

**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**JOSÉ HENRIQUE DA SILVA JÚNIOR**

**ASPECTOS RELEVANTES RELACIONADOS ÀS  
PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO NO GOVERNO DO  
ESTADO DE PERNAMBUCO**

**RECIFE  
2023**

**JOSÉ HENRIQUE DA SILVA JÚNIOR**

**ASPECTOS RELEVANTES RELACIONADOS ÀS PRÁTICAS DE  
CONTROLE INTERNO NO GOVERNO DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Orientadora:** Profa. Dra. Carla Renata  
Silva Leitão.

**RECIFE  
2023**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal Rural de Pernambuco  
Sistema Integrado de Bibliotecas  
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

S586a

DA SILVA JUNIOR, JOSE HENRIQUE  
ASPECTOS RELEVANTES RELACIONADOS ÀS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO NO GOVERNO DO  
ESTADO DE PERNAMBUCO / JOSE HENRIQUE DA SILVA JUNIOR. - 2023.  
141 f.

Orientadora: Dra. Carla Renata Silva Leitao.  
Inclui referências.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria,  
Recife, 2023.

1. Gestão pública. 2. Controle Interno. 3. Controles Internos contábeis . 4. Controles Internos administrativo. I.  
Leitao, Dra. Carla Renata Silva, orient. II. Título

CDD 658.151

---

JOSÉ HENRIQUE DA SILVA JÚNIOR

**ASPECTOS RELEVANTES RELACIONADOS ÀS PRÁTICAS DE  
CONTROLE INTERNO NO GOVERNO DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria (PPGC) da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de Pesquisa: Planejamento, Controle e Análise Financeira.

Aprovada em: 27 de fevereiro de 2023.

**BANCA EXAMINADORA**

Documento assinado digitalmente  
 CARLA RENATA SILVA LEITAO  
Data: 24/04/2023 11:24:04-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Prof.ª. Dra. Carla Renata Silva Leitão – Orientadora  
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Documento assinado digitalmente  
 ANTONIO ANDRE CUNHA CALLADO  
Data: 24/04/2023 20:44:06-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado – Examinador interno  
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Documento assinado digitalmente  
 MARCO ANTONIO DOS SANTOS MARTINS  
Data: 24/04/2023 10:47:30-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Prof. Dr. Marco Antônio dos Santos Martins - Examinador externo  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu pai, José Henrique da Silva, e a minha mãe, Creuza Rodrigues da Silva, que lutam nas batalhas ao meu lado e sempre me incentivam a querer mais.

Às minhas irmãs, Zenaide Rodrigues da Silva e Alexandra Rodrigues da Silva, que sempre me apoiam nas escolhas que faço e torcem por mim.

À minha esposa, Roberta Rodrigues Aguiar de Lima e aos meus amados filhos, Lucas Aguiar de Lima Silva e Luiz Henrique Aguiar de Lima Silva, por serem minha locomotiva em buscar conhecimento e trazer uma vida melhor para nossa família e, ainda, por terem grande paciência nas minhas ausências. Não teria chegado até aqui sem o apoio deles.

Ao meu sogro, Luiz Roberto e a minha sogra, Maria José, por sempre incentivar e apoiar meus desafios.

À minha orientadora, Dr.<sup>a</sup> Carla Renata Silva Leitão, pela dedicação constante, paciência, por tantos incentivos, ensinamentos e pela maestria que conduziu minha orientação.

Ao professor, Dr. Antônio André Cunha Callado, por toda dedicação ao Programa e por tantas vezes nos trazer de volta para o eixo e ter sido sincero e verdadeiro em todos os nossos encontros. Pelas contribuições valiosas na construção do projeto de dissertação tanto nas disciplinas de Metodologia da Pesquisa e Estatística quanto na homologação do projeto. E por ter falado no momento certo “Faça o melhor possível” e “Dê o seu melhor sempre”.

À professora, Dr.<sup>a</sup> Alessandra Ceolin, pelos ensinamentos, apoio nos momentos de muito estresse.

Ao examinador externo, Prof. Dr. Marco Antonio dos Santos Martins, por aceitar participar da banca de defesa e pelas contribuições dadas à dissertação.

À Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco, por ter me incentivado, sem hesitar, sempre apoiando a conclusão desse desafio de ser um Mestre em Controladoria.

À Secretaria da Casa Militar de Pernambuco, Secretários e Chefes, por ter me incentivado e apoiando, sem hesitar, nas minhas ausências diárias.

Àos professores da FACET – Faculdade de Timbaúba que viajavam no transporte Van, pelo apoio e incentivo, no qual todos diziam que era importante enfrentar um mestrado, em especial aos Professores Humberto, Óseas, Admaldo, Alfredo, Pe. Silvestre, Conceição e Nadiene.

Aos meus amigos do trabalho, em especial Otávio e Tiago, por todo incentivo e compreensão.

À minha amiga, Mariana Ramos, pelo incentivo e ajuda em todos os momentos difíceis

até o término desta pesquisa.

Àos meus amigos do grupo Timbaúba, pelo incentivo e compreensão nas minhas intermináveis ausências nos encontros.

Aos meus amigos de turma por terem sido os melhores que eu poderia ter, no qual dividimos angustias, mas, sempre um apoiando os demais.

A todos vocês, muito obrigado!

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar os aspectos relevantes relacionados às práticas de controle interno no Governo do estado de Pernambuco. Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa é descritiva. Em relação à abordagem do problema, o método utilizado foi o quantitativo. Para a coleta de dados foi utilizado questionário de pesquisa. O universo do estudo foi composto pelas 52 unidades de controle interno que fazem parte do sistema de controle interno estadual, no qual tem como órgão central a Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. Foram contactadas todas as 52 unidades de controle interno existentes no período em que a pesquisa foi realizada, obtendo-se resposta de 47 delas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 90,38%. Por meio deste estudo, observou-se que a maior parte dos respondentes possui graduação em Direito e Administração, além de uma quantidade expressiva de pós-graduados. Contudo, esses respondentes apresentam menos de 05 anos de experiência no cargo em relação à atividade de controle interno. Relacionado ao tempo de atuação, a maior parte (78,7%) possui menos de 5 anos de atuação na Unidade de Controle Interno (UCI). Ao analisar os aspectos gerais de controle interno verificou-se que 46,8% afirmam a existência de um controle específico formalizado por parte das Unidades de Controle Interno, de forma a orientar a atuação, como também, que 66% atribui a realização da gestão de riscos. Observando a análise dos controles contábeis foi verificado que 85,1% das unidades afirmam tem uma obediência e observância plena as normas vigentes pela unidade setorial contábil e que 74,5% possui controle de erros e fraudes contábeis, em atendimento a unidade gestora executora. Já no que se refere à análise dos controles administrativos, verificou-se que 66% concordam que as atribuições e responsabilidades das unidades de controle interno encontram-se claramente definidas. Ao analisar se existia relação estatisticamente significativa entre as características dos assessores de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos, observou-se quatro relações com significância estatística. Já ao analisar a existência de relação estatisticamente significativa entre as características das unidades de controle interno, e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos, verificou-se apenas uma relação significativa, que foi entre a unidade de controle interno ser responsável pela definição dos controles e a obediência e observância plena aos normativos vigentes. Assim, com a análise proposta no objetivo deste estudo, pôde-se observar que o sistema de controle interno está presente no Governo do Estado de Pernambuco e que é identificado pela maioria dos respondentes em atendimento ao arcabouço normativo e legal, bem como às práticas relevantes de controle interno, como preconizado pela literatura.

**Palavras-chave:** Gestão pública, Controle Interno, Controles Internos contábeis e administrativos.

## ABSTRACT

This research aimed to analyze the relevant aspects related to internal control practices in the Government of the state of Pernambuco. From the point of view of its objectives, the research is descriptive. Regarding the approach to the problem, the method used was quantitative. For data collection, a survey questionnaire was used. The universe of the study was composed of the 52 internal control units that are part of the state internal control system, which has as its central body the General Comptroller's Office of the State of Pernambuco. All 52 internal control units existing during the period in which the survey was carried out were contacted, obtaining a response from 47 of them, which corresponds to a response rate of 90.38%. Through this study, it was observed that most respondents have degrees in Law and Administration, in addition to a significant number of postgraduates. However, these respondents have less than 05 years of experience in the position in relation to the activity of internal control. Related to the time of performance, most (78.7%) have less than 5 years of experience in the Internal Control Unit (ICU). When analyzing the general aspects of internal control, it was verified that 46.8% affirm the existence of a specific control formalized by the Internal Control Units, in order to guide the performance, as well as that 66% attribute the accomplishment of the management of risks. Observing the analysis of accounting controls, it was found that 85.1% of the units claim to have full obedience and compliance with the rules in force by the accounting sector unit and that 74.5% have control of errors and accounting fraud, in compliance with the executing management unit. With regard to the analysis of administrative controls, it was found that 66% agree that the attributions and responsibilities of the internal control units are clearly defined. When analyzing whether there was a statistically significant relationship between the characteristics of internal control advisors and the general aspects of internal controls, internal accounting controls and internal administrative controls, four relationships with statistical significance were observed. When analyzing the existence of a statistically significant relationship between the characteristics of the internal control units, and the general aspects of internal controls, internal accounting controls and internal administrative controls, there was only one significant relationship, which was between the internal control being responsible for defining the controls and compliance and full compliance with the regulations in force. Thus, with the analysis proposed for the purpose of this study, it was possible to observe that the internal control system is present in the Government of the State of Pernambuco and that it is identified by most of the respondents in compliance with the normative and legal framework, as well as the relevant practices of internal control, as recommended by the literature.

**Keywords:** Public management, Internal Control, Internal Accounting and Administrative Controls.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> - Classificação do controle interno.....	34
<b>Figura 2</b> - Cubo do COSO em três dimensões.....	43
<b>Figura 3</b> - Universo efetivo da pesquisa.....	60

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1 -</b>	Sexo.....	65
<b>Tabela 2 -</b>	Escolaridade.....	65
<b>Tabela 3 -</b>	Formação.....	66
<b>Tabela 4 -</b>	Faixa etária.....	66
<b>Tabela 5 -</b>	Tempo de atuação nas UCI.....	67
<b>Tabela 6 -</b>	Tempo de experiência em no cargo de controle Interno.....	67
<b>Tabela 7 -</b>	Experiência em Controle Interno, anterior ao cargo.....	68
<b>Tabela 8 -</b>	Presença de Unidade Setorial Contábil na Unidade de Controle Interno.....	68
<b>Tabela 9 -</b>	Definição dos Controles Internos implementados na Unidade Gestora.	68
<b>Tabela 10 -</b>	Responsabilidade das UCI na avaliação das práticas dos Controles Internos.....	69
<b>Tabela 11 -</b>	Apoio ao mapeamento e a avaliação de Riscos.....	69
<b>Tabela 12 -</b>	Especificação dos controles internos, de forma a orientar a sua atuação.....	70
<b>Tabela 13 -</b>	Avaliação periódica do Sistema de Controle Interno.....	70
<b>Tabela 14 -</b>	Avaliação periódica do Sistema de Controle Interno.....	70
<b>Tabela 15 -</b>	Importâncias das avaliações periódicas do Sistema de Controle Interno.....	71
<b>Tabela 16 -</b>	Tipos de controle interno na unidade gestora.....	71
<b>Tabela 17 -</b>	O Órgão/secretaria possui política de Gestão de Riscos.....	72
<b>Tabela 18 -</b>	A importância atribuída à realização da Gestão de Riscos.....	72
<b>Tabela 19 -</b>	Identificação dos problemas pelo controle interno nas unidades gestoras.....	72
<b>Tabela 20 -</b>	A periodicidade das avaliações dos controles internos da Unidade Gestora variam conforme a sua estrutura física e de pessoal.....	73
<b>Tabela 21 -</b>	As fragilidades de controles internos da Unidade Gestora na primeira linha de defesa (Secretaria ou Órgão) são analisadas e corrigidas.....	73
<b>Tabela 22 -</b>	Responsabilidades e atribuições do Assessor Especial de Controle Interno ou responsável equivalente, encontram-se formalmente estabelecidas.....	74
<b>Tabela 23 -</b>	Existe plano de treinamento e desenvolvimento periódico para servidores da Unidade de Controle Interno.....	74
<b>Tabela 24 -</b>	Os riscos são identificados, mensurados, classificados e tratados.....	74
<b>Tabela 25 -</b>	A Unidade de Controle Interno dispõe de canais de comunicação com o órgão central de controle interno.....	75
<b>Tabela 26 -</b>	A Unidade de Controle Interno utiliza formas de comunicação com o público, considerando sempre a legislação pertinente.....	75
<b>Tabela 27 -</b>	Existem manuais de procedimentos internos definindo formalmente as responsabilidades, atribuições e atividades de cada cargo/função.....	76
<b>Tabela 28 -</b>	Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Unidade de Controle Interno.....	76
<b>Tabela 29 -</b>	A estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecem uma diretriz para o Controle Interno.....	77
<b>Tabela 30 -</b>	As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Unidade Gestora (Secretaria ou órgão).....	77
<b>Tabela 31 -</b>	A Unidade de Controle Interno demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.....	77

<b>Tabela 32 -</b>	As atividades de A Unidade de Controle Interno especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos do sistema de Controle Interno.....	78
<b>Tabela 33 -</b>	A Assessoria Especial de Controle Interno consegue identificar claramente quais os procedimentos de controle interno administrativos utilizados na Unidade Gestora Estadual.....	78
<b>Tabela 34 -</b>	A Unidade de Controle Interno estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.....	79
<b>Tabela 35 -</b>	A Unidade de Controle Interno transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento dos controles internos, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.....	79
<b>Tabela 36 -</b>	A Unidade de Controle Interno seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos Controles Internos.....	79
<b>Tabela 37 -</b>	O Assessor Especial de Controle Interno tem conhecimento dos componentes e princípios do COSO I.....	80
<b>Tabela 38 -</b>	Obediência e observância plena aos normativos vigentes no Estado de Pernambuco pela Unidade Setorial Contábil.....	80
<b>Tabela 39 -</b>	A Unidade Gestora Executora desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.....	80
<b>Tabela 40 -</b>	O Controle de Erros e Fraudes contábeis atende às necessidades da Unidade Gestora Executora.....	81
<b>Tabela 41 -</b>	O controle de desvios de recursos atende as necessidades da Unidade Gestora.....	81
<b>Tabela 42 -</b>	Na elaboração dos procedimentos de Controle Interno da Unidade de Controle Interno é levado em consideração o princípio da economicidade.....	81
<b>Tabela 43 -</b>	A Unidade de Controle Interno dispõe de procedimentos de Controle Interno diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.....	82
<b>Tabela 44 -</b>	A Unidade de Controle Interno possui planejamento e controle orçamentário eficientes.....	82
<b>Tabela 45 -</b>	A instituição possui sistemas de controle orçamentário/financeiros além do E fisco que dão suporte aos atos praticados.....	82
<b>Tabela 46 -</b>	A Unidade Gestora (Secretaria/Órgão) possui sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira, patrimonial e orçamentária.....	83
<b>Tabela 47 -</b>	A Unidade de Controle Interno dispõe de mecanismos de controle nos contratos e convênios.....	83
<b>Tabela 48 -</b>	A Unidade de Controle Interno avalia se as atividades de controle de transações, como verificações, reconciliações, autorizações e aprovações, controles sobre dados permanentes e atividades de controle físico, estão sendo realizadas de forma completa, exata e conforme políticas e procedimentos estabelecidos.....	84
<b>Tabela 49 -</b>	As atribuições e responsabilidades encontram-se claramente definidas.....	84

<b>Tabela 50 -</b>	A Unidade Gestora (Secretaria/órgão) dispõe de controles e monitoramento das atividades administrativas de forma eficiente e efetiva.....	84
<b>Tabela 51 -</b>	A Unidade de Controle Interno possui uma estrutura física adequada e em conformidade ao Decreto n. 47.087/2019.....	85
<b>Tabela 52 -</b>	A Unidade de Controle Interno possui sistema de avaliação e monitoramento no cumprimento das metas previstas.....	85
<b>Tabela 53 -</b>	A Unidade Gestora (Secretaria/Órgão) possui uma estrutura hierárquica definida conforme as boas práticas da gestão pública.....	85
<b>Tabela 54 -</b>	O Assessor Especial de Controle Interno faz parte de algum comitê gestor da alta administração da Unidade Gestora.....	86
<b>Tabela 55 -</b>	A Unidade de Controle Interno possui atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações.....	86
<b>Tabela 56 -</b>	A Unidade de Controle Interno aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à boa governança.....	87
<b>Tabela 57 -</b>	Os controles administrativos da Unidade Gestora Executora são operacionalizados com o apoio da alta direção.....	87
<b>Tabela 58 -</b>	A Unidade de Controle Interno apoia o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.....	88
<b>Tabela 59 -</b>	A Unidade de Controle Interno incentiva e promove a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da Unidade Gestora (Secretaria/órgão).....	88
<b>Tabela 60 -</b>	Análise da relação estatística as variáveis de perfil dos Assessores Especiais de Controle Interno e os grupos de controle: aspectos gerais dos controles internos administrativo e controle interno contábeis .....	89
<b>Tabela 61 -</b>	Análise da correlação estatística entre as variáveis do perfil dos respondentes e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos.....	92
<b>Tabela 62 -</b>	Análise da relação estatística entre as características das unidades de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos.....	95
<b>Tabela 63 -</b>	Análise da correlação entre as variáveis dos aspectos gerais dos controles internos e os grupos de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.....	97
<b>Tabela 64 -</b>	Correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e os grupos de controle: controles internos contábeis e administrativos.....	103
<b>Tabela 65 -</b>	Análise das correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e os grupos de controle: controles internos administrativos.....	107

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> -Relação estabelecida entre os componentes do COSO ( 2013) e os dezessete princípios de controle interno.....	46
<b>Quadro 2</b> -Estudos anteriores relacionados com o tema de controle interno no setor público.....	55
<b>Quadro 3</b> -Unidades de Controle Interno do Estado de Pernambuco.....	58
<b>Quadro 4</b> -Variáveis da pesquisa.....	61
<b>Quadro 5</b> -Níveis de correlação.....	64

## LISTA DE SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BCBS	<i>Basel Committee on Banking Supervision</i>
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission</i>
ERM	<i>Enterprise Risk Management Framework</i>
FEI	<i>Financial Executives International</i>
FLAI	Federação latino-americana de Auditores Internos
GDPR	<i>General Data Protection Regulation</i>
ICIF	<i>Internal Control — Integrated Framework</i>
IIA	Institute of Internal Auditors
IMA	<i>Institute of Managements Accountants</i>
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
SAS	<i>Statement on Auditing Procedures</i>
SOX	Lei Sarbanes-Oxley

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	15
1.1 JUSTIFICATIVA.....	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	20
1.3 OBJETIVOS.....	23
1.3.1 Objetivo geral.....	23
1.3.2 Objetivos específicos.....	23
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	25
2.1 CONCEITOS DO CONTROLE INTERNO.....	25
2.2 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO.....	30
2.3 TIPOS DE CONTROLE INTERNO.....	33
2.4 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO.....	37
2.5 CONTROLE INTERNO E O COSO.....	41
2.6 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	49
2.7 CONTROLE INTERNO NO ESTADO DE PERNAMBUCO.....	52
2.8 ESTUDOS ANTERIORES.....	54
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	57
3.1 TIPIFICAÇÃO/ CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	57
3.2 ESCOPO E UNIVERSO.....	57
3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	61
3.4 COLETA DE DADOS.....	62
3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE.....	63
<b>4 ANÁLISE DE RESULTADOS</b> .....	65
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA.....	65
4.1.1 Perfil dos Assessores de Controle Interno.....	65
4.1.2 Características das unidades de controle interno.....	67
4.1.3 Aspectos gerais dos controles internos.....	69
4.1.4 Controles Contábeis.....	80
4.1.5 Controles Administrativos.....	84
4.2 ANÁLISE DAS RELAÇÕES ESTATÍSTICAS.....	88
4.2.1 Análise da relação estatística entre as características dos assessores de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos.....	88
4.2.2 Análise da relação estatística entre as características das unidades de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos.....	94
4.2.3 Análise das correlações entre as variáveis dos grupos de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos.....	96
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	110
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	113
<b>APÊNDICE</b> .....	125

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 JUSTIFICATIVA

Notícias sobre fraudes, denúncias, ausência de controles internos e de transparência na aplicação de recursos públicos têm sido comuns nos meios de comunicação, propiciando um desafio para o controle interno. O contexto em que se encontra a gestão pública mostra-se rotulada pela ausência de recursos e por uma cobrança ampla da sociedade, despertando nos gestores do setor público, uma preocupação associada à existência de controles internos mais eficiente nos órgãos que são de sua responsabilidade (CALIXTO; VELÁSQUEZ, 2005).

Com relação aos conceitos de controle interno, de acordo com Silva Neto (1999) estes necessitam minimizar o foco em obter a excelência documental dos relatórios administrativos e buscar a boa qualidade da atuação governamental. Nesse contexto, ocorre um aumento na necessidade de o Estado fomentar a implementação de controles internos capazes de aprimorar a fiscalização dos recursos públicos, como também de apoiar ações que minimizem os impactos negativos de ações divergentes com o zelo à coisa pública, podendo o controle interno ser considerado uma prática fundamental.

Segundo José Filho (2008), o controle interno em uma organização apresenta como principal objetivo a preservação do patrimônio, constituindo-se como ferramenta de auxílio à contabilidade, demonstrando a necessidade de estudos direcionados nessa área, visto que a relevância de um controle interno que apresente indicadores de excelência na realização das políticas públicas é essencial. O autor ainda enfatiza a importância de ampliar os limites das ações de controle interno para o conceito de eficácia dos resultados (JOSÉ FILHO, 2008).

Diante dos diversos aspectos supracitados, com os quais se justifica o aprofundamento da investigação sobre as práticas de controle interno no setor público, pode-se considerar como justificativa inicial a do controle interno oferecer a oportunidade de acrescentar confiabilidade à gestão pública, principalmente por uma melhor adesão às leis e normas que implicam na transparência e ética, aprimorando a manutenção das relações entre todas as partes envolvidas, sendo o sistema de controle interno munido pela credibilidade (BRAGA, 2021).

Compondo mais uma justificativa, observa-se que o controle interno contribui com a autonomia do poder que o fundamenta, sendo esta autonomia um mecanismo essencial para qualidade dos serviços públicos, pela capacidade de conceber soluções, permitindo ainda aos gestores analisar e avaliar suas políticas, assim como averiguar eventos anômalos e propiciar a correção, caso necessário (SILVA *et al.*, 2017; BRAGA, 2021).

Dessa forma, também pode ser considerado um motivo para este estudo, o fato de que

frente a outras estruturas, como o controle externo, o Ministério Público e o Controle Social, por exemplo, o Controle Interno mostra-se como mediador no que diz respeito à governança, auxiliando na melhoria da integração entre os governos envolvidos nessa teia de estruturas, possibilitando a implementação de soluções, além de atuar como articulador nos eventos que ocorrem entre as partes envolvidas (SILVA *et al.*, 2017; BRAGA, 2021). Ainda, pode-se argumentar sobre o perfil preventivo do controle interno, o qual age na segurança do alcance dos objetivos, frente aos riscos da gestão, sendo uma ferramenta de governança para o setor público.

Nesse contexto, a necessidade de se estudar as práticas de controle interno no setor público torna-se essencial, uma vez que os gestores precisam de instrumentos que auxiliem na identificação dos processos desenvolvidos e realizados na organização, observando-se que as ausências de controles internos implementados adequadamente podem propiciar fraudes e perdas para a mesma. Assim, de acordo com Loureiro (2010), a base do controle interno é primordialmente minimizar os erros que são, muitas vezes, inerentes à própria atividade da organização.

Calixto e Velásquez (2005) e Silva *et al.* (2017) afirmam que o controle interno é um mecanismo de transformação que apoia os gestores a prestarem contas dos resultados alcançados. Logo, a presença de um controle interno é essencial para se atingir a eficiência e eficácia no uso do dinheiro público pelos governantes. Ainda, esses autores declaram que o controle interno se baseia no juízo administrativo e jurídico, visto que o gestor público que implementa o controle tem como foco acatar as leis determinadas e obter como resultado, as informações sobre a gestão exercida por ele. Assim, o controle interno age na organização exercendo práticas de planejamento, execução das atividades planejadas e avaliação periódica das metas alcançadas.

Devido ao controle interno ser um departamento que tem atuação efetiva na delineação orçamentária, além de realizar a avaliação da sua execução, mostra-se como um instrumento relevante a fim de fazer com que os recursos públicos sejam utilizados de maneira eficiente e eficaz, sendo essencial ressaltar que o comprometimento do controle interno é previsto em diversos eventos, sendo de importância significativa (MOREIRA, 2017).

No que diz respeito à administração pública do Brasil, a ampliação do controle interno foi destacada pela promulgação da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70, e pela Lei Complementar n.º 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. De acordo com Lima *et al.* (2012) as instituições necessitam da ferramenta de controle interno para alcançar um melhor nível de desempenho no seu papel organizacional, objetivando benefícios

para atingir a sociedade com uma boa prestação de serviço.

Nessa conjuntura, Sancovski (1999) acrescenta que o controle interno traz uma segurança na qualificação informacional apresentada nos relatórios gerenciais, como também nos demonstrativos, contemplando-a como um instrumento imprescindível para manutenção de uma gestão enxuta nos gastos e promotora de ações governamentais.

As práticas e/ou atividades de controle interno têm uma contribuição relevante na gestão pública devido à instrumentalização dos processos e à capacidade de monitoramento das ações, no qual propicia um grande aliado da alta gestão para a tomada de decisão. Assim, as atividades realizadas pelo controle interno, como a proteção dos ativos dos erros intencionais (ou não) e também das irregularidades, obtenção das informações corretas e seguras para subsidiar o processo decisório, adesão às políticas gerais da organização, alcance das metas e programas da organização e promoção da eficiência e eficácia nas operações da organização, por meio do uso adequado dos recursos disponíveis, são fundamentais para a harmonização da gestão pública e redução de potenciais riscos à instituição (DANTAS *et al.*, 2010).

Almeida (2003) enobrece a influência do controle interno, no ponto que é composto pelo planejamento organizacional e pelas boas práticas de métodos e procedimentos que o acompanham, justificando-o por inúmeras contribuições na busca incansável por uma otimização nos processos de gestão, trazendo uma gestão equilibrada e proativa na organização. Ribeiro e Timóteo (2012) defendem que o controle interno e suas atividades podem auxiliar na redução e/ou eliminação dos desperdícios com objetivo de evitar fraudes e erros, apoiando os processos decisórios dos gestores públicos e aprimorando a qualidade das atividades.

Diante de toda importância que as funções e atividades de controle interno representam para a gestão pública e para a sociedade, pode-se observar sua abrangência, realizando papel administrativo, contábil e gerencial, desenvolvendo-se segundo as necessidades institucionais, com objetivo de alcançar o controle geral de todas as operações exercidas e as que irão ocorrer (COLARES, 2016).

Santos *et al.* (2020) afirmam em sua revisão de literatura sobre a importância do controle interno na gestão pública, que o controle interno implementado de forma adequada é imprescindível no combate aos atos ilícitos dentro das organizações. O estudo realizado pelos autores relata o problema da divisão das funções, a qual está relacionada com a prevenção dos desvios de conduta e a redução de possíveis danos, demonstrando a importância de se estudar as práticas de controle interno no setor público.

Após ter sido realizada uma busca no catálogo de teses e dissertações da Capes e na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, por teses e dissertações que abordassem

o tema Controle Interno no Setor Público e Práticas de Controle Interno no Setor Público, foi observado que apesar da importância do assunto, as produções científicas que abordam este tema, ainda são restritas. Na busca realizada no período de 2014 a 2018, foram encontradas 179 publicações, das quais, apenas 2 tratavam do tema proposto. Ressalta-se com isto, a necessidade e a justificativa de realizar pesquisas relacionadas ao tema.

Amaro (2010) em sua dissertação realizou uma análise da percepção dos responsáveis pela condução de controle interno no setor público dos estados brasileiros, afirmando que a questão do controle interno nas organizações públicas é uma temática relevante para a matéria da Administração Pública no Brasil e no exterior.

Oliveira (2016), em sua dissertação, intitulada “O controle interno do estado do Paraná perspectiva do aperfeiçoamento da gestão pública e do enfrentamento da corrupção”, afirma que pesquisas bibliográficas exploratórias demonstram que estudos com o tema de controle interno da administração pública ainda instituem um campo pouco investigado cientificamente, sugerindo que a causa de tal situação pode ser decorrente da multidisciplinaridade do assunto, por relacionar conhecimentos das áreas jurídicas, contábeis, econômicas e administrativas.

Amado (2016), em sua dissertação, buscou investigar o processo de controle interno e sugerir estratégias de melhorias no Poder Executivo do Município de Pinhão, Estado do Paraná, afirmando ser um tema recente e essencial para estudos científicos. Ressaltando ainda que, de acordo com Beuren e Zonato (2014), era praticamente desconhecida a acepção do tema e pouco se conhecia a respeito das suas contribuições científicas.

Medauar (2014) afirma que o tema relacionado ao controle interno na administração pública teve maior relevância nas últimas décadas. Nesse contexto, Helfenstein (2017), em sua dissertação, estudou a relação entre a independência funcional e percebida dos controladores internos e a qualidade dos serviços de controle interno nas prefeituras e câmaras municipais do Estado de Rondônia.

Dentre os estudos encontrados, também pode ser citado o de Santos *et al.* (2020), que apresentaram que o controle interno, quando apoiado em processos e técnicas consagradas, relacionados aos aspectos constitucionais e legais, demonstram grande relevância na gestão pública, principalmente pelo seu perfil de orientação e de vigilância sobre os atos dos gestores, funcionando como um método decisivo na racionalização dos gastos, para utilizar adequadamente os recursos públicos com intuito de dar um retorno satisfatório à sociedade. Concluíram que o controle interno se trata de uma ferramenta indispensável nas ações públicas e que ainda são necessárias mais investigações dirigidas à importância das práticas de controle interno na administração pública.

Também foi encontrado o estudo de Rocha (2013), o qual afirma que pesquisas realizadas sobre o controle interno no setor público têm revelado que este se trata de uma ferramenta indispensável e que se configura em uma atividade essencial, afirmando que sem sua existência a gestão pública não poderia mensurar suas metas e verificar se estão sendo cumpridas adequadamente.

No estudo realizado por Beuren e Zonatto (2014), com objetivo de identificar o perfil de artigos sobre controle interno no setor público, publicados em periódicos nacionais e internacionais indexados na base de dados Scopus, disponíveis no Portal Periódico da Capes, os autores identificaram um total de 133 artigos publicados entre os anos de 1983 a 2011 e verificaram que está ocorrendo um aumento das pesquisas científicas sobre o tema controle interno. No entanto, os autores relataram que não há uma literatura específica prevalecente utilizada nesta área.

A pesquisa realizada por Luz (2015), tinha o objetivo de abordar o controle interno como ferramenta de gestão pública, considerando a essencialidade da implantação de um sistema de controle interno que seja capaz de promover ações de prevenção, avaliação e correção das atividades administrativas perante a complexidade da gestão pública. A autora afirma que as melhorias sociais, políticas e econômicas desejadas pela sociedade dependem de uma gestão pública de qualidade, ética e confiável. E, para que se alcance esse objetivo, se faz necessária a implantação de um sistema de controle interno bem estruturado, regulamentado, formado por servidores capacitados, onde haja separação de funções e delimitação dos direitos e responsabilidades.

De acordo com Montenegro, Oliveira e Lopes (2018), a transformação e a atualização dos padrões de administração posterior aos anos de 1980 trouxe como consequência a ampliação da importância do controle interno em relação à boa governança das organizações, certificando uma mudança na conduta dos administradores, no que tange à adaptação aos avanços conduzidos pelo ambiente social.

Com isso, a necessidade de incentivos para os procedimentos de controles internos e práticas estruturantes nas políticas de gestão pública, tornam-se essenciais. Do ponto de vista científico e acadêmico, esta pesquisa demonstra a importância do controle interno como instrumento necessário e integrante de uma gestão moderna, a fim de que o gestor público possa evitar ou reduzir a repetição de práticas impróprias para uma gestão efetiva e eficiente.

Observa-se que a sociedade e os gestores públicos precisam utilizar instrumentos de controle interno modernos, transparentes e acessíveis para mitigar erros e falhas administrativas, como também para acompanhar e cobrar as boas práticas de governança. Uma

administração pública mais transparente e ágil, composta por práticas gerenciais eficazes que busquem atingir os objetivos e proporcionar uma prestação dos serviços públicos mais eficaz.

De acordo com Madrigal (2016), torna-se significante o fortalecimento e a confiança da população sobre a forma que a composição e a gestão dos recursos públicos são disponibilizados para os órgãos, a fim de se cumprir as missões que lhes são propostas, considerando-se o incentivo à cidadania, a transparência do erário público, enfatizando a respectiva prestação de contas e a necessidade de analisar as práticas de controle interno realizadas no setor público, como do Estado de Pernambuco, por exemplo. O governo de Pernambuco já havia inserido em sua estrutura uma diretoria específica na Secretaria da Fazenda – SEFAZ-PE, voltada para as atividades de controle interno estadual. No entanto, foi necessário uma ampliação dessas ações com o surgimento da CGU- Controladoria Geral da União, como também, das Controladorias Gerais dos Estados.

Assim, o controle interno em Pernambuco, no ano de 2008, sofreu ajustes importantes quando deixou a atuação meramente repressiva e passou a apoiar a gestão pública com um enfoque mais preventivo, colaborando no monitoramento das ações, na criação e aperfeiçoamento de ferramentas de controle e gestão, buscando apoiar e solucionar atividades das finanças públicas com mais transparência, eficiência e controle social estadual (SANTANA, 2010).

Dado o exposto, pode-se observar a importância do tema Controle Interno no Governo do estado de Pernambuco, proposto por este estudo, visto que o estudo apresenta relevância a partir da identificação da necessidade de pesquisas sobre o controle interno no setor público, trazendo, assim, contribuições sobre o controle interno e a gestão pública.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

O Controle Interno tem sido fundamental para se alcançar os resultados nas organizações. No setor público, os métodos de controle interno existentes previnem e mitigam os erros, a fraude e um potencial desperdício, promovendo benefícios para a sociedade e contribuindo para o alcance dos objetivos e metas traçados no planejamento estratégico da instituição. Porém, quando não possuem um controle interno com práticas e funções bem definidas podem apresentar problemas, que seria o não cumprimento das suas responsabilidades, como a preservação dos bens públicos e da manutenção de um serviço prestado com qualidade, por exemplo (RONCALIO *et al.*, 2009).

De acordo com Fêu (2003) e Souza (2008), o controle interno apresenta como alicerce

o planejamento de medidas que monitoram as informações contábeis a fim de prevenir erros e fraudes e, assim, permitindo que os procedimentos internos sejam mais eficientes. Estes são regidos por leis e regulamentos que são estabelecidos com intuito de proteger o erário público e fornecer dados gerenciais fidedignos.

Nesse contexto, o controle interno trata-se de um requisito legal e sua promoção proporciona a melhoria dos insuficientes recursos públicos e da má gestão deles, principalmente no que diz respeito ao monitoramento da dívida pública. Assim, possui como objetivo assistir a realização das operações e das atividades finalísticas, propondo ações de forma preventiva e/ou corretiva, com decisões a serem exercidas de acordo com o acatamento da legislação, constituindo-se como uma ferramenta que contribui para o processo decisório e orientação das ações governamentais (SOUZA, 2003; SOUZA, 2008).

Santos *et al.* (2020) afirmam que um controle interno implementado de forma adequada é essencial para o combate a atitudes ilegítimas nas organizações públicas. Em seu estudo, os autores focaram no problema associado à separação de funções, em que a tratam como uma barreira contra os desencaminhamentos de comportamento e minimização de potenciais danos. Também relatam em seu estudo, que a suscetibilidade da administração pública é contínua, visto que constantemente se deparam com irregularidades de comportamento, com deslealdade e com a negligência, tornando complexo o gerenciamento dos gastos públicos. Também enfatizam que em maior parte, no Brasil, o gestor público cria uma barreira contra o controle interno, visualizando-o como um problema em vez de entendê-lo como um simplificador. Contudo, deve-se conceber que o controle interno não refreia o administrador, impedindo sua ação; a sua função é impedir as práticas que possam ser danosas exercidas pelo gestor.

Sendo assim, a ausência de um sistema de controle interno bem definido, pode ocasionar muitos problemas atrelados a uma má administração dos recursos públicos, o que torna necessário primeiro estabelecer os métodos e procedimentos associados a cada departamento que engloba a organização, incluindo todas as atividades realizadas, voltando-se sempre para o objetivo principal da preservação e manutenção de um serviço e atendimento de qualidade ao cidadão. Isso porque o controle interno, de acordo com Queiroz Neto (2019), promove confiabilidade diante da sociedade e permite que os ativos sejam salvaguardados.

Nessa conjuntura, Pinto (2006), afirma que a gestão de uma organização é responsável pela avaliação e monitoramento do acatamento das normas e dos métodos planejados no controle interno, que estão sendo cumpridos pelos colaboradores, uma vez que um sistema de controle interno implementado de forma eficaz institui caminhos e métodos, juntamente com colaboradores com *expertise* nas funções que desempenham, para colocarem em prática as

metas planejadas. Como exemplo de uma dificuldade geralmente recorrente nas organizações, está a ausência de uma gestão adequada aos recursos públicos, abrangendo a falta de informações fundamentais que podem contribuir no processo decisório, como os métodos que podem ser seguidos para diversos eventos. Tal problema pode ser solucionado com uma padronização de procedimentos e práticas de controle interno para o setor público, com atualizações sempre que necessário.

Nesse contexto, em uma gestão pública o controle interno representa um instrumento inibidor, visto que se fundamenta no impedimento de uma administração falha e corruptível. Contudo, considera-se que o controle interno necessita de constante renovação, em busca da atualização dos seus procedimentos de atuação, principalmente por serem vistos como uma ferramenta defectível por gestores corrompidos (MADRIGAL, 2016).

Na área pública, o controle interno apresenta-se como um tema contemporâneo e expressivo, atraindo a atenção de pesquisadores para a realização de investigações científicas. Isso ocorre devido à existência de análises e estudos que buscam temas relevantes no que tange às organizações, ao aprimoramento das atividades de controle interno, a governança na gestão pública e nos desafios ao combate à corrupção, mitigando erros, fraudes e escândalos financeiros (RAGHAVAN, 2011; PELEIAS *et al.*, 2013).

Os órgãos de controle interno no setor público brasileiro surgiram, segundo Peixe (2002), com o atributo de analisar e apoiar a gestão, validar ações governamentais para garantir a efetividade e a transparência das políticas públicas, visto que uma das suas principais funções é garantir a permanência do patrimônio público. Revelando um problema significativo quando não conseguem cumprir com suas atribuições, tornando essencial as investigações sobre os aspectos das práticas de controle interno.

No entanto, mais do que isto, como se infere do trabalho de Santana (2010), pode-se entender que controle interno no setor público tem suas atividades valorizadas, devido contribuir na gestão pública de forma relevante com capacidade de aprimoramento na racionalização dos gastos e no monitoramento das ações de políticas públicas.

Verifica-se que o tratamento constitucional ao controle interno anterior a 1988 era um subsistema incipiente e voltado à execução orçamentária financeira; contudo, com a reformulação desta carta maior constituinte, passou a ser um sistema único, multidisciplinar, com uma missão institucional de apoiar o controle externo em todas as atividades (BULIGON; OLIVEIRA, 2012).

O Decreto n.º 48.094, de 14 de outubro de 2019, que trata do Manual de Serviços da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE), menciona a sua

missão institucional que é de “promover a melhoria da gestão pública por meio do fomento ao controle social, da transparência, da orientação ao gestor e da prevenção e combate à corrupção, em benefício da sociedade”.

De forma específica, essa normativa menciona as principais atividades deste órgão central de controle interno estadual, trazendo o papel de: coordenar o Sistema de Controle Interno da Administração Pública Estadual, de exercer as funções de controladoria e auditoria no âmbito do Poder Executivo Estadual, de monitorar os processos de correção no âmbito do Poder Executivo Estadual, de apoiar e orientar preventivamente os gestores na aplicação dos recursos públicos e de atuar como Ouvidora-Geral do Estado, estabelecendo as diretrizes e monitorando as ações da Rede de Ouvidorias do Poder Executivo Estadual. Ressalta-se a essencialidade da análise dos procedimentos de controle interno do governo do Estado de PE, diante de tais funcionalidades, visto que o controle interno pode ser empregado de maneira preventiva, detectiva e/ou corretiva.

Diante disso, a eficiência do controle interno é de extrema importância para a consolidação de uma organização, ressaltando-se a existência de inúmeros procedimentos, os quais podem ser estabelecidos para o aperfeiçoamento e melhoria da qualidade das atividades realizadas, como, por exemplo, treinamentos dos colaboradores quanto o desempenho correto de suas funções, proatividade na resolução de problemas encontrados, produção de planos de ação a fim de alcançar os objetivos propostos, estímulo para os colaboradores quanto a sua essencialidade no cargo ocupado, atualização contínua dos métodos e processos utilizados e monitoração dos resultados obtidos (QUEIROZ NETO, 2019).

Portanto, diante dos fatos expostos, a pesquisa proposta busca contribuir com o estudo dos Controles Internos, através do seguinte questionamento: quais os aspectos relevantes relacionados às práticas de controle interno no Governo do Estado de Pernambuco?

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 Objetivo geral

Analisar os aspectos relevantes relacionados às práticas de Controle Interno do Governo do Estado de Pernambuco.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar as características das unidades de controle interno nos órgãos do governo do

Estado de Pernambuco;

- Verificar os aspectos gerais dos controles internos;
- Verificar os controles internos contábeis e administrativos adotados;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características dos assessores de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características das unidades de controle interno dos órgãos e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONCEITOS DO CONTROLE INTERNO

A palavra controle originou-se do francês *contrôle* (contra livro) e do latim medieval *contrarrótulo* (centralista), referindo-se a uma inspeção de recolhimento de impostos e/ou taxas para confronto de registros em livros. Quando incorporado à língua portuguesa, os significados dados ao termo controle foram de acompanhamento, direção, exame, fiscalização, inspeção, vigilância e verificação a ser realizada sobre determinado objeto, com objetivos de constatar a realização do que foi estabelecido e revelar potenciais desvios ou erros, que pudessem ser corrigidos (GUERRA, 2007; SOARES, 2012; CASTRO, 2013).

Bugarin (1994), em consonância com o significado que a palavra controle representa na língua portuguesa, o estabelece como ações de orientação, vigilância e correção que um órgão executa com relação às atividades exercidas por outro, verificando a regulamentação e legalidade, a fim de atender as necessidades das partes interessadas.

Robbins e Decenzo (2004) apresentam uma definição de controle direcionada para os processos organizacionais, em que controle é visto como uma ferramenta destinada para uso da administração, com finalidade de monitorar as ações e garantir sua realização conforme o planejado e caso sejam evidenciados desvios, fazer a correção.

Corroborando com tal definição, Thomé e Tinoco (2005) afirmam que as operações realizadas pela administração com propósito de cumprir objetivos traçados estão relacionadas com a ação de controlar, podendo-se entender o controle como produto do planejamento, organização e supervisão propostos por uma entidade.

De acordo com Pequeno (2013), o controle apresenta duas principais atribuições, a de monitorar as atividades, certificando que estas sejam exercidas segundo o idealizado, e a de corrigir os potenciais desvios, por critérios corretivos. Guerra (2007) amplia essa afirmação ao enfatizar que o controle possui objetivos que estão além da verificação do acatamento do planejado e da análise e evidenciação de potenciais desvios que possam ser corrigidos, podendo ser utilizado como ferramenta assessora na tomada de decisões dos gestores, em acordo com a legalidade.

Sendo assim, Maximiniano (2011) afirma que o controle interno proporciona dados, informações e registros históricos que contribuem para apoiar os gestores na tomada de decisões relacionadas aos propósitos que devem ser cumpridos pelos planejamentos estratégicos das instituições públicas, como a análise e o monitoramento do desempenho de uma entidade em comparação com o planejado e a necessidade de ajustes nas suas atividades, para atingir a

missão institucional de forma convergente com o anseio da sociedade.

Em 1949, o *American Institute of Certified Public Accountants* — AICPA, segundo Frazer *apud* Aladejebi (2018), foi pioneiro em conceituar controle interno, que de acordo com Attie (2009) é responsável pelo plano de organização e medidas de proteção do ativo, da verificação dos dados contábeis, da melhoria da eficácia e eficiência operacional, além da garantia de acatamento das diretrizes administrativas estabelecidas, atribuídas a uma instituição.

Já em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* — COSO estabeleceu o controle interno como um processo com a finalidade de assegurar o alcance dos objetivos de uma organização, podendo ser a eficiência e efetividade operacional; confiabilidade dos registros contábeis e financeiros, e cumprimento das normas e leis relacionadas ao perfil da organização. Além disso, o COSO permitiu a análise de riscos, destacando a importância de os controles internos oferecerem proteção contra riscos, monitorando-os dentro das organizações (COSO, 2013; AZEVEDO, 2016). Martha *et al.* (2017) e Anh *et al.* (2020) reforçam a importância da análise de riscos proposta pelo COSO (1992), quando afirmam que o controle interno se torna essencial para premeditação e revelação de riscos, assegurando assim a confiabilidade das informações financeiras e competência operacional.

Ainda corroborando com a definição de controle interno determinada pelo COSO (1992), Lima *et al.* (2012) declaram que as ações exercidas pela organização por meio do controle interno possuem o objetivo de alcançar resultados eficazes em serviços operacionais para proteção do patrimônio e assim enfrentar falhas e fraudes que podem surgir, assegurando a minimização dos riscos e permitindo a solidez da organização no mercado.

Os autores Jacintho e Ramos (2014) acreditam que os controles internos representam prudência e zelo com os serviços prestados, permitindo a implantação ou implementação dos controles em todos os setores da organização, podendo prevenir e minimizar perdas, evitar fraudes, reduzir falhas e preservar o patrimônio.

Alharbi (2017) corrobora com Jacintho e Ramos (2014), quando considera que controle interno busca a preservação do patrimônio da organização e sua perenidade, e que contribui para o alcance dos objetivos gerais, como a obtenção da melhor rentabilidade possível e a proteção dos direitos dos acionistas, por meio da aplicação de um sistema que inclui o controle dos procedimentos implementados nas funções administrativas e financeiras para verificar a legitimidade e legalidade e na eficácia da execução das atividades da organização, garantindo que todas as partes estejam comprometidas com as legislações que regem a execução dos

serviços por uma metodologia planejada.

Al-Sahen *et al.* (2006) afirmam que controle interno se trata de um plano de organização com a finalidade de regularizar as ações de uso adequado dos ativos de propriedade da organização, da sua manutenção e revisão do Controle de Contabilidade, além de focar em alcançar metas do plano de produção, exercendo o Controle Administrativo.

Para Santos (2013) controle interno pode ser entendido como um instrumento que pode ser empregado em organizações de qualquer natureza, não influenciando em seu resultado, seu segmento, estrutura e tamanho. Porém, é indispensável que o controle interno seja munido de uma base sobre as atividades que devem ser realizadas em todos os serviços operacionais, tornando essencial a avaliação contínua de sua eficácia.

Santos *et al.* (2017) pontuam alguns objetivos dos controles internos, tais como fornecimento de dados adequados à contabilidade e verificação da escrituração para prevenir perdas, erros, falhas, e, caso ocorram, identificá-los. Os autores também alertam para a criação de um controle interno personalizado, visto que as organizações apresentam características individuais e que precisam ser consideradas. Ainda, enfatizam que o controle interno necessita de planejamento estratégico, mapeamento operacional e treinamento de pessoal, fundamentando a operacionalização com linguagem objetiva e concisa em manuais, nos quais devem constar os procedimentos que serão ou não utilizados com objetivo de reduzir possíveis falhas.

Cooperando com a descrição anterior, Vieira *et al.* (2007) e Gattringer (2016) ampliam o conceito de que os métodos precisam estar em harmonia com o perfil da organização, além de considerar princípios como a monitoração, as revisões e atualizações das atividades, como também a divisão de funções para contribuir com a eficácia dos controles internos. Calixto e Velásquez (2005) definem controle interno como a união da estrutura da organização com os métodos de monitoração definidos pela gestão responsável, junto às normas internas, as quais apresentam as responsabilidades das funções, rotinas de trabalho e documentação das operações.

Segundo Shamszadeh e zolfaghari (2015), o controle interno é um processo liderado pela alta administração e operacionalizado pelo corpo operacional de uma entidade, envolvendo as principais atividades diárias, de natureza financeira, contábil e administrativa, com o intuito de prover uma organização institucional de tal forma que seus colaboradores entendam e cumpram as políticas estratégicas traçadas pela administração.

Para a International Organisation of Supreme Audit Institutions — INTOSAI (2007), controle interno é um processo integrado realizado pela direção e corpo operacional da

organização, projetado para enfrentar os riscos e oferecer certa garantia de que a missão da organização será cumprida, buscando atingir objetivos éticos e econômicos, a eficiência e eficácia operacional, o cumprimento das obrigações quanto à prestação de contas, o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis, assim como a salvaguarda dos recursos para evitar mau uso, danos e perdas. A integração entre a organização e seus colaboradores permitirão um controle mais eficiente (SHAMZADEH; ZOLFAGHARI, 2015).

De acordo com Reske Filho, Jacques e Marian (2005) o controle interno não é um complexo sistema de procedimentos, rotinas e sim uma capacidade de implementar controles que apresentem uma relação custo-benefício favorável e positiva para as organizações. Nesse contexto, Anh *et al.* (2020) afirmam que implementar controle interno é buscar proteção normativa, cumprir a legalidade com precisão, sem perder a capacidade gerencial e de otimização dos recursos disponíveis para alcance de metas e diretrizes.

Segundo Verschoor (1999) e Akmese e Gündogan (2020) o termo controle interno é utilizado com a finalidade de apresentar uma metodologia dinâmica na aplicabilidade de ações em todos os departamentos de uma organização, buscando apoiar e promover atividades mais efetivas e eficazes, colaborando com a tomada de decisão da alta administração de forma sistêmica no alcance de metas e na resolução dos gargalos operacionais. Podendo o controle interno permitir agilidade na construção de relatórios e na preparação de um fluxo de documentos e dados, de acordo com Frazer (2016).

O TCU, na Instrução Normativa (IN) nº 63/2010, insere no art. 1º, inciso X, o conceito de controles internos como o conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados (BRASIL, 2010).

Ainda conforme o TCU, no Glossário de Termos de Controle Externo e nas Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público emitidas pela Intosai, controle interno é o processo realizado pela alta gestão da administração e por toda a equipe funcional, integrando as atividades gerenciais de todas as áreas e de todos os níveis de órgãos e entidades públicas, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos (BRASIL, 2010).

Para Wang e Hooper (2017), controle interno deve ser entendido como além de um processo, pois, para ser efetivo, necessita estar a par de toda operação de uma organização. Assim, Monteiro (2015) defende que o controle interno é essencial para acompanhar as ações

administrativas da organização, considerando suas atribuições tanto no controle de responsabilidades quanto na sua cautela em preservar, avaliar e monitorar seu desempenho, sendo imprescindível não limitar a utilização do controle interno apenas para detecção de falhas e fraudes, por exemplo.

Corroborando com as afirmações dos autores, Subramaniam e Rae (2008) relatam que um sistema de controles internos evita erros e fraudes por meio da monitoração e melhoria dos processos de relatórios financeiros e organizacionais, bem como assegura o cumprimento das leis e regulamentos pertinentes a entidade.

Assim, as organizações que se empenham em implementar ou implantar um controle interno associado a uma gestão adequada buscam destacar-se por meio da competitividade e otimização de seus resultados. E quando se cita o controle interno para contabilidade, com relação às demonstrações contábeis, tem-se o objetivo de tornar as informações confiáveis para promoção das tomadas de decisões mais adequadas (SHAMZADEH; ZOLFAGHARI, 2015).

Porém, de acordo com a empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu (2003), as organizações que não buscam um controle interno eficiente estão propensas à fraude e falhas, tendo como resultado uma maior quantidade de penalidades aplicadas pelos órgãos reguladores do mercado financeiro, como também impacto negativo nas ações da organização.

Portanto, Controle Interno é um processo integrado que envolve a alta gestão e seu corpo operacional, preparado e projetado para minimizar riscos e oferecer garantia razoável à missão organizacional, buscando os princípios éticos, normativos e econômicos; a eficiência, eficácia e efetividade operacional e sobretudo, a alta administração da entidade pública ou privada.

É importante destacar que esse processo integrado tem proporcionado novos desafios aos gestores, como a implementação da gestão de riscos nas instituições, na qual se faz necessário o conhecimento de métodos específicos ao controle interno. Dentre as metodologias empregadas nas organizações públicas pelo o controle interno destaca-se a gestão de riscos, que em termos históricos pode ser remetida à época medieval, e atualmente tem sido uma das metodologias mais utilizadas pelas grandes instituições, devido a sua eficácia na prevenção de erros, no aprimoramento de atividades de controle e nos registros do monitoramento das ações.

Segundo Hubbard (2009), práticas relacionadas com a mitigação de riscos existiam na antiga Babilônia, a exemplo de indenizações em caso de perdas por roubos e inundações, ou a seleção, feita pelos primordiais banqueiros, de devedores com maior capacidade de honrar seus empréstimos. No período recente, atribui-se a Frank Knight a publicação, em 1921, da obra (*Risk, Uncertainty and Profit*) que se tornou referência por estabelecer conceitos, definir princípios e introduzir alguma sistematização ao tema (FRASER; SIMKINS, 2010). Para o

TCU, gestão de riscos consiste em um conjunto de atividades coordenadas para identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar riscos. É o processo que visa conferir razoável segurança quanto ao alcance dos objetivos (TCU, 2018).

## 2.2 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

A aplicação de um controle interno em uma organização promove bons resultados, como demonstração de boa imagem externa e formação de uma estrutura para a gestão pôr em prática suas atividades de maneira harmônica. Com isso, espera-se que os controles internos possuam, dentre seus objetivos, a instituição de parâmetros e ações de prevenção, a fim de prestar uma garantia de que falhas e/ou erros não ocorram, devido ao controle das possíveis causas (MARQUES *et al.*, 2016).

De acordo com Barragam (2005) e Vu (2016), um controle interno adequado deve abranger tanto um planejamento, quanto um contínuo monitoramento, englobando os seguintes pontos: aquisição de evidências com relatos de que o controle interno encontra-se em funcionamento fluido; realização de comparação dos montantes notificados nos sistemas contábeis com os ativos físicos; acatamento das instruções relacionadas aos controles, indicadas pelos auditores; relato à gestão sobre a efetividade dos controles internos; e realização de inquéritos periódicos aos funcionários com relação ao conhecimento e concordância com o código de ética e com as normas internas e externas.

Para assegurar um acompanhamento constante dos controles internos, com o intuito de afirmar que os controles implementados e implantados funcionam e que realizam as atividades propostas de forma adequada, segundo o COSO (2013), faz-se necessário as seguintes características: proteger o patrimônio contra desvios de condutas, desfalque e uso indevido; assegurar a utilização dos recursos da organização sem desperdício; alcançar a eficiência e eficácia dos processos operacionais; possuir relatórios financeiros confiáveis e estar em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

Corroborando com a afirmação, Lima *et al.* (2012) descrevem que o controle interno se torna mais eficiente ao apresentar qualidades que abrangem um planejamento organizacional, um método de autenticação, processos de registros condizentes com as normas correntes, monitoramento dos controles das contas patrimoniais e qualificação de seu corpo operacional.

Segundo Bilgi *et al.* (2017), um controle interno eficaz sobre os relatórios financeiros e gerenciais promovem a redução do risco de falhas e perdas nas demonstrações financeiras da organização. Nesse contexto, de acordo com Papazov e Mihaylova (2016), essa verificação permite observar que o controle interno potencializa a possibilidade de uma organização atingir

suas metas e objetivos estratégicos.

Monteiro (2015) relata que os objetivos do controle interno, de maneira geral, correspondem à prevenção de fraudes e erros, estando incluída nos objetivos a proteção de ativos e otimização da eficiência operacional, sendo ambos atrelados aos objetivos de comprovar a fidedignidade das escriturações contábeis, financeiras e operacionais. Corroborando com essa declaração, Vasconcelos *et al.* (2012) relatam que o controle interno tem o objetivo de avaliar as ações da organização dentro da estrutura dos parâmetros externos e internos.

De acordo com Pereira (2014), os objetivos do controle interno devem estar interligados às metas estratégicas da organização, tendo como objetivo principal fornecer à entidade uma estrutura informativa fidedigna, incentivando atitudes direcionadas para atrair resultados que salvagam o potencial de riqueza e garantam o cumprimento das normas e regulamentos relacionados à organização, corroborando com o relato de objetivo do controle interno de Monteiro (2015).

Pereira (2014) observa que as atividades realizadas pelo controle interno possuem como objetivo geral fornecer informação segura, contemplando as necessidades da organização para a administração, e assim oferecer suporte ao processo decisório.

Oliveira (2014) declara que o controle interno abrange a organização por completo, a fim de identificar possíveis falhas, desvios ou deficiências, com o objetivo de auxiliar a gestão nas tomadas de decisões ou alterações de metodologias e políticas administrativas se preciso. O autor também afirma que o controle interno é responsável pelo fornecimento de informações permanentes para alta gestão sobre todas as partes da organização relacionadas com controle, seja contábil, administrativo, operacional ou jurídico.

Semelhante aos relatos quanto aos objetivos do controle interno, Thomé Tinoco (2005, p. 2) compreendem que:

O controle interno objetivo a aderência às leis e regulamentações da administração superior. Por fim, busca o desenvolvimento e manutenção de dados financeiros e gerenciais confiáveis, revelando esses dados em momento oportuno.

Monteiro (2015) descreve a base do controle interno segundo seus principais componentes, os quais são: ambiente de controle (função de apresentar o nível de responsabilidade em todos os setores da administração, atrelados com a qualidade do controle interno); mapeamento de risco (correspondendo à identificação das ocorrências que podem diminuir a boa qualidade da informação contábil); avaliação de risco (responsável pela análise

da importância dos riscos detectados); procedimento de controle (composto por medidas e ações fundamentadas a fim de prevenir ou detectar os riscos potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à justeza da informação contábil); informação e comunicação (identificação, armazenamento e comunicação das informações indispensáveis, no período determinado); e, por fim, o monitoramento (que engloba o acompanhamento das conjecturas de controle interno).

Sendo assim, de acordo com Pereira (2014), o controle interno apresenta seus objetivos em consonância com as metas estratégicas da organização, sendo os principais, estabelecer para a entidade uma base de informações fidedignas e tempestiva.

Nesse contexto, de acordo com Morais (2005), os objetivos do controle interno podem ser classificados por categorias de:

- a) Completabilidade: Pretende garantir que as ocorrências de uma organização sejam realizadas, registradas, informadas, etc., segundo suas peculiaridades.
- b) Exatidão: Garantir que as atividades propostas pela categoria de completabilidade, como execução, registro, etc. serão realizadas seguindo uma metodologia correta, com relação à adequação e exatidão.
- c) Pontualidade: Garantir que as atividades mencionadas pela completabilidade respeitarão as datas, períodos, cronogramas, etc.
- d) Justeza: Garantir que todas as atividades foram realizadas seguindo a política e as normas da organização.
- e) Economia: Garantir que as atividades efetuadas estejam economicamente justificadas no padrão da organização.

Segundo Asi (2020), a importância dos controles internos pode ser ressaltada ao se ponderar fatores como: tamanho e complexidade da organização (quanto maior a entidade, mais complexa será sua estrutura e a administração será responsável pela elaboração de relatórios e procedimentos de avaliação que auxiliem os gestores no dimensionamento das operações que precisam ser monitoradas); responsabilidades (a administração deverá zelar pelos ativos, patrimônio e prevenção de fraudes); e caráter preventivo (o principal objetivo do controle interno é a prevenção, em que a monitoração, verificação e revisão são primordiais para compor um sistema de controles internos).

O fato de ter instituído um processo de controle interno dentro da organização, assegura para ela a proteção dos bens, o incentivo à obediência às diretrizes estabelecidas pela

administração, a promoção da eficiência operacional, a congruência da fidelidade e exatidão dos dados contábeis, e a anuência às políticas preestabelecidas já formadas, pois todos esses pontos são considerados objetivos de um controle interno (PINTO, 2006).

Ainda, o autor descreve o bom desempenho no setor financeiro de um controle interno como benéfico, de maneira que servirá de alicerce para os gestores da organização, auxiliando na preservação do seu patrimônio. Dessa forma, para Frazer (2016), o controle interno é entendido como instrumento contribuidor para ajustes dos procedimentos operacionais, segregando atividades e buscando evitar ou reduzir perdas, as quais podem ocorrer por uso indevido.

### 2.3 TIPOS DE CONTROLE INTERNO

Os tipos de controle apresentam diferenças entre as organizações, dependendo de fatores relacionados ao tamanho, hierarquia e cultura da entidade, por exemplo. Os controles geralmente atuam em momentos, competências e formatações diferentes, mas sempre em busca de resultados de interesse coletivo, de modo a assegurar o seu papel institucional e estar em conformidade com as regras e procedimentos determinados pela alta gestão da entidade (YOUNAS; KASSIM, 2019).

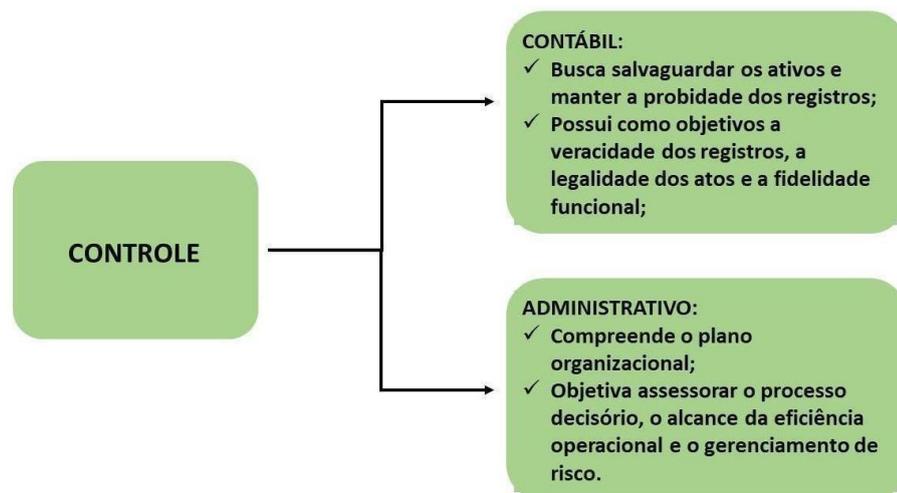
Baseando-se no conceito de controles internos definidos pela *American Institute of Certified Public Accountants* em 1958, por meio da *Statement on Auditing Procedures* — SAS n.º 29, estes são divididos em dois tipos: controles internos contábeis e administrativos.,

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants* (1958), os controles contábeis são exercidos com o intuito de preservar o patrimônio, a confiabilidade e fidedignidade das informações contábeis, buscando cumprir objetivos como registrar as operações contábeis oportunamente, tornar as transações registradas fidedignas e representativas e ainda executa las conforme os métodos estabelecidos pela organização, aderindo às normas e regulamentos vigentes. Com relação aos controles administrativos, a *American Institute of Certified Public Accountants* (1958) afirma que estes tipos de controles tratam do plano da organização e dos procedimentos adotados em uma entidade, buscando a melhoria da eficiência operacional e promoção da fidelidade ao regimento estabelecido. Ainda de acordo com a *American Institute of Certified Public Accountants*, o controle administrativo precisa ser composto pelos seguintes elementos: uma estrutura organizacional, capaz de apontar os setores responsáveis na hierarquia da entidade; e uma racionalização de processos, a fim de permitir que a administração mantenha seu foco na integração dos processos. Isto pode possibilitar uma convergência de interesses e prioridades das áreas da organização.

Corroborando com essa divisão de controle interno, Castro (2010), também os segrega em administrativo e contábil. O administrativo engloba os procedimentos e planejamento utilizados para alcance da eficiência operacional e atendimento das políticas administrativas, às quais geralmente são atreladas indiretamente aos registros contábeis e financeiros, abrangendo os controles que buscam a verificação, fiscalização na execução dos contratos, retenções e recolhimento de tributos e o monitoramento de ações gerenciais, por exemplo. No que tange o controle contábil, Castro (2010) afirma que este abrange o plano de organização, os métodos e procedimentos atrelados a fidedignidade, veracidade e congruência dos registros contábeis, como também, a prestação de contas aos órgãos de controle.

Silva (2004) e Queiroz *et al.* (2008) também dividem controle interno em administrativo e contábil, como demonstrado na Figura 1.

**Figura 1** – Classificação do controle interno



Fonte: Adaptado de Silva (2004) e Queiroz *et al.* (2008).

Nesse contexto, Crepaldi (2007) corrobora com os autores citados sobre a classificação do controle interno em contábil e administrativo, sendo o primeiro relacionado ao plano de organização da entidade e aos procedimentos aplicados para preservar o patrimônio, como bens, direitos e obrigações, como também, análise das operações contábeis da entidade. Como exemplos de controle contábil, pode-se mencionar os sistemas de controle de autorização por responsabilidade, divisão de atividades, custódia de bens patrimoniais, registros contábeis, gerenciamento e monitoramento dos ativos da instituição e prestação de contas aos órgãos de controle. Já em relação ao controle administrativo, Crepaldi (2007), afirma que ele engloba um plano de organização e procedimentos aplicados em busca da eficácia, eficiência e efetividade

das atividades operacionais, planejamento estratégico e gestão da sua visão e missão institucional. Segundo Maximiano (2000), os controles administrativos atuam principalmente nas áreas operacionais, atrelados ao monitoramento e apoio nas atividades rotineiras, na gestão de pessoal e no acompanhamento das finanças, por exemplo, gerando informações específicas e auxiliando no processo decisório em cada setor pela alta administração.

De acordo com D'Avila e Oliveira (2002), os controles administrativos abrangem, sem limitação, o planejamento organizacional, métodos e registros relacionados às tomadas de decisões relativas à aprovação de operações conectadas à função de alcançar os objetivos da organização pela administração.

Ainda sobre o controle administrativo, Lima *et al.* (2012), descrevem que este tipo pretende alcançar eficiência e eficácia operacional, além da adesão à política instituída pela entidade, podendo ser empregado por meio de registros e métodos relacionados ao consentimento de operações pelo corpo administrativo.

Cumprе salientar a importância do esclarecimento de que o conjunto de atividades avaliativas e de órgãos de controle interligados e integrados, que formam o Sistema de Controle Interno, como por exemplo, o do Poder Executivo Federal, não se confundem com o controle interno ou com o sistema de controle interno de cada órgão ou entidade, denominado pela CGU de **Controle Interno Administrativo** (BRASIL, 2000). Verifica-se que o Decreto 3.591/2000 elucida no artigo 17 no qual se diz que “a sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos [...] (BRASIL, 2000).”

Dessa forma, o Sistema de Controle Interno Administrativo é realizado em várias perspectivas, devendo ser considerado que, embora de responsabilidade do gestor, os atos e as ações governamentais não são realizadas por único ator, gestor, chefe ou superior hierárquico, mas por todas as pessoas envolvidas na estrutura operacional e administrativa (GOMES; SALAS, 2001).

Na execução dos controles administrativos percebe-se que no Sistema de Controle Interno da Administração Pública existe uma grande quantidade de orientações normativas e técnicas voltadas à verificação da conformidade e da conduta do agente público em consonância aos princípios da sociedade e do bem comum, que impõe os comportamentos dos gestores e são

norteadores da conduta dos membros da administração pública, seja da alta gestão ou dos agentes operacionais (CASTRO, 2014).

Nessa perspectiva, a existência de uma gama de normas e regras que norteiam as atividades do controle administrativo, ressalta os princípios da administração pública, como a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, que possui como uma das finalidades precípua a realização da avaliação contínua da gestão pública, o acompanhamento dos programas governamentais, bem como a comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade de gestão (FERNANDES, 2016).

Em nível institucional, portanto, demonstra-se a relevância de existir uma unidade administrativa que possa ser responsabilizada pela gestão do processo de controle interno administrativo, e que realize um monitoramento contínuo das ações, comparando com os resultados almejados pela alta administração e pelas instituições modelo no âmbito nacional da administração pública (TCU, 2009).

Com isso, pode-se afirmar que o controle interno administrativo é o ato de gerir a execução de ações pré-determinadas por um administrador. Assim, a gestão do controle interno pode ser conceituada como a realização da gestão dos atos de controle que são realizadas no âmbito da organização pública com o objetivo de promover a realização do controle e acompanhamento das ações, embora, sendo uma ação coordenada, envolvem vários atores para consecução da mesma (TCU, 2009).

Neste contexto, a gestão do controle interno administrativo envolve diferentes atores e atribuições internas da organização. Por exemplo, o controle administrativo imposto ao setor de finanças não é o mesmo que o controle utilizado no setor de compras ou do almoxarifado, embora um seja interligado e tenha atividades complementares entre si (TCU, 2009).

Nesse sentido, a gestão do controle interno administrativo tem o papel de integrar os demais controles realizados em níveis departamentais e de 1º linha de defesa, com a finalidade de aperfeiçoar os processos e procedimentos administrativos da organização como um todo, podendo vislumbrar inclusive o nível da entidade como um todo, ou ainda, para cada setor que a compõe (TCU, 2009, p. 13).

É importante destacar que não existe um processo definido e intocável para realização da gestão do controle interno, podendo este sofrer mutações de acordo com cada situação encontrada no momento da verificação ou inspeção, dependendo da atuação do controle; inclusive podendo ocorrer uma em caráter mais subjetiva, porém com técnicas de trabalho.

Depende de como o controle administrativo vem tratando a sua atuação no ambiente de controle da organização (TCU, 2009).

Salienta-se que a equipe responsável pela gestão do controle interno administrativo precisa ter um ambiente organizacional que ajude a promover o desenvolvimento de ações direcionadas à prática do controle interno, mobilizando o corpo técnico para a função de cada um no organograma da instituição, sendo um papel inicial e importante, o qual pode não estar presente em todas as fases de realização do controle (LUCAS *et al.*, 2009).

Nesse contexto, observa-se o dever também de adotar procedimentos para gerenciar e avaliar os riscos, planejar e executar atividades de controle por meio de políticas e procedimentos para a mitigação de riscos, implementar um processo de comunicação e informações de apoio ao funcionamento do controle interno, e realizar atividades de monitoramento de riscos. Assim, constata-se que esses procedimentos de controle possuem um caráter mais técnico e objetivo, envolvendo ações mais práticas por parte da organização pública (TCU, 2009).

De acordo com a Controladoria Geral da União, na Instrução Normativa SFC 1/2001 (BRASIL, 2001, p. 67), controle interno administrativo é definido como um conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

## 2.4 PROCEDIMENTOS DE CONTROLE INTERNO

Nas atividades relacionadas ao controle, as políticas e os procedimentos adotados são definidos e implementados com a premissa de colaborar na gestão dos riscos, de forma que os objetivos estratégicos possam ser efetivamente alcançados. O ambiente de controle se configura como base, onde o risco é percebido e tratado. Sendo função peculiar do sistema de controle interno, implementar procedimentos ao ambiente de controle, pois, é nesse setor que os riscos serão identificados e avaliados (VIEIRA; BARRETO, 2019; KLEIN JÚNIOR, 2020).

A implementação de um Sistema de Controle Interno perpassa por uma questão, sobretudo, cultural e de desejo da alta administração. No entanto, para isso acontecer, faz-se necessário elencar alguns caminhos procedimentais, como um monitoramento perene, uma auditoria interna, uma revisão das atividades de controle, implementação da segregação de funções e uma contabilidade efetiva e atualizada (SILVA; VIEIRA, 2015; VIEIRA;

BARRETO, 2019).

Com o objetivo de possuir uma gestão eficaz e moderna, as instituições públicas ou privadas precisam investir em desenvolvimento tecnológico, otimizar seus processos, procedimentos e controles internos. Os programas e os procedimentos devem estar documentados a fim de garantir que as experiências e as expectativas fiquem inteligíveis para todas as partes interessadas, principalmente para as envolvidas nos processos operacionais (VIEIRA; BARRETO, 2019).

Segundo Attie (2007) e Madeira (2010), os procedimentos são concebidos como caminhos e métodos para atingir os objetivos de uma organização, sendo utilizado para pormenorizar regras e informações das atividades específicas para gerenciamento da qualidade, além de ser responsável pela padronização dos processos gerenciais, tendo como exemplos de procedimentos controle de documentos e de registros, controle de produtos não-conformes, ações corretivas e preventivas, segregação de função e auditorias internas com suas técnicas específicas. Ainda de acordo com os autores, os procedimentos de controle interno são entendidos como ferramentas essenciais para as exigências prévias, entre elas conhecimento do negócio, flexibilidade, visão geral e específica da organização.

Em relação aos “procedimentos de controle”, como são chamados nas diretrizes presentes na INTOSAI, ou “atividades de controle”, assim chamados no COSO I, são ressaltadas as políticas, práticas e as ações estabelecidas para mitigar os riscos e atingir as metas da organização, devendo operacionalizar consistentemente de acordo com um projeto de longo prazo, ter custo adequado e viável, serem abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos objetivos de controle. Sua existência deve estender-se por toda a entidade, em todos os níveis e em todas as funções (INTOSAI, 2007).

Reginato, Nonnis e Pavan (2011, p. 386) afirmam que os procedimentos de controle devem ocorrer por meio da estruturação das entidades para todos os níveis e funções, e incluem um alcance de atividades muito diversificada como: autorização e procedimentos de aprovação, reconciliações, revisões de desempenho de operações, revisões de operações, processos e atividades.

Nesse contexto, segundo o COSO I, as atividades de controle e/ou os procedimentos de controle interno são:

- a) **Autorizações e Aprovações** - Em que uma autorização afirma que uma transação é válida, ou seja, representa um evento econômico e financeiro real ou está dentro da

política da organização. Normalmente, uma autorização assume a forma de uma aprovação dada por um nível mais alto da administração ou de uma verificação e determinação de que a transação é válida.

- b) **Verificações** - Comparam dois ou mais itens entre si, ou comparam um item com uma política, e fazem checagens adicionais quando os dois itens não correspondem ou quando o item não é consistente com a política. Em geral, as verificações abordam a completude, a exatidão ou a validade de processos.
- c) **Controles físicos** - relaciona-se a equipamentos, estoques, valores mobiliários, numerário e outros ativos que são mantidos sob segurança física, por exemplo, materiais guardados em áreas de armazenagem com o acesso físico restrito a pessoas autorizadas. São periodicamente contados e os saldos são comparados com os montantes mostrados nos registros de controle.
- d) **Controles sobre dados permanentes** - dados permanentes, como o arquivo mestre de preços, são usados com frequência para apoiar o processamento de transações em um processo de negócios. As atividades de controle interno sobre os processos para incluir, atualizar e manter a completude, a exatidão e a validade desses dados devem ser executadas pela organização;
- e) **Reconciliações** - comparam dois ou mais elementos de dados e, em caso de diferença, alguma medida é tomada para fazer os acertos. Por exemplo, realiza-se uma reconciliação em fluxos de caixas diários, com as respectivas posições líquidas informadas de modo centralizado para transferência e investimento durante a noite. Em geral, as reconciliações abordam a completude e a exatidão do processamento das transações.
- f) **Controle de supervisão** - avaliam se atividades de controle de transações, como, verificações, reconciliações, autorizações e aprovações, controles sobre dados permanentes e atividades de controle físico, estão sendo realizadas de forma completa, exata e conforme políticas e procedimentos.

Quanto aos procedimentos e técnicas de controle interno e auditoria, segundo a Portaria SCGE n.º 022/2021, a qual aprova o Manual de Orientações Técnicas da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual de PE, pode-se afirmar que procedimentos são um conjunto de exames e atividades de controle previstas no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a necessidade de aperfeiçoar o controle interno e as auditorias internas.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a natureza do procedimento de auditoria se refere à sua finalidade e ao seu tipo. De acordo com a finalidade, tem-se: testes de controle e procedimentos substantivos, sendo que, estes últimos, por sua vez, se subdividem em testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos (IIA, 2020).

**a) Testes de Controle:**

Os testes de controle são aqueles que avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles, ou seja, se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida. Com isso, almeja-se uma validação nas seguintes atividades de controle: a) se foram formalizadas; b) se estão atualizadas; c) se são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis; d) se são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados; e) se foram e continuam sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira padronizada.

**b) Procedimentos substantivos:**

Os procedimentos substantivos têm como finalidade verificar a suficiência, a exatidão e a validade das informações e os dados obtidos. São utilizados pelo auditor quando é necessário obter evidências claras e convincentes sobre as transações, que lhe promovam fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos. Os procedimentos substantivos são de fundamental importância na complementação dos testes de controle, considerando que é a partir dos primeiros que o auditor tem condições de constatar a fidedignidade das operações e registros produzidos pela Unidade Examinada.

Os procedimentos substantivos subdividem-se em: a) testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos), e referem-se aos exames de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos; b) procedimentos analíticos substantivos (também denominados revisões analíticas), que envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação, comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

De acordo com Silva e Vieira (2015) e Ferreirinha (2016), a aplicação dos procedimentos de controle interno precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir, sendo considerada a meta a ser alcançada. No escopo do controle interno, os processos que ocorrem na organização englobam procedimentos que precisam estar congruentes às políticas de cada setor, devendo apresentar o roteiro de como os processos são realizados, podendo ser demonstrado em forma de texto (SILVA; VIEIRA, 2015; FERREIRINHA, 2016).

Assim, todas as atividades realizadas a fim de cumprir um processo devem ser documentadas, incluindo a geração de registros físicos ou eletrônicos, em ordem cronológica. Por serem compostos de informações pormenorizadas, os procedimentos podem ser segregados de acordo com seu ambiente, podendo ser de acesso controlado (SILVA; VIEIRA, 2015; FERREIRINHA, 2016).

Os procedimentos devem tratar das questões atreladas a legitimação das atividades de controle, dispondo em manuais as políticas e métodos, assim como sua adequação à magnitude do risco que foi avaliado e sua aplicabilidade a todas as atividades (MARANHÃO; MACIEIRA, 2004).

Para Assi (2020), os procedimentos de controle devem estar presentes em todos os setores da organização, abrangendo todos os níveis e funções, devido à apresentarem várias técnicas de detecção e prevenção, como por exemplo a segregação de funções entre a autorização, execução, registro e controle de atividades.

Silva (2013), afirma que a segregação de funções é um princípio básico do sistema de controle interno, englobando atividades de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações, sendo a segregação considerada como um instrumento capaz de otimizar e gerar eficiência administrativa.

Nesse contexto, Assi (2020) declara que uma documentação adequada das políticas e procedimentos de controle interno são essenciais para assegurar que as medidas de proteção sejam realizadas de forma eficaz, visto que esses documentos contribuem com a padronização das atividades, minimizando a ocorrência de potenciais erros.

## 2.5 CONTROLE INTERNO E O COSO

Controles internos contribuem para que as organizações alcancem seus objetivos e aperfeiçoem seu desempenho. O *Internal Control — Integrated Framework* (Controle Interno — Estrutura integrada), é responsável por possibilitar às entidades um desenvolvimento eficaz, permitindo a formação de estruturas de controles internos capazes de se adaptarem aos ambientes operacionais e corporativos dotados de mudança constante, além de minimizarem riscos e assessorarem a governança corporativa (COSO, 2013). De acordo com Braga (2017, p. 352), o COSO é “um modelo reconhecido internacionalmente, criado para fortalecer a governança das organizações e que gerou conhecimento materializado em *frameworks*”.

Para compreender a origem do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* — COSO, foi verificado na literatura que no ano de 1985, nos Estados Unidos, originou-se a Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros, sendo proposta pelo

setor privado com objetivo de analisar os motivos que originam fraudes em relatórios financeiros e contábeis das instituições (COSO, 2013).

Essa Comissão Nacional teve patrocínio das principais associações de profissionais pertencentes às classes ligadas à área financeira, sendo elas, American Accounting Association— AAA, *American Institute of Certified Public Accountants* — AICPA, *Financial Executives International* — FEI, Institute of Management Accountants — IMA e pelo *Institute of Internal Auditors* — IIA, ao qual está ligado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil — AUDIBRA, por meio da Federação Latino-Americana de Auditores Internos — FLAI (LAWSON; MURIEL; SANDERS, 2017).

De acordo com Dean *et al.* (2013), essas associações investigam os estudos no conceito de *Enterprise Risk Management* — ERM (Gestão de Risco Empresarial), abordando vários tipos de riscos que podem interferir na eficiência de uma entidade e de qual forma esses riscos podem ser gerenciados, a fim de possibilitar à organização uma operação mais eficiente.

Kovalski (2017), afirma que o COSO estabeleceu uma consolidação da padronização de regras e modelos para o controle interno, por meio de normativas benéficas e minimização dos riscos, acrescentando componentes, objetos e objetivos para seu aperfeiçoamento, utilizando-se de ferramentas e atividades de controle para avaliar, monitorar, aplicar e atribuir uma melhor eficácia nos processos praticados pelas instituições.

Longo *et al.* (2017), acrescentam que o COSO também funciona como um suporte para as empresas, desde que seja fomentada a possibilidade de verificar suas atividades operacionais, permitindo ações corretivas com base nos modelos empíricos e padronizados.

Assim, o COSO (2013) apresenta o controle interno baseado em uma metodologia ágil e integrada, sendo engajada com todos os setores da organização. Sua estrutura permite que seja empregado em todas as formas de instituição e órgãos do governo. Contudo, torna-se essencial que a organização implemente seu controle interno de acordo com a atividade que exerce, tamanho e objetivos traçados, a fim de que traga bons resultados.

Diante disso, o COSO (2013) define o controle interno por diversas óticas:

- a) Afirma que o controle interno deve ser direcionado para alcançar objetivos relacionados às categorias operacionais, divulgação e conformidade;
- b) Apresenta o controle interno como um método composto por atividades contínuas;
- c) Deve ser realizado por pessoas, pois, está além de manuais de política e

procedimentos, sistemas e formulários, visto que pode influenciar os indivíduos e as ações tomadas por eles em cada nível da organização para realizar o controle interno;

- d) Deve ser capaz de proporcionar segurança razoável para a estrutura de governança e alta administração de uma organização;
- e) Deve ser flexível na aplicação para toda a organização ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio.

Segundo Macedo (2018), ocorre uma relação direta entre os objetivos que as empresas pretendem alcançar e os componentes definidos pelo COSO (2013), os quais apresentam os elementos necessários para atingir tais objetivos e a estrutura organizacional da instituição. Ainda de acordo com o autor, tal relação pode ser demonstrada na forma de um cubo, em que as três categorias de objetivos são: operacional, divulgação e conformidade, dispostas em colunas. Sendo os cinco componentes dispostos em linhas e a estrutura organizacional da instituição apresentada na terceira dimensão.

A Figura 2 representa o cubo do COSO em três dimensões, demonstrando a capacidade de preservar o foco na integralidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou no conjunto de objetivos e componentes (MACEDO, 2018).

**Figura 2** - Cubo do COSO em três dimensões



Fonte: COSO (2013).

De acordo com o COSO (2013), os objetivos de uma instituição dividem-se em três grupos, os quais são:

- a) **Operacional:** apresenta como meta o uso eficaz dos recursos, estando relacionado

com uma operação eficiente e eficaz dentro das instituições, tendo também metas de desempenho e de lucro e reservas de recursos para solucionar potenciais prejuízos (COSO, 2007). Ainda, segundo o COSO (2007), um agrupamento definido de objetivos operacionais torna-se indispensável para que uma instituição tenha sucesso, permitindo que os recursos sejam melhor utilizados.

- b) Divulgação:** esse objetivo está atrelado a divulgações de natureza financeiras e não financeiras, assim como internas e externas, incluindo as características de confiabilidade, oportunidade e transparência, como também as políticas da organização. Esse objetivo certifica ainda que uma comunicação adequada e confiável propicia à gestão informações fidedignas, além de servir como base para o processo decisório dos gestores (COSO, 2007).
- c) Conformidade:** os objetivos estão relacionados com a obediência de regulamentos e leis que a organização deve acatar (COSO, 2013). Sendo que de acordo com o COSO (2007), essas leis e regulamentos instituem padrões de conduta que a instituição incorpora em seus objetivos de conformidade (COSO, 2007).

Com relação aos componentes do controle interno, estes dividem-se em cinco, os quais sejam:

- 1. Ambiente de controle:** trata-se de um agrupamento de métodos, normas e bases que fornecem orientação para conduzir o controle interno em uma organização, que engloba a ética da instituição, os padrões que possibilitam à governança exercer suas atribuições, a base institucional e a missão de autoridade, bem como a seriedade com relação às ações, incentivos e gratificações por desempenho (COSO, 2013).
- 2. Avaliação de riscos:** abrange um método ativo e mútuo com intuito de apontar e analisar os riscos que podem interferir no alcance dos objetivos definidos pela organização. Assim, as avaliações dos riscos podem fundamentar o alicerce para o planejamento do método de gerenciamento dos mesmos (COSO, 2013).
- 3. Atividades de controle:** são ações definidas através de políticas e métodos que permitem a garantia da obediência das diretivas estabelecidas pela gestão, a fim de minimizar os riscos que possam interferir no alcance dos objetivos da instituição.

Essas atividades podem ser preventivas ou de detecção, incluindo atividades como autorizações, verificações e revisões de performance do negócio (COSO, 2013).

**4. Informação e comunicação:** a informação possibilita que a instituição realize suas atribuições de controle interno e possa assegurar o atingimento de seus objetivos. Também permite que a gestão ao obter ou produzir informações possam auxiliar na atuação de todos os componentes do controle interno. Quanto à comunicação, é entendida como o processo continuado de compartilhar e coletar as informações (COSO, 2013).

**5. Atividades de monitoramento:** para atestar o funcionamento de todos os componentes de controle interno e eficácia, uma instituição faz uso de avaliações continuadas, as quais estão inseridas em seus métodos corporativos, fornecendo informações oportunas (COSO, 2013).

Além de componentes e objetivos do controle interno, o COSO (2013) apresenta dezessete princípios originados dos componentes (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento), oferecendo ao usuário uma boa compreensão para a implementação de sistemas de controle interno, além de um adequado entendimento dos requisitos para alcançar um controle interno que seja eficaz (COSO, 2013).

No Quadro 1 está representada a relação entre os componentes de controle interno do *framework* do COSO (2013) e seus princípios.

**Quadro 1** - Relação estabelecida entre os componentes do COSO (2013) e os dezessete princípios de controle interno

Componentes do COSO	Princípios
1. Ambiente de controle	<p>1. A organização compromete-se com a integridade e a ética;</p> <p>2. A estrutura de governança demonstra independência dos seus executivos e fiscaliza o desempenho do controle interno;</p> <p>3. A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas para busca dos objetivos;</p> <p>4. A organização demonstra comprometimento para desenvolver e manter talentos em convergência com seus objetivos;</p> <p>5. A organização faz com que os indivíduos assumam responsabilidade por suas funções de controle interno para alcance dos objetivos.</p>
2. Avaliação de risco	<p>6. A organização determina os objetivos com clareza, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos;</p> <p>7. A organização identifica os riscos que possam interferir negativamente no alcance de seus objetivos e analisa os riscos para determinar a forma como devem ser gerenciados;</p> <p>8. A organização considera o potencial para fraude na análise dos riscos à realização dos objetivos;</p> <p>9. A organização identifica e analisa as mudanças que poderiam interferir no sistema de controle interno.</p>
3. Atividades de controle	<p>10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que auxiliam na redução, dos riscos que interfiram no alcance dos seus objetivos;</p> <p>11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para auxiliar no alcance dos objetivos;</p> <p>12. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem os procedimentos que colocam em prática tais políticas.</p>
4. Informação e comunicação	<p>13. A organização obtém ou produz e utiliza informações de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno;</p> <p>14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno;</p> <p>15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.</p>

5. Atividades de monitoração	16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno; 17. A organização analisa e comunica falhas no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas.
------------------------------	---

Fonte: Adaptado do COSO (2013).

Lawson *et al.* (2017) constataram, após analisar os dezessete princípios do controle interno, que estes ofereciam uma transparência superior nas atividades realizadas e debates proveitosos em todos os setores com relação aos controles internos.

Assim, de acordo com Kovalski (2017), o COSO instituiu o robustecimento do controle interno por meio de regulamentos que minimizam os riscos, integrando seus componentes e objetivos.

Em 2017, ocorreu uma atualização do COSO, em que a versão atualizada, chamada de *Enterprise Risk Management — Integrating with Strategy and Performance* (Gerenciamento de Riscos Corporativos — Integração com Estratégia e Desempenho), ressalta a importância de análise de risco no processo de planejamento estratégico e na melhoria da *performance*. A publicação foi segregada em duas partes, sendo a primeira contendo um panorama sobre as definições existentes e aplicações do gerenciamento de riscos corporativos e a segunda estruturada em cinco componentes (governança e cultura, estratégia e definição de objetivos, performance, análise, revisão e Informação, comunicação e divulgação), que integram diversas óticas e estruturas operacionais, além de aperfeiçoarem as estratégias e melhorarem a tomada de decisões. Essa atualização abrange os seguintes pontos:

- a) Evidencia a importância do gerenciamento de riscos corporativos ao fundamentar e pôr em prática uma estratégia;
- b) Enfatiza a convergência entre performance e gerenciamento de riscos corporativos, com a intenção de aprimorar o conceito de metas e o conhecimento do impacto do risco sobre a performance;
- c) Abrange as expectativas relacionadas a governança e supervisão;
- d) Aceita a globalização dos mercados e operações, verificando a necessidade de atribuir uma conduta geral, mesmo que adaptada, a todas as regiões geográficas;
- e) Apresenta novas maneiras de entendimento e interpretação de riscos;
- f) Amplia a divulgação dos riscos com intuito de acatar às expectativas dos *Stakeholders* em relação a maior transparência;
- g) Agrega tecnologias, multiplicação e análise de dados que dão suporte à tomada de

decisões;

- h) Estabelece conceitos básicos, componentes e princípios para todos os setores da organização que estão integrados na implementação e na execução das práticas de gerenciamento de risco.

No ano de 2002, o COSO I passou a ser compelido pela sociedade americana, devido aos escândalos de fraudes relacionados às companhias Enron, Tyco e WorldCom, entre outras. Com isso, o Congresso americano outorgou a Lei Sarbanes-Oxley — SOX, criada por Paul S. Sarbanes e Michael Oxley com a finalidade de conter as alterações das informações financeiras. Assim, com as instruções do COSO I e os deveres atribuídos pela Lei Sarbanes-Oxley, os controles internos tornaram-se pauta da alta administração como tema fundamental das boas práticas de Governança Corporativa (MOURA, 2007; ASSI, 2020).

Após estudos realizados no ano de 2001, pela Pricewaterhousecoopers, por solicitação do COSO I, foi dado origem ao estudo que se chamou “Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada”, que a partir de 2004, foi encampado pelo COSO I, o qual passou a difundir seus princípios como COSO II, abordando um conteúdo mais fundamentado e extensivo com relação ao gerenciamento de riscos corporativos (MOURA, 2007; WANDERLEY, 2011; CHALMERS; HAY; KHLIF, 2018).

O gerenciamento de riscos também passou a fazer parte do *Public Company Accounting Oversight Board* — PCAOB, uma instituição criada pela Lei SOX, com a finalidade de monitorar as entidades de auditoria das companhias que entraram em funcionamento por meio dos títulos negociados nas bolsas de valores americanas. Assim, os procedimentos estabelecidos pelo COSO II passaram a ser referência para as entidades de auditoria, buscando o reconhecimento por meio de certificação de adeptos aos princípios da Lei SOX, no que tange o mapeamento e verificação dos controles internos. Assim, o controle interno integra o gerenciamento de riscos corporativos, aumentando o número de componentes do COSO I de cinco para os oito relatados no COSO II, agregando a auditoria de risco integrada ao processo de gestão (COSO, 2013; CHALMERS; HAY; KHLIF, 2018).

De acordo com Ge *et al.* (2018), a conformidade do controle interno sobre relatórios financeiros, em conformidade com a estrutura do COSO II, é composta por vários processos e procedimentos de controle estabelecidos pela administração, conservando seus registros e apresentando uma formatação precisa e padronizada das transações ocorridas na organização.

O COSO (2013) ressalta, também, que a intenção do controle interno é de proporcionar uma razoável segurança, no que diz respeito à concretização dos objetivos voltados para a operacionalização das atividades, a divulgação dos relatórios e a conformidade com as

exigências normativas. Seus aspectos são pautados pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade.

É importante destacar que de acordo com o COSO (2017) existe uma nova categorização, além da estabelecida pelo COSO (2013), constituindo oito componentes: definição de objetivo, identificação de evento, avaliação de risco, resposta ao risco, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

Com isso, é oportuno esclarecer que o COSO vem passando por um processo evolutivo e dinâmico em seus componentes estruturais, impondo ao controle interno uma vigilância perene e moderna, buscando sempre uma otimização de processos e procedimentos das atividades.

## 2.6 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No Brasil, o controle interno na administração pública teve como marco inicial a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público — DASP, em 1936, com o objetivo de diminuir a ineficiência do funcionalismo público federal e reorganizar a administração pública mediante simplificação e padronização estruturantes para implementação de métodos e procedimentos (FILGUEIRAS; ARANHA, 2011).

De acordo com os artigos 75 e 76 da Lei 4.320/64, o controle interno na administração pública estabelece que o Poder Executivo exercerá três tipos de controle da execução orçamentária, os quais são: 1. legalidade dos atos que resultem na arrecadação da receita ou na realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2. fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e 3. cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Como preceito constitucional, o controle interno apresenta-se pela primeira vez na Constituição Federal de 1967 em seu artigo 71, o qual rege que a “fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.”

Segundo o Decreto de Lei 200/67, as atividades da administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, conforme o artigo 6º. No que se refere ao controle, descreve que deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, em especial, a chefia competente, os órgãos próprios de cada sistema e os órgãos do sistema de contabilidade e auditoria, de acordo com o artigo 13.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 estabelece com mais clareza o propósito do controle interno, no instante em que consagra os princípios básicos da administração pública, definidos em legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Desse modo, em especial nos artigos 70 a 75 da Carta Magna vigente, o controle interno se confunde com a própria administração, pois em seu texto está descrito que “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno”, objetivando o cumprimento dos princípios básicos da administração, de modo a propiciar o atendimento aos melhores padrões de eficiência e de economicidade.

A Constituição Federal de 1988, em seu texto, aderiu à duas formas de controle no setor público: o controle interno, que é executado pelos próprios órgãos da administração pública, isto é, exercido pelo órgão controlador internamente da sua estrutura burocrática e que pratica os atos sujeitos ao seu controle; e o controle externo, quando o órgão que vai controlar situa-se fora do órgão controlado, e que no caso do Brasil, em seu artigo 71 do texto constitucional, é de competência do Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas.

Conti e Carvalho (2008), no que se refere ao poder que executa o controle, pode ser dividido em três tipos: executivo/administrativo, legislativo ou parlamentar e judiciário.

Em relação ao Controle Interno Administrativo, segundo Albelo (2007), esse tipo de controle ocorre quando a administração pública controla seus próprios atos, sua própria conduta, em relação à legalidade ou ao mérito, podendo ser provocado pela alta gestão, por meio de recursos administrativos, mediante sua própria iniciativa.

Corroborando com essa afirmativa, Di Pietro (2020) revela que Controle Administrativo é o domínio de fiscalização e correção que a administração pública realiza sobre sua atuação, perante os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou incitamento'.

Ainda, de acordo com Di Pietro (2020), o alcance do Controle Legislativo exercido sobre a Administração Pública apresenta-se limitado às hipóteses previstas na Constituição Federal, uma vez que implica interferência de um Poder nas atribuições dos outros dois poderes alcançando os órgãos do Poder Executivo, as entidades da Administração Direta, Indireta e o próprio Poder Judiciário, quando executa função administrativa.

Assim, Di Pietro (2020) afirma que não se pode aceitar legislação complementar e que as Constituições Estaduais preveem outras modalidades de controle que não as constantes da Constituição Federal, sob pena de ofensa ao princípio da separação de Poderes; o controle constitui exceção a esse princípio, não podendo ser ampliado fora do âmbito constitucional.

Com o advento da Lei complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF), o tema controle interno alcançou novas considerações no âmbito da administração

pública, em busca de uma conscientização popular sobre a transparência e o controle dos recursos públicos. Essa referida lei também estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal, no qual em seu parágrafo 1º do artigo 1º, afirma que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”.

Ainda, no mesmo ano de 2000, o Decreto Federal n.º 3.591, em seu artigo 1º, estabeleceu que “sistema de controle interno do poder executivo federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências. ”

Impende registrar que no capítulo das finalidades deste decreto o texto estabelece os seguintes pontos: I — avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II — comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III — exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV — apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No exercício de 2002, foi sancionada a Lei n.º 10.180/2001, a qual, em seu texto, afirma que o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Na ótica de Meirelles (2003), controle interno define-se como todo aquele executado e operacionalizado pela instituição ou pelos órgãos responsáveis pela atividade controlada, no âmbito da própria administração. Diante disso, todos os controles efetivados pelo executivo sobre suas atividades ou agentes são considerados internos. Ampliando o entendimento, pode-se afirmar que como controle interno será também o controle do legislativo ou do judiciário, pela sua estrutura administrativa, sobre seus funcionários e os atos administrativos que os pratique.

Esse conjunto de normativos e leis serve para respaldar o fortalecimento do controle interno na administração pública. Segundo Crepaldi (2002), o titular do órgão ou repartição pública é o responsável pela implementação e consolidação do sistema de Controle Interno, pelo seu cumprimento por parte dos seus servidores e pelas adaptações recomendadas por normas e leis.

Já em 2003 com o advento da Lei n.º 10.683 ocorreu um marco no controle interno com a alteração de nomenclatura da Corregedoria para Controladoria-Geral da União e, em 2017, a Lei Federal n.º 13.502 estabeleceu uma reestruturação dos órgãos da Presidência da República, seus Ministérios e a Medida Provisória n.º 768, de 2 de fevereiro de 2017, instituindo o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União.

No ano de 2019, uma nova Lei Federal, de n.º 13.844, estabeleceu a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, em seu artigo 57, ficando “transformados o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União na Controladoria-Geral da União”.

Assim, o controle interno na administração pública é estabelecido e aplicado acerca de normativas e regimentos procedimentais quanto à competência e aos órgãos criados com essa finalidade. Ainda nesse contexto, um sistema de controle interno convincente possibilita a segurança de que as informações apresentadas, registradas e evidenciadas são confiantes, concedendo garantia razoável de que os objetivos e metas da instituição poderão ser atingidos (MORAIS, 2005; MOHAMUD, 2013).

## 2.7 CONTROLE INTERNO NO ESTADO DE PERNAMBUCO

No que tange ao Controle Interno do Estado de Pernambuco é importante remeter ao ano de 2007, quando foi instituída a Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SECGE) para ser o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual. Tal decisão ocorreu mediante a alteração da estrutura estadual, por meio da Lei Ordinária Estadual n.º 13.205/2007, a qual deu início a um processo de modernização da gestão pública, retirando da Secretaria da Fazenda o papel de órgão central de controle interno, exercido por um dos seus departamentos e criando um órgão específico com status de Secretaria Especial de Controle Interno. Posteriormente, no ano de 2011, a SECGE tornou-se a Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE), o que esclarece a importância concedida ao controle interno no estado.

Para proporcionar o funcionamento da SCGE, foi necessário montar um quadro de servidores públicos para o exercício de funções específicas. Como a recém secretaria não tinha servidores próprios, houve a disponibilização de Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda do estado, servidores que antes já desempenhavam atividades de controle interno no governo em uma diretoria específica da Secretaria da Fazenda, para dar continuidade ao serviço de controle. Simultaneamente, foi realizada uma seleção simplificada para contratar 30 Auditores Internos,

em regime de contratação temporária (SANTANA, 2010).

No ano de 2008, foi criada a Lei Complementar Estadual n.º 119, que definiu a criação da Carreira de Controle Interno e seus cargos. Assim, foi instituído o cargo efetivo de carreira própria de estado, cujo nome foi denominado como Analista de Controle Interno. Em 2009, foi editada a Lei Complementar Estadual n.º 141, que dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco, para o qual foram criados os sistemas de controle social e de controle interno, dentre outros. Ainda, esta Lei, estabelece que o sistema de controle interno possui quatro macros funções: ouvidoria, corregedoria, controladoria e auditoria governamental.

No entanto, o órgão central de controle interno do Estado de PE apenas estabeleceu formalmente em sua estrutura organizacional as funções de controladoria e auditoria (SANTANA, 2010). Nesse contexto, no exercício de 2012, devido à Lei Ordinária Estadual n.º 14.804, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), a Ouvidoria Geral do Estado retirou-se da subordinação da Secretaria de Articulação Social e Regional e passou a responder à Secretaria da Controladoria Geral do Estado (PERNAMBUCO, 2012).

Os fatos citados ocorreram devido à percepção de que a estrutura da ouvidoria, organizada de forma setorial, poderia acelerar a prestação de informação e melhor atender às solicitações da população. Assim, a partir do ano de 2012, a função de ouvidoria foi incorporada formalmente à estrutura do órgão central de controle interno e em 2014 foi editada a Lei Complementar Estadual n.º 267, alterando a Lei Complementar Estadual n.º 119, que reestruturou a carreira de Analista de Controle Interno para a nomenclatura de Gestor Governamental – Especialidade Controle Interno.

No ano seguinte, em 2015, a Lei Ordinária Estadual n.º 15.452 estabeleceu que a SCGE passaria a analisar atos de correção (PERNAMBUCO, 2015). Dessa forma, a SCGE-PE passou a executar de forma integral os quatro macros funções do sistema de controle interno: controladoria, ouvidoria, correição e auditoria governamental e a nova atuação preventiva de apoio ao gestor estadual. Impende registrar ainda que a SCGE-PE, afora a incorporação deste novo enfoque, adotou a análise de seu papel enquanto instituição, representada por um “modelo social” que apresenta um certo estágio de institucionalização frente ao aparato estatal, sempre em processo de construção e reconstrução de suas estruturas, adquirindo um caráter histórico - institucional (SANTANA, 2010).

Em 2019, foi publicado o Decreto n.º 47.087/19, o qual dispõe sobre a instituição e o funcionamento das Unidades de Controle Interno no âmbito da administração pública do Poder Executivo Estadual (PERNAMBUCO, 2019). Nesse contexto, a SCGE-PE estabeleceu que a

orientação e o monitoramento das Unidades de Controle Interno ficam sobre responsabilidade do órgão central de controle interno, sem prejuízo da subordinação ao órgão ou entidade em cuja estrutura administrativa estiver integrada (PERNAMBUCO, 2019).

Ainda conforme o decreto supracitado, as áreas responsáveis pelo controle interno no âmbito dos órgãos e entidades da administração direta deverão ser denominadas de Assessoria Especial de Controle Interno - AECI. Contudo, as Unidades de Controle Interno devem estar posicionadas em nível estratégico, imediatamente subordinado ao dirigente máximo ou adjunto, ou ao Conselho de Administração ou equivalente, se houver, vedada a delegação a outro cargo (PERNAMBUCO, 2019).

Dessa forma, as Unidades de Controle Interno têm por competência: analisar os procedimentos de controle com independência e objetividade, propondo medidas corretivas quando esses forem inexistentes ou se revelarem vulneráveis; propor normatização, sistematização e padronização de procedimentos de controle; orientar os gestores no desenvolvimento, implantação e correção dos controles internos; cientificar tempestivamente o dirigente máximo e o conselho de administração, ou equivalente, sobre a existência de falhas ou ilícitos de seu conhecimento que sejam caracterizados como irregularidade ou ilegalidade; elaborar relatórios de planejamento e gestão observando as orientações da Secretaria da Controladoria-Geral do Estado; cumprir os procedimentos estabelecidos em decreto estadual, em outras normas regulamentares e em orientações e recomendações elaboradas pela SCGE; manter intercâmbio de conhecimentos técnicos com outras unidades de controle interno da Administração Pública; monitorar a implementação das recomendações apresentadas pelos órgãos de controle; e apoiar as ações da SCGE em atividades de controle interno e na intermediação das demandas oriundas dos entes responsáveis pela atividade de controle externo, no âmbito da sua atuação (PERNAMBUCO, 2019).

## 2.8 ESTUDOS ANTERIORES

De acordo com a literatura, estudos têm sido realizados abordando o tema de controle interno, como o realizado por Oliveira (2016), que discorreu sobre a análise da organização e o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Pará, e Azevedo (2016), que realizou uma pesquisa investigativa sobre as características da controladoria nas prefeituras do Estado de Pernambuco.

Barragan (2005), em seu estudo, buscou investigar nas entidades do terceiro setor a utilização de ferramentas de controles internos, verificando sua existência, periodicidade e grau

de desenvolvimento, no processo de gestão contábil-financeiro, bem como propôs melhorias nos controles internos existentes nestas entidades.

Braga (2021) analisou a atuação da Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, na avaliação da Política Educacional descentralizada para execução pelos municípios, no período de 2005 a 2014. Por sua vez, Gattringer (2016) avaliou o Sistema de Controle Interno que está em operação no âmbito da Administração Pública dos municípios catarinenses.

Sobre outra perspectiva, Macedo (2018), buscou compreender de forma exploratória se os controles internos são efetivamente utilizados por empreendedores e gestores brasileiros como mecanismo de gestão para alavancagem de competitividade.

Madeira (2010), analisou os impactos nas atividades desenvolvidas pela unidade de auditoria interna do Banco do Nordeste do Brasil S/A com a utilização das metodologias de Auditoria Baseadas em Processo e em Riscos. Ainda nesse contexto, Moraes (2005), analisou a Contadoria do Banco do Brasil, buscando verificar de que modo os controles internos dessa organização afetam a estrutura de decisão organizacional.

Por fim, Soares (2012), avaliou o processo de controle das ações administrativas do Poder Executivo do Município de Ouro Preto, a fim de identificar as características para uma gestão pública mais eficiente. No Quadro 2 estão representados alguns trabalhos encontrados na literatura.

**Quadro 2** – Estudos anteriores relacionados com o tema de controle interno no setor público

<b>Autor</b>	<b>Título</b>	<b>Tipo</b>	<b>Objetivo</b>
Oliveira, (2016)	O controle interno do estado do Pará na perspectiva do aperfeiçoamento da gestão pública e do enfrentamento da corrupção.	Dissertação	Analisar a organização e o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Pará, por meio da atuação da AGE-PA.
Azevedo, (2016)	Investigação das características das controladorias no setor público: Um estudo nas prefeituras Pernambucanas.	Dissertação	Investigar as características da controladoria nas prefeituras do Estado de Pernambuco.
Barragan, (2005)	Controle interno: diagnóstico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor.	Dissertação	Investigar nas entidades do terceiro setor a utilização de ferramentas de controles internos, verificando sua existência, periodicidade e grau de desenvolvimento, no processo de gestão contábil-financeiro, bem como propor melhorias nos controles internos existentes nestas entidades, considerando os objetivos e dificuldades identificadas na pesquisa.

Braga, (2021)	Controle, educação e custos de transação: Análise da atuação da Controladoria-geral da União (CGU) na política educacional descentralizada para os municípios, de 2005 a 2014.	Tese	Analisar a atuação da Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, na avaliação da Política Educacional descentralizada para execução pelos municípios, no período de 2005 a 2014
Gattringer, (2016)	O controle interno na administração pública: Um estudo nos municípios catarinenses	Dissertação	Avaliar o Sistema de Controle Interno que está em operação no âmbito da Administração Pública dos municípios Catarinenses.
Macedo, (2018)	Percepções de gestores de negócio e de compliance sobre sua utilização como instrumento de competitividade.	Dissertação	Entender de forma exploratória, diante da problemática apresentada, se os controles internos são efetivamente utilizados por empreendedores e gestores brasileiros como mecanismo de gestão para alavancagem de competitividade
Madeira, (2010)	A implantação das metodologias de auditoria baseadas em processo e em riscos: um estudo de caso no banco do Nordeste no Brasil.	Dissertação	Analisar os impactos nas atividades desenvolvidas pela unidade de auditoria interna do Banco do Nordeste do Brasil S/A com a utilização das metodologias de Auditoria Baseadas em Processo e em Riscos.
Morais (2005)	Controles internos e estrutura de decisão organizacional: o caso da contadoria do Banco do Brasil	Dissertação	Analisar a Contadoria do Banco do Brasil, buscando verificar de que modo os controles internos dessa organização afetam a estrutura de decisão organizacional
Soares (2012)	Características do sistema de controle interno municipal: um estudo na Prefeitura Municipal de Ouro Preto	Dissertação	Avaliar o processo de controle das ações administrativas do Poder Executivo do Município de Ouro Preto, a fim de identificar as características para uma gestão pública mais eficiente.

Fonte: O autor (2021).

### 3 METODOLOGIA

De acordo com Gil (2002), a pesquisa pode ser definida como uma reunião de métodos planejados e correlacionados para responder lacunas que são encontradas. Assim, nessa seção será apresentada a metodologia utilizada na pesquisa.

#### 3.1 TIPIFICAÇÃO/ CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa é do tipo descritiva. De acordo com Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa descritiva possui a finalidade de descrever as particularidades de uma população ou as relações entre as variáveis estudadas.

A abordagem utilizada na pesquisa foi a quantitativa, que segundo Richardson (1999) é caracterizada pela quantificação na coleta e no tratamento de dados, fazendo uso de técnicas estatísticas. De acordo com Diehl (2004), possui a finalidade de adquirir resultados que não deturpem as análises e seu entendimento, permitindo um aumento da margem de segurança. E ainda de forma geral, conforme Rosental e Frémontier-Murphy (2001), a abordagem quantitativa pode ser mensurada em escala numérica. Para coleta de dados será utilizado questionário.

#### 3.2 ESCOPO E UNIVERSO

Uma pesquisa determina um escopo quando os investigadores criam padrões de interpretação, delimitando o estudo que será realizado com a finalidade de que os leitores compreendam os padrões propostos (CRESWELL, 2007). A delimitação do escopo deste estudo foi realizada por meio da seleção de critérios, como o espaço em que se deseja executar a investigação, também foi analisado o objeto de estudo, o qual se refere à população avaliada. Essas delimitações abordam o escopo da pesquisa, nesse caso o Controle Interno do Estado de Pernambuco.

Para Marconi e Lakatos (2003), o universo da pesquisa refere-se a um conjunto de seres que podem ser animados ou inanimados com ao menos uma característica em comum. De acordo com Vergara (1997), o universo da pesquisa é representado pelo conjunto de itens que apresentam características que compõem o objeto da pesquisa, já a amostra (população amostral), representa uma parcela do universo que será estudado, sendo escolhida por meio de critério de representatividade.

Para Marconi e Lakatos (2017), a delimitação do universo de pesquisa constitui em evidenciar indivíduos, objetos e fenômenos, por exemplo, sendo relatadas as suas características

gerais, as quais podem ser sexo, faixa etária, instituição que fazem parte, etc. Assim, esta pesquisa apresenta como universo as 52 Unidades de Controle Interno do governo do Estado de Pernambuco. Este estudo é classificado como censitário, de acordo com Gil (2002), pois coletará dados dos respondentes que compõem o universo estudado, obtendo-se um censo.

No Quadro 3 estão discriminadas as Unidades de Controle Interno do Estado de Pernambuco.

**Quadro 3 - Unidades de Controle Interno do Estado de Pernambuco**

<b>Quantidade</b>	<b>Unidade de Controle Interno (UCI)</b>	<b>Órgão/Entidade Vinculada</b>
1	ADEPE	Agência de Desenvolvimento Econômico de Pernambuco
2	ADAGRO	Agência de Defesa e Fiscalização Agropecuária de Pernambuco – Adagro
3	AGE	Agência de Fomento do Estado de Pernambuco S. A
4	ATDEFN	Autarquia Territorial Distrito Estadual de Fernando de Noronha
5	ARPE	Agência de Regulação de Pernambuco
6	ATI	Agência Estadual de Tecnologia da Informação
7	CEHAB	Companhia Estadual de Habitação e Obras
8	CEPE	Companhia Editora de Pernambuco
9	COMPESA	Companhia Pernambucana de Saneamento
10	CONDEPE/FIDEM	Agência Estadual de Planejamento e Pesquisas de Pernambuco - CONDEPE-FIDEM
11	COPERGÁS	Companhia Pernambucana de Gás
12	CPRH	Agência Estadual de Meio Ambiente
13	CTM	Consórcio de Transportes da Região Metropolitana do Recife
14	DETRAN-PE	Departamento Estadual de Trânsito de Pernambuco
15	EMPETUR	Empresa de Turismo de Pernambuco
16	EPC	Empresa Pernambucana de Comunicação
17	FACEPE	Fundação de Amparo à Ciência e Tecnologia de PE

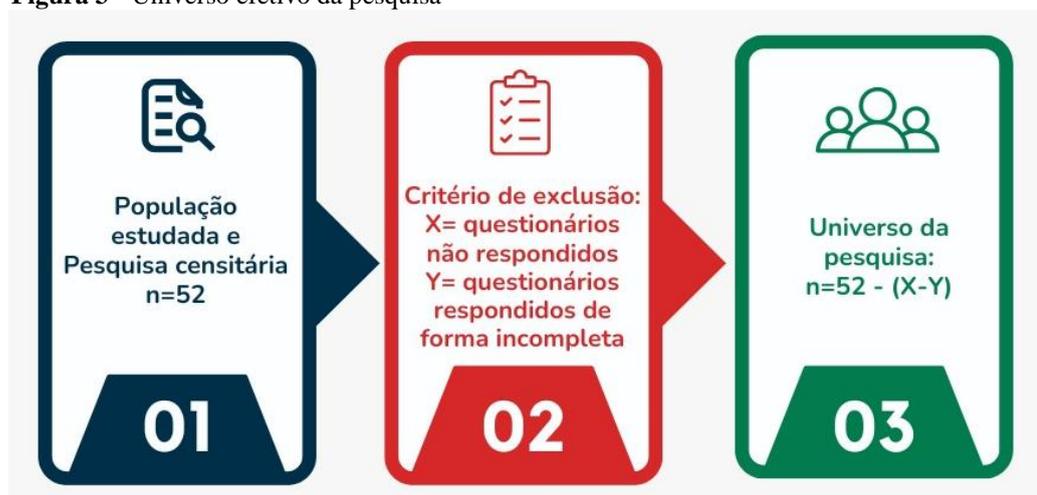
18	FUNAPE	Fundação de Aposentadorias e Pensões dos Servidores do Estado de Pernambuco
19	FUNASE	Fundação de Atendimento Socioeducativo
20	GAPE	Gabinete de Projetos Estratégicos – GAPE
21	IPA	Instituto Agrônômico de Pernambuco
22	IPEM	Instituto de Pesos e Medidas do Estado de Pernambuco
23	ITERPE	Instituto de Terras e Reforma Agrária do Estado de Pernambuco
24	JUCEPE	Junta Comercial do Estado de Pernambuco
25	LAFEPE	Secretaria de Saúde
26	PERPART	Pernambuco Participações e Investimos S. A
27	PGE	Procuradoria-Geral do Estado
28	PORTO RECIFE	Porto do Recife S. A
29	SCGE	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado
30	SDEC	Secretaria de Desenvolvimento Econômico - SDEC/PE
31	SDS	Secretaria de Defesa Social
32	SDS - CBMPE	Corpo de Bombeiros Militar de Pernambuco
33	SDS – PCPE	Polícia Civil de Pernambuco
34	SDS – PMPE	Polícia Militar de Pernambuco
35	SDSCJ	Secretaria De Desenvolvimento Social, Criança e Juventude
36	SECMULHER	Secretaria da Mulher
37	SECTI	Secretaria de Ciência, Tecnologia e Inovação
38	SECULT	Secretaria Estadual de Cultura
39	SEDUH	SEDUH - Secretaria de Desenvolvimento Urbano e Habitação
40	SEE	Secretaria de Educação e Esportes
41	SEMAS	Secretaria Estadual de Meio Ambiente e Sustentabilidade de Pernambuco

42	SEPLAG	Secretaria de Planejamento e Gestão
43	SES	Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco
44	SES –APEVISA	Agencia Pernambucana de Vigilância Sanitária
45	SES – LACEN	Laboratório Central de Saúde de PE
46	SETEQ	Secretária do Trabalho, Emprego e Qualificação
47	SETUR	Secretaria de Turismo e Lazer
48	SEINFRA	Secretaria de Infraestrutura e Recursos Hídricos
49	SJDH	Secretaria de Justiça e Direitos Humanos
50	SPVD	Secretaria de Políticas de Prevenção à Violência e às Drogas
51	SUAPE	Complexo Industrial Portuário Governador Eraldo Gueiros
52	UPE	Universidade de Pernambuco

Fonte: O autor (2021).

Ressalta-se que para a análise dos resultados, a ausência de respostas dos questionários enviados às unidades de controle interno do Estado de PE, assim como os questionários incompletos não serão considerados, como representado na Figura 3.

**Figura 3** - Universo efetivo da pesquisa



Fonte: O Autor (2021).

### 3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Segundo Prodanov e Freitas (2013), uma variável pode conter uma compreensão associada a características ou a um aspecto compreensível de um objeto de investigação submetido a uma determinada avaliação e/ou observação pelo investigador. Com isso, é possível afirmar que variável se configura no evento que será pesquisado, podendo ser o espaço de variação de cada informação ou dado que será analisado. A seleção de variáveis terá como fundamento, um conjunto de características que possibilitem analisar os aspectos relevantes relacionados às práticas adotadas pelas unidades de controle interno nos órgãos do governo do Estado de PE, podendo permitir também a análise da existência ou não de relações estatísticas significativas.

Assim, as variáveis desta pesquisa foram divididas em 5 grupos: o grupo 01, formado pelas variáveis do perfil dos respondentes, o grupo 02 formado pelas variáveis que caracterizam as unidades de controle interno, o grupo 03 composto por variáveis que compõem os aspectos gerais de Controle Interno, o grupo 04 que caracteriza os controles contábeis e o grupo 05 composto pelos controles administrativos, conforme disposto no Quadro 4.

**Quadro 4 - Variáveis da pesquisa**

Variáveis	Escala de mensuração
<b>Grupo 01 – Perfil dos Respondentes</b>	
V01. Sexo	Nominal
V02. Escolaridade	Ordinal
V03. Area de Formação	Nominal
V04. Faixa Etária	Ordinal
V05. Tempo de atuação	Ordinal
V06. Tempo de experiência no cargo	Ordinal
<b>Grupo 02 - Características das Unidades de Controle Interno</b>	
V09. Experiência em Controle Interno anterior ao cargo	Nominal
V10. Existência de uma Unidade Setorial Contábil	Nominal
V11. Avaliação das práticas do controle interno	Nominal
V12. Responsabilidade pela avaliação dos controles internos	Nominal
V14. Mapeamento e Avaliação de Riscos	Nominal
<b>Grupo 03 - Aspectos gerais de Controle Interno</b>	
V16. Especificação dos controles internos	Nominal
V17. Avaliações periódicas do sistema de controle	Ordinal
V18. Realização de avaliações periódicas	Ordinal
V20. Tipos de controles internos adotados	Nominal
V22. Política de Gestão de Riscos	Ordinal
V23. Realização de Gestão de Riscos	Ordinal
V24. Identificação de problemas de controle	Ordinal
V25. Periodicidade de avaliação de controle dependendo da estrutura física e de pessoal	Ordinal
V26. Fragilidades de controles analisadas e corrigidas	Ordinal
V27. Responsabilidades e atribuições do AECI	Ordinal
V28. Treinamento e desenvolvimento das unidades de controle interno	Ordinal
V29. Classificação e tratamento dos Riscos identificados	Ordinal
V30. Comunicação com o órgão central de controle	Ordinal

V31. Formas de comunicação com o público	Ordinal
V32. Existência de manuais de procedimentos internos	Ordinal
V33. Existência de metas de desempenho financeiro e operacional	Ordinal
V34. Diretrizes de controle estabelecida pela governança	Ordinal
V35. Atividades de controle em todos os níveis	Ordinal
V36. Comprometimento com a integridade e valores éticos	Ordinal
V37. Especificação dos objetivos de controle com clareza	Ordinal
V38. Identificação dos procedimentos dos controles internos	Ordinal
V39. Atividades de controle por meio de políticas	Ordinal
V40. Informações necessárias para o apoio dos controles internos	Ordinal
V41. Avaliações contínuas e independentes para certificar os controles	Ordinal
V42. Conhecimento dos componentes e princípios do COSO I	Ordinal
<b>Grupo 04 – Controles Interno Contábeis</b>	
V43. Obediência e observância as normativas vigentes	Ordinal
V44. Desenvolvimento e implementação de regras internas	Ordinal
V45. Controles de erros e fraudes contábeis	Ordinal
V46. Controles de desvios de recursos	Ordinal
V47. Procedimentos de controle interno considerando a economicidade	Ordinal
V48. Procedimentos de controle interno com a consistência e fidedignidade dos registros contábeis	Ordinal
V49. Planejamento e Controle orçamentário	Ordinal
V50. Sistemas de controle além do E Fisco	Ordinal
V51. Sistema que comprova legalidade e avalia resultados contábeis	Ordinal
V52. Mecanismos de controle nos contratos e convênios	Ordinal
V53. Avaliação nas atividades de controles nas transações de forma eficiente e efetiva	Ordinal
<b>Grupo 05 – Controles Interno Administrativos</b>	
V54. Atribuições e responsabilidades definidas	Ordinal
V55. Disposição de controles e monitoramentos das atividades administrativas	Ordinal
V56. Estrutura física adequada conforme decreto 47.087/19	Ordinal
V57. Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas	Ordinal
V58. Estrutura hierárquica definida consoante com as boas práticas	Ordinal
V59. Participação de comitê gestor da alta administração	Ordinal
V60. Atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações	Ordinal
V61. Métodos e procedimentos referente a eficiência operacional e boa governança	Ordinal
V62. Controles administrativos com apoio da alta gestão	Ordinal
V63. Controle interno apoiando o controle externo	Ordinal
V64. Promoção à adesão dos funcionários as políticas emitidas	Ordinal

Fonte: O autor (2022).

### 3.4 COLETA DE DADOS

Foi aplicado um questionário (APÊNDICE I) dividido em blocos que compreendiam perguntas fundamentadas a partir das variáveis sugeridas na seção anterior. O questionário foi disponibilizado através da plataforma eletrônica Google Forms e enviado para cada Unidade de Controle Interno do Estado de PE, que compõem a população do estudo, por correio eletrônico e Whatsapp do grupo do Sistema de Controle Interno de Pernambuco.

Salienta-se que o instrumento de coleta de dados que foi utilizado nesta pesquisa baseou-se também nos estudos realizados por Melo (2020), que teve por objetivo investigar o controle interno nas Universidades Federais Brasileiras; por Azevedo (2016), que teve por objetivo investigar as características da controladoria nas prefeituras do Estado de Pernambuco; Queiroz

(2019), que teve por objetivo identificar as características das práticas de controle interno aplicadas nas Operadoras de Saúde Suplementar do Estado de Pernambuco e Reginato e Pavan (2011).

Previamente à aplicação do instrumento de coleta de dados, realizou-se um pré-teste com dois gestores de carreira de Controle Interno da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. O gestor 1, foi Secretário de Controle Interno e Controlador Geral Municipal e trabalha no Controle Interno do Ministério Público de PE - MPPE. O gestor 2 é servidor da Controladoria Geral do Estado PE, graduado em Ciências Contábeis pela UFPE e pós-graduado em Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal.

O objetivo do pré-teste foi identificar necessidades de alterações das questões, por meio de sugestões, recomendações que permitissem melhor entendimento.

### 3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE

Para atender os objetivos deste trabalho, foi utilizada inicialmente a estatística descritiva dos dados obtidos, a qual permitiu a organização dos dados coletados. É destacado por Stevenson (1981) que a estatística descritiva pode descrever eventos e características por meio da organização dos números.

Além da estatística descritiva, foi utilizada a estatística inferencial com a aplicação dos testes estatísticos de qui-quadrado, de Fischer, Kruskal-Wallis, Mann-Whitney e Coeficiente de Correlação de Spearman, para responder aos objetivos específicos de:

- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características do perfil dos respondentes e os grupos: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características das unidades de controle interno relacionados aos aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre os aspectos gerais características das unidades de controle interno relacionados aos controles internos contábeis e controles internos administrativos.

A fim de comparar a ocorrência de diferença significativa entre duas variáveis qualitativas, foi utilizado o teste de qui-quadrado. Porém, quando algumas condições de não aplicação do teste qui-quadrado foram detectadas, foi utilizado um teste não paramétrico, o teste exato de Fisher.

Já no que se refere a comparação da existência de diferença estatística significativa nas

variáveis quantitativas avaliadas, foi utilizado o Teste U Mann-Whitney nas amostras independentes para comparações dos grupos. O Teste U Mann-Whitney pode ser aplicado em duas amostras de escala numérica, ordinal, intervalar ou razão, que tenham relação não pareada e a variável com apenas dois valores ou duas categorias (variável binária) (DOMINGUES, 2004). Dessa forma Stevenson (1981) afirma que esse teste é usado para verificar se duas amostras independentes provêm de populações com médias iguais. Pode ser utilizado como alternativa ao teste de duas amostras para médias, onde exigia que as populações tivessem a mesma variância. O teste de Mann-Whitney não faz tal exigência. Conforme Hoffmann (2011) esse é um método não-paramétrico de testar, com base em duas amostras aleatórias independentes a hipótese de que duas populações têm a mesma distribuição.

Também foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis, que é um teste não-paramétrico que pode ser usado para determinar se três ou mais amostras independentes foram selecionadas de populações que possuem a mesma distribuição. Conforme Martins e Domingos (2011) trata-se de teste extremamente útil para decidir se K amostras ( $k > 2$ ) independentes provêm de populações com médias iguais. Pode ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais. O teste Kruskal-Wallis é uma alternativa não paramétrica à análise de variância.

Ademais, foi aplicado o teste de Correlação de Spearman. Segundo Stevenson (1981), a correlação por postos de Spearman é uma técnica não-paramétrica para avaliar o grau de relacionamento entre observações emparelhadas de duas variáveis, quando os dados se dispõem em postos. Martins (2006) afirma que esse teste se trata de uma medida da intensidade da correlação entre duas variáveis com níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos em duas séries ordenadas. Ocasionalmente, dois ou mais pares podem receber o mesmo escore na mesma variável. O Quadro 5 apresenta de forma sistematizada os níveis de correlação entre as variáveis.

**Quadro 5** – Níveis de correlação

Valor do p (+ ou -)	Interpretação da correlação
0.00 a 0.19	Bem fraca
0.20 a 0.39	Fraca
0.40 a 0.69	Moderada
0.70 a 0.89	Forte
0.90 a 1.00	Muito Forte

Fonte: Morettin e Bussab (2013).

Para realização das análises estatísticas supracitadas, utilizou-se o *software* RStudio versão 2022.07.1 para Windows.

## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados encontrados após o levantamento, tabulação e tratamento dos dados brutos. A análise dos resultados está segregada em análise descritiva e análise das relações estatísticas.

### 4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

A análise descritiva está dividida em cinco tópicos, os quais são: perfil dos assessores de controle interno; características das unidades de controle interno; aspectos gerais dos controles internos; controles contábeis e controles administrativos.

#### 4.1.1 Perfil dos Assessores de Controle Interno

A Tabela 1 apresenta as frequências relativas e absolutas quanto ao sexo. Observa-se que dos 47 respondentes, 31 são do sexo feminino, representando 66%, e apenas 16 são do sexo masculino, representando 34% dos respondentes.

**Tabela 1- Sexo**

<b>Sexo</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência relativa (%)</b>
Feminino	31	66,0
Masculino	16	34,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A Tabela 2 apresenta as informações quanto à escolaridade dos respondentes. Evidenciou-se que entre os participantes da pesquisa não há respondente com nível médio de escolaridade e que a maior parte possui especialização, representado por 23 respondentes, correspondendo a 57%. Ainda, pode ser observado que 12 possuem o título de mestre e 5 de doutor, representando respectivamente 8,5% e 6,4% dos participantes.

**Tabela 2 – Escolaridade**

<b>Escolaridade</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência relativa (%)</b>
Nível Médio	0	0
Graduação	3	27,7
Especialização	23	57,4
Mestrado	12	8,5
Doutorado	5	6,4
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Relacionado à graduação dos respondentes, o curso de Direito representou a maior parte, totalizando 15 respondentes e um valor percentual de 31,9%. Em segundo lugar ficou o curso

de Administração, com um total de 13 e um valor percentual de 27,7%. A soma dos dois cursos (Direito e Administração) representou um total de 28 respondentes, o que equivale a um percentual de 59,57%. Como demonstra a Tabela 3, ainda fizeram parte da formação dos respondentes mais 14 cursos.

**Tabela 3 – Formação**

<b>Formação</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência relativa (%)</b>
Administração	13	27,7
Ciências Contábeis	4	8,5
Economia	3	4,3
Direito	15	31,9
Medicina Veterinária	1	2,1
Engenharia Civil	1	2,1
Engenharia Agrônômica	2	4,3
Engenharia	1	2,1
Comunicação Social	1	2,1
Engenharia da Computação	1	2,1
Marketing	1	2,1
Psicologia	1	2,1
Arquitetura e Urbanismo	1	2,1
Ciência da Computação	1	2,1
Licenciatura em Matemática	1	2,1
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A Tabela 4 apresenta a distribuição dos respondentes em faixas etárias que variam de inferior a 30 anos e superior a 50 anos. O maior número de respondentes transita na faixa de 31 a 50 anos, o que representa um total de 46 respondentes e um percentual de 94,7%. A faixa etária com menos representatividade foi inferior a 30 anos, com um total de 1 respondente e um percentual de apenas 2,1%.

**Tabela 4 – Faixa etária**

<b>Faixa etária</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência relativa (%)</b>
Abaixo de 30 anos	1	2,1
De 31 a 40 anos	14	29,8
De 41 a 50 anos	16	34,0
Acima de 50 anos	16	34,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quanto ao tempo de atuação dos respondentes nas Unidades de Controle Interno, representado na Tabela 5, a maioria dos respondentes transita na faixa de menos de 5 anos, com um total de 37 e uma representatividade percentual de 78,7%. A faixa de 5 a 10 anos caracteriza a resposta dos 10 respondentes restantes, evidenciando uma carreira recente.

**Tabela 5** – Tempo de atuação nas UCI

	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Menos de 5 anos	37	78,7
De 5 a 10 anos	10	21,3
De 11 a 20 anos	0	0
De 21 a 30 anos	0	0
Acima de 30 anos	0	0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 6, que corresponde ao tempo de experiência no cargo de Assessor Especial de Controle Interno, observa-se que a maior parte dos respondentes possuem menos de 5 anos de experiência na atividade de Controle Interno, o que representa um total de 31 e, em termos percentuais, 66%. Já a soma dos respondentes com mais de 5 e menos de 20 anos de experiência atinge um número de 14 respondentes, o que representa 19,7% dos respondentes. E apenas 2 respondentes possuem experiência em controle interno em mais de 30 anos, o que representa 4,3%.

**Tabela 6** - Tempo de experiência em no cargo de controle Interno

<b>Tempo de experiência</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Menos de 5 anos	31	66,0
De 5 a 10 anos	9	19,1
De 11 a 20 anos	5	10,6
De 21 a 30 anos	0	0
Acima de 30 anos	2	4,3
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa, (2022).

#### 4.1.2 Características das unidades de controle interno

De acordo com os dados analisados da pesquisa, foi verificado um total de 163 servidores distribuídos nas Unidades de Controle Interno. Com a indagação aos responsáveis pelas Unidades de Controle Interno sobre a detenção de experiência em Controle Interno, anterior à exercida no cargo, pode-se observar uma predominância dos respondentes que não possuíam experiência, no qual fica registrado um total de 31 respondentes e uma frequência relativa de 66%. Enquanto, apenas 16 respondentes afirmaram já terem exercido atividades de controle interno anterior ao cargo, sendo representado por uma frequência relativa de 34%.

Na Tabela 7 estão representadas a frequência e a frequência relativa dos respondentes que possuíam ou não, experiência em controle interno anterior ao cargo.

**Tabela 7** – Experiência em Controle Interno, anterior ao cargo

	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim	16	34,0
Não	31	66,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Em seguida, os respondentes foram indagados se a Secretaria/Órgão possuía Unidade Setorial Contábil – USC, sendo observado que a maioria absoluta dos respondentes afirmam possuir USC, somando 38 respondentes dos 47 totais, o que representa 80,9%, e apenas 9 deste total não tinha USC, representando 19,1%. A Tabela 8 apresenta de forma objetiva se a UCI possuía Unidade Setorial de Contabilidade.

**Tabela 8** - Presença de Unidade Setorial Contábil na Unidade de Controle Interno

<b>USC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim	38	80,9
Não	9	19,1
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quanto ao questionamento de se a Unidade de Controle Interno é responsável pela definição dos controles internos a serem implementados na Unidade Gestora (Secretaria/órgão), observou-se uma participação efetiva da Unidade de Controle Interno nas ações a serem implementadas, correspondendo a 34 respondentes (72,3%). Salienta-se a importância de que apesar de a maioria ter responsabilidade nas ações implementadas, ainda existem 27% dos respondentes que não definem controle interno nas unidades (Tabela 9).

**Tabela 9** – Definição dos Controles Internos implementados na Unidade Gestora

<b>Definição dos Controles Internos implementados na Unidade Gestora</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim	34	72,3
Não	13	27,7
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No questionamento aos respondentes sobre se a Unidade de Controle Interno é responsável pela avaliação das práticas dos controles internos na Unidade Gestora, observou-se o registro de um somatório de 42 respostas afirmativas, sendo representado em 89,4% na frequência relativa e apenas 5 negativas, ficando com 10,6% (Tabela 10). Verificando-se que mesmo o Decreto nº 47.087/19 sendo considerado recente, a maior parte dos respondentes afirmam ter conhecimento de que a UCI se responsabiliza pela avaliação das práticas. Em relação aos respondentes que afirmaram que a responsabilidade pela definição dos controles internos a serem adotados não era da UCI, relataram que os responsáveis eram os gestores.

**Tabela 10** – Responsabilidade das UCI na avaliação das práticas dos Controles Internos

<b>Responsabilidade</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim	42	89,4
Não	5	10,6
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Em seguida, após os respondentes serem indagados sobre se a Unidade de Controle Interno apoia o mapeamento e a avaliação dos riscos, no processo de Gestão de Riscos na Unidade Gestora, pôde-se verificar uma frequência de 41 respondentes que afirmam o apoio, representando 87,2%, e 6 respondentes que negam o apoio ao mapeamento, o que equivale a 12,8% (Tabela 11). Corroborando com Chalmers, Hay e Khlif (2018), o controle interno integra o gerenciamento de riscos corporativos, aumentando o número de componentes do COSO I de cinco para oito relatados no COSO II, agregando a auditoria de risco integrada ao processo de gestão (COSO, 2013).

**Tabela 11** – Apoio ao mapeamento e a avaliação de Riscos

<b>Apoio ao mapeamento e a avaliação de Riscos</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim	41	87,2
Não	6	12,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

#### 4.1.3 Aspectos gerais dos controles internos

Sobre o questionamento de se a Unidade de Controle Interno possuía especificação dos controles internos, de forma a orientar a sua atuação, pôde-se verificar que 20 respondentes afirmam a existência desse controle específico formalizado, já 22 respondentes garantem a existência desse controle interno específico, porém, não formalizado, representando 46,8% e apenas 5 unidades de controle interno não possuem, o que representa 10,6% (Tabela 12).

Pode se observar na literatura que os aspectos gerais de controle internos tem tratado de uma reestruturação que contemple informações estruturadas, objetivando o apoio ao gestor. Pereira (2014) afirma que as atividades realizadas pelo controle interno possuem como objetivo geral fornecer informação segura, buscando as necessidades da organização para a administração, e assim oferecer suporte na tomada de decisão. Já, segundo Filgueiras e Aranha (2011), o controle interno na administração pública teve como objetivo, no seu marco inicial em 1936, pela criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, de buscar mais eficiência do funcionalismo público e reordenar a administração pública mediante simplificação e padronização nas estruturas e métodos de procedimentos.

**Tabela 12** – Especificação dos controles internos, de forma a orientar a sua atuação

<b>Especificação dos controles internos</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim, existem controles internos formalizados	20	42,6
Sim, existe especificação dos controles internos, mas estes não se encontram formalizados	22	46,8
Não	5	10,6
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que diz respeito ao questionamento se são realizadas avaliações periódicas do sistema de controle interno da Unidade de Controle Interno, constatou-se que 13 UCIs realizam a avaliação periodicamente, representando 27,7% e que 20 UCIs realizam essas avaliações de forma não periódica, representando 42,6%, e 14 (29,8%) unidades não possuem nenhuma avaliação (Tabela 13). No entanto, observa-se que Lima *et al.* (2012) afirmam que o controle interno se torna mais eficiente ao apresentar qualidades que abrangem um planejamento organizacional e um monitoramento periódico dos controles e da qualificação de seu corpo operacional.

**Tabela 13** – Avaliação periódica do Sistema de Controle Interno

<b>Avaliação periódica do Sistema de Controle Interno</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim, a avaliação é realizada periodicamente	13	27,7
Sim, mas não há periodicidade pré-determinada	20	42,6
Não há avaliação	14	29,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 14, observa-se que os que afirmaram realizar a avaliação, a realizam principalmente para a análise das fraquezas ou falta de controle que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades.

**Tabela 14** - Avaliação periódica do Sistema de Controle Interno

<b>Caso a resposta da questão anterior tenha sido sim, a avaliação do controle interno compreende?</b>	<b>Frequência</b>
A verificação, se o sistema de controles detectaria de imediato erros ou irregularidades	2
A análise das fraquezas ou falta de controle, que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades	11
A emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno	3
A análise das fraquezas ou falta de controle, que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades, A emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento	4
A verificação, se o sistema de controles detectaria de imediato erros ou	8

irregularidades, A análise das fraquezas ou falta de controle, que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades, A emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno	
A verificação, se o sistema de controles detectaria de imediato erros ou irregularidades, A emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento do sistema de controle	2
<b>Total</b>	30

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que diz respeito à importância das avaliações periódicas do Sistema de Controle Interno, observou-se que 17 respondentes classificaram como importante, representando 36,2% e que 30 respondentes classificaram como muito importante, sendo uma maioria representada por 63,8%, das Unidades de Controle Interno de PE (Tabela 15).

**Tabela 15** – Importâncias das avaliações periódicas do Sistema de Controle Interno

<b>Importâncias das avaliações periódicas</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Nenhuma importância	0	0,0
Pouco importante	0	0,0
Importante	17	36,2
Muito importante	30	63,8
<b>Total</b>	47	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quando indagados sobre quais os tipos de controles internos que são adotados na Unidade Gestora (esse questionamento permitia assinalar mais de uma alternativa), observou-se que, a maioria dos respondentes traz o monitoramento das ações como o tipo de controle mais utilizado, sendo representado com uma frequência relativa de 31,5% (Tabela 16). Já as análises orçamentárias apresentam-se com uma frequência relativa de 8,5%. Com isso, percebe-se que a maior parte das UCIs busca o monitoramento, o treinamento de pessoal e o sistema de conferência como principais tipos utilizados, sinalizando que as análises orçamentárias podem ser pouco realizadas por ser mais de competência da Unidade Setorial Contábil.

**Tabela 16** – Tipos de controle interno na unidade gestora

<b>Tipos de controle interno na unidade gestora</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sistema de conferência	19	14,6
Segregação de funções (separação das funções de aprovação, execução e controle)	18	13,8
Monitoramento das ações	41	31,5
Treinamento de pessoal	20	15,4
Análises orçamentárias	11	8,5
Aprovação e autorização	19	14,6
Outros	2	1,5
<b>Total</b>	130	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao realizar o questionamento aos respondentes se a Unidade Gestora (Secretaria/Órgão)

possuía uma política de gestão de riscos, observou-se que 25 respondentes afirmaram possuí-la, representando 53,2%, sendo que 14 respondentes afirmaram que não se encontram formalizadas e 11 respondentes afirmam que possuem uma gestão de riscos formalizada, o que pode demonstrar um desafio para tal organizacional. No entanto, é importante registrar que 22 respondentes afirmaram não possuir uma política de gestão de riscos nas Unidades Gestoras, sendo representado por 46,8% do total (Tabela 17).

**Tabela 17** – O Órgão/secretaria possui política de Gestão de Riscos

<b>Importância da realização de avaliações do SCI</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim, há uma política de gestão de riscos formalizada	11	23,4
Sim, mas não se encontra formalizada	14	29,8
Não	22	46,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No ao que diz respeito à importância atribuída à realização da gestão de riscos, constatou-se que 31 respondentes afirmaram ser muito importante essa realização, representando 66,0% da frequência relativa. Vale ressaltar, ainda que 16 respondentes atribuem com apenas importante, sendo representado pelos 34% restantes. Com isso, pode-se deduzir que a gestão de riscos deve ser fomentada nas políticas públicas de controle interno (Tabela 18).

**Tabela 18** – A importância atribuída à realização da Gestão de Riscos

<b>Importância atribuída à realização da Gestão de Riscos?</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Nenhuma importância	0	0,0
Pouco importante	0	0,0
Importante	16	34,0
Muito importante	31	66,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No questionamento de se os problemas de controles internos da unidade gestora são identificados pela unidade de controle interno, demonstrou-se que 32 respondentes concordam, representando 68,1% da frequência relativa. No entanto, observa-se que 4 respondentes discordam dessa identificação, sendo representado por 8,5% da frequência relativa. É importante registrar ainda que 11 respondentes não concordam e nem discordam no que tange à identificação dos problemas da unidade gestora pela unidade de controle interno, representando 23,4% de frequência relativa conforme (Tabela 19).

**Tabela 19** – Identificação dos problemas pelo controle interno nas unidades gestoras

<b>Grau de discordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	3	6,4

Não concordo nem discordo	11	23,4
Concordo	29	61,7
Concordo totalmente	3	6,4
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Com a indagação sobre se a periodicidade das avaliações dos controles internos da unidade gestora variar conforme a sua estrutura física e de pessoal, pôde-se observar uma predominância dos respondentes que concordam, no qual fica registrado um total de 34 respondentes e uma frequência relativa somada de 72,3%, enquanto, 9 respondentes discordam, sendo representado por um somatório de 19,2% de frequência relativa. É importante destacar que apenas 4 respondentes não concordam e nem discordam dessa indagação, representado por 8,5% de frequência relativa conforme Tabela 20.

**Tabela 20** – As periodicidades das avaliações dos controles internos da Unidade Gestora variam conforme a sua estrutura física e de pessoal

<b>Grau de discordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	7	14,9
Não concordo nem discordo	4	8,5
Concordo	25	53,2
Concordo totalmente	9	19,1
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Para a afirmação “as fragilidades de controles internos da unidade gestora na primeira linha de defesa (Secretaria/Órgão) são analisadas e corrigidas”, observou-se que 30 respondentes concordam, representando 63,9% da frequência relativa. Porém, observa-se que 6 respondentes discordam, sendo representados por 12,7% da frequência relativa. Ainda, a pesquisa indica que 11 respondentes que não concordam e nem discordam, representam 23,4% de frequência relativa, conforme a Tabela 21.

**Tabela 21** – As fragilidades de controles internos da Unidade Gestora na primeira linha de defesa (Secretaria ou Órgão) são analisadas e corrigidas

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	5	10,6
Não concordo nem discordo	11	23,4
Concordo	24	51,1
Concordo totalmente	6	12,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Foi questionado se as responsabilidades e atribuições do Assessor Especial de Controle Interno, ou responsável equivalente, encontram-se formalmente estabelecidas, observando-se que 36 respondentes concordam ou concordam totalmente com a afirmação, representando 73,6% da frequência relativa. No entanto, apenas 3 respondentes discordam das atribuições

formalmente estabelecidas, o que foi representado por 6,4% da frequência relativa, e 8 respondentes não concordam e nem discordam, correspondendo a 17% da frequência relativa, conforme Tabela 22.

**Tabela 22** – Responsabilidades e atribuições do Assessor Especial de Controle Interno ou responsável equivalente, encontram-se formalmente estabelecidas

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	2	4,3
Não concordo nem discordo	8	17,0
Concordo	21	44,7
Concordo totalmente	15	31,9
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quanto à afirmação sobre a existência de plano de treinamento e desenvolvimento periódico para servidores das unidades de Controle Interno, observou-se que 33 respondentes concordam, sendo representando por 70,2% da frequência relativa. Entretanto, 7 respondentes discordam dessa assertiva, representando 14,9%, e que outros 7 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representado por 14,9%, conforme Tabela 23.

**Tabela 23** – Existe plano de treinamento e desenvolvimento periódico para servidores da Unidade de Controle Interno

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	5	10,6
Não concordo nem discordo	7	14,9
Concordo	24	51,1
Concordo totalmente	9	19,1
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Foi indagado se os riscos são identificados, mensurados, classificados e tratados pela Unidade de Controle Interno. Diante dessa afirmação, observou-se que 26 respondentes concordam ou concordam totalmente, sendo representando por 70,2% da frequência relativa. Porém, apenas 7 respondentes discordam dessa assertiva estabelecida, o qual representou 14,9% e que os outros 7 respondentes restantes não concordam e nem discordam, sendo representado, também, pelos 14,9% da frequência relativa, conforme Tabela 24.

**Tabela 24** – Os riscos são identificados, mensurados, classificados e tratados

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	3	6,4
Discordo	9	19,1
Não concordo nem discordo	9	19,1
Concordo	20	42,6

Concordo totalmente	6	12,8
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Em relação à se a Unidade de Controle Interno dispõe de canais de comunicação com o órgão central de controle interno, observou-se que 43 respondentes concordam, sendo representado por 91,5% da frequência relativa. No entanto, observou-se que 3 respondentes discordam dessa disponibilidade de comunicação, sendo representados por 6,4% da frequência relativa. A pesquisa ainda apresenta 1 respondente que não concorda e nem discorda, sendo representado por 2,1% de frequência relativa, conforme Tabela 25.

**Tabela 25** – A Unidade de Controle Interno dispõe de canais de comunicação com o órgão central de controle interno

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	2	4,3
Não concordo nem discordo	1	2,1
Concordo	21	44,7
Concordo totalmente	22	46,8
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Com relação à indagação sobre se a Unidade de Controle Interno utiliza formas de comunicação com o público, considerando sempre a legislação pertinente. Verificou-se que 31 respondentes concordam, sendo representado por uma frequência relativa de 66%, enquanto 8 respondentes discordam, sendo representado por um somatório de 17% de frequência relativa. Os outros 8 representantes restantes não concordam e nem discordam com essa indagação, sendo representados por 17% de frequência relativa, conforme Tabela 26.

**Tabela 26** – A Unidade de Controle Interno utiliza formas de comunicação com o público, considerando sempre a legislação pertinente

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	6	12,8
Não concordo nem discordo	8	17,0
Concordo	24	51,1
Concordo totalmente	7	14,9
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que diz respeito à existência de manuais de procedimentos internos definindo formalmente as responsabilidades, atribuições e atividades de cada cargo ou função, observou-se que 31 respondentes concordam, o que representa 61,7%. No entanto, observou-se que 11 respondentes discordam, sendo representados por 23,4%. Ademais, 7 respondentes não concordam e nem discordam no que tange a afirmativa de manuais de procedimentos internos

definindo formalmente as responsabilidades, conforme Tabela 27. Diante disso, verifica-se a importância dos manuais normativos e procedimentais. Nesse sentido, destacam-se os do Tribunal de Contas da União, onde na Instrução Normativa (IN) nº 63/2010, insere no art. 1º, inciso X, o conceito de controle interno como o conjunto de atividades e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão (BRASIL, 2010). Também, destaca-se o decreto estadual n.º 48.094/19, que aprova o manual de serviços do órgão central de controle interno, que é a Secretaria da Controladoria Geral de PE.

**Tabela 27** – Existem manuais de procedimentos internos definindo formalmente as responsabilidades, atribuições e atividades de cada cargo/função

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	4	8,5
Discordo	7	14,9
Não concordo nem discordo	7	14,9
Concordo	22	46,8
Concordo totalmente	7	14,9
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Sobre a existência de acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da unidade de controle interno, pode-se verificar que 21 respondentes concordam, o que representa 44,6% da frequência relativa. No entanto, observa-se que 15 respondentes discordam, representando 31,9% e 11 respondentes não concordam, nem discordam desse acompanhamento, correspondendo a 23,4% de frequência relativa, conforme Tabela 28.

**Tabela 28** – Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Unidade de Controle Interno

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	6	12,8
Discordo	9	19,1
Não concordo nem discordo	11	23,4
Concordo	16	34,0
Concordo totalmente	5	10,6
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Foi questionado, em seguida, se a estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecia uma diretriz para o controle interno. Diante disso, verificou-se que 27 respondentes concordam com a afirmação, representando 57,5% (Tabela 29). Entretanto, observou-se que 9 respondentes discordam, sendo representados por 19,2%, e 11 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 23,4% de frequência relativa.

**Tabela 29** – A estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecem uma diretriz para o Controle Interno

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	3	6,4
Discordo	6	12,8
Não concordo nem discordo	11	23,4
Concordo	20	42,6
Concordo totalmente	7	14,9
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que se refere à afirmação de que as atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Unidade Gestora (Secretaria ou órgão), observou-se que 22 respondentes concordam, sendo representados por 46,8%. No entanto, observou-se que 13 respondentes discordam, o que representa 27,7% da frequência relativa. Ainda, 12 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 25,5% de frequência relativa, conforme Tabela 30.

**Tabela 30** – As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Unidade Gestora (Secretaria ou órgão)

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	11	23,4
Não concordo nem discordo	12	25,5
Concordo	11	23,4
Concordo totalmente	11	23,4
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Em relação à se a unidade de controle interno demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos, constatou-se que 46 respondentes concordam, sendo representado por 97,9% da frequência relativa. Ressalta-se, que apenas 1 respondente discorda, o que representou 2,1%, conforme Tabela 31.

**Tabela 31** – A Unidade de Controle Interno demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	0	0,0
Não concordo nem discordo	0	0,0
Concordo	19	40,4
Concordo totalmente	27	57,4
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Por meio da indagação aos respondentes sobre se a Unidade de Controle Interno especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos do sistema de controle interno, observou-se que 33

respondentes concordam, sendo representados por 70,2%. No entanto, 4 respondentes discordam, o que representou 8,6%. Salienta-se, ainda, que 10 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 21,3%, conforme Tabela 32.

**Tabela 32** – A atividade de A Unidade de Controle Interno especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos do sistema de Controle Interno

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	2	4,3
Não concordo nem discordo	10	21,3
Concordo	19	40,4
Concordo totalmente	14	29,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Sobre se a Assessoria Especial de Controle Interno (AECI) consegue identificar claramente quais os procedimentos de controle interno administrativos utilizados na Unidade Gestora Estadual, 31 respondentes concordam, sendo representados por 61,7%, 5 discordam, o que representa 10,7%, e 13 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 27,7% de frequência relativa, conforme Tabela 33. Impende registrar que os incisos I e II do artigo 7º do Decreto estadual nº. 47.087/19 apresenta nas suas competências a importância dos procedimentos de controle e padronização das atividades dos assessores especiais de controle interno.

**Tabela 33** – A Assessoria Especial de Controle Interno consegue identificar claramente quais os procedimentos de controle interno administrativos utilizados na Unidade Gestora Estadual

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	3	6,4
Não concordo nem discordo	13	27,7
Concordo	22	46,8
Concordo totalmente	7	14,9
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Para a afirmativa de que a Unidade de Controle Interno estabelece atividades de controle, por meio de políticas que estabelecem o esperado, na prática e os procedimentos que as tornam políticas efetivas, verificou-se que 32 respondentes concordam ( 68,1%). No entanto, observou-se que apenas 3 respondentes discordam ( 6,3% ). A pesquisa apresenta ainda 13 respondentes que não concordam e nem discordam, representando 27,7% de frequência relativa (Tabela 34).

**Tabela 34** –A Unidade de Controle Interno estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	12	25,5
Concordo	24	51,1
Concordo totalmente	8	17,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quando indagados se a Unidade de Controle Interno transmitia internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento dos controles internos, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle, constatou-se que 38 respondentes concordaram, o que corresponde à 80,9%. No entanto, observou-se que 4 respondentes discordam, representando 8,6%. Ainda, a pesquisa aponta 5 respondentes que não concordam e nem discordam, representando 10,6%, conforme Tabela 35.

**Tabela 35** –A Unidade de Controle Interno transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento dos controles internos, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	2	4,3
Não concordo nem discordo	5	10,6
Concordo	28	59,6
Concordo totalmente	10	21,3
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que se refere à se a Unidade de Controle Interno seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos controles internos, verificou-se que 31 respondentes concordam (66%). No entanto, observou-se também que 5 respondentes discordam, o que representa 10,6%, e que 11 respondentes não concordam e nem discordam (23,4%), conforme Tabela 36.

**Tabela 36** –A Unidade de Controle Interno seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos Controles Internos

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	4	8,5
Não concordo nem discordo	11	23,4
Concordo	24	51,1
Concordo totalmente	7	14,9
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao questionar se o Assessor Especial de Controle Interno tem conhecimento dos componentes e princípios do COSO I, observou-se que 33 respondentes concordam com a

afirmação, o que corresponde à 70,2% da frequência relativa. Entretanto, observou-se também que 8 respondentes discordam, representando 17%, e 6 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representando 12,8%, conforme Tabela 37.

**Tabela 37** - O Assessor Especial de Controle Interno tem conhecimento dos componentes e princípios do COSO I

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	3	6,4
Discordo	5	10,6
Não concordo nem discordo	6	12,8
Concordo	18	38,3
Concordo totalmente	15	31,9
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

#### 4.1.4 Controles Contábeis

Inicialmente, foi indagado se havia obediência e observância plena aos normativos vigentes no Estado de Pernambuco pela Unidade Setorial Contábil. Foi constatado que 40 respondentes concordam com a afirmação, representando 85,1% da frequência relativa. No entanto, observou-se que apenas 3 respondentes discordam, sendo representado por 6,4%. Salienta-se que 4 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 8,5%, conforme Tabela 38.

**Tabela 38** - Obediência e observância plena aos normativos vigentes no Estado de Pernambuco pela Unidade Setorial Contábil

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	2	4,3
Não concordo nem discordo	4	8,5
Concordo	24	51,1
Concordo totalmente	16	34,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao questionar se a Unidade Gestora Executora desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória, verificou-se que 39 respondentes concordam, sendo representados por 83% da frequência relativa. No entanto, observou-se também que 2 respondentes discordam, o que representou 4,2%, e que 6 respondentes não concordam e nem discordam, o que equivale à 12,8%, conforme Tabela 39.

**Tabela 39** - A Unidade Gestora Executora desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	6	12,8
Concordo	31	66,0
Concordo totalmente	8	17,0

<b>Total</b>	47	100
--------------	----	-----

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Sobre se o controle de erros e fraudes contábeis atende às necessidades da Unidade Gestora Executora, observou-se que 35 respondentes concordam (74,5%), que 3 respondentes discordam (6,3% ) E que 9 respondentes não concordam e nem discordam (19,1%), conforme Tabela 40.

**Tabela 40-** O Controle de Erros e Fraudes contábeis atende às necessidades da Unidade Gestora Executora

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	9	19,1
Concordo	31	66,0
Concordo totalmente	4	8,5
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Sobre se o controle de desvios de recursos atende as necessidades da unidade gestora, 35 respondentes concordam, o que equivale à 74,4% da frequência relativa. Entretanto, observou-se que 3 respondentes discordam, 6,3% da frequência relativa, e que 9 respondentes não concordam e nem discordam, 19,1% da frequência relativa, como aponta a Tabela 41.

**Tabela 41-** O controle de desvios de recursos atende as necessidades da Unidade Gestora

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	9	19,1
Concordo	30	63,8
Concordo totalmente	5	10,6
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A respeito do questionamento se na elaboração dos procedimentos de controle interno da Unidade de Controle Interno é levado em consideração o princípio da economicidade, verificou-se que 36 respondentes concordam, representando 76,6% da frequência relativa. Ressalta-se que apenas 3 respondentes discordam, o que representou 6,4%, e que 8 respondentes não concordam e nem discordam, representando 17%, conforme Tabela 42.

**Tabela 42-** Na elaboração dos procedimentos de Controle Interno da Unidade de Controle Interno é levado em consideração o princípio da economicidade

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	2	4,3
Não concordo nem discordo	8	17,0
Concordo	25	53,2
Concordo totalmente	11	23,4
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Em relação se a unidade de controle interno dispõe de procedimentos de controle interno diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis, a pesquisa demonstrou que 30 respondentes concordam (63,8%). No entanto, observou-se também que 7 respondentes discordam, o que representa 14,9%, e que, 10 respondentes que não concordam e nem discordam, representando por 21,3%, conforme Tabela 43.

**Tabela 43-A** Unidade de Controle Interno dispõe de procedimentos de Controle Interno diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	6	12,8
Não concordo nem discordo	10	21,3
Concordo	25	53,2
Concordo totalmente	5	10,6
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quando indagados se a Unidade de Controle Interno possuía planejamento e controle orçamentário eficiente, 24 respondentes concordaram, correspondendo à 51,1% da frequência relativa. Entretanto, observou-se também que 9 respondentes discordaram, 21,2%, e que 13 respondentes não concordaram e nem discordaram, representando 27,7% da frequência relativa, conforme Tabela 44.

**Tabela 44-A** Unidade de Controle Interno possui planejamento e controle orçamentário eficientes

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	9	19,1
Não concordo nem discordo	13	27,7
Concordo	20	42,6
Concordo totalmente	4	8,5
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Para a afirmação de que a instituição possui sistemas de controle orçamentários/financeiros, além do E-fisco, que dão suporte aos atos praticados, verificou-se que 31 respondentes concordam, representando 66% da frequência relativa. No entanto, observou-se que 7 respondentes discordam, representando 14,9%, e que 9 respondentes não concordam e nem discordam, representando 19,1% da frequência relativa, conforme Tabela 45.

**Tabela 45-A** instituição possui sistemas de controle orçamentário/financeiros além do E fisco que dão suporte aos atos praticados

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	4	8,5
Discordo	3	6,4
Não concordo nem discordo	9	19,1
Concordo	21	44,7

Concordo totalmente	10	21,3
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quando questionados se a Unidade Gestora Executora (secretaria ou órgão) possuía sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira, patrimonial e orçamentária, constatou-se que 28 respondentes concordam, (59,6% da frequência relativa). No entanto, observou-se também que 6 respondentes discordam, o que representou 12,8%, e que 13 respondentes não concordam e nem discordam, correspondendo à 27,7% da frequência relativa, conforme Tabela 46.

**Tabela 46-A** Unidade Gestora (Secretaria/Órgão) possui sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira, patrimonial e orçamentária

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	3	6,4
Discordo	3	6,4
Não concordo nem discordo	13	27,7
Concordo	20	42,6
Concordo totalmente	8	17,0
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que tange se a Unidade de Controle Interno dispõe de mecanismos de controle nos contratos e convênios, verificou-se que 30 respondentes concordam, representados por 63,9%, que 8 respondentes discordam, o que representou 17%, e que 9 respondentes não concordam e nem discordam, representando 19,1% da frequência relativa, conforme Tabela 47.

**Tabela 47-A** Unidade de Controle Interno dispõe de mecanismos de controle nos contratos e convênios

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	3	6,4
Discordo	5	10,6
Não concordo nem discordo	9	19,1
Concordo	24	51,1
Concordo totalmente	6	12,8
<b>Total</b>	47	100

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Foi indagado se a Unidade de Controle Interno avalia as atividades de controle de transações, como verificações, reconciliações, autorizações e aprovações, controles sobre dados permanentes e atividades de controle físico, estão sendo realizadas de forma completa, exata e conforme políticas e procedimentos estabelecidos. Verificou-se que apenas 19 respondentes concordam, sendo representados por 40,5% da frequência relativa e que 12 respondentes discordam, o que representou 25,5%. O restante, 16 respondentes, não concordam e nem discordam, representando 34% da frequência relativa, como mostra a Tabela 48.

**Tabela 48-A** Unidade de Controle Interno avalia se as atividades de controle de transações, como verificações, reconciliações, autorizações e aprovações, controles sobre dados permanentes e atividades de controle físico, estão sendo realizadas de forma completa, exata e conforme políticas e procedimentos estabelecidos

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	4	8,5
Discordo	8	17,0
Não concordo nem discordo	16	34,0
Concordo	17	36,2
Concordo totalmente	2	4,3
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

#### 4.1.5 Controles Administrativos

Sobre os controles administrativos, no que diz respeito à se as atribuições e responsabilidades das UCIs encontram-se claramente definidas, os dados demonstraram que 31 respondentes concordam com a afirmação, correspondendo à 66% da frequência relativa. No entanto, observou-se que 5 respondentes discordam, o que representa 10,7%, e que 11 respondentes não concordam e nem discordam, o que representa 23,4%, conforme Tabela 49.

**Tabela 49-**As atribuições e responsabilidades encontram-se claramente definidas

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	3	6,4
Não concordo nem discordo	11	23,4
Concordo	25	53,2
Concordo totalmente	6	12,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que à tange se a Unidade Gestora (Secretaria/órgão) dispõe de controle e monitoramento das atividades administrativas de forma eficiente e efetiva, verificou-se que 30 respondentes concordam, representando 63,8%. No entanto, observou-se que 5 respondentes discordam, representando 10,7%, e que 12 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 25,5% da frequência relativa, conforme Tabela 50.

**Tabela 50-A** Unidade Gestora dispõe de controles e monitoramento das atividades administrativas de forma eficiente e efetiva

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	3	6,4
Não concordo nem discordo	12	25,5
Concordo	25	53,2
Concordo totalmente	5	10,6
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao serem questionados se a Unidade de Controle Interno possui uma estrutura física

adequada e em conformidade ao Decreto n. 47.087/2019, verificou-se que 30 respondentes concordam, o que corresponde à 63,9% da frequência relativa. No entanto, observou-se também que 10 respondentes discordam, o que representou 21,3%, e que 7 respondentes não concordam e nem discordam, representados por 14,9% da frequência relativa, conforme Tabela 51.

**Tabela 51-A** Unidade de Controle Interno possui uma estrutura física adequada e em conformidade ao Decreto n. 47.087/2019

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	3	6,4
Discordo	7	14,9
Não concordo nem discordo	7	14,9
Concordo	17	36,2
Concordo totalmente	13	27,7
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quando indagados se a Unidade de Controle Interno possuía sistema de avaliação e monitoramento no cumprimento das metas previstas, 33 respondentes concordaram (70,2%), 7 respondentes discordaram (14,9%) e 7 respondentes não concordaram e nem discordaram (14,9%), como mostra a Tabela 52.

**Tabela 52-A** Unidade de Controle Interno possui sistema de avaliação e monitoramento no cumprimento das metas previstas

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	5	10,6
Não concordo nem discordo	7	14,9
Concordo	27	57,4
Concordo totalmente	6	12,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Foi questionado se a Unidade Gestora (Secretaria ou órgão) possuía uma estrutura hierárquica definida conforme as boas práticas da gestão pública. Observou-se que 39 respondentes concordam com a afirmação, sendo representados por 83% da frequência relativa. No entanto, observou-se que 3 respondentes discordam, o que representou 6,3% da frequência relativa, e que 5 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 10,6% da frequência relativa (Tabela 53).

**Tabela 53-A** Unidade Gestora (Secretaria/Órgão) possui uma estrutura hierárquica definida conforme as boas práticas da gestão pública

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	5	10,6
Concordo	28	59,6
Concordo totalmente	11	23,4
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Para a indagação sobre se o Assessor de Controle Interno faz parte de algum comitê gestor da alta administração da Unidade Gestora (Secretaria ou órgão), verificou-se que 24 respondentes concordam, representando 51,1% da frequência relativa, . que 20 respondentes discordam, representando 42,6%, e que 3 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados apenas por 6,4% da frequência relativa, conforme Tabela 54.

**Tabela 54-**O Assessor Especial de Controle Interno faz parte de algum comitê gestor da alta administração da Unidade Gestora

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	6	12,8
Discordo	14	29,8
Não concordo nem discordo	3	6,4
Concordo	17	36,2
Concordo totalmente	7	14,9
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quando indagados se a Unidade de Controle Interno possuía atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações, obteve-se que 29 respondentes concordam, representando por 61,7% da frequência relativa, que 5 respondentes discordam, representando 10,6%, e que 13 respondentes não concordam e nem discordam, representando 27,7% (Tabela 55).

**Tabela 55-A** Unidade de Controle Interno possui atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	4	8,5
Não concordo nem discordo	13	27,7
Concordo	25	53,2
Concordo totalmente	4	8,5
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao serem questionados se a Unidade de Controle Interno aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à boa governança, verificou-se que 36 respondentes concordam com a afirmação, sendo representados por 76,6% da frequência relativa. No entanto, observou-se também que 2 respondentes discordam, o que representou 4,2% da frequência relativa e que 9 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 19,1%, conforme Tabela 56.

**Tabela 56-**A Unidade de Controle Interno aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à boa governança

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	1	2,1
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	9	19,1
Concordo	28	59,6
Concordo totalmente	8	17,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao serem indagados sobre se os controles administrativos da Unidade Gestora Executora são operacionalizados com o apoio da alta direção, observou-se que 32 respondentes concordam, representados por 68,1% da frequência relativa. Entretanto, observou-se também que 3 respondentes discordam, o que representou 8,5% da frequência relativa e que 11 respondentes não concordam e nem discordam, sendo representados por 23,4%, conforme Tabela 57.

**Tabela 57-**Os controles administrativos da Unidade Gestora Executora são operacionalizados com o apoio da alta direção

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	3	6,4
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	11	23,4
Concordo	20	42,6
Concordo totalmente	12	25,5
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Quando questionado se a Unidade de Controle Interno apoia o Controle Externo no exercício de sua missão institucional, obteve-se-se que 39 respondentes concordam com esta afirmação, representando por 84,9%, que 3 respondentes discordam, o que representa 6,4% da frequência relativa, e que 5 respondentes não concordam e nem discordam, representando 10,6% (Tabela 58).

**Tabela 58 -** A Unidade de Controle Interno apoia o Controle Externo no exercício de sua missão institucional

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	5	10,6
Concordo	23	48,9
Concordo totalmente	16	34,0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

No que tange ao questionamento de se a Unidade de Controle Interno incentiva e promove a adesão de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da Unidade

Gestora, observou-se que 35 respondentes concordam, representando 74,5%. Observou-se que 3 respondentes discordam, representando 6,4% da frequência relativa, e que 9 respondentes não concordam e nem discordam, correspondendo à 19,1%, conforme aponta a Tabela 59.

**Tabela 59-A** Unidade de Controle Interno incentiva e promove a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da Unidade Gestora (Secretaria/órgão)

<b>Grau de concordância</b>	<b>Frequência</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Discordo totalmente	2	4,3
Discordo	1	2,1
Não concordo nem discordo	9	19,1
Concordo	21	44,7
Concordo totalmente	14	29,8
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Assim, os resultados apresentados por meio da estatística descritiva evidenciam que as práticas de Controle Interno do Governo do Estado de Pernambuco adotadas pelas Unidades de Controle Interno ainda não estão integralmente alinhadas ao que dispõe a literatura e a legislação sobre o tema. Verifica-se a importância e necessidade de ampliar os debates e aprofundar os estudos das normas sobre controle interno nas UCIs.

#### 4.2 ANÁLISE DAS RELAÇÕES ESTATÍSTICAS

Nesta seção, são apresentados os resultados relacionados à verificação da existência de relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes, das UCIs e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles administrativos. Foram utilizados os testes estatísticos: Qui-quadrado, Teste de Fisher, Mann-Whitney, Kruskal Wallis e o teste de Correlação de Spearman.

Para analisar os resultados do teste de Correlação de Spearman, foi utilizada a interpretação da correlação feita por Morettin e Bussab (2017), observando-se que quanto mais o  $r$  se aproximar de 1 e -1, mais forte a intensidade da associação. Foi adotado o nível de significância de 5%, ou seja,  $p < 0,05$ . Os dados obtidos para cada variável avaliada foram registrados, tabulados e analisados no software RStudio versão 2022.07.1 para Windows.

##### 4.2.1 Análise da relação estatística entre as características dos assessores de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos

Esta seção busca responder ao objetivo específico de analisar se há relação estatisticamente significativa entre as características dos Assessores Especiais de Controle

Interno e os aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e administrativos.

Referente à verificação da existência de relação estatística significativa, entre as características dos respondentes assessores especiais de controle interno, nas variáveis grau de escolaridade, faixa etária e tempo de atuação na UCI e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos, foram verificadas quatro relações com significância estatística, dentre elas, duas com a variável grau de escolaridade e as responsabilidades e atribuições dos AECI se encontrarem formalmente estabelecidas e a UCI demonstrar ter integridade e valores éticos, respectivamente, com  $p < 0,05$ . Já em relação às outras duas, uma observou-se relação entre a variável faixa etária e a variável da existência de acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Unidade de Controle Interno. Por fim, observou-se relação entre as variáveis tempo de atuação e a estrutura física adequada conforme Decreto nº 47.087/19, com  $p < 0,05$ . Nas demais relações não foram identificadas diferenças entre as variáveis com significância estatística (Tabela 60).

**Tabela 60** – Relação Estatística entre o perfil dos Assessores Especiais de Controle Interno e os grupos: aspectos gerais de controle interno; controle interno administrativo e controle interno contábeis

<b>Perfil do Assessor Especial de Controle Interno</b>				
		<b>Teste de Fisher</b>		
		<b>Grau de escolaridade</b>	<b>Faixa etária</b>	<b>Tempo de atuação</b>
<b>ASPECTOS GERAIS UNIDADE DE CONTROLE INTERNO</b>	Especificação dos controles internos	0.59	0.72	0.06
	Avaliações periódicas do sistema de controle interno	0.37	0.40	0.61
	Realização de Gestão de Riscos	0.51	0.53	0.80
	<b>Kruskal –Wallis</b>			
	Responsabilidades e atribuições do AECI;	0.04*	0.58	0.49
	Existência de Manuais de procedimentos internos	0.89	0.57	0.15
	Existência de metas de desempenho financeiro e operacional	0.57	0.03*	0.19
	Diretrizes de controle estabelecida pela governança	0.90	0.57	0.34
	Atividades de controle em todos os níveis	0.93	0.56	0.24

	Comprometimento com a integridade e os valores éticos	0.03*	0.49	0.71
	Especificação dos objetivos de controle com clareza	0.36	0.85	0.27
	Conhecimento dos componentes e princípios do COSO I	0.42	0.77	0.44
CONTROLES CONTÁBEIS	Obediência e observância as normativos vigentes	0.75	0.32	0.50
	Desenvolvimento e implementação de regras internas	0.88	0.36	0.24
	Controles de Erros e Fraudes contábeis	0.68	0.77	0.10
	Controle de desvios de recursos	0.41	0.32	0.23
	Procedimentos de controle interno considerando a economicidade	0.77	0.26	0.10
	Sistema que comprova legalidade e avalia resultados contábeis	0.67	0.45	0.13
	Mecanismos de controle nos contratos e convênios	0.50	0.31	0.26
CONTROLES ADMINISTRATIVOS	Avaliação nas atividades de controles nas transações de forma eficiente efetiva	0.80	0.85	0.23
	Estrutura física adequada e em conformidade ao Decreto n. 47.087/19	0.74	0.41	0.04*
	Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas	0.96	0.20	0.06
	Estrutura hierárquica definida conforme as boas práticas	0.52	0.85	0.35
	Participação de comitê gestor da alta administração	0.12	0.25	0.35
	Atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações	0.97	0.35	0.17

	Métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à boa governança	0.93	0.73	0.29
	Controles administrativos com o apoio da alta gestão	0.62	0.90	0.42
	Controle Interno apoiando o Controle Externo	0.21	0.70	0.30

Fonte: O Autor (2023).

Observou-se que os testes estatísticos demonstraram apenas quatro relações estatisticamente significativas, entre as variáveis do perfil dos respondentes e os três grupos de controle. As relações foram: escolaridade e a variável que verificou se existe formalmente responsabilidades e atribuições do Assessor Especial de Controle Interno ou responsável equivalente, com  $p=0,04$ , outra relação foi entre a escolaridade e a variável que analisou se a Unidade de Controle Interno demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos, com um  $p=0,03$ .

Já a terceira relação foi entre a faixa etária e a variável se existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Unidade de Controle interno, com um  $p=0,03$ . E por fim, a quarta relação foi entre o tempo de atuação na Unidade de Controle Interno e a variável se a Unidade de Controle Interno possui uma estrutura física adequada e em conformidade ao Decreto nº 47.087/2019, com um  $p=0,04$ . Logo, os resultados apontam que escolaridade, faixa etária e o tempo de atuação na Unidade de Controle Interno do respondente tem efeito sobre algumas variáveis de controle interno.

A Tabela 61 apresenta o resultado do teste de Correlação de Spearman na verificação da intensidade da correlação entre as variáveis do perfil do respondente assessor especial de controle interno e as variáveis de aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e controles internos administrativos. A correlação é a medida padronizada da relação entre duas variáveis e indica a força e a direção do relacionamento linear entre as variáveis. Nessa análise de correlação, busca-se verificar o grau de relacionamento linear entre às duas variáveis e a correlação indica se às duas variáveis se movem juntas.

**Tabela 61** – Análise da correlação entre as variáveis de perfil dos respondentes e os grupos de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles contábeis e controle administrativos

		Perfil do respondente (AECI)		
		Faixa Etária	Experiência no cargo	
ASPECTOS GERAIS UNIDADE DE CONTROLE INTERNO	Especificação dos controles internos.	Correlation Coefficient	0,134	0,137
		Sig. (2-tailed)	0,369	0,360
	Avaliações periódicas do sistema de controle	Correlation Coefficient	0,167	0,017
		Sig. (2-tailed)	0,261	0,908
	Realização de Gestão de Riscos	Correlation Coefficient	0,000	0,054
		Sig. (2-tailed)	1,000	0,717
	Responsabilidades e Atribuições do AECI	Correlation Coefficient	0,019	0,181
		Sig. (2-tailed)	0,898	0,103
	Existência de Manuais de procedimentos internos	Correlation Coefficient	0,141	0,377
Sig. (2-tailed)		0,345	-0,016	
Existência de metas de desempenho financeiro e operacional	Correlation Coefficient	0,354*	-0,002	
	Sig. (2-tailed)	0,015	0,988	
Diretrizes de controle estabelecida pela governança	Correlation Coefficient	0,153	0,097	
	Sig. (2-tailed)	0,303	0,517	
Atividades de controle em todos os níveis	Correlation Coefficient	0,174	0,250	
	Sig. (2-tailed)	0,241	0,090	
Comprometimento com a integridade e os valores éticos	Correlation Coefficient	-0,063	0,268	
	Sig. (2-tailed)	0,675	0,069	
Informações necessárias para apoiar os controles internos	Correlation Coefficient	-0,071	0,127	
	Sig. (2-tailed)	0,637	0,396	
Conhecimento dos componentes e princípios do COSO I.	Correlation Coefficient	0,127	0,213	
	Sig. (2-tailed)	0,396	0,150	
Obediência e observância aos normativos vigentes	Correlation Coefficient	0,248	0,056	
	Sig. (2-tailed)	0,092	0,706	
CONTROLES CONTÁBEIS	Desenvolve e implementação regras internas	Correlation Coefficient	-0,056	0,141

		Sig. (2-tailed)	0,709	0,346
	Controle de Erros e Fraudes contábeis	Correlation Coefficient	0,001	0,107
		Sig. (2-tailed)	0,996	0,473
	Controle de desvios de recursos	Correlation Coefficient	-0,180	0,018
		Sig. (2-tailed)	0,225	0,902
	Procedimentos de controle interno considerando a economicidade.	Correlation Coefficient	0,077	0,002
		Sig. (2-tailed)	0,609	0,989
	Sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados contábeis	Correlation Coefficient	0,170	-0,140
		Sig. (2-tailed)	0,253	0,349
	Mecanismos de controle nos contratos e convênios.	Correlation Coefficient	0,094	-0,208
		Sig. (2-tailed)	0,531	0,160
CONTROLES ADMINISTRATIVOS	Avaliação nas atividades de controle nas transações eficiente e efetiva.	Correlation Coefficient	-0,011	-0,119
		Sig. (2-tailed)	0,941	0,425
	Estrutura física adequada conforme Decreto n. 47.087/2019.	Correlation Coefficient	0,194	0,240
		Sig. (2-tailed)	0,192	0,104
	Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas.	Correlation Coefficient	0,220	0,015
		Sig. (2-tailed)	0,137	0,921
	Estrutura hierárquica definida consoante com as boas práticas	Correlation Coefficient	0,011	-0,123
		Sig. (2-tailed)	0,943	0,409
	Participação de comitê gestor da da alta administração	Correlation Coefficient	0,161	-0,123
		Sig. (2-tailed)	0,281	0,409
	Atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações.	Correlation Coefficient	0,185	0,104
		Sig. (2-tailed)	0,213	0,485
	Métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e boa governança.	Correlation Coefficient	0,097	-0,026
		Sig. (2-tailed)	0,518	0,865
	Controles administrativos com o apoio da alta gestão	Correlation Coefficient	0,036	-0,105
		Sig. (2-tailed)	0,811	0,483

Controle Interno apoiando o Controle Externo	Correlation Coefficient	-0,047	0,163
	Sig. (2-tailed)	0,755	0,275
Promoção a adesão dos funcionários às políticas emitidas	Correlation Coefficient	-0,006	-0,090
	Sig. (2-tailed)	0,966	0,548

\*\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,01$

\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,05$

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Conforme apresentado na Tabela 61, foram encontradas algumas correlações que atenderam ao nível de significância estatística estipulada. Entre as variáveis testadas estão faixa etária e acompanhamento sobre metas de desempenho financeiro e operacional, que apresentou uma correlação=0,354\*. De acordo com a interpretação da correlação de Morettin e Bussab (2013) essa correlação é positiva, mas em um nível fraco.

Assim, de acordo com os resultados do teste de correlação, apesar da obtenção de uma grande quantidade de unidades de controle interno (47), observou-se uma categoria homogênea, uma vez que apenas duas variáveis apresentaram correlação.

#### 4.2.2 Análise da relação estatística entre as características das unidades de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos

Nesta seção são apresentados os resultados que buscam responder ao objetivo específico de analisar se há relação estatística significativa entre as características das Unidades de Controle Interno e os aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e administrativos.

Conforme apresentado na Tabela 62, fica evidenciado apenas uma relação entre a unidade de controle interno ser responsável pela definição dos controles e a variável se há obediência e observância plena aos normativos vigentes no Estado de Pernambuco pela unidade setorial contábil, com o  $p < 0,05$ . Nas demais relações não foram identificadas diferenças entre as variáveis com significância estatística.

**Tabela 62** - Análise da relação estatística entre as características das unidades de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos

<b>Características das Unidades de Controles Internos</b>				
		<b>Teste de Fisher<sup>1</sup> ou Qui-quadrado<sup>2</sup></b>		
		Responsabilidade e pela definição dos controles internos	Mapeamento e Avaliação de Riscos	Avaliação das práticas do controle Internos
<b>ASPECTOS GERAIS DAS UNIDADE DE CONTROLE</b>	Especificação dos controles internos	0.22 <sup>1</sup>	0.00 <sup>1</sup>	0.04 <sup>1</sup>
	Avaliações periódicas do sistema de controle	0.36 <sup>2</sup>	1 <sup>1</sup>	1 <sup>1</sup>
		<b>Mann-Whitney</b>		
	Identificação dos problemas de Controle	0.33	0.60	0.66
	Existência de manuais de procedimentos internos	0.80	0.87	0.39
	Diretrizes de controle pela governança	0.69	0.47	0.74
	Identificação dos procedimentos dos controles internos	0.98	0.06	0.74
	Avaliações contínuas e independentes para certificar controles	0.78	0.41	0.37
<b>CONTROLES CONTÁBEIS</b>	Obediência e observância normas vigentes	0.03*	0.44	0.37
	Controle de Erros e Fraudes contábeis	0.85	0.21	0.23
	procedimentos de Controle Interno considerando economicidade	0.68	0.49	0.27
	Procedimentos de Controle Interno com a consistência e a fidedignidade	0.54	0.54	0.64
	planejamento e controle orçamentário	0.94	0.96	0.79
	sistemas de controle além do E fisco	0.70	0.30	0.24
<b>CONTROLES ADMINISTRATIVOS</b>	Atribuições e responsabilidades definidas	0.95	0.65	0.82
	Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas	0.87	0.33	0.40
	Estrutura hierárquica consoante as boas práticas	0.70	0.81	0.41
	Participação de comitê gestor da alta administração	1	0.97	0.41

	controles administrativos com apoio da alta direção	0.75	0.35	0.49
	Promoção à adesão dos funcionários às políticas emitidas	0.87	0.43	0.55

\* Estatisticamente significante. Nível de significância  $p < 0,05$ .

\* $p > 0,05$

Fonte: O Autor (2023).

Diante do exposto na Tabela 62, ficou evidenciado por meio dos resultados que os testes estatísticos apresentaram apenas uma relação estatisticamente significativa entre as características das Unidades de Controle Interno e os três grupos de controle: aspectos gerais de controle interno, controles contábeis e controles administrativos.

A relação foi entre a variável “a Unidade de Controle Interno é responsável pela definição dos controles internos” e a variável que “há obediência e observância plena aos normativos vigentes no Estado de Pernambuco pela Unidade Setorial Contábil”, com  $p = 0,03$ . Nas demais, percebe-se que não foram identificadas diferenças com significância estatística.

#### 4.2.3 Análise das correlações entre as variáveis dos grupos de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos

Nesta seção são apresentados os resultados das correlações entre os três grupos de variáveis que compõe os grupos de controle. Na Tabela 63 são apresentados os resultados dos testes que verificaram as correlações entre as variáveis dos aspectos gerais dos controles internos e os grupos de controle: aspectos gerais de controles internos, controles internos contábeis e administrativos.

Na Tabela 64 foram apresentados os testes que verificaram as correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e os grupos de controle: controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Na Tabela 65 foram apresentados os testes que verificaram as correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e o grupo de controle: controles internos administrativos.

**Tabela 63 - Análise da correlação entre as variáveis dos aspectos gerais dos controles internos e os grupos de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos**

		Especificação dos controles internos	Avaliação periódicas sistema de controle	Realização da Gestão de Riscos	Responsabilidade e atribuições do AECI	Existência de Manuais de procedimentos internos	Existências de Metas de desempenho	Diretrizes de Controle pela Governança	Atividades de controle todos níveis	Comprometimento com integridade e valores Éticos	Especificação dos objetivos de Controle	Componentes e princípios COSO I	
<b>ASPECTOS GERAIS UNIDADE DE CONTROLE INTERNO</b>	Especificação dos controles internos	Corr	1,00	0,476***	0,126	0,169	0,418**	0,311*	0,235	0,394**	0,108	0,183	0,465**
		Sig.		< .001	0,398	0,256	0,003	0,033	0,111	0,006	0,471	0,217	0,001
	Avaliações periódicas do sistema de controle	Corr	0,476***	1,00	0,157	0,169	0,229	0,388**	0,263	0,435**	-0,055	0,179	0,069
		Sig.	< .001	0,296	0,291	0,256	0,121	0,007	0,074	0,002	0,711	0,229	0,644
	Realização da Gestão de Riscos	Corr	0,126	0,157	1,00	0,416**	0,209	0,142	0,264	0,386**	0,572***	0,323*	0,408**
		Sig.	0,398	0,291		0,004	0,158	0,342	0,072	0,007	<,001	0,027	0,004
	Responsabilidades e Atribuições do AECI	Corr	0,169	0,169	0,416**	1,00	0,199	0,262	0,342*	0,343*	0,243	0,185	0,216
		Sig.	0,256	0,256	0,004	0,184	0,181	0,075	0,019	0,018	0,100	0,213	0,145
	Existência de Manuais de procedimentos internos	Corr	0,418**	0,229	0,209	0,199	1,00	0,636***	0,571***	0,445**	0,201	0,360*	0,367*
		Sig.	0,003	0,121	0,158	0,181	0,127	<,001	<,001	0,002	0,176	0,013	0,011
	Existência de metas de desempenho	Corr	0,311*	0,388**	0,142	0,262	0,636***	1,00	0,624***	0,537***	0,035	0,212	0,338*
		Sig.	0,033	0,007	0,342	0,075	<,001	0,163	<,001	<,001	0,813	0,152	0,020
	Diretrizes de controle pela governança	Corr	0,235	0,263	0,264	0,342*	0,571***	0,624***	1,00	0,593***	0,319*	0,365*	0,481***
		Sig.	0,111	0,074	0,072	0,019	<,001	<,001	0,015	<,001	0,029	0,012	<,001
	As atividades de controle todos os níveis	Corr	0,394**	0,435**	0,386**	0,343*	0,445**	0,537***	0,593***	1,00	0,402**	0,407**	0,391**

		Sig.	0,006	0,002	0,007	0,018	0,002	<,001	<,001	<,001	0,005	0,005	0,007
	Comprometimento, integridade e os valores éticos	Corr	0,108	-0,055	0,572***	0,243	0,201	0,035	0,319*	0,402**	1,00	0,536***	
		Sig.	0,471	0,711	<,001	0,100	0,176	0,813	0,029	0,005		<,001	
	Especificação dos objetivos de controls	Corr	0,183	0,179	0,323*	0,185	0,360*	0,212	0,365*	0,407**	0,536***	1,00	0,446**
		Sig.	0,217	0,229	0,027	0,213	0,013	0,152	0,012	0,005	<,001		0,002
	Componentes e princípios do COSO I	Corr	0,465**	0,069	0,408**	0,216	0,367*	0,338*	0,481***	0,391**	0,446**	0,304*	1,00
		Sig.	0,001	0,644	0,004	0,145	0,011	0,020	<,001	0,007	0,002	0,038	
<b>CONTROLES CONTÁBEIS</b>	Obediência e observância as normas vigentes.	Corr	0,173	0,066	0,388**	0,174	0,226	0,146	0,227	0,271	0,496***	0,214	0,380**
		Sig.	0,246	0,661	0,007	0,243	0,127	0,326	0,124	0,066	<,001	0,148	0,008
	Desenvolvimento e implementação as regras internas	Corr	0,117	0,048	0,396**	0,123	0,213	0,195	0,144	0,343*	0,365*	0,311*	0,298*
		Sig.	0,434	0,750	0,006	0,409	0,151	0,189	0,335	0,018	0,012	0,034	0,042
	Controle de Erros e Fraudes contábeis	Corr	0,123	0,236	0,292*	0,167	0,148	0,206	0,307*	0,320*	0,280	0,436**	0,240
		Sig.	0,412	0,111	0,047	0,260	0,321	0,165	0,036	0,028	0,057	0,002	0,104
	O controle de desvios de recursos	Corr	0,093	0,182	0,163	0,248	0,170	0,252	0,273	0,238	0,173	0,420**	0,157
		Sig.	0,536	0,222	0,275	0,093	0,253	0,088	0,063	0,108	0,245	0,003	0,292
	Procedimentos de Controle Interno e o princípio da economicidade	Corr	0,345*	0,375**	0,323*	0,380**	0,346*	0,442**	0,406**	0,367*	0,203	0,398**	0,140
		Sig.	0,017	0,009	0,027	0,008	0,017	0,002	0,005	0,011	0,170	0,006	0,347

	Procedimentos de controle e consistência e fidedignidade dos registros	Corr	0,121	0,255	0,007	0,107	0,361*	0,546***	0,377**	0,285	0,023	0,255	0,117
		Sig.	0,416	0,084	0,963	0,473	0,013	<,001	0,009	0,052	0,879	0,084	0,435
	Mecanismos de controle nos contratos e convênios	Corr	0,119	0,191	0,139	0,098	0,100	0,174	0,071	0,257	0,227	0,238	0,104
		Sig.	0,428	0,197	0,350	0,513	0,503	0,243	0,637	0,081	0,124	0,107	0,485
<b>CONTROLES ADMINISTRATIVOS</b>	Disposição de Controles e monitoramento das atividades administrativas	Corr	0,240	0,185	0,118	0,196	0,413**	0,467***	0,306*	0,312*	0,270	0,360*	0,609***
		Sig.	0,104	0,214	0,430	0,187	0,004	<,001	0,036	0,033	0,066	0,013	<,001
	Estrutura física adequada ao Decreto n. 47.087/2019	Corr	0,378**	0,499***	0,155	0,250	0,245	0,365*	0,301*	0,347*	0,226	0,302*	0,238
		Sig.	0,009	<,001	0,299	0,090	0,098	0,012	0,040	0,017	0,126	0,039	0,107
	Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas	Corr	0,280	0,402**	0,085	0,217	0,368*	0,581*	0,481***	0,486***	0,175	0,555***	0,424**
		Sig.	0,056	0,005	0,570	0,142	0,011	<,001	<,001	<,001	0,241	<,001	0,003
	Estrutura hierárquica definida consoante as boas práticas	Corr	0,247	0,221	0,164	0,122	0,450**	0,322*	0,211	0,196	0,334*	0,220	0,375**
		Sig.	0,095	0,136	0,272	0,412	0,001	0,028	0,154	0,186	0,022	0,137	0,009
	Participação de comitê gestor	Corr	0,166	0,286	0,202	0,108	0,245	0,303*	0,371*	0,411**	0,138	0,109	0,107
		Sig.	0,266	0,051	0,174	0,471	0,097	0,039	0,010	0,004	0,354	0,466	0,475
	Atividades de aperfeiçoamento da qualidade informações	Corr	0,221	0,382**	0,078	0,127	0,321*	0,524***	0,418**	0,336*	0,060	0,319*	0,355*
		Sig.	0,136	0,008	0,601	0,394	0,028	<,001	0,003	0,021	0,689	0,029	0,014
	Métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à boa governança	Corr	0,156	0,269	0,300*	0,277	0,401**	0,345*	0,300*	0,304*	0,349*	0,395**	0,470***
		Sig.	0,296	0,067	0,040	0,060	0,005	0,018	0,040	0,038	0,016	0,006	<,001

	Controles administrativos com o apoio da alta direção.	Corr	0,030	0,137	0,536***	0,285	0,432**	0,245	0,329*	0,455**	0,561***	0,324*	0,425**
		Sig.	0,841	0,359	<,001	0,052	0,002	0,096	0,024	0,001	<,001	0,026	0,003
	Controle Interno apoia o Controle Externo	Corr	0,184	0,126	0,325*	0,303*	0,338*	0,242	0,403**	0,101	0,370*	0,245	0,093
		Sig.	0,215	0,397	0,026	0,039	0,020	0,467	0,005	0,498	0,010	0,097	0,532

\*\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,01$

\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,05$

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A Tabela 63 apresenta as correlações encontradas entre as variáveis que compõem os três grupos de controle interno. Dos 297 resultados encontrados, foram identificadas 139 correlações com significância estatística com  $p < 0,05$ , o que representa 46,80% dos resultados encontrados. As correlações apresentaram  $\text{corr} = 0,292$  a  $\text{corr} = 0,636$ ; sendo todas positivas.

Nos resultados encontrados do cruzamento das variáveis dos aspectos gerais dos controles internos entre si, foram encontradas 121 correlações, das quais 62 mostraram correlações significativas. A seguir serão apresentados alguns dos resultados com correlações moderadas e fracas:

- Acompanhamento sobre metas de desempenho e os manuais de procedimentos internos, com a  $\text{corr} = 0,636$ , considerada moderada;
- Realização de Gestão de Riscos e comprometimento com integridade e valores éticos, com a  $\text{corr} = 0,572$ , também considerada moderada;
- A governança, suas diretrizes e os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional com a  $\text{corr} = 0,300$ , considerada fraca;
- Atribuições do assessor especial de controle interno (AECI) e o controle interno apoiando o controle externo na sua missão institucional com a  $\text{corr} = 0,303$ , também considerada fraca.
- Informações objetivas de controle interno e a estrutura física conforme decreto estadual n.47.087/19, com a  $\text{corr} = 0,302$ , considerada fraca;
- Atividades de controles e a estrutura de governança e suas diretrizes, com a  $\text{corr} = 0,593$ , considerada moderada.

Nos resultados encontrados, destaca-se que das 07 variáveis da dimensão de controle interno contábil, apenas 01 variável (mecanismos de controle em contratos e convênios) não apresentou correlação estatisticamente significativa com a dimensão que se refere aos aspectos gerais de controles internos.

No entanto, em relação às variáveis da dimensão de controle administrativo observa-se que todas apresentam correlação estatisticamente significativa com o grupo aspectos gerais de controle interno.

A correlação que apresentou maior intensidade foi entre a variável que verificou se os manuais de atividades de controle interno se relacionam com as metas de desempenho operacional e financeira da unidade gestora, com a  $\text{corr} = 0,636$ , considerada moderada.

Foram apresentados 99 resultados do cruzamento dos variáveis aspectos gerais dos

controles internos e as variáveis de controles internos administrativos. Destes, foram identificadas 54 correlações com significância estatística, o que representa 54% do total. Dos resultados encontrados, nenhuma das variáveis de controle interno administrativo apresentaram significância estatística com as variáveis da dimensão aspectos gerais dos controles internos.

Dentre as que apresentaram correlações, a com maior intensidade foi entre a variável conhecimento ao COSO I e a variável controle e monitoramento com as atividades administrativas. É importante destacar que todas as correlações que apresentaram resultado estatisticamente significativo foram positivas, o que significa que à medida que uma variável aumenta a outra aumenta conjuntamente.

A Tabela 64 apresenta os resultados das correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e os grupos de controle: controles internos contábeis e administrativos.

**Tabela 64** - Correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e os grupos de controle: controles internos contábeis e administrativos

			CONTROLES CONTÁBEIS						
			Obediência e Observância as normas vigentes	Desenvolvimentos e implementação das regras internas	Controle de Erros e Fraudes contábeis	Controle de desvios de recursos	Procedimentos de controle interno considerando a economicidade	Sistema que comprova Legalidade e avalia resultados	Mecanismo de controle nos Contratos e Convênios
CONTROLES CONTÁBEIS	Obediência e observância as normas vigentes	Corr	1,00	0,596***	0,301*	0,137	0,316*	0,374	0,174
		Sig.		<,001	0,040	0,359	0,030	0,010	0,242
	Desenvolvimentos e implementação das regras internas	Corr	0,596***	1,00	0,290*	0,231	0,241	0,274	0,160
		Sig.	<,001		0,048	0,118	0,103	0,062	0,281
	Controle de Erros e Fraudes contábeis	Corr	0,301*	0,290*	1,00	0,815***	0,562***	0,505***	0,469***
		Sig.	0,040	0,048		<,001	<,001	<,001	<,001
	Controle de desvios de recursos	Corr	0,137	0,231	0,815***	1,00	0,589***	0,471***	0,386**
		Sig.	0,359	0,118	<,001		<,001	<,001	0,007
	Procedimentos de controle considerando economicidade	Corr	0,316*	0,241	0,562***	0,589***	1,00	0,531***	0,400***
		Sig.	0,030	0,103	<,001	<,001		<,001	0,005

	Sistema que comprova a legalidade e avalia resultados	Corr	0,374	0,274	0,505***	0,471***	0,531***	1,00	0,386**
		Sig.	0,010	0,062	<,001	<,001	<,001		0,007
	Mecanismos de controle nos contratos e convênios	Corr	0,174	0,160	0,469***	0,386**	0,400***	0,386**	1,00
		Sig.	0,242	0,281	<,001	0,007	0,005	0,007	
CONTROLES ADMINISTRATIVOS	Disposição de controles e monitoramento das atividades administrativas	Corr	0,364*	0,549***	0,447**	0,457**	0,430**	0,547***	0,330*
		Sig.	0,012	<,001	0,002	0,001	0,003	<,001	0,024
	Estrutura física conforme Decreto n. 47.087/2019	Corr	0,493***	0,389**	0,456**	0,413**	0,454**	0,409**	0,310*
		Sig.	<,001	0,007	0,001	0,004	0,001	0,004	0,034
	Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas	Corr	0,135	0,267	0,423**	0,420**	0,502***	0,484***	0,384**
		Sig.	0,365	0,070	0,003	0,003	<,001	<,001	0,008
	Estrutura hierárquica definida com boas práticas	Corr	0,480***	0,361*	0,243	0,180	0,361*	0,363*	0,316*
		Sig.	<,001	0,013	0,099	0,226	0,013	0,012	0,030
	Participação de comitê gestor da alta administração	Corr	0,047	-0,087	-0,125	-0,128	0,163	0,030	0,291*
		Sig.	0,753	0,561	0,401	0,390	0,275	0,842	0,047
	Atividades de aperfeiçoamento da qualidade da informação	Corr	-0,133	-0,064	0,284	0,297*	0,244	0,143	0,265
		Sig.	0,372	0,671	0,053	0,042	0,098	0,339	0,072
	Métodos e procedimentos referentes à eficiência e à boa governança	Corr	0,297*	0,248	0,387**	0,307*	0,164	0,272	0,249
		Sig.	0,043	0,093	0,007	0,036	0,272	0,064	0,092
	Controles administrativos com o apoio da alta direção	Corr	0,501**	0,431**	0,400**	0,309*	0,403**	0,312*	0,440**
		Sig.	<,001	0,003	0,005	0,035	0,005	0,033	0,002

	Controle interno apoiando o Controle Externo	Corr	0,407**	0,235	0,221	0,203	0,258	0,139	0,109
		Sig.	0,005	0,112	0,136	0,171	0,080	0,351	0,465

\* Estatisticamente significativa. Nível de significância  $p < 0,05$ .

\* $p > 0,05$

Fonte: O Autor (2023).

Foram observados os resultados de 112 correlações. Entre elas, 65 mostraram significância estatística, o que representa 58,04% das correlações. Destacam-se os resultados com maior intensidade das variáveis dos controles internos contábeis:

- O controle de desvios de recursos e controle de erros e fraudes, com  $\text{corr}=0,815$ , foi considerada forte;
- A norma vigente e as regras internas satisfatórias, com  $\text{corr}=0,596$ , foi considerada moderada;
- Regras internas satisfatória e controle de erros e fraudes contábeis, com  $\text{corr}=0,290$ , foi considerada fraca;
- Controle de Contratos e Convênios e o AECI fazer parte de um comitê Gestor, com  $\text{corr}=0,291$ , foi considerada fraca;

Referente às correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e controles internos administrativos, foram apresentados 49 resultados. Entre eles, 37 apresentaram correlações estatisticamente significativas. Das 9 variáveis de controles administrativos, todas apresentaram pelo menos uma correlação com os controles contábeis.

A Tabela 65 apresenta os resultados das correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e o grupo de controles internos administrativos.

**Tabela 65** - Análise das correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e os grupos de controle: controles internos administrativos

			CONTROLES ADMINISTRATIVOS								
			Disposição de controle e monitoramento das atividades administrativas	Estrutura física conforme Decreto nº 47087/19	Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas	Estrutura hierárquica consoante boas práticas	Participação de comitê gestor da alta administração	Atividades de Aperfeiçoamento da qualidade da informação	Métodos e procedimentos referente a eficiência operacional e boa Governança	Controle administrativos com a alta gestão	Controle interno apoiando o Controle Externo
<b>CONTROLES ADMINISTRATIVOS</b>	Disposição de controle e monitoramento das atividades administrativas	Corr	1,00	0,416**	0,558***	0,623***	0,049	0,361*	0,486***	0,461**	0,252
		Sig.		0,004	< ,001	< ,001	0,743	0,013	< ,001	0,001	0,087
	Estrutura física conforme Decreto nº 47087/19	Corr	0,416**	1,00	0,534***	0,407**	0,005	0,223	0,496***	0,359*	0,431**
		Sig.	0,004		< ,001	0,005	0,976	0,132	< ,001	0,013	0,002
	Sistema de avaliação e monitoramento, conforme metas	Corr	0,558***	0,534***	1,00	0,515***	0,075	0,567***	0,574***	0,366*	0,311*
		Sig.	< ,001	< ,001		< ,001	0,617	< ,001	< ,001	0,011	0,033
	Estrutura hierárquica consoante boas práticas	Corr	0,623***	0,407**	0,515***	1,00	0,035	0,286	0,646***	0,537***	0,599***
		Sig.	< ,001	0,005	< ,001		0,815	0,052	< ,001	< ,001	< ,001
	Participação de comitê gestor da alta administração	Corr	0,049	0,005	0,075	0,035	1,00	0,355*	0,056	0,358*	0,129
		Sig.	0,743	0,976	0,617	0,815		0,014	0,707	0,013	0,386
	Atividades de Aperfeiçoamento da qualidade da informação	Corr	0,361*	0,223	0,567***	0,286	0,355*	1,00	0,513***	0,208	0,346*
		Sig.	0,013	0,132	< ,001	0,052	0,014		< ,001	0,160	0,017
	Métodos e procedimentos	Corr	0,486***	0,496***	0,574***	0,646***	0,056	0,513***	1,00	0,575***	0,558***

	referente a eficiência operacional e boa Governança	Sig.	<,001	<,001	<,001	<,001	0,707	<,001		<,001	<,001
	Controle administrativos com a alta gestão	Corr	0,461**	0,359*	0,366*	0,537***	0,358*	0,208	0,575***	1,00	0,447**
		Sig.	0,001	0,013	0,011	<,001	0,013	0,160	<,001		0,002
	Controle interno apoiando o Controle Externo	Corr	0,252	0,431**	0,311*	0,599***	0,129	0,346*	0,558***	0,447**	1,00
		Sig.	0,087	0,002	0,033	<,001	0,386	0,017	<,001	0,002	

\*\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,01$

\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,05$

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Referente às correlações entre as variáveis de controles internos administrativos entre si, foram apresentados 81 resultados, onde 52 demonstraram correlações com significância estatística, o que comprova um percentual de 64,19% dos resultados correlacionados. Apesar de não haver nenhuma correlação considerada forte, seguem algumas correlações com maior e menor intensidade, sendo classificadas como moderadas e fracas:

- Hierarquia com boas práticas e atualizações periódicas e o controle e monitoramento das atividades administrativas, com  $\text{corr}=0,623$ , considerada moderada;
- Os procedimentos de controle e a unidade gestora com estrutura hierárquica com boas práticas,  $\text{corr}=0,646$ , também considerada moderada;
- Apoiar o controle externo na missão institucional e sistema de monitoramento e avaliação de metas, com  $\text{corr}=0,311$ , considerada fraca;
- AECI – Assessor Especial de Controle Interno no comitê Gestor e as atividades de aperfeiçoamento na qualidade das informações, com  $\text{corr}=0,355$  considerada fraca;

Os resultados das correlações encontradas foram todos positivos, o que significa que a medida que uma variável aumenta a outra aumenta conjuntamente.

## 5 CONCLUSÃO

A importância do Controle Interno pode ser observada na gestão pública do Estado de PE como parte integrante de sua estrutura organizacional, integrando sistematicamente os processos de controle e monitoramento das ações, além de apoiar a gestão nas tomadas de decisões e buscar o cumprimento da conformidade dos atos públicos sem esquecer a transparência e o controle social. Um sistema de controle interno maduro, sistemático, consistente e eficiente traz consigo valores essenciais para uma boa gestão pública, mitigando riscos e desperdícios, dando segurança razoável aos processos e cumprindo o seu papel constitucional de apoiar o controle externo na missão institucional.

O estudo teve como objetivo geral analisar os aspectos relevantes relacionados às práticas de Controle Interno do Governo do Estado de Pernambuco. Para cumprimento desse objetivo foi aplicado um questionário estruturado em Unidades de Controle Interno (UCI) de Pernambuco, com base em 64 variáveis, subdivididas em 5 grupos: perfil do Respondente (AECI – Assessor Especial de Controle Interno), características das unidades de controle interno, aspectos gerais de controle interno, controles internos contábeis e controles internos administrativos. O universo da pesquisa foi composto por 52 unidades de controle interno do estado de Pernambuco, todas essas unidades foram contatadas configurando-se a pesquisa em censo. A taxa de resposta foi de 90,38%, representado por um total de 47 Unidades de Controle Interno (UCI).

Os principais resultados da pesquisa foram sintetizados em dois grandes grupos divididos em estatística descritiva e análises das relações estatísticas. Na estatística descritiva foram apresentados os resultados das frequências absolutas e relativas de todas as variáveis do estudo. Nas análises das relações estatísticas foram aplicados os testes de Fisher, Qui-quadrado, Mann-Whitney e Kruskal Wallis e o Coeficiente de Correlação de Spearman para atender aos dois últimos objetivos específicos de: verificar se existe relação estatisticamente significativa entre as características dos assessores de controle interno e os grupos: aspectos gerais do CI, controles contábeis e controles administrativos; verificar se existe relação estatisticamente significativa entre as características das unidades de controle interno e os grupos: aspectos gerais dos controles internos, controles contábeis e controles administrativos.

Concernente ao objetivo específico de caracterização do perfil dos respondentes constatou-se uma predominância de respondentes do sexo feminino e uma faixa etária acima de 40 anos, sendo representado por 68% do total de respondentes. Somado a isso se identificou que a maioria possui graduação em direito, que 23 dos 47 respondentes são pós-graduados (o

que representa 57,4% dos respondentes) e que 78,7% dos respondentes possuem experiência no cargo inferior a 5 anos.

No que se refere ao objetivo de caracterização das unidades de controle interno, foi observado um total de 163 servidores distribuídos em todas as unidades de controle interno, como também observou-se uma ausência de experiência em controle interno anterior ao cargo em 66% dos respondentes. Ainda ao analisar as características das unidade de controle interno, constatou-se que 72,3% dos respondentes afirmaram que a UCI é responsável pela definição dos controles internos a serem implementados e que 87,2% deles afirmaram um apoio das unidades de controle interno ao mapeamento e a avaliação dos riscos.

Já no que se refere aos aspectos gerais de controles internos observou-se que 22 entrevistados afirmaram existência de controles internos não formalizados, o que representou 46,8% dos respondentes. Vale salientar que 20 respondentes afirmaram que os controles são formalizados.

Verificando os controles internos contábeis e administrativos adotados, observou-se 40 dos 47 respondentes afirmando obediência aos normativos vigentes do Estado de Pernambuco pelas unidades setoriais contábeis. Ainda sobre o controle contábil, constatou-se que 30 dos respondentes afirmaram dispor de procedimentos de controle interno diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis e que 24 afirmam que a unidade de controle interno possui planejamento e controle orçamentário eficiente. No que se refere aos controles administrativos, verificou-se que 31 respondentes afirmam que as atribuições e responsabilidades das unidades de controle interno encontram-se definidas, e que 30 respondentes afirmaram que a unidade de controle interno possui uma estrutura física adequada e em conformidade ao decreto n.47.087/19. Observou-se também que 24 respondentes confirmaram participação de algum comitê gestor da alta administração da unidade gestora, que 29 respondentes afirmam a unidade de controle interno possuir atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações. Analisando, ainda, os controles administrativos, foi observado que 36 respondentes concordam que a unidade aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à boa governança, como também, 32 respondentes afirmam que os controles administrativos na unidade gestora executora são operacionalizados com apoio da alta direção.

Por sua vez, ao analisar se existia relação estatisticamente significativa entre as características dos assessores de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos, observou-se quatro relações com significância estatística e já em relação a existência de relação estatisticamente

significativa entre as características das unidades de controle interno dos órgãos e os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e os controles internos administrativos, destaca-se apenas uma relação significativa.

Quanto ao objetivo de analisar se existia relação estatisticamente significativa entre as características dos assessores especiais de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e os controles internos administrativos, apenas quatro relações estatisticamente significativas foram encontradas. Especificamente, a variável escolaridade do respondente apresentou relação com significância estatística com as variáveis: existência formal de responsabilidade e atribuições dos AECI e a variável comprometimento com a integridade e os valores éticos. Por meio da terceira relação foi observada a faixa etária e a variável acompanhamento sobre metas de desempenho financeiro e operacional. Por fim, a quarta relação foi entre o tempo de atuação e a variável estrutura física adequada e conformidade ao Decreto n. 47.087/2019. Nas demais variáveis não foram identificadas relações estatisticamente significativas.

Quanto ao objetivo de analisar se existia relação estatística significativa entre as características das unidades de controle interno e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos, observou-se que apenas uma relação entre a variável definição dos controles pelas unidades e a variável obediência e observância plena aos normativos vigentes pela unidade setorial contábil.

Dessa forma, ao trilhar um panorama sobre os aspectos relevantes relacionados às práticas de controle interno do Governo do Estado de Pernambuco, pôde-se observar que o sistema de controle interno está presente no Governo do Estado de Pernambuco e que é identificado pela maioria dos respondentes em atendimento ao arcabouço normativo e legal, bem como às práticas relevantes de controle interno, como preconizado pela literatura. Assim, o sistema de controle interno do estado de Pernambuco tem um desafio pela frente para aprimorar as práticas de controle nas unidades de controle interno.

O estudo não teve a pretensão de exaurir o assunto sobre o tema, nem tampouco trazer soluções estratégicas e conclusivas. Assim, sugere-se pesquisas futuras que abordem controle interno na gestão pública, especificamente nas controladorias estaduais do Nordeste.

## REFERÊNCIAS

- AICPA (1958). SAS n. 29: SAS n. 1: **Responsibilities and functions of the independent auditor**. Disponível em: Acesso em 07 de maio de 2021.
- AKMEŞE, H., GÜNDOĞAN, H. The Role of Internal Control in Hotel Business: A Research on Five-Star Hotels. **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, [S. I]**, v. 13, n. 2, p. 227-241, 2020.
- ALADEJEBI, O. A. Determinants of Internal Control Effectiveness among Selected Small and Medium Enterprises in Lagos Metropolis. **The International Journal of Business & Management**, Índia, v. 6, p. 73-82, 2018.
- ALBELO, R. T. M. **Controle interno na administração pública municipal: estudo de caso da Prefeitura de Panelas – PE. 2007**. Recife, Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal de Pernambuco, 2007.
- ALHARBI, M. S. A. The Effectiveness of the Implementation of Internal Control in Kuwaiti Shareholding Companies. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Kuwaiti, v. 7, n. 4, p. 232–241, 2017.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- AL-SAHEN, A. F.; SARAYA, M.; AL-SAWAFIRI, F. **Auditing and Internal Audit, Alexandria, Egypt, Modern University Office**, 2006.
- AMADO, C. S. **O controle interno na administração pública: estudo de caso na Prefeitura Municipal de Pinhão, Estado do Paraná. 2016**. 119 f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Estadual do Centro – Oeste, Guarapuava, 2016.
- AMARO, R. G. **Um estudo sobre a governança no setor público à luz das funções- objetivo corporativas: uma análise da percepção dos responsáveis pela condução de controle interno no setor público dos estados brasileiros. 2010**. 138 f. Dissertação ( Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.
- ANH, T. C.; THI, L. H.T.; Quang, H. P., THI, T. T. Factors influencing the effectiveness of internal control in cement manufacturing companies. **Management Science Letters**, Canadá, v. 10, p. 133–142, 2020.
- ASI. **Controles Internos e Cultura Organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. 3. ed. São Paulo: São Paulo, 2020.
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2009.
- AZEVEDO, T. K. G. N. **Investigação das características das controladorias no Setor público: um estudo nas prefeituras pernambucanas. 2016**. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2016.

BARRAGAN, L. G. **Controle interno: diagnóstico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor.** 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica), Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2005.

BEUREN, I. M. ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista Administração Pública**, [S. I], v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 2014.

BILGI, I.; MIHAYLOVA, L.; PAPAHOV, E. Internal control activities in small Turkish companies. **Journal of Contemporary Management Issues**, [S. I], v. 22, p. 69-83, 2017.

BRAGA, M. V. A. **Controle, Educação e Custos de Transação: Análise da Atuação da Controladoria-Geral da União (CGU) Na Política Educacional Descentralizada para os Municípios, de 2005 a 2014.** 2017. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento), Rio de Janeiro, 2017.

BRAGA, M. V. A. **Tudo sobre controle: textos contemporâneos.** 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BRASIL. **Constituição Federal de 1967.** Constituição do Brasil decretada e promulgada pelo Congresso Nacional. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1960-1969/constituicao-1967-24-janeiro-1967-365194-publicacaooriginal-1-pl.html>.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 02 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 4 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 15 de maio de 2021.

BRASIL. **Decreto 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 15 de maio de 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de gestão de riscos / Tribunal de Contas da União** – Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 154p., 2018.

BRASIL. **Decreto n.º 48.094, de 14 de outubro de 2019.** Aprova o Manual de Serviços da Secretaria da Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=47660&tipo=>. Acesso em 22 de junho de 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estabelece 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).

BRASIL. **Lei nº 13.502, de 1 de Novembro de 2017.** Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera a Lei no 13.334, de 13 de setembro de 2016; e revoga a Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003, e a Medida Provisória no 768, de 2 de fevereiro de 2017. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm). Acesso em 03 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2003/lei-10683-28-maio-2003-496772-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 15 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019.** Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. Disponível em: <https://www.justica.gov.br/Acesso/institucional/sumario/decretos/anexos/lei-no-13-844-de-18-de-junho-de-2019-1.pdf/view>. Acesso em 02 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/orcamento-e-financas/legislacao/outras/Lei%2010.180.pdf/view>. Acesso em: 12 de maio de 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 768, de 2 de fevereiro de 2017.** Cria a Secretaria-Geral da Presidência da República e o Ministério dos Direitos Humanos, altera a Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato20152018/2017/mpv/mpv768.htm#:~:text=MPV%20768text=MEDIDA%20PRESS%20C3%93RIA%20N%C2%BA%20768%2C%20DE%20%20FEVEREIRO%20DE%202017.&text=Cria%20a%20Secretaria%20Geral%20da,Mi nist%C3%A9rios%2C%20e%20d%C3%A1%20 outras%20 provid%C3%AAs](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20152018/2017/mpv/mpv768.htm#:~:text=MPV%20768text=MEDIDA%20PRESS%20C3%93RIA%20N%C2%BA%20768%2C%20DE%20%20FEVEREIRO%20DE%202017.&text=Cria%20a%20Secretaria%20Geral%20da,Mi nist%C3%A9rios%2C%20e%20d%C3%A1%20 outras%20 provid%C3%AAs). Acesso em 01 de maio de 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm). Acesso em: 15 de maio de 2021.

BUGARIN, B. J. Controle das finanças públicas – Uma visão geral. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 98, n. 59, 1994.

BULIGON, DE.; OLIVEIRA, A. G. **Controle Interno na Administração Pública como Instrumento de Governança e Governabilidade na Gestão Pública.** In: VIII Congresso Nacional de Excelência em Gestão, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: [http://www.eventos.ct.utfpr.edu.br/anais/snpd/pdf/snpd2013/Diego\\_Buligon.pdf](http://www.eventos.ct.utfpr.edu.br/anais/snpd/pdf/snpd2013/Diego_Buligon.pdf). Acesso em 25 de junho de 2021.

CALIXTO, E. G. VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na Administração Pública Federal. **Revista eletrônica de contabilidade.** [S. I], v. 1, n.1, p. 63-81, 2005. Disponível em: [file:///C:/Users/pc/Downloads/6153-27232-1-SM%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/pc/Downloads/6153-27232-1-SM%20(2).pdf). Acesso em: 19 de maio de 2021.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração**

das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CHALMERS, K.; HAY, D.; KHLIF, H. Internal Control in Accounting Research: A Review and Future Research Agenda. **Journal of Accounting Literature**, [S. I], v. 1, p. 1-53, 2018.

COLARES, A. C. V. Reestruturação e implementação de controles internos em uma empresa prestadora de serviços. **Revista Eletrônica Produção & Engenharia**, [S.I], v. 8, n. 1, p. 666-678, 2016.

CONTI, J. M.; CARVALHO, A. C. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. **SEÇÃO ESPECIAL – TEORIAS E ESTUDOS CIENTÍFICOS**. n. 37, p. 2012-2020, 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control – Integrated Framework**, Estados Unidos, 1992. Disponível em: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>. Acesso em: 07 de abril de 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle interno Estrutura Integrada**. Estados Unidos, 2013. Disponível em: [http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO\\_ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf). Acesso em: 07 de abril de 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada**. 2. ed. Jersey City: COSO, 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>. Acesso em: 20 de maio de 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos Integrado com Estratégia e Performance** (Tradução livre do original em inglês). Sumário Executivo, 2017.

CREPALDI, S. A. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa – métodos qualitativo, quantitativo e misto**. São Paulo: Editora ARTMED, 2007.

DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; MARCELINO, G. F.; LUSTOSA, P. R. B. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO, **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 2, p. 3 – 19, 2010.

D'AVILA, M. Z.; OLIVEIRA, M. A. M. **Conceitos e técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DEAN, P. C.; VAZQUEZ-GONZALEZ, J.; FRICKER, L. Causes and Challenges of Healthcare Fraud in the US. **International Journal of Business and Social Science**, [S. I], v.

4, n. 14, 2013.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Lei Sarbanes-Oxley: Guia para Melhorar a Governança Corporativa Através de Eficazes Controles Interno** (2003). Disponível em: [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia\\_sarbanes\\_oxley%281%29.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley%281%29.pdf). Acesso em 14 de abril de 2021.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DIEHL, A. A. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DOMINGUES, C. A. **Estatística Aplicada à Metodologia da Pesquisa Científica, para Temas Militares**. Rio de Janeiro Editora Esao –2004.

FERREIRINHA, I. M. N. **Auditoria e controle no setor público**. 1. ed. Santa Catarina: UNIASSELVI, 2016.

FILGUEIRAS, F.; ARANHA, A. L. M. Controle da Corrupção e Burocracia da Linha de Frente: Regras, Discricionariedade e Reformas no Brasil. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 54, n.2, p. 349-387, 2011.

FRAZER, L. Internal Control: Is it a Benefit or Fad to Small Companies? A Literature Dependency Perspective. **Journal of Accounting and Finance**, [S. I], v. 16, n. 4, p.149-161, 2016.

FRASER, J. R. S.; SIMKINS, B. **Enterprise Risk Management**. 10.1002/9781118267080, 2010.

FÊU, C. H. **Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability**. Jus Navigandi, Teresina, v. 8, n. 119, 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/4370>. Acesso em: 22 de junho de 2021.

GATTRINGER, J. L. **O controle interno na administração pública: Um estudo nos municípios catarinenses**. 2016. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade do Vale do Itajaí, 2016.

GE, W.; LI Z.; LIU Q.; MCVAY S. **When does internal control over financial reporting curb resource extraction? Evidence from China**. Working paper, University of Washington, Southern Methodist University, and Huazhong University of Science and Technology, 2018. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2704663](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2704663) . Acesso em 17 abril 2021.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, J.; SALAS, J. **Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da administração pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HELFENSTEIN, R. **Independência e qualidade do controle interno no setor público**. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2017.

HUBBARD, D. W. **The Failure of Risk Management: Why It's Broken and How to Fix It**. New Jersey (EUA): John Wiley & Sons, Inc., 2009. Disponível em: <http://www.amazon.com/Failure-Risk-Management-Whyroken/dp/0470387955>. Acesso em 10 de janeiro de 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**, Bruxelas, 2004. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

JACINTHO, M. R. M. RAMOS, D. B. **Controles internas na área financeira da Unimed Nordeste RS, com foco nos produtos hospitalares, faturados pelos prestadores de serviços terceirizados**. IX Seminário de Iniciação Científica curso de ciências contábeis da FSG, v. 5, n. 2, 2014.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, [S.I], v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008.

KLEIN JÚNIOR, V. H. Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability? **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. I], v.14, p. 1-12, 2020.

KOVALSKI, F. M. **Sistema de controles internos: um estudo de caso aplicado a uma empresa de comércio e beneficiamento de cereais**. Trabalho de Conclusão de Curso de Pós- graduação. Universidade Federal do Paraná. Curitiba – PR. 2017.

LAWSON, B. P.; MURIEL, L.; SANDERS, P. R. A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control–Integrated Framework. **Research in Accounting Regulation**, [S. I], v. 29, p. 30-43, 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei no 14.804, de 29 de outubro de 2012**. Regula o acesso a informações, no âmbito do Poder Executivo Estadual, e dá outras providências. Disponível em: [http://www2.sad.pe.gov.br/c/document\\_library/get\\_file?uuid=1b414b4c-0e58-47c3-b5baeacb60bbfd8b & groupId=11927](http://www2.sad.pe.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=1b414b4c-0e58-47c3-b5baeacb60bbfd8b & groupId=11927). Acesso em 15 de setembro de 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei no 15.452, de 15 de janeiro de 2015**. Dispõe sobre a estrutura e o funcionamento do Poder Executivo. Disponível em: <http://www.secti.pe.gov.br/wpcontent/uploads/leis/p7/Lei%20Estadual%2015.452-2015%20-20Estrutura%20o%20funcionamento%20do%20Poder%20Executivo.pdf> Acesso em 12 mai. 2018.

LIMA, H. M. A.; MELO, F. A. O.; REIS, P. N. C.; LIMA, C. C. S.; OLIVEIRA, V. M. S. **Controle interno como ferramenta essencial contra erros e fraudes dentro das organizações**. IX Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, 2012.

LONGO, P. S. SIBIM, M. C.; IGARASHI, D. C. C. TAKAHASHI, L.C., E., PASINI, A. Committee of Sponsoring Organization: potencial de auxílio ao estruturar um sistema de

controle interno. **Revista de Gestão e Organização Cooperativas**, Santa Maria-RS, v. 4, n. 8, 2017.

LOUREIRO, D. P. B. **A importância do controle interno nas organizações**. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis), Porto Alegre, 2010.

LUZ, B. F. M. S. N. C. **A Importância do Controle Interno no Setor Público**. 2015. Trabalho de conclusão de curso (Obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis), Centro Universitário Eurípides de Marília, Marília, 2015.

MACEDO, E. L. **CONTROLES INTERNOS**. Percepções de gestores de negócio e de compliance sobre sua utilização como instrumento de competitividade. 2018. Dissertação (Mestrado em Gestão para a Competitividade), Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 2018.

MADEIRA, J. E. M. **A implantação das metodologias de auditoria interna baseadas em processo e em riscos: um estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil**. 2010. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

MADRIGAL, A. **A importância do controle interno da administração pública**. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/48488/a-importancia-do-controle-interno-na-administracao-publica>. Acesso em 26 de junho de 2021.

MARANHÃO, M.; MACIEIRA, M. E. **O processo nosso de cada dia: modelagem de processos de trabalho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, G. de A. **Estatística Geral e Aplicada**. 3 ed. São Paulo, Atlas, 2006.

MARTINS, G. A.; DOMINGOS, O. **Estatística Geral e Aplicada**. 4 ed. São Paulo, Atlas, 2011.

MARQUES, V. S.; SBEGHEN, R. T.; PALMEIRA, E. M. Controle interno em empresas de prestação de serviços: seus reflexos no planejamento e gestão financeira. **Revista Observatorio de La Economía Latino-americana**, Brasil, p. 1-21, 2016.

MARTHA, N.; MACHOGU, C.; ONSASE, E. Factors affecting the use of internal control systems in the University of Kabianga, Kenya. **International Journal of Social, [S. I.]**, v. 3, n. 10, p. 2542-2550, 2017.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à Administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MEDAUAR, O. **Controle da Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, M. S. **Controle interno: um estudo nas universidades federais brasileiras**. 2020. 187p. Mestrado em Controladoria - Programa de Pós- Graduação em Controladoria, Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), Recife, 2020.

\_\_\_\_\_. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020: Uma atualização das Três Linhas de Defesa**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil, julho de 2020.

MOHAMUD, H. A. Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms. **International Journal of Business and Social Science**, [S. I], v. 4, n. 4, p.165-172, 2013.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p.150-188, 2015.

MONTENEGRO, M. T.; OLIVEIRA, A. M.; LOPES, L. C. S. M. A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: uma percepção endógena. **INNOVAR. Revista de Ciências Administrativas e Sociais**, [S. I], v. 28, n. 68, p.51-66, 2018.

MORAIS, E. J. **Controles internos e estrutura de decisão organizacional: O caso da contabilidade do Banco do Brasil**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.

MORETTIN, P.A.; BUSSAB, W.O. **Estatística Básica**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MOURA, D. **Análise dos Fatores de convencimento do Juízo Brasileiro quanto à ocorrência de Fraude Contábil: um estudo de caso Múltiplo da Gallus, da Encol e do Banco Santos**. Dissertação (Mestrado Internacional), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2007.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; DE SOUZA, P. M. Controle interno como instrumento de gestão pública. **Revista de Informação Contábil**. [S. I], v. 11, n. 4, p.39-53, 2017.

OLIVEIRA, D. F. O controle interno e auditoria governamental: comparativo. **Revista Controle Doutrina e Artigos**, [S. I], v. 12, n. 1, p.196-210, 2014.

OLIVEIRA, E. A. **O controle interno do Estado do Pará na perspectiva do aperfeiçoamento da gestão pública e do enfrentamento da corrupção**. 2016. 99 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública), Universidade Federal do Pará, Belém, 2016.

PAPAZOV, E.; MIHAYLOVA, L. Accountancy-Based Sources of Information for Planning Purposes in SMEs, **Copernican Journal of Finance & Accounting**, [S. I], v.5, n. 1, 173 – 183, 2016.

PEIXE, B. C. S. **Finanças Públicas: controladoria governamental**. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2002.

PELEIAS, I. R.; CAETANO, G.; PARISI, C.; PEREIRA, A. C. Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no ENANPAD e Congresso USP: análise bibliográfica no período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, [S. I], v. 9, n. 4, p. 29-49, 2013.

PEQUENO, M. B. L. **Mapeando o uso e a utilidade das informações contábeis na tomada de decisão de alocação de recursos organizacionais**: a percepção dos gestores públicos das instituições federais de ensino superior da cidade do Recife. 2013. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Pernambuco, 2013.

PEREIRA, N. P. Controles Internos Empresariais e Gestão: visões e importância – Uma Abordagem Exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. I], v. 15, n. 10, p. 27- 44, 2014.

PERNAMBUCO. **Lei Ordinária Estadual n.º 13.205 de 19 de janeiro de 2007**. Dispõe sobre a estrutura e o funcionamento do Poder Executivo, e dá outras providências. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id= 2212 & tipo>. Acesso em: 15 de abril de 2021.

PERNAMBUCO. **Lei Complementar n.º 267, de 3 de abril de 2014**. Altera as Leis Complementares n.º 117, 118 e 119, de 26 de junho de 2008. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma= 2 & numero= 267 & complemento= 0 & ano= 2014 & tipo =\ url=>. Acesso em: 15 de abril de 2021.

PERNAMBUCO. **Lei Complementar Estadual n.º 119 de 26 de junho de 2008**. Dispõe sobre a criação da Carreira de Controle Interno e seus cargos, fixa sua remuneração, e dá outras providências. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id= 3340 & tipo>. Acesso em: 15 de abril de 2021.

PERNAMBUCO. **Lei Complementar Estadual n.º 141 de 03 de setembro de 2009**. Dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma= 2 & numero= 141 & complemento= 0 & ano= 2009 & tipo =\ url=>. Acesso em: 15 de abril de 2021.

PERNAMBUCO. **Lei Ordinária Estadual n.º 14.804 de 29 de outubro de 2012**. Regula o acesso a informações, no âmbito do Poder Executivo Estadual, e dá outras providências. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma= 1 & numero= 14804 & complemento= 0 & ano= 2012 & tipo =\ url=>. Acesso em: 15 de abril de 2021.

PINTO, A. R. P. Avaliação do controle interno do departamento financeiro de uma empresa comercial – estudo de caso. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, [S. I], v. 3, n. 1, p.1-27, 2006.

\_\_\_\_\_. **Portaria SCGE n.º 22, de 12 de março de 2021**. Dispõe da aprovação do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual, nos termos do Anexo Único desta Portaria, disponibilizado no site: [www.cge.pe.gov.br](http://www.cge.pe.gov.br). Disponível em: [https://www.scge.pe.gov.br/wp-content/uploads/2021/03/PORTARIA-SCGE-no-022\\_2021\\_Aprova-Manual-de-Orientacoes-Tecnicas-da-Auditoria-Interna-Governamental-do-Poder-Executivo-Estadual.pdf](https://www.scge.pe.gov.br/wp-content/uploads/2021/03/PORTARIA-SCGE-no-022_2021_Aprova-Manual-de-Orientacoes-Tecnicas-da-Auditoria-Interna-Governamental-do-Poder-Executivo-Estadual.pdf). Acesso em 12 de maio de 2018.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Rio Grande do Sul, 2013.

QUEIROZ, D. B. CUNHA, M. C. F.; SANTOS, J. K. L.; QUEIROZ, E. J. P.; QUEIROZ, R. M. Uma Análise do Funcionamento do Sistema de Controle Interno nas Administrações Públicas Municipais Paraibanas. **XV Congresso Brasileiro de Custos** – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

QUEIROZ NETO, H. **Práticas De Controle Interno nas Operadoras de Saúde Suplementar do Estado de Pernambuco**. 2019. Dissertação (Mestrado em Controladoria), Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2019.

RAGHAVAN, K. Municipal governments (mis) governance. **International Journal of Disclosure and Governance**, [S. I], v. 8, n. 2, p. 194-207, 2011.

REGINATO, E.; NONNIS, E.; PAVAN, A. Modern public internal control systems and accountability in health care organizations. **Economia Aziendale Online**, Pava, v. 2, n. 4, p.381-396, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.4485/ea2038-5498.381-396>. Acesso em: 08 de outubro de 2021.

RESKE FILHO, A. JACQUES, E. A.; MARIAN, P. D. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Sociais e Humanas**, [s. I], v.18, n.2, p.49-54, 2005.

RIBEIRO, L. M. P. TIMÓTEO, A. C. A adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 9, n. 17, p. 61-82, 2012.

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

ROBBINS, S. P.; DECENZO, D. A. **Fundamentos de Administração: Conceitos Essenciais e Aplicações**. 4. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ROCHA, L. M. A função controle na administração pública: controle interno e externo. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 1-208, 2013.

RONCALIO, M. P.; ALBERTON, L.; AMARAL, E. **Organização e Atuação dos Órgãos de Controle Interno nos Municípios de Santa Catarina: Uma análise nos municípios com mais de 50.000 habitantes**. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação em Administração, v. 33, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ENANPAD.

ROSENTAL, C. FRÉMONTIER-MURPHY, C. **Introdução aos métodos quantitativos em ciências humanas e sociais**. Porto Alegre: Instituto Piaget, 2001.

SANCOVSCHI, M. Reengenharia de processos e controle interno: uma avaliação comparativa. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 64-77, 1999.

SANTANA, A. S. **Limites e Possibilidades do Exercício do Controle Social: O caso dos Conselhos Municipais do FUNDEB, Saúde e Assistência Social do municípios de Pres. Tancredo Neves na Bahia – Contribuição do Programa Olho Vivo no Dinheiro Público da Controladoria-Geral da União**. 2010. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.

SANTOS, A. J. B. **Controle Interno na Gestão Pública Municipal: à luz do Plano de Ação do Poder Executivo Municipal nas Prefeituras da Zona da Mata Setentrional de Pernambuco.** 2013. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.

SANTOS, C. A.; SILVA, J. C. C.; SANTOS, W. B. **O controle interno na gestão das empresas localizadas em Arapiraca – AL. II SIMP CONT – Recife, 2017.**

SANTOS, I. A.; SOUZA, A. L. C.; SILVA, I. A.; MADURO, M. R.; LIMA, O. P. OLIVEIRA JÚNIOR, N. J. ARAÚJO, P. C. D.; SANTIAGO, S. B.; ARAÚJO, E. M. A importância do controle interno na gestão pública: Revisão de literatura. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento.** [S. I], v. 17, n. 12, p.22-35, 2020.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. **Lei Complementar Estadual n.º 141, de setembro de 2009.** Dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma= 2 & numero= 141 & complemento= 0 & ano= 2009 & tipo =\ url=>. Acesso em: 16 de setembro de 2021.

SHAMZADEH, B.; ZOLFAGHARI, N. Impact of efficacious internal controls on audit process: Auditors' perspective. **Review of Contemporary Business Research**, [S.I], v.4, n.2, p. 97-107, 2015.

SILVA NETO, C. E. **Administração de contas públicas.** São Paulo: Luzes, 1999.

SILVA, L. . **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, M. A. O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas. **Revista do TCU**, Brasil, 2013.

SILVA, M. A., VIEIRA, E. T. V. Auditoria Interna: Uma ferramenta de gestão dentro das organizações. **Redeca, S. I**, v.2, n. 2, p. 1 -20, 2015.

SILVA, J. M. BATISTA JÚNIOR, L. T. M. BENTES, R. C. R.; LIMA JÚNIOR, J. W. P.; SANTANA, A. P. A Importância do Controle Interno na Gestão Pública. [S.I], **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento.** v. 1, n.2, p.20-30, 2017.

SOARES, L. L. **Características do sistema de controle interno municipal: um estudo na Prefeitura de Municipal de Ouro Preto.** 2012. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais, 2012.

SOUZA, P. C. R. **Controle da Administração Pública.** In: MOTA, C. P. C. Curso prático de Direito Administrativo. 2. ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SOUZA, C. S. **O papel do controle interno na gestão dos gastos públicos municipais.** Monografia (Ciências Contábeis) - FAE – Centro Universitário. Curitiba, 2008.

STEVENSON, W. J. **Estatística Aplicada à Administração**. 1. ed. Editora Harbra, 1981.

SUBRAMANIAM, N.; RAE, K. Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. **Managerial Auditing Journal**, [S. I], v. 23, n. 2, p. 104-124, 2008.

THOMÉ, V. A. TINOCO, J. E. P. **A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná–Brasil**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. São Paulo. v. 5, 2005.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOTORS. **Modelo das três linhas do IIA 2020**. Uma atualização das três linhas de defesa, 2020.

VASCONCELOS, T. C.; SAMPAIO, J. C. S.; SILVA NETO, A. F., DUQUE, C. Funcionalidade do Controle Interno nos Municípios: Um Estudo nas Prefeituras de Uma Região Metropolitana do Nordeste. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v.5, n.2, p. 2012-221, 2012.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

VERSCHOOR, C. C. Corporate Performance Is Closely Linked to a Strong Ethical Commitment, **Business and Society Review**, Oxford, v. 104, n. 4, p. 407-415, 1999.

VIEIRA, R. F. C. V.; ARAÚJO, A. O.; GOMES, A. M.; SOUZA, A. L.; ROCHA, M. M. Q. Controle interno dos estoques de medicamentos nos hospitais de natal. **Interface**, Natal, v.4, n. 2, p. 39-54, 2007.

VIEIRA, J. B. BARRETO, R. T. S. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília: Portilho, 2019.

VU, H. T. The Research of Factors Affecting the Effectiveness of Internal Control Systems in Commercial Banks-empirical Evidence in Viet Nam. **International Business Research**, [S. I], v. 9, n. 7, p. 144-153, 2016.

WANDERLEY, C. A. N. **Auditoria**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

WANG, J. J.; HOOPER, K. Internal control and accommodation in Chinese organisations. **Elsevier**, Nova Zelândia, v. 49, p. 18-30, 2017.

YOUNAS, A.; KASSIM, A. A. M. Essencialidade do controle interno no processo de auditoria. **International Journal of Business and Applied Social Science**, [S. I], v. 5, n. 11, p.1-6, 2019.

## APÊNDICE

### APÊNDICE I - Questionário

#### I-PERFIL DOS RESPONDENTES

1. Qual o sexo do respondente?

Masculino

Feminino

2. Qual o grau de escolaridade do respondente?

Nível Médio

Graduação

Especialização

Mestrado

Doutorado

3. Qual a área de formação do respondente? Obs.: Caso o responsável possua mais de uma graduação, assinalar a considerada mais relevante para o desempenho de suas atividades.

Não possui formação de nível superior

Administração

Ciências Contábeis

Economia

Outros

4. Caso tenha assinalado na questão 3 a alternativa "Outros", especificar a formação: \_\_\_\_\_

5. Qual a faixa etária do respondente?

Abaixo de 30 anos

De 31 a 40 anos

De 41 a 50 anos

Acima de 50 anos

6. Qual o tempo de atuação na Unidade de Controle Interno - UCI?

Menos de 5 anos

De 5 a 10 anos

De 11 a 20 anos

De 21 a 30 anos

Acima de 30 anos

7. Qual o tempo de experiência no cargo?

Menos de 5 anos

De 5 a 10 anos

De 11 a 20 anos

De 21 a 30 anos

Acima de 30 anos

## II- CARACTERÍSTICAS DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

8. Qual o número de servidores lotados na Unidade de Controle Interno?

---

9. O responsável pela Unidade de Controle Interno possui experiência em Controle Interno, anterior à exercida no cargo?

Sim

Não

10. A Secretaria/Órgão possui Unidade Setorial Contábil (Contabilidade)?

Sim

Não

11. A Unidade de Controle Interno é responsável pela definição dos controles internos a serem implementados na Unidade Gestora (Secretaria/órgão)?

Sim

Não

12. A Unidade de Controle Interno é responsável pela avaliação das práticas dos controles internos na Unidade Gestora?

Sim

Não

13. Caso a resposta da questão anterior tenha sido negativa, de quem é a responsabilidade pela avaliação dos controles internos a serem adotados pela Unidade Gestora?

\_\_\_\_\_

14. A Unidade de Controle Interno apoia o mapeamento e a avaliação dos riscos, no processo de Gestão de Riscos na Unidade Gestora?

Sim

Não

15. Caso a resposta da questão anterior tenha sido negativa, de quem é a responsabilidade pela avaliação dos controles internos a serem adotados pela Unidade Gestora?

\_\_\_\_\_

### III- ASPECTOS GERAIS DOS CONTROLES INTERNOS

16. A Unidade de Controle Interno possui especificação dos controles internos, de forma a orientar a sua atuação?

Sim, existem controles internos formalizados

Sim, existe especificação dos controles internos, mas estes não se encontram formalizados

Não

17. São realizadas avaliações periódicas do sistema de controle interno da Unidade de Controle Interno?

- Sim, a avaliação é realizada periodicamente
- Sim, mas não há periodicidade pré-determinada
- Não há avaliação

18. Caso a resposta da questão anterior tenha sido sim, a avaliação do controle interno compreende: (Obs.: esta questão permite marcar mais de uma alternativa).

- A verificação, se o sistema de controles detectaria de imediato erros ou irregularidades
- A análise das fraquezas ou falta de controle, que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades
- A emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno.

19. Qual a importância que você atribui à realização do sistema de controle interno?

- Nenhuma importância
- Pouco importante
- Importante
- Muito importante

20. Quais tipos de controles internos que são adotados na unidade Gestora? ( Obs:esta questão permite marcar mais de uma alternativa)

- Sistema de conferência, aprovação e autorização
- Segregação de funções ( separação das funções de aprovação, execução e controle)
- Monitoramento das ações
- Treinamento pessoal
- Análises orçamentárias
- outros

Caso tenha marcado a alternativa “outros” na questão 21, especificar:

---

21. A Unidade Gestora (secretaria/órgão) possui uma política de Gestão de Riscos?

- Sim, há uma política de gestão de riscos formalizada
- Sim, mas não se encontra formalizada
- Não

22. Qual a importância que você atribui à realização da Gestão de Riscos?

- Nenhuma importância
- Pouco importante
- Importante
- Muito importante

Para cada uma das afirmações a seguir, assinale o grau de concordância.

23. Os problemas nos controles internos da Unidade Gestora Executora são identificados pela Unidade de Controle Interno.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

24. A periodicidade das avaliações dos controles internos da unidade gestora variam conforme a sua estrutura física e de pessoal

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo

- Concordo
- Concordo Totalmente

25. As fragilidades de controles internos da Unidade Gestora na primeira linha de defesa (Secretaria ou órgão) são analisadas e corrigidas.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

26. As responsabilidades e atribuições do Assessor Especial de Controle Interno ou responsável equivalente, encontram-se formalmente estabelecidas.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

27. Existe plano de treinamento e desenvolvimento periódico para servidores da Unidade de Controle Interno.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

28. Os riscos são identificados, mensurados, classificados e tratados.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

29. A Unidade de Controle Interno dispõe de canais de comunicação com o órgão central de controle interno.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

30. A Unidade de Controle Interno utiliza formas de comunicação com o público, considerando sempre a legislação pertinente.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

31. Existem manuais de procedimentos internos definindo formalmente as responsabilidades, atribuições e atividades de cada cargo/função.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo

Concordo Totalmente

32. Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Unidade de Controle Interno.

Discordo Totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo Totalmente

33. A estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecem uma diretriz para o Controle Interno.

Discordo Totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo Totalmente

34. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Unidade Gestora (Secretaria ou Órgão).

Discordo Totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo Totalmente

35. A Unidade de Controle Interno demonstra ter comprometimento com integridade e os

valores éticos.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

36. A Unidade de Controle Interno especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos do sistema de Controle Interno.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

37. A Assessoria Especial de Controle Interno consegue identificar claramente quais os procedimentos de controle interno administrativos utilizados na Unidade Gestora Estadual.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

38. A Unidade de Controle Interno estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo

- Concordo
- Concordo Totalmente

39. A Unidade de Controle Interno transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento dos controles internos, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

40. A Unidade de Controle Interno seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos Controles Internos.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

41. O Assessor Especial de Controle Interno tem conhecimento dos componentes e princípios do COSO I.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

#### IV – CONTROLES CONTÁBEIS

42. Há obediência e observância plena aos normativos vigentes no Estado de Pernambuco pela Unidade Setorial de Contábil.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

43. A Unidade Gestora Executora desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

44. O Controle de Erros e Fraudes contábeis atende às necessidades da Unidade Gestora Executora.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

45. O Controle de Desvios de recursos atende as necessidades da Unidade Gestora.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

46. Na elaboração dos procedimentos de Controle Interno da Unidade de Controle Interno é levado em consideração o princípio da economicidade.

- Discordo Totalmente

- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

47. A Unidade de Controle Interno dispõe de procedimentos de Controle Interno diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

48. A Unidade de Controle Interno possui planejamento e controle orçamentário eficientes.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

49. A instituição possui sistemas de controle orçamentário/financeiro além do E-Fisco que dão suporte aos atos praticados.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

50. A Unidade Gestora (Secretaria/Órgão) possui sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira, patrimonial e orçamentária.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

51. A Unidade de Controle Interno dispõe de mecanismos de controle nos contratos e convênios.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

52. A Unidade de Controle Interno avalia se as atividades de controle de transações, como verificações, reconciliações, autorizações e aprovações, controles sobre dados permanentes e atividades de controle físico, estão sendo realizadas de forma completa, exata e conforme políticas e procedimentos estabelecidos.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

#### V – CONTROLE ADMINISTRATIVOS

53. As atribuições e responsabilidades encontram-se claramente definidas.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

54. A Unidade Gestora (Secretaria/órgão) dispõe de controles e monitoramento das atividades administrativas de forma eficiente e efetiva.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

55. A Unidade de Controle Interno possui uma estrutura física adequada e em conformidade ao decreto nº 47.087/19.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

56. A Unidade de Controle Interno possui sistema de avaliação monitoramento no cumprimento das metas previstas.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

57. A Unidade Gestora (Secretaria/Órgão) possui estrutura hierárquica definida conforme as boas práticas da gestão pública.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

58. O Assessor Especial de Controle Interno faz parte de algum comitê gestor da alta administração da Unidade Gestora.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

59. A Unidade de Controle Interno possui atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

60. A Unidade de Controle Interno aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à boa governança.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

61. Os controles administrativos da Unidade Gestora Executora são operacionalizados com o apoio da alta direção.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

62. A Unidade de Controle Interno apoia o Controle Externo no exercício de sua missão institucional.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

63. A Unidade de Controle Interno incentiva e promove a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da Unidade Gestora (Secretaria/Órgão).

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente