

Avaliação da estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará para os anos de 2016 a 2018

Evaluation of the structure of the internal control system of public powers and institutions of Ceará for the years 2016 to 2018

Leonel Gois Lima Oliveira¹
Fernando Freire Vasconcelos²
Victor Mateus da Silva Viana³

RESUMO

O estudo teve como objetivo avaliar a estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará. Foi desenvolvido tendo por base um questionário de autoavaliação preenchido pelos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), que aborda as dimensões da metodologia COSO-ERM. Realizou-se uma análise comparativa das notas atribuídas apenas pelos participantes da Rede Estadual de Controle Interno do Estado do Ceará (RECIGP) para os anos de 2016 até 2018. Foram verificados padrões similares e as diferenças de respostas em relação às variáveis estudadas que envolvem a estrutura de controle interno. O estudo apresenta um caráter exploratório e descritivo. Os dados foram coletados diretamente com o TCE-CE e a análise foi baseada em métodos de estatística descritiva, análise vertical e horizontal. Os jurisdicionados do TCE-CE, participantes da RECIGP, avaliaram, com desempenhos satisfatórios nos anos de 2016, 2017 e 2018, em relação à estrutura

1 Doutor em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV). Atualmente, é professor do Centro Universitário Christus (Unichristus) e da Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará (Esmec). Técnico judiciário do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE). E-mail: leonelgois@tjce.jus.br

2 Doutorando em Administração pela Universidade de São Paulo (FEA/USP). Mestre em Administração pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Graduado em Administração de Empresas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE) e em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Analista judiciário – Administração do Tribunal de Justiça do Ceará (TJCE). Tutor de cursos presenciais e EAD no TJCE. E-mail: fernando.vasconcelos@usp.br

3 Mestrando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), graduado em Processos Gerenciais pelo Centro Universitário Christus (Unichristus). E-mail: victormateus97@gmail.com

do controle interno. Observa-se que um dos Poderes teve desempenho razoável apenas em um ano, indicando a necessidade de ajustes em alguns componentes de sua estrutura de controle interno.

Palavras-chave: Controle no Setor Público. Controle interno. Gestão de riscos. Transparência e accountability. Ceará.

ABSTRACT

The study aimed at evaluating the structure of the internal control system of public powers and institutions in Ceará. It was developed based on a self-assessment questionnaire filled out by the Court of Auditors of the State of Ceará (TCE-CE), which addresses the dimensions of the COSO ERM methodology. A comparative analysis of the scores assigned only by the participants of the State Network of Internal Control of the State of Ceará (RECIGP) was carried out for the years 2016 to 2018. Similar patterns and differences in responses were verified in relation to the studied variables involving the internal control structure. The study has an exploratory and descriptive character. Data were collected directly with the TCE-CE and the analysis was based on descriptive statistics methods, vertical and horizontal analysis. The TCE-CE jurisdictions, participants of RECIGP, evaluated it, with satisfactory performance in 2016, 2017 and 2018, in relation to the internal control structure. It is observed that one of the Powers had a reasonable performance only in one year, indicating the need for adjustments in some components of its internal control structure.

Keywords: Control in the Public Sector. Internal control. Risk management. Transparency and accountability. Ceará.

Recebido: 13-06-2021

Aprovado: 23-08-2021

1 INTRODUÇÃO

As diversas incertezas, neste atual ambiente de complexidade e de rápidas mudanças, colocam as instituições públicas em constantes desafios, o que torna necessário decisões, ações, elaboração e uso de estratégias relacionadas ao fortalecimento de seus processos de gestão (ARAÚJO; GOMES, 2021) para fazer frente a tamanha complexidade. Nesse sentido, os esforços da implementação e da redefinição das estratégias administrativas, para fins de reforçar a gestão pública, passa, necessariamente, pela adoção de ferramentas de gestão de risco (MATIAS-PEREIRA, 2009) e pelo fortalecimento das estruturas de controle interno.

A realização de estudos referentes à implementação de gestão de riscos tem se expandido em diversos países e para todos os tipos de organizações (SOUZA *et al.*, 2020). Contudo, verificou-se a ausência de estudos de realidades regionais, ligadas à gestão de riscos de instituições públicas organizadas em rede de atores, razão pela qual o presente estudo busca suprir essa lacuna (NOGUEIRA; OLIVEIRA; CANIL, 2014).

A instituição de redes de atores públicos trata-se de uma nova forma de governar (CHRISTENSEN, 2012) e tem por objetivo o compartilhamento de informações entre os agentes para fins de melhoria da gestão e dos serviços públicos (JACOBI, 2000). A participação de vários atores para direcionar políticas públicas, tal como aquelas concernentes à gestão de riscos, tem sido uma das diretrizes da nova governança pública (OSBORNE, 2020).

Portanto, para promover a integração dos sistemas de controle internos e os mecanismos de avaliação da gestão pública foi instituída a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP), em junho de 2018, mediante acordo celebrado entre o Poder Executivo, a Assembleia Legislativa, o Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral de Justiça, a Defensoria Pública, o Ministério Público e Tribunal de Contas, todos do estado do Ceará (RECIGP, 2019). Assim, o estado do Ceará pas-

sou a contar com uma rede de atores voltados para a troca de informações referentes à gestão de riscos, sendo necessário estudar como seus participantes avaliam seus controles internos. A avaliação da gestão de risco, no âmbito da RECIGP, tem sido de fundamental importância para mensurar o cenário prévio à sua instituição, vinculando-se aos objetivos traçados na atuação em rede.

Outrossim, para fins de estabelecer padrões mínimos de gestão de risco dentro das diversas organizações, especialmente para o setor público, foi criado o *framework Enterprise Risk Management: Integrated Framework* (COSO ERM ou COSO II), pelo *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), entidade composta por várias instituições americanas envolvidas com estudos de gestão, contabilidade e governança (VASCONCELOS, 2019).

Vários estudos em instituições públicas têm utilizado a metodologia COSO ERM para avaliar seus controles internos, sendo que sua grande maioria tem verificado uma aderência apenas parcial ao referido modelo (POLTRONIERI, 2012; BARRETO; CALLADO; CALLADO, 2018; WANDERLEY *et al.*, 2015; WASSALLY, 2008; CANNAVINA; PARISI, 2015; SILVA, 2016; VASCONCELOS, 2019). Desses estudos, apenas Silva (2016) e Vasconcelos (2019) retratam a avaliação dos sistemas de controles internos do Poder Judiciário em nível estadual, faltando um olhar que envolva todo o ente federativo, dada a condição de complementaridade da atuação dos Poderes e das instituições públicas. Portanto, verifica-se uma lacuna, em termos teóricos e práticos, que consiste na adoção de um mesmo instrumento avaliativo que possibilite a avaliação e a comparação das dimensões do sistema de controle interno. Ademais, o olhar, em nível estadual, possibilita visualizar o esforço realizado para que um ente federativo procure se diferenciar dos demais em aspectos de governança e de gestão de riscos.

Dessa forma, considerando a necessidade de adoção de modernas técnicas e metodologias de gestão de risco para melhoria da gestão do se-

tor público, especialmente no tocante à gestão de riscos, o estudo pretende responder à seguinte pergunta: Como se caracteriza a estrutura de controle interno dos partícipes da RECIGP, na perspectiva de autoavaliação, à luz da metodologia COSO ERM, para os anos de 2016 a 2018? Ressalte-se que o presente estudo buscou avaliar como os gestores caracterizavam suas estruturas de controle interno antes da adoção da referida rede.

No estado do Ceará, o estudo de Almeida, Pinho e Machado (2019) investigou a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), na perspectiva do gerenciamento de risco. Essa pesquisa utilizou dados de 2016 e compreendeu 61 jurisdicionados, concluindo que o sistema de controle interno, em conformidade com uma metodologia reconhecida em termos de gestão de risco, é um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE. De maneira semelhante, Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) analisaram a relação entre a avaliação do controle interno e o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). O estudo analisou 57 entidades e utilizou dados de 2016 também. Todavia, ambos os estudos tratam, especificamente, de dados de apenas um ano. Assim, não se encontraram estudos que apresentem dados consolidados no tempo, como propõe a presente análise.

Desse modo, o objetivo geral da pesquisa foi analisar a estrutura do sistema de controle interno dos poderes e instituições públicas do Ceará, integrantes da RECIGP, para os anos de 2016 a 2018, tendo por base um questionário de autoavaliação que aborda as dimensões da matriz COSO ERM.

Para responder ao questionamento deste estudo e colaborar com o alcance do seu objetivo geral, torna-se necessário realizar uma análise comparativa dos anos 2016 até 2018, em relação a cada um dos elementos da matriz do COSO, bem como verificar os padrões similares e as diferenças de respostas quanto às variáveis estudadas, agrupando os resultados segundo as características dos partícipes da RECIGP.

2 GOVERNANÇA PÚBLICA E GESTÃO DE RISCO

A governança pública é compreendida como a aplicação prática de liderança, estratégia e de controle para “aumentar e preservar o valor que o Estado entrega aos que o mantêm” (TCU, 2020, p. 14). Portanto, a governança provê maneiras de visualizar oportunidades de remover empecilhos, visando à melhoria do desempenho da organização na geração de valor. Controles internos podem ser conceituados como todos os instrumentos da organização destinados à fiscalização, à vigilância e à verificação administrativa, que permitam dirigir, observar, prever ou governar fatos que ocorrem no interior da organização e refletem em seu patrimônio (FRANCO; MARRA, 2001, p. 267), com a finalidade de mitigação de riscos. Outrossim, considera-se que é impossível eliminar todos os riscos relacionados às dinâmicas organizacionais na busca de seus objetivos; todavia, não podemos deixar de levar em conta que situações incômodas podem ser minimizadas mediante a utilização de ferramentas efetivas de gestão de riscos (TCU, 2009b).

Para fins de elaboração de um procedimento metodológico com variáveis previamente estabelecidas e que pudessem ser comparadas de forma geral em diversas organizações, o COSO apresentou o modelo de controles internos conhecido como COSO ERM (ou COSO II), o qual pode ser utilizado tanto para o gerenciamento dos riscos empresariais quanto para a preservação de valor e criação de oportunidades para as organizações. A ferramenta COSO ERM tem o objetivo de alcançar quatro categorias de objetivos (estratégico, operacional, comunicação e conformidade), com oito componentes (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividade controle, informações e comunicações e monitoramento), interrelacionados em uma matriz, por meio da qual se promove a gestão da empresa em quatro níveis (nível de organização, divisão, unidade de negócios e subsidiária), como demonstrado na Figura 1 (VASCONCELOS, 2019).

Figura 1 – Matriz COSO ERM



Fonte: COSO (2014).

A interrelação desses componentes tem como finalidade alinhar o grau de apetite a risco de toda a organização; fortalecer as decisões a serem tomadas por todos os seus agentes em resposta aos riscos; otimizar capital com implementação prévia de rotinas, em caso de ocorrência de uma situação de risco previamente idealizada; reduzir os prejuízos operacionais e as surpresas, além de tentar identificar e antever cenários (COSO, 2017), conforme previsto em cada um dos seus elementos, a seguir:

a) ambiente interno: moldado pela história e pela cultura da organização, é formado pelos valores adotados internamente pelos colaboradores da empresa, como integridade, valores éticos e meritocracia. Serve como base para todos os demais elementos da matriz COSO. Organizações com sistemas de controle efetivo formalizam e comunicam os elementos de controle de forma clara e agem de maneira íntegra e consciente, a partir do compartilhamento de valores éticos e do trabalho em equipe (TCU, 2009);

b) fixação de objetivos: realizada conforme orientação da missão e visão prevista no planejamento estratégico da empresa. Os objetivos são estabelecidos para que haja um direcionamento nos controles internos da organização e no seu apetite ao risco, antes da identificação das oportunidades e das ameaças relacionadas aos riscos (PÉRTILE et al., 2013).

c) identificação de eventos: momento em que administração busca conhecer e relacionar as situações que podem afetar os objetivos da organização, seja de maneira positiva, seja negativa, a partir de fontes externas ou internas, com utilização de diversas técnicas (inventário de eventos, indicadores preventivos, análise de fluxo de processos), a depender das nuances de cada organização (COSO, 2014);

d) avaliação dos riscos: após a identificação dos riscos e cenários associados, os controles internos analisam cada situação levantada, conforme sua probabilidade de ocorrência e impacto nos objetivos da organização, com utilização de técnicas de análise quantitativa ou qualitativa, inclusive, a partir da comparação com pares concorrentes no mercado, para quantificar seus efeitos inerentes e residuais (COSO, 2014);

e) resposta ao risco: a partir da análise dos riscos, a organização prescreve qual será a resposta dada para cada um deles, com o objetivo de reduzir, evitar, compartilhar ou mesmo aceitá-los, com estudo do custo-benefício de cada medida a ser adotada, sob um viés de portfólio no nível de toda organização (SOUZA, 2011);

f) atividades de controle: têm relação com as ações efetivamente tomadas pela empresa para garantir que as respostas selecionadas para os riscos identificados serão efetivadas, a partir de considerações de exequibilidade e eficácia de cada uma delas (COSO, 2014);

g) informações e comunicações: relacionam-se à necessidade de a organização emitir, de forma clara e rápida, todas as informações relevantes para seus funcionários, no tocante às suas responsabilidades e funções, em todos os níveis hierárquicos, em função de cada necessidade (PÉRTILE *et al.*, 2013);

h) monitoramento: último elemento da matriz, serve para avaliação periódica da qualidade dos controles internos adotados, sempre em confronto com as estratégias escolhidas pela organização, mediante um processo contínuo, com indicação de melhorias e correções nos processos monitorados (BOYNTON; JONHSON; KELL, 2002).

Nesse sentido, pode-se verificar a existência de uma grande sinergia entre todos os elementos da matriz, que reage de forma dinâmica para cada mudança ocorrida no cenário externo ou interno da organização (POLTRONIERI, 2012), motivo pelo qual verifica-se que o sistema está sempre em contínuo aperfeiçoamento.

Mesmo diante da premência de adoção dos controles internos para uma efetiva gestão de riscos, verifica-se que, no Brasil, ainda há necessidade na adoção da metodologia COSO ERM, sobretudo no setor público, para melhorar os processos relacionados a controles internos. Dessa forma, em um estudo realizado na Universidade da Paraíba os sistemas de controles internos atendiam apenas parcialmente aos ditames do COSO ERM (BARRETO; CALLADO; CALLADO, 2018), assim como na Marinha do Brasil apenas os componentes de ambiente e atividades de controle estavam de acordo com a base metodológica do COSO, mesmo assim de forma bastante superficial (WANDERLEY *et al.*, 2015). No Poder Judiciário, a realidade não é diferente, como restou demonstrado no Poder Judiciário da Paraíba e do Ceará, em que, por meio de estudos, constatou-se o baixo atendimento dos controles internos à metodologia COSO ERM (SILVA, 2016; VASCONCELOS, 2019).

Da mesma forma, a partir do levantamento de 382 relatórios de gestão de órgãos da Administração Pública federal, apenas 36,6% deles consideravam que os controles internos eram responsáveis por melhorar a realização dos objetivos das organizações (CANNAVINA; PARISI, 2015), enquanto na Controladoria Geral da União, órgão competente para efetuar o controle interno da Administração Pública federal, apurou-se que boa parte dos seus integrantes desconhecia a metodologia COSO ERM. No mesmo sentido, em mais de 60 relatórios de controle internos de cerca de 38 municípios brasileiros a maioria das contratações era voltada para avaliação de riscos e atividades de controle, em prejuízo de questões ligadas aos elementos monitoramento, resposta ao risco, informação e comunicação.

Com fundamento na literatura encontrada e nos estudos sobre o tema, é possível estabelecer que os órgãos públicos buscam focar mais em elementos referentes a processos e procedimentos em vez de também buscar enfatizar os outros elementos da matriz COSO ou mesmo os resultados decorrentes dos controles internos (WASSALLY, 2008; CANNAVIVA; PARISI, 2015). Em todos os estudos encontrados, realizados em território nacional, não restou demonstrada a existência de um nível de controle interno que atendesse, de forma satisfatória, aos ditames da metodologia COSO ERM.

2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO ESTADO DO CEARÁ E A AUTOAVALIAÇÃO

A previsão de um sistema de controle interno integrado é encontrada na Constituição Federal e foi reforçada com a Emenda Constitucional nº 75/2012, da Constituição do Estado do Ceará de 1989, ao ampliar o escopo de atuação ao possibilitar os seguintes pontos: a descentralização das atividades, mas sob a coordenação de um órgão central de cada Poder; o estímulo ao controle social; e o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional; entre outros pontos que envolvem o monitoramento da gestão fiscal (CEARÁ, 2018a). Adicionalmente, outros marcos regulatórios foram instituídos visando ao fortalecimento do referido sistema no estado, por exemplo: o protocolo de intenções nº 01/2017 celebrado entre o Poder Executivo, o Poder Legislativo, o Poder Judiciário, o Ministério Público, a Defensoria Pública e o TCE-CE, que instituiu a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP); e a Emenda Constitucional nº 94/2018, que criou o Conselho de Governança Fiscal do Estado, remetendo ao controle interno o papel de assessoramento ao referido Conselho (CEARÁ, 2018a; 2018b).

O passo seguinte para a materialização das intenções aconteceu em junho de 2018, com a instalação da RECIGP, que teve como composição

inicial os membros partícipes do referido Protocolo. A RECIGP tem por objetivo a parceria, a cooperação mútua, a articulação de esforços, a formação de parcerias estratégicas e ações conjuntas. Dessa forma, tem o objetivo de viabilizar o apoio de ações de fiscalização no âmbito de cada partícipe e a cooperação conjunta para estruturação e funcionamento de rede de relacionamentos entre órgãos e entidades públicas voltadas à fiscalização e ao controle da gestão pública (CEARÁ, 2018a; RECIGP, 2019).

De forma complementar em 2015, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE) promoveu estímulos para a melhoria dos instrumentos de controle interno de seus jurisdicionais, ao editar uma Instrução Normativa que regulamentava o preenchimento anual de um formulário de autoavaliação de controle interno. O referido formulário apresenta cinco dimensões, a saber: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimento de controle; informação e comunicação; e monitoramento (CEARÁ, 2015b). Portanto, parte de uma ideia de que os entes governamentais se autoavaliam sobre os seus controles internos e inserem evidências que permitam comprovar a nota atribuída quando submeterem suas Prestações de Contas Anuais (PCA) à apreciação dos conselheiros do TCE-CE. A atribuição das notas e as comprovações servem como forma de identificar as áreas com maiores fragilidades e servem como um direcionamento para o planejamento das auditorias e inspeções (CEARÁ, 2015c).

3 METODOLOGIA

A pesquisa ora apresentada tem uma abordagem descritiva, haja vista seu objetivo primordial de descrever as características de um fenômeno a partir da utilização de técnicas de dados padronizadas como característica mais significativa desse tipo de estudo. De outro modo, o presente artigo não deixa de ter características de um estudo exploratório com a finalidade de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, sobre determinado fato, que proporcionará estudos posteriores com base em suas conclusões (GIL, 2019).

Os dados foram disponibilizados pelo TCE-CE, a partir de um pedido formulado à Ouvidoria, com base na Lei nº 12.527 de 2011, que garante o acesso à informação. Após o recebimento dos formulários de autoavaliação dos jurisdicionados do TCE-CE, definiu-se como amostra apenas as respostas fornecidas pelos órgãos partícipes da RECIGP, a saber: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará (ALECE), Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE-CE), Defensoria Pública do Estado do Ceará (DPGE), Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE), Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE) e Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE).

As respostas foram fornecidas pelos dirigentes responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno de cada Poder ou instituição. Assim, foram analisados os anos de 2016, 2017 e 2018, com relação aos componentes da matriz COSO ERM, a partir da resposta de 24 perguntas sobre o tema, divididas em cinco dimensões, conforme exposto no Quadro 1. Destaca-se que, à época do questionário, as dimensões identificação de riscos e resposta ao risco ainda não haviam sido adotadas na matriz COSO ERM proposta pelo TCE-CE, razão pela qual não fizeram parte deste estudo.

Quadro 1 – Formulário de avaliação da estrutura de controle interno (CI)

1. Ambiente de controle
1.1. O planejamento estratégico está formalizado por meio de objetivos e metas.
1.2. Existe(m) código(s) formal(is) de conduta e outras políticas que explicitam os referenciais éticos da instituição a todos.
1.3. A estrutura organizacional atualizada está formalmente estabelecida.
1.4. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
1.5. Os deveres e responsabilidades essenciais são divididos ou segregados entre diferentes pessoas para reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes.
1.6. A alta direção monitora a implementação das recomendações e determinações da auditoria interna, dos controles interno e externo.
1.7. Existe programa de educação continuada efetivamente executado com ações de capacitação orientadas para melhorar o desempenho dos servidores.
1.8. Durante o processo de contratação de colaboradores e preenchimento de cargos comissionados, existem regras e controles para evitar privilégios.

Quadro 1 – Formulário de avaliação da estrutura de controle interno (CI) (continuação)

1.9. Os resultados das avaliações de desempenho são considerados para tomada de decisão por parte das chefias e são comunicados ao servidor mediante feedback.
2. Avaliação de risco
2.1. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência e impacto desses riscos, sua classificação e a consequente resposta ao risco.
2.2. Durante o processo de tomada de decisão gerencial, é considerado o diagnóstico de riscos, já comentado no item 2.1 desse questionário.
2.3. Existe histórico, nos últimos 5 anos, de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.
2.4. Na ocorrência de indícios de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.
3. Procedimentos de controle
3.1. As políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da unidade, estão formalizadas (normas e manuais) e são amplamente disseminadas nos diversos níveis da organização.
3.2. Há política de segurança da informação formalmente definida.
3.3. Os ativos, recursos e registros vulneráveis são protegidos e salvaguardados por acesso restrito e controles físicos.
3.4. É realizado, periodicamente, inventário de bens e valores de responsabilidade da entidade, observando, inclusive, a sua adequada mensuração nos registros contábeis.
3.5. Existe plano de atividades de auditorias internas periódico, aprovado pela alta direção e efetivamente executado.
4. Informação e comunicação
4.1. As informações consideradas relevantes para o órgão são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas.
4.2. O fluxo de informações e das comunicações está devidamente documentado, atende aos objetivos do órgão de forma tempestiva e perpassa todos os níveis hierárquicos.
5. Monitoramento
5.1. A estrutura de controle interno do órgão/entidade é periodicamente monitorada, para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
5.2. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno do órgão.
5.3. Existem padrões para medir periodicamente o desempenho da organização em relação a todos os seus objetivos e metas.
5.4. Quando necessário, os gestores determinam ações corretivas com vistas ao alcance de metas.

Fonte: CEARÁ (2015b).

O formulário conta com uma escala de frequência que, para cada uma das variáveis, os gestores dos órgãos de controle interno respondiam dos números de “1” a “4”, sendo que o numeral “1” representava “nunca”, o numeral “2” indicava “raramente”, o número “3” indicava “com frequência” e o “4” retratava “sempre”. No Quadro 2, é mostrado o método utilizado na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015, que trata de critérios de classificação e de seleção de órgãos jurisdicionados, para fins de instrução inicial presencial, os quais envolvem os elementos de materialidade, relevância, avaliação do controle interno e vulnerabilidade (CEARÁ, 2015b).

Quadro 2 – Atribuição de pontos pelo nível de controle interno (CI)

Média das respostas de autoavaliação	Nível de controle interno
$3 \leq CI \leq 4$	Satisfatório
$2 \leq CI < 3$	Razoável
$1 \leq CI < 2$	Insatisfatório

Fonte: CEARÁ (2015b)

Salienta-se que o próprio TCE-CE só começou a se autoavaliar em relação ao seu controle interno no ano de 2017. Portanto, nesse caso em específico só foram considerados, para análise de dados, os anos de 2017 e 2018. É importante destacar que o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE) foi extinto em função da Emenda à Constituição do Estado nº 92, de 21 de agosto de 2017 e o TCE/CE estendeu a sua atuação aos 184 municípios cearenses, em assunção às atribuições que eram de competência da extinta Corte de Contas municipal (FERREIRA, 2018).

A análise dos dados foi realizada a partir de um delineamento quantitativo, com foco na objetividade, na utilização de instrumentos formais de coleta de dados e na análise dos resultados por meio de métodos estatísticos (POLIT *et al.*, 2014). De tal maneira, a análise se baseou em métodos de estatística descritiva para organizar, resumir e descrever aspectos importantes dos dados coletados, bem como na comparação de características entre dois ou mais conjuntos de dados (REIS; REIS, 2002).

Esse tipo de análise permite comparar e visualizar o desempenho global do controle interno em relação às dimensões ou aos componentes avaliados: (1) ambiente de controle; (2) avaliação de risco; (3) procedimentos de controle; (4) informação e comunicação; e (5) monitoramento em conformidade com a metodologia COSO ERM. Para estudo dos dados, foi utilizada a média ponderada simples entre as dimensões do COSO ERM, com emprego do *software* Excel e *Statistical Package for Social Science* (SPSS), versão 22.

Para apresentação dos resultados, as notas dadas pelos dirigentes de cada órgão, em relação a cada variável, foram consolidadas em uma única nota, com base nas médias simples das respostas, para cada elemento da COSO ERM. Ao final, as notas de todas as variáveis foram consolidadas em uma única nota, para fins de verificação do grau de adequação da gestão de risco ao modelo COSO ERM, considerando o critério adotado na Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015 (CEARÁ, 2015b).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados desta pesquisa serão apresentados tendo como base as notas de autoavaliação dos jurisdicionados do TCE-CE em relação às cinco dimensões da Instrução Normativa TCE/CE nº 03/2015. Utilizou-se da média ponderada entre os construtos do COSO ERM, no período entre 2016 até 2018, para comparar os resultados entre os anos, se aumentou ou diminuiu, bem como o nível de controle interno dos jurisdicionados. Nas tabelas 1, 2, 3, 4 e 5 são demonstradas as médias de autoavaliação dos jurisdicionados em relação às dimensões de controle interno.

Tabela 1 – Avaliação de (CI) - Ambiente de controle

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	4	3,55	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	4	4	4
MPCE	3,88	4	4
TCE – CE	-	4	4
TJCE	3,22	3,88	3,88

Fonte: Elaborada pelos autores (2021).

No que diz respeito ao ambiente de controle dos jurisdicionados do TCE-CE, todos os órgãos tiveram uma avaliação satisfatória $3 \leq CI \leq 4$, nos três anos analisados. Por outro lado, observa-se que a ALECE, em comparação com 2016, foi diminuindo consideravelmente sua avaliação nos anos subsequentes. Dessa maneira, a CGE-CE, DPGE e o TCE-CE tiveram as melhores avaliações “4” em todos os anos. Já o TJCE aumentou sua avaliação em comparação com o ano de 2016, o que é um bom indicativo, visto que, em 2016, foi o órgão que teve a menor avaliação, bem como o MPCE também aumentou em comparação ao primeiro ano e, com isso, sua avaliação ficou em “4” nos dois últimos anos.

O resultado da Tabela 1 demonstra como os órgãos possuem uma maior atenção com os componentes avaliados do item Ambientes de controle, seguindo um padrão semelhante aos órgãos públicos apontado nos estudos de Wanderley *et al.* (2015) e Barreto; Callado; Callado (2018). Os itens estão mais relacionados ao caráter de estruturação de uma instituição pública e, portanto, foram autoavaliados como uma condição mais satisfatória.

No ano de 2016, devido à necessidade de correção técnica do instrumento de coleta a fim de evitar erros, houve uma alteração pontual na orientação das respostas do item 2.3 do formulário. As novas orientações dadas pelo TCE-CE para esse item, antes do recebimento das respostas pelos órgãos jurisdicionados, foram as seguintes: (1) Nunca, passou para “Foram identificados mais de 4 casos de fraudes e perdas”; (2) Raramente, passou

para “Foram identificados mais de 2 e até 4 casos de fraudes e perdas”; (3) Com frequência, passou para “Foram identificados até 2 casos de fraudes e perdas”; e (4) Sempre, passou para “Não existe histórico de fraudes e perdas”. A alteração só foi no ano de 2016 e, nos anos de 2017 e 2018, as respostas dadas para esse item foram (4) Sempre, agora representa “Foram identificados mais de 4 casos de fraudes e perdas” (FERREIRA, 2018).

Tabela 2 – Avaliação de (CI) – Avaliação de risco

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	3,5	2,75	2,5
CGE – CE	3,5	3,25	3,25
DPGE	3,5	3,25	2,75
MPCE	4	3,25	2,75
TCE – CE	-	3,25	2,25
TJCE	2,5	2,75	2,75

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Nota-se, na avaliação de risco, uma diminuição na média de avaliação em comparação com as outras dimensões, o que se deve, principalmente, ao item 2.3, que teve como resposta mais recorrente nos anos de 2017 e 2018 o numeral 1 “nunca”. No ano de 2016, o TJCE foi o único órgão que respondeu “Nunca” para o item 2.3.

Verifica-se, nessa dimensão, que, de forma geral, o MPCE, CGE-CE e a DPGE, respectivamente, tiveram as melhores avaliações. É de considerar que, no ano de 2016, com exceção do TJCE, que teve uma avaliação razoável $2 \leq CI < 3$, todos os outros foram satisfatórios. Já no ano de 2017, dois órgãos tiveram a avaliação razoável, sendo eles: ALECE e TJCE; todos os outros foram satisfatórios. Entretanto, no ano de 2018 o único órgão que teve sua avaliação de risco satisfatória foi a CGE-CE com média = 3,25; todos os outros foram razoáveis.

Tabela 3 – Avaliação de (CI) – Procedimentos de controle

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	4	3,2	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	3,8	4	4
MPCE	3,6	3,6	3,6
TCE – CE	-	4	4
TJCE	3,4	3,6	3,6

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Sobre os procedimentos de controle, todos os órgãos apresentaram uma avaliação satisfatória nos três anos analisados. No ano de 2016, os mais bem avaliados foram a ALECE e a CGE. Enquanto a CGE manteve uma média “4” em todos os outros anos, a ALECE novamente foi diminuindo sua nota de avaliação a cada ano, o que desperta um alerta sobre suas dimensões de controle interno. Já o MPCE manteve a média de autoavaliação em todos os anos: 3,6 uma média considerada boa. Destarte, a DPGE melhorou sua avaliação em comparação com o ano de 2016, obtendo, nos outros dois anos, média “4” e, dessa mesma forma, o TJCE também melhorou sua autoavaliação em comparação ao primeiro ano. Por outro lado, o TCE teve a maior média de autoavaliação nos anos de 2017 e 2018.

Os resultados da Tabela 3 reforçam o entendimento dos órgãos públicos em buscar focar mais em elementos relacionados a processos e procedimentos (WASSALLY, 2008; CANNAVIVA; PARISI, 2015).

Tabela 4 – Avaliação de (CI) – Informação e comunicação

Órgão	2016	2017	2018
ALECE	4	3	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	4	4	4
MPCE	3	4	4
TCE – CE	-	4	4
TJCE	3,5	4	3

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Na dimensão informação e comunicação, que contém os itens: 4.1 e 4.2, todos os órgãos, nos três anos, obtiveram um nível de CI satisfatório. Os mais bem avaliados foram: CGE, DPGE e TCE, com média “4” em todos os anos; em seguida, o MPCE, que obteve a pior média de autoavaliação em 2016 em comparação aos outros jurisdicionados, mas, nos anos subsequentes, ele obteve as melhores médias de avaliação.

O TJCE oscilou na pontuação de CI, sendo que, em 2016, teve uma média de “3,5”; em 2017, “4”; e, já em 2018, diminuiu para 3. Dessa mesma maneira, a ALECE, em 2016, teve média “4” e, nos outros anos, caiu para “3”, reforçando o que já tinha sido observado nas outras dimensões.

Tabela 5 – Avaliação de (CI) – Monitoramento

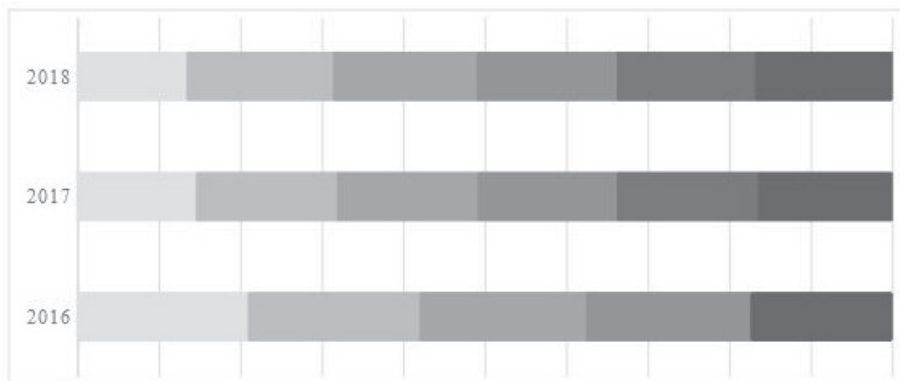
Órgão	2016	2017	2018
ALECE	4	3,5	3
CGE – CE	4	4	4
DPGE	3,5	4	4
MPCE	3,75	4	4
TCE – CE	-	4	3,75
TJCE	3,5	4	3

Fonte: Elaborada pelos autores (2021)

Em suma, na dimensão de monitoramento todos os jurisdicionados tiveram uma avaliação satisfatória. Em 2016, a ALECE e a CGE-CE tiveram as melhores notas de CI “4”, enquanto no ano de 2017 todos os órgãos obtiveram nota “4”, com exceção da ALECE, com média “3,5”. Em seguida, em 2018, a CGE-CE, DPGE e MPCE tiveram as melhores médias de autoavaliação “4”, seguidas do TCE “3,5” e ALECE e TJCE, ambos com 3.

O Gráfico 1 contém a avaliação geral da estrutura de controle interno dos partícipes da RECIGP em todas as suas dimensões do COSO ERM.

Gráfico 1 – Avaliação da estrutura de controle interno



Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados (2021)

Partindo do Gráfico 1, é possível ter uma dimensão comparativa geral entre os jurisdicionados do TCE-CE que são partícipes da RECIGP. De uma forma geral, quando comparados os três anos, nota-se que em 2016 e 2017 todos os órgãos tiveram uma avaliação satisfatória de acordo com a atribuição de pontos pelo nível de controle interno da Instrução Normativa TCE/CE nº 01/2015 (CEARÁ, 2015b).

Entretanto, de todos os órgãos analisados o único que apresentou uma avaliação razoável $2 \leq CI < 3$ foi a ALECE, no ano de 2018; todos os demais tiveram uma avaliação satisfatória nos três anos de análise. Ademais, observa-se que a CGE-CE apresentou a melhor média de pontuação nos três anos, o que representa um excelente indicativo em relação ao seu controle interno.

A DPGE também se destaca ao melhorar sua avaliação em relação a 2016, obtendo, assim, a segunda melhor média de avaliação quando comparados os três anos. Constata-se que, no ano de 2018, com exceção da CGE-CE, que manteve sua média de 2017, todos os outros jurisdicionados, em comparação com o ano anterior, diminuíram suas notas, ao passo que o TJCE apresenta uma discrepância nos seus dados ao comparar os

três anos. Em 2016, teve a menor média de avaliação em comparação com os outros. Em 2017, houve um aumento em sua autoavaliação e, em 2018, sua pontuação diminuiu em relação ao ano anterior. De forma análoga, tem o MPCE, porém é possível visualizar que sua média de avaliação é superior a outros órgãos, como o ALECE e TJCE.

Já o TCE-CE teve uma das melhores médias em 2017, juntamente com a CGE e DPGE. No entanto, em 2018, assim como a maioria dos outros jurisdicionados sua pontuação de avaliação também diminuiu. Desse modo, os jurisdicionados do TCE-CE, partícipes da RECIGP, apresentaram desempenhos satisfatórios nos anos de 2016, 2017 e 2018 no que concerne à estrutura do controle interno. Observa-se que a única exceção foi a ALECE, que teve desempenho razoável em um único ano, tendo sua avaliação diminuída consideravelmente entre os anos, o que acaba por indicar que alguns componentes de sua estrutura de controle interno precisam ser ajustados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quanto à problemática apresentada inicialmente, verifica-se que os resultados do presente estudo servem para fornecer um panorama do sistema de controle interno dos partícipes da RECIGP, na perspectiva de autoavaliação, à luz da metodologia COSO ERM, para os anos de 2016 a 2018. A partir das notas dadas pelos gestores, pode-se analisar como se encontra o sistema de controle interno antes da adoção da RECIGP, fornecendo parâmetros para dimensionar os desafios dos gestores que atuam com os controles internos das instituições públicas do estado do Ceará.

Como contribuição científica, existe a possibilidade de avançar na visualização dos sistemas de controle interno, sob um recorte temporal, haja vista a ausência de estudos nesse sentido. Os resultados ora apresentados poderão ser utilizados no futuro, em outras pesquisas, para verificar quais os impactos da RECIGP na melhoria dos indicadores aqui analisa-

dos.

A contribuição gerencial permite acompanhar uma evolução dos sistemas de controle interno de forma temporal e detectar quais elementos da matriz COSO ERM necessitam de melhoria. Além disso, no âmbito da RECIGP os gestores poderão trocar informações para melhorar suas notas, razão pela qual uma plena caracterização é necessária. Vale destacar que as notas atribuídas não são compartilhadas entre os órgãos auditados pelo TCE-CE, razão pela qual a presente consolidação serve para fins de comparação entre as administrações envolvidas no estudo.

Da mesma forma, socialmente o estudo contribui para demonstrar como os cidadãos e os próprios integrantes da universidade podem ter acesso a um conjunto de dados, a partir da utilização da Lei de Acesso à Informação, que antes não era disponível ao público em geral. Ademais, o estudo serve para apresentar um panorama da estrutura de controle interno dos Poderes e instituições do Ceará antes do funcionamento da RECIGP ao público em geral e, como tal, essa rede poderá aperfeiçoar os sistemas de controles internos no âmbito de sua atuação.

Sugere-se a realização de pesquisas posteriores ao implemento da RECIGP para averiguar como variaram as notas dos entes envolvidos após sua adoção pelo estado cearense. Dessa forma, justifica-se o não aprofundamento de outros anos subsequentes, devido aos dados de 2019 não terem sido ainda analisados pelo TCE-CE, bem como os de 2020 não terem sido entregues até o presente momento deste estudo. Além disso, as notas foram atribuídas pelos próprios jurisdicionados, razão pela qual podem existir vieses ou sobrevalorização das pontuações em determinadas questões.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. M. P.; PINHO, R. C. S.; MACHADO, M. V. V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 74-113, jul./dez., 2019.

ARAÚJO, A.; GOMES, A. M. Gestão de riscos no setor público: desafios na adoção pelas universidades federais brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s. l.], v. 32, p. 241-254, 26 abr. 2021.

BARRETO, K. A.; CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSO ERM: um estudo em uma instituição de ensino superior. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 18, 2018, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: USP, 2018.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, [s. l.], v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Instrução Normativa nº 01/2015. Estabelece procedimentos para a elaboração e implementação do plano anual de instrução inicial das prestações de contas. **Diário Oficial / TCE-CE**, ano 2, n. 107, p. 1-9, 25 de junho de 2015. 2015a.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Instrução Normativa nº 03/2015. Dispõe sobre a autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado. **Diário Oficial / TCE-CE**, ano 2, n. 214, p. 8-12, 30 de novembro de 2015. 2015b.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Instituído formulário de autoavaliação de controle interno dos jurisdicionados do TCE**. Fortaleza: TCE, 2015c. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/corregedoria/corregedoria-noticias/2150-instituido-formulario-de-autoavaliacao-de-controle-interno-dos-jurisdicionados-do-tce-ceara>. Acesso em: 26 maio 2021.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará, 1989**: atualizada até a Emenda Constitucional nº 94 de 17 de dezembro de 2018. Fortaleza: INESP, 2018a.

CEARÁ. Protocolo de Intenções nº 01/2017, de 14 de dezembro de 2017. Protocolo de Intenções que entre si celebram os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado do Ceará; o Ministério Público do Estado do Ceará; a Defensoria Pública do Estado do Ceará; o Tribunal de Contas do Estado do Ceará; para a criação da Rede de Controle Interno da Gestão Pública. **Diário Oficial do Estado do Ceará**, série 3, ano 10, n. 059, p. 7-9, Fortaleza, 28 de março de 2018. 2018b.

CHRISTENSEN, T. Post-NPM and changing public governance. **Meiji Journal of Political Science and Economics**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 1-11, 2012.

COSO. **Enterprise risk management: integrating with strategy and performance**. Estados Unidos: COSO, 2017.

FERREIRA, G. J. B. C. **Órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e seus controles internos: efeito tamanho - desempenho.** 2018. 90 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

FERREIRA, G. J. B. C.; SANTOS, J. G. C.; VASCONCELOS, A. C. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 15, n. 2, p. 1-21, 2021.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JACOBI, P. Meio ambiente e redes sociais: dimensões intersetoriais e complexidade na articulação de práticas coletivas. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 34, n. 6, p. 131-158, 2000.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea.** São Paulo: Atlas, 2009.

NOGUEIRA, F. R.; OLIVEIRA, V. E. de; CANIL, K. Políticas públicas regionais para gestão de riscos: o processo de implementação no ABC, SP. **Ambiente & Sociedade**, [s. l.], v. 17, p. 177-194, dez. 2014.

OSBORNE, S. P. **The new public governance?: emerging perspectives on theory and practice of public governance.** Londres: Routledge, 2020.

PÉRTILE, R. T. N.; DEDONATTO, O.; MAZZIONI, S.; KUGER, S. D.; ZANIN, A. Aplicação do modelo COSO ERM no gerenciamento dos controles internos em uma universidade comunitária. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista** – UNIOESTE/MCR, Chapecó, v. 13, n. 24, p. 53-71, 2013.

POLIT, D. F.; BECK, C. T.; HUNGLER, B. P. **Fundamentos de pesquisa em enfermagem: métodos, avaliação e utilização**. 5. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

POLTRONIERI, C. C. **Um estudo sobre controles internos em pequenas e médias empresas de TI**. 2012. 88 f. Tese (Doutorado) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

RECIGP. **Planejamento estratégico 2019-2023**. Fortaleza: INESP, 2019.

REIS, E.; REIS, I. Análise descritiva de dados. **Relatório técnico do Departamento de Estatística da UFMG**, Belo Horizonte, v. 1, 2002.

SILVA, C. A. **Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM**. 2016. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2016.

SOUZA, F. S. R. N.; BRAGA, M. V. A.; CUNHA, A. S. M.; SALES, P. D. B. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 54, p. 59-78, 9 mar. 2020.

SOUZA, J. S. **Modelo para identificação e gerenciamento do grau de risco de empresas** – MIGGRI. 2011. 194 f. Tese (Doutorado) – Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

TCU. **Crítérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília: TCU, 2009.

TCU. **Gestão de riscos**: avaliação da maturidade. Brasília: TCU, 2018.

TCU. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração, 2020.

VASCONCELOS, F. F. **Avaliação da gestão de risco no Poder Judiciário do Estado do Ceará com base nos parâmetros do Risk Management – Integrated Framework (COSO-ERM)**. 2019. 105 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração de Empresas, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2019.

WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D. da; PAULA, H. A. de. Controles internos no setor público à luz da estrutura do COSO: o caso de um órgão de compra da Marinha do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 77-93, maio/ago. 2015.

WASSALLY, L. P. M. P. **Controles internos no setor público**: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2008.