemporânea. TCU, **Rui Barbosa, uma visão do controle do dinheiro público**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2000.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Publicacoes/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for internal controls standards for the public sector 2004**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador, Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 05 maio 2018.
- INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas de auditoria governamental (NAGs) aplicáveis ao controle externo brasileiro**. Tocantins, IRB: 2011. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/Normas%20de%20Auditoria%20Governamental-NAGs%20-%20miolo.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2018.
- LAUREANO, Rodrigo Vargas. **Fatores institucionais explicativos das decisões do TCE-RS sobre as prestações de contas dos prefeitos municipais**. São Leopoldo: UNISINOS, 2016. 91 p. Dissertação (mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2016.
- LIBONATI, J. J. *et al.* Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. *In*: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2004.
- LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- LIMA, S. H. O. *et al.* A influência de fatores institucionais sobre a divulgação de informações socioambientais na América Latina. *In*: CONGRESSO ANPCONT, 11., 2017, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte, 2017.
- LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. 2012.

181 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

LUNKES, Rogério João. O uso de controles internos: um estudo em empresas hoteleiras. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 2, n. 3, p. 50-66, set./dez. 2008.

MANVAILER, Ramão Humberto Martins; DIEHL, Carlos Alberto; LEITE, Edileia Gonçalves. Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) da região centro-oeste do Brasil. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 36, n. 1, p. 155-175, jan./abr. 2017.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os grandes desafios do controle da Administração Pública. **Fórum de Contratação e Gestão Pública FCGP**. Belo Horizonte, ano 9, n. 100, p. 730, abr. 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

_____. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELO, M. A.; PEREIRA, C.; FIGUEIREDO, C. M. Political and institutional checks on corruption: explaining the performance of brazilian audit institutions. **Comparative Political Studies**, p. 1217-1245, 18 mar. 2009.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. Prefácios de Benjamim Zymler, Juarez Freitas e Sebastião Helvécio. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. **Implementando a gestão de riscos no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MOELLER, R. **COSO enterprise risk management**: understanding the new integrated ERM Framework. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2007.

NARDES, Augusto. **Da governança à esperança**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

NEVES, Marcelo. O novo paradigma para os órgãos de controle interno: da auditoria de conformidade (campo da legalidade) para a auditoria operacional de natureza eminentemente preventiva (campo da legitimidade). **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**. Belo Horizonte, ano 6, n. 67, jul. 2007.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria governamental**: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 289-299, set. 1994.

PEREIRA, Henrique. **COSO 2013**: visão geral. Plataforma Linked In, 2015. Disponível em: <<https://pt.linkedin.com/pulse/coso-2013-vis%C3%A3o-geral-henrique-pereira-mba>>. Acesso em: 10 maio 2018.

PICCOLI, Márcio Roberto; PRADO, Gessica Hoffmann do. Controle interno municipal: uma análise nas prestações de contas dos municípios do meio oeste catarinense – AMMOC.

Revista Eletrônica Gestão & Sociedade. Belo Horizonte, v. 12, n. 31, p. 2096-2120, jan./abr. 2018.

PUCCIONI, Felipe Galvão. **Capacidades e performance dos Tribunais de Contas no Brasil.** 2016. 112 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – Fundação Getúlio Vargas/RJ. Rio de Janeiro, 2016.

REGINATO, E.; NONNIS, E.; PAVAN, A. Modern public internal control systems and accountability in health care organizations. **Economia Aziendale Online.** Pava, v. 2, n. 4, p. 381-396, 2011.

RESKE FILHO, Antônio; JACQUES, Elizeu de Albuquerque; MARIAN, Paulo David. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Eletrônica de Contabilidade,** Santa Maria, v. 1, n. 3, p. 49-54, mar./maio 2005.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública - RAP,** Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p. 901-926, jul./ago. 2013.

RODRIGUES, Alexandre. **Percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos.** 2015. 195 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2015.

SANTOS, Cláudia Grego dos; ZABOTTI, Evellyn Danielly; OLIVEIRA, Juliana Bispo de; SILVA, Sidnei Celerino da. **Papel dos controles internos como mecanismo de governança corporativa.** V Encontro Paranaense de Pesquisa e Extensão em Ciências Sociais Aplicadas. VIII Seminário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavel. Paraná, 2009.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O papel do controle interno na administração pública. **Revista ConTexto,** Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 01-16, 1º sem. 2002.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA JR., Mauro de; SILVA, Márcia Zanievicz. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC,** Florianópolis, v. 15, n. 46, p. 47-60, set./dez. 2016.

TAFFAREL, M. *et al.* Práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: uma análise do segmento madeireiro no Estado do Paraná. *In:* Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba, 2008.

TENÓRIO, Juliene Gama. **Controle interno:** um estudo sobre a sua participação na tomada de decisão de investimento no mercado de capitais brasileiro. 2007. 145 f. Dissertação (mestrado). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife, 2007.

VIEIRA, R. A. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública.** 2009. 120 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Contabilidade-Concentração: Controle de Gestão) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

ZANETTE, M. A. *et al.* Reflexões acerca de propostas metodológicas de controle interno. *In:* Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 4., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2007.

ANEXO I - Formulário de avaliação da estrutura de controle interno (CI)

1. Ambiente de Controle	Respostas	Evidências
1.1. O planejamento estratégico está formalizado por meio de objetivos e metas.		Planejamento Estratégico com objetivos e metas definidas.
1.2. Existe(m) código(s) formal(is) de conduta e outras políticas que explicitam os referenciais éticos da instituição a todos.		Código de Ética ou documento similar.
1.3. A estrutura organizacional atualizada está formalmente estabelecida.		Organograma ou normativo que detalhe a estrutura do órgão.
1.4. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.		Documento descrevendo as funções e suas respectivas competências.
1.5. Os deveres e responsabilidades essenciais são divididos ou segregados entre diferentes pessoas para reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes.		Documentação que comprove a definição de controles-chaves e como um controle supervisionará o outro, demonstrando a segregação de funções.
1.6. A alta direção monitora a implementação das recomendações e determinações da auditoria interna, dos controles interno e externo.		Documento de acompanhamento das determinações/recomendações.
1.7. Existe programa de educação continuada efetivamente executado com ações de capacitação orientadas para melhorar o desempenho dos servidores.		Programação periódica de Treinamento.
1.8. Durante o processo de contratação de colaboradores e preenchimento de cargos comissionados, existem regras e controles para evitar privilégios.		Política de realização dos Processos Seletivos ou documento similar.
1.9. Os resultados das avaliações de desempenho são considerados para tomada de decisão por parte das chefias e são comunicados ao servidor mediante <i>feedback</i> .		Política de Avaliação de Desempenho ou documento similar.
2. Avaliação de Risco	Respostas	Evidências
2.1. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência e impacto desses riscos, sua classificação e a consequente resposta ao risco.		Política de Gestão de Riscos ou documento similar.
2.2. Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerado o diagnóstico de riscos, já comentado no item 2.1 desse questionário.		Política de Gestão de Riscos ou documento similar.
2.3. Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.		Documentos comprobatórios da(s) situação(ões) irregular(es).
2.4. Na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.		Processos de apuração da(s) situação(ões) irregular(es).
3. Procedimentos de Controle	Respostas	Evidências
3.1. As políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da unidade, estão formalizadas (normas e manuais) e são amplamente disseminados nos diversos níveis da organização.		Manual de Controles Internos ou documento similar.
3.2. Há política de segurança da informação		Política de Segurança da

formalmente definida.		Informação ou documento similar.
3.3. Os ativos, recursos e registros vulneráveis, são protegidos e salvaguardados por acesso restrito e controles físicos.		Item da Política de Segurança da Informação que trata do assunto ou documento similar.
3.4. É realizado periodicamente inventário de bens e valores de responsabilidade da entidade, observando inclusive a sua adequada mensuração nos registros contábeis.		Inventários.
3.5. Existe plano de atividades de auditorias internas periódico, aprovado pela alta direção e efetivamente executado.		Plano de Auditoria ou documento similar.
4. Informação e Comunicação	Respostas	Evidências
4.1. As informações consideradas relevantes para o órgão são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas.		Item da Política de Segurança da Informação que trata do assunto ou documento similar.
4.2. O fluxo de informações e das comunicações está devidamente documentado, atende aos objetivos do órgão de forma tempestiva, e perpassa todos os níveis hierárquicos.		Mapeamento de Processos ou documento similar.
5. Monitoramento	Respostas	Evidências
5.1. A estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.		Atas das Reuniões periódicas de monitoramento ou documento similar.
5.2. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno do órgão.		Resumo das ações corretivas adotadas ou documento similar.
5.3. Existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas.		Indicadores de Desempenho ou documento similar.
5.4. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas.		Resumo das ações corretivas adotadas ou documento similar.
Considerações Gerais:		
Notas:		
<p>1) A entidade auditada deve preencher o formulário com os valores de 1 a 4, de acordo com a validade da afirmativa no contexto do órgão, considerando os seguintes aspectos:</p> <p>(1) Nunca (2) Raramente (3) Com frequência (4) Sempre</p> <p>2) Caso tenha havido alteração da situação no período compreendido entre o final do exercício auditado e a data de entrega do relatório de gestão, o órgão deve especificá-la no campo “Considerações gerais” ao final do formulário;</p> <p>3) No campo “Considerações gerais” do quadro, deve-se descrever a metodologia utilizada para analisar os quesitos e as áreas envolvidas para tal;</p> <p>4) Recomenda-se que, durante a análise das afirmativas para aferição do valor da escala a ser informado, devem-se reunir pessoas que representem as áreas estratégicas da entidade, inclusive representantes da própria unidade de controle interno, caso exista;</p> <p>5) No campo EVIDÊNCIAS, indicar os documentos que demonstram o cumprimento do respectivo quesito.</p>		

Fonte: Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015.

ANEXO II - Identificação da população e amostra da pesquisa

Nº	Órgãos jurisdicionados que prestaram contas anuais de gestão ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), em referência ao exercício-base de 2016	Sigla da entidade jurisdicionada	Prestação de Contas Anual (Nº do Processo)
001	FUNDO DE PREVIDÊNCIA PARLAMENTAR	FPP	03587/2017-7
002	TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS	TCM	03586/2017-5
003	SECRETARIA DE INFRAESTRUTURA	SEINFRA	03621/2017-3
004	DEFENSORIA PÚBLICA GERAL DO ESTADO	DPGE	03500/2017-2
005	FUNDO DE APOIO E APARELHAMENTO DA DEFENSORIA PÚBLICA GERAL DO ESTADO DO CEARÁ	FAADEP	03505/2017-1
006	DEPARTAMENTO ESTADUAL DE RODOVIAS	DER	03547/2017-6
007	DEPARTAMENTO DE ARQUITETURA E ENGENHARIA	DAE	03526/2017-9
008	POLÍCIA CIVIL	PC	03530/2017-0
009	POLÍCIA MILITAR	PMCE	03550/2017-6
010	CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DO ESTADO DO CEARÁ	CBMCE	03516/2017-6
011	PERÍCIA FORENSE DO ESTADO DO CEARÁ	PEFOCE	03604/2017-3
012	ACADEMIA ESTADUAL DE SEGURANÇA PÚBLICA DO CEARÁ	AESP-CE	03563/2017-4
013	FUNDO DE DEFESA CIVIL DO ESTADO DO CEARÁ	FDCC	03517/2017-8
014	GABINETE DO VICE-GOVERNADOR	GVG	03629/2017-8
015	PROCURADORIA GERAL DO ESTADO	PGE	03582/2017-8
016	AGÊNCIA REGULADORA DE SERVIÇOS PÚBLICOS DELEGADOS DO ESTADO DO CEARÁ	ARCE	03611/2017-0
017	FUNDO DE MODERNIZAÇÃO E REAPARELHAMENTO DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO	FUNPECE	03580/2017-4
018	CASA MILITAR	CM	03577/2017-4
019	PROCURADORIA GERAL DA JUSTIÇA	MPCE	03593/2017-2
020	FUNDO DE DEFESA DOS DIREITOS DIFUSOS DO ESTADO DO CEARÁ	FDID	03596/2017-8
021	FUNDO DE REAPARELHAMENTO E MODERNIZAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO CEARÁ	FRMMP	03598/2017-1
022	CONSELHO ESTADUAL DE EDUCAÇÃO	CEE	03658/2017-4
023	SECRETARIA DA FAZENDA	SEFAZ	03572/2017-5
024	JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DO CEARÁ	JUCEC	03592/2017-0
025	EMPRESA DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E EXTENSÃO RURAL DO CEARÁ	EMATERCE	03609/2017-2
026	INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO DO CEARÁ	IDACE	03619/2017-5
027	FUNDO ESTADUAL DE DESENVOLVIMENTO DA AGRICULTURA FAMILIAR	FEDAF	03566/2017-0
028	CENTRO DE EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA DO ESTADO DO CEARÁ	CED	03551/2017-8
029	ESCOLA DE SAÚDE PÚBLICA	ESP	03545/2017-2
030	FUNDO ESTADUAL DA CULTURA	FEC	03533/2017-6
031	SUPERINTENDÊNCIA DE OBRAS HIDRÁULICAS	SOHIDRA	03375/2017-3
032	FUNDAÇÃO CEARENSE DE METEOROLOGIA E RECURSOS HÍDRICOS	FUNCEME	03515/2017-4
033	FUNDAÇÃO DE TELEDUCAÇÃO DO CEARÁ	FUNTELC	03603/2017-1

034	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ	FUNECE	03625/2017-0
035	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE VALE DO ACARAÚ	UVA	03576/2017-2
036	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE REGIONAL DO CARIRI	URCA	03511/2017-7
037	FUNDAÇÃO CEARENSE DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO	FUNCAP	03617/2017-1
038	FUNDAÇÃO NÚCLEO DE TECNOLOGIA INDUSTRIAL	NUTEC	03579/2017-8
039	CONTROLADORIA E OUVIDORIA GERAL DO ESTADO	CGE	03467/2017-8
040	SECRETARIA DO ESPORTE	SESPORTE	03626/2017-2
041	FUNDO DE DESENVOLVIMENTO DO ESPORTE E JUVENTUDE	FUNDEJ	03628/2017-6
042	SECRETARIA DAS CIDADES	SCIDADES	03634/2017-1
043	DEPARTAMENTO ESTADUAL DE TRÂNSITO	DETRAN	03574/2017-9
044	INSTITUTO DE SAÚDE DOS SERVIDORES DO ESTADO DO CEARÁ	ISSEC	03542/2017-7
045	EMPRESA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO DO CEARÁ	ETICE	03567/2017-1
046	INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ	IPECE	03581/2017-6
047	FUNDO FINANCEIRO - FUNAPREV	FUNAPREV	03622/2017-5
048	FUNDO FINANCEIRO - PREVMILITAR	PREVMILITAR	03624/2017-9
049	COMPANHIA DE HABITAÇÃO DO CEARÁ	COHAB	03532/2017-4
050	FUNDO PREVIDENCIÁRIO - PREVID	PREVID	03623/2017-7
051	FUNDO ESTADUAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	FEAS	03482/2017-4
052	FUNDO ESPECIAL DO DESENVOLVIMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DO ARTESANATO	FUNDART	03528/2017-2
053	AGÊNCIA DE DEFESA AGROPECUÁRIA DO ESTADO DO CEARÁ	ADAGRI	03583/2017-0
054	SECRETARIA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS	SRI	03607/2017-9
055	SECRETARIA ESPECIAL DE POLÍTICAS SOBRE DROGAS	SPD	03599/2017-3
056	COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DO CEARÁ	CODECE	03589/2017-0
057	FUNDO DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL	FDI	03495/2017-2
058	SECRETARIA DO MEIO AMBIENTE	SEMA	03636/2017-5
059	SUPERINTENDÊNCIA ESTADUAL DO MEIO AMBIENTE	SEMACE	03534/2017-8
060	FUNDO DE FINANCIAMENTO ÀS MICROS, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	FCE	03481/2017-2
061	FUNDO ESTADUAL PARA A CRIANÇA E O ADOLESCENTE	FECA	03484/2017-8
062	COMPANHIA CEARENSE DE TRANSPORTES METROPOLITANOS	METROFOR	03488/2017-5
063	SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	SDE	03493/2017-9
064	FUNDO DE INCENTIVO À ENERGIA SOLAR DO ESTADO DO CEARÁ	FIES	03494/2017-0
065	AGÊNCIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO ESTADO DO CEARÁ	ADECE	03508/2017-7
066	SECRETARIA DO TRABALHO E DESENVOLVIMENTO SOCIAL	STDS	03527/2017-0
067	SECRETARIA DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E EDUCAÇÃO SUPERIOR	SECITECE	03529/2017-4
068	ESCOLA DE GESTÃO PÚBLICA DO ESTADO DO CEARÁ	EGPCE	03531/2017-2
069	FUNDO ESTADUAL DO IDOSO DO CEARÁ	FEICE	03543/2017-9
070	SECRETARIA DE SEGURANÇA PÚBLICA E DEFESA	SSPDS	03544/2017-0

	SOCIAL		
071	SECRETARIA DO PLANEJAMENTO E GESTÃO	SEPLAG	03546/2017-4
072	GABINETE DO GOVERNADOR	GABGOV	03548/2017-8
073	SECRETARIA DA CULTURA	SECULT	03549/2017-0
074	CONTROLADORIA GERAL DE DISCIPLINA DOS ORGÃOS DE SEGURANÇA PÚBLICA E SISTEMA PENITENCIÁRIO	CGD	03552/2017-0
075	COMPANHIA DE GÁS DO CEARÁ	CEGAS	03556/2017-7
076	FUNDO DE DEFESA SOCIAL DO ESTADO DO CEARÁ	FDS	03559/2017-2
077	SECRETARIA DOS RECURSOS HÍDRICOS	SRH	03562/2017-2
078	CENTRAIS DE ABASTECIMENTO DO CEARÁ S/A	CEASA	03564/2017-6
079	FUNDO DE ELETRIFICAÇÃO RURAL PARA IRRIGAÇÃO	FERPI	03565/2017-8
080	FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA	FECOP	03570/2017-1
081	SECRETARIA DA AGRICULTURA, PESCA E AQUICULTURA	SEAPA	03575/2017-0
082	SECRETARIA DO TURISMO	SETUR	03578/2017-6
083	FUNDO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA DO ESTADO DO CEARÁ	FIT	03584/2017-1
084	SECRETARIA DA EDUCAÇÃO	SEDUC	03585/2017-3
085	ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO CEARÁ	AL	03588/2017-9
086	FUNDO DE DEFESA AGROPECUÁRIA DO ESTADO DO CEARÁ	FUNDEAGRO	03590/2017-7
087	FUNDO DE MANUTENÇÃO DA ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO CEARÁ	FESMP	03595/2017-6
088	FUNDO DE SEGURANÇA INSTITUCIONAL E DE INTELIGÊNCIA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO CEARÁ	FUNSIT	03597/2017-0
089	COMPANHIA DE GESTÃO DOS RECURSOS HÍDRICOS DO CEARÁ	COGERH	03600/2017-6
090	FUNDO ESTADUAL DE POLÍTICAS SOBRE ÁLCOOL E OUTRAS DROGAS	FUNPALD	03602/2017-0
091	CASA CIVIL	CASA CIVIL	03606/2017-7
092	COMPANHIA ADMINISTRADORA DA ZONA DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO DO CEARÁ	ZPE	03608/2017-0
093	SECRETARIA DO DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO	DAS	03610/2017-9
094	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ	TJ	03612/2017-2
095	FUNDO ESPECIAL DE REAPARELHAMENTO E MODERNIZAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO	FERMOJU	03613/2017-4
096	SECRETARIA DA SAÚDE DO ESTADO DO CEARÁ	SESA	03614/2017-6
097	SUPERINTENDÊNCIA DO SISTEMA ESTADUAL DE ATENDIMENTO SOCIOEDUCATIVO	SEAS	03615/2017-8
098	FUNDO ESTADUAL DE SEGURANÇA DOS MAGISTRADOS	FUNSEG	03616/2017-0
099	COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ	CAGECE	03618/2017-3
100	FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE	FUNDES	03620/2017-1
101	COMPANHIA DE INTEGRAÇÃO PORTUÁRIA DO CEARÁ	CEARAPORTOS	03627/2017-4
102	SECRETARIA DA JUSTIÇA E CIDADANIA	SEJUS	03630/2017-4
103	FUNDO DE DESENVOLVIMENTO DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA	FDM	03631/2017-6
104	FUNDO DE DESENVOLVIMENTO E INTEGRAÇÃO DA REGIÃO METROPOLITANA DO CARIRI	FDMC	03632/2017-8
105	INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL DAS CIDADES DO CEARÁ	IDECI	03633/2017-0

106	FUNDO ESTADUAL DE SANEAMENTO BÁSICO	FESB	03635/2017-3
-----	-------------------------------------	------	--------------

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do Sistema de Acompanhamento de Processos (SAP) do TCE/CE (2017).