

Controles internos no setor público: uma análise à luz da estrutura do COSO no estado do Piauí

Nelma Lopes Da Silva (UFPI) - nelmalopesdasilva@hotmail.com

Iane Rodrigues de Carvalho Moura (UFPI) - ianercm@yahoo.com.br

Resumo:

Esta pesquisa tem como propósito conhecer o controle interno na administração pública do estado do Piauí, especificamente quanto à aderência ao COSO e a partir do entendimento dos seus gestores. Para isso, utilizou-se de estudo literário para respaldar o conceito de controle interno e COSO, de consulta documental sobre legislação vigente, além de entrevista com os coordenadores dos Núcleos de Controle Interno (NCI) nos órgãos que compõem a gestão pública do estado do Piauí. Assim, contou-se com uma amostra de 66 instituições, sendo 42 da administração direta e 24 da administração indireta. Após a aplicação da metodologia de pesquisas, selecionou-se um corpus composto por 11 entidades da administração direta, que representa 26% da amostra. Os resultados apresentam uma adoção parcial dos elementos preconizados pelo COSO. Verificaram-se falhas na sua observância no que tange, principalmente, a programas de treinamento e aperfeiçoamento. Acerca da avaliação de riscos, registra-se que 72% dos respondentes consideram a existência de potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos. Em relação às atividades de controle, foi constatado que a Controladoria Geral do Estado funciona como órgão central do Sistema de Controle Interno e que o item “monitoramento” apresenta vulnerabilidade, especialmente no que diz respeito à realização de avaliações independentes.

Palavras-chave: Administração Pública, Controle Interno, COSO

Área temática: Sistemas de controle gerencial e custos

Controles internos no setor público: uma análise à luz da estrutura do COSO no estado do Piauí

RESUMO

Esta pesquisa tem como propósito conhecer o controle interno na administração pública do estado do Piauí, especificamente quanto à aderência ao COSO e a partir do entendimento dos seus gestores. Para isso, utilizou-se de estudo literário para respaldar o conceito de controle interno e COSO, de consulta documental sobre legislação vigente, além de entrevista com os coordenadores dos Núcleos de Controle Interno (NCI) nos órgãos que compõem a gestão pública do estado do Piauí. Assim, contou-se com uma amostra de 66 instituições, sendo 42 da administração direta e 24 da administração indireta. Após a aplicação da metodologia de pesquisas, selecionou-se um *corpus* composto por 11 entidades da administração direta, que representa 26% da amostra. Os resultados apresentam uma adoção parcial dos elementos preconizados pelo COSO. Verificaram-se falhas na sua observância no que tange, principalmente, a programas de treinamento e aperfeiçoamento. Acerca da avaliação de riscos, registra-se que 72% dos respondentes consideram a existência de potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos. Em relação às atividades de controle, foi constatado que a Controladoria Geral do Estado funciona como órgão central do Sistema de Controle Interno e que o item “monitoramento” apresenta vulnerabilidade, especialmente no que diz respeito à realização de avaliações independentes.

PALAVRAS-CHAVE: Administração Pública. Controle Interno. COSO.

ABSTRACT

This study aims at identifying the internal control in the public administration of the State of Piauí, regarding its adherence to COSO, based on the understanding of its managers. To this end, it was used bibliographic research to support the concept of internal control and COSO; documentary research on current legislation; interviews with the coordinators of the Internal Control Nuclei - NCI, in the bodies that make up the public management of the State of Piauí. Thus, the study relied on a population of 66 institutions, from which 42 were from direct administration and 24 from indirect administration, and, after applying the research methodology, a corpus composed of 11 entities of direct administration was selected, that is, 26% of the sample. The results show a partial adoption of the elements recommended by COSO. It was noticed flaws in their observance, mainly on what concerns training and improvement programs. Regarding risk assessment, it was registered that 72% of the respondents consider the existence of a potential for fraud in the evaluation of risks to the achievement of objectives. In relation to control activities, it was found that the State Comptroller's General Office functions as the central body of the Internal Control System, and that the item “monitoring” presents vulnerability, especially regarding the conduction of independent assessments.

KEYWORDS: Public Administration. Internal Control. COSO.

1. Introdução

A auditoria é um instrumento vasto de controle, que, por meio dos seus métodos, como o controle interno, contribui de forma adequada à aplicação dos mecanismos, métodos, instrumentos manipulados pela entidade.

O Controle interno se difere de auditoria interna. O primeiro é um exercício de correção e investigação dos controles internos realizado por um departamento específico da empresa. Enquanto o segundo é um conjunto de técnicas executadas constantemente nas organizações para obtenção de suas finalidades.

Por sua vez, de acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (2015), controle interno é conceituado como “o plano de organização e o conjunto coordenados dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e adesão à política traçada pela administração”.

Na busca pelo aperfeiçoamento dos Controles Internos como elemento fundamental para o bom funcionamento das organizações surge o *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO), uma entidade sem fins lucrativos criada para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos da empresa (VIEIRA, 2009).

Nesse sentido, a organização de controle interno expressa pelo COSO é a mais respeitada dentre as diversas organizações presentes. Além disso, os procedimentos são efetuados pelo conselho da administração e por toda empresa levando ao êxito funcional com eficácia, eficiência nas operações, confiança nas informações financeiras e execução das normas e legislação vigentes.

Assim, o controle interno da administração pública tem como principal objetivo proporcionar auxílio para o bom gerenciamento dos negócios públicos. Na administração pública, o controle interno deve ser atuante em todas as suas funções - administrativa, jurídica, financeira, contábil, entre outros -, atuando de forma a precaver a realização dos objetivos a que se propõe (JOSÉ FILHO, 2008).

Diante disso, questiona-se: os controles internos da administração do Governo do estado do Piauí apresentam os elementos do COSO? O objetivo deste trabalho é identificar, pois, os controles internos dos órgãos pertencentes à estrutura administrativa do Governo do estado do Piauí quanto à aderência ao COSO.

Esse trabalho foi inspirado em um estudo realizado por Araújo, Dias e Alves (2018), no qual foram pesquisados os controles internos no estado do Pará analisando a adoção ao COSO a partir da percepção do gestor. Com isso, explica-se o uso da mesma questão de pesquisa para esse estudo.

Defende-se a pesquisa pela importância do controle interno no estado do Piauí, sobretudo a partir do surgimento do Decreto n. 17.526, de 04 de dezembro de 2017, que reestruturou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo estadual. Com essa norma, o sistema de controle interno ganhou um papel de destaque no combate aos riscos.

Impele anotar que o referido decreto, que reestrutura o Sistema de Controle Interno no estado do Piauí, em seu artigo 4º, traz os cinco componentes do COSO, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, comunicação e monitoramento. Esses componentes cooperam-se mutuamente para alcançar os objetivos institucionais dos órgãos da Administração Estadual.

Desse modo, a presente pesquisa foi baseada em levantamentos bibliográficos, legislação específica ao assunto, instrumentos legais utilizados nos controles internos e entrevista com aplicação de questionário aos agentes responsáveis pelos controles internos da administração estadual.

O trabalho está dividido em introdução e mais quatro seções, sendo a segunda a abordagem do referencial teórico, evidenciando definições de controle interno, legislação específica, apresentação dos elementos do COSO, estudos anteriores. Na terceira seção, apresentam-se os procedimentos metodológicos. Na quarta, a análise dos resultados e a conclusão é apresentada na quinta seção, seguida das referências consultadas para sua realização.

2. Referencial teórico

2.1. O Controle Interno na Administração Pública

Segundo Cruz e Glock (2003), o ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. O controle caracteriza-se por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro contido em um documento ou em outro meio, que expresse uma ação ou uma situação, com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determina legislação e norma.

Sousa e Colares (2012) definem que o Controle Interno tem como intento planejar, acompanhar a execução e avaliar os atos e fatos da administração pública, citando, nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), que estabelece norma de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Já para a Constituição Federal de 1988, na Administração Pública, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta será exercida pelo Tribunal de Contas, mediante o controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder.

O controle interno é exercido por cada poder sobre seus próprios atos e agentes. O principal fundamento do controle interno na administração pública está no art. 76 da Lei 4.320/64, qual seja: legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1964).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP/ NBC TSP) surgem no contexto de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essas normas estabelecem orientações específicas a serem observadas pelos órgãos e entidades incluídas no campo de aplicação da Contabilidade Aplicada do Setor Público (CASP). Assim, a Norma que trata sobre o Controle Interno (NBCT 16.8) foi revogada pela NBC TSP 11. Enquanto não é atualizada a referida norma, segue-se a NBCT 16.8. Para Rocha (2001), o Controle Interno na Administração Pública é

Todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre o seu pessoal e os atos administrativos que pratiquem (ROCHA, 2001, p. 125).

Carvalho Filho (2014) define Administração Direta como o conjunto de órgãos que integram as pessoas políticas ou federativas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), aos quais foi atribuída a competência para o exercício das atividades do Estado de forma centralizada. Já Administração Indireta se caracteriza quando o Estado atua de forma descentralizada, atribuindo a outra pessoa a realização de alguma atividade administrativa. Ela é composta pelas autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedade de economia mista.

2.2. O Coso e os Controles Internos

A *Treadway Commission*, criada em 1985, nos Estados Unidos, para estudar as causas de ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis. Posteriormente, se tornou um comitê denominado *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO), que publicou critérios práticos e amplamente aceitos para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade (WANDERLEY; FONSECA; PAULA, 2015).

COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, 2013) é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

O COSO dedica-se a fornecer liderança de pensamento por meio do desenvolvimento de quadros e orientações sobre gerenciamento de riscos corporativos, controle interno e dissuasão de fraude (COSO, 2017). Trata-se de uma iniciativa conjunta de cinco organizações do setor privado, quais sejam: Associação Americana de Contabilidade (AAA), Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), Executivo Financeiro Internacional (FEI), Associação dos Contabilistas e Profissionais da Área Financeira em Negócios (IMA) e do Instituto dos Auditores Internos (IIA).

Assim, pode-se afirmar que enquanto o COSO I aborda a estrutura de controles internos de uma organização, o COSO II aborda o paradigma de Gestão de Riscos, ambos por meio da proposição de um Modelo Integrado. Já a organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é autônoma, independente e apolítica. Trata-se de uma organização externa aos vários governos aos quais estão associados. O Tribunal de Contas da União (TCU) é um membro da INTOSAI.

Nesse sentido, existem cinco componentes da estrutura do controle interno: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento, que, funcionando juntos, fornecem razoável segurança para a administração e para o conselho de administração acerca da realização dos objetivos da organização (CANNAVINA; PARISI, 2015).

Quadro 1 – COSO

Ambiente de Controle	Abrange a capacidade estratégica e empenho ético, é imaterial essencial à existência dos controles internos.
Avaliação de Riscos	Os riscos de não realizar as metas organizacionais ou não alcançar os interesses públicos.
Atividades de Controle	São ações realizadas com o objetivo de amenizar as ameaças, incapacidade, impotência, ilegitimidade, ilegalidade e antieconomicidade.
Informação e Comunicação	A informação é uma técnica constante de distribuição de informações essenciais.
Monitoramento	Inspeção apropriada dos elementos de controle interno.

Fonte: Dados da Pesquisa

Os fundamentos do COSO caracterizam os objetivos das entidades e representam o controle interno e seus elementos. Também padronizam as técnicas de controle para que estas sejam mensuradas e concedam a administração e a quaisquer interessados suporte para avaliar os controles internos.

2.3. Estudos anteriores

Os controles internos vêm sendo bastante pesquisados no ambiente acadêmico, tendo sido investigado sob diversos pontos de vista. Em âmbito nacional, pode-se citar, por exemplo, Garcia-Neta *et al.* (2017), Wanderley *et al.* (2015), Cannavina e Parisi (2015).

Garcia-Neta *et al.* (2017) pesquisou sobre o Sistema de Controle Interno nas prefeituras paraenses sob a ótica de seus gestores, detectando que, dentre a amostra, 83,3% dos gestores de controle interno das mencionadas prefeituras têm a compreensão de que atendem de modo total ou quase total aos normativos pertinentes ao Sistema de Controle Interno (*compliance*). No que concerne aos preceitos advindos do COSO, 56% dos mesmos possuem a compreensão de que atendem totalmente ou quase totalmente ao item. Portanto, as prefeituras paraenses atendem totalmente ou quase totalmente às perspectivas elencadas ao COSO e a legislação brasileira.

Wanderley *et al.* (2015) estudou sobre os controles internos no Setor Público à luz da estrutura do COSO. Esse estudo apurou o nível de harmonização teórica e prática entre os procedimentos de controle interno apontado como indispensáveis pela literatura do COSO I e os procedimentos de controle adotados pelo Departamento de Aquisição de um órgão de compra da marinha do Brasil.

Os resultados indicam que, com relação à harmonização teórica, os documentos analisados aproximam-se da base conceitual do COSO I nas dimensões ambientais de controle e “procedimentos de controle”, embora de maneira muito superficial. Na harmonização prática, identificou-se uma grande valorização dos aspectos relacionados com a integridade e com os valores éticos, indo ao encontro do que é preconizado pelo modelo.

Cannavina e Parisi (2015), por sua vez, tratam sobre gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. Este trabalho objetivou identificar, por meio de órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a percepção dos seus gestores sobre o quanto seus sistemas de controles internos têm sido utilizados para o alcance dos objetivos institucionais, tendo como referência os componentes de controle interno COSO/INTOSAI.

Os resultados permitiram concluir que os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não utilizam plenamente os controles internos como ferramenta para melhorar seu desempenho e alcançar seus objetivos.

Observou-se, diante dos estudos apresentados que, em todos os trabalhos pesquisados, houve ênfase na importância do Controle Interno para obter bons resultados na gestão pública e tornar eficiente, efetivo e eficaz o gasto do dinheiro público. Ressaltou-se, ainda, a perspectiva de aderência ao COSO no combate aos riscos de gestão pública.

3. Metodologia

Esse estudo utilizou-se tanto de métodos qualitativos à medida que analisou os resultados pesquisados nas entidades visitadas, quanto quantitativos ao mensurar esses resultados. A pesquisa tem por finalidade identificar o discernimento dos administradores do controle interno dos órgãos relacionados à estrutura administrativa do Governo do Estado do Piauí quanto à aderência ao COSO, baseado em estudo semelhante ao de Araújo *et al.* (2018).

Visando proporcionar maior conhecimento do problema em análise com vistas a torná-lo visível, classifica-se como uma pesquisa descritiva ou exploratória, que, para Gil (2007 apud ARAÚJO *et al.*, 2018), envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevista com os coordenadores do Núcleo de Controle Interno.

Para realização desta pesquisa, os dados foram obtidos a partir de visitas em alguns órgãos do governo do estado do Piauí, quando também foi aplicado um questionário aos coordenadores do Sistema de Controle Interno e foram solicitados regimentos internos.

A escolha pela avaliação a nível estadual deu-se em decorrência da Reorganização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo no Estado do Piauí em 2017 através do decreto n. 17.526. Após esse decreto, os órgãos e entidades deverão instituir, estruturar e assegurar núcleos setoriais de controles internos denominados Núcleo de Controle Interno (NCI).

Essa norma foi criada com o intuito de reestruturar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual no Piauí a fim de integrar as técnicas de controle nas áreas e em graus de órgãos da entidade, reorganizando-os com a finalidade de evitar riscos e fornecer segurança razoável no cumprimento da missão institucional, assim como executar os princípios norteadores da Administração Pública. Assim, os objetivos gerais de controle serão alcançados segundo o decreto n. 17.526 de 2017.

A amostra analisada foi composta de 66 instituições, sendo 42 da administração direta e 24 da administração indireta do Governo do Piauí, conforme referências extraídas do site oficial da administração estatal. Os critérios utilizados para a seleção da amostra foram os seguintes: i) a instituição está listada no site oficial do Governo do Estado do Piauí como pertencente à administração direta; ii) a entidade possui Núcleo de Controle Interno (NCI).

A finalidade desse núcleo é colaborar para o emprego legítimo, eficaz, permanente do patrimônio público. Ademais, os NCI foram criados em cada entidade conforme regimento interno ou norma que determine sua atividade.

Optou-se por uma amostra final com 11 órgãos administrados pelo Governo do Estado do Piauí, todos pertencentes à administração direta e com o Núcleo de Controle Interno (NCI) implantados. Para efetivação do propósito desta pesquisa, a coleta de informações foi fragmentada em duas fases: i) solicitação de visita a entidade através de comunicação telefônica; ii) visita ao órgão com aplicação do questionário e solicitação do regimento interno.

As questões manuseadas retratam uma adaptação produzida por Araújo *et al.* (2018), que se utilizaram dos autores Garcia-Neta (2017), Araújo *et al.* (2017), empregada às prefeituras do Estado do Pará. As resoluções equivalem ao nível de aderência da organização. Para o item em análise, utilizou-se a escala tipo Likert, que varia de um a cinco, sendo: (1) item não adotado, (2) item inicialmente adotado, (3) item parcialmente adotado, (4) item mais que parcialmente adotado e (5) item totalmente adotado.

Importante ressaltar que os questionários foram aplicados pessoalmente em cada órgão, possibilitando um entendimento do funcionamento dos Núcleos de Controles Internos. Os servidores integrantes dos Núcleos são subordinados administrativamente ao Secretário de Estado de cada órgão e tecnicamente à Controladoria Geral do Estado. Além disso, os membros dos núcleos possuem um sistema de software chamado de Sistema Integrado de Controle Interno (SINCIN), em que os servidores digitalizam os processos com os benefícios de regularidade, padronização, tempo de análise e comunicação.

Observou-se que a Controladoria Geral do Estado do Piauí possui 47 auditores governamentais lotados na sede e 12 auditores governamentais lotados em alguns órgãos com maior fluxo de processos, como: Secretaria de Administração e Previdência, Secretaria de Justiça, Secretaria de Segurança, Secretaria de Saúde, Secretaria de Educação, Secretaria de Planejamento, Secretaria de Agricultura Familiar, Fundação Piauí Previdência, Secretaria de Fazenda.

Algumas dessas entidades possuem mais de um auditor governamental em decorrência de maior volume de trabalho. Assim, esses profissionais auxiliam os Coordenadores dos Núcleos de Controle Interno nas análises dos processos, visando sempre à padronização, eficiência e eficácia do dinheiro público e prevenção dos riscos.

A exemplo do trabalho realizado por Araújo *et al.* (2018), a investigação dos dados é exibida conforme cada bloco de perguntas respondidas no questionário. As análises dos dados

foram realizadas em conformidade com as leis atuais sobre o controle interno no Estado do Piauí e as respostas foram demonstradas em pesquisa sobre esse tema.

4. Análise dos resultados

Com o propósito de constatar o discernimento dos gestores do controle interno das entidades atinentes à administração do Governo do Estado do Piauí quanto à aderência ao COSO, serão expostas as respostas dos coordenadores e gerentes do Núcleo de Controle Interno, no quantitativo total de onze instituições, semelhante ao trabalho realizado por Araújo *et al.* (2018).

Para a apuração dos resultados foram analisadas 275 respostas coletadas e examinadas pela escala do tipo *Likert* de 1 a 5, aplicando os questionários nos órgãos aos responsáveis pelos controles interno, baseado nas normas legais vigentes e nos resultados encontrados em outras pesquisas sobre o tema de controles internos. As tabelas apresentadas para análise integram os seis blocos dos questionários aplicados (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação, atividades de monitoramento).

Observa-se, na Tabela 1, que trata da adoção do elemento ambiente de controle, que as questões 1, 2 e 3 tiveram um grande percentual de adesão, especialmente o item 1, no qual 82% dos entrevistados afirmaram possuir um padrão formalmente estabelecido para os controles internos. Esses entrevistados correspondem a nove dos onze órgãos visitados.

Tabela 1 - Dados referentes à adoção do elemento ambiente de controle

Item	Bloco 1	1	2	3	4	5
1	Possui um padrão de atuação formalmente estabelecido, abordando pontos relacionados a fatores de integridade e valores éticos.	0%	9%	9%	0%	82%
2	Possui parâmetros claramente estabelecidos para a sua própria revisão.	0%	0%	9%	18%	72%
3	Possui uma estrutura organizacional definida, contemplando níveis hierárquicos e de responsabilidade.	0%	9%	9%	9%	72%
4	Possui programas de treinamento visando o aperfeiçoamento de seus colaboradores e/ou incentiva o desempenho (por meio de plano de cargos e salários e remuneração atrelada ou produtividade/capacitação).	27%	18%	27%	18%	18%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao item 2, apesar de 72% das entidades afirmarem que possuem parâmetros claramente estabelecidos para a sua própria revisão, quando solicitados os regimentos internos, nenhuma instituição forneceu. A ausência desse normativo pode ser justificada em decorrência da reforma administrativa promovida pela Lei Complementar nº 241, de 22 de abril de 2019. Portanto, foi constatado que os órgãos estão em processo de criação dos seus respectivos regimentos internos.

O item que apresentou menor adesão foi o 4, que diz respeito aos programas de treinamento visando aperfeiçoamento de seus colaboradores e/ou incentivo ao desempenho

por meio de cargos e salários e remuneração atrelada ou produtiva/capacitação. Resultado semelhante ao encontrado pelos pesquisadores Araújo *et al.* (2018). No estado do Piauí, a Controladoria Geral do Estado ministra treinamentos e capacitação aos responsáveis pelos Núcleos de Controles internos, mas ainda não há nenhum incentivo financeiro para os membros do NCI.

Na tabela 2, referente à adoção do elemento avaliações de riscos, registra-se que 72% dos respondentes, correspondendo a oito núcleos de controle interno, consideram o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos, ou seja, há grande potencial para fraudes dentre os processos analisados.

Tabela 2: Dados referentes a adoção do elemento avaliações de riscos

Item	Bloco 2	1	2	3	4	5
1	Administra uma rotina de identificação dos riscos que podem prejudicar o atingimento dos objetivos e metas da organização.	0%	9%	18%	9%	64%
2	Considera os riscos do não atingimento dos objetivos definidos pela entidade, havendo alguma tolerância ao que foi estabelecido.	0%	18%	0%	18%	64%
3	Considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.	9%	0%	9%	9%	72%
4	Busca identificar claramente os objetivos da entidade dentro das categorias operacional, divulgação e conformidade, para que, dessa forma, proceda a análise dos riscos inerentes aos mesmos.	0%	0%	18%	18%	64%
5	Monitora as mudanças no ambiente externo inerente à realização dos objetivos institucionais, as quais podem tornar Controle Interno Ineficaz.	9%	27%	0%	9%	55%

Fonte: Dados da pesquisa

No entanto, quanto ao monitoramento das mudanças de controle externo que poderia tornar o controle interno ineficaz para o órgão, observou-se que 55% dos entrevistados adotam esse item, o que corresponde a seis dos onze entrevistados. Nesse item, cabe registrar que existe uma possível falha, pois, ao passo que 72% dos entrevistados no item 3 afirmam considerar o potencial a fraude, ainda não há um monitoramento adequado, como demonstrado no item 5.

Na Tabela 3, o elemento atividade de controle, no item 1, referente à seleção e ao desenvolvimento de atividades de controle que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes pela administração, 64% dos núcleos de controle adotam essa questão. Foi constatado que a Controladoria Geral do Estado funciona como órgão central do Sistema de Controle Interno e auxilia para a consecução das atividades de controle à medida que orienta os núcleos no processo de controle.

Tabela 3: Dados referente ao elemento atividade de controle

Item	Bloco 3	1	2	3	4	5
1	Seleciona e desenvolve atividade de controle que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração e cooperam para a redução, a níveis aceitáveis dos riscos à realização dos objetivos.	9%	0%	9%	18%	64%
2	Seleciona e desenvolve atividades de controle em todos os níveis da entidade, nos vários estágios dentro dos processos institucionais e do ambiente tecnológico.	9%	9%	18%	27%	36%
3	Possui natureza preventiva ou de detecção, além de abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações, verificações e revisões de desempenho do negócio.	18%	9%	0%	36%	36%
4	Possui políticas e metodologias formais, que indicam as instruções a serem adotadas pelo pessoal, impedindo interpretações equivocadas.	9%	9%	9%	9%	64%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na questão 2, sobre o desenvolvimento de atividades de controle em todos os níveis da entidade, nos vários estágios dentro dos processos institucionais e do ambiente tecnológico, apenas 36% dos entrevistados, que corresponde a quatro dos onze órgãos pesquisados. Esse resultado demonstra uma contradição com o item 1, ora mencionado, também com o decreto que rege o sistema de controle interno no estado do Piauí.

O referido decreto informa que os membros dos núcleos de controle interno deverão utilizar o Sistema Integrado de Controle Interno (SINCIN). Nesse sistema, é possível fazer um *check-list* eletrônico que consiste em um banco de informações sobre os processos executados nas entidades. Nos onze órgãos visitados, todos afirmam utilizar esse sistema.

Na questão 3, relativa à natureza preventiva ou de detecção, houve baixo nível de adoção. Apenas 36% dos órgãos visitados, isto é, quatro das onze entidades, afirmam adotarem mais que parcialmente esse item. Verifica-se com esse baixo resultado que ainda há dificuldades para implantar nos órgãos a cultura de controle interno.

Na tabela 5, 73% dos entrevistados - oito dos onze órgãos - utilizam-se de fontes internas e externas para o apoio de seu funcionamento. No estado do Piauí, cabe a Controladoria Geral padronizar a forma de comunicação dos Núcleos de Controle Interno.

Tabela 4: Dados referente ao elemento Informações e comunicação

Item	Bloco 4	1	2	3	4	5
1	Utiliza informações tanto de fontes internas quanto externas com a finalidade de apoiar o seu funcionamento.	0%	0%	9%	18%	73%
2	Possui o compartilhamento interno de informações entre os departamentos, apoiando o seu funcionamento.	9%	0%	9%	36%	45%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na questão 2, quando questionado ao coordenador do Núcleo de Controle Interno sobre o compartilhamento interno de informações entre departamentos, 45% dos respondentes, correspondendo a cinco dos onze entrevistados, responderam que compartilham informações. No entanto, 36% informam que adotam esse item mais que parcialmente, enquanto 9% adotam parcialmente e também 9% não o adotam. Assim, demonstra-se uma possível falha nesse quesito.

Conforme se pode observar na Tabela 5, de modo geral, há um baixo nível de adoção dos itens apresentado, o mesmo aconteceu no trabalho pesquisado por Araújo *et al.* (2018). Assim, as entidades pesquisadas apresentam vulnerabilidade no quesito monitoramento, ou seja, não ocorrem avaliações independentes visando avaliar a eficácia, eficiência e efetividade.

Tabela 5: Dados referentes ao elemento monitoramento

Item	Bloco 5	1	2	3	4	5
1	Realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença, funcionamento e eficácia dos componentes.	0%	18%	18%	36%	27%
2	Realiza avaliações contínuas em diferentes setores por meio das quais são proporcionadas informações relevantes e em tempo hábil para a entidade.	27%	18%	9%	18%	27%
3	Realiza, periodicamente, avaliações independentes.	36%	9%	18%	18%	18%

Fonte: Dados da pesquisa.

No item 2, quando questionado ao Núcleo de Controle Interno se realizam avaliações contínuas em diferentes setores, o resultado foi que 27%, ou seja, três dos onze entrevistados, informaram que não adotam esse item. No entanto, também 27% dos entrevistados informaram que o adotam. Nessa questão, houve respostas a todos os parâmetros pesquisados, o que demonstra um nível de implantação do controle interno diferente entre os órgãos.

É pertinente anotar que o mesmo fato aconteceu no item 3, no qual houve resposta a todos os parâmetros analisados. 36% dos respondentes - quatro dos onze entrevistados - afirmam que não adotam esse item e apenas 18% (dois dos onze entrevistados) informaram que adotam esse item.

5. Considerações Finais

O propósito norteador da presente pesquisa foi identificar os controles internos nos órgãos pertencentes à estrutura administrativa do Governo do Estado do Piauí quanto à aderência ao COSO. O estudo foi dividido nos cinco elementos estabelecidos pelo COSO para o controle interno: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e o monitoramento.

Em tese, com relação ao ambiente de controle, apresentam-se resultados satisfatórios para a aderência ao COSO, no entanto, o item relacionado à capacitação e desempenho de servidores evidenciam o mesmo contexto encontrado no trabalho de Araújo *et al.* (2018). Nos dois trabalhos evidenciam capacitação e desempenho de servidores de forma insuficiente.

Acerca da avaliação de riscos houve respostas satisfatórias nos quatro dos cinco itens avaliados, com ressalva para o monitoramento do ambiente de controle externo demonstrou certa vulnerabilidade. Houve respostas para quase todos os parâmetros submetidos à pesquisa, mas apenas 55% dos órgãos afirmam adotar esse parâmetro. Esse item contradiz o de número 3 (potencial para fraude na avaliação dos riscos), em que 72% dos órgãos pesquisados afirmam adotarem esse item.

Nas atividades de controle é observada uma adesão quanto aos níveis aceitáveis dos riscos e também nas políticas e metodologias formais. Já quanto ao controle de todos os níveis aceitáveis, houve respostas a todos os parâmetros apresentados, resultado semelhante ocorreu com relação à natureza preventiva ou de detecção. Esses resultados demonstram fraqueza nas atividades de controle.

Ainda com relação ao elemento informação e comunicação, 73% adotam de forma total no que diz respeito às informações de fontes internas e externas. Entretanto, no quesito compartilhamento interno de informações, apenas 45% adotam esse item, discordando do trabalho realizado pelos autores Araújo *et al.* (2018). Nessa pesquisa, 72% dos entrevistados, correspondendo a oito dos onze controles internos visitados, relataram adesão total a esse elemento.

Cabe registrar que no elemento monitoramento houve uma baixa adoção de forma total. Observaram-se, ainda, respostas para quase todos os parâmetros apresentados nessa pesquisa, demonstrando, além de fragilidade nesse elemento, uma evolução fragmentada nessa questão. Destaca-se o quesito de avaliações independentes e periódicas, em que 36% dos órgãos visitados informaram que não adotam esse item.

Como limitação da pesquisa foi identificada a falta de regimento interno em consequência da reforma administrativa realizada no governo do estado do Piauí em abril de 2019, que extinguiu órgãos, reformulou outros e modificou a estrutura administrativa estadual, além da mudança de gestores nos órgãos visitados em decorrência das eleições de 2018. Portanto, quando essa pesquisa foi realizada, alguns dos coordenadores do Núcleo de Controle Interno estavam assumindo sua função, muitos ainda aprendendo sobre controle interno, sem experiência nessa área.

Como sugestão de pesquisas futuras, buscando o aprofundamento da abordagem realizada, recomenda-se a verificação do cenário estadual dos controles internos, principalmente o que aborda as suas atribuições ou competências após esse processo de criação, reformulação e aprovação dos regimentos internos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, M. L. S. de.; DIAS, L. N. da S.; ALVES, F. F. Controles internos do governo do estado do Pará: uma análise da adoção ao COSO a partir da percepção do gestão. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 11, 2018, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: EDUSP, 2018.

BRASIL. Lei nº 4.320, 17 de março de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 25 out de 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 25 out 2019.

CANNAVINA, V.C.; PARISI, C. Gestão Pública em Entidades Brasileiras: adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas Coso/Intosai. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, n. 3, v. 11, jul./set., 2015. p. 6-26.

CARVALHO FILHO, J. dos S. **Manual do direito administrativo**. 27. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

COMITÊ DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA DO INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS CERTIFICADOS. AICPA. 2015. Disponível em: <https://www.aicpa.org/>. Acesso em: 25 out 2019.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION. COSO. Controle Interno – Estrutura Integrada (Tradução livre do original em inglês). 2013. Disponível em: http://www.iiabrazil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Executivo.pdf. Acesso em: 20. ago.2019.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. CGU. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/>. Acesso em: 01 dez 2019.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ. Manuais operacionais. 2019. Disponível em: <http://www.cge.pi.gov.br/index.php/publicacoes/category/84-manuais-operacionais>. Acesso em: 15 set. 2019.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. São Paulo: Atlas, 2003.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, n. 1, v. 1, jan./jun., 2008.

MORAES, J. C. F. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimento sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. 2003. 135 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

PIAUÍ. Lei Complementar nº 241, de 22 de abril de 2019. Dispõe sobre a reestruturação da Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <http://www.pge.pi.gov.br/Informativo%20PGE%20N%2053.pdf>. Acesso em: 04 dez 2019.

ROCHA, L. M. da. A função controle na Administração Pública: controle Interno e Externo. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, abr. 2001. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34632>. Acesso em: 17 out 2019.

SOUSA, L. J. N. de; COLARES, M. C. Controle Interno Governamental. In: CIEGESI – CONFERÊNCIA INTERNACIONAL DE ESTRATÉGIA EM GESTÃO, EDUCAÇÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 1, 2012, Goiânia. **Anais Eletrônicos...**

VIEIRA, R. A. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. 2009. 120 f. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) – Programa de Pós-

Graduação em Contabilidade, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D.; PAULA, H. A. Controles internos no setor público à luz da estrutura do COSO: O caso de um órgão de compra da marinha do Brasil. **Contexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, 2015. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/46627>. Acesso em: 25 out 2019.