

Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará

Internal Controls and risk management: instrument for the efficiency of the Audit Court of the state of Ceará, Brazil

Adriana Maria Pinheiro de Almeida¹
Ruth Carvalho de Santana Pinho²
Marcus Vinícius Veras Machado³

RESUMO

O objetivo da pesquisa é estudar a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a Instrução Normativa TCE-CE nº 03/2015. Assim, estimou-se um modelo de regressão linear para medir o impacto da natureza jurídica das entidades na nota de avaliação dos mecanismos de controle interno, ano 2016, aplicado pelo TCE-CE aos seus jurisdicionados, compreendendo 61 unidades administrativas estaduais. Conclui-se 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, fazendo os objetivos institucionais serem 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.

1 Mestre em Administração e Controladoria (UFC). Analista de Controle Externo (TCE/CE). E-mail: dri-
kipinheiro@yahoo.com.br

2 Doutora em Educação (UFC). Professora Associada (UFC). E-mail: rcspinho@ufc.br

3 PhD em Higher Education e Finanças Públicas pela University of Arizona, USA. Pró-Reitor de Gestão de Pessoas da Universidade Federal do Ceará. E-mail: marcusmachado@ufc.br

ABSTRACT

The objective of this paper is to study the internal control structure of the jurisdiction of the Audit Court of the state of Ceará (TCE-CE), Brazil, from the perspective of Risk Management in accordance with Normative Instruction TCE-CE no. 03/2015. Thus, a linear regression model was estimated to measure the impact of the legal nature of the entities on the assessment note of the internal control mechanisms, year 2016, applied by the TCE-CE to its jurisdiction, comprising 61 State Administrative Units. In conclusion, the internal control system, in accordance with a recognized risk management methodology, is an instrument of efficiency for the TCE-CE jurisdictions, making the institutional objectives be met, minimizing the risks of errors and irregularities, thus contributing to the promotion of efficiency.

Keywords: Internal Control System. Risk Management. Efficiency.

Recebido: 01-07-2019

Aprovado: 16-08-2019

1 INTRODUÇÃO

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 controle. Dentre eles há o sistema de controles internos, conjunto de processos e atividades que possibilitam aumentar as possibilidades de alcançar 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, é notável 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 estudos, como Filho (2008), Soares (2013) e Santana (2010), vêm desenvolvendo pesquisas no sentido de apresentar a importância, os procedimentos e práticas de gestão do controle interno.

A discussão desse tema tem sido objeto não só de estudos acadêmicos como também de órgãos técnicos. Para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions – 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. 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 Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), por força da Resolução nº 01/2013 (TCE-CE, 2013), aderiu às Normas de Auditoria Governamental (NAG) e resolveu instituir a Instrução Normativa (IN) nº 03/2015 (TCE-CE, 2015), baseando-se na Resolução da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) nº 05/2014 (ATRICON, 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 Intosai.

Considerando o que dispõe as NAG nº 4201.1.4 e 4309.1, bem como a matriz de risco de que trata o artigo 8º da IN nº 01/2015, o TCE-CE tem utilizado o formulário de autoavaliação dos controles internos dos jurisdicionados, previsto na IN 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 atingir os objetivos institucionais

e conseqüentemente gerar um ganho de eficiência organizacional. Diante deste cenário, tem-se como problema: quais aspectos evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, segundo a IN do TCE/CE nº 03/2015? 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 assegura a eficiência dos controles internos; e H1: a existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida assegura a eficiência dos controles internos.

Visando responder à questão de pesquisa, estabeleceu-se como objetivo geral estudar a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a IN 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 autoavaliação 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.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para Gil, Arima e Nakamura (2013), em termos abrangentes, controlar significa efetuar interferências no comportamento, processo ou sistema e verificar se o resultado é o esperado. Trata-se de um conceito aplicável a diversos contextos. 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). Segundo Cavalcante, Peter e Machado

(2014), o controle pode ser compreendido como 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. Diante disso é possível constatar a evolução do controle que aconteceu por ser necessária ao homem.

O Estado presta contas à sociedade desde a era colonial; e 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. Segundo Meirelles (2011) os controles se classificam quanto à localização do órgão 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 Social: 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). Desse modo, conclui-se que o controle é um elemento indispensável à Administração Pública, pois quando bem utilizado assegura a conformidade dos atos ad-

ministrativos com a lei e com o interesse público.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013, p. 401), “O Controle Externo é aquele realizado pelo Poder Legislativo, com o auxílio das cortes de contas, compreendendo também um conjunto de atividades, planos, métodos, e procedimentos estruturados e integrados”. A Administração pública, ao exercer suas funções, submete-se ao controle dos Poderes Legislativo e Judiciário, com o dever de exercer o controle sobre os seus atos. 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.

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. Como características dos Tribunais de Contas estão o processo decisório resolvido por colegiados, a vitaliciedade do seu quadro, os poderes jurisdicionais na instância administrativa e o poder coercitivo (ROCHA; QUINTIERE, 2011). Os Tribunais de Contas são chamados de órgãos “primários” ou “independentes” porque seu fundamento e estrutura encontram-se na própria Constituição Federal, e não se sujeita a qualquer tipo de subordinação hierárquica ou funcional a outras autoridades estatais (MAZZA, 2014).

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 pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON, 2014) 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 (ATRICON, 2014).

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 (CGU, 2012). O Controle Social é, portanto, a manifestação de uma consciência de pertinência e de responsabilidade solidária e coletiva.

O Controle Social é, portanto, a manifestação de uma consciência de pertinência e de responsabilidade solidária e coletiva. Ele 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). É, portanto a relação do cidadão com a administração pública, com a finalidade de solucionar problemas e as deficiências sociais com mais eficiência.

Para Pires (2011), a participação social visa pressionar as instituições a serem mais ágeis e transparentes e também a propiciar um suporte de legitimidade às decisões de direção. Trata-se de instância política da comunidade de usuários de um serviço público.

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.

Segundo Attie (2011), o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Com o advento da Lei nº 4.320/64, o Controle Interno foi separado do Controle Externo, sendo este de responsabilidade do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União (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 nº 4.320/64 e introduziu as expressões Controle Interno e Controle Externo, apresentando a definição para as competências de seu exercício, e determinou que ao Poder Executivo incumbiu-se o Controle Interno, enquanto que o Externo coube ao Poder Legislativo.

A Constituição de 1988, considerando os aspectos sobre fiscalização e 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.

Controle Interno é uma das formas mais eficazes de tornar a gestão pública mais efetiva, potencializando, dessa maneira, as Entidades Públicas. A complexidade e a pluralidade envolvidas no setor público, aliadas a um regime jurídico que estabelece princípios e normas para o funcionamento do Estado, tornam necessária a existência de mecanismos de con-

trole com o intuito de que um indivíduo possa cumprir sua finalidade, sem denegrir os princípios da administração pública (MARX, 2015). O Sistema de Controles Internos é criado pela própria gestão, visando assegurar que os objetivos organizacionais sejam atingidos, e compreende um conjunto de normas que estabelece práticas que contribuem para eficácia.

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 que proporciona o adequado gerenciamento dos negócios públicos. Para gerenciar riscos é necessário implantar Controles Internos.

O ambiente de controle se configura como base onde o risco é percebido e tratado. Ele costuma ser implementado pelo Sistema de Controle Interno, pois é função deste setor identificar e avaliar os riscos (ÁVILA, 2014). Diante do pensamento desses autores se observa que os controles devem ser constantemente revisados e aperfeiçoados para possibilitar continuidade e atingimento de todo o propósito das entidades. 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.

2.1 Controles Internos e gerenciamento de riscos no setor público

A aproximação entre Controles Internos e risco se tornou evidente em 1985 para evitar que escândalos relacionados à instituição de créditos (poupanças e empréstimos), nos EUA em 1980, voltassem a ocorrer. 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), foi criado o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comitê das Organizações Patrocinadoras – Coso) (LUNA, 2011).

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. Definiu o risco como sendo a possibilidade de um evento ocorrer e afetar de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade (TCU, 2009).

Após um longo período, desde a publicação do Coso I em 1992, o Coso resolveu revisá-lo e em 2013 foi apresentada a estrutura atualizada, tendo em vista a necessidade de maior transparência e de maior responsabilidade quanto à integridade dos sistemas de Controles Internos corporativos. Com a nova elaboração apresentada pelo Coso, foram reorganizados os componentes integrados desta forma: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; comunicação e o monitoramento.

O modelo *Enterprise Risk Management (ERM): Integrated Framework*, também conhecido como Coso II, foi criado em 2004, e definiu quatro categorias de objetivos comuns a praticamente todas as organizações: a) Estratégico; b) Operacional; c) Comunicação; e d) Conformidade. O ERM é representado no formato de uma matriz tridimensional que demonstra a integração dos elementos que o compõem, conhecida como cubo Coso II. 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. 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*, representado por uma espiral dupla, tal qual as moléculas de DNA. Essas colunas foram organizadas em cinco componentes que apresentam diferentes pontos de vistas e estruturas operacionais, abrangendo estratégias e tomadas de decisão: a) Cultura e Governança; b) Estratégia e Objetivo; c) Performance; d) Avaliação e revisão; e) Informação, comunicação e reporte. Abaixo desses temas, são distribuídos 20 princípios que devem nortear o gerenciamento de riscos.

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).

2.2 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 (SEM). Ao considerar que a pesquisa foi aplicada nessas entidades jurisdicionadas, cumpre defini-las melhor. A Administração Direta corresponde à prestação dos serviços públicos diretamente pelo próprio Estado e seus órgãos. Já a Administração Indireta está prevista no artigo 4º, inciso II, do Decreto-lei 200-1967 (BRASIL, 1967), compreendendo as seguintes entidades dotadas de personalidade jurídica própria:

autarquias, fundações públicas, empresas públicas e SEM. 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 (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. Possuem personalidade jurídica de direito privado, desempenham serviços públicos consistentes em atividades sociais, tais como pesquisa, proteção a patrimônio histórico e difuso etc. As SEM têm sua criação autorizada por lei específica, visto que seu surgimento ocorre com o registro em cartório de seus respectivos atos constitutivos (estatuto ou contrato social), sendo regidas por normas de Direito Privado, já que são meios de intervenção do Estado na economia, ou seja, as SEM, além de permitirem a exploração da atividade econômica pelo Poder Público, podem desempenhar serviços públicos em seu nome.

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

3 METODOLOGIA

Com o fim de analisar o Controle Interno e o Gerenciamento de Riscos dos jurisdicionados do TCE-CE, foi escolhida a abordagem quantitativa, desenvolvida mediante análise descritiva dos dados e elaboração de um modelo econométrico para balizar as interpretações (KNECHTEL, 2014). Além disso, trata-se de uma pesquisa aplicada quanto à natureza e descritiva quanto aos objetivos (APPOLINÁRIO, 2011).

O estudo foi realizado no TCE-CE. E a ele, no exercício do Controle Externo, compete, dentre outras atribuições, auxiliar a Assembleia 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 a jurisdição do Tribunal. O TCE adotou, no exercício de suas atividades de controle, as Normas de Auditoria Governamental (NAG), que contemplam princípios básicos que regem a atividade de auditoria dos Tribunais de Contas em todas as suas modalidades.

O universo da pesquisa é composto pelas 106 unidades administrativas estaduais e 184 unidades administrativas municipais jurisdicionadas do TCE, responsáveis por gerir os recursos públicos e prestar contas. A amostra selecionada foi composta por 61 dessas unidades, pois em 2015 duas delas 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 não foram considerados para a pesquisa 31 fundos, que por sua natureza jurídica não possuem personalidade jurídica própria, bem como os 184 municípios recém-incorporados e seus Poderes Legislativos (184 Câmaras 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 SEM, 3 Fundações e 1 Empresa Pública.

Ressalta-se que para fins de análise dos resultados a Empresa Pública foi agrupada às SEM, visto ter apenas uma Entidade com essa natureza jurídica e os resultados encontrados não seriam significativos se comparados ao do restante da amostra. Cumpre destacar que os jurisdicionados são responsáveis pelo preenchimento do formulário de autoavaliação de controle interno, o qual se constituiu instrumento para análise dos resultados.

Como instrumento de coleta de dados utilizou-se o formulário de autoavaliação de Controle Interno, criado pelo TCE-CE na forma estabelecida pela Resolução Atricon nº 05/2014 (ATRICON, 2014), na qual

são avaliados pontos como: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento, aplicado no ano de 2016. O instrumento visa promover uma avaliação da estrutura de Controle Interno implantado nas entidades estaduais cujas informações trazidas pelos jurisdicionados têm natureza declaratória, e estão sujeitas à comprovação pelo Tribunal a qualquer momento. Cada entidade preencheu o formulário de autoavaliação de acordo com a situação que se encontrava no final do exercício objeto do exame. O formulário de autoavaliação foi associado a uma escala do “tipo Likert” de 4 pontos, no qual havia as opções: a) Nunca; b) Raramente; c) Com frequência; e d) Sempre. 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 análises realizadas pelos Auditores, nos documentos enviados pelos gestores, com o fim de se obter comprovação das evidências.

Este 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 obtidos, optou-se um modelo de regressão, o qual se ajustou 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 evidência, 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 01.

Quadro 1: Ambiente de controle

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 documento 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: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

Em seguida, o bloco de questões 2 (avaliação de risco) buscou 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 2, 3, 4 e 5 detalham-se os indicadores de resultados, bem com as evidências a serem coletadas para análise dos resultados.

Quadro 2: 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) situação(ões) 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(ões) irregular(es).

Fonte: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

Em relação aos procedimentos de Controle, apresentados no Quadro 3 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 3: 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 similares.
Há políticas de segurança de informação formalmente definidas.	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: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

O bloco de questões 4, presente no formulário, 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 4.

Quadro 4: 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: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

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

Quadro 5: 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.

Quadro 5: Monitoramento (continuação)

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.

Fonte: Instrução Normativa TCE nº 03/2015 (2015).

Para medir a relação entre a “natureza da entidade” e os “blocos de questões” apresentados nos Quadros 1, 2, 3, 4 e 5 foi utilizado o modelo de regressão por meio do software estatístico JMP 13 from SAS e R 3.4.4.

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

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 α 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 = 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-Wilks (usado preferencialmente para amostras reduzidas, $n < 30$), em seguida utilizou-se estatísticas descritivas, conforme dados apresentados na seção que trata da análise dos

resultados. Complementarmente, foi examinada a análise feita pelos Auditores do TCE-CE dos documentos encaminhados pelos jurisdicionados, com a intenção de respaldar os resultados encontrados estatisticamente.

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.

$$Notaajustada = \left(\frac{Notaoriginal - 1}{3} \right) * 10,0 \text{ [Equação 1]}$$

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, com a finalidade de observar quais entidades entre as Autarquias, Fundações, Órgãos e SEM possuem médias diferentes das demais.

Em seguida, utilizando um modelo de Análise de Regressão Linear, os dados foram ajustados a esta equação $Nota_{i,j} = \alpha + \sum_{i,j} N_i + B_{ij} + \varepsilon_{ij}$ [Equação 2] que servirá de preditora ou explicativa para os dados da pesquisa. Por fim, para se analisar a adequa-

bilidade 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 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 de 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: Elaborada pelos autores (2018).

A Tabela 1 mostra os jurisdicionados do TCE-CE separados pela natureza jurídica, quantidade de respostas referente a cada grupo, bem como a média referente à quantidade de respostas original e a coluna da média das notas ajustadas. Por meio da análise dessa tabela é possível constatar que os blocos de questões, presentes no formulário do Controle Interno, que obtiveram os melhores desempenhos, foram os de número 1 e 4, no que se refere às Autarquias, Fundação e Órgãos. Já em relação à SEM, 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: Elaborada pelos autores (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 1 (ambiente de controle) 4 (informação e comunicação). Observa-se menor desempenho no 2 (avaliação de risco) e o no 5 (monitoramento).

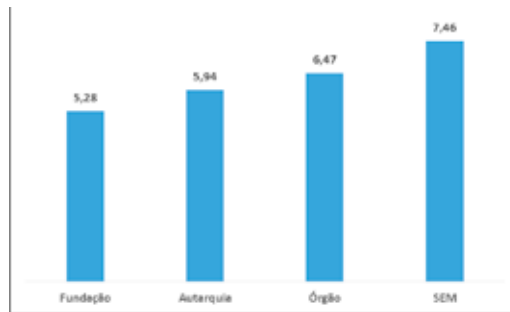
Tabela 3: Descritivas por natureza da entidade avaliada

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: Elaborada pelos autores (2018).

A Tabela 3 indica 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: Elaborado pelos autores (2018).

Nota: SEM: sociedades de economia mista.

Analisando-se o Gráfico 1, é possível inferir que dentre as entidades jurisdicionadas do TCE-CE, 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 elas 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 5,28 para as Fundações a 7,46 para as SEM. Para verificar se existem diferenças significativas entre os níveis médios alcançados entre as Entidades, foi utilizado o teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis, ao nível de 5%, conforme Tabela 4.

Tabela 4: Teste de Kruskal-Wallis

Estatística	G.L	p-valor
27,1702	3	< 0,0001

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Ressalta-se que o teste de Kruskal-Wallis se mostrou significativo ao nível de 5%. Ou seja, há pelo menos um nível de nota entre as entidades que se diferencia das demais. Para saber em qual das Entidades está a 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

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

(*) Valores significativos ao nível de 5%.

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Conforme se observa na Tabela 5, o teste de comparação múltipla evidenciou que, com exceção das SEM, 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 SEM com as maiores médias e estatisticamente diferentes das demais entidades, conforme resumo na Tabela 6.

Tabela 6: Posições finais por nível da média

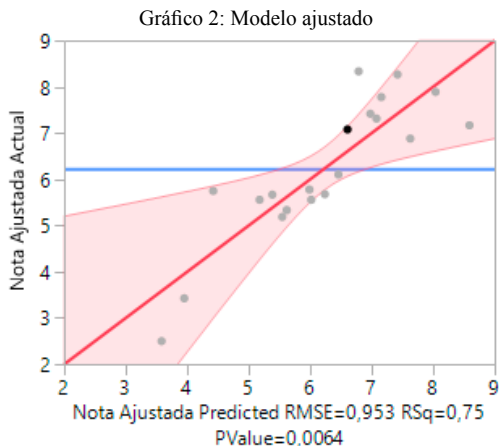
Entidade	Posição	Média
SEM	1º	7,46
Órgão	2º	6,47
Autarquia	2º	5,94
Fundação	2º	5,28

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Ressalta-se que o fato das notas das SEM 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 orientadas 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.

4.3 Análise das respostas pelo 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.



Fonte: Elaborado pelos autores (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*

(*) Valores significativos ao nível de 5%.

Fonte: Elaborada pelos autores (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.

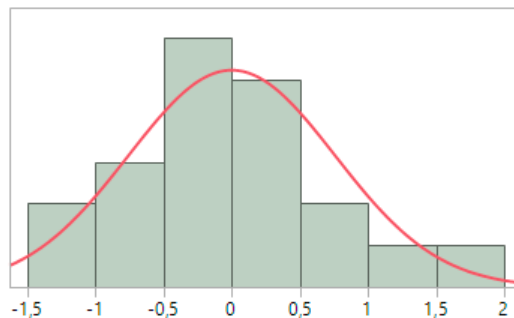
Tabela 8: Teste de Shapiro Wilk

W	p-valor
0,977841	0,9033

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Conforme observado no Gráfico 8, o teste de Shapiro-Wilk mostrou ($p\text{-valor} > 0,05$). 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: Elaborado pelos autores (2018).

4.3.1 Resultados do modelo

Dado o adequado ajuste do modelo, tem-se os valores de estimativas para a Equação 2, apresentados na Tabela 9.

Tabela 9: Estimativas para os parâmetros do modelo

Termo	Estimativa
Intercepto	6,23
Autarquia	-0,38
Fundação	-0,75
Órgão	0,09
SEM	1,05
Bloco 1	0,76
Bloco 2	-1,90
Bloco 3	0,14
Bloco 4	1,31

Fonte: Elaborada pelos autores (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 SEM 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 analisar a dinâmica e a natureza desses

desvios, para de entender o motivo e sugerir mudanças específicas, com o objetivo de melhorar o desempenho de cada entidade em cada bloco analisado. Assim, para entender 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
SEM	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
Média		6,23	6,23	0,00

Fonte: Elaborada pelos autores (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 cons-

trução 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 SEM, espera-se 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, pois 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 um direcionamento mais detalhado do que costuma ocorrer dentro dos blocos, foram analisados os subitens que compõem cada um, a fim de direcionar mais assertivamente futuras intervenções necessárias para garantir uma melhor avaliação e enfatizar seus pontos mais significativos. Para tanto, as notas ajustadas dentre cada subitem foram analisadas por meio do método de Kruskal-Wallis ao nível de significância de 5%, conforme Tabelas 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 (Tabelas 13 e 14), para observar quais dos subitens diferem significativamente dos demais.

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

Estatística	G.L	p-valor
47,9701	3	< 0,0001

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

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

Estatística	G.L	p-valor
12,759	3	0,0052

Fonte: Elaborada pelos autores (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 compreender em qual está a diferença, foi feito o teste de comparação múltipla de Wilcoxon.

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

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

Fonte: Elaborada pelos autores (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

Subitem	Comparação	Média
2.4	A	8,14
2.3	B	4,86
2.1	B	4,04
2.2	B	3,88

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Deste ponto de vista, ao buscar melhorar a 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 sua probabili-

dade de ocorrência e impacto, 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. Ao tratar-se 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

Subitem	Subitem	p-valor
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

(*) Valores significativos ao nível de 5%.

Fonte: Elaborada pelos autores (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

Subitem	Comparação	Média
5.4	A	6,72
5.3	A	6,67
5.2	A B	5,36
5.1	B	4,48

Fonte: Elaborada pelos autores (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 às 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, melhorar os pontos apresentados e, conseqüentemente, o 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 jurisdicionadas está o ambiente de controle, devido à 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 à 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 a 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 deles, além de não ser considerado durante o processo de tomada de decisão gerencial, seu diagnóstico. Quanto 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 para o 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

Em resposta à questão de pesquisa, que indagou acerca dos aspectos que evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos Jurisdicionados do TCEstado-CE, segundo sua IN nº 03/2015, pode-se

afirmar que as evidências obtidas por meio da análise documental realizada pelos Auditores de Controle Externo, constataram, no quis diz respeito ao ambiente de controle, que no caso das SEM, entidade que apresentou o melhor desempenho, há a presença de planejamento estratégico e de estrutura organizacional bem definida, na qual são delineados responsabilidades, competências e 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.

Quanto à Avaliação de Risco, demonstrada por meio de análise estatística, um dos blocos de questões que apresentaram maior deficiência dentre as Autarquias, Fundações e Órgãos, observou-se que esse resultado se deu pela 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 SEM, em que 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, com aumento da eficiência.

Em relação ao bloco de questões denominado 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 se deveu 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 SEM, 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, o que gera maior eficiência.

Outro bloco de questões que se apresentou estatisticamente relevante no Controle Interno dos jurisdicionados é o da informação e comunicação. A análise realizada pelos Auditores comprova que o resultado

apresentado pela estatística desse deu por todas as entidades jurisdicionadas identificarem, documentarem e armazenarem as informações relevantes, contribuindo assim para o aumento da eficiência.

No caso do monitoramento, notou-se a necessidade de aperfeiçoamento por causa de ausência de ações corretivas para melhorar a estrutura de Controle Interno das Fundações, Autarquias e Órgãos. No caso das SEM, observou-se que os gestores determinam ações corretivas com vista ao alcance dos objetivos institucionais e realizam o monitoramento com o objetivo 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.

Aceita-se, portanto, a hipótese previamente levantada na pesquisa, qual seja a existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida assegura a eficiência dos controles internos, pois nota-se que as entidades jurisdicionadas não estão maduras no que diz respeito à gestão de riscos. Muito embora alguns procedimentos sejam robustos, ainda não refletem a aplicação plena da gestão de risco, visto que para alcançar isto o processo deveria estar em pleno funcionamento desde o ambiente de controle e se estender até o monitoramento.

A pesquisa de Soares (2013) corrobora com os resultados da 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. Da mesma forma, as pesquisas de Filho (2008) e Santana (2010) apontam para relação entre Controle Interno e eficiência e confirmam que há necessidade que estes sejam resultado apropriado de uma metodologia de gestão de riscos.

Por fim, nessa pesquisa será possível buscar de forma pontual a melhoria dos pontos apresentados e, conseqüentemente, do controle das entidades jurisdicionadas do TCE-CE. 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, o que minimiza os riscos de erros e irregularidades e contribui 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

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H.. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 3. ed. Brasília, DF: Gestão Pública, 2013. V. 1.

APPOLINÁRIO, F. **Dicionário de Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução nº 5 de 2014, de 9 de agosto de 2014**. Aprova as diretrizes de controle externo referente à temática: controle interno: instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas. Disponível em: <https://bit.ly/2ocp5xu>. Acesso em: 18 set. 2017.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ATRICON. **Resolução nº 5 de 2014**. Aprova as diretrizes de controle externo referente à temática “controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”. Brasília, DF: Atricon, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2ITRw1X>. Acesso em: 18 set. 2017.

ÁVILA, M. D. G. Gestão de Riscos no Setor Público. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 12, n. 2, p. 179-198, 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2kj-qTmX>. Acesso em: 17 ago. 2019.

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, DF: Senado Federal, 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, suplemento, 27 fev. 1967. Disponível em: <https://bit.ly/1g1YHe7>. Acesso em: 13 ago. 2019.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social.** Coleção Olho Vivo. Brasília DF: CGU, 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2p3KTvL>. Acesso em: 22 nov. 2015.

COSO. **Internal control: integrated framework.** Durham: Coso, 1992.

COSO. **Enterprise risk management: integrating with strategy and performance.** [Durham]: Coso, 2017.

FILHO, A. J. A importância do controle interno na administração pública. **Revista Diversa**, [s. l.], n. 1, p. 85/99, jan./jun. 2008.

GIL, A. L.; ARIMA, C. H.; NAKAMURA, W. T. **Gestão: controle interno, risco e auditoria.** São Paulo: Saraiva, 2013.

KNECHTEL, M. R. **Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada.** Curitiba: Intersaberes, 2014.

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

MARX, C. A. **A CGU e a dualidade do papel do controle interno no Brasil.** 2015. Dissertação (Mestrado em Gestão e Políticas Públicas) – Escola de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAZZA, A. **Manual de direito administrativo.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PIRES, A. K. Participação social em organizações públicas. In: CARDOSO JÚNIOR, J. C.;

PIRES, R. R. C. **Gestão pública e desenvolvimento**. Brasília, DF: Ipea, 2011. V. 6.

ROCHA, A. C.; QUINTIERE, M. M. R. **Auditoria governamental**. Curitiba: Juruá, 2011.

SANTANA, C. C. A. **O modelo gerencial do controle interno governamental**: as melhores práticas de Pernambuco. 2010. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

SOARES, G. F. **Gestão de riscos operacionais e controles internos**. 2013. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 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.

TCE-CE. 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, ano 2, n. 214, 30 dez. 2015.

TCE-CE. 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, 19 fev. 2013.

TCU. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**. Brasília, DF: TCU, 2009.