



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

**LARISSA FIDÉLIS SOARES**

**Controle interno na administração pública: estudo na universidade federal do ceará**  
**(UFC)**

**FORTALEZA**

**2022**

LARISSA FIDÉLIS SOARES

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO NA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

Dissertação apresentada ao Mestrado em em  
Administração e Controladoria da  
Universidade Federal do Ceará, como requisito  
parcial para obtenção do título de Mestre em  
Administração e Controladoria. Área de  
concentração: Gestão organizacional.

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

FORTALEZA

2022

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

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

---

- S655c Soares, Larissa Fidélis.  
Controle interno na administração pública: estudo na Universidade Federal do Ceará (UFC)U / Larissa Fidélis Soares. – 2022.  
132 f. : il. color.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2022.  
Orientação: Prof. Dr. Ruth Carvalho de Santana Pinho.
1. controle interno. 2. COSO. 3. administração pública. 4. universidade. I. Título.

CDD 658

---

LARISSA FIDÉLIS SOARES

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO NA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

Dissertação apresentada ao Mestrado em em  
Administração e Controladoria da  
Universidade Federal do Ceará, como requisito  
parcial para obtenção do título de Mestre em  
Administração e Controladoria. Área de  
concentração: Gestão organizacional.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

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

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Alessandra Carvalho de Vasconcelos  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Elnivan Moreira de Souza  
Centro Universitário Christus (Unichristus)

## RESUMO

Controle interno é um processo integrado, estruturado na forma de um sistema, que permeia todos os níveis organizacionais e envolve todas as pessoas que fazem parte de uma entidade. A forma como estes são estruturados, formalizados e percebidos diverge, contudo, de acordo com as particularidades de cada instituição. Não obstante, a necessidade de estruturar e avaliar os controles internos conduz à adoção de modelos de referência como o COSO. Este estudo teve como objetivo analisar os aspectos do sistema de controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará na perspectiva dos componentes do modelo COSO. A pesquisa se caracteriza como descritiva, estudo de caso único, com abordagem quantitativa na análise dos dados primários, coletados por meio da aplicação de questionário aos servidores da PROPLAD para analisar a percepção deles quanto aos controles internos existentes na Pró-Reitoria. O *framework* COSO 2013 foi escolhido como parâmetro, em virtude de apresentar uma estrutura de controles internos amplamente reconhecida. A partir da análise dos resultados, identificou-se que as atividades de monitoramento indicam grau de similaridade total ao COSO 2013. Quanto à avaliação de riscos, apresenta distanciamento total do *framework*. Os componentes ambiente de controle, atividades de controle e informação e comunicação apresentam índices de similaridade de 85,71%, 50% e 60%, respectivamente. A análise geral dos controles internos da Pró-Reitoria, englobando todos os componentes, aponta que o sistema de controle interno da PROPLAD é 58,33% semelhante ao COSO 2013, de acordo com os respondentes. Os resultados obtidos apontam, ainda, que os servidores que exercem cargo de direção ou função gratificada percebem as características dos componentes de controle interno em maior grau do que os servidores que não exercem. Conclui-se que os controles internos da PROPLAD estão parcialmente em consonância com os componentes do modelo COSO 2013 e que a percepção dos respondentes se torna mais aguçada em função do exercício de cargo de direção ou função gratificada.

**Palavras-chave:** controle interno; COSO; administração pública; universidade.

## ABSTRACT

Internal control is an integrated process, structured in the form of a system, which permeates all organizational levels and involves all the people who are part of an entity. The way these are structured, formalized and perceived differs, however, according to the particularities of each institution. Nevertheless, the need to structure and evaluate internal controls leads to the adoption of reference models such as COSO. This study aimed to analyze aspects of the internal control system of the Pró-Reitoria (Pro-Rector) of Planning and Administration of the Universidade Federal do Ceará (Federal University of Ceará) from the perspective of the components of the COSO model. The research is characterized as descriptive, a single case study, with a quantitative approach in the analysis of primary data, collected by applying a questionnaire to PROPLAD servers to analyze their perception of the internal controls existing in the Pro-Rector. The COSO 2013 framework was chosen as a parameter, due to presenting a widely recognized internal control structure. From the analysis of the results, it was identified that the monitoring activities indicate a degree of total similarity to COSO 2013. As for the risk assessment, it shows total distance from the framework. The components environment control, control activities and information and communication present similarity rates of 85.71%, 50% and 60%, respectively. The general analysis of the internal controls of the Pro-Rector, encompassing all components, points out that PROPLAD's internal control system is 58.33% similar to COSO 2013, according to respondents. The results obtained also indicate that the civil servants who hold a management position or a gratified role perceive the characteristics of internal control components to a greater degree than civil servants that do not. It is concluded that PROPLAD's internal controls are partially in line with the components of the COSO 2013 model and that the perception of the respondents becomes more acute due to the exercise of a management position or a gratified role.

**Keywords:** internal control; COSO; public administration; university.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura de gerenciamento de riscos COSO ERM.....	31
Figura 2 – Estrutura integrada de controle interno COSO 2013.....	34
Figura 3 – Modelo de gestão de riscos corporativos COSO GRC.....	36
Figura 4 – Tempo de atuação na UFC.....	59
Figura 5 – Tempo de atuação na PROPLAD.....	60
Figura 6 – Análise comparativa dos coeficientes de similaridade de IESP.....	78
Figura 7 – <i>Clusters</i> por tempo de atuação na PROPLAD.....	80
Figura 8 – Diagrama de caixas para o agrupamento 1.....	81
Figura 9 – Diagrama de caixas para o agrupamento 2.....	83

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Finalidades do controle interno.....	22
Quadro 2 –	Objetivos do controle interno.....	23
Quadro 3 –	Componentes da estrutura de controles internos da IN MP/CGU nº 01/2016...	27
Quadro 4 –	Componentes do gerenciamento de riscos COSO ERM.....	30
Quadro 5 –	Componentes do controle interno COSO 2013.....	32
Quadro 6 –	Componentes do modelo de gestão de riscos corporativos COSO GRC.....	36
Quadro 7 –	Modelos de controle interno.....	38
Quadro 8 –	Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública.....	40
Quadro 9 –	Estrutura orgânica da Reitoria.....	50
Quadro 10 –	Relação entre objetivos específicos, hipóteses, coleta e análise dos dados.....	57



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Quantitativo de servidores por unidade da PROPLAD.....	52
Tabela 2 –	Respondentes por faixa etária.....	58
Tabela 3 –	Nível de formação dos respondentes.....	59
Tabela 4 –	Exercício de cargo de direção ou função gratificada.....	60
Tabela 5 –	Análise fatorial exploratória para o componente ambiente de controle.....	61
Tabela 6 –	Itens remanescentes e indicadores de confiabilidade para o ambiente de controle.....	62
Tabela 7 –	Caracterização das respostas para ambiente de controle.....	63
Tabela 8 –	Análise fatorial exploratória para o componente avaliação de riscos.....	65
Tabela 9 –	Itens remanescentes e indicadores de confiabilidade para avaliação de riscos...	66
Tabela 10 –	Caracterização das respostas para avaliação de riscos.....	67
Tabela 11 –	Análise fatorial exploratória para o componente atividades de controle.....	68
Tabela 12 –	Caracterização das respostas para atividades de controle.....	68
Tabela 13 –	Análise fatorial exploratória para o componente informação e comunicação..	70
Tabela 14 –	Caracterização das respostas para informação e comunicação.....	70
Tabela 15 –	Análise fatorial exploratória para o componente atividades de monitoramento	72
Tabela 16 –	Caracterização das respostas para atividades de monitoramento.....	72
Tabela 17 –	Coefficientes de associação de Jaccard.....	74
Tabela 18 –	Análise comparativa dos coeficientes de associação de Jaccard de IESP.....	76
Tabela 19 –	Quantidade de indivíduos por quantidade de <i>clusters</i> .....	79
Tabela 20 –	Principais características dos agrupamentos.....	79
Tabela 21 –	Amplitudes do <i>cluster 1</i> .....	81
Tabela 22 –	Amplitudes do <i>cluster 2</i> .....	83
Tabela 23 –	Teste <i>t</i> de <i>Student</i> para os grupos estudados.....	85

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AFE	Análise fatorial exploratória
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CC	Confiabilidade composta
CD	Cargo de direção
CEFET/MG	Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais
CEPE	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGAUD	Coordenadoria Geral de Auditoria
CGU	Controladoria Geral da União
CI	Controle interno
CICA	<i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i>
COCO	<i>Criteria of Control Board</i>
COM	Comunalidades
CONSUNI	Conselho Universitário
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DCIN	Divisão de controle interno
FEI	<i>Financial Executives International</i>
FG	Função gratificada
IESP	Instituições de Ensino Superior Públicas
IFRN	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
ISA	<i>Information Systems Audit and Control Foundation's</i>
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
ME	Ministério da Economia
MP	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
PROPLAD	Pró-Reitoria de Planejamento e Administração

SAC	<i>Systems Auditability and Control</i>
SAS	<i>Statements on Auditing Standards</i>
SCI	Sistema de controle interno
SEDGG	Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital
SGP	Secretaria de Gestão e Desempenho de Pessoal
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
TCU	Tribunal de Contas da União
THE	<i>Times Higher Education</i>
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFC	Universidade Federal do Ceará
VME	Variância média extraída

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1</b>	<b>Controle interno.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2</b>	<b>Controle interno na administração pública.....</b>	<b>25</b>
<b>2.3</b>	<b>COSO – <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>.....</b>	<b>29</b>
<b>2.4</b>	<b>Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública.....</b>	<b>39</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>48</b>
<b>3.1</b>	<b>Tipologia da pesquisa.....</b>	<b>48</b>
<b>3.2</b>	<b>Unidade de análise e respondentes da pesquisa.....</b>	<b>49</b>
<b>3.3</b>	<b>Coleta dos dados.....</b>	<b>52</b>
<b>3.4</b>	<b>Análise dos dados.....</b>	<b>54</b>
<b>4</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>58</b>
<b>4.1</b>	<b>Análise descritiva da amostra.....</b>	<b>58</b>
<b>4.2</b>	<b>Controles internos da PROPLAD.....</b>	<b>61</b>
<b>4.3</b>	<b>Análise da convergência entre os controles internos da PROPLAD e os componentes do COSO 2013.....</b>	<b>73</b>
<b>4.4</b>	<b>Análise da percepção dos respondentes.....</b>	<b>78</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>89</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>94</b>
	<b>APÊNDICE A – QUADRO DE ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....</b>	<b>104</b>
	<b>APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....</b>	<b>108</b>
	<b>ANEXO A – INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MP/CGU Nº 01/2016.....</b>	<b>120</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As atividades das organizações, sejam estas privadas ou públicas, norteiam-se por controles internos que regem a condução dos processos organizacionais. A forma como estes são estruturados, formalizados e percebidos, contudo, diverge de acordo com as particularidades de cada instituição, não sendo possível definir um modelo único para todos os tipos de entidades. Assim, a capacidade de institucionalizá-los influencia a eficácia com que as operações são realizadas.

A implementação do controle interno (CI) nas organizações públicas estabelece como a série de serviços são estruturados e ofertados à comunidade, desempenhando imprescindível mecanismo de controle social. O estabelecimento de um ambiente adequado de controle permite monitorar as ações desenvolvidas pelos gestores públicos e fornecer informações sobre a aplicação dos recursos públicos, a eficácia e qualidade dos serviços prestados e os benefícios obtidos mediante os investimentos realizados (BEUREN; ZONATTO, 2014).

O objetivo do controle interno nos órgãos e entidades da administração pública é funcionar, simultaneamente, como mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. A implementação de controles internos eficazes em instituições públicas, portanto, contribui para que a gestão dos recursos e a oferta à sociedade de serviços públicos de qualidade sejam cada vez mais efetivas, buscando atender às suas demandas e necessidades.

Os recentes avanços na legislação brasileira quanto à aplicação do controle interno no setor público possibilitaram o desenvolvimento das práticas de CI previstas no *framework* integrado do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), a partir da introdução de novos mecanismos de controle e da revisão da estrutura de controle na administração pública (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

Ademais, o Tribunal de Contas da União (TCU) adotou a avaliação de controles internos baseada na estrutura integrada de controle interno do modelo COSO, o que evidencia um processo de evolução na avaliação e abordagem dos controles internos nas unidades sob sua jurisdição, fugindo das antigas modelagens de controle focadas em aspectos formais e de conformidade (WANDERLEY; FONSECA; DE PAULA, 2015).

Em decorrência dessa diretriz, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG) e a Controladoria Geral da União (CGU) adotaram oficialmente os componentes do referencial do COSO 2013 para efeito de avaliação de controles internos no

Poder Executivo federal, por meio da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 (BRASIL, 2018).

No contexto nacional, as Instituições de Ensino Superior Públicas (IESP), ao contribuírem para a evolução econômica igualitária, a capacitação intelectual e a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos de um país, têm função social de destaque (ALBUQUERQUE, 2011). Em virtude disso, é primordial que essas organizações possuam controles internos definidos e estruturados.

No que concerne às universidades, a Lei nº 9.394/1996 define que são instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano, que se caracterizam por produção intelectual institucionalizada mediante o estudo sistemático dos temas e problemas mais relevantes, tanto do ponto de vista científico e cultural, quanto regional e nacional. As universidades públicas, ao garantirem o acesso gratuito a esse nível educacional, assumem papel relevante na educação nacional.

As universidades públicas têm como missão principal a geração de conhecimentos científicos e tecnológicos, promoção da cultura, prestação de serviços à comunidade e formação de profissionais qualificados que atendam às demandas do mercado de trabalho e da sociedade, com visão crítica e ética, capazes de compreender e interferir nas mudanças sociais. Faz-se necessário, portanto, que estas instituições atentem para o desenvolvimento contínuo e para a modernização da sua gestão, mantendo um sistema de controle interno (SCI) eficiente, eficaz e efetivo em todas as ações empreendidas (QUEIROZ *et al.*, 2012).

Para atender aos diversos segmentos aos quais a atuação das universidades públicas está direcionada e permitir a prestação de um serviço público gratuito e de qualidade, é indispensável a existência de controles internos eficazes que subsidiem a execução adequada de atividades e processos. A implementação de um SCI guiada pela alta administração e incorporado por todos os servidores contribui para superar as dificuldades e os desafios da gestão universitária. Percebe-se, portanto, a necessidade do estudo do controle interno no âmbito da gestão das universidades, por se tratar de ferramenta essencial na busca da transparência e evidenciação dos resultados e dos atos públicos, bem como para assegurar o patrimônio público, com vistas a garantir a eficiência na consecução dos objetivos. Logo, a identificação das práticas de controles internos adotadas pelas universidades públicas federais brasileiras é de relevante interesse para a sociedade (MELO; LEITÃO, 2021).

A Universidade Federal do Ceará (UFC), além do volume de recursos que administra, ocupa lugar de destaque como instituição de ensino. De acordo com o *Times Higher*

*Education* (THE) 2020, um dos mais importantes *rankings* universitários do mundo, a UFC é a melhor universidade pública do Norte e Nordeste do Brasil. E o *QS Latin America Universities Ranking* 2020, um dos três mais relevantes no cenário internacional da educação, situou-a entre as 14 melhores universidades brasileiras, sendo a 10<sup>a</sup> entre as instituições federais (UFC, 2021b).

Na UFC, a Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAD) é o órgão da administração superior que atua na operação dos macroprocessos relacionados tanto à gestão estratégica e desenvolvimento organizacional quanto à gestão operacional, potencializando as condições necessárias para um melhor desempenho das atividades finalísticas relacionadas ao ensino, à pesquisa e à extensão. A atuação da PROPLAD busca observar e reforçar o estágio já alcançado de profissionalização dos processos de gestão da UFC, bem como garantir a segurança jurídica dos atos administrativos por meio de mecanismos de controle interno, tendo como princípio fundamental o suporte adequado e tempestivo às atividades-fim da Universidade (UFC, 2022c).

Nesse contexto, definiu-se a seguinte questão de pesquisa: **Em quais aspectos o sistema de controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará está em consonância com os componentes do modelo COSO?** No intuito de respondê-la, o objetivo geral do estudo é analisar os aspectos do sistema de controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará na perspectiva dos componentes do modelo COSO. Para atingi-lo estabeleceu-se três objetivos específicos:

- a) Identificar os controles internos existentes na Pró-Reitoria de Planejamento e Administração;
- b) Verificar os pontos de convergência entre os controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração e os componentes do modelo COSO;
- c) Caracterizar a percepção dos servidores quanto aos controles internos considerando a função/cargo que exercem e o tempo de serviço.

Analisar, portanto, os controles internos implementados pela PROPLAD, contribui para compreender se a gestão dos recursos e meios que sustentam a realização das diferentes atividades da UFC está sendo desenvolvida de forma eficiente, eficaz e efetiva e, assim, subsidiando a geração para a sociedade dos benefícios a que uma instituição federal de ensino superior se propõe.

Para isto, uma opção viável é a estrutura integrada de controle interno do COSO, a qual foi atualizada em 2013 e é baseada em cinco componentes de controle interno: ambiente

de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento; cada um com conceitos, características e princípios próprios, que podem ser adaptados à realidade de cada entidade.

Existem outros modelos abordados na literatura, como o *Criteria of Control Board* (CoCo), *Statements on Auditing Standards* (SAS) e *Systems Auditability and Control* (SAC), que apresentam conceitos de controle interno convergentes com o do COSO. Esses modelos, contudo, têm objetivos voltados para a alta administração, para auditorias de demonstrações financeiras e para a tecnologia da informação, respectivamente. Diferem, portanto, do COSO, que busca auxiliar na implementação e acompanhamento dos controles internos em toda a entidade e em qualquer tipo de organização.

Sendo assim, uma vez que este estudo se propõe a analisar os controles internos do órgão administrativo executivo da administração superior da UFC, nos respectivos níveis organizacionais, entende-se que os demais modelos apresentam objetivos que não convergem para o proposto por esta pesquisa.

Ademais, o *framework* do COSO se consolidou como padrão de referência para controle interno e tem sido bastante utilizado mundialmente, podendo ser aplicado tanto para auxiliar no desenvolvimento e implementação de sistemas de controle interno, como para avaliá-los (COSO, 2013).

No que diz respeito a entidades ligadas ao setor público, vários organismos internacionais adotaram o referencial do COSO, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento, o Banco Mundial e a *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Esta última atualizou as diretrizes para as normas de controle interno do setor público e publicou as normas INTOSAI GOV 9100, de 2004, e INTOSAI GOV 9130, de 2007, incorporando os modelos COSO I e COSO II, respectivamente (TCU, 2012).

Na administração pública brasileira, o TCU reconhece e utiliza o modelo COSO, tendo como base para suas avaliações de controle interno dos órgãos e entidades federais as normas emitidas pela INTOSAI (TCU, 2012). Assim também, a IN MP/CGU nº 01/2016 trouxe o conceito de controles internos da gestão para o âmbito do Poder Executivo Federal e determinou sua implementação, manutenção, monitoramento e revisão por estes órgãos e entidades, bem como instituiu estrutura dos controles internos da gestão que internaliza os componentes da estrutura integrada do COSO 2013. Diante disso, o modelo foi escolhido para servir de parâmetro nesta pesquisa.

Justifica-se, ainda, a seleção da instituição, uma vez que a UFC não possui sistema de controle interno formalmente institucionalizado. Ressalta-se que o relatório de gestão da



UFC 2021, elaborado pela PROPLAD e disponibilizado em seu sítio eletrônico, contém tópico dedicado aos controles internos. Este, embora a Universidade esteja sujeita aos ditames da referida IN, trata apenas da auditoria interna da UFC, da comissão permanente de processo administrativo disciplinar, da comissão de ética da UFC e da superintendência de tecnologia da informação.

A relevância da realização de pesquisas sobre controle interno na administração pública, sobretudo por meio da utilização de modelos de estruturas para analisar os sistemas de controle interno das entidades, tem sido destacada em estudos científicos. Beuren e Zonatto (2014) enfatizaram que compreender a estrutura dos SCI na gestão pública e os fatores que podem favorecer a implementação de um ambiente eficaz de controle neste setor são temas que carecem de maior investigação. Sugeriram, ainda, que a utilização de um *framework* de pesquisa, bem como metodologias de CI e gerenciamento de riscos, também podem ser úteis para a análise das estruturas dos sistemas de controle utilizados pelas organizações públicas.

Mais recentemente, Lopes, Valadares e Leroy (2020) analisaram o perfil dos artigos científicos sobre controle interno governamental disponíveis em periódicos nacionais, no período de 2012 a 2017, dando continuidade ao estudo de Beuren e Zonatto (2014), que abrangeu o lapso temporal de 1983 a 2011. Os autores ratificaram que a temática sobre controle interno governamental necessita de aprofundamento para delinear suas principais discussões, pois constataram que a maioria dos artigos identificados davam ênfase a análises de aspectos da gestão pública, órgãos de controladoria, *accountability*, transparência, governança pública e procedimentos de auditoria governamental.

Estudos identificados por meio de revisão de literatura nacional concluíram que, em geral, os controles internos dos órgãos e entidades da administração pública brasileira pesquisadas não estão plenamente implementados e estruturados, apresentando fragilidades e baixos níveis de eficiência, eficácia e efetividade, sobretudo em relação à adequação aos componentes do COSO (ALENCAR; FONSECA, 2016; ARAÚJO ET AL., 2016; CANNAVINA; PARISI, 2015; CAPOVILLA; GONÇALVES, 2018; MOTA; DANTAS, 2015; SILVA, 2016; SILVA JÚNIOR, 2018; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017; WANDERLEY; FONSECA; DE PAULA, 2015).

No que se refere ao controle interno em Instituições de Ensino Superior Públicas, Albuquerque (2011), ao avaliar os controles internos estabelecidos em uma IESP de Boa Vista/Roraima, constatou inconsistências no sistema de controle, resultando em parâmetros inadequados, o que demonstrou controles ineficazes na conjuntura da instituição.

Quanto às universidades públicas federais brasileiras, Queiroz et al. (2012) identificaram que as auditorias internas dessas instituições executam as atividades relacionadas ao CI, tendo como função prioritária atender aos órgãos superiores de controle (TCU e CGU), direcionando o foco ao cumprimento da legislação, em detrimento de ações que possam colaborar para que se atinja a eficácia da instituição. O CI foi considerado pouco atuante e os resultados ou não foram apresentados ou não produziram impactos para a gestão.

Melo e Leitão (2021), por sua vez, constataram que apesar da importância atribuída ao controle interno pelas universidades pesquisadas, este ainda não se encontra estabelecido de forma consolidada em todas elas. Observaram, também, que apesar de estarem sendo conduzidas pesquisas sobre controle interno no âmbito público, há uma escassez de estudos no âmbito das universidades públicas, especificamente as federais.

A revisão de literatura nacional apontou os seguintes estudos como correlacionados ao que ora se apresenta, pois tratam de análises de controles internos, baseadas no COSO, em IESP: Teixeira (2008), sobre as universidades públicas do Paraná; Gomes (2011) e Gomes (2018), sobre as universidades federais da região nordeste; Ferreira (2013), sobre o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN); Silva, Gomes e Araújo (2014), sobre o Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET/MG); Brandão (2015), sobre a Universidade Federal de Alagoas (UFAL); e Menezes, Libonati e Neves (2015) sobre a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Dos trabalhos mencionados, quatro são estudos de caso único, que trazem uma análise da instituição como um todo, tendo sido realizados antes da edição da IN MP/CGU nº 01/2016, e apenas dois tratam do caso de uma universidade pública.

De forma geral, as pesquisas apontam que os controles internos das instituições analisadas não estão adequadamente alinhados ao modelo COSO (TEIXEIRA, 2008; GOMES, 2011; FERREIRA, 2013; BRANDÃO, 2015; MENEZES; LIBONATI; NEVES, 2015). O estudo de Gomes (2018), desenvolvido após a edição da Instrução Normativa, todavia, envolveu várias universidades federais e focou na análise da gestão da informação dos controles internos dessas instituições, concluindo que essa gestão é parcialmente eficiente.

A presente pesquisa, então, avança no sentido de estudar um órgão específico de uma universidade pública federal, permitindo uma análise mais aprofundada dos controles internos implementados, bem como das possíveis fragilidades e ineficiências. Além de ter sido realizada seis anos após a edição da referida Instrução Normativa, sendo este um tempo razoável para a adequação da instituição aos seus ditames.

Dessa forma, a partir das conclusões do estudo, pode-se apresentar sugestões de melhorias que venham a contribuir na atuação e no alcance dos objetivos da PROPLAD e da UFC. Com o intuito de melhorar o alcance dos propósitos da Universidade, agregando valor público social, e fortalecer o seu papel perante a sociedade, por meio da prestação de serviços públicos de qualidade que garantam o direito social à educação.

Esta pesquisa pode, ainda, servir como referência para análises nos demais órgãos e unidades da Universidade, considerando as particularidades de cada um deles, em virtude das diferentes atividades que executam, bem como em instituições similares. Ademais, os resultados da pesquisa podem subsidiar a criação de um modelo de SCI para a PROPLAD, o qual pode, posteriormente, ser expandido para os demais órgãos e unidades da UFC.

No que concerne aos aspectos metodológicos, a pesquisa se caracteriza como descritiva, realizada por meio de estudo de caso único, com abordagem quantitativa na análise dos dados primários, coletados por meio da aplicação de questionário aos servidores da PROPLAD. Realizou-se, ainda, análise qualitativa de documentos (dados secundários), que teve como objetivo subsidiar os resultados obtidos por meio do tratamento estatístico das respostas ao questionário.

O estudo é composto por cinco seções, iniciando com esta introdução. Na seção dois, discorre-se sobre as principais temáticas relacionadas a controle interno, sobretudo quanto ao controle interno na administração pública, e sobre os modelos do COSO. Apresenta-se, ainda, estudos anteriores sobre controle interno em instituições públicas. A seção três trata da metodologia, abordando-se a tipologia e o delineamento da pesquisa, bem como os procedimentos adotados para coleta dos dados e análise dos resultados.

Na quarta seção desenvolve-se a análise dos dados coletados e a discussão dos resultados obtidos, buscando responder ao problema de pesquisa e atingir os objetivos definidos. E na seção cinco aborda-se as conclusões alcançadas com o estudo e as considerações finais. Por fim, são apresentadas as referências utilizadas para desenvolver a pesquisa e os anexos e apêndices.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção aborda-se revisão de literatura sobre controle interno, sendo apresentados conceitos, classificações, objetivos e princípios. Trata-se, ainda, do controle interno na administração pública e da estrutura de controle interno integrada elaborada pelo COSO, bem como apresenta-se estudos anteriores sobre controle interno em instituições do setor público.

### 2.1 Controle interno

Controle interno é uma temática que há muito tem sido discutida pela academia. Autores e instituições têm abordado conceitos, princípios e diretrizes para a implementação e manutenção de controles internos nas organizações. O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) definiu, no Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, em 1949, conceito que tem sido corroborado por autores como Corbari e Macedo (2012), Attie (2018) e Andrade (2020), com algumas adaptações.

O controle interno é, assim, entendido como o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos adotados por esta para salvaguardar seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência das operações e encorajar a adesão e o cumprimento das diretrizes e políticas administrativas estabelecidas (CORBARI; MACEDO, 2012; ATTIE, 2018; ANDRADE, 2020).

De acordo com o COSO (2013), o CI é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável quanto à realização dos objetivos da organização relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2016), controle interno é o processo planejado, implementado e mantido por todos que fazem parte de uma organização para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade em relação à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos.

A IN MP/CGU nº 01/2016 definiu os controles internos da gestão como:

conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- a - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b - cumprimento das obrigações de *accountability*;
- c - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. (BRASIL, 2016).

O controle interno assume papel fundamental no contexto das organizações. Por meio dele os gestores estabelecem procedimentos com o intuito de monitorar as atividades da entidade, a fim de assegurar que seus propósitos sejam efetivamente alcançados (BEUREN; ZONATTO, 2014).

De acordo com Attie (2018), compreende todos os meios planejados em uma organização para dirigir, restringir, governar e conferir suas diversas atividades com o propósito de atingir os seus objetivos. Assim, é parte integrante de cada segmento das organizações e cada procedimento corresponde a uma parte de seu conjunto. Todas as entidades, portanto, possuem controles internos, a diferença é que estes podem ser adequados ou não. Os meios de controle incluem: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, etc.

Para Castro (2018), contudo, esta definição é insuficiente para o entendimento do controle interno, especialmente quando se trata de setor público, pois neste as principais preocupações dos gestores estão relacionadas aos atos praticados em conformidade com a legislação vigente e às ações realizadas para atingir os resultados planejados. Segundo o autor, o conceito de controle interno na área pública compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

A Resolução nº 05/2014, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, conceituou sistema de controle interno como o processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado à gestão em todas as áreas e níveis organizacionais, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os objetivos gerais de controle interno serão atendidos:

- eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida. (ATRICON, 2014, p. 7-8).

Controle interno é, portanto, um processo integrado, estruturado na forma de um sistema, que permeia todos os níveis organizacionais e envolve todas as pessoas que fazem parte de uma entidade. A efetividade de seu desempenho para o alcance dos objetivos e resultados de uma organização depende da eficácia da implementação e funcionamento de cada um dos elementos que o compõe e das funções que exerce.

Dispor de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto é essencial para qualquer organização. A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma dados em informações, a partir das quais são tomadas decisões com vistas a atingir os objetivos da entidade, assume vital relevância, pois não seria possível tomar decisões adequadas utilizando-se de informações que podem não ser confiáveis (ATTIE, 2018).

Os controles internos devem ser vistos pela organização como ferramentas que apoiam o desenvolvimento das operações, dão suporte à administração para o atingimento das metas e objetivos e pautam a realização das atividades em obediência aos normativos (MELO; LEITÃO, 2021).

Uma das classificações mais conhecidas é a que divide os controles internos em administrativos, aqueles que sustentam as operações ou servem como controles físicos sobre bens e pessoas; e contábeis, aqueles que servem para a elaboração dos relatórios. Essa divisão realçou o foco principal de cada um, uma vez que os controles administrativos buscam garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e da melhor forma, e os controles contábeis visam dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis (CASTRO, 2018).

Os controles administrativos compreendem os controles que sustentam os atos praticados ou se referem a metas. Englobam o plano de organização e os métodos e procedimentos relativos à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas, os quais normalmente se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Geralmente abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de

desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade (ATTIE, 2018; CASTRO, 2018).

Ademais, podem ser classificados em gerenciais e operacionais. Os controles gerenciais objetivam assegurar que os recursos organizacionais sejam utilizados de maneira eficiente, geralmente resultando em relatórios gerenciais (físicos, orçamentários, financeiros ou de indicadores). Os controles operacionais estão ligados às operações do dia a dia da entidade, operam em tempo real e focalizam trabalho e transações individuais (CASTRO, 2018).

Os controles contábeis, por sua vez, compreendem os controles que sustentam os valores apresentados nos demonstrativos contábeis, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados. Englobam o plano de organização e os métodos e procedimentos diretamente relacionados com autorização e aprovação de transações, salvaguarda de ativos e validade e fidedignidade dos registros contábeis (ATTIE, 2018; CASTRO, 2018; ANDRADE, 2020).

O controle pode, ainda, ser classificado quanto ao tempo ou oportunidade em (CARVALHO FILHO, 2015; CASTRO, 2018):

- a) Controle prévio (*a priori*): exercido antes de se consumir a conduta administrativa, antecede a conclusão ou operatividade do ato. Tem natureza preventiva e objetivo final de dar segurança àquele que pratica o ato ou por ele se responsabiliza;
- b) Controle concomitante: aquele que se processa à medida que a conduta administrativa vai sendo desenvolvida, acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, feito no decorrer das ações praticadas. Tem aspectos preventivos e repressivos, conforme o andamento da atividade administrativa, e objetivo final de garantir a execução da ação;
- c) Controle posterior/subsequente (*a posteriori*): o que se efetiva após a conclusão do ato praticado, tendo por objetivo a sua revisão, quer para o fim de confirmá-lo, quer para corrigi-lo. Visa, portanto, corrigir eventuais defeitos, declarar a nulidade do ato ou dar-lhe eficácia. O objetivo final é avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas.

Os controles internos possuem objetivos e finalidades diversos para contribuir com a melhoria do desempenho das organizações públicas ou privadas. De acordo com Castro (2018), há cinco principais finalidades do controle interno, as quais são apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Finalidades do controle interno

<b>Finalidade</b>	<b>Descrição</b>
Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada	Os atos praticados e sujeitos a julgamento externo devem estar cobertos por controles prévios seguros, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade bem definida. As informações sustentadas pelo controle interno dizem respeito tanto aos atos praticados como ao impacto nos resultados.
Promover a eficiência operacional da entidade	Consiste em prover os meios necessários à execução das tarefas para obter desempenho operacional satisfatório da entidade. A eficiência operacional implica no estabelecimento de padrões e métodos adequados que possam permitir que todas as áreas desenvolvam suas funções de forma racional, harmônica, integradas entre si e voltadas para os objetivos globais.
Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas	O objetivo é assegurar que os propósitos da administração, estabelecidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelos servidores. As pessoas e os setores precisam funcionar harmonicamente, possibilitando que a estrutura da entidade seja direcionada para o mesmo fim.
Proteger os ativos	Existem três interpretações atribuídas ao conceito de proteção de ativos. A primeira, e mais abrangente, entende que os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. A segunda trata da proteção contra erros involuntários (não intencionais). A terceira, e mais restrita, entende que a proteção dos ativos refere-se aos erros/irregularidades intencionais.
Inibir a corrupção	No setor público há uma preocupação recorrente em criar controles como forma de inibição da corrupção ou mesmo de apuração mais rápida de desvios.

Fonte: Elaborado com base em Castro (2018).

Para o autor, o CI visa garantir o cumprimento das metas, proteger as ações e evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios, técnicas e instrumentos que lhe são próprios. Segundo Attie (2018), os objetivos do CI visam à configuração de segurança adequada às atividades praticadas, de forma vertical e horizontal, ao longo de toda a organização. O autor compila quatro objetivos e destaca os principais meios que podem dar o suporte necessário à consecução de cada um, conforme Quadro 2.



Quadro 2 – Objetivos do controle interno

<b>Objetivo</b>	<b>Descrição</b>	<b>Principais meios</b>
Salvaguarda dos interesses	Refere-se à proteção do patrimônio da organização contra quaisquer perdas e riscos decorrentes de erros ou irregularidades.	Segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, determinação de funções e responsabilidades, rotação de funcionários, contagens físicas independentes, dentre outros.
Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais	Compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na organização.	Documentação confiável, conciliação, análise, plano de contas, tempo hábil e equipamento mecânico.
Estímulo à eficiência operacional	Determina prover os meios necessários à condução das atividades, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.	Seleção, treinamento, plano de carreira, relatórios de desempenho, relatório de horas trabalhadas, tempos e métodos, custo-padrão, manuais internos e instruções formais.
Aderência às políticas existentes	Assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.	Supervisão, sistema de revisão e aprovação e auditoria interna.

Fonte: Elaborado com base em Attie (2018).

Em suma, as finalidades e objetivos do controle interno referem-se a: observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos; assegurar a exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade das informações orçamentárias, contábeis, financeiras, administrativas e operacionais; evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes; propiciar informações oportunas e confiáveis sobre as metas realizadas e os resultados atingidos, de caráter administrativo ou operacional; salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua adequada e regular utilização; permitir a implementação de ações, programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos; e assegurar a aderência das operações e atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade e da entidade (CASTRO, 2018).

A Resolução Atricon nº 05/2014, em seu Anexo Único, elenca alguns princípios gerais de controle interno a serem observados na sua implantação e manutenção: relação custo/benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; delegação de poderes; definição de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controles sobre as transações; e aderência a diretrizes e normas legais.

As normas e processos administrativos que envolvem as atividades e operações de uma entidade devem atentar para princípios básicos que regem uma estrutura de controles

internos (CASTRO, 2018). Alguns desses princípios correspondem ao denominado por Attie (2018) como principais meios que embasam os objetivos do controle interno:

- a) Fixação/determinação de funções e responsabilidades: deve haver clara delimitação das funções de cada funcionário e das responsabilidades de seu cargo, para evitar o comprometimento de sua eficiência. Organogramas claros determinam linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica;
- b) Segregação de funções: conhecida como princípio de oposição de interesse, estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Consiste no fato de que uma operação não pode ser realizada pela mesma pessoa responsável pelo registro. Cada uma das fases de uma operação, portanto, deve ser executada por pessoas e setores independentes entre si;
- c) Rodízio de pessoal/rotação de funcionários: consiste no rodízio periódico dos funcionários designados para cada função. Permite que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas, possibilita reduzir as oportunidades de fraudes, gera motivação e novas ideias de trabalho e aumenta a segurança do sistema de controles, impedindo a existência de servidores imprescindíveis;
- d) Manuais operacionais/internos: as instruções inerentes ao desempenho funcional da estrutura devem ser escritas em manual da organização, de forma que os procedimentos internos sejam claramente expostos, possibilitando práticas uniformes, normatização e aumento da eficiência operacional e prevenindo a ocorrência de erros e desperdícios;
- e) Utilização de processamento eletrônico: a adoção de processo eletrônico facilita e agiliza o registro das transações, fomenta a divisão de trabalho, aumenta a eficiência operacional dos controles internos, evita erros e dificulta fraudes; e,
- f) Seleção criteriosa de pessoal de controle: para contratação de funcionários para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências conferidas.

Um sistema de controle interno eficaz deve, portanto, compreender as seguintes características: plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização; sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas; observação de práticas salutares no

cumprimento dos deveres e funções de cada unidade da organização; e pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições (ATTIE, 2018).

Os controles internos, contudo, não são perfeitos e apresentam limitações que podem torná-los ineficazes. O custo-benefício de implementá-los, falhas nos controles, erro humano, mal-entendidos, fadiga, estresse e a utilização inadequada deles, entre outros, podem ser pontos limitantes dos controles internos em qualquer entidade. As organizações devem, portanto, avaliar continuamente se eles estão funcionando de forma correta (ANDRADE, 2020).

Percebe-se, portanto, que há na literatura uma diversidade de conceitos, finalidades, objetivos e princípios atribuídos ao controle interno, os quais têm evoluído de uma visão legal e de conformidade para uma perspectiva gerencial. Esta evolução ocorreu também na administração pública brasileira, tanto na própria abordagem das regulamentações quanto nas diretrizes e orientações de órgãos superiores que têm norteado o desenvolvimento da temática para o setor público nacional.

## **2.2 Controle interno na administração pública**

Na administração pública brasileira, as diretrizes do controle foram estabelecidas, primordialmente, no Decreto-Lei nº 200/67, que trouxe o controle como princípio fundamental que rege as atividades da Administração Federal, a ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos. Posteriormente, a Lei Complementar nº 4.320/64 dispôs sobre as competências e as finalidades dos controles interno e externo no controle da execução orçamentária em todos os entes da federação e preceituou disposições gerais sobre controles contábeis.

Observa-se que o controle interno no setor público nacional se desenvolveu inicialmente atrelado ao conceito de controle de gestão financeira, mudando para uma perspectiva mais ampla após a Constituição Federal de 1988 (MELO; LEITÃO, 2021). A Carta Magna, por sua vez, definiu as finalidades do sistema de controle interno de cada Poder na administração direta e indireta da União, e que estes devem atuar de forma integrada; além de estabelecer que devem exercer as fiscalizações contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (BRASIL, 1988).

A administração pública tem passado por grandes transformações nos últimos anos. O advento da reforma do Estado e a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que, tendo o controle como um de seus pilares, implementou o processo de ajuste fiscal, modificaram

a forma do gestor público administrar o Estado, iniciando uma fase de profissionalização da gestão pública. Conceitos relacionados com economicidade, eficiência, eficácia e qualidade passaram a ser explorados, visando o desenvolvimento de uma cultura gerencial também na esfera pública (BEUREN; ZONATTO, 2014).

O Estado tem sido incentivado a implementar ações já desenvolvidas nas organizações privadas, buscando maximizar os benefícios que podem ser obtidos por meio da aplicação dos recursos públicos. Conseqüentemente, espera-se uma maior eficácia dos serviços prestados (BEUREN; ZONATTO, 2014). Nesse ensejo, a Lei nº 13.303/2016, ao dispor sobre o estatuto jurídico das empresas públicas e sociedades de economia mista, instituiu normas gerais sobre a adoção de regras de controle interno nestas instituições, bem como sobre a implementação de sistema de controle interno e suas atribuições.

Na mesma direção, a edição da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016 enfatizou a relevância do tema para a administração pública federal. A IN preconizou que o estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica. Referidos controles permitem a adequada execução das operações, com ética, integridade, observância ao cumprimento das normas e legislações aplicáveis e zelo pelo patrimônio público. Estes devem integrar as atividades, planos, ações, políticas, sistemas, recursos e esforços de todos que trabalhem no órgão ou entidade, sendo projetados para fornecer segurança razoável de que a organização atingirá seus objetivos e sua missão. Para tanto, devem ser desenhados e implementados em consonância com os princípios e objetivos preceituados pela norma (BRASIL, 2016).

Controles internos adequados devem ser integrados ao processo de gestão e dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, complexidade, estrutura e missão do órgão ou entidade pública. A alta administração e todos os servidores da organização devem compreender e observar os componentes da estrutura de controles internos, descritos no Quadro 3, para a sua implementação (BRASIL, 2016).

Quadro 3 – Componentes da estrutura de controles internos da IN MP/CGU nº 01/2016

<b>Componente</b>	<b>Definição e características</b>
Ambiente de controle	Formado pelo conjunto de regras e estruturas que determinam a qualidade dos controles internos, é a base de todos os componentes. Deve influenciar a formulação das estratégias e objetivos organizacionais e a maneira como os procedimentos de controle interno são estruturados. Alguns de seus elementos são: integridade pessoal e profissional e valores éticos; comprometimento para reunir, desenvolver e manter colaboradores competentes; filosofia da direção e estilo gerencial; estrutura organizacional com clara definição de responsabilidades e delegação de autoridade; e políticas e práticas de recursos humanos.
Avaliação de risco	Processo permanente de identificação e análise dos riscos relevantes que impactam o alcance dos objetivos da organização para determinação das respostas apropriadas aos riscos.
Atividades de controles internos	Atividades materiais e formais (políticas, procedimentos, técnicas e ferramentas) implementadas pela gestão para diminuir os riscos e assegurar o alcance dos objetivos organizacionais e de políticas públicas. Podem ser preventivas (reduzem a ocorrência de eventos de risco) ou detectivas (possibilitam a identificação da ocorrência dos eventos de risco), manuais ou automatizadas.
Informação e comunicação	As informações produzidas pela organização devem ser apropriadas, tempestivas, atuais, precisas e acessíveis. Devem ser identificadas, armazenadas e comunicadas de forma que permitam aos funcionários e servidores cumprirem suas responsabilidades nos prazos estabelecidos. A comunicação eficaz deve fluir em todas as direções dentro da organização, por todos os seus componentes e pela estrutura inteira. As informações necessárias ao alcance dos objetivos e as responsabilidades de cada agente quanto aos controles internos devem ser comunicadas a todas as partes interessadas.
Monitoramento	Realizado por meio de monitoramento contínuo ou avaliações específicas, independentes ou não, com a finalidade de aferir a eficácia, eficiência, efetividade, economicidade e excelência na implementação ou execução dos demais componentes e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos.

Fonte: Elaborado com base em Brasil (2016).

Ademais, a norma elegeu as responsabilidades dos atores organizacionais sobre os controles internos, além de distingui-los do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, preceituado no Art. 74 da Constituição Federal de 1988, e da atividade de auditoria interna. Estabeleceu, ainda, uma sistemática de linhas ou camadas de defesa das organizações, na qual os controles internos enquadram-se como a primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão; a supervisão e monitoramento dos controles internos como a segunda, sendo executada por instâncias específicas; e as auditorias internas como a terceira, responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos.

A eficiência e a eficácia do SCI oportuniza a correção de erros e deficiências estruturais, contribuindo para que as organizações públicas atuem de forma regular e alinhada ao interesse público. Assim, sua institucionalização e implementação não é somente uma exigência legal, mas também uma oportunidade para dotar a administração pública de mecanismos que, ao proporcionarem mais segurança no alcance dos objetivos, garantam mais tranquilidade aos gestores e melhores resultados à sociedade (ATRICON, 2014; BRASIL, 2017). O controle interno pode tornar o processo de gestão mais favorável não somente quanto

a ilegalidades e prevenção de fraudes, mas também dentro das atividades frequentes de uma organização (SANTOS *et al.*, 2022).

O estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão são responsabilidade da alta administração das instituições públicas, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores dos processos organizacionais e das políticas públicas, nos seus respectivos âmbitos de atuação (BRASIL, 2017). O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas (ANDRADE, 2020).

O objetivo do controle interno nos órgãos e entidades da administração pública é funcionar, simultaneamente, como mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle garante que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz, propiciando salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades (CASTRO, 2018).

As formas e métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal, mas, para serem efetivos, devem atender a alguns critérios básicos: controle adequado, no lugar e no tempo certo; ser exercido de forma concomitante ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; funcionar de forma consistente e permanente; ter custos adequados, sem exceder os benefícios deles provenientes; servir como instrumento auxiliar do dirigente para a tomada de decisão; e proporcionar métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos já consumados que podem ser irremediáveis (CASTRO, 2018).

O controle interno pode aprimorar a eficiência e flexibilidade na gestão, a fim de realizar e manter o interesse público, tornando o processo de gestão mais seguro e eficiente e contribuindo ativamente no alcance dos objetivos da instituição (SANTOS *et al.*, 2022). Ao atuar para aumentar a capacidade de gestão e propiciar informações e estratégias para que o gestor público possa melhorar o desempenho da instituição, também contribui para garantir serviços públicos de qualidade (D'ANDREA, 2022).

No contexto da administração pública brasileira, a atuação das universidades públicas federais ultrapassa a barreira do desenvolvimento do conhecimento científico, cultural e tecnológico. Por prestar serviços à sociedade com uso de recursos públicos, elas têm a obrigação de buscarem continuamente o desenvolvimento e aprimoramento de sua gestão (MELO; LEITÃO, 2021). Assim, a estruturação e avaliação dos mecanismos de controle

interno no âmbito dessas organizações pode ser determinante para a eficiência da gestão (FERREIRA; SANTOS; VASCONCELOS, 2021).

Ademais, essas instituições estão sujeitas aos ditames da referida IN, cuja estrutura dos controles internos da gestão, instituída para nortear a implementação dos controles internos nos órgãos e entidades do Poder Executivo federal, baseou-se nos componentes da estrutura integrada do COSO. Essa estrutura já havia sido reconhecida pelo TCU, que passou a utilizá-la nas avaliações de controle interno (TCU, 2012). Assim sendo, discorre-se, a seguir, sobre a evolução histórica do desenvolvimento dos modelos do COSO, destacando-se os principais aspectos de cada um.

### **2.3 COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission***

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) é uma iniciativa conjunta do *Institute of Internal Auditors* (IIA), *American Accounting Association* (AAA), *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Financial Executives International* (FEI) e *Institute of Management Accountants* (IMA), formado em 1985, e que oferece liderança inovadora sobre controle interno, gestão de risco empresarial e prevenção de fraudes, por meio do desenvolvimento de estruturas e formulação de diretrizes (COSO, 2014).

Em 1992, o COSO publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), denominada de COSO I e reconhecida como uma estrutura modelo para o desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia, que obteve grande aceitação e foi amplamente aplicada em todo o mundo (COSO, 2013).

No período após a publicação da estrutura original, uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão que geraram grandes prejuízos, ocasionaram a necessidade de melhoria dos processos de governança e gerenciamento de riscos. A intensificação do foco e da preocupação com a gestão de riscos tornou cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos, ou seja, de uma estrutura de gerenciamento de riscos capaz de fornecer os princípios e conceitos fundamentais, com uma linguagem comum e direcionamento e orientação claros (COSO, 2007).

Assim, em 2004, o COSO publicou o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), conhecido como

COSO ERM ou COSO II, que ampliou o escopo do COSO I, altamente aclamado, para explorar e expandir a gestão de riscos (DOXEY, 2019). Esse *framework* demonstra uma visão integrada dos componentes que os gestores precisam adotar para gerenciar os riscos de modo eficaz, no contexto dos objetivos e da estrutura de cada organização (TCU, 2018).

A estrutura do gerenciamento de riscos abrange o controle interno, originando uma conceituação e uma ferramenta de gestão mais eficiente. O modelo descreve os componentes essenciais da estrutura, seus princípios e conceitos-chave e considera que para a gestão de riscos ser eficaz devem existir controles internos efetivos (COSO, 2007).

Desta forma, ampliou os componentes de controle interno do COSO I, acrescentando mais três aos cinco já existentes (fixação de objetivos, identificação de eventos e resposta a risco) e trouxe uma nova categoria de objetivos, classificando-os em (TCU, 2009):

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

De acordo com esse modelo, portanto, o gerenciamento de riscos é constituído de oito componentes interrelacionados, que estão integrados com o processo de gestão e por meio dos quais a administração gerencia a organização (COSO, 2007), apresentados no Quadro 4.

Quadro 4 – Componentes do gerenciamento de riscos COSO ERM

(continua)

<b>Componente</b>	<b>Definição e características</b>
Ambiente interno	Compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.
Fixação de objetivos	Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.
Identificação de eventos	Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos.

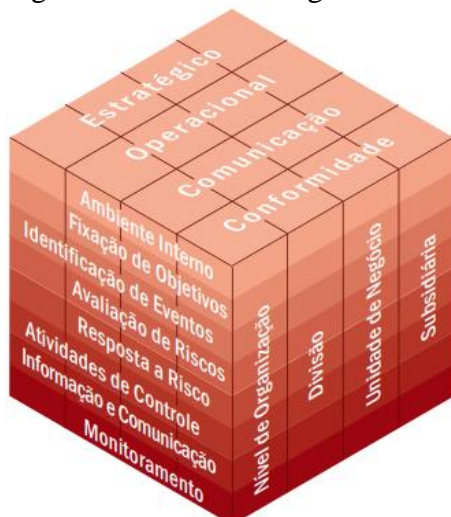


Avaliação de riscos	Os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto, como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.
Resposta a risco	A administração escolhe as respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.
Atividades de controle	Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
Informações e comunicações	As informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que as pessoas cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos níveis da organização.
Monitoramento	A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

Fonte: Elaborado com base em COSO (2007).

A gestão de riscos é um processo multidirecional e interativo segundo o qual quase todos os componentes influenciam uns aos outros. Existe um relacionamento direto entre os objetivos que uma organização se empenha em atingir e os componentes do gerenciamento de riscos, que representam aquilo que é necessário para o seu alcance. O processo de gestão de riscos é retratado em uma matriz tridimensional, em forma de cubo, apresentada na Figura 1 (COSO, 2007).

Figura 1 – Estrutura de gerenciamento de riscos COSO ERM



Fonte: TCU (2018, p. 15).

No ano de 2013 foi feita uma atualização do *framework* COSO I para adaptá-lo às mudanças nas organizações, nos modelos de negócios e nos ambientes operacionais. A definição e os componentes de controle interno inicialmente estabelecidos foram mantidos. A estrutura atualizada, contudo, incrementou 17 princípios relacionados aos componentes, aprimorando os seus conceitos (COSO, 2013).

O modelo, nesta pesquisa denominado de COSO 2013, estabelece os requisitos para um SCI eficaz que proporcione segurança razoável acerca da realização dos objetivos da entidade e reduza, a um nível aceitável, o risco de não se atingir algum desses, o qual pode estar relacionado a uma, duas ou às três categorias de objetivos. Esta categorização, a seguir explicitada, permite que as organizações se concentrem em diferentes aspectos do controle interno (COSO, 2013):

- a) Operacional: relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações, inclusive metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de ativos;
- b) Divulgação: relativos a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, e às políticas da entidade, abrangendo requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos por autoridades e órgãos normatizadores; e,
- c) Conformidade: referentes ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade esteja sujeita.

A estrutura conceitual foi concebida para auxiliar as organizações (entidades de grande, médio e pequeno portes, com e sem fins lucrativos, públicas ou privadas). Por meio da adaptação do padrão de referência às suas particularidades e peculiaridades, estas podem desenvolver, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno que se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, reduzem os riscos para níveis aceitáveis e apoiam um sólido processo de tomada de decisões e de governança da entidade (COSO, 2013).

De acordo com o referencial, o CI consiste em cinco componentes que devem estar presentes e em funcionamento, assim como os princípios relacionados a cada um deles, e operando em conjunto de forma integrada, expostos no Quadro 5 (COSO, 2013; 2019).

Quadro 5 – Componentes do controle interno COSO 2013

(continua)

<b>Componente</b>	<b>Definição e características</b>	<b>Princípios</b>
Ambiente de controle	Conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do CI por toda a organização. De acordo com o IIA, é a base sobre a qual um SCI eficaz é construído e operado em uma organização que se esforça para 1) atingir seus objetivos estratégicos; 2) fornecer relatórios financeiros confiáveis para as partes interessadas internas e externas; 3) operar seus negócios de forma eficiente e eficaz; 4) cumprir com todas as leis e regulamentos aplicáveis, e; 5) salvaguardar seus bens/ativos. Abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Demonstrar comprometimento com a integridade e os valores éticos;</li> <li>2. Exercer a responsabilidade de supervisão sobre o desenvolvimento e o desempenho do controle interno;</li> <li>3. Estabelecer as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos;</li> <li>4. Demonstrar comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos</li> </ol>

	<p>permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por desempenho.</p>	<p>competentes, em linha com seus objetivos; 5. Impor que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos;</p>
<p>Avaliação de riscos</p>	<p>Estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Risco é definido como a possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará adversamente a realização dos objetivos organizacionais. Envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Os riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. A administração especifica os objetivos dentro das categorias, de forma adequada à entidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à sua realização. Deve, ainda, considerar o impacto de possíveis mudanças no ambiente interno e externo, que podem tornar o CI ineficaz, e estabelecer potenciais ações a serem tomadas para gerenciar o impacto dos riscos.</p>	<p>6. Especificar os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos; 7. Identificar e analisar os riscos à realização dos objetivos para determinar a forma como devem ser gerenciados; 8. Avaliar o risco de fraude; 9. Identificar e avaliar as mudanças significativas que podem afetar o sistema de controle interno;</p>
<p>Atividades de controle</p>	<p>Ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. São desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos organizacionais e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que seja impraticável, porém, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades de controle alternativas.</p>	<p>10. Selecionar e desenvolver atividades de controle que contribuam para a redução dos riscos a níveis aceitáveis; 11. Selecionar e desenvolver atividades gerais de controle sobre tecnologia para apoiar a realização dos objetivos; 12. Implantar atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e procedimentos que colocam em prática essas políticas;</p>
<p>Informação e comunicação</p>	<p>A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de CI a fim de apoiar a realização dos objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do CI. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo CI devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: recebimento, pela organização, de informações externas significativas; e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.</p>	<p>13. Obter, gerar e utilizar informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno; 14. Comunicar internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle; 15. Comunicar-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno;</p>

## Quadro 5 – Componentes do controle interno COSO 2013

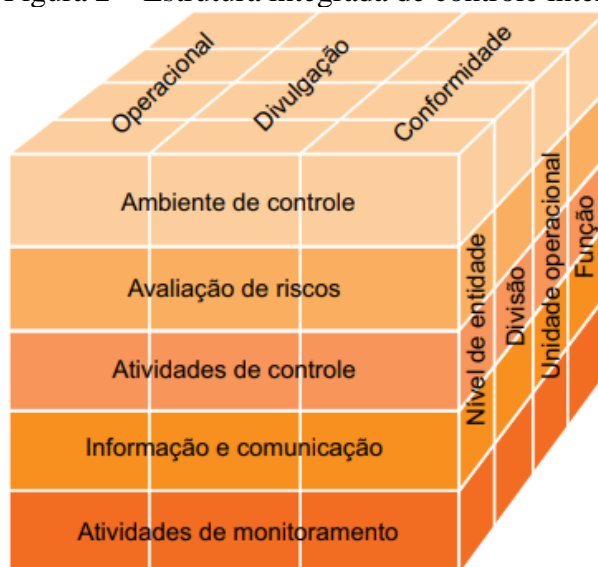
(conclusão)

Atividades de monitoramento	Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos componentes de CI, inclusive da eficácia dos princípios relacionados. Avaliações contínuas, inseridas nos processos organizacionais nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável.	16. Conduzir avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno; 17. Avaliar e comunicar deficiências no controle interno, em tempo hábil, aos responsáveis por tomar ações corretivas.
-----------------------------	--	---

Fonte: Elaborado com base em COSO (2013; 2019).

O referencial serve como padrão para a avaliação do sistema de controle interno das entidades e se tornou referência mundial para o estudo e aplicação do controle interno devido à sua abrangência, efetividade e sólidos princípios (VIEIRA, 2014). A estrutura integrada estabelece que há uma relação direta entre os objetivos, os componentes do CI e a estrutura organizacional da entidade, podendo a integração destas dimensões ser retratada na forma de um cubo, conforme Figura 2 (COSO, 2013).

Figura 2 – Estrutura integrada de controle interno COSO 2013



Fonte: COSO (2013, p. 9).

Os objetivos, entendidos como o que a organização se esforça para alcançar, são representados pelas colunas. Os componentes, que estão relacionados ao que é necessário para

alcançar os objetivos, são representados pelas linhas. E a terceira dimensão representa a estrutura organizacional da entidade (COSO, 2013).

O COSO 2013 é uma abordagem flexível, confiável e econômica para implementar e avaliar sistemas de controle interno em organizações que buscam atingir objetivos operacionais, de conformidade e de divulgação. O *framework* pode ser aplicado em empresas públicas e privadas, entidades sem fins lucrativos e governamentais, independente do tamanho ou tipo de organização (COSO, 2019).

Ao longo dos anos, todavia, a complexidade e o surgimento de novos riscos levou conselheiros e executivos de organizações a aprimorarem seu conhecimento e supervisão sobre as atividades de gerenciamento de riscos, bem como a divulgação sobre estes. Em decorrência disso, em 2017, o COSO publicou o *Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance* (Gerenciamento dos Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Performance), uma atualização da versão de 2004, que nesta pesquisa será denominado de COSO GRC (COSO, 2017).

O modelo representa a evolução do gerenciamento de riscos corporativos e a necessidade das organizações aperfeiçoarem suas abordagens de gestão de riscos em um ambiente de negócios em contínua evolução. Para tanto, revisou e atualizou os componentes do COSO ERM, adotou princípios, simplificou suas definições, enfatizou o papel da cultura e melhorou o foco no valor gerado pelas organizações (COSO, 2017; TCU, 2018).

Incorporou a necessidade de inserir a gestão de riscos na definição e na execução da estratégia e na gestão do desempenho organizacional, visto que os riscos influenciam e alinham estratégia e performance em todos os departamentos e funções. Ressaltou, portanto, que o gerenciamento de riscos corporativos deve integrar o planejamento estratégico e ser incorporado em toda a organização (COSO, 2017; TCU, 2018).

O COSO GRC explora a gestão da estratégia e dos riscos a partir de três perspectivas diferentes: a possibilidade dos objetivos estratégicos e de negócios não se alinharem com a missão, a visão e os valores centrais da organização; as implicações da estratégia escolhida; e os riscos para a execução da estratégia. Dessa forma, proporciona maior alinhamento às expectativas em torno das responsabilidades das instâncias de governança e da alta administração no cumprimento das suas obrigações de *accountability*, e elucida suas responsabilidades no papel e dever de supervisionar e se envolver de modo efetivo no processo de gerenciamento dos riscos corporativos (TCU, 2018).

A gestão de riscos foi inserida em três dimensões fundamentais à gestão de uma organização: missão, visão e valores centrais; objetivos estratégicos e de negócios; e

desempenho organizacional. Além disso, houve uma redução, de oito para cinco, dos componentes da gestão de riscos, que passaram a ser: governança e cultura; estratégia e definição de objetivos; desempenho; análise e revisão; e informação, comunicação e divulgação, conforme se observa na Figura 3 (TCU, 2018).

Figura 3 – Modelo de gestão de riscos corporativos COSO GRC



Fonte: COSO (2017, p. 6).

Os cinco componentes foram associados a um conjunto de princípios de gestão de riscos, os quais representam práticas que podem ser aplicadas de diversas formas por diferentes organizações, independentemente de tamanho, tipo ou setor econômico. A adoção e implementação desses proporcionarão à governança e à administração segurança razoável de que a organização entende e é capaz de gerenciar, em um nível aceitável, os riscos associados à estratégia e aos objetivos de negócios (COSO, 2017; TCU, 2018). O Quadro 6 traz uma síntese dos componentes e princípios do modelo.

Quadro 6 – Componentes do modelo de gestão de riscos corporativos COSO GRC (continua)

Componente	Definição e características	Princípios
Governança e cultura	A governança dá o tom da organização, reforçando a relevância e instituindo responsabilidades de supervisão sobre o gerenciamento de riscos corporativos. A cultura diz respeito a valores éticos, a comportamentos esperados e ao entendimento do risco em toda a entidade.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Exerce supervisão do risco por intermédio das instâncias de governança: a governança supervisiona a estratégia e cumpre suas responsabilidades para ajudar a administração a atingir a estratégia e os objetivos de;</li> <li>2. Estabelece estruturas operacionais: a organização estabelece estruturas operacionais para atingir a estratégia e os objetivos de negócios;</li> <li>3. Define a cultura desejada: a organização define os comportamentos esperados que caracterizam a cultura desejada;</li> <li>4. Demonstra compromisso com os valores fundamentais: a organização demonstra compromisso com os valores fundamentais da entidade;</li> <li>5. Atrai, desenvolve e retém pessoas capazes: a organização tem o compromisso de formar capital humano de acordo com a estratégia e os objetivos;</li> </ol>
Estratégia e definição de objetivos	Gerenciamento de riscos corporativos, estratégia e definição de objetivos atuam	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. Analisa o contexto de negócios: a organização leva em conta os possíveis efeitos do contexto de negócios sobre o perfil de riscos;</li> </ol>

	<p>juntos no processo de planejamento estratégico. O apetite a risco é estabelecido e alinhado com a estratégia. Os objetivos de negócios colocam a estratégia em prática e, ao mesmo tempo, servem como base para identificar, avaliar e responder aos riscos.</p>	<p>7. Define o apetite a risco: a organização define o apetite a risco no contexto da criação, da preservação e da realização de valor;                  8. Avalia estratégias alternativas: a organização avalia estratégias alternativas e seu possível impacto no perfil de riscos;                  9. Formula objetivos de negócios: a organização considera o risco enquanto estabelece os objetivos de negócios nos diversos níveis, que se alinham e suportam a estratégia;</p>
Desempenho	<p>Os riscos que podem impactar a realização da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos são priorizados com base no grau de severidade, no contexto do apetite a risco. A organização determina as respostas aos riscos e alcança uma visão consolidada do portfólio e do montante total dos riscos assumidos. Os resultados são comunicados aos principais <i>stakeholders</i> envolvidos com a supervisão dos riscos.</p>	<p>10. Identifica o risco: a organização identifica os riscos que impactam a execução da estratégia e os objetivos de negócios;                  11. Avalia a severidade do risco: a organização avalia a severidade do risco;                  12. Prioriza os riscos: a organização prioriza os riscos como base para a seleção das respostas a eles;                  13. Implementa respostas aos riscos: a organização identifica e seleciona respostas aos riscos;                  14. Adota uma visão de portfólio: a organização adota e avalia uma visão consolidada do portfólio de riscos;</p>
Análise e revisão	<p>Ao analisar o seu desempenho, a organização tem a oportunidade de refletir sobre até que ponto os componentes do gerenciamento de riscos corporativos estão funcionando bem ao longo do tempo e no contexto de mudanças relevantes, e quais correções são necessárias.</p>	<p>15. Avalia mudanças importantes: a organização identifica e avalia mudanças capazes de afetar de forma relevante a estratégia e os objetivos de negócios;                  16. Analisa riscos e performance: a organização analisa a performance da entidade e considera o risco como parte desse processo;                  17. Busca o aprimoramento no gerenciamento de riscos corporativos: a organização busca o aprimoramento contínuo do gerenciamento de riscos corporativos;</p>
Informação, comunicação e divulgação	<p>O gerenciamento de riscos corporativos demanda um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações precisas, provenientes de fontes internas e externas, originadas das mais diversas camadas e processos de negócios da organização.</p>	<p>18. Alavanca sistemas de informação: a organização maximiza a utilização dos sistemas de informação e tecnologias existentes na entidade para impulsionar o gerenciamento de riscos corporativos;                  19. Comunica informações sobre riscos: a organização utiliza canais de comunicação para suportar o gerenciamento de riscos corporativos;                  20. Divulga informações de riscos, cultura e performance: a organização elabora e divulga informações sobre riscos, cultura e performance abrangendo todos os níveis e a entidade como um todo.</p>

Fonte: Elaborado com base em COSO (2017).

A estrutura atualizada, COSO 2013, trata o CI, seus componentes e princípios, como um dos mecanismos que auxiliam as organizações no alcance dos objetivos, e apresenta diretrizes e uma estrutura de referência para que as entidades possam, a partir dessa, desenhar seus próprios sistemas de controle interno. O COSO GRC, por sua vez, aborda estratégias para um gerenciamento de riscos eficaz e traz o CI como uma condição para tal. Em função disso,

apresenta modelo de controle interno efetivo para as organizações, o qual contempla o processo de gestão de riscos em seus componentes.

O modelo COSO GRC não substitui a estrutura COSO 2013, pois foram elaborados com enfoques diferentes, sendo estruturas complementares, em que aquela contempla essa e amplia o entendimento sobre controles internos para a gestão de riscos. Os modelos, portanto, buscam auxiliar as entidades no desenvolvimento do SCI adequado para suas estruturas organizacionais. Nem todas as organizações, contudo, estão em nível estratégico adequado para adotar o COSO GRC, dentre estas, as instituições públicas. Em virtude disso, a estrutura atualizada COSO 2013 é mais adequada para essas entidades.

Além dos modelos do COSO, existem outras metodologias voltadas para controles internos. No Quadro 7 são apresentados os modelos de referência recorrentemente abordados na literatura, destacando-se os seus aspectos principais.

Quadro 7 – Modelos de controle interno

(continua)

<b>Modelo</b>	<b>Entidade</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Definição de CI</b>	<b>Componentes de CI</b>
<i>Systems Auditability and Control</i> (SAC)	<i>Institute of Internal Auditors</i> (IIA)	Criar um sistema de controles internos voltados para a tecnologia da informação, capaz de auxiliar os auditores internos na realização de suas atividades, ou seja, no controle e auditoria de sistemas de tecnologia e informação.	Conjunto de processos, funções, atividades, subsistemas e recursos humanos, de forma a proporcionar segurança razoável para alcançar os objetivos definidos e minimizar o risco associado.	Ambiente de controle; sistemas manuais e automatizados; e procedimentos de controle.
<i>Statements on Auditing Standards</i> (SAS 55/78)	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA)	Fornecer aos auditores orientações sobre o impacto do controle interno no planejamento e execução de auditorias das demonstrações financeiras de uma organização.	Processo efetuado pelo conselho de administração, pela gestão e por todo o pessoal da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de relatórios financeiros; eficácia e eficiência das operações; e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.	Ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e supervisão.
<i>Criteria of Control Board</i> (CoCo)	<i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i> (CICA)	Disponibilizar orientações sobre a concepção, avaliação e informação dos sistemas de controle das organizações.	Elementos de uma organização (incluindo seus recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e atividades) que, tomados em conjunto, dão	Objetivo; compromisso; potencialidade; e acompanhamento e aprendizagem.



## Quadro 7 – Modelos de controle interno

(conclusão)

			suporte ao pessoal no atingimento dos objetivos organizacionais.	
--	--	--	--	--

Fonte: Elaborado com base em Vieira (2014) e Namour (2016).

Verifica-se que as definições de controle interno dos modelos convergem para o conceito do COSO 2013, abordando-o como um processo que busca garantir segurança razoável no atingimento dos objetivos organizacionais. Observa-se, também, que o conceito da estrutura atualizada do SAS 78 se aproxima mais ainda ao definir categorias de objetivos que se coadunam com as da metodologia COSO 2013 e ao adotar os componentes de controle interno deste modelo.

Ademais, tanto o COSO quanto o CoCo fornecem uma visão ampla e de nível da entidade e ambos têm uma abordagem baseada na gestão de riscos (VIEIRA, 2014). O CoCo, todavia, está voltado para auxiliar a alta administração a implementar e avaliar o ambiente de controle, com vistas a atingir os objetivos estratégicos e operacionais da organização (NAMOUR, 2016). O modelo do SAS 55/78 é voltado para auditorias de demonstrações financeiras, ao passo em que o SAC é direcionado para tecnologia da informação. Diferem, portanto, do COSO 2013, que busca auxiliar na implementação e acompanhamento dos controles internos em toda a entidade e em qualquer tipo de organização.

## 2.4 Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública

Nesta seção são compilados alguns estudos sobre controle interno na administração pública, identificados por meio de pesquisas em bases de dados, realizadas em fevereiro de 2022. Foi realizada pesquisa na biblioteca eletrônica *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL), utilizando-se termos de busca para o campo “resumo” e considerando-se todos os tipos de documento, áreas de conhecimento e idiomas. Primeiramente, para a combinação dos termos “controle interno” e “pública” foram encontrados 50 estudos, dos quais 11 artigos foram selecionados. Posteriormente, para a combinação dos termos “controle interno” e “público” foram obtidos 26 estudos, sendo selecionados apenas 2 artigos. Por fim, para o termo “COSO” foram identificados 43 estudos, dos quais foram selecionados 5 artigos.

Desconsiderou-se as pesquisas enquadradas nos seguintes critérios: as anteriores ao ano de 2008, as com abordagens não empíricas, as aplicadas a entidades da iniciativa privada e do terceiro setor e as que abordavam apenas assuntos correlatos, não tratando especificamente sobre controle interno, como: corrupção, disciplinas de cursos, governança, transparência,

controle social, controle externo e gestão de riscos. Para a segunda pesquisa foram desconsiderados, também, os estudos que já haviam sido identificados na primeira pesquisa. Assim como na terceira pesquisa foram desconsiderados os estudos que já haviam sido identificados nas duas primeiras.

Realizou-se, ainda, pesquisa na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), com a utilização do termo “COSO” no campo “assunto”, e obteve-se 46 estudos, dos quais foram selecionadas 6 dissertações e 1 tese. Foram aplicados os mesmos critérios de seleção utilizados para as pesquisas realizadas na SPELL, tendo sido desconsiderados, ainda, os estudos que tratavam de outros assuntos e uma dissertação, pois já havia sido identificado o artigo oriundo dela nas buscas anteriores.

Adicionalmente, em junho de 2022 foi realizada pesquisa na base de dados Google Acadêmico, utilizando-se no campo de busca “com a frase exata” no título do artigo, a expressão *internal control*. Aplicou-se, ainda, os filtros artigos de revisão a partir do ano de 2008. Foram obtidos 81 resultados. Destes, foram selecionados apenas 9 artigos com abordagens referentes ao setor público. Não foram considerados artigos relacionados a outras áreas do conhecimento ou que tratavam de assuntos correlatos, não sendo o controle interno a abordagem central do estudo. Foram desconsiderados, ainda, os resultados que apenas indicavam citações ou artigos de opinião pessoal.

No Quadro 8 são apresentados 16 dos 34 estudos selecionados, os quais utilizaram o modelo COSO como referência para análise. Destaca-se, de forma resumida, o referencial teórico aplicado nas pesquisas, os objetivos, aspectos metodológicos e principais resultados. Em seguida, são abordadas 3 dissertações e 1 tese de doutorado, que tratam de Instituições de Ensino Superior Públicas brasileiras. Os outros 14 estudos constam no Apêndice A.

Quadro 8 – Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública (continua)

<b>Autores / Ano</b>	<b>Referencial teórico</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Aspectos metodológicos</b>	<b>Principais resultados</b>
Farias, De Luca e Machado (2009)	Modelo COSO I	Analisar o nível de adequação da utilização da metodologia Coso no gerenciamento dos controles internos do Banco do Brasil, na visão dos gerentes de suas agências.	Pesquisa qualitativa exploratória, bibliográfica, documental e estudo de caso único. Aplicado questionário aos gerentes-gerais das 54 agências de varejo da região metropolitana de Fortaleza.	A visão dos gerentes expressou aderência à metodologia COSO I no processo de gestão e alcance dos objetivos do Banco do Brasil, na eficiência e efetividade operacional, na confiança dos registros contábeis e financeiros e na conformidade com leis e normas aplicáveis à instituição.

<p>Fajardo e Wanderley (2010)</p>	<p>Modelo COSO I</p>	<p>Identificar as similaridades entre o modelo COSO I e os trabalhos relacionados com a nova metodologia de auditoria de avaliação da gestão do TCU.</p>	<p>Pesquisa exploratória, qualitativa, bibliográfica e documental. Estudo comparativo, buscando características e similaridades entre o modelo de controle interno e os padrões utilizados para os trabalhos de auditoria de avaliação da gestão.</p>	<p>A estrutura dos trabalhos relacionados com a nova metodologia de apresentação de contas anuais ao TCU e auditoria de avaliação da gestão possui aspectos doutrinários semelhantes aos utilizados no modelo. Os componentes do COSO I possuem características semelhantes às utilizadas na concepção de planejamentos estratégicos formais nas organizações. O modelo é utilizado também na administração pública federal.</p>
<p>Cannavina e Parisi (2015)</p>	<p>Modelo COSO I/ INTOSAI</p>	<p>Identificar, por meio da autoavaliação dos órgãos da administração pública direta do Poder Executivo federal, a percepção dos gestores sobre o quanto os SCI têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI.</p>	<p>Pesquisa descritiva e quantitativa, com base nos Relatórios de Gestão de 2011 e na aplicação de questionário aos gestores dos 382 órgãos pesquisados para verificar se os componentes de controle interno avaliados estão estruturados adequadamente.</p>	<p>Para a maioria dos órgãos pesquisados, os altos dirigentes percebem que os controles internos são essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento. Entretanto, a administração direta do Poder Executivo federal, conforme a percepção de seus gestores e sob o enfoque do gerenciamento orientado para resultados, não tem utilizado os controles internos, de forma plena, como ferramenta para melhorar seu desempenho e cumprir seus objetivos institucionais.</p>
<p>Mota e Dantas (2015)</p>	<p>Modelo COSO I</p>	<p>Analisar a avaliação dos CI, por meio de duas óticas: a dos gestores de uma unidade examinada e a dos auditores da CGU. E observar a evolução de tal avaliação após a vigência da Portaria TCU 277/2010, que adotou o questionário no modelo do COSO, a fim de observar se houve melhoras nos controles internos.</p>	<p>Pesquisa documental e estudo de caso. Foram analisados os Relatórios de Gestão das Unidades Jurisdicionadas do Ministério da Saúde dos exercícios de 2010 a 2013 e os Relatórios de Auditoria Anual de Contas do mesmo período expedidos pela CGU, correspondentes às unidades em questão.</p>	<p>Em relação aos controles internos do Ministério da Saúde como um todo, a administração efetuou uma autoavaliação neutra para o exercício de 2010, considerando-os “razoáveis”, e a partir de 2011 efetuou uma autoavaliação positiva, afirmando que os controles eram “bons”, mantendo essa mesma percepção até 2013. No que diz respeito ao órgão de controle, a avaliação foi neutra durante todo o período avaliado, ou seja, os controles foram considerados “razoáveis”, não apresentando melhoras ao longo do período.</p>
<p>Wanderley, Fonseca e De Paula (2015)</p>	<p>Modelo COSO I</p>	<p>Apuração do nível de harmonização teórica e prática entre os procedimentos, princípios e recomendações de controle interno do COSO I e os</p>	<p>Pesquisa qualitativa, exploratória, documental e estudo de caso único. Realizadas entrevistas semiestruturadas com servidores em nível gerencial e</p>	<p>Concluiu-se que ocorreram afastamentos entre os princípios e recomendações constantes das cinco dimensões da estrutura de controle interno do COSO I e a estrutura do sistema de controle interno do Departamento de Aquisição, a qual necessita ser aprimorada,</p>

		procedimentos e princípios de controle adotados pelo Órgão de Compra da Marinha do Brasil.	aplicado questionário a 20 servidores de nível de execução do Departamento de Aquisição.	uma vez que não contempla, em sua plenitude, as diretrizes e recomendações do COSO I.
Araújo et al. (2016)	Modelo COSO II ou COSO ERM	Verificar quais constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II.	Pesquisa descritiva, qualitativa e documental, com análise de conteúdo. Coleta dos dados: busca aos relatórios divulgados nos sítios institucionais dos municípios e solicitação dos relatórios aos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios. Foram analisados 38 municípios e 60 relatórios de CI.	Apesar das constatações nos relatórios do estudo apontarem a não execução efetiva das perspectivas do COSO II, todos os relatórios apresentaram informações que atenderam em parte as diretrizes recomendadas pela pesquisa de Ferreira (2013) e pelo Questionário “Governança na Prática”. Alguns relatórios evidenciaram procedimentos de controle na perspectiva orçamentária e financeira, porém, sem encontrarem-se em conformidade com as perspectivas do COSO II.
Silva (2016)	Modelo COSO II ou COSO ERM	Verificar o grau de adequabilidade à metodologia COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba (TRE/PB), na percepção de seus servidores.	Pesquisa bibliográfica, quantitativa, levantamento e <i>survey</i> . Aplicação de questionário, adaptado de Ferreira (2013). Replicou-se o modelo de Palfi e Bota Avram (2009), obtendo-se o grau de semelhança e dessemelhança entre o SCI do TRE/PB e o COSO ERM, com a utilização dos coeficientes de Jaccard.	Os resultados demonstraram baixo nível de adequabilidade para todos os componentes (Ambiente de Controle (15,78%), Definição de Objetivos (14%), Identificação de Eventos (0%), Avaliação de Riscos (8,3%), Resposta aos Riscos (0%), Procedimentos de Controle (7,6%), Informação e Comunicação (18,18%) e Monitoramento (0%)) e para todo o sistema (10,55%), o que demonstra, na perspectiva do COSO ERM, fragilidade de controles internos e da gestão de riscos corporativos.
Silva (2017)	Modelo COSO 2013	Diagnosticar o nível de maturidade dos sistemas de controle interno dos 102 municípios do Estado de Alagoas.	Pesquisa qualitativa, descritiva, exploratória e estudo de casos múltiplos. Foram coletadas evidências de fontes distintas, tais como: documentos, questionários, entrevistas, observação direta não participante e pesquisas telemáticas.	A principal contribuição para a academia foi o estabelecimento de dois instrumentos de coleta de dados, um, do TCU, atualizado para a versão do COSO 2013, e o outro criado a partir da literatura consultada, ambos voltados para a avaliação do plano de maturidade em nível de entidade dos SCI. Foram identificadas diversas fragilidades que afetam a eficiência, a eficácia e a efetividade dos sistemas de controle interno municipais e das Controladorias Gerais dos Municípios.

Quadro 8 – Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública (continuação)

Silva, Abreu e Couto (2017)	Normas brasileiras sobre controle interno na administração pública e modelo COSO I	Identificar e analisar os recentes avanços presentes na legislação brasileira quanto à aplicação do Controle Interno no setor público para prevenção contra falhas, fraudes e corrupção na gestão pública	Pesquisa qualitativa, quantitativa e documental. Busca, em sites governamentais, de atos normativos publicados entre janeiro/2003 a junho/2016. Análise do conteúdo das normas e principais atualizações sobre CI no período. Análise estatística dos dados para analisar o grau de associação entre variáveis qualitativas.	As novas normas possibilitaram o aperfeiçoamento das práticas de CI, especialmente para as dimensões de “informação e comunicação” e “ambiente de controle”, previstas no COSO, a partir da introdução de novos mecanismos de controle e da revisão da estrutura de controle na administração pública, tais como: Lei Anticorrupção, Lei de Acesso à Informação, Programa de Integridade na gestão pública, Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, Estatuto das Empresas Estatais, entre outros.
Sousa, Souto e Nicolau (2017)	Modelo COSO 2013	Contribuir para a ampliação do referencial teórico sobre o tema e apresenta um desenho e uma análise, ainda que limitada, do cenário da gestão dos controles, a partir da visão de seus atores organizacionais, nos segmentos público e privado.	Pesquisa <i>survey</i> , aplicada unicamente a profissionais em exercício, nos segmentos público e privado. Aplicado questionário para obter a percepção dos respondentes quanto ao conceito de CI, à implementação das cinco dimensões de controle do COSO ICIF 2013 e aos desafios visualizados neste processo em sua organização.	Os resultados demonstraram que, considerando as premissas da estrutura de controle tomada como referência, há uma tendência à ineficiência e ineficácia do SCI existente nas organizações. Todos os itens analisados apontam neste sentido. Não há uma efetiva compreensão do conceito de controle interno, o que impacta em uma baixa responsabilização sobre as ações dele decorrentes na entidade, sendo prevalente a sua vinculação ao seu formato orgânico ou institucional.
Capovilla e Gonçalves (2018)	Modelo de maturidade, sustentado no COSO 2013 e em padrões do <i>United States General Accountability Office (GAO)</i>	Analisar o ambiente de CI no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) e Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB); com objetivo de avaliar a aderência e validade do instrumento de pesquisa.	Pesquisa descritiva, documental e qualitativa, com análise de conteúdo. Instrumento de pesquisa elaborado com base nos princípios do COSO 2013 e nos padrões do GAO 2014, permitindo estabelecer as subdimensões do ambiente de controle. O estudo restringiu-se ao componente ambiente de controle.	Os resultados apontaram a validade e a utilidade do referido modelo, em especial por permitir recomendações específicas a cada entidade e identificar características comuns. De forma mais específica, os resultados permitiram diagnosticar falhas no ambiente de controle, especialmente em relação aos destinatários dos padrões de conduta; à disseminação em todos os níveis organizacionais; à independência e à competência do corpo diretivo, bem como à avaliação de desempenho da alta administração.
Capovilla et al. (2018)	Modelo de maturidade, sustentado no COSO 2013 e em padrões do	Desenvolver um modelo de maturidade para avaliar as estruturas de controle interno em organizações	Pesquisa descritiva de natureza qualitativa e documental. O modelo de maturidade foi	A principal contribuição do trabalho foi o desenvolvimento e validação de um modelo de maturidade, fundamentado no <i>framework</i> de CI do COSO e padrões do <i>United States</i>

Quadro 8 – Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública (continuação)

	<i>United States General Accountability Office (GAO)</i>	governamentais e testar a sua aplicabilidade em três entidades do Poder Executivo federal.	testado em entidades com diferentes funções na Administração Pública e estruturas organizacionais e de governança distintas: MAPA, Incra e Conab.	<i>General Accountability Office (GAO)</i> , o qual pode ser utilizado para a avaliação da maturidade do controle interno em entidades governamentais com diferentes formas organizacionais, dentro dos diversos Poderes, nas três esferas da federação.
Silva Júnior (2018)	Modelo COSO 2013	Avaliar a gestão de CI administrativo da Superintendência Regional do INCRA no estado do Rio Grande do Norte, baseado no método COSO I, na percepção dos gestores.	Pesquisa qualitativa, descritiva, exploratória e estudo de caso. Entrevistas semi-estruturadas com 9 gestores, perguntas baseadas nos princípios do COSO I. Utilizados dados de documentos: regimento interno, relatório interno de gestão, expedientes com demandas de órgãos externos de controle e dentre outros documentos com dados da reforma agrária.	Avaliou-se a gestão do CI como sendo insatisfatória, visto que o CI não se encontra estruturado, sendo realizado pelos atores que compõem a estrutura de governança. A inexistência de órgão e de servidores com funções específicas de CI, bem como limites no ambiente interno têm dificultado a realização do CI das ações do INCRA/RN e de sua gestão, principalmente pela necessidade de padronização de rotinas e ações (existência de processos informais de controle) e da definição do que deve ser priorizado ou não pela gestão da unidade.
Ujkani e Vokshi (2019)	Modelo COSO I	Apresentar o nível de controle interno das finanças públicas nas entidades do setor público no Kosovo e a sua utilização nas organizações orçamentais.	Análise dos relatórios anuais de 2014 a 2017 sobre o funcionamento do sistema Controle Financeiro Interno Público no setor público do Kosovo, relatórios anuais do <i>National Audit Office</i> , relatórios de progresso publicados pela Comissão Europeia, bem como os dados dos relatórios de acompanhamento do Apoio à Melhoria em Governança e Gestão.	A aplicação prática do CI precisa ser desenvolvida, o que é confirmado pelo relatório de progresso do Kosovo-2018. A implementação as organizações orçamentárias está atrasada em relação ao desenvolvimento da estrutura geral. As melhorias contínuas no domínio do Controle Financeiro Interno Público são passos importantes no processo de integração europeia, enquanto o Kosovo envidou esforços consideráveis para desenvolver o ambiente de controle e implementar os princípios, nomeadamente estabelecendo o quadro jurídico e institucional adequado para suportar o sistema.
Gattringer e Marinho (2020)	Modelo COSO 2013	Verificar se o Sistema de Controle Interno que está em operação no âmbito da Administração Pública dos municípios catarinenses, atende os princípios basilares do modelo COSO 2013.	Pesquisa descritiva, bibliográfica, quantitativa e <i>survey</i> com corte transversal. Aplicado questionário, adaptado de Silva, Gomes e Araújo (2014), aos responsáveis pelos CI dos 295 municípios.	No âmbito da Administração Pública dos Municípios Catarinenses, os 5 componentes do modelo <i>COSO Framework 2013</i> , no seu conjunto, atingem satisfatoriamente a eficiência operacional, podendo-se concluir que estes contribuem para a efetividade do Sistema de Controle Interno.

Quadro 8 – Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública (conclusão)

Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021)	Modelo COSO 2013	Analisar a relação entre a avaliação do controle interno e a variável contingencial relacionada ao tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE) e avaliar a estrutura de controle interno desses órgãos à luz da Instrução Normativa nº 03/2015.	Pesquisa descritiva, quantitativa e documental. Analisados dados dos órgãos jurisdicionados do TCE/CE que enviaram prestação de contas referente ao exercício de 2016, a qual possui formulário de avaliação da estrutura de CI padrão, alinhada ao <i>framework</i> estabelecido pelo COSO.	Os resultados apontam que o tamanho desses órgãos não é compatível com a estrutura de CI, indicando que órgãos menos “inchados” podem ser mais eficientes. Assim, melhores estruturas de controle não estão relacionadas ao maior volume de recursos econômico-financeiros e humanos. Uma maior eficiência e eficácia dos CI pode estar relacionada à otimização desses recursos. A atuação e responsabilidades da alta gestão é o fator mais relevante na avaliação do CI; a estrutura organizacional tem menor importância.
---------------------------------------	------------------	--	--	---

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

As pesquisas identificaram que, em geral, os controles internos das organizações estudadas não estão plenamente implementados e estruturados, apresentando fragilidades e baixos níveis de eficiência, eficácia e efetividade, sobretudo em relação à adequação aos componentes do COSO. Além disso, os 4 estudos apresentados a seguir, envolvendo Instituições de Ensino Superior Públicas brasileiras, basearam suas análises no modelo COSO. Evidencia-se, portanto, a relevância da aplicação da metodologia em pesquisas científicas sobre controle interno, sobretudo na administração pública brasileira.

Teixeira (2008) avaliou o alinhamento dos controles internos utilizados em IESP do estado do Paraná, utilizando as cinco perspectivas do COSO I. Foi realizada pesquisa descritiva, exploratória, bibliográfica, documental, quantitativa, de campo, *survey* e resumo de assunto, por método indutivo, com aplicação de questionário em 25 universidades públicas do Paraná em 2006. O estudo identificou desalinhamento dos controles internos, dentro das cinco perspectivas, até mesmo nas IESP das esferas federais e estaduais. A cultura de controle estabelecida nestas instituições vai de encontro ao cumprimento das pressões regulatórias para atendimento de normas legais. Não há, conforme o estudo estatístico, correlação do controle interno de uma forma integrada, alinhada e sistematizada.

Com o intuito de avaliar a eficiência da estrutura dos controles internos das universidades federais da região nordeste do Brasil sob a perspectiva do modelo COSO I, Gomes (2011) analisou os relatórios de gestão de 2010, em especial, os questionários respondidos, por ordenamento e orientação do TCU e da CGU, pelas 14 universidades estudadas. Concluiu que a estrutura dos CI dessas instituições é, tendo-se como referência o modelo COSO I, pouco eficiente. Torna-se importante, por conseguinte, a estruturação destes

controles internos, por intermédio da eficiência do ambiente de controle, da avaliação de risco, dos procedimentos de controle, das informações e comunicações e do monitoramento.

Brandão (2015) analisou os controles internos adotados na UFAL, por meio de pesquisa quantitativa, estudo de caso e pesquisa de campo, com aplicação de questionário adaptado de Ferreira (2013) aos servidores e colaboradores da universidade. Foi aplicado o modelo de Palfi e Bota-Avram (2009), utilizando os coeficientes de Jaccard, para obter o grau de semelhança e dessemelhança entre o SCI da UFAL e o modelo COSO ERM. Concluiu que os controles internos da IESP, apesar de existentes, são minimamente perceptíveis pelos próprios servidores, necessitando de atenção e desenvolvimento. Sob a concepção da metodologia COSO II ou COSO ERM, portanto, são ineficientes. Os dados de similaridade e dissimilaridade que mais se aproximaram do modelo foram: ambiente interno; definição/fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos e procedimentos de controle.

Por meio dos relatórios de gestão de 2014 das 18 universidades federais da região nordeste do Brasil, Gomes (2018) analisou a gestão da informação dos controles internos dessas IESP. Realizou pesquisa quantitativa, descritiva, levantamento e estudo de caso, com abordagem hipotético-dedutiva. O modelo de análise baseou-se na interação entre o modelo de estrutura de controles internos do COSO I e o modelo de administração da informação proposto por Choo. De forma geral, o estudo aponta que o funcionamento da gestão da informação dos CI das universidades pesquisadas é parcialmente eficiente.

Além dos estudos apresentados, foram identificadas quatro pesquisas sobre controle interno em IESP. Estas, contudo, não foram encontradas por meio dos filtros de busca expostos anteriormente. Apresenta-se os resumos destas a seguir.

Ferreira (2013) buscou avaliar, à luz do modelo COSO ERM, a validade dos elementos do sistema de controles internos do IFRN, verificando a distância ou a proximidade entre os elementos dos controles internos da instituição e o *framework* do COSO. Concluiu que, respeitadas as limitações da pesquisa, o SCI da IESP rejeita os principais pressupostos que caracterizam o COSO ERM.

Silva, Gomes e Araújo (2014) verificaram que o referencial COSO I mostrou-se adequado para analisar o SCI do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET/MG), o qual foi considerado eficiente, e concluíram que o modelo pode ser aplicado a organizações públicas.

Menezes, Libonati e Neves (2015) analisaram que, de maneira geral, os resultados encontrados demonstraram, com base na metodologia utilizada na pesquisa, índices de



dissimilaridade (distância) entre o modelo de controle interno em funcionamento na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e o modelo de referência COSO ERM.

Melo e Leitão (2021), por sua vez, ao analisarem 43 das 63 universidades federais brasileiras identificaram que a maioria das universidades pesquisadas possui controles internos instituídos e formalizados e que há uma pulverização de responsáveis pela elaboração dos controles internos nessas instituições. Constataram que apesar da importância atribuída ao controle interno por essas, este ainda não se encontra estabelecido de forma consolidada em todas as universidades.

Verifica-se, portanto, que dos 38 estudos apresentados, 23 basearam-se no modelo COSO, sendo que, destes, 11 aplicaram o COSO I; 5, o COSO II ou COSO ERM; e 7, o COSO 2013. Dentre esses, observa-se que 8 se referem a estudos de caso único e, no que concerne às universidades públicas, apenas 2 tratam de casos de universidades federais. Identifica-se, assim, uma predominância de pesquisas envolvendo mais de uma entidade pública, visando a estabelecer comparativos entre estas.

Ademais, os estudos sobre universidades públicas constataram que os controles internos dessas entidades não estão adequadamente implementados e consolidados, apresentando desalinhamentos e sendo considerados pouco ou parcialmente eficientes e até mesmo ineficientes.

A presente pesquisa, então, avança no sentido de aplicar o estudo a um órgão específico de uma universidade pública federal, permitindo uma análise mais aprofundada dos controles internos implementados, bem como das possíveis fragilidades e ineficiências. Além de ter sido realizada seis anos após a edição da IN MP/CGU nº 01/2016, sendo este um tempo razoável para a adequação da instituição aos seus ditames.

Dessa forma, a partir das conclusões do estudo, pode-se apresentar sugestões de melhorias que venham a contribuir na atuação e no alcance dos objetivos da PROPLAD e da UFC. Podendo, ainda, servir como referência para análises nos demais órgãos e unidades da Universidade, considerando as particularidades de cada um deles, em virtude das diferentes atividades que executam, bem como em instituições similares. Ademais, os resultados da pesquisa podem subsidiar a criação de um modelo de SCI para a PROPLAD, o qual pode, posteriormente, ser expandido para os demais órgãos e unidades da UFC.

### 3 METODOLOGIA

Esta seção apresenta os aspectos metodológicos da pesquisa, traçando a tipologia do estudo, definindo seu escopo, delineando os procedimentos e instrumentos para coleta de dados e explicitando os recursos de análise dos dados obtidos para atingir os objetivos da pesquisa.

#### 3.1 Tipologia da pesquisa

Quanto ao objetivo, a presente pesquisa, ao analisar os controles internos implementados na Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da UFC, enquadra-se como descritiva. Uma pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou fenômeno, podendo estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Embora sirva de base para explicá-los, não tem esse compromisso (VERGARA, 2016). A utilização de técnicas de coleta de dados padronizadas, como os questionários, é uma de suas características mais significativas (GIL, 2019).

Por se concentrar na análise de uma entidade específica, enquadra-se como estudo de caso único, entendido como uma investigação empírica que estuda um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto de realidade, seguindo um conjunto de procedimentos previamente estabelecidos. Permite o conhecimento amplo e detalhado de um ou de poucos objetos, pois compreende o estudo profundo e exaustivo destes (YIN, 2015).

No que diz respeito aos procedimentos de coleta de dados, foram obtidos dados primários, por meio da aplicação de questionário, e dados secundários, por meio de análise documental. Quanto à análise dos dados foi aplicada abordagem quantitativa no tratamento dos dados obtidos pelos questionários e análise qualitativa dos documentos coletados, proporcionando a triangulação dos dados e, assim, confronto e complementação dos resultados.

De acordo com Creswell e Clark (2013), nas pesquisas de métodos mistos integra-se as duas formas de dados concomitantemente, combinando-os de modo sequencial, fazendo um construir o outro ou incorporando um no outro. Além disso, pode-se dar prioridade a uma ou a ambas as formas de dados. Nesse sentido, o estudo em epígrafe enfatizou a análise quantitativa.

A pesquisa quantitativa se caracteriza pelo emprego de técnicas estatísticas tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Busca garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às

inferências feitas (BEUREN, 2013). Para Richardson (2017), é um meio para examinar a relação entre variáveis, que podem ser medidas por instrumentos, para que os dados possam ser analisados por procedimentos estatísticos.

A análise de documentos oficiais disponibilizados no sítio eletrônico da PROPLAD teve como objetivo subsidiar os resultados obtidos por meio do tratamento estatístico das respostas ao questionário. De acordo com Gil (2018) a pesquisa documental se vale de todo tipo de documentos, elaborados com finalidades diversas.

### **3.2 Unidade de análise e respondentes da pesquisa**

A Universidade Federal do Ceará, criada em 1954 e sediada na cidade de Fortaleza, autarquia pertencente ao Poder Executivo Federal, é uma IESP que tem atuado de forma a atender às diferentes escalas de exigências da sociedade, mantendo o compromisso de servir à região, sem esquecer o caráter universal de sua produção (UFC, 2021c). A UFC atua em quase todas as regiões do estado, com oito *campi* distribuídos pelo território cearense, sendo três na cidade de Fortaleza (benfica, pici e porangabuçu) e cinco nos municípios de Crateús, Quixadá, Sobral, Russas e Itapajé. Além de suas outras unidades e equipamentos científicos, tecnológicos e culturais, o que a torna um braço do sistema do ensino superior do Ceará (UFC, 2022b).

Atualmente, abrange praticamente todas as áreas do conhecimento, contemplando 116 cursos de graduação presencial, 8 cursos de graduação à distância (com 25 pólos em todo o Ceará), 51 cursos de doutorado, 81 cursos de mestrado e 12 cursos de especialização. Dispõe de infraestrutura acadêmica e administrativa composta por 2.269 docentes, 3.304 técnicos-administrativos (sendo 971 no complexo hospitalar) e mais de 1.200 trabalhadores terceirizados. Além de mais de 26.500 discentes matriculados na graduação presencial, mais de 1.200 matriculados em cursos de graduação na modalidade de ensino à distância e mais de 6.200 matriculados na pós-graduação (UFC, 2022b).

De acordo com o *Times Higher Education* (THE) 2020, um dos mais importantes *rankings* universitários do mundo, a UFC é a melhor universidade pública do Norte e Nordeste do Brasil e figura em meio às principais universidades do mundo de sua geração (entre 50 e 80 anos de instalação). Sua projeção no continente também tem aumentado. O *QS Latin America Universities Ranking 2020*, um dos três mais relevantes no cenário internacional da educação, situou-a na 54<sup>a</sup> posição entre as universidades de excelência da América Latina – melhor resultado da série histórica – e entre as 14 melhores universidades brasileiras, sendo a 10<sup>a</sup> entre as instituições federais (UFC, 2021b).

Ademais, em 2020, somando-se todos os recursos orçamentários destinados à UFC, o total ficou em torno de R\$ 1,7 bilhões. Torna-se, portanto, cada vez mais necessário uma alocação e uma gestão eficientes dos recursos disponibilizados para enfrentar o desafio de conciliar o custeio, a modernização e a reestruturação da Universidade (UFC, 2021b).

A administração e coordenação das atividades universitárias são exercidas em dois níveis: administração superior e administração acadêmica. A administração acadêmica atua por meio de unidades acadêmicas denominadas de Centros ou Faculdades, exceto pelas unidades dos municípios do interior do estado, nas quais as unidades acadêmicas são os próprios *campi*. A administração superior atua por meio dos seguintes órgãos (UFC, 2021a):

- a) Conselho Universitário (CONSUNI): órgão colegiado deliberativo e consultivo ao qual compete traçar a política universitária e decidir em matéria de administração, inclusive gestão econômico-financeira;
- b) Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE): órgão colegiado deliberativo e consultivo em matéria de ensino, pesquisa e extensão;
- c) Conselho de Curadores: órgão colegiado com atribuições de fiscalização econômico-financeira, e;
- d) Reitoria: órgão superior executivo que tem por finalidade planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar as atividades de administração em geral, planejamento, assuntos estudantis, graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão.

A Reitoria, por sua vez, executa as suas atividades por meio de seus órgãos administrativos, conforme demonstrado no Quadro 9, elaborado de acordo com a estrutura organizacional disponibilizada no sítio eletrônico da Universidade.

Quadro 9 – Estrutura orgânica da Reitoria

(continua)

<b>Instância</b>	<b>Órgãos administrativos</b>
Órgãos de assistência direta e imediata ao Reitor	Gabinete Procuradoria geral
Órgãos de assessoramento ao Reitor	Coordenadoria de comunicação e marketing Coordenadoria de concursos Coordenadoria geral de auditoria Ouvidoria geral Secretaria dos órgãos deliberativos superiores
Órgãos de planejamento e administração	Pró-reitoria de gestão de pessoas Pró-reitoria de planejamento e administração Superintendência de hospitais universitários Superintendência de infraestrutura e gestão ambiental Pró-reitoria de relações internacionais e desenvolvimento institucional
Órgãos de atividades específicas	Pró-reitoria de assuntos estudantis Pró-reitoria de extensão Pró-reitoria de graduação

## Quadro 9 – Estrutura orgânica da Reitoria

(conclusão)

	Pró-reitoria de pesquisa e pós-graduação
Órgãos suplementares	Biblioteca universitária Central analítica Escola integrada de desenvolvimento e inovação acadêmica Memorial da UFC Museu de arte Seara da ciência Secretaria de acessibilidade Secretaria de cultura artística Secretaria de governança Superintendência de tecnologia da informação Parque tecnológico

Fonte: Elaborado com base em UFC (2021a).

Cabe informar que a Pró-Reitoria de Relações Internacionais e Desenvolvimento Institucional consta no organograma geral da Universidade no mesmo nível hierárquico das outras Pró-Reitorias, contudo, não foi identificada no sítio eletrônico utilizado como base para elaboração do Quadro 9. Sendo assim, a pesquisadora incluiu a referida Pró-Reitoria como órgão de planejamento e administração.

A Pró-Reitoria de Planejamento e Administração, unidade de análise da pesquisa, foi instituída pelo Conselho Universitário (CONSUNI) em 2017 e resultou da consolidação das antigas Pró-Reitorias de Administração e de Planejamento em uma única unidade de gestão, integrando as atribuições de ambas (UFC, 2022c).

A PROPLAD é o órgão de planejamento e administração da Reitoria responsável pela elaboração, gestão e avaliação do planejamento e orçamento, modernização administrativa, estatística, gestão de contratos firmados com terceiros e imprensa universitária. Ao realizar a gestão da execução orçamentária incube-se de gerenciar o atendimento das demandas das unidades acadêmicas e dos demais órgãos administrativos da UFC. Tem como missão prover, de forma contínua, com eficiência, eficácia e efetividade, os meios necessários à manutenção e crescimento da capacidade de gestão das atividades-fim da Universidade (UFC, 2017).

De acordo com as informações disponibilizadas nos Painéis de Gestão de Pessoas da Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas, especificamente o Painel Dados de Pessoal, há 165 servidores lotados na PROPLAD. Foram considerados para o estudo, contudo, apenas os servidores públicos, docentes e técnico-administrativos, de qualquer nível organizacional, que têm cargo efetivo na UFC e estão exercendo suas atividades na Pró-Reitoria.

Assim, tendo em vista os filtros constantes no Painel Dados de Pessoal, os 161 servidores classificados como “ativo permanente” atenderam aos critérios definidos para a pesquisa. Os servidores classificados nos demais filtros existentes no painel para a PROPLAD não atenderam aos critérios: exercício provisório (2), nomeado cargo comissionado (1) e ativo

em outro órgão (1). A consulta ao painel foi realizada em fevereiro de 2022, quando os dados estavam atualizados até novembro de 2021.

Além disso, a pesquisadora é servidora de cargo efetivo da UFC e exerce as suas atividades profissionais na Coordenadoria de contratos e convênios da PROPLAD, estando incluída nos 161 servidores informados no painel. Com o intuito de evitar viés à pesquisa, portanto, a pesquisadora não participou do estudo. Sendo assim, dos 165 servidores lotados na PROPLAD, 160 foram considerados aptos a participar da pesquisa. Dentre estes, 91 responderam ao questionário, o que representa cerca de 56,88%, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 – Quantitativo de servidores por unidade da PROPLAD

Unidade	Servidores	Respondentes	%
Assessoria geral	12	10	83,33%
Assessoria de legislação	0	0	0,00%
Secretaria administrativa	1	1	100,00%
Coordenadoria de administração e patrimônio	36	19	52,78%
Coordenadoria de contabilidade e finanças	28	21	75,00%
Coordenadoria de contratos e convênios	16	16	100,00%
Coordenadoria de licitação	10	5	50,00%
Coordenadoria de planejamento e gestão estratégica	7	5	71,43%
Coordenadoria de programação e alocação orçamentária	7	5	71,43%
Imprensa universitária	41	7	17,07%
Pró-reitoria de planejamento e administração	2	2	100,00%
<b>Total</b>	<b>160</b>	<b>91</b>	<b>56,88%</b>

Fonte: Elaborada com base em UFC (2022a).

Os servidores, portanto, que não têm cargo efetivo na UFC, os servidores de cargo efetivo que estão atuando em outra instituição e os servidores originários de outras entidades da administração pública que estão temporariamente exercendo suas atividades na Universidade não foram considerados como respondentes da pesquisa.

### 3.3 Coleta dos dados

A coleta de dados primários foi realizada por meio da aplicação de questionário aos servidores da PROPLAD para analisar a percepção deles quanto aos controles internos existentes na Pró-Reitoria. O instrumento de coleta, disponível no Apêndice A, é composto por 30 questões, distribuídas em 5 blocos, definidos de acordo com os componentes do modelo COSO 2013: 1) ambiente de controle (Q1 a Q9); 2) avaliação de riscos (Q10 a Q18); 3) atividades de controle (Q19 a Q22); 4) informação e comunicação (Q23 a Q27); e, 5) atividades

de monitoramento (Q28 a Q30). Além dos referidos blocos, o primeiro bloco do questionário destina-se à identificação do perfil demográfico dos respondentes.

O questionário foi elaborado a partir de adaptação do instrumento utilizado em estudos anteriores, o qual se refere a um questionário de autoavaliação dos controles internos constante nos relatórios de gestão das unidades jurisdicionadas do TCU. Gomes (2011) e Cannavina e Parisi (2015) realizaram análise documental dos questionários constantes nos relatórios de gestão das entidades analisadas por eles. Paulino et al. (2019), por sua vez, utilizaram o referido questionário para coleta de dados primários, aplicando-o aos colaboradores de uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público do município de Fortaleza/Ceará.

As adaptações referiram-se a ajustes nas redações das questões para adequá-las ao objeto da pesquisa. As proposições foram avaliadas utilizando-se escala Likert, indicando a escolha de uma das opções: discordo totalmente, discordo, indiferente, concordo, concordo totalmente.

Como pré-teste o questionário foi enviado a 10 servidores da PROPLAD, para que estes respondessem e informassem suas impressões à pesquisadora. Com base nas sugestões apresentadas foram feitos ajustes na redação de algumas questões, de forma a facilitar o entendimento dos respondentes, e estimou-se o tempo necessário para responder ao questionário.

O questionário foi aplicado de forma *on-line*, por meio da ferramenta *Google Forms*, e encaminhado aos servidores por correio eletrônico. Em virtude da dificuldade de obtenção de respostas, foi necessário contato telefônico com os servidores via aplicativo de mensagens. Fez-se, ainda, a distribuição impressa do texto introdutório juntamente com o endereço eletrônico do questionário, para que os servidores acessassem-no por meio da leitura do código QR.

Ainda assim, o fato de muitos servidores estarem em teletrabalho, em decorrência da pandemia de Covid-19, estando enquadrados nas situações previstas na Instrução Normativa SGP/SEDGG/ME nº 90/2021, dificultou o acesso a eles. Ressalta-se que a referida IN só foi revogada a partir de 06/06/2022, por meio da Instrução Normativa SGP/SEDGG/ME nº 36/2022. Além disso, ao realizar a distribuição impressa do questionário aos servidores em trabalho presencial, a pesquisadora percebeu a resistência de alguns em respondê-lo. A coleta foi iniciada em 01/12/2021 e concluída em 06/05/2022.

Ademais, quanto à coleta de dados secundários, foi feita pesquisa no sítio eletrônico da PROPLAD para verificar a existência de documentos oficiais e de manuais que formalizem

as rotinas e fluxos dos processos e atividades desenvolvidas, assim como tratam sobre normas e condutas de controle interno. Os documentos utilizados foram: organograma da PROPLAD, estrutura organizacional da Pró-Reitoria, relatório de gestão UFC 2021 e manuais e guias de procedimentos diversos.

### 3.4 Análise dos dados

Para atingir o objetivo geral do estudo e responder à questão de pesquisa, as respostas dos servidores ao questionário foram compiladas e analisadas por meio de estatística descritiva e inferencial. Ademais, os dados obtidos por meio da pesquisa documental foram utilizados para complementar a identificação dos controles internos existentes na PROPLAD.

No intuito de atender ao primeiro objetivo específico foi empregada técnica de análise multivariada de dados, a saber, Análise Fatorial Exploratória (AFE). O *software* Statistical Package for Social Science (SPSS) foi utilizado como ferramenta para realizar a análise proposta. Além disso, o estudo contempla indicadores de confiabilidade, a saber: a) alfa de Cronbach, calculado por meio do SPSS; b) variância média extraída (VME); e c) confiabilidade composta (CC). Estes últimos foram calculados utilizando o *software* Microsoft Excel.

Inicialmente, com o objetivo de aferir se o instrumento utilizado nesta pesquisa era composto pelos itens realmente relevantes para análise do controle interno, aplicou-se uma série de análises fatoriais, com método de rotação ortogonal com abordagem VARIMAX, em cada um dos cinco componentes do questionário. Este método promove interpretação mais clara dos fatores e interpretação de dados mais fácil (HAIR JR. et al., 2009). Em seguida, para os itens remanescentes da AFE, fez-se análise descritiva das respostas às questões.

Visando atingir o segundo objetivo específico, foram calculados os coeficientes de associação de Jaccard para obter o grau de similaridade e o grau de dissimilaridade entre os controles internos da PROPLAD e os componentes do modelo COSO 2013. Os coeficientes utilizados por Palfi e Boța-Avram (2009), cuja abordagem consistiu na comparação entre os modelos internacionais de controle interno COSO e CoCo com o *framework* da Romênia, foram posteriormente aplicados por Ferreira (2013), Brandão (2015), Menezes, Libonati e Neves (2015), Silva (2016) e Martins (2020).

Para a comparação entre os controles internos da PROPLAD e o modelo COSO 2013, considerando a aplicação dos referidos coeficientes, o processamento dos dados coletados foi realizado por meio do *software* Microsoft Excel, conforme a seguinte sistemática:



- a) Primeiramente foram atribuídos os valores de 10 ou 0 às respostas ao questionário, de acordo com os seguintes critérios: às respostas concordo (4) e concordo totalmente (5) atribuiu-se o valor 10 e às respostas discordo totalmente (1), discordo (2) e indiferente (3) foi atribuído o valor 0. Optou-se pelo valor 10 em virtude da opção discordo totalmente já ser representada pelo valor 1;
- b) Em seguida, verificou-se, para cada questão, a quantidade de respostas indicadas pelo valor 10, a quantidade de respostas indicadas pelo valor 0 e os respectivos percentuais em relação ao total de respostas;
- c) Posteriormente, para as questões em que a maioria das respostas foi representada pelo valor 10 atribuiu-se o valor 1, indicando a existência/adequação da característica avaliada na questão ao componente do *framework* COSO 2013. Em contrapartida, para as questões em que a maioria das respostas foi representada pelo valor 0, manteve-se o valor 0, indicando a inexistência/inadequação da característica avaliada na questão ao componente do *framework* COSO 2013.

A partir da moda, portanto, foi identificada a resposta que caracterizava a PROPLAD. Ou seja, admitiu-se como resposta final para a questão analisada a opção 10 ou 0 que mais se repetia, substituindo-se pelos valores 1 ou 0 na construção das tabelas referentes aos componentes e ao método usado. Após a conversão dos dados de acordo com os atributos definidos, os coeficientes foram calculados utilizando-se as Fórmulas 1 e 2:

$$S_{ij} = a / (a + b + c) \quad (1)$$

$$D_{ij} = (b + c) / (a + b + c) \quad (2)$$

Sendo que:

$S_{ij}$ : representa o grau de similaridade (ou semelhança) entre os controles internos da PROPLAD (conjunto  $i$ ) e o modelo COSO 2013 (conjunto  $j$ );

$D_{ij}$ : representa o grau de dissimilaridade (ou dessemelhança) entre os controles internos da PROPLAD (conjunto  $i$ ) e o modelo COSO 2013 (conjunto  $j$ );

a: representa o número de vezes em que o valor “1” aparece nos dois conjuntos;

b: representa o número de vezes em que o valor “1” aparece no conjunto  $j$  (modelo COSO 2013) e o valor “0” aparece no conjunto  $i$  (controles internos da PROPLAD);

c: representa o número de vezes que o valor “0” aparece no conjunto  $j$  (modelo COSO 2013) e o valor “1” aparece no conjunto  $i$  (controles internos da PROPLAD).

Vale salientar que, como o modelo COSO 2013 foi o parâmetro escolhido para esta pesquisa, admitiu-se para o conjunto  $j$  sempre o valor 1. Sendo assim, nas fórmulas aplicadas, a incógnita ( $c$ ) foi considerada como 0. Ressalta-se, ainda, que quanto maior o valor de  $S_{ij}$  maior é o grau de similaridade entre os controles internos da PROPLAD e os componentes do COSO 2013. Por outro lado, quanto maior o valor de  $D_{ij}$  maior é o grau de dissimilaridade entre os controles internos da PROPLAD e os componentes do modelo COSO 2013.

Quanto ao terceiro objetivo específico, a partir dos itens emergentes da AFE, optou-se pela criação de uma medida única para cada componente, composta pelos itens remanescentes de cada um, a fim de que fosse possível a realização da análise de *cluster* (HAIR JR. et al., 2009). Além disso, esse procedimento é indicado quando se precisa trabalhar com dimensões e a escala possui menos de 200 respondentes (ROSSEL, 2020).

A análise de *cluster* ou de conglomerados ou de agrupamentos é uma técnica multivariada de dados utilizada a fim de associar objetos a partir de suas semelhanças ou a partir de suas diferenças (HAIR et al., 2009). Esse tipo de análise é utilizado nas mais diversas áreas, como psicologia, gestão, biologia e economia (HAIR et al., 2009), e com os mais variados tipos de objetos, como indivíduos, plantas, estímulos e outros, a fim de descrever seus perfis a partir da formação de grupos (KÖHN; HUBERT, 2015).

Assim, utilizou-se os cinco componentes do modelo COSO 2013 para realizar o perfilamento dos respondentes. Além disso, foram utilizadas duas variáveis categóricas, sendo estas: o tempo de atuação na PROPLAD, que varia em três categorias; e o exercício de cargo de direção (CD) ou função gratificada (FG), que varia entre duas categorias.

Quanto à variável tempo de atuação na PROPLAD, denominada de tempo, foi indicado o valor 1 para os servidores que trabalham na Pró-Reitoria por um tempo até 5 anos, o valor 2 para os servidores que trabalham por um período que varia entre 6 e 10 anos e o valor 3 para os servidores que trabalham há mais de 10 anos.

Para o exercício de cargo de direção ou função gratificada, denominada de “CD\_FG”, para os servidores que exercem algum cargo de direção ou possuem alguma função gratificada atribuiu-se o valor 1 e para os servidores que não exercem nenhum cargo de direção nem possuem função gratificada atribuiu-se o valor 0.

O método de aglomeração escolhido foi o de *cluster* hierárquicos, para o qual foi estabelecido como parâmetro no *software* SPSS fornecer os agrupamentos que variam entre 2 e 6 *clusters*. A partir da identificação dos *clusters*, fez-se análise descritiva de cada um dos grupos, por meio da análise de *boxplot* ou de diagrama de caixas. Em seguida, com o objetivo

de identificar se existe diferença estatisticamente significativa entre as médias dos *clusters*, realizou-se teste *t* de *Student* para amostras independentes, utilizando-se o *software* SPSS.

De forma sintética, o Quadro 10 apresenta a relação entre os objetivos específicos, os procedimentos de coleta de dados e as técnicas de análise dos dados utilizadas para atingi-los.

Quadro 10 – Relação entre objetivos específicos, coleta e análise dos dados

<b>Objetivos específicos</b>	<b>Coleta de dados</b>	<b>Análise dos dados</b>
Identificar os controles internos existentes na Pró-Reitoria de Planejamento e Administração	Questionário e pesquisa documental	Análise fatorial exploratória, análise descritiva e análise documental
Verificar os pontos de convergência entre os controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração e os componentes do modelo COSO 2013	Questionário	Coefficientes de associação de Jaccard
Identificar a percepção dos servidores quanto aos controles internos considerando a função/cargo que exercem e o tempo de serviço	Questionário	Análise de <i>cluster</i> ou conglomerados, análise de <i>boxplot</i> ou de diagrama de caixas e teste <i>t</i> de <i>Student</i> para amostras independentes

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Com base nisso, a próxima seção apresenta os resultados encontrados para cada objetivo específico por meio das análises dos dados coletados, bem como a discussão com os achados de estudos correlatos.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção reporta-se os resultados obtidos a partir da análise dos dados oriundos da aplicação do questionário e da análise documental, com o intuito de atender aos objetivos geral e específicos e responder à questão de pesquisa. Inicialmente, faz-se análise descritiva da amostra e relata-se os controles internos identificados para a Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da UFC. Em seguida, faz-se a análise dos pontos de convergência entre os controles internos da PROPLAD e os componentes do modelo COSO 2013, bem como análise dos perfis dos servidores da Pró-Reitoria em relação à percepção dos controles internos.

### 4.1 Análise descritiva da amostra

Apresenta-se, a seguir, o perfil demográfico dos 91 servidores que responderam ao questionário da pesquisa e representam 56,88% dos 160 classificados para respondentes. Destaca-se as informações relativas à faixa etária, nível de formação, tempo de atuação na UFC, tempo de atuação na PROPLAD e se ocupam cargo de direção ou possuem função gratificada.

De acordo com a Tabela 2, dos 91 respondentes 82 têm acima de 30 anos, sendo que 54,95% possui entre 31 e 40 anos. Nenhum deles têm menos de 21 anos e apenas 4 têm mais de 60, o que corresponde a 4,40%. As faixas etárias de 41 a 50 anos e 51 a 60 anos representam, respectivamente, 18,68% e 12,09% dos respondentes.

Tabela 2 – Respondentes por faixa etária

Faixa etária	N	%
Até 20 anos	0	0,00%
Entre 21 e 30 anos	9	9,89%
Entre 31 e 40 anos	50	54,95%
Entre 41 e 50 anos	17	18,68%
Entre 51 e 60 anos	11	12,09%
Mais de 60 anos	4	4,40%

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Com relação ao nível de formação, 88 servidores que responderam à pesquisa possuem pelo menos o ensino superior e apenas 3 cursaram até o ensino médio. Conforme exposto na Tabela 3, a maioria tem nível de pós-graduação, com especialização ou mestrado, representando respectivamente 45,05% e 34,07% do total de respondentes.

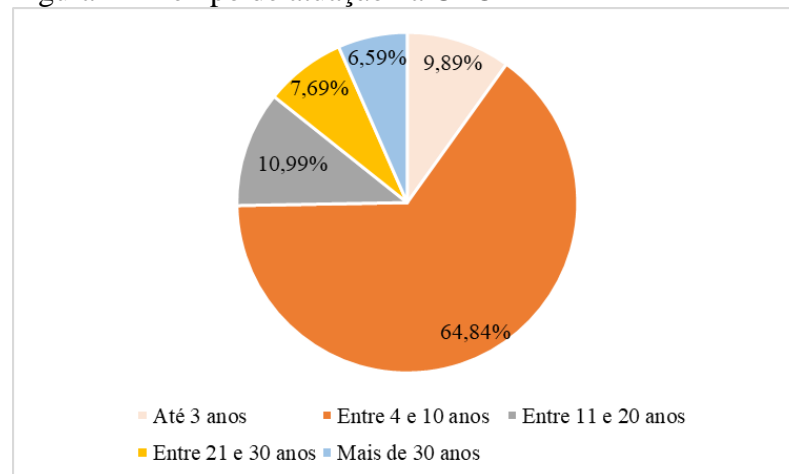
Tabela 3 – Nível de formação dos respondentes

Nível de formação	N	%
Ensino fundamental	0	0,00%
Ensino médio	3	3,30%
Ensino superior	14	15,38%
Pós-graduação	41	45,05%
Mestrado	31	34,07%
Doutorado	2	2,20%
Pós-doutorado	0	0,00%

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Dentre os respondentes, apenas 2 cursaram doutorado e nenhum tem pós-doutorado. Verifica-se, por meio da Figura 4, que 64,84% são servidores da UFC entre 4 a 10 anos, o que representa 59 dos 91 respondentes. Em torno de 10% está na Universidade há menos de 3 anos, assim como entre 11 e 20 anos. Apenas 13 respondentes exercem suas atividades na UFC há mais de 20 anos.

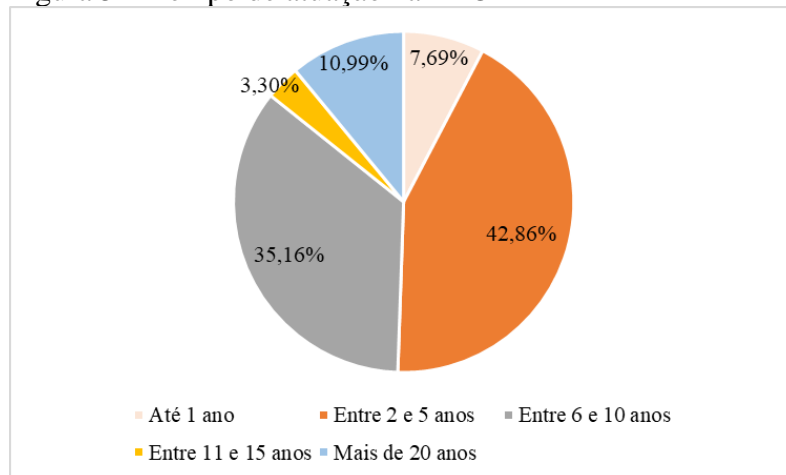
Figura 4 – Tempo de atuação na UFC



Fonte: Elaborado pela autora. (2022).

No que concerne ao tempo de atuação na Pró-Reitoria, pode-se observar na Figura 5 que, em torno de 50% dos servidores que responderam ao questionário possuem até 5 anos de trabalho dedicados à PROPLAD, sendo que 39 têm entre 2 a 5 anos de serviço. Além disso, 32 atuam no órgão por um período que varia entre 6 e 10 anos.

Figura 5 – Tempo de atuação na PROPLAD



Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Dos 91 respondentes 13 atuam na PROPLAD há mais de 10 anos. Nenhum, contudo, informou possuir entre 16 e 20 anos de exercício. Assim, 3 têm entre 11 e 15 anos de serviço e 10 responderam que atuam na Pró-Reitoria há mais de 20 anos, representando cerca de 11% do total. No que se refere a atuarem como gestores ou não, 54 informaram não ocupar nenhum cargo de direção ou exercer função gratificada, o que representa 59,34% dos respondentes, consoante se expõe na Tabela 4.

Tabela 4 – Exercício de cargo de direção ou função gratificada

Cargo de direção/função gratificada	N	%
CD-1	0	0,00%
CD-2	1	1,10%
CD-3	2	2,20%
CD-4	9	9,89%
FG-1	10	10,99%
FG-2	0	0,00%
FG-3	8	8,79%
FG-4	5	5,49%
FG-5	2	2,20%
FG-6	0	0,00%
FG-7	0	0,00%
FG-8	0	0,00%
FG-9	0	0,00%
Nenhum(a)	54	59,34%
Total gestores	37	40,66%
Total não gestores	54	59,34%
Total geral	91	100,00%

Fonte: Elaborado pelas autoras (2022).

Dos 37 servidores que informaram possuir algum cargo ou função de gestão, 9 possuem cargo de direção CD-4, que se refere a níveis de coordenadoria e diretoria. Nenhum

dos respondentes informou possuir CD-1, pois se refere ao cargo de Reitor, e apenas 1 informou possuir CD-2, tratando-se do cargo de Pró-Reitor. Ademais, a função FG-1 representa 10,99% dos respondentes, a qual corresponde ao maior nível de função gratificada.

#### 4.2 Controles internos da PROPLAD

Com o objetivo de identificar os controles internos existentes na Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da UFC, de acordo com a percepção dos respondentes, apresenta-se, a seguir, análise fatorial exploratória realizada para cada um dos componentes de controle interno constantes no questionário e definidos segundo o modelo COSO 2013.

Em seguida, faz-se análise descritiva dos itens remanescentes da AFE para cada componente, apresentando-se tabelas que demonstram o percentual de respostas de cada questão de acordo com as opções do questionário aplicado. Consta, ainda, nas tabelas, a conversão dos percentuais de respostas para os parâmetros estabelecidos na subseção 3.4, necessários para o cálculo dos coeficientes de associação de Jaccard, a serem apresentados na subseção 4.3.

O primeiro componente analisado foi o ambiente de controle, para o qual os valores da medida de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), teste de esfericidade de Bartlett, comunalidades (COM) e cargas fatoriais estão expostos na Tabela 5.

Tabela 5 – Análise fatorial exploratória para o componente ambiente de controle

	AFE 1		AFE 2		AFE 3	
KMO	0,898		0,913		0,901	
Teste de esfericidade de Bartlett	p < 0,001		p < 0,001		p < 0,001	
Itens	COM_1	AFE1	COM_2	AFE2	COM_3	AFE3
AMB_CONT_1	0,60	0,77	0,59	0,77	0,60	0,77
AMB_CONT_2	0,52	0,72	0,52	0,72	0,52	0,72
AMB_CONT_3	0,52	0,72	0,51	0,71	0,48	0,69
AMB_CONT_4	0,14	-	-	-	-	-
AMB_CONT_5	0,52	0,72	0,51	0,72	0,50	0,70
AMB_CONT_6	0,42	0,65	0,41	0,64	-	-
AMB_CONT_7	0,52	0,72	0,53	0,73	0,53	0,73
AMB_CONT_8	0,65	0,80	0,65	0,81	0,67	0,82
AMB_CONT_9	0,70	0,84	0,71	0,84	0,72	0,85

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Verifica-se que todos os valores de KMO apresentados para este componente estão acima de 0,89. Podendo, portanto, serem considerados aceitáveis (HUTCHESON; SOFRONIOU, 1999; PASQUALI, 1999). Do mesmo modo que os valores dos testes de

esfericidade de Bartlett, os quais possuem significância menor que 0,05 (TABACHNICK; FIDELL, 2007).

Os critérios utilizados para exclusão dos itens consideraram a comunalidade e as cargas fatoriais apresentadas. Como é possível observar, o item “AMB\_CONT\_4” apresentou comunalidade inferior a 0,5 e não chegou a apresentar carga fatorial expressiva, ou seja, maior que 0,4 (HAIR *et al.*, 2009). Com a aplicação de uma segunda AFE, o item “AMB\_CONT\_6” também apresentou comunalidade menor que 0,5, sendo esta de 0,41. Optou-se, assim, pela retirada deste item e prosseguiu-se com uma terceira AFE, a qual apresentou cargas fatoriais aceitáveis tanto para comunalidade quanto para valores de fatores.

A existência de código de conduta e ética e de mecanismos que incentivem a participação dos servidores na elaboração dos procedimentos e das instruções operacionais, portanto, não foram considerados representativos do ambiente de controle para a amostra.

Diante disso, o componente ambiente de controle aceito para este estudo é composto pelos itens dispostos na Tabela 6, que apresenta também os valores de confiabilidade. Dessa forma, é possível aferir que os itens remanescentes representam o ambiente de controle para a amostra.

Tabela 6 – Itens remanescentes e indicadores de confiabilidade para o ambiente de controle

Itens	Cargas fatoriais	Alfa de Cronbach	VME	CC
AMB_CONT_1	0,77			
AMB_CONT_2	0,72			
AMB_CONT_3	0,69			
AMB_CONT_5	0,70	0,90	0,57	0,90
AMB_CONT_7	0,73			
AMB_CONT_8	0,82			
AMB_CONT_9	0,85			

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Este componente possui indicadores aceitáveis de confiabilidade, como é o caso do alfa de Cronbach, cujo valor mínimo deve ser de 0,70 (KILIÇ, 2016); VME, que deve expressar valores maiores que 0,5; e CC, que deve expor valores maiores que 0,70 (HAIR JR. *et al.*, 2009).

Considerando os itens com cargas fatoriais mais altas, de acordo com a Tabela 7, observa-se que em torno de 70% dos respondentes avaliam positivamente que os controles internos adotados na Pró-Reitoria contribuem para a consecução dos resultados planejados e mais da metade analisa que existe adequada segregação de funções nos processos. A existência de estrutura organizacional documentada que contempla o organograma da PROPLAD e define



as atribuições de cada setor/unidade, bem como de fluxos padronizados dos processos, corrobora a percepção dos respondentes quanto a esta última característica.

Ainda, 72,53% entendem que os altos dirigentes da PROPLAD percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos, dando suporte adequado ao funcionamento. Para a maioria dos respondentes as delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. Não foram identificados, todavia, documentos que tratem da hierarquia interna dos setores/unidades da Pró-Reitoria e que apresentem as competências, atribuições e responsabilidades dos servidores em seus respectivos níveis hierárquicos.

Além disso, 61,54% dos respondentes consideram que os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão disponibilizados para todos os servidores e funcionários. A divulgação de fluxos para os processos de compras e contratações e de manuais e guias de procedimentos diversos no sítio eletrônico da Pró-Reitoria ratifica esse entendimento. Ademais, cerca de 56% analisam que a comunicação dentro da PROPLAD é adequada e suficiente.

Por outro lado, em torno de 21% dos respondentes discordam que os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis e 35,16% se mostram indiferentes a essa afirmação. Pode-se inferir, portanto, que os controles internos implementados não são efetivamente difundidos em todos os níveis, estão limitados à padronização dos processos, ou ainda, que não há entendimento adequado sobre o que são e como funcionam.

Tabela 7 – Caracterização das respostas para ambiente de controle (continua)

Questões	% Concordo	% Discordo	% Indiferente	PROPLAD (i)	COSO (j)
AMB_CONT_1: Os altos dirigentes do órgão administrativo percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	72,53%	5,49%	21,98%	1	1
AMB_CONT_2: Os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura administrativa do órgão administrativo.	43,96%	20,88%	35,16%	0	1
AMB_CONT_3: A comunicação dentro do órgão administrativo é adequada e suficiente.	56,04%	23,08%	20,88%	1	1
AMB_CONT_5: Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão disponibilizados para todos os	61,54%	18,68%	19,78%	1	1

Tabela 7 – Caracterização das respostas para ambiente de controle

(conclusão)

servidores e funcionários do órgão administrativo.					
AMB_CONT_7: As delegações de autoridade e competência no órgão administrativo são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	57,14%	18,68%	24,18%	1	1
AMB_CONT_8: Existe adequada segregação de funções nos processos do órgão administrativo.	57,14%	16,48%	26,37%	1	1
AMB_CONT_9: Os controles internos adotados no órgão administrativo contribuem para a consecução dos resultados planejados.	69,23%	12,09%	18,68%	1	1

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Verifica-se que, a partir da conversão feita para o cálculo dos coeficientes de Jaccard, conforme coluna PROPLAD (*i*), em relação ao ambiente de controle, apenas a característica analisada na questão 2 (AMB\_CONT\_2) apresenta inadequação ao modelo COSO 2013.

De forma geral, portanto, apesar dos respondentes analisarem que a gestão da Pró-Reitoria percebe a relevância dos controles internos e que esses funcionam e contribuem para alcançar os resultados, a maioria não entende que os servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais percebem e identificam os controles internos existentes. Compreende-se, então, que há certa deficiência quanto à inclusão dos servidores e funcionários na dinâmica de formalização dos processos e de implementação dos controles internos.

Nesse sentido, é possível perceber, dentre as atribuições da divisão de controle interno da PROPLAD (DCIN) (UFC, 2017), ausência de atribuições relativas à comunicação e conscientização dos servidores e funcionários sobre o que são e quais são os controles internos, a relevância destes e a necessidade de cada um assumir as suas responsabilidades sobre eles:

- a) Acompanhar as demandas de auditorias internas e externas;
- b) Analisar a viabilidade de implantação de controles internos, junto à divisão de manuais e normas;
- c) Prestar assessoramento direto e imediato nos assuntos relativos a CI;
- d) Dar suporte às atualizações dos manuais de gestão de riscos e de acompanhamento de controles internos;
- e) Analisar a instrução de processos de contratação, promovendo os encaminhamentos para solucionar eventuais inconformidades e monitorar o saneamento destas;

f) Realizar levantamento diário de normas aplicáveis aos processos da Pró-Reitoria; e,

g) Executar outras atividades afins ou correlatas no âmbito de sua competência.

Vale salientar, ainda, que foi observado no sítio eletrônico da PROPLAD uma aba destinada à gestão estratégica da UFC, contudo, não há aba destinada ao controle interno da Pró-Reitoria, ou da Universidade. Na referida aba foi identificado o relatório de gestão da UFC 2021, elaborado pela PROPLAD, o qual contém tópico dedicado aos controles internos. Este, todavia, trata da auditoria interna da UFC e do relatório anual de atividades de auditoria interna 2021, da comissão permanente de processo administrativo disciplinar, da comissão de ética da UFC e da superintendência de tecnologia da informação.

Ressalta-se que os controles internos não devem ser confundidos com a auditoria interna, conforme estabelece o COSO 2013 e a própria IN MP/CGU nº 01/2016. Há indícios, portanto, de falta de discernimento sobre a definição e atribuições dos controles internos, bem como a inexistência de modelo de SCI para a PROPLAD ou para a UFC.

Tal situação aponta alinhamento ao estudo de Queiroz et al. (2012), que identificaram que as auditorias internas das universidades públicas federais brasileiras executam as atividades relacionadas ao CI, tendo como função prioritária atender aos órgãos superiores de controle (TCU e CGU), direcionando o foco ao cumprimento da legislação, em detrimento de ações que possam colaborar para que se atinja a eficácia da instituição.

Em seguida foi analisado o componente avaliação de riscos, que inicialmente era composto por nove itens. A análise foi realizada a partir da verificação das comunalidades e cargas fatoriais apresentadas por cada item, a fim de se obter o melhor ajuste possível para este componente, conforme exposto na Tabela 8.

Tabela 8 – Análise fatorial exploratória para o componente avaliação de riscos

	AFE 1		AFE 2		AFE 3		AFE 4		AFE 5	
KMO	0,854		0,865		0,864		0,859		0,847	
Teste de esfericidade de Bartlett	p < 0,001		p < 0,001		p < 0,001		p < 0,001		p < 0,001	
Itens	COM	AFE	COM	AFE	COM	AFE	COM	AFE	COM	AFE
	_1	_1	_2	_2	_3	_3	_4	_4	_5	_5
AV_RISC_1	0,47	0,67	0,37	0,61	0,37	0,61	0,37	0,61	-	-
AV_RISC_2	0,75	0,84	0,56	0,75	0,56	0,75	0,57	0,76	0,56	0,75
AV_RISC_3	0,77	0,87	0,69	0,83	0,68	0,83	0,69	0,83	0,68	0,82
AV_RISC_4	0,80	0,84	0,80	0,89	0,80	0,90	0,79	0,89	0,79	0,89
AV_RISC_5	0,95	0,90	0,90	0,95	0,90	0,95	0,90	0,95	0,90	0,95
AV_RISC_6	0,83	0,89	0,83	0,91	0,83	0,91	0,84	0,91	0,84	0,92
AV_RISC_7	0,06	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AV_RISC_8	0,20	0,45	0,20	0,44	-	-	-	-	-	-
AV_RISC_9	0,29	0,45	0,27	0,52	0,27	0,52	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Observa-se que todos os valores para KMO e testes de esfericidade de Bartlett foram aceitos, conforme indicado por Hutcheson e Sofroniou (1999) e Pasquali (1999), para o primeiro teste, e Tabachnick e Fidell (2007), para o segundo. Em seguida, verificou-se os valores de comunalidades e cargas fatoriais.

Inicialmente, o item “AV\_RISC\_7” atingiu valores ínfimos de COM e cargas fatoriais. Após sua exclusão, os itens “AV\_RISC\_1”, “AV\_RISC\_8” e “AV\_RISC\_9” continuaram a apresentar resultados inadequados. Dessa forma, foram retirados um a um, conforme sequência apresentada na Tabela 8, até que o componente contivesse apenas os fatores com comunalidades e cargas fatoriais mais adequadas possíveis.

Verifica-se, portanto, que a formalização dos objetivos e metas; a existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores; o histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos; e a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos em caso de ocorrência de fraudes e desvios, não são características representativas da avaliação de riscos para a amostra. Os valores para os itens remanescentes e indicadores de confiabilidade estão dispostos na Tabela 9.

Tabela 9 – Itens remanescentes e indicadores de confiabilidade para avaliação de riscos

Itens	Cargas fatoriais	Alfa de Cronbach	VME	CC
AV_RISC_2	0,75			
AV_RISC_3	0,82			
AV_RISC_4	0,89	0,94	0,76	0,94
AV_RISC_5	0,95			
AV_RISC_6	0,92			

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Em relação aos indicadores de confiabilidade, estes apresentam-se adequados, uma vez que o alfa de Cronbach é superior a 0,70 (KILIÇ, 2016); a VME é maior que 0,5; e a CC é maior que 0,70 (HAIR *et al.*, 2009).

Em relação aos itens com maiores cargas fatoriais, em torno de 37 a 40% dos respondentes, conforme Tabela 10, não percebem que há na PROPLAD processos relativos à avaliação contínua de riscos, mensuração e classificação dos riscos identificados para a geração de informações úteis à tomada de decisão e definição de níveis de riscos. De 17 a 19% avaliam que esses processos não existem.

Cerca de metade dos respondentes analisa que é prática na Pró-Reitoria o diagnóstico dos riscos envolvidos nos processos estratégicos, a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. Assim como,

que há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas. Da outra metade, de 13 a 16% não concordam que essas práticas existem e de 34 a 37% são indiferentes a elas.

Tabela 10 – Caracterização das respostas para avaliação de riscos

Questões	% Concordo	% Discordo	% Indiferente	PROPLAD (i)	COSO (j)
AV_RISC_2: Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do órgão administrativo.	49,45%	13,19%	37,36%	0	1
AV_RISC_3: É prática do órgão administrativo o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	49,45%	16,48%	34,07%	0	1
AV_RISC_4: É prática do órgão administrativo a definição de níveis de riscos operacionais, riscos de informações e riscos de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	43,96%	17,58%	38,46%	0	1
AV_RISC_5: A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco do órgão administrativo, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	43,96%	18,68%	37,36%	0	1
AV_RISC_6: Os riscos identificados para o órgão administrativo são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.	42,86%	16,48%	40,66%	0	1

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Observa-se, então, que o componente avaliação de riscos não está adequadamente implementado na PROPLAD, sendo que as cinco características analisadas foram avaliadas como inadequadas ao *framework* do COSO 2013, sobretudo em virtude de 30 a 40% dos respondentes demonstrarem serem indiferentes a essas questões.

Não foram identificadas, no sítio eletrônico da PROPLAD, documentações relativas ao estabelecimento dos objetivos e à definição e mensuração dos riscos relacionados a estes, bem como de estratégias e ações para mitigá-los. Ademais, constatou-se informação de que o manual de gestão de riscos da PROPLAD foi descontinuado, em virtude da criação do plano de gestão de riscos da UFC pela Secretaria de Governança da Universidade. Não tendo sido, até o momento, elaborado manual atualizado.

Na sequência, apresenta-se o componente atividades de controle, que permaneceu com todos os quatro itens iniciais. O teste de esfericidade de Bartlett, a medida de KMO, as comunalidades e as cargas fatoriais de todos os itens foram significantes para a amostra (HAIR JR. et al., 2009), conforme é possível observar na Tabela 11.

Tabela 11 – Análise fatorial exploratória para o componente atividades de controle

AFE 1					
KMO			0,799		
Teste de esfericidade de Bartlett			p < 0,001		
Itens	COM_1	AFE_1	Alfa de Cronbach	VME	CC
ATV_CONT_1	0,81	0,90	0,89	0,69	0,90
ATV_CONT_2	0,55	0,74			
ATV_CONT_3	0,89	0,94			
ATV_CONT_4	0,51	0,72			

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Assim como os valores relativos à AFE foram aceitáveis, os indicadores de confiabilidade também são adequados, pois o alfa de Cronbach deve expor valores maiores que 0,7 (KILIÇ, 2016), a VME valores maiores que 0,5 e a CC valores maiores que 0,7 (HAIR JR. et al., 2009).

De acordo com a Tabela 12, em torno de 57% dos respondentes avaliam que as atividades de controle são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle, bem como são apropriadas e funcionam consistentemente a longo prazo.

Por outro lado, a maioria dos respondentes se mostrou indiferente à relação custo-benefício dessas atividades. Ademais, 16,48% analisam que não existem políticas e ações preventivas ou detectivas claramente estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos e cerca de 40% são indiferentes à existência dessas políticas e ações.

Tabela 12 – Caracterização das respostas para atividades de controle (continua)

Questões	%			PROPLAD (i)	COSO (j)
	Concordo	Discordo	Indiferente		
ATV_CONT_1: As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	57,14%	13,19%	29,67%	1	1
ATV_CONT_2: As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	40,66%	6,59%	52,75%	0	1
ATV_CONT_3: As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são abrangentes e	57,14%	9,89%	32,97%	1	1

Tabela 12 – Caracterização das respostas para atividades de controle

(conclusão)

razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.					
ATV_CONT_4: Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do órgão administrativo, claramente estabelecidas.	42,86%	16,48%	40,66%	0	1

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Duas características, portanto, demonstram inadequação ao modelo e duas apresentam-se adequadas ao referencial COSO 2013, sendo estas as que possuem maiores cargas fatorias e, portanto, as que mais representam o componente para os respondentes.

Diante disso, compreende-se que há uma certa divisão entre os respondentes. Percebe-se que a maioria entende que as atividades de controle estão adequadamente implementadas na PROPLAD. Ainda assim, a maior parte dos respondentes discorda ou se mostrou indiferente à relação entre os custos das atividades e os benefícios gerados por elas, bem como em relação a políticas e ações que busquem diminuir os riscos para atingir os objetivos da Pró-reitoria.

Ressalta-se que foram identificadas, por meio da pesquisa documental, documentações relativas a orientações para a instrução dos processos de compras e contratações e seus respectivos fluxos, bem como manuais e guias de procedimentos diversos, tais como: guia para pesquisa de preços; guia para utilização da conta-depósito vinculada; guia de compras e contratações sustentáveis; manual de análise de prestação de contas de contratos, convênios, acordos ou ajustes individualizados firmados com entidades de apoio; manual de compras e contratações (materiais, serviços e obras); manual de fiscalização de contratos; manual de obras públicas sustentáveis; tabela de temporalidade e destinação de documentos; manual de créditos a receber; manual de gestão financeira; dentre outros divulgados.

Identificou-se, também, mais de 150 formulários e listas de verificação (*checklists*) para diferentes tipos de processos. Percebe-se, portanto, a ênfase das atividades de controle relacionadas a verificações de conformidades.

O componente informação e comunicação também não apresentou itens inadequados de acordo com a amostra, sendo representado pelos cinco itens propostos. A Tabela 13 expõe os valores para o teste de esfericidade de Bartlett, a medida de KMO, as comunalidades, as cargas fatorias (HAIR *et al.*, 2009) e os indicadores de confiabilidade (HAIR *et al.*, 2009; KILIÇ, 2016), todos aceitáveis.

Tabela 13 – Análise fatorial exploratória para o componente informação e comunicação

AFE 1					
KMO			0,799		
Teste de esfericidade de Bartlett			p < 0,001		
Itens	COM_1	AFE_1	Alfa de Cronbach	VME	CC
INF_COM_1	0,77	0,88	0,93	0,58	0,91
INF_COM_2	0,77	0,88			
INF_COM_3	0,77	0,88			
INF_COM_4	0,73	0,85			
INF_COM_5	0,61	0,78			

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Observa-se que os itens apresentam cargas fatoriais muito próximas, sendo o item 5 o que possui a menor. Diante disso, nota-se que, de forma geral, todos os itens tem representatividade similar para a amostra quanto à informação e comunicação na PROPLAD.

Para 61,54% dos respondentes, de acordo com a Tabela 14, as informações relevantes para a Pró-Reitoria são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas e, em torno de metade, avalia que a informação disponível é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.

Por outro lado, 26,37% dos respondentes acreditam que a informação divulgada internamente não atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão administrativo e, por conseguinte, não contribui para a execução das responsabilidades de forma eficaz. Outros 25,27% são indiferentes à divulgação das informações e suas contribuições para a realização das atividades.

Ademais, 53,85% dos respondentes entendem que as informações relevantes são devidamente identificadas, documentadas, armazenadas e comunicadas tempestivamente às pessoas adequadas. A maioria, todavia, é indiferente ou avalia que a comunicação das informações não perpassa todos os níveis hierárquicos da PROPLAD, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura administrativa.

Tabela 14 – Caracterização das respostas para informação e comunicação (continua)

Questões	% (continua)			PROPLAD (i)	COSO (j)
	Concordo	Discordo	Indiferente		
INF_COM_1: A informação disponível ao órgão administrativo é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	51,65%	20,88%	27,47%	1	1
INF_COM_2: A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão administrativo, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	48,35%	26,37%	25,27%	0	1



Tabela 14 – Caracterização das respostas para informação e comunicação (conclusão)

INF_COM_3: As informações consideradas relevantes pelo órgão administrativo são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	61,54%	9,89%	28,57%	1	1
INF_COM_4: A informação relevante para o órgão administrativo é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	53,85%	15,38%	30,77%	1	1
INF_COM_5: A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do órgão administrativo, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura administrativa.	35,16%	26,37%	38,46%	0	1

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Sendo assim, no que concerne ao componente informação e comunicação, observa-se que as características referentes à divulgação das informações para os diversos indivíduos, grupos e níveis organizacionais são avaliadas pelos respondentes como não conformes em relação ao COSO 2013.

Percebe-se, portanto, que as informações relevantes são identificadas, documentadas e utilizadas de forma tempestiva pela gestão. Infere-se, contudo, que não são adequadamente comunicadas aos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais, de forma que possam entender a relevância de suas responsabilidades, sobretudo sobre os controles internos, e assumi-las.

Identificou-se no sítio eletrônico da PROPLAD canal de notícias e serviços de emissão de documentos, por meio de *links* de acesso, além da divulgação de diversos documentos, conforme informado anteriormente. Não há, todavia, como foi relatado no início desta subseção, aba destinada a tratar especificamente sobre controle interno na Pró-Reitoria ou na UFC.

No que se refere às atividades de monitoramento, os valores obtidos para a AFE e para os indicadores de confiabilidade são apresentados na Tabela 15. Ressalta-se que foram sugeridos três itens para este componente, os quais foram aceitos, devido aos valores da medida de KMO, teste de esfericidade de Bartlett, comunalidades e cargas fatoriais serem todos aceitáveis.

Tabela 15 – Análise fatorial exploratória para o componente atividades de monitoramento

AFE 1					
KMO			0,799		
Teste de esfericidade de Bartlett			p < 0,001		
Itens	COM_1	AFE_1	Alfa de Cronbach	VME	CC
ATV_MONIT_1	0,74	0,86	0,93	0,82	0,93
ATV_MONIT_2	0,91	0,95			
ATV_MONIT_3	0,83	0,91			

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Os indicadores de confiabilidade também podem ser entendidos como aceitáveis, de acordo com as referências já trabalhadas nos demais componentes, como é o caso da VME e da CC, segundo Hair Jr. et al. (2009), e do alfa de Cronbach, segundo Kiliç (2016).

Verifica-se que os itens do componente também apresentam cargas fatoriais muito próximas, sendo o item 1 o que possui a menor. Assim, de forma geral, todos os itens têm representatividade similar para a amostra quanto às atividades de monitoramento realizadas na PROPLAD.

Conforme demonstrado na Tabela 16, no que se refere às avaliações dos controles internos, em torno de 52% dos respondentes entendem que o SCI da PROPLAD é constantemente monitorado e tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações realizadas. Outros 62,64% avaliam que os controles internos têm contribuído para a melhoria do desempenho da Pró-Reitoria. Observa-se, ainda, que cerca de 14% avalia de forma negativa as atividades de monitoramento e 34,07% é indiferente ao monitoramento, adequabilidade e efetividade do SCI da PROPLAD.

Tabela 16 – Caracterização das respostas para atividades de monitoramento

Questões	%	%	%	PROPLAD	COSO
	Concordo	Discordo	Indiferente	(i)	(j)
ATV_MONIT_1: O sistema de controle interno do órgão administrativo tem contribuído para a melhoria do desempenho.	62,64%	14,29%	23,08%	1	1
ATV_MONIT_2: O sistema de controle interno do órgão administrativo é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	51,65%	14,29%	34,07%	1	1
ATV_MONIT_3: O sistema de controle interno do órgão administrativo tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	52,75%	13,19%	34,07%	1	1

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Verifica-se que as características analisadas para as atividades de monitoramento podem ser consideradas adequadas ao modelo COSO 2013, de acordo com a percepção dos respondentes. Cabe ressaltar, contudo, que não foram identificados no sítio eletrônico da Pró-Reitoria documentos que tratem das avaliações do sistema de controle interno da PROPLAD pela gestão da Pró-Reitoria ou pela DCIN.

Constatou-se, ainda, informação de que o manual de acompanhamento de controles internos foi descontinuado, em decorrência de mudanças no contexto da PROPLAD em relação à época de sua elaboração. Não tendo sido, até o momento, elaborado manual atualizado. Percebe-se, portanto, que não há uma formalização quanto aos procedimentos de avaliação, acompanhamento e monitoramento dos controle internos da Pró-Reitoria. A percepção dos respondentes, portanto, pode estar relacionada às avaliações feitas pela auditoria interna da UFC ou pelas auditorias externas dos órgãos de controle (TCU e CGU).

Percebe-se, de forma geral, que em todos os componentes, os percentuais de respostas indiferentes são maiores que os percentuais de discordância, o que indica que os respondentes não têm segurança para afirmar se as características de controle interno avaliadas existem e estão implementadas na PROPLAD. Isso pode decorrer do fato de não conseguirem identificá-los claramente, o que reforça a deficiência na comunicação, também em relação aos controles internos, apontada nas análises ou mesmo, a incipiência desses controles.

Ante ao exposto, observa-se que algumas percepções dos respondentes são corroboradas pela pesquisa documental, principalmente no que se refere à segregação de funções. Percebe-se, assim, que os controles internos identificados são predominantemente relacionados a aspectos de padronização e formalização de rotinas e procedimentos e análises de conformidades, os quais se destacam, inclusive, nas atribuições da divisão de controle interno. Além do caráter de cumprimento da legislação e atendimento às solicitações das auditorias interna e externa.

#### **4.3 Análise da convergência entre os controles internos da PROPLAD e os componentes do COSO 2013**

Nesta subseção busca-se verificar os pontos de convergência entre os controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da UFC e os componentes do modelo COSO 2013. A partir das análises feitas na subseção anterior, considerando-se a conversão dos dados coletados, de acordo com os atributos definidos, foram calculados os coeficientes de associação de Jaccard.

Apresenta-se na Tabela 17 os coeficientes de similaridade ( $S_{ij}$ ) e dissimilaridade ( $D_{ij}$ ) para cada um dos componentes de controle interno do modelo COSO 2013. O cálculo dos coeficientes foi realizado considerando apenas os itens remanescentes após a AFE.

Tabela 17 – Coeficientes de associação de Jaccard

<b>Componentes</b>	<b><math>S_{ij}</math></b>	<b><math>D_{ij}</math></b>
Ambiente de controle	0,8571	0,1429
Avaliação de riscos	0,0000	1,0000
Atividades de controle	0,5000	0,5000
Informação e comunicação	0,6000	0,4000
Atividades de monitoramento	1,0000	0,0000
<b>SCI PROPLAD</b>	<b>0,5833</b>	<b>0,4167</b>

Fonte: Elaborado pela autora. (2022).

Verifica-se que a avaliação de riscos apresenta o maior coeficiente de dissimilaridade dentre os cinco componentes de controle interno, sendo o único em que este coeficiente é maior que o de similaridade, atingindo um distanciamento total do *framework* COSO 2013. Conforme analisado na subseção anterior, apenas cerca de metade dos respondentes percebem a existência das práticas relacionadas à avaliação de riscos na PROPLAD. De 30 a 40% demonstram-se indiferentes a essas questões e mais de 10% discordam que elas existam.

Por outro lado, o ambiente de controle é o segundo componente com maior grau de similaridade ao COSO 2013, obtendo uma semelhança de 85,71%. As análises feitas na subseção 4.2 indicam que os mecanismos relacionados à gestão são melhor avaliados pelos respondentes. Quando se trata, contudo, da participação dos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais na elaboração e implementação dos controles internos e da compreensão deles sobre a existência dessas características, as percepções são mais negativas. Essa situação compromete o princípio do COSO 2013 de que todos que fazem parte de uma organização devem assumir as suas responsabilidades sobre os controles internos e participar da implementação destes.

No que se refere às atividades de controle, os coeficientes iguais de 0,5 indicam uma adequabilidade parcial ao referencial. Sendo assim, os respondentes percebem a existência dessas atividades, contudo, entendem que estas não estão completamente implementadas na PROPLAD, sobretudo no que se refere a políticas e ações que contribuam para a redução dos riscos a níveis aceitáveis, de forma a alcançar os objetivos.

Pode-se entender que as atividades de controle avaliadas como apropriadas, abrangentes e razoáveis se referem principalmente a atividades de autorizações, aprovações e

verificações, inclusive pela existência de diversos manuais e guias de procedimentos, fluxos formalizados de processos e listas de verificação para análises de conformidade, conforme corroborado por meio da pesquisa documental.

O componente informação e comunicação apresenta grau de semelhança de 60% ao *framework* COSO 2013. Ressalta-se que apesar da maioria dos respondentes entender que as informações relevantes são apropriadas, tempestivas, documentadas e subsidiam a tomada de decisão pelos gestores, há indícios de que elas atendem apenas parcialmente às expectativas dos demais grupos de servidores e funcionários. Por conseguinte, não contribuem de forma eficaz para a execução das responsabilidades deles. Ademais, os respondentes percebem que estas não são adequadamente comunicadas a todos os níveis organizacionais da Pró-Reitoria.

É possível entender, então, que os servidores e funcionários não estão recebendo uma mensagem clara da alta administração sobre a relevância dos controles internos e suas responsabilidades sobre eles, o que compromete a característica de que a comunicação interna das informações deve fluir em todas as direções, de forma a apoiar o funcionamento do controle interno, conforme preceitua o COSO 2013.

As atividades de monitoramento, por sua vez, com base na percepção dos servidores respondentes, indicam grau de similaridade total ao COSO 2013. Cabe destacar, contudo, que apenas pouco mais da metade dos respondentes, cerca de 52%, entendem que o SCI da PROPLAD é constantemente monitorado e tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações realizadas. Essa percepção pode decorrer da atuação da auditoria interna da UFC e das auditorias externas, uma vez que a pesquisa documental não apontou indícios de avaliações realizadas pela gestão da Pró-Reitoria ou mesmo pela DCIN, conforme identificado na subseção anterior.

Do exposto, depreende-se que as características relacionadas à avaliação de riscos são as que têm menor índice nas avaliações, o que é apontado na análise do componente e também na atividade de controle relacionada a estratégias para diminuição dos riscos (ATV\_CONT\_4). Ademais, os respondentes fazem uma boa avaliação dos controles internos a nível de gestão.

Quando se trata, contudo, das características relativas à participação e inclusão dos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais da Pró-Reitoria na elaboração e implementação dos controles internos, bem como relativas à disseminação desses controles e ao direcionamento deles às necessidades desses, essas não são bem avaliadas.

Considerando, ainda, a análise geral dos controles internos da Pró-Reitoria, englobando todos os componentes, para os respondentes da pesquisa o sistema de controle

interno da PROPLAD é 58,33% semelhante ao modelo COSO 2013. Sendo assim, com base nos resultados apresentados, pode-se concluir que os controles internos da PROPLAD estão parcialmente em consonância com os componentes do modelo COSO 2013.

A partir dos resultados encontrados para a PROPLAD, estabeleceu-se um comparativo aos estudos de Ferreira (2013), Brandão (2015) e Menezes, Libonati e Neves (2015), que também realizaram pesquisas em Instituições de Ensino Superior Públicas utilizando os coeficientes de associação de Jaccard. Apesar desses estudos terem adotado o COSO ERM como referencial para as análises, é possível estabelecer comparação entre os componentes que se correspondem nos dois modelos. Assim, apresenta-se na Tabela 18 os coeficientes de cada uma das instituições apenas para os cinco componentes do COSO ERM que também estão presentes no COSO 2013.

Tabela 18 – Análise comparativa dos coeficientes de associação de Jaccard de IESP

Componentes	PROPLAD UFC		UFAL		UFPE		IFRN	
	Sij	Dij	Sij	Dij	Sij	Dij	Sij	Dij
Ambiente de controle ou ambiente interno	0,8571	0,1429	0,3125	0,6875	0,4133	0,5867	0,6250	0,3750
Avaliação de riscos	0,0000	1,0000	0,1000	0,9000	0,3373	0,6627	0,3636	0,6364
Atividades de controle ou procedimentos de controle	0,5000	0,5000	0,0833	0,9167	0,3779	0,6221	0,2500	0,7500
Informação e comunicação	0,6000	0,4000	0,1000	0,9000	0,3711	0,6289	0,8000	0,2000
Atividades de monitoramento	1,0000	0,0000	0,0000	1,0000	0,3701	0,6299	0,6667	0,3333
<b>SCI</b>	<b>0,5833</b>	<b>0,4167</b>	<b>0,1585</b>	<b>0,8415</b>	<b>0,4254</b>	<b>0,5746</b>	<b>0,5205</b>	<b>0,4795</b>

Fonte: Elaborada com base em Ferreira (2013), Brandão (2015), Menezes (2015) e dados da pesquisa (2022).

Observa-se que a situação encontrada na PROPLAD alinha-se aos estudos correlatos, pois Menezes, Libonati e Neves (2015) também identificaram a avaliação de riscos como o componente mais distante do COSO ERM para a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Brandão (2015) constatou um coeficiente de dissimilaridade de 90% para a Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Para o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN) esse foi o segundo pior componente (FERREIRA, 2013).

As pesquisas de Ferreira (2013) e Menezes, Libonati e Neves (2015) também verificaram que o ambiente interno ou de controle é um dos componentes que mais se aproxima ao COSO ERM no IFRN (62,50%) e na UFPE (41,33%), respectivamente. Nesse mesmo sentido, Brandão (2015) identificou-o, para a UFAL, como o componente com maior grau de

semelhança ao ideal proposto pelo modelo (31,25%). Gomes (2011) inferiu que o ambiente de controle é pouco eficiente para 85,7% das universidades federais da região nordeste.

No que se refere às atividades ou procedimentos de controle, para o IFRN, este foi o componente com maior grau de dissimilaridade ao COSO ERM (FERREIRA, 2013). A UFAL e a UFPE também apresentaram coeficientes representativos de dessemelhança (BRANDÃO, 2015; MENEZES; LIBONATI; NEVES, 2015). Tais constatações diferem parcialmente do identificado para a PROPLAD, que apresenta um indicador mediano. Nesse sentido, Gomes (2011) verificou que 78,6% das universidades federais da região nordeste possuem pouca eficiência nos seus procedimentos de controle.

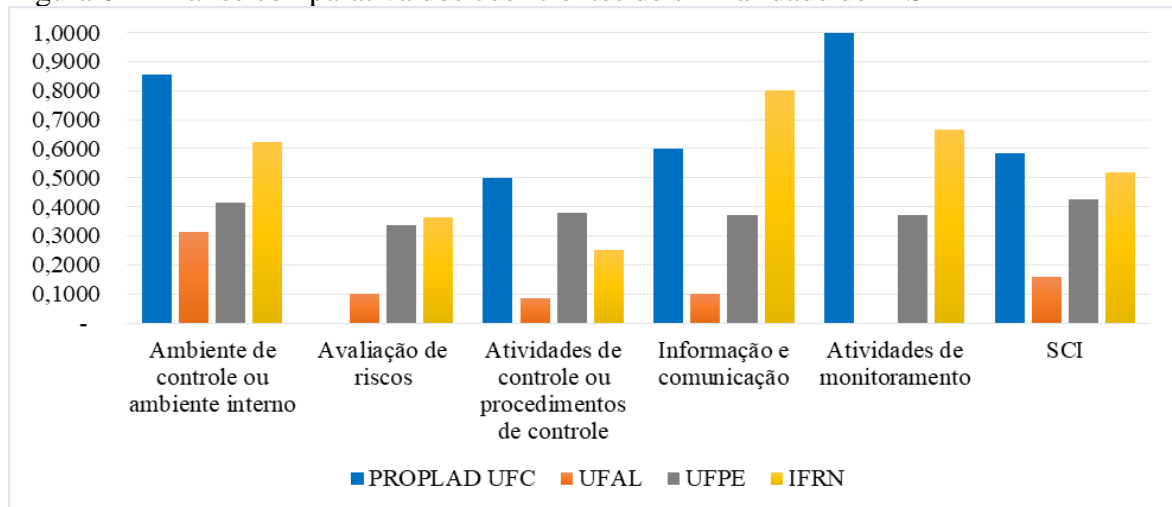
De acordo com Ferreira (2013), informação e comunicação foi o componente mais próximo, para o IFRN, do que preconiza o modelo COSO ERM, apresentando coeficiente de similaridade de 80%, considerado alto em relação aos 60% encontrados para a PROPLAD. A UFAL e a UFPE indicaram semelhança de apenas 10% e 37,11%, respectivamente (BRANDÃO, 2015; MENEZES; LIBONATI; NEVES, 2015). Gomes (2011) deduziu que as informações e comunicações são pouco eficientes em 72,9% das universidades federais da região nordeste.

Com relação às atividades de monitoramento, o resultado obtido para a PROPLAD é totalmente oposto ao encontrado por Brandão (2015), que identificou grau de 100% de dissimilaridade ao COSO ERM, sendo este componente o mais crítico para a UFAL. Nesse mesmo sentido, a UFPE apresentou dessemelhança de cerca de 63% ao referencial (MENEZES; LIBONATI; NEVES, 2015). Por outro lado, para o IFRN, esse foi o segundo componente mais próximo do modelo COSO ERM, com 66,67% de semelhança (FERREIRA, 2013).

Em linhas gerais, conforme demonstrado na Figura 6, para a PROPLAD, apenas a avaliação de riscos foi avaliada de forma negativa. Os demais componentes, contudo, indicaram grau de semelhança ao COSO 2013 de pelo menos 50%. O resultado mais próximo foi o do IFRN, no qual apenas avaliação de riscos e atividades de controle obtiveram coeficientes de similaridade inferiores a 50%.

Para a UFPE, a avaliação de riscos também foi o componente menos bem avaliado, em oposição ao ambiente de controle, que teve a melhor avaliação. Os componentes atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento tiveram coeficientes de similaridade muito próximos, em torno de 37%. A UFAL demonstrou os piores resultados, com coeficientes de similaridade inferiores a 10%, exceto para o ambiente de controle, tendo dessemelhança total nas atividades de monitoramento.

Figura 6 – Análise comparativa dos coeficientes de similaridade de IESP



Fonte: Elaborada com base em Ferreira (2013), Brandão (2015), Menezes (2015) e dados da pesquisa (2022).

Conforme mencionado, o sistema de controle interno da PROPLAD obteve grau de similaridade de 58,33% ao modelo COSO 2013. Segundo Ferreira (2013), de forma geral, o SCI do IFRN é 52,05% semelhante ao modelo COSO ERM. Brandão (2015) verificou que a UFAL teve grau de similaridade de 15,85% ao modelo, concluindo que os controles internos da universidade, sob a concepção do referencial, são ineficientes. Menezes, Libonati e Neves (2015), apuraram que, na percepção dos gestores da UFPE, o modelo de funcionamento dos controles internos da instituição apresenta coeficiente de dissimilaridade de 57,46% em relação ao modelo de referência COSO ERM.

Ante ao exposto, percebe-se que há convergência dos estudos no que se refere à avaliação de riscos como o componente que apresenta mais inadequações aos preceitos dos modelos COSO e ao ambiente de controle como um dos componentes que demonstra bons índices de similaridade. Quanto aos demais componentes, contudo, observa-se divergências entre os resultados encontrados.

#### 4.4 Análise da percepção dos respondentes

A partir dos cinco componentes do modelo COSO 2013, formados pelos itens remanescentes da AFE, realizou-se o perfilamento dos respondentes, por meio da análise de *cluster*, juntamente com as variáveis: tempo de atuação na PROPLAD (tempo) e exercício de cargo de direção ou função gratificada (CD\_FG). O resultado da quantidade de indivíduos em cada tipo de *cluster* é fornecido na Tabela 19.



Tabela 19 – Quantidade de indivíduos por quantidade de *clusters*

Quantidade de indivíduos/ Quantidade de <i>clusters</i>	Cluster_2	Cluster_3	Cluster_4	Cluster_5	Cluster_6
1	37	37	37	37	36
2	54	53	52	51	51
3	0	1	1	1	1
4	0	0	1	1	1
5	0	0	0	1	1
6	0	0	0	0	1

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

É possível perceber que o melhor agrupamento, considerando os casos e as variáveis, é o de dois *clusters*, em que o primeiro grupo é composto por 37 servidores e o segundo por 54 servidores. As características de cada um dos agrupamentos estão dispostas na Tabela 20.

Tabela 20 – Principais características dos agrupamentos

Cluster	Indicador	CD_ FG	Tempo	Amb_cont _var	Aval_ risc_var	Atv_cont _var	Inf_com _var	Atv_monit _var
1	Máximo	1	3	1,52	1,67	1,70	1,67	1,41
	Média	1	1,92	0,37	0,35	0,29	0,24	0,34
	Mediana	1	2	0,40	0,26	0,44	0,49	0,46
	Mínimo	1	1	-1,73	-1,37	-1,26	-1,30	-1,13
	Desvio Padrão	0	0,76	0,76	0,80	0,77	0,85	0,73
2	Máximo	0	3	1,39	1,67	1,70	1,67	1,41
	Média	0	1,44	-0,25	-0,24	-0,20	-0,16	-0,23
	Mediana	0	1	-0,07	-0,34	-0,11	-0,20	-0,13
	Mínimo	0	1	-2,94	-2,35	-2,84	-2,56	-2,38
	Desvio Padrão	0	0,63	1,00	1,02	1,04	1,01	1,05

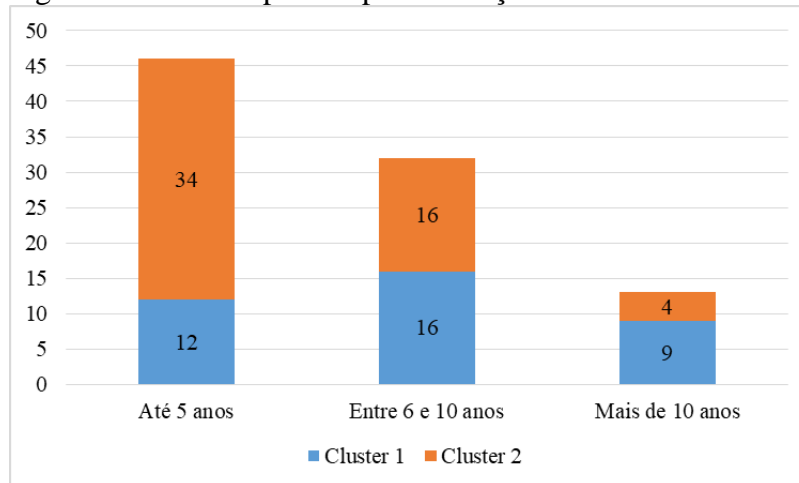
Fonte: Elaborado pela autora (2022).

A partir da análise de cada uma das variáveis que compõe cada *cluster* e da quantidade de casos em cada um deles, pode-se inferir que a principal variável de distinção entre os agrupamentos é o exercício de cargo de direção ou função gratificada. Observa-se que todos os respondentes do *cluster* 1 possuem o valor 1 para esta variável e todos os respondentes do *cluster* 2 possuem o valor 0. Sendo assim, o grupo 1 é formado pelos respondentes que exercem algum cargo de direção ou possuem alguma função gratificada. O grupo 2 é formado pelos respondentes que não exercem cargo de direção nem possuem função gratificada.

No que se refere ao tempo de atuação na PROPLAD, apesar desta variável não ter sido decisiva na formação dos *clusters*, verifica-se, conforme Figura 7, que o *cluster* 2 é

formado principalmente por servidores que trabalham na Pró-Reitoria há até 5 anos, os quais representam cerca de 63% do agrupamento.

Figura 7 – *Clusters* por tempo de atuação na PROPLAD

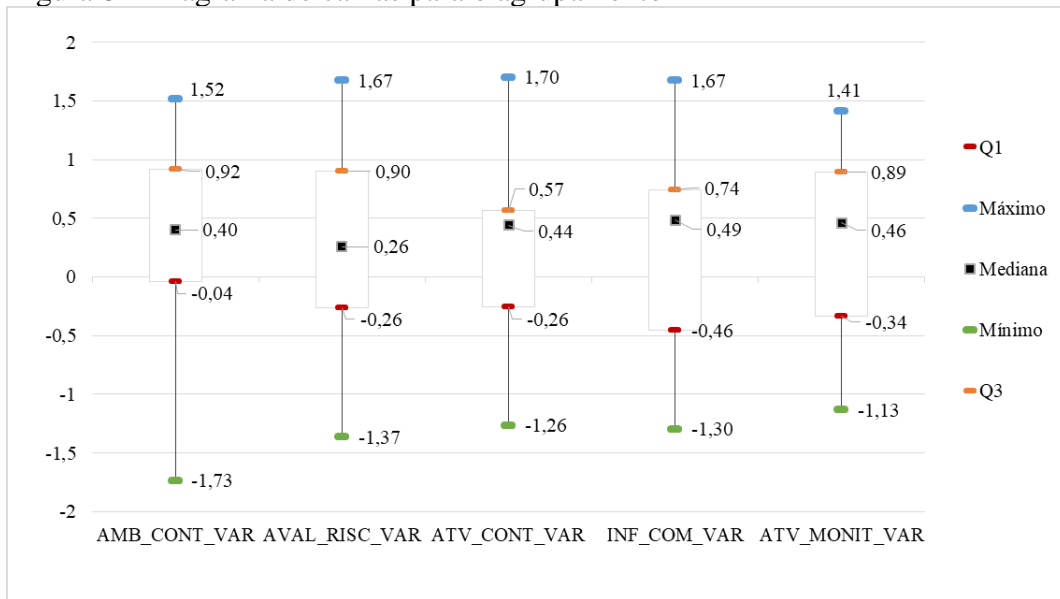


Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Além disso, os dois *clusters* possuem 16 servidores com tempo de atuação entre 6 e 10 anos e para o *cluster* 1 eles representam a maior parte dos servidores que o compõe (43,24%). Ainda assim, percebe-se que o agrupamento 1 é mais homogêneo, ou seja, há um equilíbrio entre as faixas de tempo dos servidores que o formam. A partir desses dados, portanto, não se pode inferir que o tempo de atuação influencia na percepção dos respondentes em relação aos controles internos da PROPLAD.

Com os grupos separados, procedeu-se a uma análise de *boxplot* ou de diagrama de caixas, a fim de facilitar a descrição mais aprofundada de cada um dos grupos (HAIR JR. *et al.*, 2009). Esta análise descritiva é formada por 5 medidas, sendo elas: valor mínimo, primeiro quartil (Q1), segundo quartil ou mediana, terceiro quartil (Q3) e valor máximo (FÁVERO; BELFIORE, 2017). Cabe salientar que a mediana fica entre os quartis 1 e 3 e dentro desta variação está 50% da amostra (FIELD, 2009). Na Figura 8 apresentam-se os valores do *boxplot* do agrupamento 1.

Figura 8 – Diagrama de caixas para o agrupamento 1



Fonte: Elaborado pela autora. (2022).

Para que seja possível uma análise mais completa do diagrama de caixas, é necessário verificar o tamanho da diferença entre os quartis. Estas amplitudes do *cluster* 1 estão dispostas na Tabela 21. Percebe-se que para o grupo 1, formado pelos respondentes que exercem algum cargo de direção ou possuem alguma função gratificada, ambiente de controle e avaliação de riscos são os componentes que apresentam maior amplitude total.

Tabela 21 – Amplitudes do *cluster* 1

Amplitudes	Amb_cont_var	Aval_risc_var	Atv_cont_var	Inf_com_var	Atv_monit_var
Máximo – Mínimo	3,25	3,04	2,96	2,97	2,54
Máximo – Q3	0,60	0,78	1,13	0,93	0,52
Q3 – Mediana	0,51	0,64	0,13	0,25	0,43
Mediana – Q1	0,44	0,52	0,70	0,94	0,80
Q3 – Q1	0,96	1,16	0,82	1,20	1,23
Máximo – Mediana	1,12	1,41	1,26	1,19	0,95
Máximo – Q1	1,56	1,93	1,96	2,13	1,75
Mediana – Mínimo	2,14	1,63	1,70	1,78	1,59
Q1 – Mínimo	1,69	1,11	1,01	0,84	0,80

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Observa-se que metade dos respondentes (máximo – mediana) concorda, em maior ou menor grau, que as características que compõem o ambiente de controle estão presentes na PROPLAD. E de 50 a 75% (mediana – Q1) concordam com algumas, mas são indiferentes a outras. Os outros 25% (Q1 – mínimo), contudo, demonstram heterogeneidade nas percepções, estando distantes da percepção da maioria. Alguns discordam de quase todas as características e outros apenas de uma parte, ou se mostram indiferentes a elas. Infere-se, assim, que essa

parcela de gestores não tem uma noção adequada do ambiente de controle. Ou seja, não tem uma visão clara sobre elas, ou não há uma percepção definida sobre a existência delas.

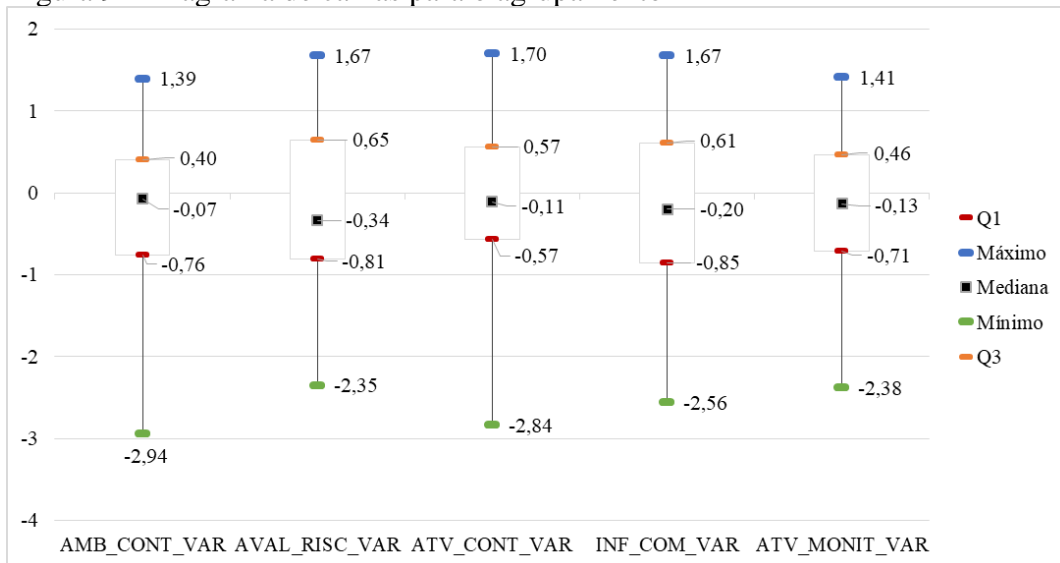
Percebe-se que apenas 25% do grupo de gestores (máximo – Q3) demonstra ter uma visão consolidada de que as práticas de avaliação de riscos estão implementadas na Pró-Reitoria. Metade (Q3 – Q1), contudo, apesar de entender que algumas das características estão sendo desenvolvidas, demonstram-se indiferentes a outras. Os outros 25% (Q1 – mínimo), por sua vez, mostram-se indiferentes à existência de algumas dessas práticas, mas discordam que outras estejam presentes. De forma geral, portanto, infere-se que há uma zona de indiferença entre 75% dos gestores e uma parcela deles demonstra uma percepção negativa.

No que se refere à informação e comunicação, metade dos gestores (máximo – mediana) entendem que os itens avaliados se encontram presentes na PROPLAD, enquanto a outra metade (mediana – mínimo) demonstra-se dispersa entre perceber e não perceber a existência dessas características. Ou seja, 25% (mediana – Q1) parecem concordar com algumas e serem indiferentes a outras e 25% (Q1 – mínimo) parecem concordar com algumas, discordar de outras e serem indiferentes a outras, o que indica uma percepção não muito clara dessas características por metade dos gestores.

Os componentes atividades de controle e atividades de monitoramento apontam uma menor dispersão na percepção dos gestores. Com relação às atividades de controle, observa-se que 50% (máximo – mediana) informam perceber a existência dessas atividades, mas essa percepção não é tão forte quanto nos outros componentes (maior distância máximo – Q3). Quanto às atividades de monitoramento, 50% (máximo – mediana) concordam que essas atividades existem e 25% destes (máximo – Q3) concordam fortemente. Por outro lado, 50% dos gestores (mediana – mínimo) demonstram não perceber as atividades de controle e de monitoramento adequadamente, ou seja, há uma percepção homogênea desses gestores de que algumas atividades existem em detrimento de outras.

A seguir, apresenta-se na Figura 9 o *boxplot* do *cluster* 2, formado pelos respondentes que não exercem cargo de direção nem possuem função gratificada.

Figura 9 – Diagrama de caixas para o agrupamento 2



Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Verifica-se que o *cluster 2*, formado pelos respondentes que não exercem cargo de direção nem possuem função gratificada, apresenta números altos de amplitude total para todas as variáveis, possuindo valores mais distantes do limite superior, o que pode ser verificado ao observar as amplitudes “Máximo – Q1” e “Máximo – Mediana”, as quais expõem distâncias maiores se comparadas com o *cluster 1*. Estas amplitudes podem ser consultadas na Tabela 22.

Tabela 22 – Amplitudes do *cluster 2*

Amplitudes	Amb_cont_var	Aval_risc_var	Atv_cont_var	Inf_com_var	Atv_monit_var
Máximo – Mínimo	4,34	4,02	4,54	4,24	3,79
Máximo – Q3	0,99	1,03	1,13	1,06	0,95
Q3 – Mediana	0,47	0,99	0,68	0,81	0,60
Mediana – Q1	0,69	0,47	0,46	0,65	0,58
Q3 – Q1	1,16	1,46	1,13	1,46	1,17
Máximo – Mediana	1,46	2,01	1,81	1,87	1,54
Máximo – Q1	2,15	2,48	2,27	2,52	2,12
Mediana – Mínimo	2,87	2,01	2,73	2,36	2,25
Q1 – Mínimo	2,18	1,54	2,27	1,71	1,67

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Percebe-se que 25% dos respondentes (máximo – Q3) entendem que as características do ambiente de controle estão presentes na PROPLAD, ao passo em que 25% (Q3 – mediana) concordam de forma geral, mas discordam de algumas. Ademais, 50% (mediana – mínimo) se mostram indiferentes ou discordam, eventualmente concordando com uma ou outra característica.

Avaliação de riscos é o componente que tem maior distância do máximo para a mediana, o que indica que 50% dos respondentes estão mais distantes das melhores avaliações.

Assim, 25% (máximo – Q3) percebem que as práticas de avaliação de riscos são desenvolvidas na PROPLAD e 25% (Q3 – mediana) concordam que algumas são implementadas, mas são indiferentes a outras. Os outros 25% (mediana – Q1) têm percepções mistas, pelo que avaliam que algumas características existem, mas são indiferentes a outras e discordam de outras. Os 25% restantes (Q1 – mínimo) são indiferentes ou discordam, de forma mais homogênea, que os mecanismos de avaliação de riscos estejam sendo praticados na Pró-Reitoria.

Observa-se que 25% dos respondentes (máximo – Q3) identificam as atividades de controle existentes na Pró-Reitoria e metade deles (Q3 – Q1) percebem que algumas atividades são desenvolvidas, mas são indiferentes a outras. Por outro lado, 25% (Q1 – mínimo) discordam que as atividades sejam implementadas na PROPLAD ou se mostram indiferentes a elas.

No que concerne à informação e comunicação, 25% dos respondentes (máximo – Q3) concordam que as características desse componente existem e 25% (Q3 – mediana) demonstram uma percepção difusa, concordando com algumas, mas discordando de outras e ainda sendo indiferentes às demais. Outros 50% (mediana – mínimo) não concordam ou são indiferentes a essas.

Atividades de monitoramento é o componente que apresenta menor dispersão, ou seja, que demonstra posições bem divididas. Assim, 25% dos respondentes (máximo – Q3) concordam que essas atividades existem na PROPLAD, 25% (Q3 – mediana) entendem que algumas atividades estão presentes, mas são indiferentes a outras, 25% (mediana – Q1) são indiferentes a essas atividades e 25% (Q1 – mínimo) discordam, de forma mais homogênea, que elas sejam realizadas.

Observa-se que ambiente de controle e atividades de controle apresentam as maiores amplitudes totais, em que o primeiro quartil está mais distante dos demais, pois são os componentes com as maiores amplitudes “Q1 – Mínimo”. Sendo assim, esses 25% dos respondentes apontam percepções mais heterogêneas, o que pode indicar que essa parcela dos respondentes não tem uma visão consolidada sobre essas características de controle interno, apresentando percepções divergentes.

De forma geral, percebe-se que o grupo 2, para os cinco componentes, apresenta 25% dos respondentes (máximo – Q3) que concordam que as características de cada um existem na PROPLAD. Há, contudo, servidores que discordam totalmente que estas estejam presentes, e uma outra parcela parece não entender direito os mecanismos de controle interno ou ainda, não perceber que existem. Cabe destacar que no grupo 2 os valores do limite inferior (mínimo) são maiores que os do grupo 1 em virtude de naquele existirem respondentes que discordam totalmente das características dos controles internos. Além disso, as amplitudes totais são

maiores, assim como os desvios padrão, indicando mais discrepâncias nas percepções, em relação ao grupo 1.

Assim, indícios de diferenças estatísticas são percebidos por meio da análise dos diagramas de caixa. A análise de conglomerados estabelece uma medida matemática de distância, por isso, não é possível saber se há diferença estatística entre os grupos que emergiram da análise de *clusters*. Dessa forma, para entender se as variáveis (componentes) de controle interno são percebidas de maneira diferente pelos grupos (FÁVERO; BELFIORE, 2017), foi realizado teste *t* de *Student* para amostras independentes, em que uma amostra é formada pelos indivíduos do grupo 1 e a outra pelos do grupo 2.

Para esta pesquisa admite-se nível de confiança de 95% e significância de 5%. Ressalta-se que se p-valor for maior que 0,05, aceita-se a hipótese nula ( $H_0$ ). Por outro lado, se p-valor for menor que 0,05, rejeita-se  $H_0$  e aceita-se a hipótese alternativa ( $H_1$ ). As hipóteses para o teste são as seguintes:

- a) Hipótese nula ( $H_0$ ): não há diferença estatisticamente significativa entre as médias dos *clusters* 1 e 2;
- b) Hipótese alternativa ( $H_1$ ): há diferença estatisticamente significativa entre as médias dos *clusters* 1 e 2.

Os resultados apresentados na Tabela 23 mostram que p-valor é inferior a 0,05 para todas as variáveis. Sendo assim, rejeita-se  $H_0$  e aceita-se a hipótese alternativa ( $H_1$ ) de que há diferença estatisticamente significativa entre as médias dos *clusters* 1 e 2 para todos os componentes de controle interno.

Tabela 23 – Teste *t* de *Student* para os grupos estudados

Componentes	Clusters	Média	Desvio padrão	<i>t</i>	df	p-valor
AMB_CONT_VAR	1	0,37	0,76	3,180	89	p < 0,002
	2	-0,25	1,00			
AVAL_RISC_VAR	1	0,35	0,80	2,926	89	p < 0,004
	2	-0,24	1,02			
ATV_CONT_VAR	1	0,29	0,77	2,433	89	p < 0,017
	2	-0,20	1,04			
INF_COM_VAR	1	0,24	0,85	1,954	89	p < 0,054
	2	-0,16	1,01			
ATV_MONIT_VAR	1	0,34	0,73	3,077	89	p < 0,003
	2	-0,23	1,05			

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

Os resultados obtidos apontam que os respondentes do grupo 1, ou seja, os servidores que exercem cargo de direção ou possuem alguma função gratificada, possuem

escores estatisticamente significativos a um nível de 5% e maiores para todas as variáveis (componentes) de controle interno.

Diante disso, é possível afirmar que na PROPLAD há diferença na percepção dos mecanismos de controle interno caso o servidor exerça/possua ou não cargo de direção/função gratificada. Constata-se, portanto, que os servidores com CD ou FG percebem as características dos componentes de controle interno em maior grau do que os servidores que não exercem cargo de direção nem possuem função gratificada. Estes últimos demonstram baixo nível de percepção em relação aos controles internos da PROPLAD, indicando uma situação de mais indiferença quanto à existência desses controles ou mesmo afirmando que eles não existem.

Essas inferências alinham-se às análises percebidas nas subseções anteriores, as quais mostram baixa percepção dos controles internos pelos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais, bem como ausência de comunicação adequada das informações relevantes para que possam assumir suas responsabilidades, inclusive sobre os controles internos. As características dos controles internos relacionadas à gestão são, em certo grau, mais bem percebidas e avaliadas pelos respondentes.

Essa diferença de percepção pode ser decorrente das atribuições inerentes aos cargos e funções de gestão, pois os gestores precisam entender e discutir sobre os processos estratégicos e os meios necessários para atingir os objetivos da organização. O conhecimento sobre os controles internos, contudo, não deve existir apenas ao nível de alta administração, precisa ser disseminado por todo o corpo funcional para que efetivamente funcionem e atinjam os objetivos propostos, o que indica uma falha no sistema de controle interno da PROPLAD.

Cabe considerar, ainda, que uma vez que as atribuições da DCIN são primordialmente de conformidade legal e aparentemente não há clareza quanto à distinção entre controle interno e auditoria interna, conforme constatado na subseção 4.2, infere-se que as impressões dos respondentes com CD ou FG podem ser superestimadas.

Esses resultados se alinham aos do estudo de Ferreira (2013). A partir dos coeficientes de associação de Jaccard, a autora analisou que os docentes com mais de 10 anos de serviço que percebiam gratificação por função avaliaram um grau de semelhança de 67,12% entre o sistema de controles internos do IFRN e o modelo COSO ERM, enquanto que para os docentes que não possuíam gratificação por função esse percentual correspondeu ao grau de dessemelhança.

Quanto aos servidores técnico-administrativos também verificou-se que aqueles que tinham função gratificada avaliaram graus de semelhança entre o SCI do IFRN e o modelo



COSO ERM maiores que os que não tinham, tanto para os servidores com até 5 anos de serviço como para aqueles com mais de 10 anos.

Com relação ao tempo de serviço, esta pesquisa vai de encontro aos estudos correlatos. Ferreira (2013), ao analisar os coeficientes de Jaccard conforme o tempo de serviço prestado no IFRN, percebeu diferenças entre os posicionamentos dos servidores docentes, tanto os que recebiam gratificação por função como os que não recebiam. Assim como para os servidores técnico-administrativos que possuíam função gratificada. Apenas para os servidores técnico-administrativos que não possuíam função gratificada o tempo de serviço não foi um fator discriminante.

Silva, Gomes e Araújo (2014) desenvolveram modelos com análise de regressão linear múltipla para os componentes do modelo COSO I e concluíram que, de forma geral, os agentes públicos com menos tempo de exercício avaliaram os controles internos do CEFET/MG de forma mais positiva que os trabalhadores com mais tempo de exercício. Nos modelos, em torno de 20 a 28% da variabilidade foi explicada pelo tempo na instituição e pelo tempo na função à época da pesquisa. Somente o modelo referente ao componente monitoramento não apresentou significância estatística. Assim, não foram feitas inferências sobre seus dados.

Para o ambiente de controle, avaliaram que os gestores e servidores com menos de 1 ano de exercício avaliaram-o de forma mais positiva que o grupo com tempo de 1 a 5 anos, não revelando diferença significativa em relação aos outros grupos. Quanto à avaliação de riscos, identificaram que os gestores e servidores com menos de 1 ano apresentaram percepção mais otimista que os grupos com tempo de 1 até 5 anos e de 6 a 10 anos na instituição, não apresentando diferença significativa em relação aos outros sujeitos, com tempo superior a 10 anos. Por outro lado, gestores e servidores com mais de 20 anos na função tenderam a avaliar de forma mais positiva que aqueles com menos de 1 ano na função.

No que se refere às atividades de controle, gestores e servidores com menos de 1 ano na instituição tenderam a avaliar de forma mais positiva ante àqueles com 1 a 5 cinco anos e 6 a 10 anos, inexistindo diferença em relação aos outros grupos. Com relação ao tempo na função, detectaram que aqueles com menos de 1 ano de trabalho tenderam a avaliar negativamente as atividades em relação àqueles com 6 a 10 anos na função. Para informação e comunicação, concluíram existir diferença significativa entre a avaliação realizada pelo grupo de gestores e servidores com até 1 ano na instituição e os grupos com 1 a 5 anos e 11 a 15 anos, no sentido de que os mais novos avaliaram melhor o componente em relação aos mais antigos. Quanto ao grupo com 6 a 10 anos, inexistiu significância estatística.

Silva (2016), ao comparar os coeficientes de associação de Jaccard dos servidores com tempo de exercício entre 5 e 10 anos (28,36%) e acima de 10 anos (12,73%), concluiu que os servidores com menos tempo de trabalho na instituição percebem maior semelhança entre o sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba e o COSO ERM. Por outro lado, os servidores com mais de 10 anos de exercício percebem uma menor aderência ao modelo.

Ante ao exposto, percebe-se que há convergência com o estudo de Ferreira (2013), no que se refere à existência de diferença de percepção dos controles internos em decorrência da função ocupada. Com relação ao tempo de serviço, contudo, esta pesquisa não corrobora os achados de Ferreira (2013), Silva, Gomes e Araújo (2014) e Silva (2016), pois não foi possível inferir que este fator tem relação com diferenças de percepção sobre os componentes de controle interno.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar os aspectos do sistema de controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará na perspectiva dos componentes do modelo COSO. Para tanto, foi aplicado questionário aos servidores da PROPLAD, composto por cinco blocos, definidos de acordo com os componentes do modelo COSO 2013, para analisar a percepção dos servidores quanto aos controles internos existentes na Pró-Reitoria. Foi realizada, ainda, análise documental com o objetivo de subsidiar os resultados obtidos por meio do tratamento estatístico das respostas ao questionário, proporcionando a triangulação dos dados.

Quanto ao primeiro objetivo específico de identificar os controles internos existentes na Pró-Reitoria de Planejamento e Administração, foram obtidos resultados para cada um dos cinco componentes de controle interno do COSO 2013, considerando a percepção dos respondentes. Em relação ao segundo objetivo específico, para verificar os pontos de convergência entre os controles internos da PROPLAD e os componentes do modelo COSO, identificou-se os graus de similaridade e dissimilaridade entre os controles internos da PROPLAD e o COSO 2013, a partir dos coeficientes de associação de Jaccard.

O ambiente de controle é o segundo componente com maior grau de similaridade ao COSO 2013 (85,71%). Os mecanismos relacionados à gestão são, de forma geral, avaliados como adequados. Quando se trata, contudo, da participação dos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais na elaboração e implementação dos controles internos e da compreensão deles sobre a existência desses controles, as percepções são mais negativas.

É possível compreender que há clara definição e atribuição de responsabilidades e segregação de funções, conforme corroborado pela pesquisa documental. Há, no entanto, certa deficiência quanto à inclusão dos servidores e funcionários na dinâmica de formalização dos processos e de implementação dos controles internos. Essa situação compromete o princípio do COSO 2013 de que todos que fazem parte de uma organização devem assumir as suas responsabilidades sobre os controles internos e participar da implementação destes.

O componente avaliação de riscos apresenta o maior coeficiente de dissimilaridade dentre os cinco componentes de controle interno (100%), atingindo um distanciamento total do *framework* COSO 2013. Sendo assim, não está adequadamente implementado na PROPLAD, pois apenas cerca de metade dos respondentes percebem a existência das práticas relacionadas à avaliação de riscos, de 30 a 40% demonstram-se indiferentes a essas questões e mais de 10% discordam que elas existam.

No que se refere às atividades de controle, os coeficientes iguais de 0,5 indicam uma adequabilidade parcial ao referencial. Dessa forma, os respondentes percebem a existência dessas atividades, contudo, entendem que estas não estão completamente implementadas na PROPLAD, sobretudo no que se refere a políticas e ações que contribuam para a redução dos riscos a níveis aceitáveis, de forma a alcançar os objetivos.

Pode-se entender que as atividades de controle avaliadas como apropriadas, abrangentes e razoáveis se referem principalmente a atividades de autorizações, aprovações e verificações e padronização e formalização de rotinas e procedimentos, inclusive pela existência de diversos manuais e guias de procedimentos, fluxos formalizados de processos e listas de verificação para análises de conformidade, conforme demonstrou a pesquisa documental.

O componente informação e comunicação apresenta grau de semelhança de 60% ao *framework* COSO 2013. As informações relevantes são identificadas, documentadas e utilizadas de forma tempestiva pela gestão, segundo 53,85% dos respondentes. Para 64,84%, contudo, elas não são adequadamente comunicadas aos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais, de forma que eles possam entender a relevância de suas responsabilidades, sobretudo sobre os controles internos, e assumi-las.

É possível entender, então, que os servidores e funcionários não estão recebendo uma mensagem clara da alta administração sobre a relevância dos controles internos e suas responsabilidades sobre eles, o que compromete a característica de que a comunicação interna das informações deve fluir em todas as direções, de forma a apoiar o funcionamento do controle interno, conforme preceitua o COSO 2013.

As atividades de monitoramento, por sua vez, indicam índice de similaridade total ao COSO 2013, com as características analisadas podendo ser consideradas adequadas ao modelo. É, assim, o componente com maior grau de implementação na PROPLAD na percepção dos respondentes.

Essa percepção pode decorrer da atuação da auditoria interna da UFC e das auditorias externas realizadas pelos órgãos de controle (TCU e CGU). Como observado na pesquisa documental, não há na Universidade um entendimento claro sobre a distinção entre controle interno e auditoria interna, não havendo indícios de avaliações realizadas pela gestão da Pró-Reitoria ou mesmo pela divisão de controle interno da PROPLAD.

Atendendo ao terceiro objetivo específico, para identificar a percepção dos servidores quanto aos controles internos considerando a função/cargo que exercem e o tempo de serviço, foi aplicada análise de *cluster* ou de conglomerados. Assim, utilizou-se os cinco

componentes do modelo COSO 2013 para realizar o perfilamento dos respondentes. Em seguida, realizou-se teste *t* de *Student* para amostras independentes para identificar se existe diferença estatisticamente significativa entre as médias dos *clusters*.

A variável tempo de atuação na PROPLAD não foi decisiva na formação dos *clusters*. Não se pode inferir, portanto, que o tempo de atuação influencia na percepção dos respondentes em relação aos controles internos da Pró-Reitoria. A partir dos resultados obtidos, é possível afirmar que na PROPLAD há diferença na percepção dos mecanismos de controle interno caso o servidor exerça/possua ou não cargo de direção/função gratificada.

Constata-se, portanto, que os servidores com CD ou FG percebem as características dos componentes de controle interno em maior grau do que os servidores que não exercem cargo de direção nem possuem função gratificada. Estes últimos demonstram percepções mais divergentes em relação aos controles internos da PROPLAD, indicando uma situação de mais indiferença quanto à existência desses controles ou mesmo afirmando que eles não existem.

Diante disso, corrobora-se as análises que apontam ineficiências na percepção dos controles internos pelos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais, bem como na comunicação adequada das informações relevantes a eles para que possam assumir suas responsabilidades, inclusive sobre os controles internos. As características dos controles internos relacionadas à gestão são, em certo grau, melhor percebidas e avaliadas pelos respondentes.

Ante ao exposto, em resposta à questão de pesquisa, considerando o modelo COSO 2013, os componentes atividades de monitoramento, ambiente de controle e informação e comunicação indicam adequação parcial ao referencial. As atividades de controle demonstram estar parcialmente implementadas na PROPLAD e a avaliação de riscos apresenta inadequação quanto ao *framework*.

A análise geral dos controles internos da Pró-Reitoria, englobando todos os componentes, aponta que o sistema de controle interno da PROPLAD é 58,33% semelhante ao modelo COSO 2013, de acordo com os respondentes. Conclui-se que os controles internos da PROPLAD estão parcialmente em consonância com os componentes do modelo COSO 2013 e que a percepção dos respondentes muda em função do exercício de cargo de direção ou função gratificada.

Com base no exposto, apresenta-se algumas sugestões de melhorias. Sabendo que as pessoas são um fator de sucesso em qualquer sistema organizacional, em relação ao ambiente de controle sugere-se que sejam realizadas ações de capacitação para os servidores e funcionários, de forma a difundir o que é controle interno e conscientizá-los sobre a necessidade

e relevância dele, para que todos assumam suas responsabilidades na implementação dos controles internos.

Assim como, que sejam desenvolvidas práticas de inclusão dos servidores e funcionários na identificação e formalização dos processos relacionados às suas atividades, incentivando a participação deles na implementação dos controles internos. O desenvolvimento dessas ações pode, inclusive, contribuir para melhorar o discernimento da distinção entre o controle interno e a auditoria interna e destinar-se, também, à criação de um modelo para o sistema de controle interno da PROPLAD.

Para os processos de avaliação de riscos, sugere-se a realização de reuniões anuais da Pró-reitoria, com a participação dos servidores e funcionários, de forma a estabelecer os objetivos e metas alinhados ao plano de desenvolvimento institucional e ao plano de gestão de riscos da UFC, bem como identificar os riscos relacionados a esses com o apoio da secretaria de governança. As atividades de controle podem ser aperfeiçoadas enfocando a implementação das ações e políticas preventivas sugeridas pelos setores/unidades em seus planos anuais, com a colaboração da DCIN, buscando ultrapassar os aspectos de fiscalização e conformidade.

As características de informação e comunicação podem ser melhoradas por meio da criação de canais de diálogo com os servidores e funcionários, no intuito de comunicar as informações e decisões relevantes, bem como permitir que eles apresentem sugestões quanto a estas. Uma das formas de implementar isso pode ser por meio de reuniões trimestrais com toda a PROPLAD. Em relação à comunicação externa, sugere-se a criação de aba no sítio eletrônico da Pró-reitoria destinada aos controles internos. Ressaltando-se que esta não deve tratar da divisão de controle interno, mas sim do modelo de sistema de controle interno da PROPLAD, a ser desenvolvido com a participação e colaboração dos servidores e funcionários.

Quanto às atividades de monitoramento, sugere-se a realização de reuniões trimestrais em cada setor/unidade para acompanhamento dos objetivos e metas estabelecidos e verificação da implementação dos controles internos definidos, bem como para reavaliação dos riscos e das atividades de controle estabelecidas. Essa supervisão deve contar com o apoio da DCIN, a qual pode avaliar os controles internos da Pró-reitoria de forma consolidada e essas avaliações podem ser apresentadas e discutidas com todos os servidores e funcionários em reuniões semestrais. De forma que seja superada a visão de monitoramento e avaliação dos controles internos apenas pelas auditorias interna e externa.

Como limitações da pesquisa, destaca-se que para o cálculo dos coeficientes de associação de Jaccard, as repostas discordo totalmente, discordo e indiferente foram consideradas em conjunto, o que, em virtude da relevante quantidade de respostas indiferentes

pode ter impactado os resultados da pesquisa. Considera-se, ainda, a dificuldade de obtenção de respostas e o instrumento de coleta utilizado. Ademais, em virtude da quantidade de respondentes, não foi possível aplicar outras técnicas de análise dos dados, podendo-se, portanto, apenas fazer inferências para a população sobre os controles internos da PROPLAD, a partir dos resultados obtidos para a amostra. Além disso, os funcionários terceirizados não foram incluídos na pesquisa.

Sugere-se, para estudos futuros, que sejam realizadas pesquisas similares em outros órgãos e unidades da UFC, bem como em outras universidades públicas do país, de forma que se possa estabelecer comparativos entre os resultados encontrados. Pode, ainda, ser desenvolvido modelo de sistema de controles internos para as universidades públicas brasileiras, adaptado do COSO 2013, por meio da adequação dos princípios do *framework* à realidade e às especificidades dessas instituições. Além disso, sugere-se realizar pesquisas qualitativas de inspiração etnográfica para analisar os aspectos que possam justificar as diferenças de percepção quanto aos controles internos, como o estilo gerencial, falha na comunicação, cultura organizacional, entre outros.

## REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Janison Machado. Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – construtivista. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 8, n. 15, p. 129-150, jan./jun. 2011.
- ALENCAR, Cícero Oliveira de; FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte da. Excelência na gestão pública: a contribuição do controle interno da Marinha do Brasil. **Revista de Gestão – REGE**, São Paulo, n. 23, p. 172-184, 2016.
- ALVES, André Gomes de Souza; MORAES JÚNIOR, Valdério Freire de. O sistema de controle interno da gestão pública do poder executivo do município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 4, n. 3, p. 56-71, set./dez. 2016.
- AHADIAT, Nasrollah. A review of regulations designed to strengthening internal control in federal government. **ASBBS Annual Conference**, v. 19, n. 1, fev. 2012.
- ANDRADE, Alexandre Francisco de. **Controle interno**. Curitiba: Contentus, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/187996>. Acesso em: 15 maio 2022.
- ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha; LIBONATI, Jeronymo José; MIRANDA, Luiz Carlos; RAMOS, Francisco de Sousa. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, p. 39-58, 2016.
- ARAÚJO, Ricardo Henrique Miranda de; SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos. Avaliação de controles internos no setor público: o caso da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. **Revista do TCU**, n. 139, p. 72-83, maio/ago. 2017.
- ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. **Resolução Atricon nº 05/2014 – Controle Interno dos Jurisdicionados, de 6 de agosto de 2014**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3204/2014 relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”, integrante do Anexo Único. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/normas/resolucao-atricon-no-052014-controle-interno-dos-jurisdicionados/>. Acesso em: 30 maio 2021.
- ATTIE, William. **Auditoria interna**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- AZEVEDO, Natalia Kirchner; ENSSLIN, Sandra Rolim; REINA, Diane Rossi Maximiano. Controle interno e as fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do controle interno nas fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 29, n. 3, p. 34-45. set./dez. 2010.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p.1135-1163, set./out. 2014.



BRAGA NETO, José Garrido; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Controle interno nos relatórios anuais dos estados brasileiros à luz da NBC T 16.8. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 19, n. 62, p. 123-142, jan./jun. 2013.

BRANDÃO, Joseth Ferreira. **Sistemas de controle interno e transparência pública**: estudo de caso da Universidade Federal de Alagoas. 2015. 145f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Atuariais e Finanças) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Atuariais e Finanças, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm). Acesso em: 22 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 22 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm). Acesso em: 22 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm). Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Instrução normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: [http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf/view](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf/view). Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União. **Instrução normativa conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. 2016. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197). Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2153/2018 – Plenário**. Relator: Augusto Sherman, Brasília, DF, 12 set. 2018. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/2153%252F2018/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em: 07 maio 2022.

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

CAPOVILLA, Ricardo Augusto; GONÇALVES, Rodrigo de Souza. Avaliação do ambiente de controle interno por meio de modelo de maturidade em organizações governamentais. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 16, n. 2, p. 146-185, 2018.

CAPOVILLA, Ricardo Augusto; GONÇALVES, Rodrigo de Souza; DANTAS, José Alves; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Modelo de maturidade de estruturas de controle interno em organizações governamentais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 267-289, maio/ago. 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

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

CASTRO, Mirtha Castañeda; PADILLA, Aracely Angelina Recines; BALDEÓN-DE LA CRUZ, Pilar Beatriz; VERGARAY, Juan Méndez; FLORES, Edward. Internal control and its impact on labor productivity in public educational institutions: systematic review. **International Journal of Mechanical Engineering**, v. 6, n. 1, p. 5791-5800, jan./jun. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. NBC TA 315 (R1) – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do entendimento da Entidade e do seu Ambiente, de 19 de agosto de 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 22 maio 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 1.135/08, de 21 de novembro de 2008**. Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001135](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135). Acesso em: 22 maio 2021.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle interno e externo na administração pública**. Curitiba: InterSaber, 2012. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/5914>. Acesso em: 15 maio 2022.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle interno**: estrutura integrada. Tradução: PwC Brasil. COSO, 2013. Disponível em: [http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em: 31 jul. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise Risk Management**: Integrated Framework. United States of America: COSO, 2004. Disponível em: <https://www.coso.org/Pages/erm-integratedframework.aspx>. Acesso em: 31 jul. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise Risk Management**: Integrating with Strategy and Performance. United States of America: COSO, 2017. Disponível em: <https://www.coso.org/Pages/ERM-Framework-Purchase.aspx>. Acesso em: 31 jul. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada. Sumário Executivo: Estrutura. Publicação: Audibra – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Tradução: PwC Brasil. COSO, 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos**: Integrado com estratégia e performance. Sumário Executivo. Publicação: Audibra – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Tradução: PwC Brasil. COSO, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41825>. Acesso em: 31 jul. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Governance and Operational Performance**: Improving Organizational Performance and Governance. How the COSO Frameworks Can Help. United States of America: COSO, 2014. Disponível em: <https://na.theiia.org/news/press-releases/Pages/COSO-Releases-New-Thought-Leader-Paper-Demonstrating-How-Frameworks-Improve-Organizational-Performance-and-Governance.aspx>. Acesso em: 01 ago. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control**: Integrated Framework: An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry. United States of America: COSO, 2019. Disponível em: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>. Acesso em: 15 maio 2022.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control: Integrated Framework. Executive Summary.** United States of America: COSO, 2013. Disponível em: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>. Acesso em: 31 jul. 2021.

CRESWELL, John W.; CLARK, Vicki L. Plano. **Pesquisa de métodos mistos.** Tradução de Magda França Lopes. 2. ed. São Paulo: Penso, 2013.

D'ANDREA, Ellen Rodrigues. **A criação da unidade de controle interno na Polícia Rodoviária Federal sob a ótica da teoria institucional.** 2022. 124f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, 2022.

DOXEY, Christine H. **Internal controls toolkit.** New Jersey: Wiley, 2019.

FAJARDO, Jeison de Melo; WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento. Planejamento estratégico e auditoria de gestão: similaridades com o modelo COSO. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 17, p. 93-103, jan./jun. 2010.

FARIAS, Rômulo Paiva; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FERREIRA, Glinton José Bezerra de Carvalho; SANTOS, José Glauber Cavalcante dos; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de. Avaliação do controle interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará. **Administração Pública e Gestão Social – APGS**, Viçosa, v. 13, n. 2, abr./jun. 2021.

FERREIRA, Helem Mara Confessor. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte.** 2013. 154f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2013.

FIELD, Andy. **Descobrimo a estatística usando o SPSS.** Tradução de Lorí Viali. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

GATTRINGER, João Luiz; MARINHO, Sidnei Vieira. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95. jan./abr. 2020.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

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

GOMES, Wagner Miranda. **A eficiência da estrutura dos controles internos das universidades federais da região nordeste sob a perspectiva do modelo COSO**. 2011. 142f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Salvador, Salvador, 2011.

GOMES, Wagner Miranda. **Gestão da informação dos controles internos da administração pública: análise das universidades federais do nordeste do Brasil**. 2018. 291f. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) – Instituto de Ciência da Informação, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

HAIR JUNIOR, Joseph F.; BLACK, William C.; BABIN, Barry J.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L. **Análise multivariada de dados**. Tradução de Adonai Schlup Sant’Anna. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HENRIQUE, Juscilei Carlos; CHAGAS, Leila; GUIMARÃES, Vanessa de Almeida; LEAL JUNIOR, Ilton Curty. Análise da sistemática de controle interno do município de Três Rios. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, p. 31-41, jul./set. 2016.

HUTCHESON, Graeme; SOFRONIOU, Nick. **The multivariate social scientist: introductory statistics using generalized linear models**. London: Sage Publications Ltd, 1999.

IBRAHIM, Khaled Awad; KAZEM, Faik Jawad. Evaluation of internal control performance in the context of financial indicators: an applied study in the Habbaniyah municipality directorate. **International Journal of Research in Social Sciences and Humanities**, v. 10, n. 3, p. 426-436, jul./set. 2020.

KANG, Wei-guo. A literature review of internal control of colleges and universities in China. *In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON CONTEMPORARY EDUCATION AND ECONOMIC DEVELOPMENT*, 1., 2018. [S.l.]. **Anais...** [S.l.:s.n.], 2018.

KILIÇ, Selim. Cronbach’s alpha reliability coefficient. **Journal of Mood Disorders**, v. 6, n. 1, p. 47-48, 2016.

KÖHN, Hans-Friedrich; HUBERT, Lawrence J. **Hierarchical cluster analysis**. [S.l.]: Wiley StatsRef: Statistics Reference Online, 2015. p. 1-13.

MARTINS, Lucas Candeia. **Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM**. 2020. 61f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2020.

MELO, Monike Silva; LEITÃO, Carla Renata Silva. Características do controle interno nas universidades federais brasileiras. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 14, n. 1, p. 224-244, jan./abr. 2021.

MENEZES, Sônia Maria Medeiros de; LIBONATI, Jeronymo José; NEVES, Thiago José Galvão das. Funcionamento dos controles internos e o modelo utilizado pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): um estudo da percepção dos gestores da Universidade Federal de Pernambuco. 2015. *In*: INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 15., 2015, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2015.

MOTA, Andreyra Ferreira da Silva; DANTAS, José Alves. Avaliação da efetividade do controle interno pelas percepções da própria administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): o caso do ministério da saúde. **Revista da CGU**, v. 7, n. 11, p. 199-227, 2015.

NAMOUR, Zaki. **O ambiente de controles internos em uma entidade de ensino sob a influência de programas governamentais**. 2016. 92f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2016.

PALFI, Cristina; BOȚA-AVRAM, Cristina. Information and communication in banks – key elements of the internal control system – an empirical analysis between romanian, american and canadian models of control. **Annals of the University of Oradea: Economic Science**, v. 3, n. 1, p. 1091-1096. 2009.

PASQUALI, Luiz. **Análise fatorial**: um manual teórico-prático. Brasília: UnB, 1999.

PAULINO, Cleane Ramos; ROCHA, Leandro Sarubbi de Carvalho; SILVA, Ronaldo Celestino da; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de. Controles internos em uma OSCIP: aplicação do modelo COSO. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 43., 2019. São Paulo. **Anais...** São Paulo: EnANPAD, 2019,

QUEIROZ, Marly Alfaia Simões de; PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras; GOMES, Amanda de Oliveira; RODRIGUES, Maria Denise Nunes. Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: [s.n.], 2012.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da Administração Pública. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 48-63, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ROSSEEL, Yves. Small sample solutions for structural equation modeling. *In*: SCHOOT, Rens van de; MIOČEVIĆ, Milica (ed.). **Small sample size solutions**: a guide for applied researchers and practitioners. New York: Routledge, 2020. p. 226-238.

SANTOS, Luana Mayara Sousa; CRUZ, Cleide Ane Barbosa da; SILVA, Joenison Batista da; ARAÚJO, Raquel Nominato. Controle interno na administração pública: um estudo de caso em uma empresa de médio porte. **Research, Society and Development**, v. 11, n. 3, 2022.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ABREU, Carolina Lima de; COUTO, Devisom Carlos de França. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 20-38, maio/ago. 2017.

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

SILVA, José William Gomes da. **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas**: aplicação da metodologia do COSO 2013. 2017. 229f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

SILVA, Wendel Alex Castro; GOMES, Maria Cristina de Oliveira; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 103-120, jan./abr. 2014.

SILVA JÚNIOR, José Maria da. **A gestão de controle interno administrativo no INCRA-RN**: uma avaliação baseada no método COSO I. 2018. 90f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2018.

SOUSA, Rossana Guerra de; SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos; NICOLAU, Antonio Moreira. Em um mundo de incertezas: um *survey* sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade – RCC**, Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 155-176, jan./abr. 2017.

SOUZA, Frederico Pinto de; LOUZADA, Fabiano da Rocha. o modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do poder executivo do estado do Espírito Santo. **Revista da CGU**, Brasília, v. 9, n. 15, p. 659-681, jul./dez. 2017.

STEWART, LaTresa; KOBIE, David A.; HANEY, Dale A. **Evaluation of the Department of the Navy's (DoN's) Managers Internal Control (MIC) Manual**. 2008. 97f. MBA Professional Report (Master of Business Administration) - Naval Postgraduate School, Monterey, California, 2008.

TABACHNICK, Barbara G.; FIDELL, Linda S. **Using multivariate statistics**. 5. ed. Boston: Pearson, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: [s.n.], 2009. 68 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>. Acesso em: 30 maio 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Curso de avaliação de controles internos**: modelos de referência para controle interno. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. 56 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de gestão de riscos**. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo, 2018. 154 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/gestao-de-riscos/>. Acesso em: 30 maio 2021.

TEIXEIRA, Elenice Cacia Bittencourt. **Estudo dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do estado do Paraná**. 2008. 190f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Estrutura organizacional da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará**. Fortaleza, 2017. Disponível em: <https://proplad.ufc.br/pt/sobre-a-proplad/estrutura-organizacional/>. Acesso em: 02 fev. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Estrutura organizacional e instâncias de decisão**. Fortaleza, 2021a. Disponível em: <https://www.ufc.br/a-universidade/administracao-da-ufc/85-estrutura-organizacional-e-instancias-de-decisao>. Acesso em: 06 ago. 2021.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Painéis de gestão de pessoas**. Fortaleza: Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas, 2022a. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiZWZmZDQzOGItNTI0NC00M2MzLWFIMzgtNzBkNDc0MWU5NjY5IiwidCI6ImI1OTFhZTU0LTMzYzItNDU4OS1iZTY2LTkwMjFhNDE5NmM3YyJ9>. Acesso em: 15 fev. 2022.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Relatório de gestão: UFC 2020**. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2021b.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Relatório de gestão: UFC 2021**. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2022b.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Universidade Federal do Ceará**. Fortaleza, 2021c. Disponível em: <http://www.ufc.br/a-universidade>. Acesso em: 14 maio 2021.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Universidade Federal do Ceará: Pró-Reitoria de Planejamento e Administração**. Fortaleza, 2022c. Disponível em: <https://proplad.ufc.br/pt/>. Acesso em: 05 fev. 2022.

UJKANI, Sead; VOKSHI, Nexhmie Berisha. An overview on the development of internal control in public sector entities: evidence from Kosovo. **International Journal of Economics and Business Administration**, v. 7, n. 4, p. 320-335, 2019.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VIEIRA, Raquel José de Freitas. **O sistema de controlo interno numa empresa do sector hoteleiro estudo de caso: âmbito da área de vendas**. 2014. 144f. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2014.



WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento; FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte da; DE PAULA, Helmut Alexandre. 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.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015. xxix, 290 p.

YU, Xiangling. Research on internal accounting control in colleges and universities. *In*: INTERNATIONAL CONFERENCE ON EDUCATION, MANAGEMENT, ARTS, ECONOMICS AND SOCIAL SCIENCE, 5., 2018. [S.l.]. **Anais...** [S.l.:s.n.], 2018.

## APÊNDICE A – QUADRO DE ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Autores / Ano	Referencial teórico	Objetivos	Aspectos metodológicos	Principais resultados
Ribeiro Filho et al. (2008)	Modelo conceitual para integração entre os controles interno, externo e social	Investigar, sob a ótica dos agentes públicos, o ambiente de interação entre CI e os controles externo e social, no contexto de entidades da administração pública federal, estadual e municipal da cidade de João Pessoa.	Pesquisa quantitativa e exploratória, com análise teórico-empírica. Aplicação de questionário a 3 grupos distintos de agentes de CI: 15 servidores de entidade federal; 14 servidores de entidade estadual; e 7 servidores de entidade municipal.	Percepções indicativas de um espaço para aperfeiçoamento no balanceamento das atuações entre os controles interno, externo e social. Destacou-se uma percepção mais negativa por parte dos respondentes da entidade Federal, com relação ao trabalho do controle externo. Vislumbrou-se, também, um papel importante para o controle social.
Steward, Kobie e Haney (2008)	<i>Government Accountability Office</i>	Realizar uma revisão abrangente do manual de controle interno do departamento da marinha para avaliar sua eficácia em ajudar a alinhar a missão da marinha, filosofia organizacional, gestão estratégica, metas, métricas, esforços de sustentação e programas de melhoria.	A estrutura primária usada na avaliação do manual foi um relatório publicado pela Government Accountability Office intitulado: Gestão de Controle Interno e Ferramenta de Avaliação (2001), que se baseia nos cinco padrões de controle interno no governo federal.	Embora o manual forneça uma interpretação das orientações e requisitos estabelecidos pelo SECNAVINST 5200.35E, seu uso é prejudicado devido ao foco estrito em seus requisitos. É um desafio para o leitor compreender o propósito e a visão do programa, uma vez que os objetivos não são claramente declarados no manual. Estruturar o manual para refletir os cinco padrões de CI do GAO aumentarão sua eficácia no alinhamento da missão das organizações, filosofia organizacional, estratégia de gestão, objetivos, métricas, esforços de sustentação e programas de melhoria.
Azevedo, Ensslin e Reina (2010)	Revisão de literatura sobre a temática	Verificar a existência e a atuação do controle interno nas cinco fundações de amparo à pesquisa da Universidade Federal de Santa Catarina.	Estudo descritivo, <i>survey</i> , com abordagem qualitativa dos dados e fontes de coleta dos dados primária. Foi aplicado questionário aos gestores das cinco fundações.	O CI existe na maioria das fundações pesquisadas, ou seja, 60% realizam os procedimentos de forma estruturada pela entidade, porém a execução do CI está estritamente ligada à estrutura organizacional. Alguns dos procedimentos que as entidades podem adotar com relação aos seus colaboradores, que permitem o desenvolvimento harmônico e possibilitam mais eficiência nas operações, não são praticadas em várias das fundações analisadas.
Ahadiat (2012)	Regulamentos projetados	Revisar as regulamentações destinadas a	Pesquisa de natureza qualitativa com	As primeiras referências ao estabelecimento de CI no governo federal dos Estados

	para fortalecer controle interno no governo federal dos Estados Unidos	fortalecer o controle interno e melhorar a qualidade dos relatórios financeiros das agências federais, investigar o estado atual dos sistemas de controle interno nessas agências e destacar quaisquer deficiências significativas que possam precisar de atenção imediata.	análise de conteúdo dos regulamentos.	Unidos podem ser atribuídas ao Ato de Contabilidade e Auditoria (1950) e à Lei de Integridade Financeira dos Administradores Federais (1982). Após a aprovação da Lei dos Diretores Financeiros (1990), todas as regras e regulamentos que foram usados para gerenciar o governo federal e seus sistemas financeiros baseados em agências foram alterados. Os SCI das agências federais foram alterados e seus sistemas de gestão financeira foram reorganizados ou combinados.
Braga Neto, Vasconcelos e De Luca (2013)	Norma Brasileira de Contabilidade e aplicada ao setor público (NBC T 16.8)	Verificar se os dispositivos de controle interno, segundo a NBC T 16.8, são contemplados nos relatórios (ou pareceres) de controle interno apresentados por ocasião da prestação de contas anual dos governos estaduais brasileiros.	Pesquisa qualitativa com análise de conteúdo dos relatórios de CI relativos às contas anuais de governo dos anos 2008 a 2010. Coleta dos dados realizada por meio de consulta aos <i>websites</i> de órgãos de controladoria-geral (ou auditoria-geral) e dos governos estaduais.	Os resultados revelaram o baixo número de estados que fazem o <i>disclosure</i> dos relatórios de CI via internet e o baixo índice de atendimento aos dispositivos da NBCT 16.8. Os órgãos de CI das entidades governamentais investigadas podem não estar adequadamente estruturados para atendimento das dimensões do CI emanadas pela norma, em especial quanto aos procedimentos de prevenção e detecção de erros e fraudes na gestão dos recursos públicos.
Alencar e Fonseca (2016)	Doutrina e normas brasileiras sobre controle interno na administração pública. Gestão do conhecimento	Descrever e discutir a contribuição do controle interno da Marinha para a obtenção da excelência na gestão pública na Marinha, segundo a percepção dos responsáveis por apresentar as contas das unidades jurisdicionadas das organizações militares da Marinha do Brasil (MB).	Pesquisa descritiva, qualitativa, documental, bibliográfica e de campo. Realizadas entrevistas semiestruturadas a servidores públicos com atuação em nível estratégico nas organizações militares da MB localizadas nas cidades do Rio de Janeiro e de Niterói. Foi aplicada análise de conteúdo e análise multiparadigmática.	O Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) necessita ampliar a divulgação do papel de orientação e apoio do controle interno. O entendimento, sobretudo por parte dos dirigentes máximos, de que o controle interno é representado como auxílio às unidades jurisdicionadas, possivelmente facilitará a prevenção de ações incorretas ou ilícitas. O CCIMAR deve ampliar a orientação técnica, qualificação e aprimoramento dos servidores da MB quanto aos assuntos relacionados ao controle interno e externo.
Alves e Moraes Júnior (2016)	Doutrina e normas brasileiras sobre controle interno na administração pública	Analisar a operacionalização do sistema de controle interno do Município de Patos na Paraíba/PB.	Pesquisa qualitativa, descritiva, bibliográfica, de campo e levantamento de dados. Aplicado questionário aos servidores do órgão de Controle Interno do Município para, a	Constatou-se como pontos positivos que o controle interno de Patos tem operacionalização; evidencia uma vinculação normativa; possui um quadro funcional conhecedor da sua realidade e bem organizado; assim como atuação multissetorial que implica controlar várias áreas,

			partir de suas percepções, descrever como se comportava a realidade operacional do sistema de controle interno no ano de 2015.	incluindo contribuição tanto nos aspectos preventivo, quanto detectivo e corretivo. Há, todavia, limitações no que tange ao treinamento dos servidores que compõem o órgão de controle interno; bem como há também obstáculos à existência de controles de ordem setorial.
Henrique et al. (2016)	Doutrina e normas brasileiras sobre controle interno na administração pública	Compreender o sistema de controle interno (SCI) da administração pública municipal de Três Rios.	Pesquisa aplicada, empírica, estudo de caso e qualitativa. Realizada entrevista semiestruturada com o secretário de controle interno da Prefeitura de Três Rios e aplicado questionário na Câmara de Vereadores. Foi utilizado o método de análise de conteúdo.	A Prefeitura Municipal possui um SCI constituído, com uma Secretaria de Controle Interno. Os mecanismos e os procedimentos de CI adotados são relevantes para o desenvolvimento das atividades de gestão, sendo considerados norteadores para evitar erros. As atividades de auditoria e controladoria são exercidas pela mesma unidade. A população pesquisada na Câmara compreende que o CI é importante para a Administração Pública, mas não conhece profundamente as rotinas exercidas por ele.
Araújo e Souto (2017)	Doutrina sobre a temática	Investigar o procedimento de controles internos no setor público, especificamente a prática desenvolvida na Controladoria Geral do Estado de Pernambuco.	Pesquisa quantitativa, exploratória e estudo de caso. Os dados foram coletados por meio da triangulação de técnicas de grupos focais, análise documental e observação direta.	A avaliação dos controles internos dentro da Controladoria tem sido trabalhada em nível institucional com a relevância necessária na organização para atingir os objetivos pretendidos em todo o estado. A metodologia utilizada para avaliar os controles internos é sustentada por conceitos sofisticados definidos pela literatura pertinente que subsidiaram a categorização dos dados desta pesquisa.
Souza e Louzada (2017)	Modelo de três linhas de defesa proposto pelo <i>Institute of Internal Auditors</i> (IIA)	Analisar e compreender o funcionamento e organização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, por meio do modelo de três linhas de defesa do IIA.	Pesquisa qualitativa, bibliográfica e documental. A documentação coletada foi analisada, os principais conceitos foram identificados e, em função destes, buscou-se uma compreensão da estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo.	O papel da primeira linha de defesa é desempenhado pelas diversas secretarias responsáveis pela execução de projetos e programas de governo, havendo destaque para a atuação dos grupos setoriais. O papel de segunda linha de defesa é realizado, especialmente, pelos órgãos centrais dos sistemas estruturantes ou administrativos. O papel de auditoria interna no Poder Executivo é feito exclusivamente pelo Órgão Central do SCI.

Kang (2018)	Literatura de controle interno em universidades no país e no exterior	Analisar os elementos e características do controle interno e apresentar os problemas existentes no CI nas universidades chinesas a partir de três aspectos: ambiente de controle interno, gerenciamento de riscos do controle interno e atividades de controle interno.	Pesquisa qualitativa e documental. Explora a tendência de desenvolvimento e problemas do CI em universidades, lançando uma base teórica para melhor aperfeiçoar o sistema de controle interno e melhorar o escopo e a profundidade da pesquisa de CI em faculdades e universidades na China.	Propõe sugestões para a gestão do controle interno das universidades na China a partir de cinco aspectos: melhorar o sistema de controle interno, estabelecer mecanismo de alerta e avaliação de risco, fortalecer a implementação e supervisão, fortalecer a construção do ambiente de controle e aperfeiçoar a avaliação mecanismo de controle interno.
Yu (2018)	Revisão abrangente da conotação, desenvolvimento e situação atual da teoria do controle contábil interno	Construir um sistema de controle contábil interno científico, razoável e prático em faculdades e universidades, tendo em vista a situação atual do controle contábil interno em faculdades e universidades.	Pesquisa qualitativa e documental.	Estrutura do sistema de controle contábil interno e o projeto de operação de faculdades e universidades: construir uma estrutura de governança com integração de funções organizacionais, melhorar o controle contábil interno com sistema institucional, promover a melhoria da comunicação da informação por meio do compartilhamento de eficiência e melhorar a racionalidade do controle contábil interno com sistema de controle orçamentário.
Ibrahim e Kazem (2020)	Revisão de literatura sobre a temática	Destacar o papel do controle interno na avaliação do desempenho financeiro das instituições prestadoras de serviços públicos.	Pesquisa descritiva e documental com a utilização de ferramentas de análise financeira (análise vertical), por meio das quais foi avaliado o desempenho financeiro da Direção Municipal de Habbaniyah no período de 2016 a 2019.	Constatou-se que há uma carência significativa nos quadros da divisão de auditoria e controle interno, pois há apenas dois funcionários que gerem todo o trabalho das unidades da divisão, há fraqueza na capacidade do pessoal técnico e não são utilizados métodos e procedimentos de análise das demonstrações financeiras para revelar pontos fortes e fracos.
Castro et al. (2021)	Revisão de literatura	Analisar e descrever o controle interno e seu impacto na produtividade do trabalho em instituições públicas de ensino.	Pesquisa documental, revisão sistemática de literatura. Foi realizado estudo técnico com base em 21 artigos publicados entre os anos de 2015 e 2020 em periódicos indexados.	Os resultados mostram que de acordo com as investigações pode-se observar que há poucos artigos que investigam de forma técnica a eficácia das variáveis em questão.

Fonte: Elaborado pela autora (2022).

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Prezado(a),

Sou Larissa Fidélis Soares, mestranda do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC), e estou desenvolvendo esta pesquisa, que tem como objetivo investigar os aspectos do sistema de controles internos da UFC que estão em consonância com os componentes do modelo COSO, para elaboração de dissertação do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria (MPAC) com orientação da Prof<sup>ª</sup>. Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho.

O questionário está dividido em seis blocos. No primeiro bloco você deve informar alguns dados pessoais e sobre a sua atividade profissional na UFC. Caso a sua lotação seja em um órgão administrativo diferente dos que estão listados na questão 7, não responda ao questionário. O segundo ao sexto bloco tratam dos cinco componentes do controle interno. Responda às questões marcando uma das opções de 1 a 5, conforme escala apresentada, e considerando a sua percepção pessoal em relação ao órgão administrativo em que está exercendo as suas atividades profissionais (questão 7). Você levará em torno de 12 minutos para responder ao questionário.

Reforço a satisfação em poder contar com sua participação neste estudo sobre controle interno na UFC e ressalto que as informações serão utilizadas somente para fins acadêmicos e de pesquisa e que não haverá identificação dos respondentes nos dados publicados.

1. E-mail:

2. Faixa etária:

Até 20 anos

Entre 21 e 30 anos

Entre 31 e 40 anos

Entre 41 e 50 anos

Entre 51 e 60 anos

Mais de 60 anos

3. Formação:

Ensino fundamental

Ensino médio

Ensino superior

Pós-graduação

Mestrado

Doutorado

Pós-doutorado

4. Categoria:

Servidor técnico-administrativo

Servidor docente

5. Cargo:

1. Administrador

2. Almoxarife

3. Analista de tecnologia da informação

4. Armazenista

5. Arquiteto e urbanista
6. Arquivista
7. Assistente de laboratório
8. Assistente em administração
9. Assistente social
10. Assistente técnico de embarcações
11. Atendente de consultório-área
12. Atendente de enfermagem
13. Auditor
14. Auxiliar de ind e conserv de alimentos
15. Auxiliar em administração
16. Auxiliar de agropecuária
17. Auxiliar de anatomia e necropsia
18. Auxiliar de artes gráficas
19. Auxiliar de cozinha
20. Auxiliar de eletricitista
21. Auxiliar de encanador
22. Auxiliar de enfermagem
23. Auxiliar de laboratório
24. Auxiliar de nutrição e dietética
25. Auxiliar de saúde
26. Barbeiro
27. Bibliotecário-documentalista
28. Biólogo
29. Bombeiro hidráulico
30. Comandante de lancha
31. Contador
32. Contínuo
33. Contramestre-ofício
34. Copeiro
35. Costureiro
36. Cozinheiro
37. Desenhista técnico especializado
38. Desenhista-projetista
39. Diagramador
40. Economista
41. Economista doméstico
42. Editor de publicações
43. Eletricista
44. Eletricista de espetáculo
45. Encadernador
46. Enfermeiro-área
47. Engenheiro agrônomo
48. Engenheiro de segurança do trabalho
49. Engenheiro-área
50. Estatístico
51. Farmacêutico
52. Farmacêutico bioquímico
53. Farmacêutico-habilitação
54. Fisioterapeuta

55. Fonoaudiólogo
56. Fotógrafo
57. Fotogravador
58. Geógrafo
59. Geólogo
60. Historiador
61. Impressor
62. Instrumentador cirúrgico
63. Jardineiro
64. Jornalista
65. Linotipista
66. Locutor
67. Marceneiro
68. Mecânico
69. Mecânico apoio marítimo
70. Mecânico de montagem e manutenção
71. Médico veterinário
72. Médico-área
73. Mestre de edificações e infraestrutura
74. Montador-soldador
75. Motorista
76. Museólogo
77. Nutricionista-habilitação
78. Odontólogo - 30 horas - dl 144
79. Odontólogo - 40 horas
80. Operador de caldeira
81. Operador de camera de cinema e
82. Operador de est de tratam água
83. Operador de máq agrícolas
84. Operador de máq de lavanderia
85. Operador de máquina copiadora
86. Operador de rádio telecomunicação
87. Pedagogo-área
88. Pedreiro
89. Pintor-área
90. Porteiro
91. Produtor cultural
92. Professor ensino básico tec tecnologico-s
93. Professor ensino básico tecn tecn
94. Professor magistério superior
95. Professor titular-livre magistério superior
96. Programador visual
97. Psicólogo-área
98. Publicitário
99. Recepcionista
100. Redator
101. Revisor de textos
102. Secretário executivo
103. Servente de limpeza
104. Servente de obras



105. Sonoplasta
106. Técnico de tecnologia da informação
107. Técnico em anatomia e necropsia
108. Técnico em móveis e esquadrias
109. Técnico em nutrição e dietética
110. Técnico em segurança do trabalho
111. Técnico em telecomunicação
112. Técnico de laboratório área
113. Técnico desportivo
114. Técnico em agropecuária
115. Técnico em alimentos e laticínios
116. Técnico em arquivo
117. Técnico em artes gráficas
118. Técnico em assuntos educacionais
119. Técnico em audiovisual
120. Técnico em contabilidade
121. Técnico em edificações
122. Técnico em eletromecânica
123. Técnico em eletrônica
124. Técnico em eletrotécnica
125. Técnico em enfermagem
126. Técnico em farmácia
127. Técnico em geologia
128. Técnico em mecânica
129. Técnico em meteorologia
130. Técnico em ótica
131. Técnico em prótese dentária
132. Técnico em química
133. Técnico em radiologia
134. Técnico em refrigeração
135. Técnico em telefonia
136. Tecnólogo-formação
137. Telefonista
138. Terapeuta ocupacional
139. Tipógrafo
140. Torneiro mecânico
141. Tradutor intérprete
142. Tradutor intérprete de linguagens
143. Vestiarista
144. Vigilante
145. Zootecnista
146. Outro

5.1. Caso tenha respondido "outro" na questão 5, informar qual o cargo:

6. Cargo de direção/função gratificada:

1. CD-1
2. CD-2
3. CD-3
4. CD-4

5. FG-1
6. FG-2
7. FG-3
8. FG-4
9. FG-5
10. FG-6
11. FG-7
12. FG-8
13. FG-9
14. Nenhum(a)

7. Órgão administrativo:

1. Biblioteca universitária (BU)
2. Central analítica
3. Coordenadoria de comunicação e marketing (CCOMI)
4. Coordenadoria geral de auditoria (CGAUD)
5. Escola integrada de desenvolvimento e inovação acadêmica (EIDEIA)
6. Gabinete do reitor (GR)
7. Gabinete do vice-reitor (GVR)
8. Memorial da UFC
9. Parque tecnológico
10. Procuradoria geral (PG)
11. Pró-reitoria de assuntos estudantis (PRAE)
12. Pró-reitoria de extensão (PREX)
13. Pró-reitoria de gestão de pessoas (PROGEP)
14. Pró-reitoria de graduação (PROGRAD)
15. Pró-reitoria de pesquisa e pós-graduação (PRPPG)
16. Pró-reitoria de planejamento e administração (PROPLAD)
17. Pró-reitoria de relações internacionais e desenvolvimento institucional (PROINTER)
18. Reitoria
19. Secretaria de acessibilidade (UFC INCLUI)
20. Secretaria de cultura artística (SECULT)
21. Secretaria de governança (SECGOV)
22. Secretaria de tecnologia da informação (SECTI)
23. Superintendência de infraestrutura e gestão ambiental (UFC-INFRA)
24. Superintendência de tecnologia da informação (STI)
25. Superintendência dos hospitais universitários (SHU)

8. Lotação:

(As lotações estão apresentadas em ordem alfabética de acordo com as siglas dos órgãos administrativos informados na questão 7).

1. BU-Biblioteca central campus do pici Prof. Jose de A Matos (BCCP)
2. BU-Biblioteca da faculdade de direito
3. BU-Biblioteca da Faculdade de Economia Administração Atuária e Contabilidade (FEAAC)
4. BU-Biblioteca das casas de cultura estrangeira
5. BU-Biblioteca de ciências da saúde (BCS)
6. BU-Biblioteca de ciências humanas (BCH)
7. BU-Biblioteca de pós-graduação em e agrícola
8. BU-Biblioteca de pós-graduação em economia
9. BU-Biblioteca de pós-graduação em engenharia

10. BU-Biblioteca do curso de arquitetura
11. BU-Biblioteca do curso de física
12. BU-Biblioteca do curso de matemática
13. BU-Biblioteca do instituto de ciências do mar
14. BU-Biblioteca do instituto de cultura e arte
15. BU-Biblioteca universitária
16. BU-Divisão de acervo e representação da informação
17. BU-Divisão de apoio administrativo
18. BU-Divisão de coordenação de bibliotecas
19. BU-Divisão de preservação do acervo
20. BU-Divisão de tecnologia da informação
21. BU-Seção atendimento pessoas com deficiência/BCH
22. BU-Seção de aquisição e intercambio
23. BU-Seção de atendimento ao usuário/BCCP
24. BU-Seção de atendimento ao usuário/BCH
25. BU-Seção de atendimento ao usuário/BCS
26. BU-Seção de conservação e restauração
27. BU-Seção de preservação do acervo/BCH
28. BU-Seção de preservação do acervo/BCS
29. BU-Seção de representação descritiva e temática da informação
30. BU-Seção de representação descritiva e temática da informação/BCCP
31. BU-Seção de representação descritiva e temática da informação/BCH
32. BU-Seção de representação descritiva e temática da informação/BCS
33. CCOMI-Assessoria de marketing institucional
34. CCOMI-Coordenadoria de comunicação e marketing
35. CCOMI-Divisão de divulgação
36. CCOMI-Divisão de produção
37. Central analítica
38. CGAUD-Assessoramento técnico
39. CGAUD-Auditoria interna
40. CGAUD-Coordenadoria geral de auditoria
41. EIDEIA-Colégio de estudos avançados
42. EIDEIA-Coordenadoria de inovação e desenvolvimento acadêmico
43. EIDEIA-Escola integrada de desenvolvimento e inovação acadêmica
44. EIDEIA-Secretaria administrativa
45. GR-Assessoria administrativa
46. GR-Divisão de apoio administrativo
47. GR-Divisão de cerimonial
48. GR-Divisão de passagens, diárias e hospedagens
49. GR-Gabinete do reitor
50. GR-Ouvidoria geral
51. GR-Seção de passagens
52. GR-Secretaria administrativa/UFCINFORM
53. GR-Secretaria dos órgãos deliberativos superiores
54. GVR-Gabinete do vice-reitor
55. GVR-Secretaria administrativa
56. Memorial da UFC
57. Parque tecnológico
58. PG-Divisão do consultivo
59. PG-Divisão do contencioso

60. PG-Procuradoria geral
61. PRAE-Assessoria administrativa
62. PRAE-Coordenadoria de assistência estudantil
63. PRAE-Coordenadoria de atividades desportivas
64. PRAE-Coordenadoria de restaurante universitário
65. PRAE-Divisão de apoio administrativo
66. PRAE-Divisão de atenção ao estudante
67. PRAE-Divisão de desporto de rendimento
68. PRAE-Divisão de gestão de benefícios
69. PRAE-Divisão de nutrição e alimentação
70. PRAE-Divisão de serviços operacionais
71. PRAE-Pró-reitoria de assuntos estudantis
72. PRAE-Seção de refeitório do pici
73. PRAE-Seção de refeitório do porangabuçu
74. PRAE-Seção do refeitório do benfica
75. PREX-Assessoria técnica
76. PREX-Coordenadoria de articulação intercampi
77. PREX-Coordenadoria de extensão do campus do benfica
78. PREX-Coordenadoria de extensão do campus do pici
79. PREX-Coordenadoria de extensão do campus do porangabuçu
80. PREX-Coordenadoria desenvolvimento familiar
81. PREX-Divisão de ações do campus do benfica
82. PREX-Divisão de ações do campus do pici
83. PREX-Divisão de ações do campus do porangabuçu
84. PREX-Divisão de articulação intercampi
85. PREX-Divisão de estágios
86. PREX-Pró-reitoria de extensão
87. PREX-Seara da ciência
88. PREX-Secretaria administrativa
89. PROGEP-Assessoria de legislação e normas
90. PROGEP-Assessoria técnica
91. PROGEP-Central de relacionamento
92. PROGEP-Central de serviços ao servidor
93. PROGEP-Comissão de avaliação de certificados e títulos
94. PROGEP-Comissão interna de supervisão do PCCTAE
95. PROGEP-Comissão permanente de acumulação de cargos
96. PROGEP-Comissão permanente de pessoal docente
97. PROGEP-Coordenadoria de administração de pessoal
98. PROGEP-Coordenadoria de cadastro e pagamento
99. PROGEP-Coordenadoria de desenvolvimento e capacitação
100. PROGEP-Coordenadoria de perícia e assistência ao servidor (CPASE)
101. PROGEP-Coordenadoria de qualidade de vida no trabalho
102. PROGEP-Coordenadoria desenvolvimento e carreira
103. PROGEP-Divisão cálculos e movimentações financeiras
104. PROGEP-Divisão de administração de benefícios
105. PROGEP-Divisão de apoio administrativo/CPASE
106. PROGEP-Divisão de apoio psicossocial
107. PROGEP-Divisão de aposentadorias e pensões
108. PROGEP-Divisão de atendimento controle externo
109. PROGEP-Divisão de benefícios

110. PROGEP-Divisão de cadastro
111. PROGEP-Divisão de carreira e avaliação de desempenho
112. PROGEP-Divisão de concursos e provimento
113. PROGEP-Divisão de cultura e arte
114. PROGEP-Divisão de dimensionamento e movimentação
115. PROGEP-Divisão de engenharia de segurança e medicina do trabalho
116. PROGEP-Divisão de formação profissional
117. PROGEP-Divisão de gestão por competências
118. PROGEP-Divisão de jornada de trabalho
119. PROGEP-Divisão de pagamento de aposentadorias e pensões
120. PROGEP-Divisão de programas e projetos culturais
121. PROGEP-Pró-reitoria de gestão de pessoas
122. PROGEP-Secretaria administrativa
123. PROGEP-Secretaria de apoio administrativo
124. PROGEP-Unidade de lotação provisória
125. PROGRAD-Assessoria de legislação e ensino
126. PROGRAD-Coordenadoria de acompanhamento discente
127. PROGRAD-Coordenadoria de planejamento e avaliação de programas e ações acadêmicas
128. PROGRAD-Coordenadoria de planejamento informação e comunicação
129. PROGRAD-Coordenadoria de projetos e acompanhamento curricular
130. PROGRAD-Divisão de apoio administrativo
131. PROGRAD-Divisão de avaliação de programas e ações acadêmicas
132. PROGRAD-Divisão de comunicação
133. PROGRAD-Divisão de indicadores de graduação e registros estatísticos
134. PROGRAD-Divisão de memória e documentação
135. PROGRAD-Divisão de orientação e acompanhamento de programas acadêmicos
136. PROGRAD-Divisão de orientação e acompanhamento discente
137. PROGRAD-Divisão de planejamento e avaliação de projetos pedagógicos
138. PROGRAD-Divisão de planejamento e ensino
139. PROGRAD-Divisão de seleção e matrícula
140. PROGRAD-Divisão de tecnologia da informação
141. PROGRAD-Pró-reitoria de graduação
142. PROGRAD-Seção de arquivos
143. PROGRAD-Seção de diplomas
144. PROGRAD-Seção de protocolo
145. PROGRAD-Seção de registro de diplomas de outras instituições
146. PROINTER-Coordenadoria de convênios internacionais
147. PROINTER-Coordenadoria de empreendedorismo
148. PROINTER-Coordenadoria de inovação institucional
149. PROINTER-Coordenadoria de mobilidade acadêmica
150. PROINTER-Divisão de apoio administrativo ao instituto confúcio
151. PROINTER-Pró-reitoria de relações internacionais e desenvolvimento institucional
152. PROINTER-Secretaria administrativa
153. PROPLAD-Assessoria de legislação
154. PROPLAD-Assessoria geral
155. PROPLAD-Coordenadoria de administração e patrimônio
156. PROPLAD-Coordenadoria de contabilidade e finanças
157. PROPLAD-Coordenadoria de contratos e convênios
158. PROPLAD-Coordenadoria de licitação
159. PROPLAD-Coordenadoria de planejamento e gestão estratégica

160. PROPLAD-Coordenadoria de programação e alocação orçamentária
161. PROPLAD-Divisão de almoxarifado
162. PROPLAD-Divisão de alocação orçamentária
163. PROPLAD-Divisão de apoio administrativo
164. PROPLAD-Divisão de apoio administrativo/IU
165. PROPLAD-Divisão de arquivo
166. PROPLAD-Divisão de contabilidade
167. PROPLAD-Divisão de controle interno
168. PROPLAD-Divisão de estudos e projetos
169. PROPLAD-Divisão de execução de licitação
170. PROPLAD-Divisão de execução financeira
171. PROPLAD-Divisão de execução orçamentária
172. PROPLAD-Divisão de gestão de contratos atas e convênios
173. PROPLAD-Divisão de gestão de informação e conhecimento
174. PROPLAD-Divisão de gestão estratégica
175. PROPLAD-Divisão de manuais e normas
176. PROPLAD-Divisão de material
177. PROPLAD-Divisão de orçamento
178. PROPLAD-Divisão de patrimônio
179. PROPLAD-Divisão de planejamento gráfico/IU
180. PROPLAD-Divisão de prestação de contas
181. PROPLAD-Divisão de produção gráfica/IU
182. PROPLAD-Divisão de protocolo central
183. PROPLAD-Divisão de seleção
184. PROPLAD-Imprensa universitária (IU)
185. PROPLAD-Pró-reitoria de planejamento e administração
186. PROPLAD-Seção de controle de bens
187. PROPLAD-Seção de manutenção e segurança do trabalho
188. PROPLAD-Secretaria administrativa
189. PRPPG-Assessoria de tecnologia da informação
190. PRPPG-Assessoria técnica de cadastro e reconhecimento de títulos
191. PRPPG-Centro nacional de processamento de alto desempenho (CENAPAD)
192. PRPPG-Coordenadoria de ensino de pós-graduação
193. PRPPG-Coordenadoria de inovação tecnológica
194. PRPPG-Coordenadoria de orçamento e finanças
195. PRPPG-Coordenadoria de pesquisa
196. PRPPG-Divisão de ensino
197. PRPPG-Divisão de projeto de pesquisa
198. PRPPG-Divisão de recursos humanos
199. PRPPG-Divisão de suporte a propriedade intelectual
200. PRPPG-Divisão executiva de convênios
201. PRPPG-Horto de plantas medicinais abreu matos
202. PRPPG-Programa de pós-graduação em políticas públicas e gestão da educação superior (POLEDUC)
203. PRPPG-Programa de pós-graduação rede nordeste de biotecnologia (RENORBIO)
204. PRPPG-Pró-reitoria de pesquisa e pós-graduação
205. PRPPG-Seção de bolsas de iniciação científica e tecnológica
206. PRPPG-Seção de diárias passagens e hospedagens
207. PRPPG-Seção de diplomas e certificados
208. PRPPG-Seção de pós-graduação lato sensu

209. PRPPG-Seção de suporte aos comitês de ética em pesquisa
210. PRPPG-Secretaria administrativa
211. Reitoria
212. SECGOV-Secretaria de governança
213. SECTI-Divisão de segurança da informação
214. SECTI-Secretaria de tecnologia da informação
215. SECULT-Casa amarela eusélio oliveira
216. SECULT-Casa de josé de alencar (CJA)
217. SECULT-Divisão de apoio administrativo
218. SECULT-Divisão de conservação e manutenção/CJA
219. SECULT-Museu de arte (MAUC)
220. SECULT-Secretaria administrativa/CJA
221. SECULT-Secretaria administrativa/MAUC
222. SECULT-Secretaria de cultura artística
223. SECULT-Teatro universitário
224. SHU-Diretoria administrativa/HUWC
225. SHU-Hospital Universitário Walter Cantídio (HUWC)
226. SHU-Maternidade Escola Assis Chateaubriand (MEAC)
227. SHU-Secretaria geral/HUWC
228. SHU-Unidade de contabilidade e finanças/HUWC
229. SHU-Unidade de enfermagem CL Cirurgica/HUWC
230. SHU-Unidade de pessoal/HUWC
231. SHU-Unidade de pessoal/MEAC
232. SHU-Unidade especial administrativa/MEAC
233. STI-Central de relacionamento
234. STI-Coordenadoria de administração e governança em TI
235. STI-Coordenadoria de infraestrutura e segurança da informação
236. STI-Coordenadoria de sistemas de informação
237. STI-Divisão de desenvolvimento de sistemas de informação
238. STI-Divisão de governança em tecnologia da informação
239. STI-Divisão de inovação e mídias digitais
240. STI-Divisão de redes de computadores
241. STI-Divisão de suporte e manutenção
242. STI-Superintendência de tecnologia da informação
243. UFC INCLUI-Divisão de apoio a tecnologias assistivas
244. UFC INCLUI-Divisão de apoio pedagógico ao aluno
245. UFC INCLUI-Divisão de produção de materiais acessíveis
246. UFC INCLUI-Divisão de tradução e interpretação de libras
247. UFC INCLUI-Secretaria de acessibilidade
248. UFC-INFRA-Comissão permanente de licitações obras e projetos
249. UFC-INFRA-Coordenadoria de conservação de energia
250. UFC-INFRA-Coordenadoria de projetos e obras
251. UFC-INFRA-Departamento de atividades gerais
252. UFC-INFRA-Divisão de análise de contas
253. UFC-INFRA-Divisão de apoio administrativo
254. UFC-INFRA-Divisão de bens e imóveis
255. UFC-INFRA-Divisão de bens imóveis
256. UFC-INFRA-Divisão de educação ambiental
257. UFC-INFRA-Divisão de estudos e projetos
258. UFC-INFRA-Divisão de instalações e equipamentos

259. UFC-INFRA-Divisão de obras  
 260. UFC-INFRA-Divisão de prevenção de acidentes  
 261. UFC-INFRA-Divisão de transportes  
 262. UFC-INFRA-Divisão de vigilância e segurança  
 263. UFC-INFRA-Divisão de zeladoria e serviços urbanos  
 264. UFC-INFRA-Oficinas especializadas  
 265. UFC-INFRA-Prefeitura do campus de sobral  
 266. UFC-INFRA-Prefeitura do campus do benfica  
 267. UFC-INFRA-Prefeitura do campus do pici  
 268. UFC-INFRA-Prefeitura do campus do porangabuçu  
 269. UFC-INFRA-Prefeitura especial de gestão ambiental  
 270. UFC-INFRA-Superintendência de infraestrutura e gestão ambiental  
 271. UFC-INFRA-Supervisão do benfica  
 272. UFC-INFRA-Supervisão do pici  
 273. UFC-INFRA-Supervisão do porangabuçu

9. Tempo de atuação na UFC:

- Até 3 anos  
 Entre 4 e 10 anos  
 Entre 11 e 20 anos  
 Entre 21 e 30 anos  
 Mais de 30 anos

10. Tempo de atuação no órgão administrativo atual:

- Até 1 ano  
 Entre 2 e 5 anos  
 Entre 6 e 10 anos  
 Entre 11 e 15 anos  
 Entre 16 e 20 anos  
 Mais de 20 anos

Responda às questões considerando a seguinte escala: discordo totalmente (1), discordo (2), indiferente (3), concordo (4), concordo totalmente (5).

Responda às afirmações considerando a sua percepção pessoal em relação ao órgão administrativo selecionado na questão 7.

	<b>Ambiente de controle</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Q1	Os altos dirigentes do órgão administrativo percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos e dão suporte adequado ao seu funcionamento.					
Q2	Os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura administrativa do órgão administrativo.					
Q3	A comunicação dentro do órgão administrativo é adequada e suficiente.					
Q4	Existe código de conduta e ética formalizado no órgão administrativo.					
Q5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão disponibilizados para todos os servidores e funcionários do órgão administrativo.					
Q6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos servidores e funcionários dos diversos níveis da estrutura administrativa do órgão administrativo na elaboração dos procedimentos e das instruções operacionais.					
Q7	As delegações de autoridade e competência no órgão administrativo são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.					
Q8	Existe adequada segregação de funções nos processos do órgão administrativo.					



Q9	Os controles internos adotados no órgão administrativo contribuem para a consecução dos resultados planejados.						
	<b>Avaliação de riscos</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	
Q10	Os objetivos e metas do órgão administrativo estão formalizados.						
Q11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do órgão administrativo.						
Q12	É prática do órgão administrativo o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.						
Q13	É prática do órgão administrativo a definição de níveis de riscos operacionais, riscos de informações e riscos de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.						
Q14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco do órgão administrativo, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.						
Q15	Os riscos identificados para o órgão administrativo são mensurados e classificados de modo a serem tratados em escala de prioridades e gerar informações úteis à tomada de decisão.						
Q16	Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do órgão administrativo.						
Q17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática do órgão administrativo instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.						
Q18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do órgão administrativo.						
	<b>Atividades de controle</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	
Q19	As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.						
Q20	As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.						
Q21	As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.						
Q22	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do órgão administrativo, claramente estabelecidas.						
	<b>Informação e comunicação</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	
Q23	A informação disponível ao órgão administrativo é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.						
Q24	A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão administrativo, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.						
Q25	As informações consideradas relevantes pelo órgão administrativo são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.						
Q26	A informação relevante para o órgão administrativo é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.						
Q27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do órgão administrativo, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura administrativa.						
	<b>Atividades de monitoramento</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	
Q28	O sistema de controle interno do órgão administrativo tem contribuído para a melhoria do desempenho.						
Q29	O sistema de controle interno do órgão administrativo é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.						
Q30	O sistema de controle interno do órgão administrativo tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.						

## ANEXO A – INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MP/CGU Nº 01/2016

Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

O MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO e a CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, no uso das atribuições que lhes conferem respectivamente, o inciso X do art. 1º do Anexo I do Decreto nº 8.578, de 26 de novembro de 2015, e o §2º do art. 1º do Anexo I do Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013, resolvem:

Art. 1º Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança.

### Capítulo I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

#### Seção I Dos Conceitos

Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

I- *accountability*: conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações;

II - *apetite a risco*: nível de risco que uma organização está disposta a aceitar;

III - *auditoria interna*: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Públicas e constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos;

IV - *componentes dos controles internos da gestão*: são o ambiente de controle interno da entidade, a avaliação de risco, as atividades de controles internos, a informação e comunicação e o monitoramento;

V - *controles internos da gestão*: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre

outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

a - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;

b - cumprimento das obrigações de accountability;

c - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e

d - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso edanos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivose metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica;

VI - fraude: quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam o uso de ameaça de violência ou de força física;

VII - gerenciamento de riscos: processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização;

VIII - governança: combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos;

IX - governança no setor público: compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, comvistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade;

X - incerteza: incapacidade de saber com antecedência a real probabilidade ou impacto de eventos futuros;

XI - mensuração de risco: significa estimar a importância deum risco e calcular a probabilidade e o impacto de sua ocorrência;

XII - Política de gestão de riscos: declaração das intenções ediretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos;

XIII - risco: possibilidade de ocorrência de um evento quevenha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade;

XIV - risco inerente: risco a que uma organização está expostas em considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto;

XV - risco residual: risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco; e

XVI - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal: compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas

de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União. Não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal.

## Capítulo II DOS CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO

Art. 3º Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público. Os controles internos da gestão se constituem na primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos. Esses controles são operados por todos os agentes públicos responsáveis pela condução de atividades e tarefas, no âmbito dos macroprocessos finalísticos e de apoio dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal. A definição e a operacionalização dos controles internos devem levar em conta os riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas. Assim, tendo em vista os objetivos estabelecidos pelos órgãos e entidades da administração pública, e os riscos decorrentes de eventos internos ou externos que possam obstaculizar o alcance desses objetivos, devem ser posicionados os controles internos mais adequados para mitigar a probabilidade de ocorrência dos riscos, ou o seu impacto sobre os objetivos organizacionais.

§ 1º Os controles internos da gestão, independentemente do porte da organização, devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e risco das operações realizadas.

§ 2º Os controles internos da gestão baseiam-se no gerenciamento de riscos e integram o processo de gestão.

§ 3º Os componentes dos controles internos da gestão e do gerenciamento de riscos aplicam-se a todos os níveis, unidades e dependências do órgão ou da entidade pública.

§ 4º Os dirigentes máximos dos órgãos e entidades devem assegurar que procedimentos efetivos de implementação de controles internos da gestão façam parte de suas práticas de gerenciamento de riscos.

§ 5º Controles internos da gestão adequados devem considerar todos os componentes definidos na Seção III e devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, complexidade, estrutura e missão do órgão ou da entidade pública.

Art. 4º Os controles internos da gestão devem integrar as atividades, planos, ações, políticas, sistemas, recursos e esforços de todos que trabalham na organização, sendo projetados para fornecer segurança razoável de que a organização atingirá seus objetivos e missão.

Art. 5º Os controles internos da gestão não devem ser implementados de forma circunstancial, mas como uma série de ações que permeiam as atividades da organização. Essas ações se dão em todas as operações da organização de modo contínuo, inerentes à maneira pela qual o gestor administra a organização.

Art. 6º Além dos controles internos da gestão, os órgãos e entidades do Poder Executivo federal podem estabelecer instâncias de segunda linha (ou camada) de defesa, para supervisão e monitoramento desses controles internos. Assim, comitês, diretorias ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade e compliance, por exemplo, podem se constituir em instâncias de supervisão de controles internos.

Art. 7º Os controles internos da gestão tratados neste capítulo não devem ser confundidos com as atividades do Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização.

### Seção I Dos Princípios

Art. 8º Os controles internos da gestão do órgão ou entidade devem ser desenhados e implementados em consonância com os seguintes princípios:

- I - aderência à integridade e a valores éticos;
- II - competência da alta administração em exercer a supervisão do desenvolvimento e do desempenho dos controles internos da gestão;
- III - coerência e harmonização da estrutura de competências e responsabilidades dos diversos níveis de gestão do órgão ou entidade;
- IV - compromisso da alta administração em atrair, desenvolver e reter pessoas com competências técnicas, em alinhamento com os objetivos da organização;
- V - clara definição dos responsáveis pelos diversos controles internos da gestão no âmbito da organização;
- VI - clara definição de objetivos que possibilitem o eficaz gerenciamento de riscos;
- VII - mapeamento das vulnerabilidades que impactam os objetivos, de forma que sejam adequadamente identificados os riscos a serem geridos;
- VIII - identificação e avaliação das mudanças internas e externas ao órgão ou entidade que possam afetar significativamente os controles internos da gestão;
- IX - desenvolvimento e implementação de atividades de controle que contribuam para a obtenção de níveis aceitáveis de riscos;
- X - adequado suporte de tecnologia da informação para apoiar a implementação dos controles internos da gestão;
- XI - definição de políticas e normas que suportem as atividades de controles internos da gestão;
- XII - utilização de informações relevantes e de qualidade para apoiar o funcionamento dos controles internos da gestão;

XIII - disseminação de informações necessárias ao fortalecimento da cultura e da valorização dos controles internos da gestão;

XIV- realização de avaliações periódicas para verificar a eficácia do funcionamento dos controles internos da gestão; e

XV - comunicação do resultado da avaliação dos controles internos da gestão aos responsáveis pela adoção de ações corretivas, incluindo a alta administração.

## Seção II

### Dos Objetivos dos Controles Internos da Gestão

Art. 9º Os controles internos da gestão devem ser estruturados para oferecer segurança razoável de que os objetivos da organização serão alcançados. A existência de objetivos claros é pré-requisito para a eficácia do funcionamento dos controles internos da gestão.

Art. 10. Os objetivos dos controles internos da gestão são:

I - dar suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional, pela garantia razoável de atingimento dos objetivos estratégicos do órgão ou entidade;

II - proporcionar a eficiência, a eficácia e a efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;

III - assegurar que as informações produzidas sejam íntegras e confiáveis à tomada de decisões, ao cumprimento de obrigações de transparência e à prestação de contas;

IV - assegurar a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria organização; e

V - salvaguardar e proteger bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

§ 1º Ética se refere aos princípios morais, sendo pré-requisito e suporte para a confiança pública.

§ 2º As operações de um órgão ou entidade serão econômicas quando a aquisição dos insumos necessários se der na quantidade e qualidade adequadas, forem entregues no lugar certo e no momento preciso, ao custo mais baixo.

§ 3º As operações de um órgão ou entidade serão eficientes quando consumirem o mínimo de recursos para alcançar uma dada quantidade e qualidade de resultados, ou alcançarem o máximo de resultado com uma dada qualidade e quantidade de recursos empregados.

§ 4º As operações de um órgão ou entidade serão eficazes quando cumprirem objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

§ 5º As operações de um órgão ou entidade serão efetivas quando alcançarem os resultados pretendidos a médio e longo prazo, produzindo impacto positivo e resultando no cumprimento dos objetivos das organizações.

### Seção III Da Estrutura dos Controles Internos da Gestão

Art. 11. Na implementação dos controles internos da gestão, a alta administração, bem como os servidores da organização, deverá observar os componentes da estrutura de controles internos, a seguir descritos:

I - ambiente de controle: é a base de todos os controles internos da gestão, sendo formado pelo conjunto de regras e estrutura que determinam a qualidade dos controles internos da gestão. O ambiente de controle deve influenciar a forma pela qual se estabelecem as estratégias e os objetivos e na maneira como os procedimentos de controle interno são estruturados. Alguns dos elementos do ambiente de controle são:

a) integridade pessoal e profissional e valores éticos assumidos pela direção e pelo quadro de servidores, incluindo inequívoca atitude de apoio à manutenção de adequados controles internos da gestão, durante todo o tempo e por toda a organização;

b) comprometimento para reunir, desenvolver e manter colaboradores competentes;

c) filosofia da direção e estilo gerencial, com clara assunção da responsabilidade de supervisionar os controles internos da gestão;

d) estrutura organizacional na qual estejam claramente atribuídas responsabilidades e delegação de autoridade, para que sejam alcançados os objetivos da organização ou das políticas públicas;

e) políticas e práticas de recursos humanos, especialmente a avaliação do desempenho e prestação de contas dos colaboradores pelas suas responsabilidades pelos controles internos da gestão da organização ou política pública;

II - avaliação de risco: é o processo permanente de identificação e análise dos riscos relevantes que impactam o alcance dos objetivos da organização e determina a resposta apropriada ao risco. Envolve identificação, avaliação e resposta aos riscos, devendo ser um processo permanente;

III - atividades de controles internos: são atividades materiais e formais, como políticas, procedimentos, técnicas e ferramentas, implementadas pela gestão para diminuir os riscos e assegurar o alcance de objetivos organizacionais e de políticas públicas. Essas atividades podem ser preventivas (reduzem a ocorrência de eventos de risco) ou detectivas (possibilitam a identificação da ocorrência dos eventos de risco), implementadas de forma manual ou automatizada. As atividades de controles internos devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionadas aos objetivos de controle. São exemplos de atividades de controles internos:

a) procedimentos de autorização e aprovação;

b) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle);

c) controles de acesso a recursos e registros;

- d) verificações;
- e) conciliações;
- f) avaliação de desempenho operacional;
- g) avaliação das operações, dos processos e das atividades; e
- h) supervisão;

IV - informação e comunicação: as informações produzidas pelo órgão ou entidade devem ser apropriadas, tempestivas, atuais, precisas e acessíveis, devendo ser identificadas, armazenadas e comunicadas de forma que, em determinado prazo, permitam que os funcionários e servidores cumpram suas responsabilidades, inclusive a de execução dos procedimentos de controle interno. A comunicação eficaz deve fluir para baixo, para cima e através da organização, por todos seus componentes e pela estrutura inteira. Todos os servidores/funcionários devem receber mensagem clara da alta administração sobre as responsabilidades de cada agente no que concerne aos controles internos da gestão. A organização deve comunicar as informações necessárias ao alcance dos seus objetivos para todas as partes interessadas, independentemente do nível hierárquico em que se encontram;

V - monitoramento: é obtido por meio de revisões específicas ou monitoramento contínuo, independente ou não, realizados sobre todos os demais componentes de controles internos, com o fim de aferir sua eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, excelência ou execução na implementação dos seus componentes e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos:

a) monitoramento contínuo: é realizado nas operações normais de natureza contínua da organização. Inclui a administração e as atividades de supervisão e outras ações que os servidores executam ao cumprir suas responsabilidades. Abrange cada um dos componentes da estrutura do controle interno, fortalecendo os controles internos da gestão contra ações irregulares, antiéticas, antieconômicas, ineficientes e ineficazes. Pode ser realizado pela própria Administração por intermédio de instâncias de conformidade, como comitês específicos, que atuam como segunda linha (ou camada) de defesa da organização; e

b) avaliações específicas: são realizadas com base em métodos e procedimentos predefinidos, cuja abrangência e frequência dependerão da avaliação de risco e da eficácia dos procedimentos de monitoramento contínuo. Abrangem, também, a avaliação realizada pelas unidades de auditoria interna dos órgãos e entidades e pelos órgãos do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo federal para aferição da eficácia dos controles internos da gestão quanto ao alcance dos resultados desejados.

Parágrafo único. Os componentes de controles internos da gestão definem o enfoque recomendável para a estrutura de controles internos nos órgãos e entidades do setor público e fornecem bases para sua avaliação. Esses componentes se aplicam a todos os aspectos operacionais de cada organização.



## Seção IV Das Responsabilidades

Art. 12. A responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos da gestão é da alta administração da organização, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores dos processos organizacionais e de programas de governo nos seus respectivos âmbitos de atuação.

Parágrafo único. Cabe aos demais funcionários e servidores a responsabilidade pela operacionalização dos controles internos da gestão e pela identificação e comunicação de deficiências às instâncias superiores.

## Capítulo III DA GESTÃO DE RISCOS

Art. 13. Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar o processo de gestão de riscos, compatível com sua missão e seus objetivos estratégicos, observadas as diretrizes estabelecidas nesta Instrução Normativa.

### Seção I Dos Princípios da Gestão de Riscos

Art. 14. A gestão de riscos do órgão ou entidade observará os seguintes princípios:

I - gestão de riscos de forma sistemática, estruturada e oportuna, subordinada ao interesse público;

II - estabelecimento de níveis de exposição a riscos adequados;

III - estabelecimento de procedimentos de controle interno proporcionais ao risco, observada a relação custo-benefício, e destinados a agregar valor à organização;

IV - utilização do mapeamento de riscos para apoio à tomada de decisão e à elaboração do planejamento estratégico; e

V - utilização da gestão de riscos para apoio à melhoria contínua dos processos organizacionais.

### Seção II Dos Objetivos da Gestão de Riscos

Art. 15. São objetivos da gestão de riscos:

I - assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou entidade, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização, inclusive para determinar questões relativas à delegação, se for o caso;

II - aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos da organização, reduzindo os riscos a níveis aceitáveis; e

III - agregar valor à organização por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos e dos impactos negativos decorrentes de sua materialização.

### Seção III Da Estrutura do Modelo de Gestão de Riscos

Art. 16. Na implementação e atualização do modelo de gestão de riscos, a alta administração, bem como seus servidores ou funcionários, deverá observar os seguintes componentes da estrutura de gestão de riscos:

I - ambiente interno: inclui, entre outros elementos, integridade, valores éticos e competência das pessoas, maneira pela qual a gestão delega autoridade e responsabilidades, estrutura de governança organizacional e políticas e práticas de recursos humanos. O ambiente interno é a base para todos os outros componentes da estrutura de gestão de riscos, provendo disciplina e prontidão para a gestão de riscos;

II - fixação de objetivos: todos os níveis da organização (departamentos, divisões, processos e atividades) devem ter objetivos fixados e comunicados. A explicitação de objetivos, alinhados à missão e à visão da organização, é necessária para permitir a identificação de eventos que potencialmente impeçam sua consecução;

III - identificação de eventos: devem ser identificados e relacionados os riscos inerentes à própria atividade da organização, em seus diversos níveis;

IV - avaliação de riscos: os eventos devem ser avaliados sob a perspectiva de probabilidade e impacto de sua ocorrência. A avaliação de riscos deve ser feita por meio de análises qualitativas, quantitativas ou da combinação de ambas. Os riscos devem ser avaliados quando à sua condição de inerentes e residuais;

V - resposta a riscos: o órgão/entidade deve identificar qual estratégia seguir (evitar, transferir, aceitar ou tratar) em relação aos riscos mapeados e avaliados. A escolha da estratégia dependerá do nível de exposição a riscos previamente estabelecido pela organização em confronto com a avaliação que se fez do risco;

VI - atividades de controles internos: são as políticas e os procedimentos estabelecidos e executados para mitigar os riscos que a organização tenha optado por tratar. Também denominadas de procedimentos de controle, devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Incluem uma gama de controles internos da gestão preventivos e detectivos, bem como a preparação prévia de planos de contingência e resposta à materialização dos riscos;

VII - informação e comunicação: informações relevantes devem ser identificadas, coletadas e comunicadas, a tempo de permitir que as pessoas cumpram suas responsabilidades, não apenas com dados produzidos internamente, mas, também, com informações sobre eventos, atividades e condições externas, que possibilitem o gerenciamento de riscos e a tomada de decisão. A comunicação das informações produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam que a informação flua em todos os sentidos; e

VIII - monitoramento: tem como objetivo avaliar a qualidade da gestão de riscos e dos controles internos da gestão, por meio de atividades gerenciais contínuas e/ou avaliações independentes,

buscando assegurar que estes funcionem como previsto e que sejam modificados apropriadamente, de acordo com mudanças nas condições que alterem o nível de exposição a riscos.

Parágrafo Único. Os gestores são os responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades, processos e atividades que lhes são afetos. A alta administração deve avaliar os riscos no âmbito da organização, desenvolvendo uma visão de riscos de forma consolidada.

#### Seção IV Da Política de Gestão de Riscos

Art. 17. A política de gestão de riscos, a ser instituída pelos órgãos e entidades do Poder Executivo federal em até doze meses a contar da publicação desta Instrução Normativa, deve especificar ao menos:

I - princípios e objetivos organizacionais;

II - diretrizes sobre:

a) como a gestão de riscos será integrada ao planejamento estratégico, aos processos e às políticas da organização;

b) como e com qual periodicidade serão identificados, avaliados, tratados e monitorados os riscos;

c) como será medido o desempenho da gestão de riscos;

d) como serão integradas as instâncias do órgão ou entidade responsáveis pela gestão de riscos;

e) a utilização de metodologia e ferramentas para o apoio à gestão de riscos; e

f) o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos em gestão de riscos; e

III - competências e responsabilidades para a efetivação da gestão de riscos no âmbito do órgão ou entidade.

Art. 18. Os órgãos e entidades, ao efetuarem o mapeamento e avaliação dos riscos, deverão considerar, entre outras possíveis, as seguintes tipologias de riscos:

a) riscos operacionais: eventos que podem comprometer as atividades do órgão ou entidade, normalmente associados a falhas, deficiência ou inadequação de processos internos, pessoas, infraestrutura e sistemas;

b) riscos de imagem/reputação do órgão: eventos que podem comprometer a confiança da sociedade (ou de parceiros, de clientes ou de fornecedores) em relação à capacidade do órgão ou da entidade em cumprir sua missão institucional;

c) riscos legais: eventos derivados de alterações legislativas ou normativas que podem comprometer as atividades do órgão ou entidade; e

d) riscos financeiros/orçamentários: eventos que podem comprometer a capacidade do órgão ou entidade de contar com os recursos orçamentários e financeiros necessários à realização de suas atividades, ou eventos que possam comprometer a própria execução orçamentária, como atrasos no cronograma de licitações.

## Seção V Das Responsabilidades

Art. 19. O dirigente máximo da organização é o principal responsável pelo estabelecimento da estratégia da organização e da estrutura de gerenciamento de riscos, incluindo o estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão.

Art. 20. Cada risco mapeado e avaliado deve estar associado a um agente responsável formalmente identificado.

§ 1º O agente responsável pelo gerenciamento de determinado risco deve ser o gestor com alçada suficiente para orientar e acompanhar as ações de mapeamento, avaliação e mitigação do risco.

§ 2º São responsabilidades do gestor de risco:

I - assegurar que o risco seja gerenciado de acordo com a política de gestão de riscos da organização;

II - monitorar o risco ao longo do tempo, de modo a garantir que as respostas adotadas resultem na manutenção do risco em níveis adequados, de acordo com a política de gestão de riscos; e

III - garantir que as informações adequadas sobre o risco estejam disponíveis em todos os níveis da organização.

## Capítulo IV DA GOVERNANÇA

### Seção I Dos Princípios

Art. 21. São princípios da boa governança, devendo ser seguidos pelos órgãos e entidades do Poder Executivo federal:

I - liderança: deve ser desenvolvida em todos os níveis da administração. As competências e responsabilidades devem estar identificadas para todos os que gerem recursos públicos, de forma a se obter resultados adequados;

II - integridade: tem como base a honestidade e objetividade, elevando os padrões de decência e probidade na gestão dos recursos públicos e das atividades da organização, com reflexo tanto nos processos de tomada de decisão, quanto na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho;

III - responsabilidade: diz respeito ao zelo que se espera dos agentes de governança na definição de estratégias e na execução de ações para a aplicação de recursos públicos, com vistas ao melhor atendimento dos interesses da sociedade;

IV - compromisso: dever de todo o agente público de se vincular, assumir, agir ou decidir pautado em valores éticos que norteiam a relação com os envolvidos na prestação de serviços à sociedade, prática indispensável à implementação da governança;

V - transparência: caracterizada pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. As informações devem ser completas, precisas e claras para a adequada tomada de decisão das partes interessadas na gestão das atividades; e

VI - Accountability: obrigação dos agentes ou organizações que gerenciam recursos públicos de assumir responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, assumindo integralmente a consequência de seus atos e emissões.

§ 1º Para uma efetiva governança, os princípios devem ser aplicados de forma integrada, como um processo, e não apenas individualmente, sendo compreendidos por todos na organização.

§ 2º Os agentes da governança institucional de órgãos e entidades, por submissão a tais princípios, devem contribuir para aumentar a confiança na forma como são geridos os recursos colocados à sua disposição, reduzindo a incerteza dos membros da sociedade sobre a forma como são geridos os recursos e as organizações públicas.

## Capítulo V

### DO COMITÊ DE GOVERNANÇA, RISCOS E CONTROLES

Art. 22. Riscos e controles internos devem ser geridos de forma integrada, objetivando o estabelecimento de um ambiente de controle e gestão de riscos que respeite os valores, interesses e expectativas da organização e dos agentes que a compõem e, também, de todas as partes interessadas, tendo o cidadão e a sociedade como principais vetores.

Art. 23. Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão instituir, pelos seus dirigentes máximos, Comitê de Governança, Riscos e Controles.

§ 1º No âmbito de cada órgão ou entidade, o Comitê deverá ser composto pelo dirigente máximo e pelos dirigentes das unidades a ele diretamente subordinadas e será apoiado pelo respectivo Assessor Especial de Controle Interno.

§ 2º São competências do Comitê de Governança, Riscos e Controles:

I - promover práticas e princípios de conduta e padrões de comportamentos;

II - institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos;

III - promover o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos e incentivar a adoção de boas práticas de governança, de gestão de riscos e de controles internos;

IV - garantir a aderência às regulamentações, leis, códigos, normas e padrões, com vistas à condução das políticas e à prestação de serviços de interesse público;

V - promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos;

VI - promover a adoção de práticas que institucionalizem a responsabilidade dos agentes públicos na prestação de contas, na transparência e na efetividade das informações;

VII - aprovar política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos;

VIII - supervisionar o mapeamento e avaliação dos riscos-chave que podem comprometer a prestação de serviços de interesse público;

IX - liderar e supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação no órgão ou entidade;

X - estabelecer limites de exposição a riscos globais do órgão, bem com os limites de alçada ao nível de unidade, política pública, ou atividade;

XI - aprovar e supervisionar método de priorização de temas e macroprocessos para gerenciamento de riscos e implementação dos controles internos da gestão;

XII - emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos; e

XIII - monitorar as recomendações e orientações deliberadas pelo Comitê.

## Capítulo VI DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 24. A Controladoria-Geral da União, no cumprimento de suas atribuições institucionais, poderá:

I - avaliar a política de gestão de riscos dos órgãos e entidades do Poder Executivo federal;

II - avaliar se os procedimentos de gestão de riscos estão de acordo com a política de gestão de riscos; e

III - avaliar a eficácia dos controles internos da gestão implementados pelos órgãos e entidades para mitigar os riscos, bem como outras respostas aos riscos avaliados.

Art. 25. Esta Instrução Normativa Conjunta entra em vigor na data de sua publicação.

**VALDIR MOYSÉS SIMÃO**  
Ministro do Planejamento, Orçamento e Gestão

**LUIZ AUGUSTO FRAGA NAVARRO DE BRITTO FILHO**  
Ministro Chefe da Controladoria-Geral da União