



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA**

**ADRIANA MARIA PINHEIRO DE ALMEIDA**

**CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS: INSTRUMENTO DE**  
**EFICIÊNCIA DOS JURISDICIONADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**DO CEARÁ**

**FORTALEZA - CEARÁ**

**2018**

ADRIANA MARIA PINHEIRO DE ALMEIDA

CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS: INSTRUMENTO DE EFICIÊNCIA DOS  
JURISDICIONADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Gestão Organizacional.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho

FORTALEZA - CEARÁ

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)

---

A444c Almeida, Adriana Maria Pinheiro de.

Controles Internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do tribunal de contas do estado do ceará/ Adriana Maria Pinheiro de Almeida. – 2018.  
88 f. Il. Color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Economia, Fortaleza, 2018.

Orientação: Profa. Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho.

1. Sistema de Controle Interno. 2. Gestão de Riscos. 3. Eficiência. I. Título.

CDD 330

---

ADRIANA MARIA PINHEIRO DE ALMEIDA

CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS: INSTRUMENTO DE EFICIÊNCIA DOS  
JURISDICIONADOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Gestão Organizacional.

Aprovado em: 16/11/2018

BANCA EXAMINADORA

---

Prof<sup>ª</sup>. Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr. Raimir Holanda Filho  
Universidade de Fortaleza

## RESUMO

As instituições públicas existem para prestar serviço à sociedade. Há necessidade que esses serviços sejam de qualidade, com benefícios universais a custo otimizado, levando as instituições a buscarem um aperfeiçoamento de suas práticas. Diante disso, as atividades de gestão de risco e controles internos se tornam a cada dia, mais importantes no atingimento dos objetivos e das metas dessas instituições, servindo assim como um instrumento de eficiência dessas entidades. A presente pesquisa tem por objetivo geral analisar a estrutura de controle interno dos órgãos Estaduais do Ceará na perspectiva do Gerenciamento de Risco, consoante a instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015, adotando-se a abordagem quantitativa, desenvolvida mediante análise descritiva dos dados e elaboração de um modelo econométrico para balizar as interpretações extraídas do formulário de autoavaliação do controle interno, referente ao ano de 2016, aplicado pelo TCE/CE aos seus jurisdicionados. A amostra da pesquisa foi composta por 61 Unidades Administrativas Estaduais, agrupadas da seguinte forma: 39 órgãos, 9 Autarquias, 10 Sociedades de Economia Mista e 3 Fundações. Conclui-se que o sistema de controle interno desde que, em conformidade com uma metodologia reconhecida em termos de gestão de risco é efetivamente um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE, por proporcionar meios para que os objetivos institucionais sejam cumpridos, minimizando os riscos de erros e irregularidades, contribuindo assim para a promoção da eficiência.

**Palavras-chave:** Sistema de Controle Interno. Gestão de Riscos. Eficiência.

## ABSTRACT

Public institutions exist to serve society. These services need to be quality, with universal benefits at great cost, leading institutions to seek to improve their practices. As a result, risk management and internal control activities become increasingly important in achieving the objectives and goals of these institutions, thus serving as an instrument for the efficiency of these entities. This present research has as main purpose to analyze the internal control structure of the State organs of Ceará in the perspective of the Risk Management, according to the Normative Instruction TCE / CE nº 03/2015, adopting the quantitative approach, developed through descriptive analysis of the data and elaboration of an econometric model to mark the interpretations extracted from the self-evaluation form of the internal control, for the year 2016, applied by the TCE / CE to its jurisdictions. The research sample consisted of 61 State Administrative Units, grouped as follows: 39 organs, 9 Autarchies, 10 Societies of Mixed Economy and 3 Foundations. It is concluded that the internal control system provided, in accordance with a recognized methodology in terms of risk management, is effectively an instrument of efficiency for the jurisdictions, by providing means for the institutional objectives to be fulfilled, minimizing the risks of errors and irregularities, thus contributing to the promotion of efficiency.

**Keywords:** Internal Control System. Risk management. Efficiency.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 –	Modelo COSO I.....	37
Figura 2 –	Modelo COSO II.....	39
Figura 3 –	Modelo ERM do COSO .....	40
Gráfico 1 –	Notas médias ajustadas por natureza das entidades.....	63
Gráfico 2 –	Modelo ajustado.....	65
Gráfico 3 –	Histograma dos resíduos.....	67

**LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 –	Órgãos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Ceará.....	52
Quadro 2 –	Ambiente de Controle .....	56
Quadro 3 –	Avaliação de Risco.....	57
Quadro 4 –	Procedimentos de Controle .....	57
Quadro 5 –	Informação e Comunicação .....	58
Quadro 6 –	Monitoramento.....	58



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Descritivas das notas.....	61
Tabela 2 –	Descritivas Bloco de questão.....	62
Tabela 3 –	Descritivas por natureza da entidade avaliada.....	62
Tabela 4 –	Teste de Kruskal-Wallis.....	63
Tabela 5 –	Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon.....	64
Tabela 6 –	Posições finais por nível da média.....	64
Tabela 7 –	Análise de Variância – ANOVA.....	65
Tabela 8 –	Teste de Shapiro Wilk.....	66
Tabela 9 –	Estimativas para os parâmetros do modelo.....	67
Tabela 10 –	Estimativa do Modelo.....	68
Tabela 11 –	Teste de Kruskal-Wallis.....	70
Tabela 12 –	Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon aplicado ao subitem 2.....	70
Tabela 13 –	Comparação entre as médias dos subitens.....	71
Tabela 14 –	Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon aplicado ao subitem 5.....	72
Tabela 15 –	Comparação entre as médias dos subitens.....	72

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ANOVA	Análise de Variância
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
COSO	Comitê das Organizações Patrocinadoras
COSO ERM	Gerenciamento de Riscos Corporativo – Estrutura Integrada
GAO	Government Accountability Office
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Superiores
IRB	Instituto Raul Barbosa
NAGs	Normas de Auditoria Governamental
NBCs	Normas Brasileiras de Contabilidade
TCCE	Tribunal de Contas da Comunidade Europeia
TCE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1</b>	<b>Controle.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.1</b>	<i>O sistema de controles internos.....</i>	<b>20</b>
<b>2.1.2</b>	<i>Controle Externo.....</i>	<b>26</b>
<b>2.1.3</b>	<i>Controle Social.....</i>	<b>31</b>
<b>2.1.4</b>	<i>Controle interno.....</i>	<b>32</b>
<b>2.2</b>	<b>Controles Internos e Gerenciamento de Riscos no Setor Público.....</b>	<b>34</b>
<b>2.3</b>	<b>Entidades Jurisdicionadas.....</b>	<b>43</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>46</b>
<b>3.1</b>	<b>Tipologia.....</b>	<b>46</b>
<b>3.2</b>	<b>Unidade de Pesquisa.....</b>	<b>47</b>
<b>3.2.1</b>	<i>Normatizações no âmbito do TCE-CE.....</i>	<b>49</b>
<b>3.3</b>	<b>População e Amostra.....</b>	<b>51</b>
<b>3.4</b>	<b>Instrumento de coleta de dados.....</b>	<b>54</b>
<b>3.5</b>	<b>Tratamento dos dados.....</b>	<b>56</b>
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>60</b>
<b>4.1</b>	<b>Análise descritiva.....</b>	<b>60</b>
<b>4.2</b>	<b>Comparação de médias.....</b>	<b>63</b>
<b>4.3</b>	<b>Análise das respostas por Modelo de Regressão.....</b>	<b>65</b>
<b>4.3.1</b>	<i>Análise residual.....</i>	<b>66</b>
<b>4.3.2</b>	<i>Resultados do modelo.....</i>	<b>67</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>74</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>80</b>
	<b>ANEXO.....</b>	<b>85</b>
	<b>ANEXO A - Formulário de avaliação da estrutura de controle interno.....</b>	<b>86</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Um dos desafios postos aos administradores públicos é o de melhorar continuamente, a forma de gerir os recursos públicos frente às mudanças que vêm sendo introduzidos na Administração Pública. Por esta razão, diante da rapidez com que se alteram os cenários públicos, aliada à crescente complexidade da sociedade contemporânea, configurou-se a necessidade de reconstrução e reformulação da Administração Pública brasileira. O país partiu de uma administração burocrática representada pelo controle excessivo e ineficiente e ainda, pela incapacidade de prestar serviços aos cidadãos como clientes, para uma Administração pública gerencial, alicerçada nos preceitos da iniciativa privada.

Para Mafra (2017) a Administração Pública Gerencial é construída sobre bases que consideram o Estado uma grande empresa, cujos serviços são destinados aos clientes, outrora chamados de cidadãos, visando à eficiência dos serviços, avaliação de desempenho e ao controle de resultados. A Administração gerencial vem a ser uma reformulação da relação político-administrativa, diante da necessidade de adequar as organizações públicas aos seus objetivos prioritários, que é o de melhorar a prestação dos serviços à sociedade. O controle, historicamente, vem funcionando como um meio para que essa gestão possa atingir esse objetivo.

Diante desse cenário instaurou-se uma administração voltada para o controle de resultados, chamada de nova administração pública, de modo a ser mais acessível aos cidadãos, que por sua vez, deixaram de ser considerados simples usuários dos serviços prestados pelo Estado.

Para Mello (2006, p. 6), “a principal característica da Nova Administração pública é a adequação, pelos gestores públicos, dos modelos de organização e governança mais usualmente associados com o setor privado”. Esta perspectiva envolve planejamento, organização, direção e principalmente o controle, na busca de obtenção dos resultados institucionais.

Isto posto, as organizações públicas utilizam o controle governamental para atingir os objetivos institucionais, procurando mitigar os riscos inerentes a cada atividade, por meio da implementação de mecanismos de controles. Parte-se da convicção que a relação entre objetivo, risco e controle está presente em qualquer atividade, mesmo que informalmente.

Dentre os mecanismos de controle utilizados pelos entes governamentais há o sistema de controles internos, considerado o conjunto de processos e atividades que

possibilitam aumentar as possibilidades de alcançar os objetivos institucionais e adaptar-se às possíveis mudanças. A busca por uma gestão de risco eficaz e conseqüentemente de um controle interno eficiente é uma das formas encontradas para reduzir incertezas quanto ao atingimento dos objetivos da gestão pública.

Diante da importância do controle e considerando que o gerenciamento de Risco, não é uma necessidade apenas para o setor privado, mas também para o setor público, pois este também está exposto ao risco, diversos autores vêm desenvolvendo estudos nesse tema.

A pesquisa de Antonio Filho (2008) objetivou, por meio de um estudo bibliográfico, evidenciar a importância do controle interno como instrumento que proporciona à Administração Pública subsídios para assegurar o adequado gerenciamento dos negócios públicos e concluiu que o controle interno desempenha papel relevante na administração pública, principalmente, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

Já a pesquisa de Soares (2013) objetivou identificar os procedimentos de controles internos utilizados no gerenciamento de riscos operacionais de uma instituição financeira situada na cidade de Goiânia no Estado de Goiás. O estudo concluiu que os controles internos são importantes para o eficaz gerenciamento de riscos operacionais e que a sobrevivência e o fortalecimento de toda instituição, em especial, as instituições bancárias, dependem destes.

Santana (2010) procurou identificar práticas da gestão do controle interno governamental que repercutiam efetivamente na melhoria da qualidade do gasto público. Dos resultados apresentados foi possível identificar práticas decorrentes da ação do órgão de Controle Interno na gestão pública que indicaram um ganho financeiro para o Estado, ficando assim o recurso disponível para a ampliação de benefícios destinados à sociedade.

A discussão desse tema tem sido objeto não só de estudos acadêmicos como também de órgãos técnicos, pois visa assegurar o adequado gerenciamento dos negócios, sejam estes públicos ou privados. Para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) os gestores são responsáveis por estabelecer um ambiente de controle efetivo em suas organizações, pois o uso dos recursos governamentais faz parte dessa responsabilidade.

Atentos ao papel dessas instituições os órgãos de Controle têm buscado estimular o gerenciamento de riscos como diretriz da estrutura de controle interno dos respectivos jurisdicionados.

Diante da necessidade de avaliação do desenho e do funcionamento do sistema de controle interno dos jurisdicionados, bem como da importância de se estabelecer e manter um controle interno efetivo e conseqüentemente um gerenciamento de risco eficiente, o TCE-CE, por força da Resolução nº 01/2013, aderiu às Normas de Auditoria Governamental- NAGs e resolveu instituir a Instrução Normativa nº 03/2015, baseando-se na Resolução Atricon nº 05/2014 que dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados. Estas normas contemplam princípios regedores da atividade de auditoria nas Cortes de Contas, e estão em harmonia com as normas da *International Organisation of Supreme Audit Instructions* – INTOSAI e resolveu instituir a Instrução Normativa nº 03/2015, baseando-se na Resolução Atricon nº 05/2014, que dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados.

Considerando o que dispõe as NAGs 4201.1.4 e 4309.1, bem como a matriz de risco de que trata o artigo 8º da Instrução Normativa nº 01/2015, o TCE CE tem utilizado o formulário de autoavaliação dos controles internos dos jurisdicionados, previsto na Instrução Normativa nº 03/2015, com o fim de avaliar os controles internos dos seus jurisdicionados, diante da importância do fortalecimento desses controles, com o fim de se atingir os objetivos institucionais e conseqüentemente a geração de um ganho de eficiência organizacional.

Por conseguinte, este estudo busca responder ao seguinte questionamento: Quais aspectos evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, segundo a Instrução Normativa do TCE/CE nº 03/2015?

Visando responder à questão de pesquisa, estabeleceu-se por objetivo geral, analisar a estrutura de controle interno dos órgãos Estaduais do Ceará na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015. Em decorrência deste, os objetivos específicos são os seguintes:

- a) Levantar informações extraídas do instrumento de coleta do Tribunal de Contas do Estado do Ceará;
- b) Cotejar as informações apresentadas no formulário de auto avaliação do controle interno do TCE/CE, com os documentos previstos na IN 03/2015; e
- c) Identificar estatisticamente as especificidades das entidades jurisdicionadas do TCE/CE de acordo com a natureza jurídica.

Como possíveis respostas ao problema da pesquisa, as hipóteses desse estudo podem ser definidas como:

Ho: A existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida não evidencia a eficiência dos controles internos.

H1: A existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida evidencia a eficiência dos controles internos.

No que diz respeito à metodologia, esta pesquisa, quanto aos fins, caracteriza-se como descritiva e aplicada. Quanto à natureza das variáveis pesquisadas, configura-se como uma abordagem quantitativa, desenvolvida mediante análise descritiva dos dados e elaboração de um modelo econométrico para balizar as interpretações. Em relação aos procedimentos, ou seja, aos meios empregados para atingir os resultados, a presente pesquisa é documental por utilizar-se da análise de formulário enviado pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará aos seus jurisdicionados e análise das evidências.

Esta dissertação está estruturada em seis seções. Inicia-se com esta Introdução, que aborda a temática de pesquisa, exibindo-se o problema e as hipóteses, o objetivo geral e os específicos, seguida da metodologia.

A segunda seção apresenta o referencial teórico, abordando conceitos sobre Controle, Controle Interno, Controle Externo, Gerenciamento de Riscos no Setor Público e Entidades Jurisdicionadas. A terceira seção trata dos aspectos metodológicos, denotando o ambiente, a caracterização da pesquisa no que tange à abordagem e tipologia, discorrendo sobre as etapas necessárias para a consecução do trabalho. A quinta seção corresponde à análise dos dados e aos resultados alcançados ao longo do exame. Por fim, na seção sexta, são expressas as conclusões do trabalho.

## REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são abordados os conceitos necessários para o entendimento do tema, envolvendo Controle Interno, Controle Externo, Gerenciamento de Riscos, as Normatizações do Controle Interno e a natureza jurídica dos jurisdicionados, visando dar ao leitor a compreensão das bases que fundamentaram a pesquisa.

### 2.1 Controle

O Controle, segundo Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 79) constitui “tecnologias, normas e procedimentos específicos usados para proteger os recursos, a precisão e a confiabilidade dos sistemas de informação, ou seja são os meios que asseguram a concretização dos planos”. Risco é qualquer evento (ameaça ou oportunidade) que possa afetar o alcance de um objetivo, levando-o a uma direção completamente diferente daquela inicialmente planejada. Controle, portanto, só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado (TCU, 2009, p. 4).

Segundo Cavalcante, Peter e Machado (2011, p. 26):

o controle é uma ferramenta histórica, originária desde os homens primitivos, que quando necessitavam “contar” seus rebanhos o faziam com o auxílio de pedras para controlar (acompanhar) cada cabeça de gado que passava em suas pastagens. Compreende-se desde daí a necessidade de se controlar tudo o que se deseja executar com precisão e conhecer os resultados, acompanhando o histórico dos fatos para se elaborar planejamentos hábeis.

Diante disso é possível constatar que a origem do controle remonta aos primórdios da humanidade, pois durante o decorrer da história os vestígios deixados mostram a evolução do controle. De acordo com Meirelles (1993, p.544), a palavra controle é de origem francesa (*contrôle*), mas por ser intraduzível e insubstituível no seu significado vulgar ou técnico, incorporou-se definitivamente ao nosso idioma, já constando nos dicionários da Língua Portuguesa nas suas várias acepções.

Para o Direito Administrativo brasileiro, o controle é a “faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” segundo Meirelles (1993, p. 568).

Muitos dos organismos de controle em diversos países têm origem no modelo francês, cuja criação da Corte de Contas ocorreu em 1256 com a função de controle dos



recursos públicos (SANTANA, 2010, p.34). No Brasil, o controle remonta ao período colonial, quando foram criadas, em 1680, as Juntas das Fazendas das Capitâneas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, ambas jurisdicionadas por Portugal com funções restritas aos aspectos orçamentários e financeiros.

Posteriormente, com a chegada da família real ao Brasil foi criado o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, cujas funções eram respectivamente as de coordenar e de controlar todos os dados referentes ao patrimônio e aos fundos públicos. O controle da gestão governamental por meio do Orçamento Público e de Balanços Gerais foi marcado pela criação do Tesouro Nacional, fato ocorrido a partir da Proclamação da Independência (SANTANA, 2010, p.35).

Em 23 de junho de 1826, surgiu pela primeira no Brasil a ideia de criação e instituição de Tribunal de Contas, por iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império (JUND, 2008, p.421).

Em 1831, foi criado o Tribunal do Tesouro Nacional, órgão que absorveu as funções fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho da Fazenda, cuja competência compreendia a administração da despesa e da receita pública, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições e a análise dos empréstimos e da legislação fazendária (SANTANA, 2010, p.35).

Com o declínio do Império, vieram as reformas político-administrativas e com essas, a instituição da República e criação do Tribunal de Contas tornaram-se realidade. Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do Ministro da Fazenda, à época, Rui Barbosa, por meio do Decreto nº 966-A, criou-se o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento e vigilância (ALEJARRA, 2017). Os fatos históricos mostram que o Estado presta contas à sociedade desde a era colonial. Com a Constituição Federal do Brasil de 1988, o processo de institucionalização de controles na gestão pública ficou mais evidente ao considerar nos artigos 70 a 75 a abrangência e a finalidade do controle, conforme se vê adiante.

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 pela qual a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Segundo a Instrução Normativa nº 16/91, da Secretaria de Tesouro Nacional (BRASIL, 1991), o controle consiste no conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alcançado de forma confiável e concreta, evidenciando assim, eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Para Di Pietro (2002, p.435) o controle sobre a Administração Pública pode ser definido como o “poder de fiscalização e correção que sobre esta exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação como os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”. Além desses controles se destaca também o exercido pelos Tribunais de Contas, órgão auxiliar do Poder Legislativo, e o Controle Social, utilizado por meio de mecanismos de atuação da sociedade.

O controle, com muita ou pouca formalização, é importante para garantir que as operações de uma organização ocorram como desejado e colaborem para a manutenção e melhoria de seu posicionamento competitivo e alcance das estratégias, planos, e programas que atendam às demandas dos clientes (GOMES; SALAS, 2001). A existência de um controle institucional garante mais eficiência, agilidade e segurança operacional as atividades desenvolvidas pelas entidades em geral, sejam estas pertinentes ao gestor de uma empresa, ou a um agente público.

O controle visa ao acompanhamento das atividades realizadas por qualquer organização, apontando falhas e desvios e realizando manutenção dos bens e aplicação dos recursos. Constitui uma das cinco funções universais do ramo científico da Administração, transformando-se em instrumento indispensável para que se atinjam os objetivos planejados por qualquer organização. Logo, o controle permite corrigir erros ou vulnerabilidades, apontando as falhas e os desvios que possam impactar os objetivos organizacionais.

No âmbito da gestão pública, Meirelles (2011, p. 713) assegura que o controle “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”, ou seja, o controle é inerente a toda atividade administrativa, que ao decidir utilizá-lo, está diminuindo a possibilidade de ocorrência de erros, desvio.

Segundo o Tribunal de Contas da União (2009, p.8), “a razão de ser dos controles é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um risco em relação a um objetivo fixado. É para mitigar riscos que são estabelecidos controles.”

Atuando sobre os próprios órgãos estatais, o controle desempenha importante papel nas relações entre Estado e sociedade, contribuindo para a garantia do regime democrático. À medida em que uma sociedade se organiza, surgem necessidades que devem ser preenchidas sem que os direitos e liberdades individuais sejam comprometidos (ROCHA, 2002, p. 1). Diante disso, o Estado viu a necessidade de criar sistemas de controle das atividades estatais, com o fim de atingir a eficiência administrativa, e a eficácia dos atos administrativos, objetivando assim, tanto a proteção da própria administração como dos direitos e garantias coletivos.

Segundo Meirelles *et al* (2011, p.779), os tipos e formas de controle variam segundo quem o exercita, o modo, o momento de sua efetivação e os aspectos controlados. Logo, quanto ao tipo o controle classifica-se em:

- a) Administrativo ou executivo: compreende o controle da própria administração sobre os seus atos e agentes;
- b) Legislativo ou parlamentar: controle exercido pelo poder legislativo sobre determinados atos e agentes do poder Executivo;
- c) Judiciário ou Judicial: compreende a correção dos atos ilegais de praticados por qualquer dos Poderes, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público.

O controle administrativo, de forma geral, se dá mediante as atividades de fiscalização e dos recursos administrativos. Por intermédio deste controle a Administração pode anular, revogar ou alterar seus próprios atos e punir seus agentes com as penalidades estatutárias. O controle legislativo também chamado controle externo, caracterizado como um controle político, razão pela qual podem ser controlados aspectos relativos à legalidade. Já o controle judicial é sobretudo, um meio de preservação de direitos individuais dos administrados, pois age mediante provocação do interessado.

Quanto ao momento da realização é classificado em:

- a) Controle prévio: antecede a conclusão ou a execução do ato, como requisito para a sua eficácia.
- b) Controle concomitante: ocorre durante a realização do ato com o fim de verificar a regularidade de sua formação.

c) Controle corretivo ou a *posteriori*: é o que ocorre após a conclusão do ato controlado, com o fim de corrigir possíveis falhas ou declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia.

Entende-se por prévio o controle que é feito *a priori*, realizado antes do ato, com o fim de impedir a consecução do ato ilegal. O concomitante é exercido ao mesmo tempo da atividade que deve ser controlada. Por dedução, o controle *a posteriori*, é feito após a conclusão do ato (MEIRELLES *et al*, 2011, p. 781).

Em relação aos aspectos controladores, classificaram-nos nos seguintes tipos:

a) Controle de legalidade: objetiva verificar unicamente a conformidade do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais. Para fins deste controle consideram-se normas legais desde as disposições constitucionais até as instruções normativas do órgão emissor do ato ou os editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores. Por meio deste controle o ato considerado ilegítimo ou ilegal deve ser anulado.

b) Controle de mérito: avaliação com enfoque na eficiência, resultado, conveniência ou oportunidade do ato controlado. Compete normalmente à Administração, e, em casos excepcionais, expressos na Constituição, ao Legislativo, mas nunca ao Judiciário.

O controle de legalidade se aplica no órgão em que praticou o ato, podendo ser realizado pela própria Administração. O controle de mérito, empregado na verificação da eficiência, da oportunidade e da conveniência da conduta administrativa, não se prende ao aspecto da legalidade, objetivando verificar determinada conduta. Como resultado do controle de mérito, a Administração pode proceder à revogação dos próprios atos por ela editados.

Ainda segundo Meirelles *et al* (2011, p. 780) quanto à localização do órgão que realiza, os controles se classificam em:

a) Controle Interno: adotados pelas próprias Unidades Administrativas, compreende o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência.

b) Controle Externo: aquele que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado.

c) Controle externo popular: é aquele exercido pelo povo, que tem a prerrogativa de questionar a legitimidade das contas públicas, nos termos da lei.

Logo, o controle exercido dentro do próprio órgão é denominado de controle interno. Quando exercido por um Poder sobre as condutas administrativas de outro, dá-se o controle externo, já o controle utilizado para verificação da regularidade da atuação da administração por parte dos administrados, com o fim de impedir a prática de atos ilegítimos, lesivos à coletividade, é chamado Controle Social.

A Constituição Federal de 1988, trouxe relevantes alterações no tema controle da Administração Pública ao estabelecer que “o controle da Administração Pública, será exercido pelo Congresso Nacional, mediante Controle Externo, e pelo sistema de Controle Interno de cada Poder: Executivo, Legislativo e Judiciário” (BRASIL, 1988, p.55).

Logo, conclui-se que o controle é um elemento indispensável ao estado, pois quando bem utilizado assegura à administração pública conformidade dos respectivos atos com a lei e com o interesse público.

### **2.1.1 Controle Externo**

Segundo Meirelles (1993, p.602) o controle externo, é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeiro”, com o fim de comprovar:

- a) a probidade dos atos da administração;
- b) a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos;
- c) a fiel execução do orçamento.

No Brasil, o Controle Externo é função exercida atualmente por dois órgãos autônomos: o Poder legislativo e por um órgão de controle externo, com competência constitucionalmente definidas e distintas, e que compreende o controle e a fiscalização de toda a Administração Pública. O controle externo exercido pelo Poder Legislativo é o controle político, enquanto que o exercido pelos órgãos de controle é o técnico (SANTANA, 2017).

A Administração pública, ao exercer suas funções submete-se ao controle dos Poderes Legislativo e Judiciário, devendo esta exercer o controle sobre os seus atos. Em relação ao controle, destaca-se:

O controle levado a cabo pela Administração é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública em sentido amplo exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. Trata-se de controle interno e decorre do poder de autotutela que permite à Administração Pública rever os próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes (DI PIETRO, 2002, p. 436).

O Controle Externo exercido pelo Poder Legislativo abrange os aspectos políticos e financeiros das decisões administrativas, devendo, todavia, limitar-se rigorosamente às previsões contidas na Constituição Federal. Igualmente, assevera Di Pietro (2004, p. 498):

O controle que o Poder legislativo exerce sobre a Administração tem que se limitar as hipóteses previstas na constituição Federal, uma vez que implica interferência de um Poder nas atribuições de outros dois: alcança os órgãos do Poder Executivo, as entidades da administração indireta e o próprio Poder Judiciário quando executa função administrativa.

O Controle Externo trata-se daquele realizado pelo Poder Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo (controle legislativo ou parlamentar) e, quando necessário, pelo Poder Judiciário, determinando a correção de atos ilegais de qualquer dos Poderes, quando lesivos de direito individual ou de patrimônio público, conhecido como controle judiciário ou judicial.

No Brasil, em cada um de seus Estados, foi criado um Tribunal de Contas como órgão de controle externo; esses órgãos constam da seção que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária do capítulo sobre o Poder Legislativo tanto da Constituição Federal de 1988, como das constituições estaduais e do Distrito Federal. A Constituição Federal, em particular, ampliou as funções desempenhadas pelas cortes de contas, acrescentando os critérios de legitimidade, economicidade e razoabilidade aos de legalidade e regularidade (ROCHA, 2002).

A Constituição Federal de 1988 destacou o Sistema de Controle Externo como atribuição do Poder Legislativo na atuação da função fiscalizadora como representante do povo. No caso do Ceará, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará, órgão especializado em contas de natureza técnico-administrativo na esfera estadual, foi incumbido de auxiliá-lo nas funções de controle por intermédio da verificação da probidade na administração, guarda e legal emprego dos recursos públicos.

Cavalcante (2004, p.65) ressalta que a atuação do Tribunal de Contas, como órgão independente e auxiliar do Poder Legislativo, em termos de controle, corresponde basicamente, ao desempenho de funções técnicas e opinativas, que consiste em apreciar e opinar sobre contas, legalidade de atos de admissão e aposentadoria, realizar inspeções e auditorias, fiscalizar e prestar informações; as funções corretivas, que correspondem à aplicação de sanções, determinações de prazos para execução de providências, sustação da execução de atos, representação sobre irregularidade e abusos (art. 71, VIII a XI da CF). Ressalte-se que, por imposição do artigo 75 da CF, são aplicados aos estados – membros as mesmas atribuições, em suas constituições, para os tribunais de contas respectivos.

Segundo Santana (2014, p. 6) os Tribunais de Contas, passaram a ocupar uma posição de destaque na sociedade brasileira atual, na medida em que essas casas, tanto em nível federal, como estadual e municipal, passaram a proteger valores constitucionais fundamentais, independentemente da estrutura do Estado.

Segundo o autor é de fundamental importância ressaltar que o controle da gestão, bem como da aplicação dos recursos financeiros que são auferidos pelo Estado, seja realizado de forma autônoma e independente, a fim de que esses recursos sejam convertidos em benefício da própria população deste Estado, coibindo, assim, que haja desperdício ou que tais recursos sejam, de alguma forma, desviados.

Silva (2007. p.752) argumenta que:

O Controle Externo, é pois, função do Poder Legislativo, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembleias Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais nos municípios com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Consiste, assim, na atuação da função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sob a administração financeira e orçamentária. É, portanto, um controle de natureza política, no Brasil, mais sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente, que, assim, se apresenta como órgão técnico, e suas decisões são administrativas, não jurisdicionais.

Assim, o poder legislativo tem como competências a função precípua de fazer leis; a fiscalizadora e assessoramento ao executivo. Portanto, a função legislativa consiste basicamente na representação popular para a criação de normas abstratas que se voltam para a coletividade.

Os Tribunais de Contas, no Brasil, agem como órgão administrativo parajudicial, funcionalmente autônomo, cuja função consiste em “exercer, de ofício, o controle externo, fático e jurídico, sobre a execução financeiro-orçamentária, em face dos três poderes do Estado, sem a definitividade jurisdicional (PASCOAL, 2002).

Com o advento da Constituição de 1988, o controle exercido sobre a gestão pública passou a se operar não só sob o aspecto da legalidade, mas também com base nos princípios da legitimidade e economicidade, o que propiciou a instituição de um verdadeiro controle por resultados.

Nesse ponto, destaca-se um trecho do Relatório do Ministro do Supremo Tribunal Federal, nº 1308-RJ (MELLO, 1998).

[...] A atuação do Tribunal de Contas, por isso mesmo, assume importância fundamental no campo do controle externo. Como natural decorrência do fortalecimento de sua ação institucional, os Tribunais de Contas tornaram-se instrumentos de inquestionável relevância na defesa dos postulados essenciais que informam a própria organização da Administração Pública e o comportamento de seus agentes, com especial ênfase para os princípios da moralidade administrativa,

da impessoalidade e da legalidade. Nesse contexto, o regime de controle externo, institucionalizado pelo ordenamento constitucional, propicia, em função da própria competência fiscalizadora outorgada aos Tribunais de Contas, o exercício, por esses órgãos estatais, de todos os poderes – explícitos ou implícitos – que se revelem inerentes e necessários à plena consecução dos fins que lhes foram cometidos.

Assim, se conclui que a essencialidade dos órgãos de controle externo, dentre estes, os Tribunais de Contas, atinge também a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, ao contribuir para o estreitamento das relações dos órgãos de controle e da sociedade. Essa aproximação incrementa a fiscalização dos gastos públicos, aumentando a efetividade das políticas sociais, bem como dos próprios serviços que são prestados pelo Estado.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (Atricon), objetiva fortalecer a instituição Tribunal de Contas como instrumento indispensável à cidadania, bem como incentivar a adoção dos padrões de qualidade e agilidade do controle externo.

Considerando a necessidade de disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem os regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo relativas ao Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, foram aprovadas as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3204/2014, relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”.

Segundo a Resolução Atricon nº 05/2014, a institucionalização e implementação do Sistema de Controle Interno não é somente uma exigência das Constituições Federal e Estadual, mas também uma oportunidade para dotar a administração pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais; a proteção do patrimônio público; e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo tranquilidade aos gestores e melhores resultados à sociedade. Assim, a eficiência e a eficácia do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados oportuniza a correção de erros e deficiências estruturais, o que possibilita uma atuação mais especializada por parte do controle externo.

As diretrizes estabelecidas pela Atricon (2014) destinam-se a orientar a atuação dos Tribunais de Contas no âmbito de sua missão de estimular a implantação e de avaliar o desenho e o funcionamento do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados. Tem por fundamento a exigência constitucional para implantação do Sistema de Controle Interno pelos poderes e órgãos da administração pública, e a competência dos Tribunais de Contas para



fiscalizar e avaliar o funcionamento desse sistema, com o objetivo de fortalecer a instituição Tribunal de Contas como instrumento para o exercício da cidadania.

Referidas diretrizes também consideram o compromisso assumido pelos Tribunais de Contas de apoiar e fiscalizar a efetiva implementação do Sistema de Controle Interno por parte dos jurisdicionados, à luz dos princípios da boa governança e da prevenção de riscos, contribuindo para a melhoria da qualidade gestão pública, conforme consta da Declaração de Vitória, aprovada no XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado no mês de dezembro de 2013, em Vitória/ES.

Os princípios gerais de controle interno observados na elaboração das diretrizes constantes na Resolução nº 05/2014 são:

- a) relação custo/benefício;
- b) qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários;
- c) delegação de poderes;
- d) definição de responsabilidades;
- e) segregação de funções;
- f) instruções devidamente formalizadas;
- g) controles sobre as transações;
- h) aderência a diretrizes e normas legais.

Esta resolução é baseada nos princípios estabelecidos pelo COSO, estrutura atualizada. Além destes princípios a Resolução Atricon nº 05/2014, traz algumas diretrizes, relacionadas ao controle interno dos jurisdicionados. As diretrizes de números 15 a 20 evidenciam claramente a vinculação das orientações aos Tribunais de Contas ao modelo de SCI. Já os itens 21, 24, 25 e 28 detalham as ações a serem tomadas pelos Tribunais de Contas relativas aos respectivos jurisdicionados, visando ao cumprimento dessas diretrizes.

Percebe-se, portanto, que no Brasil existem dois tipos de controle, de acordo com a CF/88, o controle interno e externo e, mais recentemente, o controle social, visto como um importante meio para consolidar a democracia, em razão de proporcionar o acompanhamento das ações do governo pela sociedade, do qual trata a seção seguinte.

### **2.1.2 Controle Social**

O controle social adquiriu força jurídica no Brasil com a publicação da Constituição Federal de 1988, conhecida como Constituição Cidadã, que, estabeleceu a descentralização e a participação popular como marcos no processo de elaboração das

políticas públicas, particularmente nos campos das políticas sociais e urbanas, criando, assim, um ambiente favorável à participação da sociedade nos processos de tomada das decisões políticas (CGU, 2012, p. 18). O controle social é, portanto, a manifestação de uma consciência de pertinência e de responsabilidade solidária e coletiva.

O controle social pode ser entendido como a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da Administração Pública. Trata-se de importante mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania (CGU, 2012, p. 16). É, portanto a relação do cidadão com a administração pública, com a finalidade de solucionar problemas e as deficiências sociais com mais eficiência.

Cunha (2003) afirma que “os meios de controle social têm como pilar a fiscalização das ações públicas, mas o seu papel é muito mais amplo. Visam, sobretudo, a indicar caminhos, propor idéias e promover a participação efetiva da comunidade nas decisões de cunho público”. Ou seja, auxilia os gestores públicos a garantir o atendimento dos direitos da sociedade, expressa em previsões e aplicações eficientes e eficazes dos recursos públicos.

Para Silva (2007) para que a participação democrática seja efetiva é necessário que estejam presentes, simultaneamente, duas condições: um conjunto de cidadãos, entidades ou movimentos sociais dispostos a participar e canais de participação criados pelo Estado. Dentre as ferramentas utilizadas como controle social no Brasil, destacam-se: Os conselhos de política pública, observatório social, orçamento participativo, audiência pública e as ouvidorias.

A participação popular nas políticas públicas não é um ganho apenas para o Controle Externo, mas principalmente para o Controle Interno, visto que os mecanismos de controle social permitem, por si, que a Administração corrija ou evite inadequações nos seus atos ou omissões. Uma forma de incentivar o controle social é tornar as informações produzidas por essas instituições mais acessíveis à sociedade.

### **2.1.3 Controle Interno**

Segundo Castro (2008, p. 317), a origem do Controle Interno no Brasil, remota a 1914, era contábil, em função da necessidade de implantação de técnicas de contabilidade na área pública com certo nível de padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis.

Com o advento da Lei n.º 4.320/64, o Controle Interno foi separado do Controle Externo, sendo esse de responsabilidade do Congresso Nacional e do TCU e aquele de

responsabilidade do próprio Governo. Ou seja, vinculados ao Poder Legislativo, os Tribunais de Contas auxiliam na realização do controle externo (independente do controle interno, exercido pela própria administração), consubstanciado na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública, incluídas ou mantidas com recursos públicos, no tocante à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas.

A Constituição de 1967 alterou a Lei n.º 4.320/64 e introduziu as expressões controle interno e controle externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades, determinando assim que ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto que o externo cabe ao Poder Legislativo. Em 1985, o Brasil passou por intensas mudanças no campo político, que tiveram reflexos nas áreas de finanças e de controle. Esse processo de mudanças refletiu-se na área de controle interno e envolvem a área de administração, contabilidade e auditoria, transferindo-se para o Ministério da Fazenda, a Secretaria de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (INTERCON), (CASTRO, 2008, p. 335).

A Constituição de 1988, considerando os aspectos que dizem respeito particularmente à fiscalização e ao controle, representou um avanço, em decorrência da criação de sistemas de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e na determinação de que, junto com o Poder Executivo, esses sistemas fossem conservados de forma integrada. Os artigos 70 e 74 trazem o controle interno, em âmbito federal, e pressupõem a existência de um sistema de controle interno mantido de forma integrada com os três poderes.

Com a publicação da Lei nº 10.683/03, foi criada a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão encarregado de assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, ouvidoria e auditorias internas governamental (CGU, 2016).

Atualmente, a CGU é composta por quatro unidades finalísticas que atuam de forma articulada entre si, desenvolvendo atividades relacionadas à apuração de responsabilidade administrativa dos servidores públicos (Corregedoria-Geral da União), à prevenção da corrupção na administração pública (Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção), à supervisão técnica das ouvidorias do Poder Executivo Federal (Ouvidoria-Geral

da União) e à fiscalização e avaliação da gestão da administração pública federal, fica a cargo da Secretaria Federal de Controle Interno (ELOY, 2016).

Segundo o mesmo autor a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) exerce as atividades de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, conforme art. 74 da Constituição Federal de 1988 (CF/88). De acordo com o referido dispositivo, cada poder da república deve instituir um sistema de controle interno, que atuará de forma integrada com os demais, com as seguintes finalidades:

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, 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 da União;

IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O Controle Interno é uma das formas mais eficaz de tornar a gestão pública mais efetiva, potencializando dessa maneira as Entidades Públicas.

#### **2.1.4 O sistema de controles internos**

A necessidade de implantar e manter controles internos nas organizações está relacionada à sua importância, pois sua existência se torna essencial tanto para os administradores das entidades privadas como públicas, na medida que funciona como instrumento proporcionador de subsídios que assegura o adequado gerenciamento dos negócios públicos.

Para Cruz e Glock (2006, p. 20 e 21) “a expressão controle interno pode ser entendida como a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização”. Por meio da utilização desse controle é possível extrair informações norteadoras da organização.

Segundo Attie (2007, p. 182), “O controle interno é o conjunto dos meios adotados pela empresa, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional”. A existência de um adequado sistema de controle interno aumenta a confiança do auditor quanto à exatidão dos

registros contábeis e à veracidade de outros documentos e informações internas.” O controle interno proporciona ao administrador público mecanismos que resguardam as tomadas de decisões, e como consequência o atingimento dos objetivos institucionais.

De acordo com Coelho (2006, p. 26) o controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela própria gerência do setor público, com a finalidade de comprovar fatos, impedir erros, fraudes e a ineficiência, bem como evidenciar desvios ao longo da gestão e propor ações que visem corrigi-los, de modo que os objetivos dos órgãos e das entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta.

Segundo a INTOSAI a função do controle interno é a de:

[...] prevenir erros (por exemplo, segregando funções e requisitos para autorizações); detectar erros (por exemplo, estabelecendo padrões de produção para detectar variações nos resultados finais); corrigir erros que tenham sido detectados (por exemplo, cobrando um pagamento a maior feito a um fornecedor); e compensar controles débeis onde os riscos de perda são elevados e se precisam controles adicionais.[...] (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores - INTOSAI)

A Instrução Normativa nº 16/91, do Departamento de Tesouro Nacional conceitua controle interno como sendo "o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, que visa assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alçado de forma confiável e concreta" (BRASIL, 1991).

Conforme a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 01/2016, os controles internos são um “conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores” que tem duas finalidades: mitigar os riscos e estabelecer a confiabilidade necessária para desenvolver os seguintes objetivos:

- a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b) cumprimento das obrigações de **accountability**;
- c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica (MPOG, 2016, p. 5)

De acordo com Pereira (2008, p. 60) “controle interno na Administração Pública pode ser aceito como a ação exercida, sobre si próprio, pela organização responsável pelo desempenho da atividade controlada”. Ou seja, oportuniza ao gestor a melhor alternativa para

o gasto, ao disponibilizar informações estratégicas, que quando bem utilizadas servirão para o alcance dos objetivos institucionais propostos.

O controle interno está diretamente associado à gestão de risco, ou seja, o controle é parte indispensável da gestão de riscos. Não existe gestão de riscos sem controle; é por meio do controle que se mitiga o risco. Ambos seguem um caminho conjunto, que ajuda a instituição a atingir seus objetivos, quando aplicado e gerenciado da forma mais adequada (FARIAS; De LUCA; MACHADO, 2009, p.57).

O controle interno é uma ferramenta de gerenciamento usada para fornecer uma garantia razoável que os objetivos de gerenciamento estão sendo alcançados (INTOSAI, 2009). Ou seja, o controle interno é desenvolvido para prover a entidade de uma razoável segurança de que o cumprimento da missão institucional será alcançado.

Attie (2010, p.149-150) afirma que: “pela análise da definição de controle interno é possível observar a existência de vários fatores que necessitam ser clara e objetivamente expostos”, a saber:

- a) Plano de organização: modo pelo qual se organiza um sistema;
- b) Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim;
- c) Proteção do patrimônio: compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa;
- d) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: correspondem à adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade;
- e) Eficiência operacional: compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa;
- f) Políticas administrativas: compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado.

Conforme se observa, todos os fatores se inter-relacionam de maneira que uma deficiência em qualquer um deles comprometerá o funcionamento de todo o sistema.

Segundo Castro (2015, p.376) as finalidades do controle interno em uma organização são:

- a) Fornecer segurança aos gestores no exercício das suas atividades e no processo de tomada de decisões e na obtenção de informações adequadas.

- b) Prover a entidade dos meios necessários para promover a eficiência em todas as áreas, de forma integrada e voltada para o objetivo geral.
- c) Estimular que os servidores obedeçam, adequadamente, às políticas e aos procedimentos estabelecidos pela administração para cumprir os seus propósitos.
- d) Proteger os ativos de quaisquer situações indesejáveis seja erros involuntários ou não.
- e) Impedir a corrupção e tornar mais efetivas as ações dos órgãos de controle.

O controle interno tem entre outras finalidades, o acompanhamento e certificação de conformidade às leis, aos regulamentos e regramentos e a produção de resultados, sendo, pois necessário constante revisão e aperfeiçoamento, para que atenda às exigências dos Administradores.

Para Gil, Arima e Nakamura (2013, p.107), a entidade para atingir suas finalidades, deve fazer uso de ferramentas de controle interno, quais sejam:

- a) Uso de recursos tecnológicos promovendo a automação dos processos e diminuindo a interferência humana;
- b) Rotinas de trabalho devem estar formalizadas e com manuais de instruções, promovendo a padronização e a uniformidade dos processos.
- c) Normativos, nacionais e internacionais, relacionados a melhores práticas de controle e segurança dos ativos, devem ser adotados e colocados em uso.
- d) Buscar a melhoria contínua na qualidade de desenvolvimento do ciclo de negócios da empresa.

Diante do pensamento desses autores se observa que os controles devem ser constantemente revisados e aperfeiçoados, de forma que possibilitem a continuidade e atingimento de todo o propósito das entidades.

Segundo a Resolução nº 05/2014 da Atricon, compete à Unidade de Controle Interno, entre outras atribuições, coordenar, orientar e opinar acerca da normatização das rotinas e dos procedimentos de controle inerentes aos processos de trabalho da organização, bem como realizar auditorias de avaliação dos controles internos dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho da entidade ou órgão, visando promover sua melhoria contínua.

De acordo com Cardin *et al* (2015, p.9):

o controle interno como ferramenta de apoio dos gastos públicos dá-se pela relevância e necessidade do acompanhamento, avaliação, auditoria e análise dos processos, para que possa constatar além da transparência, a economicidade, eficiência e eficácia, que desta forma, se obtenha sucesso no objetivo firmado.

Segundo a INTOSAI (2004), o controle interno, ou controle de gestão, ajuda a fornecer razoável garantia de que a organização:

- 1) Adere às leis, regulamentos e diretrizes de gestão;

- 2) Promove operações ordenadas, econômicas, eficientes e efetivas e atinge resultados planejados;
- 3) Protege os recursos contra a fraude, o desperdício, o abuso e a má gestão;
- 4) Fornece produtos e serviços de qualidade consistentes com a missão da organização; e
- 5) Desenvolve e mantém informações financeiras e de gestão confiáveis e divulga de maneira justa esses dados através de relatórios oportunos.

O zelo pelo controle interno objetiva melhorar a gestão pública, evitando fraudes, desperdícios, erros, excessos, tendo como reflexo a economia dos recursos públicos, e a promoção da confiança nos atos práticos pelos gestores na consecução dos objetivos organizacionais.

Para o Tribunal de Contas da União (2009), o objetivo geral dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:

- I. Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- II. Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- III. Evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- IV. Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- V. Salvar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- VI. Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos;
- VII. Assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade (BRASIL, 2009, p. 46).

Ainda segundo o Tribunal de Contas da União (2009, p.6) “a unidade de controle interno, quando existente na organização, é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade.” Tem o papel de assessorar os gestores, com conhecimento, definição de estratégias para gerenciamento de riscos, implantação e monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los.

Segundo Peter e Machado (2014, p.26), o objetivo geral do controle interno, é “assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas”. De acordo com os autores os objetivos específicos do controle interno são:

- a) Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- b) Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) Antecipar-se, previamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- d) Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;



- e) Salvar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- f) Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade;
- g) dos recursos; e
- h) Assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

A observância a esses objetivos são necessárias para que haja efetividade nos controles adotados, pois a ausência de um controle efetivo eleva o risco, gerando consequências para a gestão dos administradores públicos.

Diante disso conclui-se que os controles internos são importantes para reduzir a ocorrência de erros ou fraudes, salvar os ativos e evitar a ocorrência de perdas ou desperdícios, levando à eficácia organizacional, sobretudo à otimização dos escassos recursos públicos.

Esse Controle Interno vem sendo desenvolvido na Administração Direta Federal pelas secretarias de controle interno, a qual cabe a Secretaria Central de Controle Interno a execução, em caráter exclusivo, de auditoria contábil e de programas, tanto de órgãos da administração direta, quanto de entidades da administração indireta, sem prejuízo da supervisão ministerial entre cujas finalidades encontram-se também a de fiscalizar a aplicação e utilização de dinheiros, valores e bens públicos (art. 25, inciso VIII do Decreto-Lei n. 200/67).

Já em relação à Administração Indireta e Autárquica, o Controle Interno fica a cargo das Unidades de Auditoria, responsável pela avaliação e melhoria da eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (CGU 2017).

## **2.2 Controles Internos e Gerenciamento de Riscos no Setor Público**

A aproximação entre controles internos e risco se tornou evidente em 1985, quando para evitar que escândalos relacionados à instituição de créditos (poupanças e empréstimos), que sofreu os EUA em 1980, voltasse a ocorrer. Em 1985 fora criada a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, composta por representantes das principais associações de classe ligadas à área financeira, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência, seu principal objetivo de estudo foi o controle interno das organizações americanas.

Em 1992, por meio de uma iniciativa privada de cinco grupos (American Accounting Association, The American Institute of Certified Public Accountants, The Financial Executives Institute, The Institute of Internal Auditors e The Institute of Management Accountants (Controles Internos- Modelo Integrado), criou-se então o Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comitê das Organizações Patrocinadoras) – COSO (LUNA, 2011 p.75).

O COSO (1992) publicou critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade. O modelo apresentado em julho de 1992, denominado *Internal Control – Integrated Framework*, também conhecido como **COSO I**, mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção para o fato de que tinham de fornecer proteção contra riscos. Definindo risco como sendo a possibilidade de um evento ocorrer e afetar de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade (TCU, 2009, p. 7-8). Esse comitê introduziu também a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoramento de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais.

Segundo o TCU (2009, p.10) o modelo COSO I tornou-se referência mundial, pelo fato de, uniformizar definições de controle interno; definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado; delinear papéis e responsabilidades da administração; estabelecer padrões para implementação e validação; criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

Figura 1 - Modelo COSO I



Fonte: TCU, 2009

Após um longo período, desde a publicação do COSO I em 1992, o COSO resolveu revisar esta estrutura, em decorrência das mudanças no ambiente de negócios, e pela necessidade de aprimorar a governança corporativa, uma busca por maior transparência e o

efeito da tecnologia nos processos operacionais que sugere uma maior responsabilidade quanto à integridade dos sistemas de controles internos corporativos. Assim, em 2013 foi apresentada a estrutura atualizada, tendo em vista a necessidade de uma maior transparência e de uma maior responsabilidade quanto à integridade dos sistemas de controles internos corporativos.

Segundo COSO (2013, p.2) “Controle Interno é um processo, levado a efeito pelo conselho de administração, diretoria e todo pessoal da organização, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos relacionados às operações, informações (relatórios) e conformidade”.

Para o COSO, o Controle Interno salienta que a efetividade do sistema de controles internos demanda muito mais do que apenas a aderência a políticas e procedimentos. Na realidade, requer uma adequada condição de julgamento dos gestores em determinar quais controles são suficientes para mitigar os riscos inerentes à organização, que estejam em conformidade e alinhados ao apetite e a tolerância ao risco dos acionistas e da Alta administração.

Diante disso a nova estrutura trazida pelo COSO, adicionou a cada componente do controle interno os princípios a seguir elencados:

- a) Ambiente de controle – responsável por fornecer a base para os controles internos em toda a organização, definindo os padrões de gestão como também os valores éticos que norteiam as boas práticas adotadas pela empresa, tendo como um dos seus princípios o comprometimento com a integridade e com os valores éticos;
- b) Avaliação de riscos – define o que a gestão deve conhecer em relação aos riscos que podem afetar a possibilidade da empresa alcançar os objetivos definidos para a operação, traz dentre outros princípios, a identificação e avaliação do risco e a identificação e avaliação das mudanças relevantes.
- c) Atividades de controle – compreende as políticas e procedimentos adotados pela empresa para minimizar a ocorrência e/ou impacto dos riscos inerentes à operação, tendo como princípio, selecionar e desenvolver atividades de controle;
- d) Comunicação e informação – relacionada às informações necessárias para a gestão conduzir suas responsabilidades sobre os controles internos no alcance dos objetivos previamente definidos, sendo a comunicação interna suporte para os controles interno, bem como a comunicação externa; e o

e) Monitoramento – responsável pelas avaliações realizadas pelo sistema ou independente a ele com o fim de certificar a administração se os controles internos estão presentes e efetivos, tendo como princípios, realizar avaliações contínuas e independentes, além de avaliar e comunicar deficiências a alta administração.

O posicionamento dos componentes na estrutura foi a grande mudança, pois na estrutura original o monitoramento vinha em primeiro lugar e o ambiente de controle em último, e o componente comunicação e informação estava na segunda posição, logo abaixo do monitoramento (TCU, 2013).

Esta nova estrutura segue o que já havia sido definido no COSO – ERM (Enterprise Risk Management), com o ambiente de controle sendo o primeiro componente, pois segundo o COSO o ambiente de controle direciona a qualidade e a efetividade dos demais componentes do controle interno.

O modelo Enterprise Risk Management – COSO ERM, Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO II, foi criado em 2004, e definiu quatro categorias de objetivos, comuns a praticamente todas as organizações, quais sejam:

- a) **Estratégico:** relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.
- b) **Operacional:** efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas ou dano.
- c) **Comunicação:** confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability*.
- d) **Conformidade:** aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

O ERM é representado no formato de uma matriz tridimensional que demonstra a integração dos elementos que o compõem, conhecido como cubo COSO II:

Figura 2 - Modelo COSO II



Fonte: TCU, 2013

O Cubo COSO II, assim é formado:

- a) Parte superior: os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco;
- b) Face frontal: os componentes do gerenciamento de riscos;
- c) Face lateral: os níveis da organização objetos da gestão de riscos.

Assim, a visão de todos os elementos do modelo, mostra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização ao estabelecer uma sequência de eventos para a gestão do ambiente de controle de uma entidade, minimizando assim possíveis riscos.

Os componentes inter-relacionados se originam com base na maneira como os gestores gerenciam a organização, e que se integram ao processo de gestão. Esses componentes são segundo o COSO (2004):

- a) O ambiente interno responsável por determinar os conceitos básicos sobre a forma como os riscos são percebidos e tratados pelos envolvidos, considerando a gestão de riscos, o apetite ao risco, a integridades e o ambiente operacional;
- b) A fixação dos objetivos tenta assegurar que a administração utilize meios para estabelecer objetivos e que esses objetivos estejam alinhados a missão da entidade;
- c) A identificação de eventos procura definir os processos e técnicas para categorização desses eventos (riscos, oportunidades ou ambos);
- d) A avaliação de riscos identifica e analisa os riscos que podem impedir o atingimento dos objetivos organizacionais;
- e) A resposta a risco é uma ferramenta utilizada pela organização para identificar e definir os critérios adequados que serão utilizados para reduzir os riscos, como possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar;
- f) A atividade de controle é responsável por definir os meios e procedimentos para garantir que os riscos serão controlados e os objetivos alcançados;
- g) A informação e comunicação são o meio utilizado pela organização objetivando que os assuntos relevantes sejam identificados e comunicados a todos os níveis hierárquicos;
- h) O Monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, permitindo a entidade implantar um processo de gerenciamento integrado de riscos, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos.

Em setembro de 2017, o principal conjunto de diretrizes para gerenciamento de riscos em empresas foi revisto. Trata-se da nova versão, COSO ERM – Integrating with Strategy and Performance, a qual destaca a importância de considerar os riscos tanto no processo de estabelecimento da estratégia quanto na condução no desempenho da execução da organização.

A primeira parte oferece uma perspectiva dos conceitos e aplicações atuais do Enterprise Risk Management. A segunda parte é o Framework, organizado em 5 componentes que apresentam diferentes pontos de vistas e estruturas operacionais, abrangendo estratégias e tomadas de decisão.

O modelo de ERM do COSO, ficou conhecido por ser condensado em um cubo que mostrava como diversos elementos deveriam se relacionar. Na nova edição, o diagrama explicativo mudou. Agora, o *framework* é representado por uma espiral dupla, tal qual as moléculas de DNA. As duas colunas são formadas por cinco grandes temas: cultura e governança; estratégia e objetivo; performance; avaliação e revisão; e informação, comunicação e reporte. Abaixo desses temas, são distribuídos 20 princípios que devem nortear o gerenciamento de riscos.

Figura 3 - Modelo ERM COSO



Fonte: IBGC, 2017

Os 20 princípios cobrem da governança ao monitoramento, são maleáveis em tamanho, e descrevem práticas que podem ser aplicadas de diversas maneiras nas diferentes organizações de todo tipo e setor.

O *framework* enfatiza a importância do gerenciamento de riscos no planejamento estratégico incorporando-o em toda a organização, considerando que o risco influencia e alinha a estratégia e desempenho em todas as funções e departamentos.

O modelo COSO pode ser utilizado por qualquer entidade seja esta pública ou privada, visto que a adesão a estes princípios pode conferir à organização uma razoável expectativa de gerenciar os riscos associados à sua estratégia e objetivos de negócios, pois a

partir deste é possível se criar normas de controle interno e adotar ou não estas normas como referencial.

O controle interno, a Gestão de Riscos e a Governança pública tornaram-se importantes componentes do Controle estatal. As mudanças ocorridas no cenário econômico, políticos, tecnológicos e sociológicos, levaram a transformações e mudanças macro institucionais que afetaram a Administração Pública como um todo (Sousa, *et al*, 2013, p.2).

Este novo cenário vem exigindo ações por parte dos administradores públicos no sentido de se buscar a proteção do interesse coletivo. Cada dia mais, os órgãos de controle se voltam para a forma como os gestores administram os recursos públicos e como estes atua para identificar e minimizar os possíveis riscos que possam afastar os objetivos da organização, por meio de seu controle interno.

Para o Tribunal de Contas da União, a Governança no Setor Público é um conjunto de mecanismos de liderança, estratégias e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (TCU, 2014, p. 6). Logo, a Governança Pública é pertinente a todos os entes governamentais, à medida que fortalece e direciona como os atos devem ser praticados pelos gestores públicos.

A importância do crescimento da Governança nas instituições Públicas está relacionada ao conjunto de práticas que permite que a instituição atinja os objetivos, por intermédio da utilização da ferramenta gestão de risco.

A gestão de risco compreende o processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, com o fim de fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização (Instrução Normativa Conjunta nº 01/16 MP-CGU). A gestão de riscos permite e acompanha o cumprimento dos objetivos de forma que as práticas de governança possam ser efetivadas em função do monitoramento e da mitigação do risco.

Conforme a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 01/2016, a gestão de riscos do órgão observará os seguintes princípios:

- I- gestão de riscos de forma sistemática, estruturada e oportuna, subordinada ao interesse público;
- II- estabelecimento de níveis de exposição a riscos adequados;
- III- estabelecimento de procedimentos de controle interno proporcionais ao risco, observada a relação custo-benefício, e destinados a agregar valor à organização;
- IV- utilização do mapeamento de riscos para apoio à tomada de decisão e à elaboração do planejamento estratégico; e
- V- utilização da gestão de riscos para apoio à melhoria contínua dos processos organizacionais. (MPOG, 2016, p.8).

Sendo parte integral da governança, a gestão de riscos por ser considerada, segundo IBGP, 2007, p.12 como:

Um instrumento de tomada de decisão da alta administração que visa a melhorar o desempenho da organização pela identificação de oportunidades de ganhos e de redução de probabilidade e/ou impacto de perdas, indo além do cumprimento de demandas regulatórias”.

A gestão de risco procura contribuir para a melhoria do desempenho organizacional, à medida que leva a avaliar o sistema aprimorando-o, através do aumento ou diminuição dos controles.

Segundo o TCU (2009), evoluiu-se, de uma gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários se tornam responsáveis pela gestão de risco ao adquirirem consciência dos objetivos do controle. Esse novo paradigma foi adotado, inclusive, pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ao preconizar, padrões de estruturas e processos de controles internos calçados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

### **2.3 Entidades Jurisdicionadas**

Dentre as funções desempenhadas pelos Tribunais de Contas está a de realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos da Administração Pública direta e indireta, estando sujeitas a esta fiscalização as empresas públicas e sociedades de economia mista. Tendo em vista que o trabalho foi aplicado nessas entidades jurisdicionadas, cumpre defini-las melhor.

Inicialmente ao criar os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), verificou-se a necessidade da divisão interna das atribuições de cada ente, em face das diversas matérias e incumbências recebidas pelo diploma constitucional. Foi necessária a divisão em unidades administrativas localizadas em cada ente político com competências e finalidades próprias. Neste cenário jurídico nasceu os órgãos administrativos.

Segundo Faria (2011) órgão administrativo, é o centro de competência, criado para a realização de serviço público ou desempenho de atividade-meio da Administração Pública, tendo como características, dentre outras, serem criados por lei, não possuírem patrimônio próprio e fazerem parte da Administração Direta. Como parte da estrutura maior, o órgão público não tem vontade própria, limitando-se a cumprir suas finalidades dentro da competência funcional que lhes foi determinada pela organização estatal.



Já a Administração Indireta, é o conjunto de pessoas jurídicas (desprovidas de autonomia política) que, vinculadas à administração direta, têm competência para o exercício, de forma descentralizada, de atividades administrativas (Alexandrino e Vicente, 2009, p.28). Logo, a Administração Indireta é composta pelas: Autarquia; Fundação Pública; Sociedade de Economia Mista e Empresa Pública.

A Constituição Federal no artigo 37, XIX, prescreve que a União, os Estados, Municípios e Distrito Federal poderão por meio de lei específica criar a Autarquia e autorizar a criação da Fundação Pública, Sociedade de Economia Mista e Empresa Pública. Dentre as características próprias das entidades administrativas, destacam-se:

- a) São criadas ou autorizadas por lei específica;
- b) Possuem personalidade jurídica;
- c) Possuem patrimônio próprio;
- d) Fazem parte da Administração Indireta;
- e) São vinculados aos entes da Administração Direta;

As autarquias foram criadas diretamente por lei específica, têm personalidade jurídica de direito público, desempenham função típica do Estado, seu patrimônio é considerado de natureza pública. Por serem pessoas jurídicas de direito público, as autarquias respondem objetivamente pelo prejuízo que seus agentes causarem a terceiros (BRASIL, 1988).

De acordo com a Constituição Federal, as fundações têm sua criação autorizada por lei específica, e seu âmbito de atuação regulada por lei complementar. Entretanto, parte da doutrina permite a criação da fundação diretamente pela lei, nos moldes de uma autarquia. As Fundações possuem personalidade jurídica de direito privado, desempenham serviços públicos consistentes em atividades sociais, tais como pesquisa, proteção a patrimônio histórico e difuso etc. O patrimônio das Fundações Públicas de direito público é considerado patrimônio público, já as Fundações Públicas de direito privado possuem patrimônios considerados privados.

As Sociedades de Economia Mista têm sua criação autorizada por lei específica, visto que o nascimento desta pessoa ocorre com o registro em cartório de seus respectivos atos constitutivos (estatuto ou contrato social). Regidas por normas de Direito Privado, já que são meios de intervenção do Estado na economia, como se o Poder Público empresário fosse.

A sua principal função é permitir o Estado atuar no domínio econômico por meio da figura excepcional de agente econômico. Esta intervenção somente é legitimada quando

necessária aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei (art. 174, caput, CF). No entanto, a sociedade de economia mista além de permitirem a exploração da atividade econômica pelo Poder Público, podem desempenhar serviços públicos em seu nome. Apesar desta permissividade, a doutrina entende que o serviço público executável pela sociedade de economia mista é aquele que poderia ser delegado por meio do contrato de concessão a uma empresa da iniciativa privada. Assim, ficam de fora da sua área de atuação as funções típicas do Estado, cabendo estas somente à Administração Direta e suas autarquias. Quanto ao patrimônio, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de Direito Privado são considerados bens privados.

Em regra geral, as sociedades de economia mista, por serem pessoas jurídicas de direito privado, se sujeitam ao sistema de responsabilidade subjetiva. Dentre as particularidades da Sociedade de Economia Mista, destaca-se:

- a) Forma jurídica: A sociedade de economia mista, de acordo com a Lei 6.404/76, somente pode se revestir na forma de sociedade anônima (S/A), inscritas no registro público de empresas mercantis;
- b) Composição do capital: O capital de formação da sociedade de economia mista é misto, ou seja, capital público somado ao capital privado. Apesar do patrimônio híbrido, a maioria das ações de voto deve ser titularizada pelo Poder Público, como forma de mantê-lo no comando da estatal.

Desta forma, à revisão bibliográfica acerca do Controle, do Gerenciamento de Riscos e sua aplicação no setor público e das Entidades Jurisdicionadas, reuniu considerações sobre o tema estudado, permitindo formar a base necessária para aplicar a metodologia estabelecida no Capítulo 3, assim como subsidiar os resultados que serão demonstrados no Capítulo 4.

### **3 METODOLOGIA**

Esta seção destina-se à caracterização e descrição dos procedimentos utilizados para a realização da pesquisa. Trata-se do plano escolhido para conduzir a investigação (RAUPP; BEURN, 2006). Para Creswell (2010), metodologia consiste na estratégia ou plano de ação que associa os métodos aos resultados, com a escolha de técnicas e procedimentos que compõem o processo de elaboração da pesquisa. Desse modo, visando atender aos objetivos propostos, demonstram-se o método utilizado e as técnicas adotadas para o desenvolvimento da pesquisa adequado aos resultados esperados, na ótica da pesquisadora. O delineamento da pesquisa, com a definição da abordagem utilizada é tratado na primeira parte. Na sequência, apresenta-se o método escolhido e as técnicas de coleta de dados. Por fim, descreve-se a delimitação do escopo, o contexto da pesquisa e o objeto de estudo.

#### **3.1 Tipologia**

Com o fim de analisar o controle interno e o gerenciamento de risco dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, esta pesquisa será do tipo quantitativa, desenvolvida mediante análise descritiva dos dados e elaboração de um modelo econométrico para balizar as interpretações.

Segundo Richardson (1999), este método se caracteriza pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas por intermédio de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas. Apresenta como diferencial, a intenção de garantir a precisão dos trabalhos realizados, conduzindo a um resultando com poucas possibilidades de distorções. Nesse sentido, a presente pesquisa valeu-se de técnicas estatísticas para o tratamento dos dados obtidos por meio do formulário de autoavaliação do controle interno.

Quanto à natureza, esta pesquisa é do tipo aplicada, por concentra-se em torno dos problemas presentes nas atividades das instituições. Está empenhada na elaboração de diagnósticos, identificação de problemas e busca de soluções. Respondem a uma demanda formulada por “clientes, atores sociais ou instituições”. (Thiollent, 2009, p.36).

Logo, justifica-se a opção por a presente pesquisa gerar conhecimento para aplicação prática, tanto dentro do TCE-CE quanto de outros Tribunais de Contas no Brasil,

visto as informações apresentadas relativas aos controles internos e a gestão de riscos serem consideradas essenciais e estratégicas a toda e qualquer entidade.

No que diz respeito aos objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois exige uma série de informações sobre o que se deseja investigar e pretende descrever os fatos e fenômenos da realidade observada, com base na análise documental, segundo Gil (1999).

Nesse sentido, constitui-se o referencial teórico que embasou a pesquisa, no qual se estudou o conceito de controle, o sistema de controle interno, o controle externo e suas normatizações, o gerenciamento de risco no setor público e as entidades jurisdicionadas. No segundo momento, com o fim de atingir os resultados necessários, a presente pesquisa utilizou-se do formulário de autoavaliação, referente ao ano de 2016, enviado pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará aos seus jurisdicionados, e da análise documental realizada pelos Auditores de Controle Externo das evidências encaminhadas pelos jurisdicionados.

Por sua vez, a pesquisa documental, embora seja muitas vezes confundida com a pesquisa bibliográfica, utiliza-se de materiais que ainda não foram tratados analiticamente ou que possam ser reelaborados para atingir os objetivos da pesquisa (GIL, 2002), pelo que foram objeto de análise, os questionários de autoavaliação dos jurisdicionados.

### **3.2 Unidade de Pesquisa**

O Tribunal de Contas do Estado- TCE-CE, foi criado em 5 de outubro de 1935. O TCE-CE é uma instituição pública responsável pelo controle de bens e recursos públicos estaduais, promovendo a ética na gestão pública, visando à garantia do exercício pleno da cidadania da população cearense. Tem a competência constitucional de julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pelos bens e recursos públicos, assim como verificar a legalidade das aposentadorias e pensões, das representações ou denúncias, competindo-lhes, ainda: assinar prazo para que o órgão ou entidade estatal adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; e sustar o ato, se não atendidas (art. 71, II, III, IX e X da CF).

No exercício do controle externo, compete ao TCE-CE, dentre outras atribuições, auxiliar a Assembléia Legislativa do Estado como previsto na Constituição Estadual, apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas do Governador do Estado do Ceará e dos órgãos e entidades sob jurisdição do Tribunal. Ressalta-se que em 2017, o Tribunal de Contas dos Municípios foi extinto por força da Emenda Constitucional EC nº 92, ficando suas atribuições a cargo atualmente ao TCE- CE

O TCE-CE é constituído por sete conselheiros, cujas sessões plenárias são dirigidas pelo Presidente e, nos seus impedimentos, sucessivamente, pelo Vice-Presidente e pelo Conselheiro mais antigo. Os conselheiros são escolhidos na forma prevista na Constituição Estadual, nomeados pelo Governador do Estado e tomam posse em sessão especial do Tribunal Pleno. As Câmaras, em número de duas, têm composição e quorum de três conselheiros, sendo um dos três, o seu Presidente (TCE-CE), composto também por 6 (seis) Auditores, 6 (seis) Procuradores, 332 (trezentos e trinta e dois) Analistas de Controle, 138 (cento e trinta e oito técnicos) e 27 (vinte e sete) auxiliares.

Compõem a estrutura organizacional do TCE-CE: Presidência, Corregedoria, Gabinete dos Conselheiros, Auditores, Ministério Público de Contas, Secretaria Geral, Secretaria de Controle Externo, Secretaria de Administração, Secretaria de Tecnologia da Informação e pelo Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo.

Dentre outras atribuições, o TCE, no exercício do controle externo, como previsto na Constituição Estadual, executa as atividades de julgamento de contas dos administradores, aprecia e emite parecer prévio sobre as contas do Governador do Estado do Ceará e dos órgãos e entidades sob jurisdição do Tribunal, bem como dos 184 municípios cearenses, totalizando 290 unidades administrativas. O Tribunal tem como missão institucional ser o guardião dos recursos públicos estaduais, contribuindo para o aprimoramento da governança e da gestão pública em benefício da sociedade.

Diante disso o Tribunal de Contas do Estado do Ceará adotou no exercício de suas atividades de controle as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), que contemplam princípios básicos que regem a atividade de auditoria dos Tribunais de Contas em todas as suas modalidades, oferecendo subsídios para adoção de procedimentos utilizados nas modernas práticas auditorias e estão convergentes com as normas emanadas pela Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria (INTOSAI), no terceiro nível.

### **3.2.1 Normatizações no âmbito do TCE-CE**

As normas de auditoria têm a finalidade de estabelecer princípios e diretrizes que orientarão o planejamento, execução e relato dos auditores. Por força da Resolução nº 01/2013, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE, aderiu às Normas de Auditoria Governamental – NAGs, que contemplam princípios norteadores da atividade de auditoria nas

Cortes de Contas, com o fim de apoiar essas cortes no desempenho de suas atribuições, atuando em consonância com as melhores práticas mundiais.

Para a elaboração das Normas de Auditoria Governamental, foram observadas não só as normas da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), como também as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e as normas de outras instituições, dentre as quais destacam-se as do Tribunal de Contas da Comunidade Européia (TCCE), do Government Accountability Office (GAO), da International Federation of Accountants (IFAC), e do Institute of Internal Auditors (IIA), além da legislação pertinente aos Tribunais de Contas brasileiros e da experiência prática de seus profissionais (IRB, 2015).

As NAGS tornaram-se um instrumento de orientação e de aprimoramento da atividade de controle externo e das próprias Entidades de Fiscalização, além de esclarecerem sobre o papel, as responsabilidades, a forma de atuação, a abrangência dos trabalhos e a capacitação mínima requerida para o desempenho da auditoria governamental, por fornecerem um enquadramento geral que permite determinar de forma pormenorizada os procedimentos e práticas a serem utilizados no planejamento e execução das diferentes atividades de auditoria, bem como na elaboração dos respectivos relatórios (IRB, 2015).

Os propósitos destas normas são:

- a) estabelecer os princípios básicos para a prática da auditoria governamental;
- b) assegurar um padrão mínimo de qualidade aos trabalhos de auditoria governamental desenvolvidos pelas Efs;
- c) oferecer um modelo adequado para a execução das diversas atividades de auditoria governamental de competência das Efs;
- d) assegurar que os auditores governamentais mantenham sua competência, integridade, objetividade e independência;
- e) oferecer critérios para a avaliação de desempenho dos auditores governamentais e das Efs;
- f) incentivar a melhoria dos processos e a otimização dos resultados da Administração Pública (IRB, 2015)

As NAGs compreendem as Normas Gerais (série 1000), as Normas Relativas às Entidades Fiscalizadoras (série 2000), as Normas Relativas aos Profissionais de Auditoria Governamental (série 3000) e as Normas Relativas aos Trabalhos de Auditoria Governamental (série 4000).

As Normas Relativas aos Trabalhos de Auditoria Governamental, além de fixarem critérios para se estabelecer o escopo dos exames, também orientam, de forma detalhada, os trabalhos de auditoria em todas as suas fases – planejamento, execução, relatório e acompanhamento.

As NAG 4000, que se referem aos Trabalhos de Auditoria Governamental, objetivam estabelecer os critérios gerais que o auditor governamental deve seguir na busca de informações probatórias, visando a alcançar o objetivo específico de cada auditoria governamental. A NAG 4000 compreende disposições acerca de: 4100 – Metodologia; 4200 – Escopo; 4300 – Planejamento; 4400 – Execução; 4500 – Gerenciamento, Supervisão e Revisão; 4600 – Controle de Qualidade; 4700 – Comunicação de Resultados e Relatório; e 4800 – Acompanhamento das Recomendações.

A NAG nº 4200, trata do escopo do trabalho de auditoria governamental que envolve a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados. A NAG nº 4201.1, que trata do escopo de atuação da fiscalização pública abrange as auditorias contábeis e as operacionais e tem como objetivos principais, dentre outros, o de certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que inclui o exame e a avaliação dos registros orçamentários, financeiros e patrimoniais e a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis (IRB, 2015).

Já a NAG nº 4300, faz referência à forma como os trabalhos de auditoria governamental devem ser planejados, objetivando garantir que a sua execução seja de alta qualidade e que sejam realizados de forma econômica, eficiente, eficaz, efetiva e oportuna. Segundo a NAG nº 4309, no planejamento de uma auditoria, geralmente devem ser realizados alguns procedimentos, dentre estes: especificar os objetivos da auditoria, sua natureza e escopo (4309.1).

### **3.3 População e Amostra**

A população da pesquisa é composta pelas unidades administrativas estaduais e municipais jurisdicionadas do TCE, responsáveis por gerir os recursos públicos e a prestar contas desses ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Segundo Malhotra (2006, p.320) “uma população é o agregado, ou soma, de todos os elementos que compartilham um conjunto comum de características de interesse para o problema sob investigação”. Quando se consideram todos os elementos de uma população na

pesquisa, realiza-se um censo. Quando apenas uma parte desta população (amostra) é analisada, realiza-se uma pesquisa por amostragem.

Integram o universo da pesquisa, 106 Unidades Administrativas Estaduais e 184 Unidades Administrativas Municipais, bem como 184 Câmeras Municipais incorporadas ao TCE/CE por conta da Emenda Constitucional nº 92, de 21 de agosto de 2017, cujas atribuições bem como os jurisdicionados ficaram a cargo do TCE/CE. A amostra selecionada foi composta por 61 dessas Unidades, devido ao fato de que em 2015 duas destas unidades administrativas foram extintas, o Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico – CEDE e o Conselho de Políticas e Gestão do Meio Ambiente – CONPAM, e em 2017, o Tribunal de Contas dos Municípios- TCM. Além desses órgãos ficaram fora do objeto da pesquisa 31 Fundos, que pela sua natureza jurídica não possuem personalidade jurídica própria, bem como os 184 municípios, recém-incorporados e seus Poderes Legislativas (184 Câmera Municipais) por não terem sido abrangidos pela IN nº 03/2015 do TCE/CE.

A composição da amostra é de 39 órgãos, 9 Autarquias, 9 Sociedade de Economia Mista, 3 Fundações e 1 Empresa Pública, conforme Quadro 01.

Ressalta-se que para fins de análise dos resultados a Empresa Pública foi agrupada às Sociedades de Economia Mista, visto ter apenas uma Entidade com essa natureza jurídica, e os resultados encontrados não seriam significativos se comparados ao do restante da amostra.

Quadro 1 - Órgãos Jurisdicionado do Tribunal de Contas do Ceará

<b>Natureza Jurídica</b>	<b>Cidade Sede</b>	<b>Possui órgão de controle interno?</b>
Autarquia	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Maracanaú	Sim
Órgão	Sobral	Sim
Autarquia	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Autarquia	Fortaleza	Sim
Empresa Pública	Fortaleza	Sim
Fundação	Fortaleza	Sim
Fundação	Fortaleza	Sim



Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Autarquia	Crato	Sim
Fundação	Sobral	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Fortaleza	Sim
(continua) Fundação	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Soc. de Economia Mista	Fortaleza	Sim
Autarquia	Fortaleza	Sim
Autarquia	Fortaleza	Sim

Órgão	Fortaleza	Sim
Autarquia	Fortaleza	Sim
Sociedade de Economia Mista	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Autarquia	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Órgão	Fortaleza	Sim
Fundação	Fortaleza	Sim

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Cumpra-se destacar que os jurisdicionados são responsáveis pelo preenchimento do formulário de autoavaliação de controle interno, o qual se constituiu instrumento para análise dos resultados. A próxima seção detalhará o instrumento para coleta dos dados aplicado na pesquisa.

### 3.4 Instrumento de coleta de dados

Como instrumento de coleta de dados, utilizou-se o formulário de autoavaliação de controle interno, criado pelo Tribunal de Contas do estado do Ceará na forma estabelecida pela Resolução Atricon nº 05/2014, na qual aborda pontos como: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento, aplicado no ano de 2016, conforme ANEXO A. Referido instrumento visa promover uma avaliação da estrutura de controle interno implantado nas entidades estaduais cujas informações trazidas pelos jurisdicionados têm natureza declaratória, estando sujeitas à comprovação pelo Tribunal a qualquer tempo.

Os blocos de questões são divididos em cinco seções:

- (1) Ambiente de controle, subdividido nos subitens (1.1,1.2, 1.3,1.4,1.5,1.6,1.7,1.8 e 1,9);
- (2) Avaliação de risco; subdividido nos subitens (2.1, 2.2, 2.3 e 2.4);
- (3) Procedimento de controle, abrangendo questões abordadas nos subitens (3.1, 3.2, 3.3, 3.4 e 3.5);
- (4) Informações e Comunicação, abrangendo assuntos relacionados a política de segurança da informação e ao mapeamento de processos (itens 4.1 e 4.2) e
- (5) Monitoramento, abordando assuntos relacionados, previstos nos subdividido (5.1, 5.2, 5.3 e 5.4).

Cada entidade preencheu o formulário de autoavaliação com os valores de 1 a 4, de acordo com a situação que a entidade se encontrava no final do exercício objeto do exame, considerando a Escala likert, definida em quatro níveis a seguir elencados:

- (1) Nunca;
- (2) Raramente;
- (3) Com frequência;
- (4) Sempre.

Ressalta-se que caso houvesse alteração da situação no período compreendido entre o final do exercício auditado e a data da entrega do relatório de gestão, a entidade teve que especificá-la no campo “Considerações gerais” ao final do formulário.

Há uma recomendação no sentido de que, durante a análise das afirmativas para aferição do valor da escala a ser informada, deveriam reunir pessoas que representassem as áreas estratégicas da entidade, inclusive representantes da própria unidade de controle interno, caso existisse.

Por fim no campo evidências os jurisdicionados devem indicar os documentos que demonstram o cumprimento do respectivo quesito, de acordo com a nota dada, pelo qual é realizada uma análise pelos Auditores de Controle Externo desse Tribunal.

Diante disso de forma complementar utilizou-se das análises realizadas pelos Auditores, nos documentos enviados pelos gestores, com o fim de se obter comprovação das evidências.

### **3.5 Tratamento dos dados**

O presente estudo foi baseado na análise das respostas dadas pelos jurisdicionados no preenchimento do formulário de autoavaliação. Inicialmente, procurou-se definir quais variáveis seriam utilizadas na pesquisa, em seguida com o fim de se explicar os dados gerados pela pesquisa, utilizou-se um modelo de regressão, a qual ajustou-se às informações do formulário, tomando como variável explicativa a “natureza jurídica das entidades analisadas” e a “resposta dada a cada bloco de questão”, por fim foi realizada análise dos documentos encaminhados pelos jurisdicionados como forma de evidências, objetivando assim embasar as notas da autoavaliação.

Por meio do Bloco de questões 1, Ambiente de controle das entidades, procurou-se analisar o ambiente de controle da organização, atentando para existência de aspectos que evidenciam que o meio é propício ao controle.

A análise das informações levantadas foi obtida por intermédio dos indicadores selecionados, conforme detalhamento do Quadro 02.

Quadro 2 - Ambiente de Controle (1)

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
o planejamento estratégico está formalizado por meio de objetivos e metas.	Planejamento estratégico com objetivos e metas definidas.
Existem códigos formais de conduta e outras políticas que explicitam os referenciais éticos da instituição a todos.	Código de Ética ou documento similar.
A estrutura organizacional atualizada está formalmente estabelecida.	Organograma ou normativo que detalhe a estrutura do órgão
As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	Documento descrevendo as funções e sua respectiva competências.
Os deveres e responsabilidades essenciais são divididos ou segregação entre diferentes pessoas para reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes	Documento que comprove a definição de controles - chaves e como um controle supervisionará o outro, demonstrando a segregação de funções.
A alta direção monitora a implementação das recomendações e determinações da auditoria interna, dos controles internos e externos.	Documento de acompanhamento das determinações/recomendações
Existe programa de educação continuada efetivamente executado com ações de capacitação orientadas para melhorar o desempenho dos servidores.	Programação periódicas de Treinamento.
Durante o processo de contratação de colaboradores e preenchimento de cargos comissionados existem regras e controles para evitar privilégios.	Políticas de realização dos processos seletivos ou documentos similar.
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.

Fonte: TCE (2017).

Em seguida, o Bloco de questões 2 (Avaliação de risco), buscou-se verificar se os riscos estão sendo gerenciados, se os gestores públicos estão definindo os níveis de riscos operacionais, de informação e conformidade com o que estão dispostos a assumir.

Nos Quadros 03, 04, 05 e 06 detalham-se os indicadores de resultados, bem com as evidências a serem coletadas para análise dos resultados.

Quadro 3 - Avaliação de Risco

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
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.
Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerado o diagnóstico de riscos.	Política de Gestão de Riscos ou documento similar.
Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas ocorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	Documentos comprobatórios da(s) situações irregular(es).
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(es) irregular(es)

Fonte: TCE (2017).

Em relação aos procedimentos de Controle, apresentados no Quadro 04 e contemplados no Bloco de questões 3, verificou-se, se estavam sendo implantados meios e procedimentos para assegurar que as respostas aos riscos estão sendo executadas de forma eficiente.

Quadro 4 - Procedimentos de Controle

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
As políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da unidade estão formalizados (normas e manuais) e são amplamente disseminados nos diversos níveis da organização.	Manual de Controles Internos ou documentos similar.
Há políticas de segurança de informação formalmente definida.	Políticas de segurança de informação ou documento similar.
Os ativos, recursos e registros vulneráveis são protegidos e salvaguardados por acesso restrito e controles físicos.	Item da política de segurança de informação que trata do assunto ou documento similar.
É realizado periodicamente inventário de bens e valores de responsabilidade da entidade, observando inclusive a sua adequada mensuração nos registros contábeis.	Inventário.
Existe plano de atividades de auditorias internas periódico, aprovado pela alta direção e efetivamente executado.	Plano de Auditoria ou documento similar.

Fonte: TCE (2017).

O Bloco de questões 4, presente no formulário (Anexo A) foi analisado na perspectiva de que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas a todos os níveis hierárquicos da organização, conforme consta no Quadro 05.

Quadro 5 - Informação e Comunicação

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
As informações consideradas relevantes para o órgão são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas.	Item de política de segurança de informação que trata do assunto ou documento similar.
O fluxo das 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

Fonte: TCE (2017).

Por fim, por meio do bloco de questões 5, presente no formulário (Anexo A) foi verificado a forma como o monitoramento é realizado, se, por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou por uma combinação desses dois procedimentos.

Quadro 6 – Monitoramento

INDICADORES	EVIDÊNCIAS
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.

Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoado da estrutura de controle interno do Órgão.	Resumo das ações corretivas adotadas ou documento similar.
Existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas	Indicadores de desempenho ou documento similar.
Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas	Resumo das ações corretivas adotadas ou documentos similares.
Considerações Gerais:	

Fonte: TCE (2017).

Para medir a relação entre a “natureza da entidade” e os “blocos de questões” apresentados nos Quadros 02, 03, 04, 05 e 06 foi utilizado um modelo de regressão  $Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + e_{ij}$  (Equação 2) por meio do *software* estatístico JMP 13 from SAS e R 3.4.4.

O modelo ajustará às informações do questionário, tomando como variável explicativa a natureza jurídica das entidades analisadas e a resposta dada a cada bloco de questões. Desta forma, o modelo proposto se aproximará de um modelo teórico com a seguinte fórmula:

$$Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + e_{ij} \text{ (Equação 2)}$$

Em que  $\alpha$  é o valor de intercepto (ou média geral),  $N_i$  é nota média da  $i$ -ésima entidade analisada,  $B_{ij}$  é a nota média atribuída ao  $j$ -ésimo bloco de questões respondida pela  $i$ -ésima entidade e  $e_{ij}$  é o erro associado.

$i = \text{Autarquia, Fundação, Órgão, SEM}$

$j = 1, 2, 3, 4, 5$

$e_{ij}$  tem distribuição normal, com média 0 e desvio padrão 1, ou seja,  $e_{ij} \sim N(0,1)$

A seção seguinte apresenta os resultados obtidos por meio da aplicação deste modelo. Inicialmente, buscou-se realizar uma análise residual medida pela diferença entre os valores observados e os estimados pelo modelo, utilizando o teste de Shapiro -Wilk (usado preferencialmente para amostras reduzidas,  $n < 30$ ), em seguida utilizou-se estatísticas descritivas, conforme dados apresentados na seção que trata da análise dos resultados.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa serão apresentados mediante a análise de cada parâmetro. Inicialmente, foi necessário fazer um ajuste nas notas, que a princípio variavam de 1 a 4 para um critério intuitivo de variação de 0 a 10, transformando os dados nominais em contínuos, conforme método abaixo.

$$Nota\ ajustada = \left( \frac{Nota_{original} - 1}{3} \right) * 10,0 (Equação 1)$$

Para comparar se as médias das notas das entidades, agora ajustadas conforme equação 1, possuem diferença significativas ou são todas estatisticamente iguais, optou-se por utilizar o método não-paramétrico de Kruskal-Wallis (teste utilizado para comparar três ou mais populações) ao nível de significância de 5%. Em seguida, foram comparados os níveis das médias por meio do teste de Wilcoxon, a fim de se observar quais entidades entre as Autarquias, Fundações, Órgãos e Sociedade de Economia Mista possuem médias diferentes das demais.

Em seguida, utilizando um modelo de Análise de Regressão Linear, os dados foram ajustados a esta equação  $Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + e_{ij}$  (Equação 2) que servirá de preditora ou explicativa para os dados da pesquisa. Por fim, para se analisar a adequabilidade do modelo de Regressão encontrado, foram feitas as análises residuais e observada a medida de ajustamento do modelo ( $R^2$ ), que mostrou que o modelo proposto se ajustou adequadamente aos dados, uma vez que o valor explicativo foi de 75%.

Desta forma, tanto a atual como futuras sondagens de igual natureza podem ser avaliadas e comparadas ao modelo sugerido, a fim de se julgar a evolução das notas obtidas, bem como construir indicadores e metas baseados nos valores previstos pelo modelo.

### 4.1 Análise descritiva

Utilizou-se métodos de Estatística Descritiva para organizar, resumir e descrever os aspectos importantes dos dados coletados, bem como comparar as características entre dois ou mais conjuntos destes dados.

Tabela 1 – Descritivas das notas

Natureza	Bloco	Notas	Nota Original			Nota Ajustada			
			Média	Mínimo	Máximo	Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Autarquia	1	81	3,1	1	4	7,1	0	10	3,67
Autarquia	2	36	2,0	1	4	3,4	0	10	4,10
Autarquia	3	45	2,7	1	4	5,8	0	10	3,92
Autarquia	4	18	3,3	1	4	7,8	0	10	3,62
Autarquia	5	36	2,6	1	4	5,2	0	10	3,94
Fundação	1	27	2,7	1	4	5,7	0	10	3,56
Fundação	2	12	1,8	1	4	2,5	0	10	4,52
Fundação	3	15	2,6	1	4	5,3	0	10	4,33
Fundação	4	6	3,5	2	4	8,3	3,33	10	2,79
Fundação	5	12	2,7	1	4	5,6	0	10	4,34
Órgão	1	351	3,2	1	4	7,3	0	10	3,48
Órgão	2	156	2,7	1	4	5,7	0	10	3,74
Órgão	3	195	2,8	1	4	6,1	0	10	3,90
Órgão	4	78	3,1	1	4	6,9	0	10	3,66
Órgão	5	156	2,7	1	4	5,6	0	10	3,98
SEM	1	90	3,4	1	4	7,9	0	10	3,26
SEM	2	40	2,7	1	4	5,7	0	10	4,22
SEM	3	50	3,5	1	4	8,3	0	10	3,10
SEM	4	20	3,2	1	4	7,2	0	10	3,63
SEM	5	40	3,2	1	4	7,4	0	10	3,58

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 1, mostra os jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, separados pela natureza jurídica, e pela quantidade de respostas referente a cada grupo dentro do bloco de questões, bem como a média referente à quantidade de respostas original e a coluna da média referente às notas ajustada.

Por meio da análise dessa tabela é possível constatar que os blocos de questões, presentes no formulário de autoavaliação do Controle Interno (Anexo A), que obtiveram os melhores desempenho, foram os de numero 1 e 4, no que se refere às Autarquias, Fundação e Órgãos. Já em relação à Sociedade de Economia Mista, apenas o bloco de questão 2 se apresentou um pouco abaixo da média dos demais.



Tabela 2 – Descritivas Bloco de questão

Bloco	N	Nota Ajustada			
		Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
1	549	7,29	0	10	3,49
2	244	5,23	0	10	4,02
3	305	6,37	0	10	3,88
4	122	7,13	0	10	3,59
5	244	5,81	0	10	3,97

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 2 apresenta a média das notas dos respondentes, quando da análise dos níveis dos blocos de questões, já considerando as questões ajustadas. Diante disso é possível verificar que os blocos de questões que apresentaram melhor desempenho foram os de nº 1 (Ambiente de Controle) e o de nº 4 (Informação e Comunicação). Os que obtiveram o menor desempenho são o nº 2 (Avaliação de Risco) e o de nº 5 (Monitoramento).

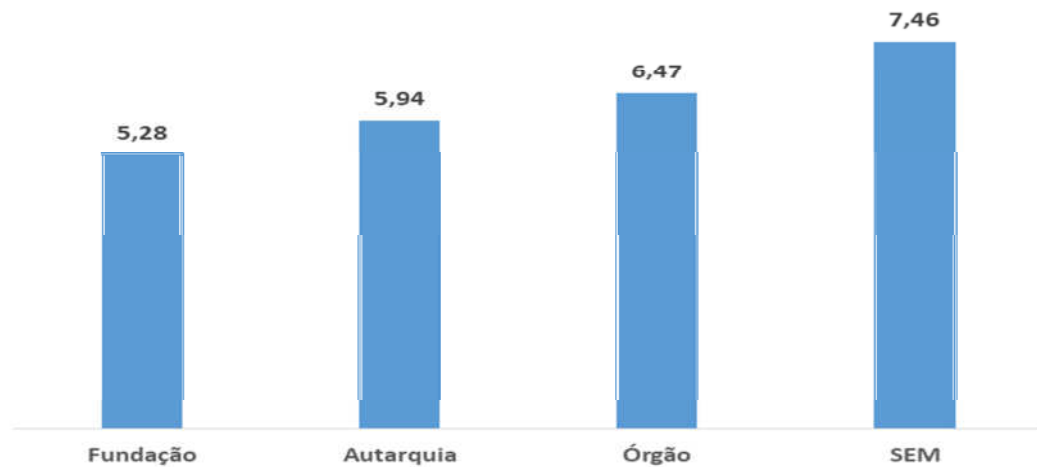
Tabela 3 – Descritivas por natureza da entidade avaliada

Natureza	N	Nota Ajustada			
		Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
Autarquia	216	5,94	0	10	4,05
Fundação	72	5,28	0	10	4,14
Órgão	936	6,47	0	10	3,78
SEM	240	7,46	0	10	3,57

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 3 demonstra a média da quantidade de informações que foram analisadas por grupo de jurisdicionados, a saber: Média, Mínimo, Máximo e o Desvio padrão já considerando as questões ajustadas, conforme disposto no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Notas médias ajustadas por natureza das entidades



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Analisando-se o Gráfico 1, é possível inferir que dentre as entidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Ceará as que obtiveram as melhores notas foram as Sociedades de Econômica Mista, ou seja, quanto maior a nota melhor o controle interno. Em relação às demais, no entanto, cumpre ressaltar que estatisticamente a variação apresentada entre estas é insignificante a ponto de constatar que todas estão no mesmo nível, conforme comparação de médias analisadas na próxima subseção.

#### 4.2 Comparação de médias

As médias das notas ajustadas variaram de no mínimo 5,28 para as Fundações e no máximo de 7,46 para as SEMs. Buscando verificar se existem diferenças significativas entre os níveis médios alcançados entre as Entidades, foi utilizado o teste não-paramétrico de Kruskal-Walis, ao nível de 5%, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Teste de Kruskal-Wallis

<b>Estatística</b>	<b>G.L</b>	<b>p-valor</b>
27,1702	3	<,0001

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Ressalta-se que o teste de Kruskal-Walis mostrou-se significativo ao nível de 5%. Ou seja, há pelo menos um nível de nota entre as entidades que se diferencia das demais. Para se saber em qual das Entidades está à diferença, adentrou-se nas notas para compará-las, para isso foi aplicado o teste de comparação múltipla de Wilcoxon, conforme resultado constante na Tabela 5.

Tabela 5 – Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon

<b>Natureza</b>	<b>Natureza</b>	<b>p-valor</b>
SEM	Fundação	0,0001*
SEM	Autarquia	0,0001*
Órgão	Fundação	0,0508
SEM	Órgão	0,0019*
Autarquia	Fundação	0,5743
Órgão	Autarquia	0,2527

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme se observa na Tabela 5, o teste de comparação múltipla evidenciou que, com exceção das Sociedades de Economia Mistas, todas as outras entidades mostram níveis iguais de respostas, ou seja, mesmo que matematicamente as notas constantes no Gráfico 1 se mostrem diferentes, estatisticamente as notas das fundações, dos órgãos e das autarquias, são iguais. Destaca-se, portanto, as SEMs com as maiores médias e estatisticamente diferentes das demais entidades, conforme resumo na Tabela 6.

Tabela 6 - Posições finais por nível da média

<b>Entidade</b>	<b>Posição</b>	<b>Média</b>
SEM	1º	7,46
Órgão	2º	6,47
Autarquia	2º	5,94
Fundação	2º	5,28

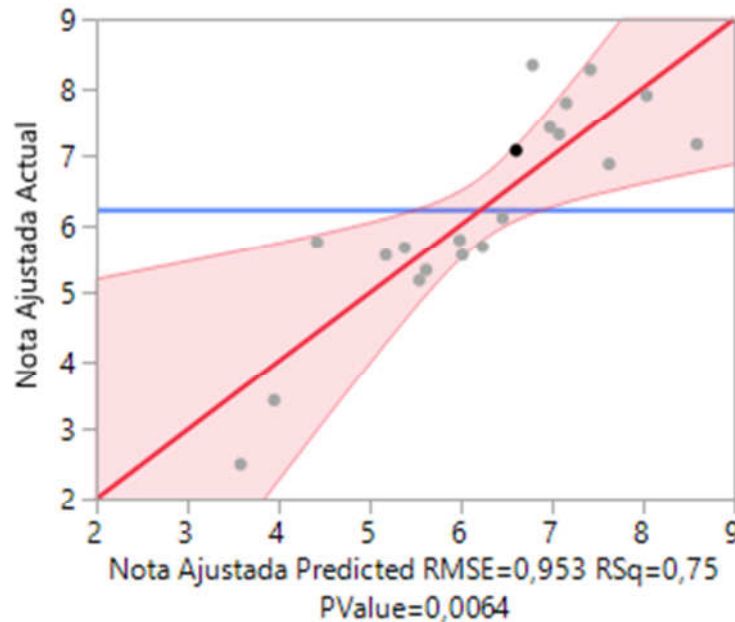
Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Ressalta-se que o fato das notas das Sociedades Economia Mista terem se destacado em relação às demais, deve-se em parte ao fato dessas Entidades além da necessidade da composição entre os interesses dos acionistas privados, que são parcela de seus financiadores; e dos dirigentes, responsáveis pela gestão da estatal, terem sido criadas também para realizar interesses coletivos, sendo orientada, segundo o § 1º do artigo 27 da Lei 13.303/2016 (Lei das Estatais). Logo, por estarem sujeitas a interesses potencialmente divergentes entre si: Estado, sociedade civil, e os dos sócios privados, precisam manter uma estrutura de controle complexa e bem organizada para que possa atender a todos os interessados envolvidos.

### 4.3 Análise das respostas por Modelo de Regressão

Por meio do Método de Mínimos Quadrados, os parâmetros foram estimados conforme o modelo constante no Gráfico 2 e as estimativas apresentadas na Tabela 9.

Gráfico 2 – Modelo ajustado



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Conforme Gráfico 2, o modelo de regressão construído conseguiu um poder de explicação de 75% de toda a variância ( $R^2=0,75$ ).

Tabela 7 - Análise de Variância – ANOVA

Fonte de Variação	G.L	Soma de quadrados	F	p-valor
Natureza da entidade	3	9,104621	3,3417	0,0459*
Bloco	4	23,97146	6,5988	0,0048*

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Conforme a ANOVA, as duas variáveis explicativas (Natureza da Entidade e Bloco) são significativamente importantes para o modelo que é construído ( $p$ -valores  $< 0,05$ ). Sendo assim, estas podem ser utilizadas como variáveis preditoras (explicativas) das notas.

O modelo de regressão pode ser explorado como uma ferramenta para a entidade construir indicadores e metas, por intermédio do qual tanto se pode explicar como fazer previsões.

### 4.3.1 Análise residual

Conforme se estabelece numa análise de regressão, os valores residuais ( $e_{ij}$ ), que correspondem à diferença entre os valores observados e os estimados pelo modelo, devem seguir distribuição Normal, com média 0 e variância 1. Para se verificar tal pressuposto, foi utilizado o teste de Shapiro-Wilk, conforme se observa na Tabela 8.

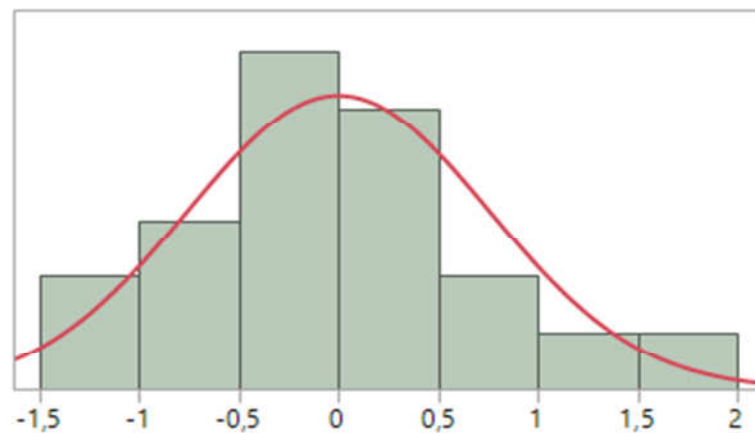
Tabela 8 – Teste de Shapiro Wilk

<b>W</b>	<b>p-valor</b>
0,977841	0,9033

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Conforme observado no Gráfico 8, o teste de Shapiro-Wilk mostrou (p-valor  $>0,05$ ). Pode-se concluir que os valores residuais do modelo seguem distribuição Normal, ou seja  $e_{ij} \sim N(0,1)$ . Com isso se confirma o pressuposto e indica o adequado ajuste do modelo de regressão aos dados, conforme representado por meio do Histograma dos resíduos no Gráfico 3.

Gráfico 3 - Histograma dos resíduos



Fonte: Dados da pesquisa (2018)

### 4.3.2 Resultados do modelo

Dado o adequado ajuste do modelo, uma vez que este consegue explicar 75% de toda a variabilidade dos dados e que o resíduo gerado segue uma distribuição  $N(0,1)$ , tem-se os valores de estimativas para a Equação 2, apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 – Estimativas para os parâmetros do modelo

<b>Termo</b>	<b>Estimativa</b>
<i>Intercepto</i>	6,23
<i>Autarquia</i>	-0,38
<i>Fundação</i>	-0,75
<i>Órgão</i>	0,09
<i>SEM</i>	1,05
<i>Bloco 1</i>	0,76
<i>Bloco 2</i>	-1,90
<i>Bloco 3</i>	0,14
<i>Bloco 4</i>	1,31
<i>Bloco 5</i>	-0,30

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Analisando o modelo de regressão, observa-se que todas as entidades seguem uma distribuição de notas com médias geral em torno de 6,23 (intercepto). O fato da natureza jurídica ser Autarquia (-0,38) ou Fundação (-0,75) implica em um desvio negativo em relação a essa média geral. Já para as SEMs ocorre o contrário: as notas são desviadas positivamente em relação ao intercepto, aumentando a média geral em 1,05 pontos. O mesmo acontece para os Órgãos, mas de forma sutil.

Em relação aos Blocos de questões, ocorre a seguinte situação: as notas registradas no Bloco 2 (Avaliação de Risco) e Bloco 5 (Monitoramento) desviam a média geral para baixo, já as notas registradas nos blocos 1(Ambiente de Controle), 3 (Procedimentos de Controle) e 4 (Informação e Comunicação) desviam a média para cima.

É interessante se analisar a dinâmica e a natureza desses desvios, a fim de entender o motivo e sugerir mudanças específicas, objetivando a melhoria do desempenho de cada entidade em cada bloco analisado.

Assim sendo, para se ter a idéia de como, por exemplo, entidade **Autarquia** será pontuada no bloco de questões **3**, tem-se a seguinte fórmula, em substituição à Equação 1:

$$Nota_{(Autarquia,3)} = 6,23 - 0,38 + 0,14 = 5,99$$

Seguindo a equação estimada, tem-se então os valores gerados pelo modelo para cada tipo de entidade analisada e para cada nível de bloco de questão.

Tabela 10- Estimativa do Modelo

Entidade	Bloco	Nota ajustada	Estimativa	Resíduo
Autarquia	1	7,08	6,61	0,47
	2	3,43	3,95	-0,53
	3	5,78	5,99	-0,21
	4	7,78	7,16	0,62
	5	5,19	5,55	-0,36
Fundação	1	5,68	6,24	-0,56
	2	2,50	3,58	-1,08
	3	5,33	5,62	-0,28
	4	8,33	6,79	1,55
	5	5,56	5,18	0,38
Órgão	1	7,31	7,08	0,24
	2	5,75	4,42	1,33
	3	6,10	6,46	-0,35
	4	6,88	7,63	-0,75
	5	5,56	6,02	-0,46
Sociedade de Econ. Mista	1	7,89	8,04	-0,15
	2	5,67	5,38	0,28
	3	8,27	7,42	0,85
	4	7,17	8,59	-1,42
	5	7,42	6,98	0,44
<b>Média</b>		<b>6,23</b>	<b>6,23</b>	<b>0,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Desta forma, tanto a atual como as futuras sondagens de igual natureza podem ser avaliadas e comparadas com o modelo sugerido com o fim de julgar a evolução das notas obtidas, bem como construir indicadores e metas baseados nos valores previstos pelo modelo. Por meio da construção de um valor padrão (**6,23**) foi possível medir o comportamento de cada órgão, conforme informações presentes na Tabela 10. Por exemplo, em relação ao Bloco 1 das SEMs, se espera uma nota em torno de 8,04.

Em decorrência dos achados da Tabela 9, os Blocos 2 (Avaliação de risco) e 5 (Monitoramento) merecem maior atenção, tendo em vista que a análise de regressão apontou que tais blocos tendem a diminuir o resultado final esperado das notas. Esta atenção se materializa na etapa do monitoramento.

Para se ter um direcionamento mais detalhado do que ocorre dentro dos blocos, foram analisados os subitens que compõem cada um, a fim de direcionar mais assertivamente

futuras intervenções, necessárias para garantir um patamar de avaliação mais elevado e enfatizar os pontos mais significativos de uma avaliação.

Para tanto, as notas ajustadas dentre de cada subitem foram analisadas por meio do método de Kruskal-Wallis ao nível de significância de 5%, conforme Tabela 11 e 12. Como o resultado do método foi significativo, ou seja, rejeitada a hipótese nula de que as notas médias de cada um dos subitens são iguais, foi feito também o teste de comparação múltipla de Wilcoxon (Tabela 13 e 14), para se saber quais dos subitens se diferem significativamente dos demais.

Tabela 11 – Teste de Kruskal-Wallis aplicado ao subitem 2

<b>Estatística</b>	<b>G.L</b>	<b>p-valor</b>
47,9701	3	<,0001

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Tabela 12 – Teste de Kruskal-Wallis aplicado ao subitem 5

<b>Estatística</b>	<b>G.L</b>	<b>p-valor</b>
12,759	3	0,0052

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Os testes mostraram-se significativos ao nível de 5%. Ou seja, pode-se afirmar que há pelo menos um nível de nota entre os subitens que se diferencia dos demais. Para se saber em qual está a diferença, será feito o teste de comparação múltipla de Wilcoxon.

Tabela 13 – Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon aplicado ao subitem 2

<b>Subitem</b>	<b>Subitem</b>	<b>p-valor</b>
2.4	2.2	<,0001*
2.4	2.1	<,0001*
2.4	2.3	<,0001*
2.3	2.2	0,1959
2.3	2.1	0,2743
2.2	2.1	0,7825

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Conforme consta na Tabela 13, o teste de Wilcoxon apontou que entre os níveis de notas que compõem o subitem Avaliação de Risco apenas o item 2.4 (na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar



responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos) se mostrou significativamente diferente dos demais, obtendo a maior média. Os demais subitens se mostraram estatisticamente iguais e com menores notas, conforme informação apresentada na Tabela 14.

Tabela 14 – Comparação entre as médias dos subitens

<b>Subitem</b>	<b>Compara- ção</b>	<b>Média</b>
2.4	A	8,14
2.3	B	4,86
2.1	B	4,04
2.2	B	3,88

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Deste ponto de vista, ao se buscar uma melhoria da nota para o Bloco de questões 2, os esforços devem ser concentrados apenas nos subitens:

- a) É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência e impacto desses riscos, sua classificação e a consequente resposta ao risco;
- b) Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerando o diagnóstico de riscos, comentado no item 2.1; e
- c) Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.

Em se tratando dos subitens do Bloco 5 (Monitoramento), conforme demonstra a Tabela 15, o teste de Wilcoxon mostrou que entre os subitens 5.3 (Existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas) e 5.4 (Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas) obtiveram notas médias diferentes das do subitem 5.1 (a estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo).

Tabela 15 – Teste de Comparação múltipla de Wilcoxon aplicado ao subitem 5

<b>Subitem</b>	<b>Subitem</b>	<b>p-valor</b>
5.4	5.1	0,0027*
5.3	5.1	0,0039*
5.4	5.2	0,0635
5.3	5.2	0,0734
5.2	5.1	0,2429
5.4	5.3	0,993

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

As demais comparações não se mostraram estatisticamente significativas, ou seja, possuem em média, a mesma avaliação, de acordo com a Tabela 16.

Tabela 16 – Comparação entre as médias dos subitens

<b>Subitem</b>	<b>Compara- ção</b>	<b>Média</b>
5.4	A	6,72
5.3	A	6,67
5.2	A B	5,36
5.1	B	4,48

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Assim sendo, apenas o subitem 5.1 merece mais atenção do ponto de vista que sua média foi a mais baixa e colaborou para que a nota do Bloco 5 (monitoramento) apresentasse média inferior aos demais blocos. Em segundo nível de atenção, os esforços podem ser direcionados ao subitem 5.2 (quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno do Órgão), uma vez que este não se mostrou estatisticamente diferente do subitem 5.1 e apresentou maior dispersão de notas.

Observados os resultados e considerando que as principais deficiências apresentadas, estão relacionadas a “Avaliação do Risco e ao Monitoramento” e no que concerne as Entidades as que precisariam de uma maior atenção são: as “Autarquias”, seguidas das “Fundações” dos “Órgãos”. Entende-se pois, que a partir desses achados será possível buscar de forma pontual a melhoria dos pontos apresentados e conseqüentemente, a melhoria do controle dessas entidades

Ressalta-se que, depois de observados os resultados e considerando que o foco do estudo se concentrou nas notas de autoavaliação apresentadas pelos jurisdicionados, no ano de

2016, complementarmente foi realizada análise pelos Auditores de Controle Externo do TCE/CE, nos documentos enviados pelos gestores para fins de comprovação (evidências), na qual constatou-se que dentre os Blocos de questões que obtiveram um melhor desempenho entre as entidades jurisdicionada está o ambiente de controle, devido a existência de um planejamento estratégico e de um código de conduta que explicam os referenciais éticos da instituição.

Em relação aos procedimentos de controle observou-se que o ponto forte é a existência de política de segurança de informação formalmente definida e a existência de acesso restrito e controles físicos objetivando a proteção dos ativos e dos recursos. Já em relação a informação e comunicação, constatou-se que o fluxo das comunicações está devidamente documentado, atendendo aos objetivos do órgão de forma tempestiva, perpassando por todos os níveis hierárquicos.

No que se refere aos Blocos de questões que apresentaram maior deficiência entre as entidades jurisdicionadas do TCE-CE está à avaliação de Risco, pois não foi possível inferir a existência de diagnóstico dos riscos envolvidos nos processos estratégicos, nem a identificação da probabilidade de ocorrência e impacto desses riscos, além de não ser considerado durante o processo de tomada de decisão gerencial, o diagnóstico de riscos. Em relação ao Monitoramento, observou-se após a análise realizada pelos Auditores a ausência de um monitorado periódico que pudesse avaliar a validade e qualidade do controle interno ao longo do tempo, bem como ausência de ações corretivas que vistas ao aperfeiçoamento desse controle.

Logo, ao se considerar a análise dos Auditores, é possível inferir a necessidade de funcionamento dos cinco elementos presentes nos Blocos de questões (Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Procedimento de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento), para que se possa alcançar uma melhor eficiência.

## 5 CONCLUSÃO

Os controles internos e a Gestão de Riscos são importantes componentes do Controle. A eficiência dos controles internos torna a gestão de risco eficaz e oportuniza a redução de incertezas quanto ao atingimento dos objetivos estratégicos das Instituições.

A necessidade de gerir riscos nas instituições públicas é interesse de toda a sociedade, na medida em que há um ganho de eficiência quando a gestão de riscos proporciona uma estrutura de controle interno adequada e melhoria de processos.

À medida que a gestão de riscos torna-se mais presente no cotidiano das organizações públicas, os eventos que possam impactar nos objetivos dessas entidades são mitigados por intermédio dos controles internos. Por isso, os Tribunais de Contas vêm buscando o aperfeiçoamento dos respectivos sistemas de controles internos dos jurisdicionados.

Dentre as competências dos Tribunais de Contas está a avaliação dos controles internos, no sentido de verificar se este está funcionando, com uma estrutura adequada visando à eficácia da instituição e à eficiência dos seus processos de forma a evitar desperdícios, perdas, abusos, fraudes, desfalques, dentre outros.

Este trabalho objetivou analisar a estrutura de controle interno dos órgãos Estaduais do Ceará na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015. Para isso, foram obtidas informações do formulário de autoavaliação do controle interno, do ano de 2016, instrumento de coleta do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e também das evidências, aplicada análise inferencial para extrair as especificidades das entidades de acordo com a natureza jurídica, alcançando assim os objetivos específicos da pesquisa.

Empregou-se análise quantitativa dos dados dispostos no formulário de autoavaliação do Controle Interno, utilizando um modelo de Análise de Regressão Linear, ajustados a esta equação  $Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + e_{ij}$  (Equação 2) pelo que se conseguiu um poder de explicação de 75% de toda a variância. Os resultados dessa análise demonstraram que dentre as entidades jurisdicionadas do TCE-CE as que obtiveram as melhores notas foram as Sociedades de Economia Mista, nos quesitos Ambiente de Controle, Procedimento de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento. Ressalta-se que as Sociedades de Economia Mista por atuarem em setores-chave, como financeiro e infraestrutura, bem como por estarem sujeitas a interesses potencialmente divergentes entre si: Estado, sociedade civil, e os dos sócios privados, procuram aprimorar os respectivos controles

como uma forma de garantir sua eficácia refletindo positivamente na sua autoavaliação. Em relação às demais (Fundação, Autarquia e Órgão) estatisticamente, a variação apresentada entre estas demonstrou ser insignificante a ponto de constatar que todas estão no mesmo nível.

Constatou-se também que as menores notas foram registradas no Bloco 2 (Avaliação de Risco) e Bloco 5 (Monitoramento). O teste de Wilcoxon empregado na análise apontou que entre os níveis de notas dentro do subitem 2, apenas o item 2.4 (na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimento) se mostrou significativamente diferente dos demais, obtendo a maior nota. Já em relação ao Bloco 5, o teste mostrou que os subitens 5.3 (existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas) e 5.4 (quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas) obtiveram notas médias diferentes das dos subitem 5.1 (a estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo).

Pela análise dos dados obtidos nesta pesquisa, nota-se que dentre as entidades jurisdicionadas do TCE-CE as que precisariam aprimorar seus processos, pois obtiveram menores notas na avaliação dos controles interno são: Fundações, seguido das Autarquias e Órgãos, no entanto, cumpre ressaltar que estatisticamente a variação apresentada entre estas é insignificante. O TCE-CE deve envidar esforços focando nos blocos de questões referentes a “Avaliação de Risco” e o “Monitoramento”, especificamente nos subitens:

- a) 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;
- b) Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerando o diagnóstico de riscos, comentado no item 2.1; e
- c) Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade;
- d) Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno do Órgão; e
- e) A estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.

Em suma, respondendo ao problema da pesquisa que indagou quais aspectos evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos Jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, segundo a Instrução Normativa do TCE/CE nº 03/2015, pode-se afirmar, que as evidências obtidas por meio da análise documental realizada pelos Auditores de Controle Externo, constataram, em relação ao Ambiente de Controle, que no caso das Sociedades de Economia Mista, entidade que apresentou o melhor desempenho, há a presença de um planejamento estratégico e de uma estrutura organizacional bem definida, na qual são delineadas as responsabilidades, competências e os limites da autoridade. Já em relação aos demais jurisdicionados se observou a existência de um código de ética interno e de programas de educação continuada, que tendem a aumentar a eficiência.

No que se refere à Avaliação de Risco, demonstrada por meio de análise estatística como um dos Blocos de Questões que apresentaram uma maior deficiência dentre as Autarquias, Fundações e Órgãos, observou-se por meio da análise realizada pelos Auditores que esse resultado se deu em parte a falta de um documento que comprovasse a existência de uma Política de Gestão de Riscos capaz de identificar a probabilidade de ocorrência e impacto dos Riscos, ao contrário do que ocorre nas Sociedades de Economia Mista na qual as evidências comprovaram existência de uma Política de Gestão de Riscos responsável por identificar os riscos que possam ameaçar o cumprimento dos objetivos da organização, aumentando assim a eficiência.

Em relação ao Bloco de Questões Procedimentos de Controle, demonstrado por meio de análise estatística como um dos Blocos que desviam as notas para cima. Os Auditores do TCE/CE constataram que o destaque desse Bloco deveu-se ao fato das Fundações, Autarquias e Órgãos, apresentarem, dentre os procedimentos de controle, uma política de segurança da informação e um sistema de controle para os ativos. E que no caso das Sociedades de Economia Mista, além dos procedimentos presentes nas demais entidades, possuem um Manual de Controle Interno e outros documentos similares, responsáveis pela implantação das políticas e ações de natureza preventiva e de detecção, diminuindo os riscos e facilitando o alcance dos objetivos da entidade, aumentando dessa maneira a eficiência.

Outro Bloco de Questões demonstrado pela estatística como relevante no Controle Interno dos Jurisdicionados é da Informação e Comunicação. Análise realizada pelos Auditores de Controle Externo do TCE/CE, comprova que o resultado apresentado pela estatística, deveu-se ao fato de todas as entidades jurisdicionadas identificarem,

documentarem e armazenarem, as informações relevantes contribuindo assim para o aumento da eficiência.

No caso do Monitoramento demonstrado como um ponto do Controle Interno que precisa ser melhor trabalhado, constatou-se que esse resultado se deve à ausência de ações corretivas com vistas à melhoria da estrutura de controle interno das Fundações, Autarquias e Órgãos. No caso das Sociedades de Economia Mista, observou-se por meio da análise documental realizada pelos auditores que os gestores determinam ações corretivas com vista ao alcance dos objetivos institucionais bem como realizam monitoramento com o fim de acompanhar o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos, fortalecendo assim a eficiência.

Todos os pontos abordados evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos Jurisdicionados em alguns aspectos. Os resultados das análises permitem inferir, que apesar dessas entidades terem no contexto institucional a atribuição de garantir a efetividade das políticas públicas, não reúnem na estrutura de controles internos a abrangência requerida para este fim, pois os controles internos proporcionam eficiência quando os cinco elementos da gestão de risco (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme planejado.

Portanto, aceita-se a hipótese previamente levantada na pesquisa, pois foi possível notar que as entidades jurisdicionadas não estão maduras no que diz respeito à gestão de riscos, muito embora no que se refere ao ambiente de controle, procedimentos de controle e informação e comunicação os procedimentos são robustos. Por conseguinte, os controles internos existentes ainda não refletem a aplicação plena da gestão de risco, visto que para isso ser alcançado o processo deveria estar em pleno funcionamento desde o ambiente de controle ao monitoramento.

Ressalta-se que uma forma de correção dessas deficiências seria desenvolver um trabalho para elevar o nível de maturidade de riscos em todos os jurisdicionados de forma que a gestão de riscos seja ainda mais efetiva e permita o melhor uso dos recursos públicos e um serviço de qualidade ao cidadão.

A pesquisa de Soares (2013) concluiu que os controles internos são importantes para o eficaz gerenciamento dos riscos operacionais e para sobrevivência e fortalecimento de toda instituição, em especial, das instituições bancárias. Apesar do foco do estudo de Soares estar voltado para instituições financeiras, seu estudo colabora com a presente pesquisa, visto

que independentemente de ser uma instituição pública ou privada o controle interno e o gerenciamento de risco tornam-se indispensáveis diante das incertezas que podem prejudicar a eficiência das organizações.

Já a pesquisa de Filho (2008) evidenciou que o controle interno proporciona à Administração Pública subsídios para assegurar o adequado gerenciamento dos negócios públicos, pois visa assegurar uma eficiente arrecadação das receitas e um adequado emprego dos recursos públicos. Assim como na pesquisa de Santana (2010) que observou que práticas decorrentes da ação do órgão de controle interno indicaram um ganho financeiro para o Estado, ficando assim o recurso disponível para a ampliação de benefícios destinados à sociedade.

Mostram os citados estudos que o controle interno assegura eficiência a ponto de melhorar a arrecadação e a aumentar o ganho financeiro para o Estado. Ressalta-se que a presente pesquisa não foi direcionada para mostrar o controle interno como um instrumento de eficiência no aumento da arrecadação, no entanto, entende-se que a eficiência de uma forma indireta leva à melhoria do gasto público, pois um controle interno eficiente conduz o administrador público a administrar com presteza, adquirindo resultados positivos com qualidade e rapidez, em todos os campos organizacionais.

Por fim, a partir dos achados apresentados nessa pesquisa será possível buscar de forma pontual a melhoria dos pontos apresentados e conseqüentemente, a melhoria do controle das entidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Acredita-se que os resultados deste estudo tenham contribuído para enfatizar a importância dos controles internos, como forma de fortalecer os mecanismos já utilizados, evitando erros e atendendo às demandas sociais.

Conclui-se que o sistema de controle interno desde que, em conformidade com uma metodologia reconhecida em termos de gestão de risco é efetivamente um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE, por proporcionar meios para que os objetivos institucionais sejam cumpridos, minimizando os riscos de erros e irregularidades, contribuindo assim para a promoção da eficiência.

Os limites a esta pesquisa, residem no fato de compreender apenas a realidade do estado do Ceará, podendo, todavia ser referência para realização de outras pesquisas que visem o conhecimento e o aperfeiçoamento dos controles internos, em jurisdicionados de outros Tribunais de Contas.



## REFERÊNCIAS

- Arantes, Rodrigo Eloy. **O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos: uma análise sob a perspectiva dos gestores federais.** – Brasília. IPEA, 2016.
- ALEJARRA, Luis eduardo Oliveira. **A criação do Tribunal de Contas na história constitucional brasileira.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/27898/a-criacao-do-tribunal-de-contas-na-historia-constitucional-brasileira>> Acesso em: 24 nov. 2017.
- ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo descomplicado.** São Paulo: Método, 2009.
- ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução nº 5 de 2014.** Aprova as diretrizes de controle externo referente à temática: controle interno: instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/normas/resolucao-atricon-no-052014-controle-interno-dos-jurisdicionados/>> Acesso em: 18 set.2017.
- ATTIE, William. **Auditoria interna.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ATTIE, William. **Auditoria.** Conceitos e Aplicações. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Brasília: Senado, 1988.
- BRASIL. **Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: Acesso em: 13.01.2019.
- BRASIL. **Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890.** Dispõe sobre a criação de um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes a receita e despesas da Republica.
- CEARA. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Ceará:** promulgada em 5 de outubro de 1989, atualizada até a Emenda Constitucional nº 74, de 19 de dezembro de 2012. Brasília: Senado, 1989.
- Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa nº 01 de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, 2016.
- Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>> Acesso em: 05 nov. 2018 Brasília, 2017.
- Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº 16 de 1991.** Brasília, 1991.

CARDIN, Shirley Aparecida et al. **Controle interno na administração pública como ferramenta para economicidade de processos**. 2015. Disponível em: <<http://www.clad.org.ve/fulltext/0055406.pdf>> Acesso em: 02 abr. 2017.

CASTRO, Domingos Poubel. **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

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CAVALCANTE, Maria Amélias Holanda. **O Controle da Administração Pública**. Fortaleza: Revista Controle/Artigos, 2004.

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**., São Paulo, v. 1, n. 4, p.24-43, 2011.

COELHO, Emanuel Renan Cunha. **A controladoria Governamental e o Controle da Aplicação de Recursos Públicos**: Um Modelo de Acompanhamento da Execução Orçamentária da despesa no Município de Fortaleza. 2006. 145f. Dissertação ( Mestrado Profissional em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social**. Coleção Olho Vivo. Brasília DF, 2012. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (Org.). **Internal Control – Integrated Framework**. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992. Disponível em <[www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm](http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm)>. Acesso em 21 out. 2017.

Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). **Controle Interno – Estrutura Integrada**. Tradução. Sumário Executivo. Mai. 2013. Disponível em <[http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf)>. Acesso em 8 dez. 2017.

**ERM – Integrating with Strategy and Performance**. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2017.

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

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CUNHA, S. S. **O Controle Social e seus Instrumentos**. Salvador, 2003. Disponível em: <<http://socialiris.org/antigo/imagem/boletim/arf493428c8bc3db.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIPIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FARIA, Edimur Ferreira. **Curso de Direito Administrativo Positivo**. 7.ed. [S.l.]: Editora Del Rey, 2011.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M. de; MACHADO, M. V. V. A metodologia *COSO* como ferramenta de gerenciamento dos Controles Internos. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 3, p. 55-71, set./dez., 2009.

FILHO, Antônio José A importância do controle interno na administração pública. **Revista Diversa**, Ano I, nº 01, p.85/99, jan/jun 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio de Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileira de auditoria do setor público. NBASP: nível 1- princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros**. Belo Horizonte, 2015. 90p.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2009.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**; Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. p.99. TCE/BA 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos, PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JUND, Sérgio. **AFO, administração financeira e orçamentária: teoria e 750 questões**. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LUNA, Alexandre. **Implantando governança ágil**. São Paulo: Brasport, 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA PÚBLICA. **Princípios do IBGP para Governança Pública**, SP: IBGC, 2014. Disponível em: <<http://forum.ibgp.net.br/principios-para-boua-governanca-publica/>>. Acesso em: 06 dez. 2017.

MAFRA, Francisco. **Administração pública burocrática e gerencial**. 2017. Disponível em: <[www.ambitojuridico.com.br](http://www.ambitojuridico.com.br)>. Acesso: 09 dez. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestero, FILHO, José Emmanuel Burle. **Direito administrativo brasileiro**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, G. R. **Governança Corporativa no Setor Público Federal Brasileiro**. 2006. 127 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito financeiro e controle externo**. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito financeiro e controle externo**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier: 2008.

PEREIRA, José Matias. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PORTAL ACTION. **Análise de Regressão**. 2018. Disponível em: <<http://www.portalaction.com.br/analise-de-regressao>> Acesso em: 06 maio 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: \_\_\_\_\_. **Contabilidade: teoria e Prática**. São Paulo: [s.n.], 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Isabela Everton da Silva. **Os Tribunais de Contas**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/46032/os-tribunais-de-contas>> Acesso em: 10 dez. 2017.

ROCHA, C. Alexandre Amori. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as proposições Legislativas sobre o Tema**. 2002. Disponível em:

<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/156/41.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

SANTANA, Cláudia Correia de Araújo. **O modelo Gerencial do Controle Interno Governamental: as melhores práticas de Pernambuco**. 2010. 145f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

SANTANA, Herick Santos. O controle externo da administração pública no Brasil. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3894, fev.2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em: 6 nov. 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007

SILVA, F. C. C. Controle Social: Reformando a Administração para a Sociedade. In: **Tribunal de contas da união**. Brasília: TCU, 2002.

SOARES, Gustavo Fernandes. **Gestão de riscos operacionais e controles internos**. 2013. 56f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em ciências contábeis) - Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Goiás, 2013.

SOUSA, K.C.O. NETO, M.F. ALMEIDA, C. **A importância da governança corporativa para gestão pública municipal: MBA em Perícia Judicial e Auditoria**. Goiânia: IPECON, 2013

Tribunal de Contas do Estado da Bahia. **Normas de Auditoria Governamental Aplicáveis ao Controle Externo**. Salvador. 2007

Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Instrução Normativa TCE nº 01/2015, 16 de junho de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos internos para elaboração e implementação do Plano Anual de Instrução inicial das Prestações de Contas. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 16 jun. 2015.

Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Instrução Normativa TCE nº 03/2015, 30 de novembro de 2015**. Dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 30 dez. 2015.

Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Resolução nº 01/2013, 19 de fevereiro de 2013**. Dispõe sobre a adesão do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, às Normas de Auditoria Governamental – NAGs. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 19 fev. 2013.

Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**. Brasília. 2009

Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2, 2014 – Brasília. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/governanca>>. Acesso em: 06 de dez 2017.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia de Pesquisa-Ação**. [S.l.]: Saraiva, 2009.

## ANEXO

### ANEXO A - Formulário de avaliação da estrutura de controle interno

Com o objetivo de promover uma avaliação da estrutura de controle interno implantado no Órgão/entidade, são solicitadas informações sobre os seguintes componentes:

- I. ambiente de controle;
- II. avaliação de risco;
- III. procedimentos de controle;
- IV. informação e comunicação;
- V. monitoramento.

Para cada afirmativa, deve ser indicado um valor na escala de 1 a 4, de acordo com a situação que o órgão/entidade se encontrar no final do exercício objeto de exame.

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 Existem códigos formais 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 sua respectiva competências.
1.5 Os deveres e responsabilidades essenciais são divididos ou segregação entre diferentes pessoas para reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes		Documento 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 internos e externos.		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 periódicas de Treinamento.
1.8 Durante o processo de contratação de colaboradores e preenchimento de cargos comissionados existem regras e controle s para evitar privilégios.		Políticas de realização dos processos seletivos ou documentos 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 conseqüente 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.		Política de Gestão de Riscos ou documento similar.
2.3 Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas ocorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.		Documentos comprobatórios da(s) situações 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 (es) irregular (es)
<b>3. Procedimentos de Controle</b>	<b>Respostas</b>	<b>EVIDÊNCIAS</b>
3.1 As políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da unidade estão formalizados (normas e manuais) e são amplamente disseminados nos diversos níveis da organização.		Manual de Controles Internos ou documentos similar.
3.2 Há políticas de segurança de informação formalmente definida.		Políticas de segurança de 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 de 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.		Inventário.
3.5 Existe plano de atividades de auditorias internas periódico, aprovado pela alta direção e efetivamente executado.		Plano de Auditoria ou documento similar.
<b>4. Informação e Comunicação</b>	<b>Respostas</b>	<b>EVIDÊNCIAS</b>
4.1 As informações consideradas relevantes para o órgão são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas.		Item de política de segurança de informação que trata do assunto ou documento similar.
4.2 O fluxo das 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
<b>5. Monitoramento</b>	<b>Respostas</b>	<b>EVIDÊNCIAS</b>
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 aperfeiçoado 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 documentos similares
Considerações Gerais:		