



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS APLICADOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM PLANEJAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

SILVIA HELENA CORREIA VIDAL

**A INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO PARA O
FORTALECIMENTO DA GOVERNANÇA PÚBLICA:
A CONTRIBUIÇÃO DA REDE ESTADUAL DE CONTROLE INTERNO DA
GESTÃO PÚBLICA DO ESTADO DO CEARÁ**

FORTALEZA - CEARÁ

2021

SILVIA HELENA CORREIA VIDAL

A INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO PARA O
FORTALECIMENTO DA GOVERNANÇA PÚBLICA:
A CONTRIBUIÇÃO DA REDE ESTADUAL DE CONTROLE INTERNO DA GESTÃO
PÚBLICA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de Concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. José Joaquim Neto Cisne

FORTALEZA – CEARÁ

2021

SILVIA HELENA CORREIA VIDAL

A INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO PARA O
FORTALECIMENTO DA GOVERNANÇA PÚBLICA: A CONTRIBUIÇÃO DA
REDE ESTADUAL DE CONTROLE INTERNO DA GESTÃO PÚBLICA DO
ESTADO DO CEARÁ

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado
Profissional em Planejamento e Políticas
Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados
da Universidade Estadual do Ceará, como
requisito parcial para a obtenção do título de
mestre em Planejamento e Políticas Públicas.
Área de concentração: Planejamento e Políticas
Públicas.

Aprovada em: 14/02/2022

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. José Joaquim Neto Cisne (Orientador)
Universidade Estadual do Ceará - UECE



Prof. Dr. Antônio Germano Magalhães Junior
Universidade Estadual do Ceará - UECE



Prof. Dr. Leonel Góis Lima Oliveira
Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Estadual do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Vidal, Sílvia Helena Correia.

A integração dos sistemas de controle interno para o fortalecimento da governança pública: a contribuição da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará [recurso eletrônico] / Sílvia Helena Correia Vidal. - 2022. 147 f. : il.

Dissertação (MESTRADO PROFISSIONAL) - Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Curso de Mestrado Profissional Em Planejamento E Políticas Públicas - Profissional, Fortaleza, 2022.

Orientação: Prof. Dr. José Joaquim Neto Cisne.
Coorientação: Prof. Dr. Antônio Germano Magalhães Junior, Prof. Dr. Leonel Gois Lima.

1. Controle Interno. 2. Integração. 3. Governança. 4. Política Pública. 5.

Aos meus pais, Francisco (*in memoriam*) e GERALDA, pela vida e pelo exemplo de como vencer pelo caminho da fé e da caridade.

À minha filha, Valentina, continuação da minha existência e razão pela qual luto diariamente por um mundo melhor.

Ao meu esposo, Kauá, pelo seu amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

A Deus, princípio e fim de todas as coisas.

À minha família, especialmente meu esposo, Kaúla, e minha filha, Valentina, pelo apoio à realização deste trabalho e pela compreensão em virtude da ausência em muitos momentos.

Aos meus pais, Francisco e Geralda, pela formação e educação que me proporcionaram.

Ao Professor Doutor Neto Cisne, pela disposição em compartilhar conhecimentos e oferecer orientação para elevação do meu aprendizado.

Aos Professores Doutor Germano Magalhães Júnior e Doutor Leonel Oliveira, pelas sugestões e recomendações de melhoria apresentadas como componentes da Banca Examinadora.

Aos colegas da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado que contribuíram das mais diversas formas com a implantação da RECIGP, em especial Flávio Jucá, Paulo Roberto, Marconi Lemos e Marcelo Monteiro.

Aos colegas da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará que contribuíram com a coordenação da RECIGP e a concretização da pesquisa, especialmente, Heline Joyce Monteiro, Édipo Henrique Pessoa, Valdemice Costa, José Hugo e Danielle Almeida.

Aos colegas controladores, partícipes da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública, pelo apoio na realização da pesquisa.

“Se os homens fossem anjos, não seria necessário haver governos. Se os homens fossem governados por anjos, dispensar-se-iam os controles internos e externos”.

(MADISON, James. 1788, *The Federalist* n. 51.)

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 instituiu o Sistema de Controle Interno (SCI), que deve funcionar em todos os poderes e órgãos, de forma integrada, com a finalidade de assegurar a adequada aplicação dos recursos públicos e avaliar as políticas públicas e programas de governo, a partir dos instrumentos de planejamento orçamentário. Todavia, a ausência de legislação infraconstitucional que estabeleça um modelo vinculante, com um padrão mínimo de atuação do controle interno no Brasil, levou os entes e poderes da federação a estabelecerem seus normativos e forma de atuação, dificultando a integração dos Sistemas de Controle Interno. No Ceará foi criada em 2017 a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP), com a missão de promover a integração dos sistemas de controle interno dos poderes estaduais e municipais, visando o fortalecimento do controle como um dos mecanismos da governança. O objetivo geral da pesquisa é compreender se os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão funcionando de forma integrada e contribuindo para o fortalecimento da governança, no período de 2018 a 2020. Como referencial teórico, foram apresentados e discutidos os marcos legais do Sistema de Controle Interno, conceitos e referenciais de controle, de governança e de políticas públicas, além de conceitos de institucionalismo e isomorfismo das organizações. A metodologia utilizada foi a análise qualitativa, por meio de pesquisa documental, de natureza exploratória. Para coleta de dados utilizou-se a triangulação de dados, com a combinação de diversos métodos e fontes. Os dados primários foram coletados com a aplicação de questionário, utilizando a plataforma *Google Forms*, e os dados secundários obtidos com base no Diagnóstico do Sistema de Controle Interno dos Municípios Cearenses. Os resultados da pesquisa revelaram que os SCI da RECIGP estão parcialmente estruturados e integrados, e que a contribuição da Rede para a sua integração deu-se pelo isomorfismo normativo e pelo isomorfismo mimético, a partir de ações de capacitação continuada e de *benchmarking* e parcerias entre os partícipes. Os resultados revelaram também que os SCI da RECIGP atuam parcialmente nas macrofunções de controle interno e contribuem para o fortalecimento da governança. Por fim, conclui-se, a partir dos resultados desta pesquisa, que os sistemas de controle interno da RECIGP funcionaram de forma integrada e contribuíram para o fortalecimento da governança, no período de 2018 a 2020.

Palavras-chave: Controle Interno. Integração. Governança. Política Pública. Institucionalismo. Isomorfismo.

ABSTRACT

The Federal Constitution of 1988 instituted the Internal Control System (SCI), which must function in all powers and bodies, in an integrated manner, with the purpose of ensuring the proper application of public resources and evaluating public policies and government programs, from the budget planning instruments. However, the absence of infra-constitutional legislation that establishes a binding model, with a minimum standard of action of internal control in Brazil, led the entities and powers of the federation to establish their regulations and form of action, making the integration of Internal Control Systems difficult. In Ceará, the State Network for Internal Control of Public Management of the State of Ceará (RECIGP) was created in 2017, with the mission of promoting the integration of the internal control systems of state and municipal powers, aiming at strengthening control as one of the mechanisms of governance. The general objective of the research is to understand if the internal control systems that make up the State Network of Internal Control of Public Management of the State of Ceará are working in an integrated way and contributing to the strengthening of governance, in the period from 2018 to 2020. As a reference theoretical framework, the legal frameworks of the Internal Control System, concepts and references of control, governance and public policies were presented and discussed, as well as concepts of institutionalism and isomorphism of organizations. The methodology used was qualitative analysis, through documentary research, of an exploratory nature. Data triangulation was used for data collection, with a combination of different methods and sources. The primary data were collected with the application of a questionnaire, using the Google Forms platform, and the secondary data obtained based on the Diagnosis of the Internal Control System of the Municipalities of Ceará. The research results revealed that RECIGP's SCIs are partially structured and integrated, and that the Network's contribution to their integration took place through normative isomorphism and mimetic isomorphism, based on continuous training and benchmarking actions and partnerships between the participants. The results also revealed that RECIGP's SCIs act partially in the macro functions of internal control and contribute to the strengthening of governance. Finally, it is concluded, from the results of this research, that the internal control systems of RECIGP worked in an integrated way and contributed to the strengthening of governance, in the period from 2018 to 2020.

Keywords: Internal Control. Integration. Governance. Public policy. Institutionalism. Isomorphism.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Ciclo do Sistema de Controle Interno, a partir das macrofunções	47
Figura 2 –	Conflito de Agência no Processo de Governança do Estado.....	52
Figura 3 –	Estrutura Integrada (<i>Internal Control – Integrated Framework</i>) - COSO I – 1992	54
Figura 4 –	<i>Internal Control – Integrated Framework</i> (Estrutura) – COSO I - 2013 ...	56
Figura 5 –	Estrutura Integrada (<i>Enterprise Risk Management – Integrated Framework</i>) - COSO ERM 2004 (COSO II)	58
Figura 6 –	Gerenciamento de Riscos Corporativos – Integrado à Estratégia e Performance - COSO ERM - 2017	60
Figura 7 –	Modelo de Três Linhas do <i>The IIA 2020</i>.....	64
Figura 8 –	Principais Alterações do Modelo de Três Linhas do IIA 2020 na Gestão (1ª e 2ª Linhas).....	65
Figura 9 –	Principais alterações do Modelo de Três Linhas do IIA 2020 na Auditoria Interna (3ª Linha).....	65
Figura 10 –	Contexto e Estrutura do Sistema de Governança Corporativa.....	68
Figura 11 –	Práticas Relacionadas aos Mecanismos de Governança	72
Figura 12 –	Estágios e Atores do Ciclo de Política Pública	75
Figura 13 –	Componentes do Modelo do TCU para Avaliação de Governança das Políticas Públicas.....	76
Figura 14 –	Processo de Avaliação de Políticas Públicas	83
Figura 15 –	Blocos de Controle do Ciclo de Políticas Públicas	86
Figura 16 –	Tipos de Isomorfismo Institucional	93
Figura 17 –	Estrutura e Integração dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP ..	106
Figura 18 –	Integração dos Sistemas de Controle Interno a partir de Características, Elementos e Ações da RECIGP	111
Figura 19 –	Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Ouvidoria	112
Figura 20 –	Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Controladoria	119
Figura 21 –	Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Auditoria Governamental	123

Figura 22 – Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Correição.....	125
--	------------

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Sistemas de Controle Interno Filiados ao CONACI em 2018.....	21
Quadro 2 –	Sistemas de Controle Interno partícipes da RECIGP em 31/12/2020 ...	23
Quadro 3 –	Síntese dos Princípios de Governança - IBGC	49
Quadro 4 –	Princípios da Boa Governança – <i>Study 13</i> - IFAC	49
Quadro 5 –	Estágios e Fases do Ciclo de Políticas Públicas.....	84
Quadro 6 –	Amostra da Pesquisa	96
Quadro 7 –	Sistemas de Controle Interno pesquisados.....	97
Quadro 8 –	Diretrizes de Análise dos Dados	99
Quadro 9 –	Regulamentação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP.....	101
Quadro 10 –	Vinculação Hierárquica dos Órgãos Centrais de Controle Interno da RECIGP	103
Quadro 11 –	Identidade Organizacional da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública	106
Quadro 12 –	Cursos Ofertados pelo Programa de Educação Continuada em Controle Interno (PECCI) de 2018 a 2020.....	108
Quadro 13 –	Fóruns Realizados pelo Programa de Educação Continuada em Controle Interno (PECCI) de 2018 a 2020.....	108

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accounts</i>
ALECE	Assembleia Legislativa do Estado do Ceará
CGE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado
CGF	Conselho de Governança Fiscal
CGM	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza
CGU	Controladoria Geral da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	<i>The Comitee of Sponsoring Organizations</i>
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
EC	Emenda Constitucional
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
FEI	<i>Financial Executives Internacional</i>
FNCI	Fórum Nacional de Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
GCF	Gestão e Controle Financeiro
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
INESP	Instituto de Estudos e Pesquisa sobre o Desenvolvimento do Estado do Ceará
INTOSAI	<i>International Organizacion of Supreme Audit Institutions</i>
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOTCE	Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal

NAO	<i>National Audit Office</i>
NRF	Novo Regime Fiscal
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASF	Plano de Ação para Sanar Fragilidades
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PECCI	Programa de Educação Continuada em Controle Interno
PIC	<i>Public Internal Control</i>
PPA	Plano Plurianual
RECIGP	Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública
SCI	Sistema de Controle Interno
SECON	Secretaria da Controladoria
SOX	<i>Sarbanes-Oxley</i>
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
TRE-CE	Tribunal Regional Eleitoral do Estado do Ceará
UNIPACE	Escola Superior do Parlamento Cearense

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	Delimitação do problema	18
1.2	Justificativa da pesquisa	23
1.3	Objetivos geral e específicos	24
1.4	Método da Pesquisa	25
1.5	Organização do trabalho	25
2	CONTROLE INTERNO, GOVERNANÇA E POLÍTICA PÚBLICA	27
2.1	O Sistema de Controle Interno	27
2.1.1	A função controle na Administração Pública Brasileira	27
2.1.2	Marcos legais do Sistema de Controle Interno	31
2.1.3	As macrofunções de controle Interno	43
2.2	O Controle como Mecanismo de Governança	47
2.2.1	Conceitos e Princípios de Governança Corporativa	47
2.2.2	Referenciais de Controle e Governança	52
2.2.2.1	<i>The Comittee of Sponsoring Organizations (COSO)</i>	52
2.2.2.2	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions – (INTOSAI)</i>	60
2.2.2.3	<i>Modelo de Três Linhas do Institute of Internal Auditors (IIA)</i>	62
2.2.2.4	<i>Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)</i>	65
2.2.2.5	<i>Referencial de Governança do Tribunal de Contas da União (TCU)</i>	68
2.3	Políticas Públicas	72
2.3.1	Conceitos Preliminares	73
2.3.2	Referenciais de Controle de Políticas Públicas	74
2.3.2.1	<i>Referencial de Avaliação de Governança de Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União (TCU)</i>	74
2.3.2.2	<i>Guias Práticos de Avaliação Ex Ante e Ex Post do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)</i>	77
2.3.2.3	<i>Referencial de Controle de Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União (TCU)</i>	81
2.4	Institucionalismo e Isomorfismo das Organizações	87
2.4.1	Isomorfismo Coercitivo	91
2.4.2	Isomorfismo Mimético	92
2.4.3	Isomorfismo Normativo	92

3	METODOLOGIA DA PESQUISA	95
3.1	Caracterização da Pesquisa	95
3.2	Seleção da Amostra	96
3.3	Coleta de Dados	96
3.4	Análise dos Dados	98
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	100
4.1	Estrutura e Integração dos Sistemas de Controle Interno da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP). 100	
4.2	Atuação dos Sistemas de Controle Interno (SCI) da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP) nas Macrofunções e a Contribuição para o Fortalecimento da Governança. 112	
4.2.1	Macrofunção de Ouvidoria.....	112
4.2.2	Macrofunção de Controladoria.....	114
4.2.3	Macrofunção de Auditoria Governamental	119
4.2.4	Macrofunção de Correição	124
5	CONCLUSÃO.....	126
	REFERÊNCIAS	134
	APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO	143

1 INTRODUÇÃO

O Sistema de Controle Interno (SCI) foi instituído pela Constituição Federal de 1988 (CRFB/88), com a finalidade de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Quanto à integração do Sistema de Controle Interno, a CRFB/88 estabelece que os Poderes deverão manter esses sistemas de forma integrada, para avaliar o cumprimento das metas do Plano Plurianual (PPA) e a execução dos programas de governo dos orçamentos, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, além de exercer o controle das operações de crédito e apoiar o controle externo.

Destaca-se que a CRFB/88 define o modelo orçamentário brasileiro, ao estabelecer os três principais instrumentos de planejamento orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), nos quais são estabelecidos os objetivos e metas de médio prazo da Administração Pública, em consonância com as políticas públicas.

Nesse contexto, resta clara a importância dada pela Constituição “cidadã” ao planejamento e ao controle das ações governamentais, evidenciada a partir da estruturação do controle interno como um sistema, previsto em todos os entes e poderes, com a finalidade precípua de avaliar a execução de metas previstas no Plano Plurianual e nos programas previstos nos orçamentos anuais, instrumentos de planejamento orçamentário, que têm o condão de materializar políticas públicas voltadas para o atendimento das necessidades e anseios da sociedade, com tempestividade e qualidade.

Em outras palavras, é por meio da fiscalização de natureza operacional que os sistemas de controle interno devem aferir a eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, executadas a partir de programas, projetos e ações, materializados pelo PPA e pela LOA, esta elaborada com base na LDO.

No que tange à aplicação dos recursos públicos, a Constituição Federal remete ao sistema de controle interno a competência de verificar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do setor público, alcançando ainda organizações privadas que movimentem tais recursos.

A despeito dos avanços constitucionais e legais obtidos no âmbito do planejamento orçamentário, os últimos anos 1990s e 2000s, têm revelado problemas recorrentes na formulação e implementação de políticas públicas.

De outra parte, os frequentes escândalos oriundos de desvios de recursos públicos a partir de práticas fraudulentas de gestores e agentes públicos no processo de gestão desses recursos, a exemplo do mensalão dos Correios em 2005, da operação Sanguessugas e Satiagraha em 2008, dos escândalos das passagens aéreas e dos atos secretos do Senado em 2009, da operação Mãos Limpas em 2010 (OLIVEIRA JÚNIOR, 2018), e da “Máfia dos Fiscais de São Paulo” (BRAGA, 2019), elevaram sobremaneira o nível de cobrança sobre o controle interno, como uma atividade essencial à Administração Pública, que visa criar condições razoáveis para o atingimento dos resultados pretendidos no planejamento governamental, por meio de ações voltadas para a gestão de riscos e a integridade da gestão.

Nesse contexto, é imprescindível que a atuação dos sistemas de controle interno dos entes e Poderes ocorra de forma integrada, numa sinergia que busque a sua harmonização e padronização, visando o fortalecimento da governança. Assim, é possível criar condições razoáveis de segurança para o alcance dos objetivos delineados a partir das políticas públicas e dos programas governamentais.

1.1 Delimitação do problema

Em que pese a estruturação e integração dos sistemas de controle interno estarem previstas na Constituição Federal de 1988, não foi estabelecida, em âmbito nacional, uma política que defina os requisitos e padrões mínimos no que diz respeito ao seu *modus operandi*, diferentemente do que se pode observar em relação ao controle externo.

Nesse contexto, e diante da obrigatoriedade constitucional e da ausência de modelo vinculante, os entes e poderes da federação estabeleceram seus normativos e forma de atuação. Todavia, levando em consideração obrigações comuns dos entes e poderes em relação ao atendimento dos preceitos constitucionais, abre-se um vasto campo para a atuação em rede, com o compartilhamento de conhecimentos e experiências que podem contribuir com a concepção de modelos organizacionais de controle interno.

Nesse cenário, surge em 2004, em âmbito nacional, uma iniciativa de integração dos sistemas de controle interno, a partir da realização do I Fórum Nacional de Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (FNCI). O FNCI foi sucedido em 2007 pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), cuja missão precípua é “fortalecer o Controle Interno no Brasil por intermédio da representação, integração e assessoramento

institucional, com objetivo de combater a corrupção, ampliar a transparência, fortalecer o controle social e gerar serviço público com efetividade, respeitando os princípios da Administração Pública.” (CONACI, 2018, p. 10)

Destaca-se o esforço do CONACI entre os anos de 2008 e 2010 na realização de estudos envolvendo vários entes da Federação, inclusive o Estado do Ceará, com vistas à elaboração da Lei Orgânica do Controle Interno, na qual seria estabelecido o padrão de atuação dos sistemas de controle interno em nível nacional. Todavia, a proposta elaborada à época teve um caráter eminentemente processual, inclusive com forte viés de controle externo, razão pela qual os esforços do CONACI foram redirecionados para a realização de estudos voltados para a definição do escopo e da estrutura do SCI, culminando com a elaboração de Proposta de Emenda Constitucional (PEC) à Constituição Federal, a PEC nº 45/2009, que estabelecia o escopo de atuação do controle interno a partir das macrofunções de Ouvidoria, Auditoria Governamental, Controladoria e Correição, além de prever a essencialidade do controle interno à Administração Pública, a coordenação das atividades por órgão de natureza permanente e o exercício por servidores organizados em carreiras específicas. Entretanto, a PEC não logrou êxito na sua aprovação pelo Congresso Nacional. Para além da PEC 45/2009, foram elaboradas e publicadas pelo CONACI as Diretrizes para o Controle Interno do Setor Público, que servem até hoje de referencial para boa parte dos órgãos de controle interno que compõem o colegiado.

Nesse contexto, foi editada no Estado do Ceará a Emenda Constitucional (EC) nº 75/2012, estabelecendo a essencialidade das atividades de controle interno para a administração pública, coordenadas por órgãos de natureza permanente, com atividades exercidas por servidores organizados em carreiras específicas, com escopo de atuação do sistema de controle interno a partir das macrofunções de Ouvidoria, Controladoria, Auditoria Governamental e Correição (CEARÁ, 2021).

Todavia, no tocante à integração dos sistemas de controle interno, o campo de atuação do CONACI esteve adstrito originalmente aos sistemas de controle interno do Poder Executivo dos estados e dos municípios de capitais, o que restringe a integração dos sistemas de controle interno, à luz do estabelecido na Constituição Federal de 1988.

A partir de reformas no regimento interno do CONACI, passou a ser permitido o ingresso de municípios que não sejam capitais e mais recentemente, em outubro de 2017, foi permitida a participação no colegiado de sistemas de controle interno de outros poderes que não o Poder Executivo, entretanto na condição de membros associados, sem direito a voto. Assim, em outubro de 2017 a Controladoria da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará filiou-se ao CONACI, sendo, até 2018, o único órgão de sistema de controle interno de outro poder com

assento no colegiado, sem registros do ingresso de sistemas de controle interno do Poder Legislativo Municipal e do Poder Judiciário, Ministério Público, Tribunais de Contas e Defensoria Pública.

O Quadro 1 apresenta os órgãos de controle interno filiados e associados ao CONACI em 2018, perfazendo 52 membros, dos quais 47 (90,38%) representam os sistemas de controle interno do Poder Executivo, sendo 26 (vinte e seis) estados, 21 (vinte e um) municípios de capitais e dois municípios que não são de capitais, além de um membro de Poder Legislativo. Em nível federal, a Controladoria Geral da União (CGU) representa o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, além da Controladoria Geral do Distrito Federal.

Quadro 1 – Sistemas de Controle Interno filiados ao CONACI em 2018

UF	Órgão	Categoria	Esfera	Poder
AC	Controladoria Geral do Município de Rio Branco (CGM-Rio Branco)	Filiado	Municipal	Executivo
AC	Controladoria Geral do Estado do Acre (CGE-AC)	Filiado	Estadual	Executivo
AL	Controladoria Geral do Estado do Alagoas (CGE-AL)	Fundador	Estadual	Executivo
AL	Secretaria Municipal de Controle Interno de Maceió (SMCI-Maceió)	Filiado	Municipal	Executivo
AM	Secretaria de Finanças e Controle Interno do Município de Manaus (SEMEF-Manaus)	Filiado	Municipal	Executivo
AM	Controladoria Geral do Estado do Amazonas (CGE-AM)	Filiado	Estadual	Executivo
AP	Controladoria Geral do Município de Macapá (CGM-Macapá)	Filiado	Municipal	Executivo
AP	Controladoria Geral do Estado do Amapá (CGE-AP)	Fundador	Estadual	Executivo
BA	Auditoria Geral do Estado da Bahia (AGE-BA)	Fundador	Estadual	Executivo
BA	Controladoria Geral do Município de Salvador (CGM-Salvador)	Filiado	Municipal	Executivo
CE	Controladoria da Assembleia Legislativa do Ceará (AL-CE)	Associado	Estadual	Legislativo
CE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati (COGM - Aracati)	Associado	Municipal	Executivo
CE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza (CGM-Fortaleza)	Filiado	Municipal	Executivo
CE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE-CE)	Fundador	Estadual	Executivo
DF	Controladoria-Geral do Distrito Federal (CG-DF)	Fundador	Distrital	Executivo
ES	Controladoria Geral do Município de Vitória (CGM-Vitória)	Filiado	Municipal	Executivo
ES	Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo (SECONT-ES)	Fundador	Estadual	Executivo
GO	Controladoria Geral do Estado de Goiás (CGE-GO)	Fundador	Estadual	Executivo
MA	Controladoria-Geral do Município de São Luís (CGM-São Luís)	Filiado	Municipal	Executivo
MA	Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão (STC-MA)	Fundador	Estadual	Executivo
MG	Controladoria Geral do Município de Belo Horizonte (CTGM-BH)	Filiado	Municipal	Executivo
MG	Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais (CGE-MG)	Fundador	Estadual	Executivo
MS	Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso do Sul (CGE-MS)	Filiado	Estadual	Executivo
MS	Controladoria-Geral de Fiscalização e Transparência do Município (CGM-Campo Grande)	Filiado	Municipal	Executivo
MT	Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso (CGE-MT)	Fundador	Estadual	Executivo
PA	Auditoria Geral do Município de Belém (AGM-Belém)	Filiado	Municipal	Executivo
PA	Auditoria Geral do Estado do Pará (AGE-PA)	Fundador	Estadual	Executivo
PB	Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE-PB)	Filiado	Estadual	Executivo
PB	Controladoria Geral do Município de João Pessoa (CGM-João Pessoa)	Filiado	Municipal	Executivo
PE	Controladoria Geral do Município de Recife (CGM-Recife)	Filiado	Municipal	Executivo
PE	Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (CGE-PE)	Filiado	Estadual	Executivo
PI	Controladoria-Geral do Estado do Piauí (CGE-PI)	Fundador	Estadual	Executivo
PI	Controladoria Geral de Controle Interno do Município de Teresina (CGM-Teresina)	Filiado	Municipal	Executivo
PR	Controladoria Geral do Estado do Paraná (CGE-PR)	Fundador	Estadual	Executivo
RJ	Controladoria Geral do Município de Niterói (CGM-Niterói)	Associado	Municipal	Executivo
RJ	Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGM-Rio)	Filiado	Municipal	Executivo
RJ	Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE-RJ)	Filiado	Estadual	Executivo
RN	Controladoria Geral do Município de Natal (CGM-Natal)	Filiado	Municipal	Executivo
RN	Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte (CGE-RN)	Filiado	Estadual	Executivo
RO	Controladoria Geral do Município de Porto Velho (CGM-Porto Velho)	Filiado	Municipal	Executivo
RO	Controladoria Geral do Estado de Rondônia (CGE-RO)	Filiado	Estadual	Executivo
RR	Controladoria Geral do Estado de Roraima (CGE-RR)	Fundador	Estadual	Executivo
RS	Controladoria Geral do Município de Porto Alegre (CGM-POA)	Filiado	Municipal	Executivo
RS	Contadoria e Auditoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul (CAGE-RS)	Fundador	Estadual	Executivo
SC	Diretoria de Auditoria Geral do Estado de Santa Catarina (DIAG-SC)	Filiado	Estadual	Executivo
SC	Secretaria de Transparência, Auditoria e Controle do Mun. de Florianópolis (STC-Fpolis)	Filiado	Municipal	Executivo
SE	Secretaria da Transparência e Controle do Estado de Sergipe (CGE-SE)	Filiado	Estadual	Executivo
SE	Controladoria Geral do Município de Aracaju (CGM-Aracaju)	Filiado	Municipal	Executivo
SP	Controladoria Geral do Município de São Paulo (CGM-São Paulo)	Filiado	Municipal	Executivo
SP	Ouvidoria Geral do Estado de São Paulo (OGE-SP)	Filiado	Estadual	Executivo
TO	Controladoria Geral do Estado de Tocantins (CGE-TO)	Fundador	Estadual	Executivo
União	Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU)	Filiado	Federal	Executivo

Fonte: Elaborado pela autora, com base em CONACI (2018).

No âmbito do Poder Judiciário, registra-se o esforço de integração dos sistemas de controle interno pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), com a edição da Resolução nº 86/2009, que “Dispõe sobre a organização e funcionamento de unidades ou núcleos de controle interno nos Tribunais, disciplinando as diretrizes, os princípios, conceitos e normas técnicas necessárias à sua integração” (CNJ, 2009).

Todavia, considerando o universo dos poderes constituídos nos estados (Legislativo, Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas e Defensoria Pública), além dos poderes Executivo e Legislativo dos mais de cinco mil municípios brasileiros, temos uma realidade na qual é praticamente impossível uma entidade, em nível nacional, congregar e promover a integração de todos os sistemas de controle interno dos entes federativos, em todas as esferas e poderes.

Nesse contexto, e visando suprir tal lacuna, o Estado do Ceará inovou com a implantação da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP), com a finalidade precípua de promover a integração dos sistemas de controle interno do Estado do Ceará para o aprimoramento dos mecanismos de controle interno da gestão pública.

A Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP), foi criada pelo Protocolo de Intenções nº 01/2017, celebrado entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público, Tribunal de Contas e Defensoria Pública, tendo por objeto a cooperação mútua, a articulação de esforços, a formação de parcerias estratégicas e a definição de diretrizes em comum, por meio do estabelecimento de compromissos e ações conjuntas, com o objetivo de viabilizar o apoio às ações de fiscalização no âmbito de cada partícipe e a cooperação conjunta para estruturação e funcionamento de rede de relacionamento entre órgãos e entidades públicas voltadas para a fiscalização e para o controle interno da gestão pública (RECIGP, 2019).

A Rede foi instalada em junho de 2018, e teve seu regimento interno aprovado em julho do mesmo ano e reformulado em outubro de 2019, visando definir critérios democráticos de participação, com vistas a superar limitações operacionais relativas à adesão, assento e deliberação de partícipes da RECIGP, prevendo a participação de dois representantes de cada uma das 14 macrorregiões de planejamento do Estado do Ceará, previstas na Lei Complementar nº 154/2015, sendo um do Poder Executivo e um do Poder Legislativo municipal, cabendo aos partícipes definirem, por região, quem os representará (RECIGP, 2019).

Até 31/12/2020, a RECIGP foi composta por 20 sistemas de controle interno, sendo 6 partícipes do Protocolo de Intenções nº 01/2017 e mais 14 sistemas de controle interno que aderiram à RECIGP, sendo 12 municipais e dois federais, representados estes últimos pela

Superintendência da Controladoria Geral da União no Ceará e a Secretaria de Controle Interno do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará (TRE-Ce). Destaca-se que somente um sistema de controle interno de Poder Legislativo municipal, da Câmara Municipal de Maracanaú, integrava a RECIGP até 2020, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Sistemas de Controle Interno partícipes da RECIGP em 31/12/2020

Poder/Órgão/Município	Data de Adesão
Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	14/12/2017
Controladoria da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará	14/12/2017
Controladoria do Tribunal de Contas do Estado	14/12/2017
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	14/12/2017
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati	30/08/2018
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza	30/08/2018
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Jaguaribe	13/12/2019
Controladoria Geral da Câmara Municipal de Maracanaú	13/12/2019
Controladoria Geral da Defensoria Pública do Estado do Ceará	14/12/2017
Controladoria Geral do Município de Cariré	18/12/2019
Controladoria Geral do Município de Cascavel	13/12/2019
Controladoria Geral do Município de Caucaia	11/02/2019
Controladoria Geral do Município de Fortim	13/12/2019
Controladoria Geral do Município de São Benedito	01/09/2020
Controladoria Geral do Município de Sobral	13/12/2019
Controladoria Geral do Município de Tabuleiro do Norte	23/07/2020
Controladoria Regional da União no Estado do Ceará	13/02/2020
Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará	14/12/2017
Secretaria de Controladoria, Ouvidoria e Transparência do Município de São Gonçalo do Amarante	13/12/2019
Secretaria de Controle Interno do TRE-Ce	22/04/2019
Total	20

Fonte: Elaborado pela autora.

1.2 Justificativa da pesquisa

Atuando há 18 anos no controle interno, tendo iniciado na área em 2003, com a implantação da Controladoria da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, a autora desta pesquisa passou a integrar a carreira de Auditor de Controle Interno da Secretaria da Controladoria do Estado do Ceará a partir de 2006, tendo ocupado o cargo de Secretária Adjunta da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE) no período 2007-2014, dirigindo as ações finalísticas do órgão, compreendendo as áreas de controladoria, auditoria, ouvidoria, transparência e ética. Atualmente, a pesquisadora atua como Controladora da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, tendo sido responsável pela instalação e coordenação da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP) no período de junho de 2018 a junho de 2021.

A experiência acumulada ao longo da atuação profissional da autora da pesquisa, aliada ao desafio de promover, de forma efetiva, a integração dos sistemas de controle interno do Estado do Ceará, foram fatores determinantes na escolha do tema e no direcionamento da pesquisa.

Além disso, a expectativa de poder contribuir para uma linha de pesquisa, cujo tema é de fundamental importância para a administração pública brasileira, dado que o momento que atravessamos no país exige a consolidação do Sistema de Controle Interno como mecanismo de governança, para assegurar a efetividade das políticas públicas, também foram fundamentais para o engajamento pessoal da autora.

É importante frisar que o apoio dos parceiros da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP) foi decisivo para a concretização da pesquisa, a qual também fornecerá informações para o aprimoramento do planejamento estratégico e melhor prospecção da RECIGP.

Com vistas a delimitar o campo e o objeto da pesquisa, temos a seguinte questão norteadora: Os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará funcionaram de forma integrada e contribuíram para o fortalecimento da governança, no período de 2018 a 2020?

A questão norteadora foi desdobrada nos seguintes questionamentos:

- a) Os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão estruturados e funcionando de forma integrada?
- b) Os sistemas de controle interno que integram a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão atuando nas macrofunções previstas na Constituição Estadual e contribuindo com o fortalecimento da governança?

1.3 Objetivos geral e específicos

O objetivo geral da pesquisa é compreender se os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão funcionando de forma integrada e contribuindo para o fortalecimento da governança, no período de 2018 a 2020.

Com base no objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Apresentar e discutir marcos legais e referenciais teóricos relativos a Controle Interno, Governança, Políticas Públicas e Institucionalismo e Isomorfismo das Organizações;
- b) Analisar como os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão estruturados e integrados, a partir de características, elementos e ações da RECIGP;
- c) Analisar a atuação dos sistemas de controle interno que integram a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará nas macrofunções e sua contribuição para o fortalecimento da governança.

1.4 Método da Pesquisa

Considerando a natureza e os objetivos da pesquisa, foi realizada uma análise qualitativa, de natureza exploratória. Como delineamento da pesquisa foi adotada a pesquisa documental, considerando o grande volume e os diversos formatos de fontes documentais pesquisadas. Para coleta de dados utilizou-se a triangulação de dados, com a combinação de diversos métodos e fontes.

1.5 Organização do trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco seções. A Seção 1 cuida da introdução, apresentando a delimitação do problema, a justificativa da pesquisa, as questões norteadoras e os objetivos da pesquisa, além do método utilizado para realização da pesquisa.

Na Seção 2 são apresentados e discutidos os marcos legais e referenciais teóricos acerca de controle interno, governança e políticas públicas, além de conceitos de institucionalismo e isomorfismo das organizações, visando uma melhor compreensão acerca da estruturação e integração dos sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP) e sua contribuição para o fortalecimento da governança.

A Seção 3 apresenta o referencial teórico da metodologia da pesquisa, detalhando sua caracterização, delineamento e coleta de dados, além dos critérios para seleção da amostra e análise dos dados.

Na Seção 4 apresenta-se a análise e a interpretação dos dados, abordando a estrutura dos sistemas de controle interno da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP), destacando as características, elementos e ações da RECIGP que

contribuíram para a integração dos sistemas, além da atuação dos referidos sistemas nas macrofunções constitucionais de controle interno e sua contribuição para o fortalecimento da governança.

Por último, na Seção 5 apresenta-se a conclusão do trabalho, destacando o alcance do objetivo geral e dos objetivos específicos da pesquisa, as limitações para sua realização, as contribuições práticas da pesquisa para a consolidação da RECIGP como fórum de promoção da integração dos sistemas de controle interno e do fortalecimento da governança, além de sugestões de pesquisas futuras. Integram também o trabalho, as referências bibliográficas pesquisadas e utilizadas e um apêndice contendo o formulário do questionário aplicado para realização da pesquisa.

2 CONTROLE INTERNO, GOVERNANÇA E POLÍTICA PÚBLICA

Esta seção está relacionada com o objetivo específico de apresentar e discutir marcos legais e referenciais teóricos relativos a controle interno, governança, políticas públicas e institucionalismo e isomorfismo das organizações, que irão embasar a análise dos dados da pesquisa.

Inicialmente, aborda-se o Sistema de Controle Interno (SCI), discutindo a função controle na Administração Pública, os marcos legais do SCI e as macrofunções constitucionais de controle interno.

A seção traz também o controle interno como mecanismo de governança, com a apresentação e discussão de conceitos, princípios e referenciais de controle e governança e a sua aplicação na administração pública brasileira.

Além desses acima citados, conceitos preliminares de políticas públicas, referenciais nacionais de governança e controle de políticas públicas. Por fim, aborda-se conceitos relativos ao institucionalismo e isomorfismo das organizações, visando uma melhor compreensão da integração dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP.

2.1 O Sistema de Controle Interno

Nesta subseção trata-se a função controle na Administração Pública, além dos marcos legais do Sistema de Controle Interno, a partir da Constituição Federal de 1988, Constituição do Estado do Ceará de 1989 e legislação infraconstitucional que rege o SCI. Será dado destaque especial à Emenda Constitucional nº 75/2012, do Estado do Ceará, que reposicionou o Sistema de Controle Interno para o capítulo da Administração Pública e definiu o seu escopo de atuação a partir das macrofunções de controle interno.

2.1.1 A Função Controle na Administração Pública Brasileira

Ensina Hely Lopes Meirelles (2006, p. 663), que a função de controle no espaço da Administração pública é “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Para esse autor, o controle é exercido de forma irrestrita e ilimitada “em todos e por todos os Poderes de Estado, estendendo-se a toda a Administração e abrangendo todas as suas atividades e agentes”. Meirelles classifica o controle em “variados tipos e formas de atuação para atingir os seus objetivos”. Essas classificações indicam, primeiramente, que (i) o controle administrativo ou executivo é aquele exercido “pela própria Administração sobre seus atos e

agentes”, que (ii) o controle legislativo ou parlamentar diz respeito ao que o Poder Legislativo imprime sobre atos e agentes do Poder Executivo, e, por último, que (iii) o controle judiciário é o referente à “correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes pelo Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público.”

Ainda segundo Meirelles, estas classificações são apresentadas sinteticamente da seguinte forma:

- a) De acordo com o seu fundamento, pode ser do tipo:
 - i – controle hierárquico: diretamente associado à estrutura vertical dos órgãos do Poder Executivo, pela qual os inferiores estão subordinados aos superiores e sujeitos ao policiamento por parte desses; e
 - ii – controle finalístico: estabelecido pela normal legal “para as entidades autônomas, indica a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas”.
- b) Em razão da localização do órgão que o exercita, classifica-se como:
 - i – controle interno: “é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração”;
 - ii – controle externo: “é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado” a exemplo da “apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo”.
- c) Em função do momento em que é exercido, pode ser:
 - i – controle prévio ou preventivo ou *a priori*: “é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia” como por exemplo a “autorização do Senado Federal para a União, o Estado membro ou o Município contrair empréstimo externo”;
 - ii – controle concomitantemente ou sucessivo: “é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação” a exemplo da “realização de auditoria durante a execução do orçamento”;
 - iii – controle subsequente ou corretivo ou *a posteriori*: “é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia”, como por exemplo “a homologação do julgamento de uma concorrência”.
- d) Conforme o aspecto controlado, pode ser:
 - i – controle de legalidade ou legitimidade: “é o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais

que o regem”, valendo destacar que essas normas legais podem ser originárias da Constituição ou as decorrentes de instruções normativas expedidas pelo órgão emissor do ato ou os “editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores”;

ii – controle de mérito: “é todo aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado” e é exercido somente pelos Poderes Executivo e Legislativo, restando ao Judiciário apenas os casos excepcionais definidos na Constituição.

Acrescente-se que essa variada classificação implica na possibilidade de combinações diversas de aplicações de procedimentos para exercício desses controles, verificando-se uma dinâmica e uma complementaridade que possuem caráter não linear e por vezes envolvem poderes distintos.

Na visão de Di Pietro (2006, p. 693), “no exercício de suas funções, a Administração Pública sujeita-se a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos”, o que alcança a Administração Pública como um todo, incluindo o Poder Executivo. Para essa autora (2006, p. 693),

A finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

Arrematando a definição de controle da Administração Pública, Di Pietro (2006, p. 694) ensina ainda, “[...] poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico”.

Para Di Pietro (2006), são várias as espécies de controle: i) quanto ao órgão (controle administrativo, legislativo ou judicial); ii) quanto ao momento (prévio, concomitante ou posterior); iii) quanto à integração do órgão que o executa à estrutura do órgão objeto de sua execução (interno ou externo); e iv) quanto ao aspecto da atividade administrativa a ser controlada (de legalidade ou de mérito).

Castro (2011, p. 265) afirma que:

Na Administração Pública os dirigentes devem agir de acordo com normas legais que fixam as competências dos órgãos; ela delimita o seu campo de atuação e estabelece controles aos quais devem se sujeitar. Significa que, na Administração Pública, o dirigente não pode agir com independência absoluta, praticando atos não autorizados

em lei e sem objetivar o interesse ou o fim público. Para que sejam observadas essas normas, se faz necessário o exercício do controle na Administração Pública.

Para esse autor, na área pública o controle interno tem como objetivo “funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão”.

Castro (2011, p. 296) considera que são cinco as finalidades mais importantes do controle interno:

- a) Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada;
- b) Promover a eficiência operacional da entidade;
- c) Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas;
- d) Proteger os ativos; e
- e) Inibir a corrupção.

A edição da Lei nº 4.320/64 trouxe à baila o tema controle interno, destacando a importância do controle do orçamento exercido pela contabilidade, além da estruturação do planejamento e do orçamento.

O controle está previsto no Art. 75 Lei nº 4.320/64, que assim dispõe:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- III – o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Em seus artigos 76 a 80, ao tratar especificamente do controle interno, a Lei nº 4.320/64 trouxe os fundamentos do controle interno, quais sejam: i) o exercício do controle interno pelo Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do controle externo; ii) a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária de forma prévia, concomitante e subsequente; iii) a prestação de contas ou tomada de contas anual por parte dos responsáveis por bens e valores públicos; iv) a competência do órgão incumbido de elaborar a proposta orçamentária para o exercício do controle quanto ao cumprimento do programa de trabalho; e v) a competência dos serviços de contabilidade para verificação da observância dos limites de cotas de cada unidade orçamentária.

De outra parte, o Decreto-Lei nº 200/67, considerado a base legal de sustentação da grande reforma administrativa feita no país, foi o passo inicial para a implantação de uma administração gerencial, inovando com princípios fundamentais para a administração pública,

quais sejam: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. Especificamente quanto ao princípio do controle, o Art. 13 do Decreto-Lei nº 200/67 assim dispõe:

O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

- o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do Órgão Controlado;
- o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Para Castro (2011), as principais mudanças introduzidas pelo Decreto-Lei nº 200/67 foram:

- estabelecimento do controle como função da administração, com atribuição de responsabilidades aos administradores;
- estabelecimento de formas eficientes de gestão dos recursos públicos, com a ampla descentralização das ações governamentais, mediante delegação de competência, celebração de convênios com unidades federadas e de contratos ou concessões com o setor privado;
- fixação de regras claras para o controle interno administrativo e contábil, com o estabelecimento do princípio da economicidade, visando a simplificação de processos e supressão de controles meramente formais;
- fixação dos níveis das tomadas de contas: contas de governo e contas de gestão.

2.1.2 Marcos Legais do Sistema de Controle Interno

O Sistema de Controle Interno (SCI) foi instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), que em seu Título IV – Da Organização dos Poderes, Capítulo I – Do Poder Legislativo, Seção IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, Art. 70, assim dispõe (BRASIL, 1988):

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, **e pelo sistema de controle interno de cada Poder.** (Grifo nosso).

No tocante à integração dos sistemas de controle interno dos poderes, assim dispõe a CRFB/88, em seu Art. 74 (BRASIL, 1988):

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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 eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração 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.** (Grifos nossos)

Percebe-se que o Sistema de Controle Interno nasce no título que trata da organização dos poderes, especificamente no capítulo que trata do Poder Legislativo. Durante muito tempo o dispositivo em tela levou à compreensão equivocada de que a agenda do controle interno estaria amarrada a do controle externo, exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas, em que pese a própria CRFB/88 ter estabelecido o apoio ao controle externo como a última das suas finalidades do controle interno.

Em âmbito municipal, os sistemas de controle interno estão previstos no Título III – Da Organização do Estado, Capítulo IV – Dos Municípios, Art. 31, que assim dispõe:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, **e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal**, na forma da lei.

§ 1º **O controle externo da Câmara Municipal** será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais. (Grifos nossos)

Destaca-se que no caso dos municípios a CRFB/88 posicionou o SCI no título reservado à organização do Estado, no capítulo reservado aos municípios, sendo silente quanto ao controle interno do Poder Legislativo municipal.

Da leitura dos dispositivos retromencionados, percebe-se avanços na atuação do controle interno, na medida em que são priorizadas as atividades de acompanhamento e avaliação de programas governamentais e da gestão, remetendo para a última das finalidades o apoio ao controle externo.

Destaca-se, entretanto, duas discrepâncias: a primeira relativa ao posicionamento dos sistemas de controle interno no Poder Legislativo, considerando a determinação da própria Constituição de que devem ser estruturados sistemas de controle interno em todos os poderes; a segunda diz respeito à omissão da CRFB/88 no tocante ao sistema de controle interno do Poder Legislativo municipal, indo de encontro ao que dispõe o Art. 70.

No tocante à integração dos sistemas de controle interno, a redação do Art. 74 é clara ao dispor que os poderes devem estruturar e manter em funcionamento, de forma integrada, sistemas de controle interno.

Nesse sentido, conforme Castro (2011, p. 276), “o que se espera é a perfeita adequação e a integração dos sistemas de controle, de forma a evitar que um gasto fique sem controle ou que seja controlado por duas instituições. Sem controle há risco. Controlado por dois, desperdício”.

Na visão de sistema, Castro (2011, p. 302) destaca os princípios fundamentais do controle interno para a avaliação de uma gestão:

- a) relação custo/benefício;
- b) qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários;
- c) delegação de poderes e definição de responsabilidades;
- d) segregação de funções;
- e) instruções devidamente formalizadas;
- f) controles sobre as transações; e
- g) aderência a diretrizes e normas legais.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 19/98, ao ampliar a autonomia dos órgãos e entidades da Administração Pública, mediante celebração de contratos de metas e desempenho, atribui ao controle interno a avaliação do desempenho da gestão, inclusive quanto aos direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes, conforme disposto no §8º do Art. 37, *ipsis literis*:

- Art. 37 ...
- §8º A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre:
- (...)
- II - os controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes;
- (...)

Destaca-se ainda a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2009, elaborada no âmbito do CONACI com a finalidade de delimitar o escopo mínimo de atuação do controle interno, a partir das macrofunções de Ouvidoria, Controladoria, Auditoria Governamental e Correição, além de atribuir a essencialidade das atividades de controle à administração pública e o seu exercício por servidores organizados em carreiras específicas e órgãos de natureza permanente. A PEC 45/2009 chegou a ser aprovada na Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal, não tendo logrado êxito na sua aprovação pelo

plenário, em razão de dissensões de opinião apresentadas pelos profissionais da área militar e da defensoria.

A seguir o inteiro teor da PEC 45/2009, que serviu de referência para a Emenda Constitucional Estadual nº 75/2012, que será comentada adiante (BRASIL, 2022).

Art. 1º O art. 37 passa a vigorar acrescido do seguinte inciso XXIII:

Art. 37

XXIII – As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei.

Art. 2º Esta emenda entra em vigor na data da sua promulgação.

No Estado do Ceará, seguindo a CRFB/88, a Constituição Estadual de 1989, instituiu o sistema de controle interno em seu Título V – Dos Poderes Estaduais, Capítulo I – Do Poder Legislativo, que sem seu Art. 67, assim dispunha (CEARÁ, 2021):

Art. 67. (revogado)

*Revogado pelo art 3º da Emenda Constitucional nº 75, de 20 de dezembro de 2012. – D. O. de 27.12.2012.

Redação Anterior: ***Art. 67.** Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, 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 deveres do Estado; e

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Parágrafo único. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

Percebe-se, portanto, as mesmas discrepâncias e lacunas da Constituição Federal de 1988, as quais foram supridas pela Constituição Estadual com a edição da Emenda Constitucional (EC) nº 75/2012.

A primeira alteração significativa da EC nº 75/2012 foi o reposicionamento do controle interno para o Título VI – Das Atividades Essenciais dos Poderes Estaduais, Capítulo VI – Do Controle Interno da Administração Pública Estadual.

Nesse sentido, foi inserido o inciso XXVII ao Art. 154 da Constituição Estadual, estabelecendo a essencialidade do controle ao funcionamento Administração Pública Estadual,

além de definir o escopo mínimo de atuação nas funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. Senão vejamos (CEARÁ, 2021):

Art.1º Fica acrescido ao art.154 da Constituição Estadual o inciso XXVII, com a seguinte redação:

“Art.154....

XXVII - as atividades de controle da Administração Pública Estadual, essenciais ao seu funcionamento, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição.” (NR).

Outra importante inovação da EC 75/2012 foi a previsão de atuação do sistema de controle interno nas atividades de fiscalização das ações governamentais e de fomento ao controle social (CEARÁ, 2021):

Art.190-A Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - realizar o acompanhamento da execução da receita e da despesa e a fiscalização da execução física das ações governamentais;

IV - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado; (Grifos nossos)

Para além da integração dos sistemas de controle interno, a Constituição do Estado do Ceará, a partir da EC 75/2012, avançou no sentido de delimitar a atuação do controle interno no apoio ao controle externo, prevalecendo o respeito à forma de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, conforme verifica-se em seu Art. 190-A, “VI - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, **respeitada a legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder**, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder” (Grifo nosso) (CEARÁ, 2021).

Visando o fortalecimento e a integração dos sistemas de controle interno, a EC 75/2012 estabeleceu que as atividades de controle interno devem ser desempenhadas por órgãos de natureza permanente e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas, podendo atuar de forma descentralizada, sob a coordenação de um órgão central (CEARÁ, 2021):

Art.190-A....

§1º As atividades de controle interno serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas, na forma de lei complementar.

§2º O controle interno poderá ser exercido de forma descentralizada, sob a coordenação do órgão central do sistema de controle interno de cada Poder, na forma de lei complementar. (Grifos nossos)

Por fim, destaca-se a Emenda Constitucional nº 94/2018, que instituiu o Conselho de Governança Fiscal do Estado do Ceará (CGF), como mais um marco legal que contribui para o fortalecimento e a integração dos sistemas de controle interno. O CGF tem como objetivo precípuo “zelar pelo equilíbrio fiscal do Estado”, deixando clara a intenção do constituinte no sentido de integrar ações e esforços de todos os Poderes para assegurar o equilíbrio fiscal do Estado, eliminando uma compreensão equivocada de que a política de gestão fiscal deve recair, exclusivamente, sobre o Poder Executivo. Assim dispõe o Art. 43-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Estadual de 1989 (CEARÁ, 2021):

Art.43-A. Fica criado o Conselho de Governança Fiscal do Estado, com o objetivo precípuo de zelar pelo equilíbrio fiscal do Estado, composto pelos seguintes membros:
 I - Governador do Estado;
 II – Presidente da Assembleia Legislativa;
 III – Presidente do Tribunal de Justiça;
 IV – Procurador-Geral de Justiça;
 V – Presidente do Tribunal de Contas do Estado;
 VI – Defensor Público-Geral.

Dentre as competências do CGF, destaca-se a de disseminar práticas voltadas para a melhoria da eficiência do gasto público e da transparência da gestão fiscal. Nesse sentido, o inciso VI e o §5º do Art. 43-A remeteu aos responsáveis pelo órgão central de controle interno de cada Poder e Órgão que compõe o CGF, a responsabilidade pela transparência da gestão fiscal e pelo assessoramento técnico ao Conselho de Governança Fiscal, consolidando a atuação do controle interno no monitoramento e acompanhamento da gestão fiscal. Senão vejamos (CEARÁ, 2021):

§1º Compete ao Conselho de Governança Fiscal do Estado:

(...)

VI - disseminar práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal.

§5º Nas atividades de acompanhamento e avaliação dos resultados da gestão fiscal, o Conselho de Governança Fiscal terá o assessoramento técnico dos responsáveis pelo órgão central do sistema de controle interno, de cada Poder e Órgão citados no art. 43-A do *caput*.

Em âmbito municipal, o controle interno foi instituído pela Constituição Estadual de 1989, no Título V – Dos Poderes Estaduais, Capítulo I – Do Poder Legislativo, Seção VI – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, Subseção III – Da Fiscalização Contábil, Orçamentária e Financeira do Município, que em seu Art. 80 assim dispõe (CEARÁ, 2021):

Art. 80. Os Poderes Públicos Municipais manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano de Governo e do orçamento do Município;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, 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 deveres do Município;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

2*§1º Os responsáveis pelo controle interno, para tal fim designados pelo Prefeito Municipal, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas dos Municípios, sob pena de responsabilidade solidária.

*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 16 de dezembro de 1992 – D.O. de 22.12.1992.

Redação anterior: § 1º Os responsáveis pelo controle interno, para tal fim designados pelo Prefeito Municipal, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Conselho de Contas dos Municípios, sob pena de responsabilidade solidária.

3*§2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas dos Municípios.

*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 16 de dezembro de 1992 – D.O. de 22.12.1992.

Redação anterior: § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Conselho de Contas dos Municípios. (Grifo nosso)

Percebe-se que o constituinte estadual, ao tratar o controle interno municipal, estabeleceu que os poderes municipais (Executivo e Legislativo) devem manter sistemas de controle interno, funcionando de forma integrada, suprimindo, portanto, a lacuna da CRFB/88 em relação ao controle interno do Poder Legislativo dos municípios.

Ressalta-se, no âmbito do controle interno dos municípios, a edição da Instrução Normativa nº 01/2017 pelo extinto Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), que “Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais”. O referido normativo, em seu Art. 1º, Parágrafo Único, assim dispõe (TCE-CE, 2017):

Art. 1º ...

Parágrafo Único. Os entes que compõem os Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios do Estado do Ceará estão obrigadas a adotar e manter o controle interno, em observância ao disposto no art. 74 da Constituição da República de 1988, no art. 80 da Constituição Estadual e arts. 75 a 80 da Lei nº 4.320/64.

A Lei nº 12.509/95, Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado (LOTCE), ratifica as finalidades constitucionais do sistema de controle interno. Sua recente alteração pela Lei nº 16.819/2019, em decorrência da extinção do Tribunal de Contas dos Municípios

delimitou, de forma expressa, o respeito à agenda do controle interno no apoio ao controle externo (CEARÁ, 1995, 2019, 2021). Senão vejamos:

Art. 52 Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistema de controle interno, com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado e do Municipal; (Alterado pela Lei n.º 16.819, de 08.01.19)

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual e municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (Alterado pela Lei n.º 16.819, de 08.01.19)

III - realizar o acompanhamento da execução da receita e da despesa e a fiscalização da execução física das ações governamentais;

IV - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado;

VI - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, **respeitada a legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder.** *Dispositivo alterado pelo Art. 1º, § 26, da Lei n.º 16.819, de 08.01.2019 – D.O.E. 09.01.2019.

Art. 53 No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;

(...)

Parágrafo único. **As atividades previstas neste artigo devem respeitar a legislação de organização e funcionamento do sistema de controle interno de cada Poder, de iniciativa exclusiva do respectivo Poder, nos termos do art. 190-A, inciso VI, da Constituição Estadual.** *Dispositivo acrescido pelo Art. 1º, § 27, da Lei n.º 16.819, de 08.01.2019 – D.O.E. 09.01.2019. (Grifos nossos)

Um outro importante marco legal do SCI é a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que ampliou o leque de responsabilidades e competências dos sistemas de controle interno, na medida em que estabelece uma atuação preponderante do controle interno no monitoramento da gestão fiscal, ampliando o seu campo de ação no que tange ao zelo com a aplicação dos recursos e o equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000).

Destaca-se que a LRF remete aos sistemas de controle interno de cada Poder a fiscalização do cumprimento das metas fiscais, dos limites e condições de operações de crédito, dos limites das despesas com pessoal e de restos a pagar, dentre outros. A LRF prevê ainda a assinatura dos responsáveis pelo controle interno nos instrumentos de transparência da gestão fiscal, a exemplo do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), conforme disposto a seguir (BRASIL, 2000):

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

(...)

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira **e pelo controle interno**, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, **e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público**, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (Grifos nossos)

A Lei Complementar (LC) nº 131/2009, primeira alteração da Lei de Responsabilidade Fiscal, ampliou ainda mais a atuação dos sistemas de controle interno, com a atribuição de competências afetas à transparência da gestão. Com sua edição, coube ao sistema de controle interno criar as condições para participação do cidadão no controle da gestão, por meio da disponibilização na rede mundial de computadores, de canais de transparência que possibilitem o acesso ao cidadão, em tempo real, de informações pormenorizadas dos dados de execução das receitas e despesas públicas, inclusive com a divulgação em tempo real de licitações, contratos e desembolsos financeiros (BRASIL, 2009):

Art. 1º O art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 48. (...)

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

- I – **incentivo à participação popular** e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – **liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;**
- III – (...)

Art. 2º A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 48-A, 73-A, 73-B e 73-C:

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

- I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;
- II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (Grifos nossos)

Um dos pontos mais controversos da LC nº 131/2009 foi a divulgação da remuneração dos servidores públicos, sob a alegação de exposição da privacidade do servidor, assunto pacificado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Tema 483 de repercussão

geral - Responsabilidade civil do Estado por dano moral decorrente de publicação da remuneração de servidor público em site na internet, *ipsis litteris*.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PUBLICAÇÃO, EM SÍTIO ELETRÔNICO MANTIDO PELO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, DO NOME DE SEUS SERVIDORES E DO VALOR DOS CORRESPONDENTES VENCIMENTOS. LEGITIMIDADE. 1. É **legítima a publicação, inclusive em sítio eletrônico mantido pela Administração Pública, dos nomes dos seus servidores e do valor dos correspondentes vencimentos e vantagens pecuniárias.** 2. Recurso extraordinário conhecido e provido. O Tribunal, apreciando o **tema 483 da repercussão geral**, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário, fixando-se a tese de que é legítima a publicação, inclusive em sítio eletrônico mantido pela Administração Pública, dos nomes dos seus servidores e do valor dos correspondentes vencimentos e vantagens pecuniárias. (Recurso Extraordinário com Agravo (ARE 652777) – Data do julgamento: 23/04/2015).

Consolidando a transparência da gestão governamental, a Lei nº 12.527/2011- Lei de Acesso à Informação (LAI), estabelece o acesso como regra e o sigilo como exceção, prevendo o acesso pelo cidadão, de forma ativa e passiva, de informações relativas aos resultados da execução de políticas públicas, materializadas em programas, projetos e ações, além dos resultados de inspeções e às auditorias realizadas pelos órgãos de controle interno, conforme disposto em seu Art. 7º (BRASIL, 2011):

Art. 7º O acesso à informação de que trata esta Lei compreende, entre outros, os direitos de obter:

VII - informação relativa:

- a) **à implementação, acompanhamento e resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos;**
- b) **ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores.** (Grifo nosso)

Ao dispor sobre a transparência ativa, a Lei de Acesso à Informação ratificou algumas informações exigidas pela LC nº 131/2009, definindo em seu Art. 8º as informações que devem ser disponibilizadas pela Administração Pública, independentemente de requerimento pelo cidadão, senão vejamos (BRASIL, 2011):

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

§ 1º Na divulgação das informações a que se refere o **caput**, deverão constar, no mínimo:

- I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público;
- II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros;
- III - **registros das despesas;**
- IV – **informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados;**

V - **dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades;** e

VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade. (Grifos nossos)

No tocante à transparência passiva, a LAI estabelece que não deve ser exigida do cidadão a motivação do pedido de informação, mas tão somente a sua identificação e a especificação da informação requerida, cabendo ao poder público disponibilizar os meios para viabilizar o pedido de informação. A LAI estabelece ainda o prazo de 20 (vinte) dias, prorrogáveis por mais 10 (dez), para a disponibilização da informação ao cidadão, assim como a possibilidade de apresentação de recursos, diante da negativa da informação, conforme dispõem seus Arts. 10 e 11, *ipsis litteris* (BRASIL, 2011):

Art. 10. Qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos no art. 1º desta Lei, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida.

§ 1º Para o acesso a informações de interesse público, a identificação do requerente não pode conter exigências que inviabilizem a solicitação.

§ 2º Os órgãos e entidades do poder público devem viabilizar alternativa de encaminhamento de pedidos de acesso por meio de seus sítios oficiais na internet.

§ 3º São vedadas quaisquer exigências relativas aos motivos determinantes da solicitação de informações de interesse público.

Art. 11. O órgão ou entidade pública deverá autorizar ou conceder o acesso imediato à informação disponível.

§ 1º Não sendo possível conceder o acesso imediato, na forma disposta no *caput*, o órgão ou entidade que receber o pedido deverá, em prazo não superior a 20 (vinte) dias:

I - comunicar a data, local e modo para se realizar a consulta, efetuar a reprodução ou obter a certidão;

II - indicar as razões de fato ou de direito da recusa, total ou parcial, do acesso pretendido; ou

III - comunicar que não possui a informação, indicar, se for do seu conhecimento, o órgão ou a entidade que a detém, ou, ainda, remeter o requerimento a esse órgão ou entidade, cientificando o interessado da remessa de seu pedido de informação.

§ 2º O prazo referido no § 1º poderá ser prorrogado por mais 10 (dez) dias, mediante justificativa expressa, da qual será cientificado o requerente.

§ 3º Sem prejuízo da segurança e da proteção das informações e do cumprimento da legislação aplicável, o órgão ou entidade poderá oferecer meios para que o próprio requerente possa pesquisar a informação de que necessitar.

§ 4º Quando não for autorizado o acesso por se tratar de informação total ou parcialmente sigilosa, o requerente deverá ser informado sobre a possibilidade de recurso, prazos e condições para sua interposição, devendo, ainda, ser-lhe indicada a autoridade competente para sua apreciação.

§ 5º A informação armazenada em formato digital será fornecida nesse formato, caso haja anuência do requerente.

§ 6º Caso a informação solicitada esteja disponível ao público em formato impresso, eletrônico ou em qualquer outro meio de acesso universal, serão informados ao requerente, por escrito, o lugar e a forma pela qual se poderá consultar, obter ou reproduzir a referida informação, procedimento esse que desonerará o órgão ou entidade pública da obrigação de seu fornecimento direto, salvo se o requerente declarar não dispor de meios para realizar por si mesmo tais procedimentos.

Um aspecto controverso da Lei de Acesso à Informação diz respeito à classificação de informações sigilosas, as quais não devem ser disponibilizadas ao cidadão, em razão da segurança do Estado e de outros aspectos que venham prejudicar a ação do Estado. As informações classificadas como sigilosas devem ser publicizadas ao cidadão, de forma a garantir a transparência do processo. Acerca da classificação de informações sigilosas, assim dispõe o Art. 23 (BRASIL, 2011):

Art. 23. São consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade ou do Estado e, portanto, passíveis de classificação as informações cuja divulgação ou acesso irrestrito possam:

- I - pôr em risco a defesa e a soberania nacionais ou a integridade do território nacional;
- II - prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País, ou as que tenham sido fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais;
- III - pôr em risco a vida, a segurança ou a saúde da população;
- IV - oferecer elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária do País;
- V - prejudicar ou causar risco a planos ou operações estratégicas das Forças Armadas;
- VI - prejudicar ou causar risco a projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico, assim como a sistemas, bens, instalações ou áreas de interesse estratégico nacional;
- VII - pôr em risco a segurança de instituições ou de altas autoridades nacionais ou estrangeiras e seus familiares; ou
- VIII - comprometer atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações.

No Estado do Ceará, a Lei nº 15.175/2012 define regras específicas para implementação do acesso à informação no âmbito da Administração Pública Estadual. Referida lei traz inovações em relação ao modelo federal, com a criação do Sistema Estadual de Acesso à Informação e a instituição de instâncias colegiadas de decisão (CEARÁ, 2012).

Destaca-se, no âmbito do Poder Executivo Estadual, a criação de Comitês Setoriais de Acesso à Informação, com participação da Ouvidoria no processo de acesso e classificação de informações, conforme dispõe o Art 8º, *ipsis litteris* (CEARÁ, 2012):

Art. 8º Ficam criados nos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, os Comitês Setoriais de Acesso à Informação, com a finalidade de assegurar o acesso imediato à informação disponível e propor ao Comitê Gestor de Acesso à Informação, a classificação de Informações no seu âmbito de atuação, com a seguinte composição:

- a) titular do órgão ou entidade ou autoridade com subordinação imediata;
- b) Assessor de Desenvolvimento Institucional ou cargo equivalente;
- c) Ouvidor Setorial;
- d) Responsável pelo Serviço de Informações ao Cidadão;

§1º O Comitê de que trata o caput exercerá as seguintes atribuições:

- I** - assegurar o cumprimento das normas relativas ao acesso à informação, de forma eficiente e adequada aos objetivos desta Lei;
- II** - monitorar a implementação do disposto nesta Lei e apresentar, ao Comitê Gestor, relatórios periódicos sobre o seu cumprimento;
- III** - recomendar as medidas indispensáveis à implementação e ao aperfeiçoamento das normas e procedimentos necessários ao correto cumprimento do disposto nesta Lei;

IV - orientar as respectivas unidades no que se refere ao cumprimento do disposto nesta Lei e seus regulamentos.

§2º A criação do Comitê, de que trata o caput, fica facultada para o Poder Legislativo, Poder Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Tribunal de Contas dos Municípios.

2.1.3 As Macrofunções de Controle Interno

A concepção das macrofunções de controle interno se deu a partir de estudos realizados por grupos técnicos estruturados pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), com a participação de representantes de controle interno de onze estados, durante os anos de 2009 e 2010, como desdobramento da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2009.

O resultado dos estudos relativos às macrofunções estão apresentados na publicação das Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010), lançada em dezembro de 2010, com o objetivo de padronizar e uniformizar conceitos e nortear a ação dos órgãos de controle interno no país.

Segundo o CONACI (2010), são quatro as macrofunções de controle interno: Ouvidoria, Controladoria, Auditoria Governamental e Corregedoria.

A macrofunção de Ouvidoria deve atuar como um canal de interlocução entre o governo e a sociedade, de forma a “reduzir o distanciamento entre a sociedade e a administração pública agindo como articuladora e intermediadora na gestão dos conflitos entre os interesses do cidadão e da administração pública” (CONACI, 2010).

A Ouvidoria deve adotar modelo de gestão e funcionar como unidade de inteligência, com capacidade para interpretar as tendências da administração e produzir informações para subsidiar a tomada de decisão pelos gestores, além de retroalimentar o processo de elaboração de políticas públicas e programas orçamentários.

Ouvidoria: função de controle interno que tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestação do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos, visando a melhoria da sua qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade (CONACI, 2010).

Na visão de Hayashida e Nery (2021, P. 115-125), “[...] a Ouvidoria Pública possui a instrumentalização necessária para dar solução aos conflitos existentes entre o cidadão e a administração pública, na medida em que os servidores possuem *expertise* sobre o funcionamento da estrutura burocrática”.

Para estes autores, “ao pacificar e mediar os conflitos, a Ouvidoria Pública adquire dimensão de justiça multiportas e atua num ambiente que envolve um dos grandes litigantes do sistema de justiça: o Estado”.

Na macrofunção de Controladoria estão contempladas as atividades de: i) produção de informações; ii) avaliação de riscos; iii) prevenção e combate à corrupção; iv) orientação proativa aos gestores com vistas à prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas; v) acompanhamento de programas e ações governamentais, com foco na gestão para resultados; vi) monitoramento da gestão fiscal; e vii) transparência da gestão. Conforme o CONACI (2010), “controladoria: função de controle interno que tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada e decisão a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua do gasto público”.

Percebe-se, portanto, o vasto campo de atuação do controle interno na macrofunção de Controladoria, cujos principais componentes serão explorados ao longo desta subseção.

No tocante à produção de informações, a atuação do controle interno deve “orientar o sistema de informações contábeis para garantir a integridade, a tempestividade e a fidedignidade dos dados necessários à produção de informações” (CONACI, 2010).

Já as atividades de avaliação de riscos e de orientação aos gestores estão diretamente relacionadas com a prevenção e o combate à corrupção, vez que cuidam da produção de informações gerenciais, da implantação de ferramentas de gerenciamento de riscos e da produção de instrumentais de orientação, tais como: cartilhas, manuais, normativos, etc., visando contribuir com a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas.

Destaca-se, ainda, na macrofunção de Controladoria as ações voltadas para o acompanhamento da execução dos programas de governo e políticas públicas, por meio de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, retroalimentando as outras macrofunções, em especial a de Auditoria Governamental, no tocante à auditoria de natureza operacional.

No monitoramento da gestão fiscal estão previstas as ações de monitoramento do cumprimento dos limites e obrigações constitucionais e legais, e na transparência da gestão as ações relativas ao fomento ao controle social como mecanismo de prevenção e combate à corrupção.

Na visão de Souza e Anderson (2021, p. 271-295), a transparência vai além dos mandamentos constitucionais e legais, “relacionando-se com a ideia de modernidade e iluminismo, no seu aspecto de combate ao que acreditava ser trevas e escuridão, tanto nas ciências (com a superação de mitos e teologias a partir da razão) quanto com relação ao poder.”

Para estes autores, o grande impasse em relação à transparência reside na qualidade dos dados, destacando que:

O problema não está nos órgãos fiscalizadores, mas, sim, nos procedimentos de coleta e disponibilização das informações. Regular os procedimentos de coleta e disponibilização dos dados públicos poderia ser uma solução adequada, com aperfeiçoamentos contínuos para que o Estado esteja sempre atualizado e efetivamente respondendo às demandas sociais” (Souza e Anderson (2021, p. 292).

Em relação à macrofunção de Auditoria Governamental, assim se posiciona o CONACI (2010):

Auditoria Governamental: função de controle interno que tem por finalidade **avaliar os controles internos dos órgãos e entidades jurisdicionados**, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas.

A atuação da macrofunção de Auditoria Governamental deve se dar de forma independente em relação ao auditado, com auditorias preventiva, concomitante e a *posteriori*, reconhecendo como pressuposto básico a conformidade, em observância ao princípio constitucional da legalidade. Deve atuar nos processos de prestação e tomada de contas, obtendo informações probatórias, adequadas e úteis, com a utilização de indicadores e matrizes de risco, podendo utilizar como insumo informações das demais macrofunções.

Cabe ainda à Auditoria Governamental realizar o monitoramento do atendimento às recomendações, por meio de plano de providências para sanar as irregularidades ou impropriedades identificadas, alimentando a macrofunção de correição com informações relativas à prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte danos ao erário.

Destaca-se que no âmbito da macrofunção de Auditoria Governamental, a auditoria de conformidade, voltada para o controle da legalidade, é a forma mais tradicional de controle interno no setor público, antecedendo à sua instituição como sistema pela Constituição Federal.

No modelo europeu de controle interno público – *Public Internal Control* (PIC), segundo Carvalho Neto ... [et al.] (2019, p. 27), a auditoria interna é o segundo elemento do modelo, que prevê a implantação de sistemas de Gestão e Controle Financeiro (GCF) como o primeiro pilar do modelo PIC. Para estes autores “resumidamente, o papel da auditoria interna é fornecer à gestão uma opinião independente, objetiva e consultiva, que visa avaliar e sugerir melhorias para aumentar a eficiência de seus sistemas de GCF”.

Ainda na visão do CONACI (2010), a macrofunção de Correição cuida de processos relativos a ilícitos funcionais, por meio da instauração de procedimentos disciplinares com base em denúncias ou informações provenientes da auditoria ou da ouvidoria, sem prejuízo de denúncias apresentadas diretamente à unidade correcional. Para além dos aspectos punitivos, a macrofunção de correição, ou corregedoria, deve atuar na produção de informações para subsidiar a atuação preventiva do controle e as ações de educação continuada de servidores e agentes públicos.

Corregedoria: função de controle interno que tem por finalidade apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização dos envolvidos, por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando inclusive ao ressarcimento nos casos em que houver dano ao erário (CONACI, 2010).

Para Meirelles (2006, p. 124), “O *Poder Disciplinar* é a faculdade de punir internamente as infrações funcionais dos servidores e demais pessoas sujeitas à disciplina dos órgãos e serviços da Administração”.

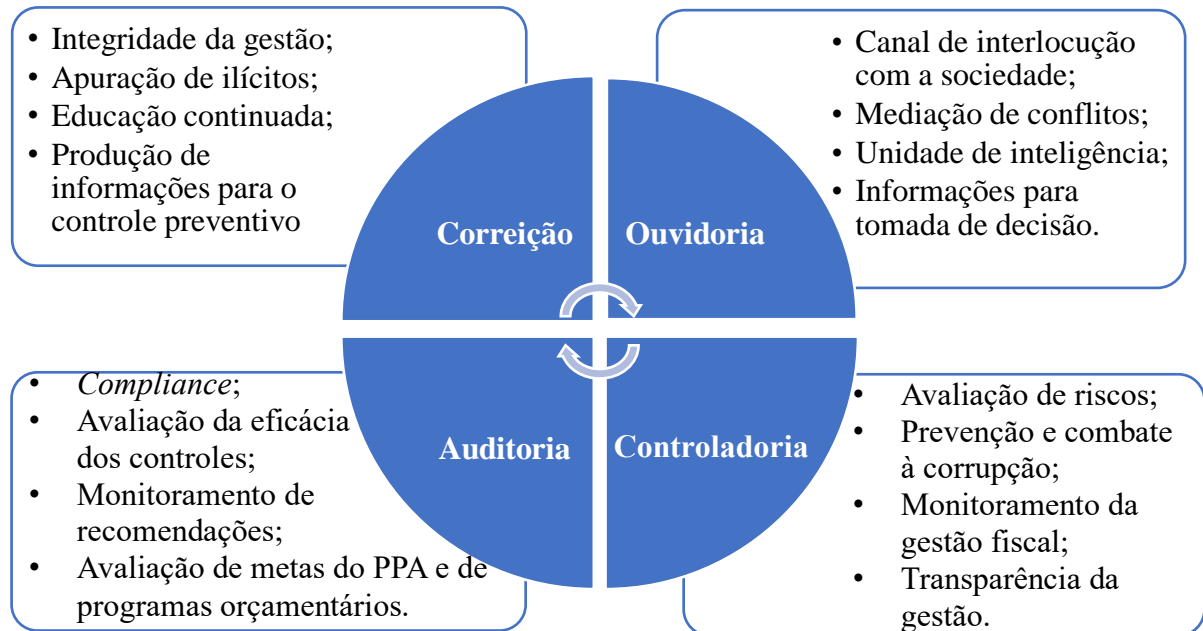
As Diretrizes do Controle Interno no Setor Público apresentam ainda orientações relativas à gestão do Sistema de Controle Interno (SCI). Nesse sentido, o CONACI (2010) entende que:

Sistema de Controle Interno é o conjunto de órgãos, funções e atividades, articulado por um órgão central de coordenação, orientados para o desempenho de atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada Poder e esfera de governo. (CONACI, 2010).

Segundo o CONACI (2010), a gestão do Sistema de Controle Interno (SCI) deve criar condições para que a gestão governamental atue em consonância com os princípios da Administração Pública, de forma a assegurar a economicidade, eficiência, eficácia, e efetividade da gestão. O SCI deve atuar como rede de propagação de conhecimento e informações produzidas pelas macrofunções do controle interno, compartilhando experiências e boas práticas, além de estabelecer: i) planejamento estratégico; ii) indicadores quantitativos e qualitativos de resultados da atuação das macrofunções; iii) meios de publicidade e transparência dos resultados da atuação do SCI; iv) carreira própria dos servidores do controle interno; e v) viabilizar a criação instâncias colegiadas de conselho de controle interno no âmbito de cada ente, compostas pelos titulares dos órgãos centrais de controle interno.

A Figura 1 apresenta o ciclo do Sistema de Controle Interno, a partir das macrofunções estabelecidas na Constituição Estadual de 1989.

Figura 1 – Ciclo do Sistema de Controle Interno, a partir das macrofunções



Fonte: Elaborado pela autora.

2.2 O Controle como Mecanismo de Governança

Nesta subseção apresenta-se conceitos, princípios e referências de governança. Para além da governança em sentido amplo, a subseção aborda a governança pública, destacando o controle interno como um dos seus mecanismos, a partir de modelos e práticas de governança de convergência internacional e a sua aplicação na Administração Pública Brasileira.

Os conceitos e modelos apresentados irão facilitar a análise da contribuição dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP para o fortalecimento da governança.

2.2.1 Conceitos e Princípios de Governança Corporativa

Governança Corporativa é a tradução da expressão inglesa: “*corporate governance*”. Significa a “forma de organizar as relações interna, externa, verticais e horizontais dos diversos atores interessados no sucesso de um negócio”, na visão de Castro (2011, p. 394). E que um sistema de governança corporativa possui dois objetivos essenciais: a) prover uma estrutura eficiente de incentivos para a administração da empresa, visando à

maximização de valor; e b) estabelecer responsabilidades e outros tipos de salvaguarda, para evitar que os gestores promovam qualquer tipo de expropriação de valor.

Cinco questões devem ser avaliadas com relação aos instrumentos e mecanismos de Governança Corporativa e ao ambiente de controle (Castro, 2011, p. 398):

- a) a responsabilidade da alta administração, na definição dos limites éticos que norteiam a atuação da empresa;
- b) os papéis do Conselho de Administração e da Diretoria Executiva para a manutenção de um sistema de controle robusto;
- c) o nível de agregação entre as funções do Conselho de Administração e as da Diretoria Executiva na definição e implementação dos controles internos;
- d) a verificação do alinhamento da atuação da Diretoria Executiva às diretrizes estratégicas estabelecidas pelo Conselho de Administração, principalmente no que se refere à supervisão da gestão de risco e à aderência dessa gestão ao nível de propensão ao risco previamente estabelecido; e
- e) o papel da auditoria interna no ambiente de controle e na gestão de riscos.

Na visão do Banco Mundial (1992), governança “é a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais do país, com vistas ao desenvolvimento”.

Em 1994, o Banco Mundial apresentou uma revisão do conceito de governança, por meio do relatório *Governance: The World Bank's Experience*, nos seguintes termos:

governança é sintetizada por formulação previsível, aberta e esclarecida de políticas (ou seja, processos transparentes); uma burocracia imbuída com *ethos* profissional; um braço executivo responsável por suas ações; e uma forte participação da sociedade civil nos negócios públicos; e todos se comportando sob as regras da lei.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015, p. 20), “Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”.

A governança veio para superar o “conflito da agência”, onde nem sempre os interesses do gestor, entendido como tal o executivo ao qual é delegado o poder de decisão, convergem com os interesses do proprietário, no caso do setor público, o cidadão, conforme o IBGC (2015).

Os princípios da governança corporativa são a transparência, a prestação de contas (*accountability*), a equidade e a responsabilidade corporativa. Na transparência, a organização,

para além do dever, deve ter o desejo de informar, criando uma relação de confiança dentro e fora da organização. A equidade busca o tratamento justo e igualitário dos acionistas, sem discriminação. O Quadro 3 sintetiza os princípios da governança, na visão do IBGC (2015).

Quadro 3 – Síntese dos Princípios de Governança do IBGC

Objetivos e Princípios Básicos da Governança Corporativa			
Transparência	Equidade	Prestação de Contas	Responsabilidade Corporativa
Desejo de informar	Tratamento justo e igualitário	Resposta integral pelos atos praticados	Zelo pela perenidade da organização
Clima interno e externo de confiança	Ausência de atitudes discriminatórias		Visão de longo prazo

Fonte: Elaborado pela autora, a partir de Altounian, *et. al* (2018).

Para Slomski (2017, p.129), a governança corporativa na administração pública deve adotar o conceito do IBGC, buscando agregar valor à coisa pública, na perspectiva de que o cidadão não paga impostos, mas sim integraliza capital.

De acordo com Slomski (2008 *apud* ALTOUNIAN *et al.* 2018, p. 247),

“[...] governança representa um sistema de decisões e práticas de gestão voltadas para a determinação e controle do desempenho e da direção estratégica das organizações. Por isso a redução de riscos, o gerenciamento de interesses, a redução da volatilidade dos resultados e a conquista da credibilidade dos investidores e da sociedade em geral são aspectos próprios da governança com vistas à criação de valor para a organização.”

Os princípios da governança, na visão do *International Federation of Accountants* – IFAC (2001), são: a transparência (*openness*), a integridade (*integrity*) e a responsividade (*accountability*), conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 – Princípios da Boa Governança – Study 13 (IFAC)

(continua)

Transparência (<i>Openness</i>)	A transparência é necessária para assegurar que as partes interessadas tenham confiança no processo decisório e ações das agências públicas na gestão de suas atividades e nos agentes dentro delas. Ser transparente por meio de consulta às partes interessadas e comunicação completa e acurada da informação permite a ação tempestiva e efetiva e promove o seu necessário escrutínio público.
Integridade (<i>Integrity</i>)	A integridade envolve uma negociação direta e confiável, baseada na honestidade e na objetividade, protegida por padrões elevados de probidade na aplicação dos recursos públicos e gestão dos assuntos de interesse público. Depende da efetividade do referencial de controle e do profissionalismo dos agentes que integram essas entidades. Está refletida nos procedimentos decisórios e na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho.

Quadro 4 – Princípios da Boa Governança – Study 13 (IFAC)

(conclusão)

Responsividade <i>(Accountability)</i>	A responsividade é o processo por meio do qual as agências públicas e os agentes dentro delas são chamados à reponsabilidade por suas ações e decisões, incluindo a aplicação dos recursos públicos e todos os demais aspectos de desempenho, submetendo-se ao escrutínio público. Isto é alcançado quando todas as partes têm um claro entendimento de suas responsabilidades e dispõem de papéis bem definidos dentro de um determinado processo organizacional. É, de fato, a obrigação do agente de responder pela responsabilidade que lhe foi conferida.
--	--

Fonte: IFAC (2001, p.12).

Os princípios da governança corporativa, de acordo com a OCDE (2004 *apud* ALTOUNIAN, SOUZA E LAPA, 2018, p. 262), são os seguintes:

- a) promover mercados transparentes e eficientes, ser coerente com o Estado de Direito e articular claramente a divisão de responsabilidades entre as diferentes autoridades de supervisão, regulação e execução;
- b) proteger e facilitar o exercício dos direitos dos acionistas;
- c) assegurar tratamento equânime a todos os acionistas, inclusive minoritários e estrangeiros. Todos os acionistas devem ter a oportunidade de obter reparação efetiva por violação de seus direitos;
- d) reconhecer os direitos de interessados estabelecidos por lei ou por acordos mútuos e incentivar a cooperação ativa entre empresas e partes interessadas na criação da riqueza, emprego e sustentabilidade de empresas financeiramente sólidas;
- e) garantir que sejam divulgadas de forma precisa e oportuna todas as questões relevantes referentes à corporação, incluindo situação financeira, desempenho, propriedade e governança;
- f) garantir a orientação estratégica da empresa, o controle eficaz da gestão pelo conselho, e responsabilidade do conselho com a empresa e os acionistas.

Para esses autores, os princípios representam os valores da governança e são fundamentais para a sustentação das práticas de boa governança. Para esses autores, todos os modelos de governança trazem, de forma implícita ou explícita, e maior ou menor escala, os seguintes princípios:

- *Fairness* - senso de justiça, equidade no tratamento, respeito aos direitos dos minoritários, atendimento às expectativas e às demandas de todos os atores organizacionais.

- *Disclosure* – transparências nas informações, especialmente as de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvam resultados, oportunidades e riscos.
- *Accountability* – prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria.
- *Compliance* - conformidade com o cumprimento de normas e regulamentos, expressas nos estatutos, regimes internos e nas instituições legais do país.

A partir dos conceitos e princípios apresentados, e seguindo a visão do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015), o conflito de agência tem sido tratado por alguns autores como um dos pontos centrais da governança, que tem papel crucial na superação do mesmo.

Segundo Vieira e Barreto (2019), o conflito de agência reside no cerne do debate sobre a governança corporativa. Para estes autores há uma situação de potencial conflito de interesse decorrente da separação entre propriedade e gestão, criando situações em que os responsáveis pela gestão podem agir de forma oportunista, em detrimento dos interesses do principal (proprietário).

Num contexto democrático a política pode ser vista como agente *versus* principal. Os cidadãos representam os principais e os políticos, os agentes. O conflito está na relação de interesses entre os contribuintes (cidadãos) e os gestores (políticos). A expectativa do contribuinte é por serviços públicos de excelência, com observância de requisitos de qualidade e produtividade, associados a uma baixa carga tributária, enquanto os gestores públicos, mais das vezes, focam o seu interesse em manter o *status quo* (Mendes, 2008).

De acordo com Altounian, Souza e Lapa (2018), há três conflitos relevantes na governança pública: “agente” x “principal”; “principal” x “principal” e “agente” x “agente”:

Enquanto na iniciativa privada, o interesse dos “principais” está mais bem definido, em especial na busca pelo retorno adequado do capital investido; na pública, as demandas dos cidadãos são, em diversas situações, conflitantes. A heterogeneidade da população, diante do poder econômico, diferenças culturais, e de visão de mundo, cria diversas alternativas concorrentes para decisão da classe política, mas também o conflito “principal” x “principal”.

Também devemos considerar que a complexidade da máquina estatal, composta por três Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário e por uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, consoante os artigos 1º e 2º da Constituição Federal, tende a criar um significativo conflito de “agentes”, se cada um se dispuser a maximizar apenas seus resultados, sem ter a visão do todo.

Figura 2 – O Conflito de Agência no Processo de Governança do Estado



Fonte: Elaborado pela autora, com base em Altounian, Souza e Lapa (2018).

2.2.2 Referenciais de Controle e Governança

A partir dos conceitos, princípios e teorias de governança abordados na subseção anterior, são apresentados e discutidos referenciais e modelos de governança e controle, desenvolvidos a partir da década de 1990 por organizações que atuam na área de controle e governança.

2.2.2.1 *The Comitee of Sponsoring Organizations (COSO)*

O Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO), é uma entidade sem fins lucrativos dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. Criado em 1985, o Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO) (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissions*), estuda fatores que podem levar à geração de relatórios fraudulentos e elabora frameworks e recomendações para as empresas e seus auditores em gestão de riscos, controle interno e detecção de fraudes.

COSO é patrocinado e financiado por: AAA – *American Accounting Association* (Associação Americana de Contadores), AICPA – *American Institute of Certified Public Accounts* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), FEI – *Financial Executives Internacional* (Executivos Financeiros Internacionais), IIA – *The Institute of*

Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos), e IMA – *Institute of Management Accountants* (Instituto dos Contadores Gerenciais).

Em 1992, o COSO lançou a obra *Controle Interno – Estrutura Integrada (Internal Control – Integrated Framework)*, também conhecida como COSO I, com a finalidade de orientar as organizações quanto a princípios e melhores práticas de controle interno, em especial para assegurar a produção de relatórios financeiros confiáveis e prevenir fraudes.

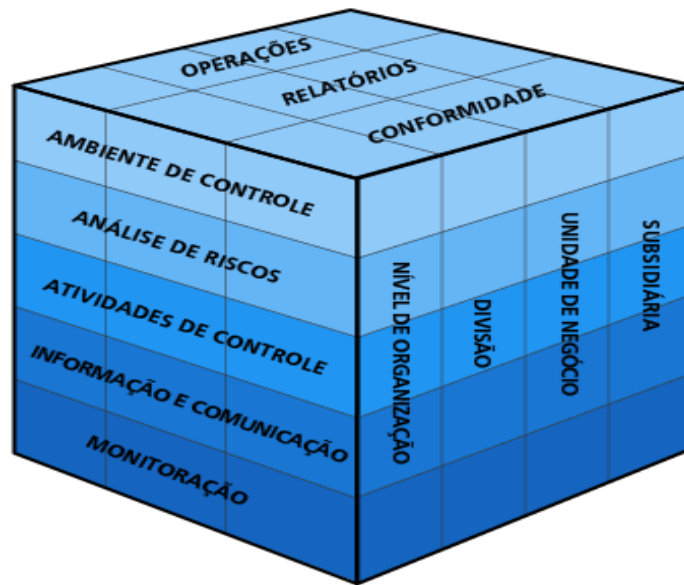
Destaca-se dentre os objetivos do modelo COSO I: uniformizar definições de controle interno; definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado; delinear papéis e responsabilidades da administração; estabelecer padrões para implementação e validação; e finalmente criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

Para COSO I, controle interno é definido como um “processo projetado e implementado pelos gestores para mitigar riscos e alcançar objetivos”. Por sua vez, risco é definido como “a possibilidade de ocorrência de um evento que possa afetar o alcance dos objetivos” (COSO, 1992). Resumindo, para o modelo *COSO-I*, o controle interno é um processo que tem por objetivo mitigar riscos, com vistas ao alcance dos objetivos.

O modelo COSO I está focado em três objetivos: operacionais, assegurar relatórios financeiros confiáveis e assegurar conformidade legal/regulatória e é composto por cinco componentes: ambiente de controle, análise de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoração, além da visão relativa à estrutura organizacional, que busca atingir a organização como um todo, abarcando todas as unidades, do maior ao menor nível.

Há uma relação direta entre os objetivos, os componentes e a estrutura organizacional. O modelo COSO I é ilustrado na forma de um cubo, cuja face superior indica as três categorias de objetivos (operacional, divulgação e conformidade), a face frontal indica os cinco componentes (Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação, Atividades de Monitoramento) e a face lateral representa a estrutura organizacional da entidade (Nível de Entidade, Divisão, Unidade Operacional, Função), conforme apresentado na figura 3.

Figura 3 – Estrutura Integrada (*Internal Control – Integrated Framework*) COSO I - 1992



Fonte: TCU [s.d.]

Em 2013 foi lançada a versão atualizada do modelo COSO I, intitulada *Internal Control – Integrated Framework* (Estrutura), visando o desenvolvimento, de forma efetiva e eficaz, de sistemas de controle interno que se adaptem às transformações dos ambientes corporativos, reduzam os riscos para níveis aceitáveis e apoiem a tomada de decisões e a governança da organização.

Para COSO (2013), o controle interno é definido da seguinte forma:

Controle interno 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 às operações, divulgação e conformidade.

Observa-se, portanto, que o controle interno é: i) conduzido para atingir objetivos; ii) um processo; iii) realizado por pessoas; iv) capaz de proporcionar segurança razoável; e v) adaptável à estrutura da entidade.

O modelo COSO I (2013), apresenta três categorias de objetivos, detalhadas na forma a seguir:

- Operacional: objetivos relacionados com a eficácia e eficiência do desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de ativos;

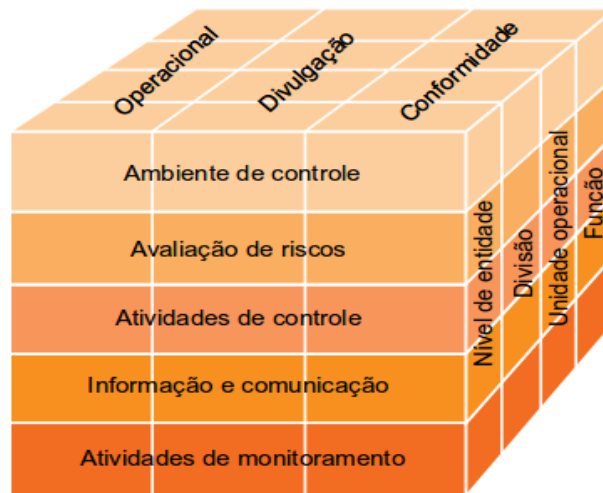
- Divulgação: objetivos relacionados com as divulgações financeiras ou não, internas e externas, considerando requisitos de transparência, confiabilidade, oportunidade, etc.;
- Conformidade: objetivos relacionados com o cumprimento de leis e regulamentos.

Além das categorias de objetivos, o modelo define cinco componentes integrados, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, associados a princípios que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente:

- 1) Ambiente de controle: conjunto de normas, processos e estruturas que sustentam o sistema de controle interno; integridade e os valores éticos da organização; estrutura de governança; delegação de autoridade e responsabilidade; desenvolvimento e retenção de talentos; incentivos e recompensas por performance;
- 2) Avaliação de riscos: definição de objetivos; identificação e avaliação de riscos; análise do ambiente externo;
- 3) Atividades de controle: políticas e procedimentos para garantia das diretrizes e do tratamento dos riscos; alcance de todos os níveis e processos da organização; prevenção e detecção; segregação de funções;
- 4) Informação e comunicação: informações de qualidade para o controle interno; compartilhamento das informações; comunicação interna e externa; e
- 5) Atividades de monitoramento: avaliações contínuas e independentes; avaliação da eficácia dos controles em cada um dos componentes; informações oportunas; critérios estabelecidos pelas autoridades normativas; comunicação das deficiências à estrutura de governança.

A Figura 4, em forma de cubo, representa o modelo COSO I (2013), evidenciando a relação direta entre os objetivos e componentes. Nas colunas estão as três categorias de objetivos, as linhas contêm os cinco componentes e a estrutura organizacional é representada pela terceira dimensão.

Figura 4 – Internal Control – Integrated Framework (Estrutura) - COSO I -2013



Fonte: COSO (2013, p.9)

Destaca-se que o modelo COSO I é utilizado como mecanismo de autoavaliação do Controle Interno pelos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado (TCE), por ocasião da apresentação da Prestação de Contas Anual, visando aferir a eficiência da gestão a partir dos controles internos e da gestão de riscos, conforme ALMEIDA *et al.* (2019, p. 74-113) e FERREIRA *et al.* (2021, p. 1-21).

Em 2001, COSO iniciou um projeto com a finalidade de conceber uma estratégia sólida de identificação, avaliação e administração de riscos, num período marcado por escândalos de grande repercussão, que geraram a quebra de negócios e prejuízos de grande monta a investidores e demais partes interessadas. Destaca-se a queda das empresas americanas *ENRON* e *Worldcom*, dentre outras, que gerou como consequência a aprovação pelo congresso norte-americano, em 2002, da lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), visando regulamentar os controles internos financeiros (auditoria interna), bem como aumentar a segurança e a credibilidade do mercado.

Nesse contexto, foi lançada em 2004 a obra *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (Enterprise Risk Management – Integrated Framework)*, traduzido como COSO *ERM*, também conhecida como Modelo COSO-II. A obra dá um maior enfoque ao gerenciamento de riscos corporativos e prevê a utilização do controle na adoção do processo de gerenciamento de riscos. Para COSO *ERM*:

O gerenciamento de riscos corporativos é o processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a

organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com o seu apetite a risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade (COSO, 2007, p.17).

O modelo COSO *ERM*, ou COSO II, está estruturado em quatro categorias de objetivos, com a ampliação, em relação ao modelo COSO-I, da categoria de objetivos estratégicos, conforme segue (COSO, 2007):

- Estratégicos: referentes às metas de nível mais elevado; alinhados à missão da organização;
- Operações: referem-se à eficácia e eficiência na utilização dos recursos;
- Comunicação: relativos à confiabilidade de relatórios;
- Conformidade: relacionados com o cumprimento de leis e regulamentos.

Além das categorias de objetivos, o modelo COSO-II mantém os cinco componentes de COSO-I, com a alteração do componente “ambiente de controle” para “ambiente interno”, e acrescenta três novos componentes, todos afetos ao gerenciamento de riscos, destacados a seguir: i) Fixação de Objetivos; ii) Identificação de Eventos; e iii) Resposta ao Risco. Assim, o modelo COSO-II apresenta oito componentes, essenciais ao gerenciamento de riscos corporativos, associados a princípios e conceitos-chave, além de técnicas e exemplos para facilitar a sua aplicação. Senão vejamos (COSO, 2007):

- 1) Ambiente Interno: abrange a cultura da organização e a consciência de risco de seu pessoal; base para todos os demais componentes de gerenciamento de riscos; compreende a filosofia de apetite ao risco, a integridade e os valores éticos da organização, incluindo a atribuição de alçadas e responsabilidades;
- 2) Fixação de Objetivos: objetivos fixados no nível estratégico da organização, como base para os objetivos operacionais; pré-requisito para a identificação, avaliação e respostas aos riscos; alinhados com o apetite ao risco;
- 3) Identificação de Eventos: identificação de eventos que afetarão a organização, seja como oportunidades, que são canalizadas aos processos, sejam como efeitos adversos à implementação da estratégia e ao alcance dos objetivos, que exigem avaliação e resposta da administração;
- 4) Avaliação de Riscos: avaliação do impacto dos eventos na realização dos objetivos da organização, sob as perspectivas de probabilidade e impacto;

- 5) Resposta aos Riscos: definição das respostas aos riscos (evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar); avaliação do custo-benefício das respostas aos riscos; definição da compatibilidade dos riscos residuais com os apetites da organização;
- 6) Atividades de controle: políticas e procedimentos para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas; envolvem atividades como aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão do desempenho operacional, além da segurança dos bens e segregação de responsabilidades;
- 7) Informação e Documentação: identificação, coleta e comunicação em todos os níveis da organização, de informações coerentes e no prazo; fornecimento de dados automatizados necessários ao gerenciamento de riscos; mensagem clara da administração, inclusive a clientes, fornecedores e demais partes interessadas, para que todos entendam o seu papel no processo de gerenciamento de riscos; e
- 8) Monitoramento: avaliações contínuas ou independentes da aplicação e funcionamento dos componentes de gerenciamento de riscos; reporte aos superiores das deficiências do processo de gerenciamento de riscos.

O modelo COSO-II é apresentado sob a forma de uma matriz tridimensional, onde a face superior do cubo indica as quatro categorias de objetivos (Estratégicos, Operacionais, de Comunicação e Conformidade), a face frontal indica os oito componentes (Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Resposta a Riscos, Atividades de Controle, Informações e Comunicações, Monitoramento), e a face lateral representa a estrutura da organização, como por exemplo áreas, processos, projetos ou funções necessários para atingir os objetivos da organização (Subsidiária, Unidade de Negócio, Divisão, Nível de Organização) como apresentado na figura 5 (COSO, 2007).

Figura 5 – Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*) - COSO ERM 2004 (COSO II)



Fonte: COSO (2007, P.27)

Em 2017, atualizando a versão de 2004, COSO publicou o modelo intitulado Gerenciamento de Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Performance (*Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance*), que destaca a importância de implementar o gerenciamento de riscos em toda a organização, identificando e tratando os riscos tanto no processo de estabelecimento da estratégia quanto no desempenho da execução da organização.

Ao abordar o papel do risco na definição da estratégia, o modelo destaca que a definição de uma estratégia demanda um processo decisório estruturado que analise os riscos e alinhe os recursos com a missão e a visão da organização, levando em consideração dois aspectos (COSO, 2017):

- 1) A possibilidade de desalinhamento entre a estratégia e a missão, a visão e os valores da organização – uma estratégia desalinhada eleva a possibilidade de a instituição não concretizar sua missão ou comprometer seus valores, ainda que a estratégia seja executada satisfatoriamente; e
- 2) As implicações da estratégia escolhida – cada estratégia tem um perfil de risco próprio. Para determinar se a estratégia funciona, a administração precisa definir o apetite ao risco da organização.

O *framework* Gerenciamento de Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Performance está organizado em 5 componentes inter-relacionados: Governança e cultura, Estratégia e definição de objetivos, Risco na execução, Monitoramento do desempenho e revisão; e Informação, comunicação e divulgação.

Os cinco componentes se articulam com um conjunto de 20 princípios, que abrangem desde a governança até o monitoramento. Os princípios podem ser adotados em diferentes organizações, independentemente do tamanho e complexidade, e fornecem à administração segurança na gestão e no gerenciamento de riscos. A Figura 6 traz a representação gráfica do modelo COSO - 2017.

Figura 6 – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Performance - COSO ERM – 2017



Fonte: TCU [s.d.]

2.2.2.2 International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

A Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria (INTOSAI) é uma organização autônoma, independente, profissional e apolítica estabelecida como uma instituição permanente, fundada em 1953, tendo como objetivos (INTOSAI, 2004):

- fornecer apoio mútuo às Instituições Supremas de Auditoria (SAIs);
- fomentar o intercâmbio de ideias, conhecimentos e experiências;
- atuar como uma voz pública global reconhecida das Instituições Supremas de Auditoria (SAI) na comunidade internacional;
- definir padrões para auditoria do setor público;
- promover a boa governança nacional; e
- apoiar o desenvolvimento de capacidade, cooperação e melhoria contínua de desempenho da SAI.

Em 2004, INTOSAI publicou o Guia GOV 9100 – *Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público*, com o objetivo de prover um modelo eficaz de controle interno no setor público e fornecer uma base por meio do qual o controle interno pode ser avaliado e aplicável a todos os aspectos relacionados com o funcionamento de uma organização pública.

O Guia GOV 9100 traz a atualização do guia INTOSAI de 1992 sobre Normas de Controle Interno, visando atualizar o conceito de controle interno e contribuir para o

entendimento comum sobre controle interno nas EFS, a partir do Modelo COSO - Controle Interno - Estrutura Integrada.

O Guia traz aspectos relacionados com a ética como um pré-requisito e apoio para a confiança pública e a chave para uma boa governança, na expectativa que os funcionários públicos devem atuar com observância ao interesse público e gerenciar os recursos adequadamente, enquanto os cidadãos devem receber tratamento imparcial com base na legalidade e na justiça. Para além dos controles financeiros tradicionais, o Guia GOV 9100 aborda o controle de forma abrangente, destacando a importância das informações não financeiras, dado o amplo volume de informações relevantes controlado pela tecnologia da informação (TI). Para INTOSAI (2004):

O controle interno é um processo abrangente realizado pela administração e pela pessoal, e é projetado para lidar com riscos e fornecer uma garantia razoável de que, ao cumprir a missão da entidade, os seguintes objetivos de gestão serão alcançados:

- Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz do operações
- Conformidade com as obrigações de responsabilidade
- Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis
- Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos

O Guia GOV 9100, apresenta os mesmos componentes do Modelo COSO - Controle Interno - Estrutura Integrada: i) Ambiente de Controle; ii) Avaliação de Risco; iii) Atividades de Controle; iv) Informação e Comunicação; e v) Acompanhamento.

Aborda, ainda, os papéis e responsabilidades, na perspectiva de que todos são responsáveis pelo controle interno das organizações: gerentes, auditores internos, colaboradores. Em âmbito externo, as Entidades Fiscalizadoras Superiores devem apoiar o controle interno, além de auditores externos, legisladores, reguladores, clientes e fornecedores, ou seja, todas as partes interessadas no êxito da execução dos objetivos.

Em 2007, a INTOSAI publicou o guia complementar GOV 9130 – *Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad*, com recomendações adicionais ao guia GOV9100. O documento preconiza um modelo para a aplicação da gestão de riscos no setor público e provê uma base na qual a gestão de riscos pode ser avaliada (INTOSAI, 2007).

Ao abordar o gerenciamento de riscos corporativos, o GOV 9130 adota o mesmo conceito de COSO *ERM-2004*, senão vejamos:

Gestão de risco da entidade, é um processo realizado pelo conselho de administração de uma entidade, a gerência e o pessoal, que se aplica na abordagem da estratégia e em toda a Entidade, é projetado para identificar eventos potenciais que podem afetar

a entidade e permite administrar os riscos dentro dos limites aceitos, fornecendo garantia razoável para a realização dos objetivos da entidade (COSO, 2004)

Seguindo COSO, o Guia GOV 9130 apresenta os mesmos componentes do Modelo COSO ERM: i) Ambiente interno; ii) Estabelecimento de objetivos; iii) Identificação de eventos; iv) Avaliação de riscos; v) Resposta aos riscos; vi) Atividades de controle; vii) Informação e comunicação; e viii) Monitoramento.

Observa-se que os guias GOV 9100 e GOV 9130 de INTOSAI foram baseados, respectivamente, no modelo COSO-I e COSO-ERM, abordados na subseção 2.2.2.1, com algumas adaptações de linguagem e de contexto, de forma a adequar o uso ao setor público.

2.2.2.3 Modelo de Três Linhas do Institute of Internal Auditors (IIA)

Criado em 1941, com o objetivo de promover o valor dos auditores internos nas organizações e proporcionar condições para o desenvolvimento e para a capacitação dos executivos do setor, o *Institute of Internal Auditors* – (IIA) é uma associação profissional internacional com sede global nos Estados Unidos. No Brasil, em 1960, foi fundado o IIA Brasil (Instituto dos Auditores Internos do Brasil) que hoje está entre os cinco maiores institutos em atuação no mundo dentre os afiliados do The IIA.

Em 2013 o IIA publicou o documento intitulado Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controle, no qual se posiciona favoravelmente ao Modelo de Três Linhas de Defesa, implantado há mais de 20 anos no âmbito do sistema financeiro. O modelo de Três Linhas de Defesa propõe a melhoria do gerenciamento de riscos e controle por meio da definição clara dos papéis e responsabilidades essenciais. O modelo pode ser aplicado em qualquer organização, independente de tamanho e complexidade, para melhorar a identificação dos riscos e a implementação de controles, contribuindo para o fortalecimento da governança o (IIA, 2013).

Ainda na temática de gestão de riscos e governança, o IIA publicou, em maio de 2018, a Declaração de Posicionamento do IIA: O Papel da Auditoria Interna na Governança Corporativa. Ao conceituar governança, o IIA afirma que:

[...] a governança é simplesmente o conjunto de processos e estruturas desenvolvidos para ajudar a organização a alcançar seus objetivos. Esses processos e estruturas são influenciados não apenas pelos riscos que afetam a capacidade de uma organização de atingir seus objetivos, mas também pelos esforços da organização para mitigar os riscos conhecidos e descobrir riscos desconhecidos (IIA, 2018).

Para o IIA, o papel da auditoria interna na governança é vital, na medida em que a auditoria interna presta avaliação objetiva e oferece informações sobre a eficácia e a eficiência dos processos de gerenciamento de riscos, de controle interno e de governança. Nesse sentido, o IIA aponta cinco questões que devem ser levantadas (IIA, 2018, p.2):

1. Até que ponto a auditoria interna está envolvida nas discussões da organização sobre riscos?
2. A auditoria interna está devidamente posicionada e equipada para prestar serviços profissionais de avaliação e consultoria de alta qualidade?
3. O chefe de auditoria interna está livre para desenvolver fortes relacionamentos com o presidente do conselho e/ou do comitê de auditoria?
4. O conselho/comitê de auditoria reconhece e apoia as melhores condições, necessárias para que a auditoria interna prospere?
5. Como a administração e o conselho podem apoiar os esforços para tornar a auditoria interna ágil e inovadora?

Na Declaração de Posicionamento, o IIA destaca as seguintes lições: i) a auditoria interna provoca mudanças positivas e inovação dentro da organização: ii) o forte apoio da administração em relação à auditoria interna é alimentado pela confiança recíproca e interações frequentes e relevantes com o *chief audit executive*; e iii) uma função ativa e ágil de auditoria interna pode ser um recurso indispensável de apoio à boa governança corporativa.

Em 2020, o *Institute of Internal Auditors* (IIA) publicou o Modelo das Três Linhas do The IIA, uma atualização do modelo de Três Linhas de Defesa. A revisão do modelo foi motivada pela crescente complexidade das organizações modernas e pelos riscos emergentes que enfrentam, aliada à crítica de diversos especialistas, sob a alegação de que o modelo original não trazia a flexibilidade necessária aos atuais desafios da governança, ao tratar as linhas de forma fixa, além do foco na defesa limitar a sua eficácia (IIA, 2020).

O modelo revisado traz uma nova visão, onde o caráter não é mais puramente defensivo, considerando a gestão de riscos também como um meio de encontrar oportunidades – criar valor e ao mesmo tempo protegê-lo.

Um dos avanços do Modelo de Três Linhas do IIA 2020 é uma maior aproximação entre a primeira e segunda linhas, responsáveis pela gestão operacional, atribuindo às mesmas a função de gerenciamento de riscos. A Primeira Linha atua junto à Alta Administração, com o provimento de produtos e serviços aos clientes da organização, enquanto a Segunda Linha atua numa posição de apoio, provendo a assistência no gerenciamento dos riscos (IIA, 2020).

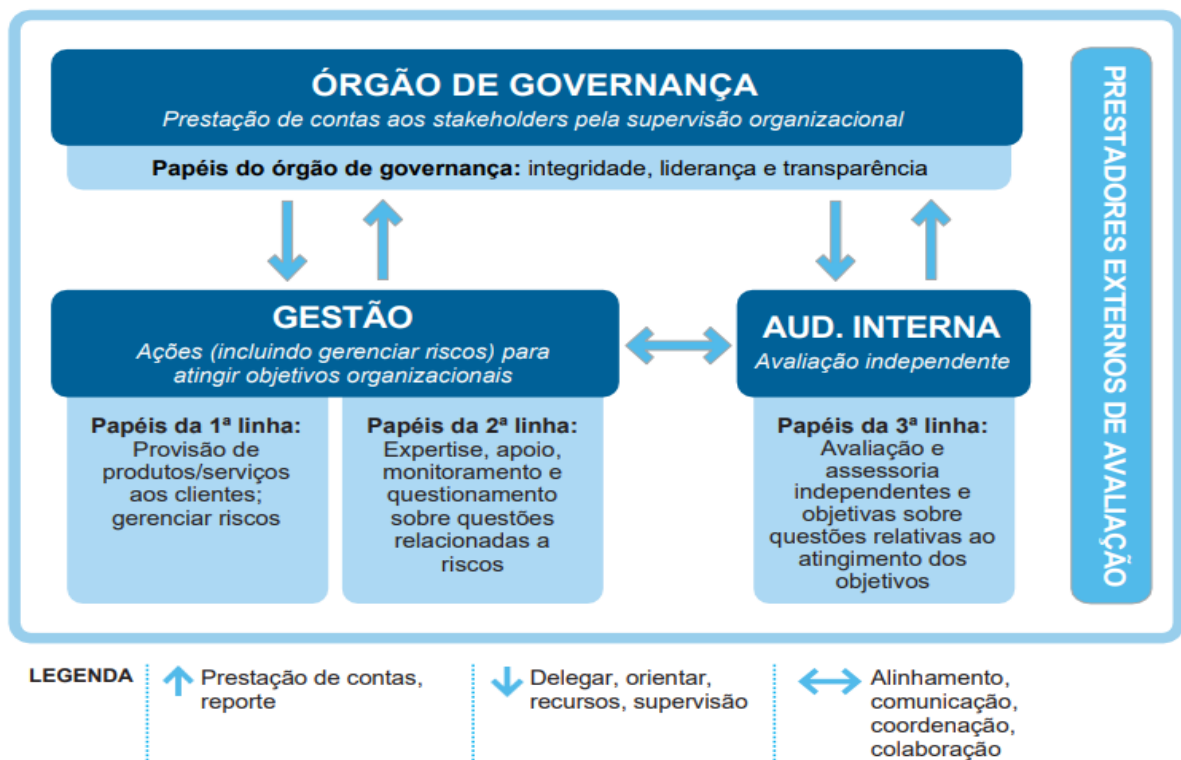
A Terceira Linha foi mantida para a auditoria interna, como órgão de assessoria e avaliação independentes, com reporte ao órgão de governança, eliminando a dualidade do

modelo anterior, quando previa o reporte da auditoria para outras instâncias, como conselhos e comitês (IIA, 2020).

As Figuras 7, 8 e 9 apresentam o Modelo de Três Linhas do The IIA 2020 e a sua evolução em relação ao Modelo de Três Linhas de Defesa, destacando aspectos relacionados com a gestão (primeira e segunda linhas) e a auditoria interna (terceira linha).

Figura 7 – Modelo de Três Linhas do The IIA 2020

O Modelo das Três Linhas do The IIA



Fonte: (IIA, 2020, p. 4.)

Figura 8 – Principais Alterações do Modelo de Três Linhas do IIA 2020 na Gestão (1ª e 2ª Linhas)



Fonte: Elaborado com base em Santiago, 2020.

Figura 9 – Principais Alterações do Modelo de Três Linhas do IIA 2020 na Auditoria Interna (3ª Linha)



Fonte: Elaborado com base em Santiago, 2020.

2.2.2.4 Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)

O modelo de governança do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa foi criado em 1999, por meio do lançamento da primeira edição do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa.

Em 2015, foi publicada a 5ª edição do Código, com a finalidade de tornar o documento mais abrangente e adaptável a outros tipos de organização, inclusive órgãos governamentais, respeitando as peculiaridades da governança de cada organização.

A 5ª edição do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa traz uma abordagem que “estimula o uso consciente e efetivo dos instrumentos de governança, focando a essência das boas práticas” (IBGC, 2015, p. 13). Destaca-se que na nova versão, foi ampliado o olhar sobre as diversas partes interessadas (*stakeholders*) da empresa, e explicitada a importância da ética nos negócios. O Código traz algumas premissas, relacionadas com o ambiente de negócios, a tomada de decisão e a sua utilização.

No tocante ao ambiente de negócios, destaca-se sua evolução, decorrente do aumento dos desafios sociais e ambientais, o que impõe a necessidade de ampliação do foco da governança para as demais partes interessadas, exigindo maior atenção dos agentes de governança na tomada de decisão, que deve considerar as aspirações da sociedade em geral.

Por sua vez, a tomada de decisão deve ser baseada em critérios éticos, fundamentados em princípios e valores, exigindo dos agentes de governança capacidade de avaliação, fundamentação e julgamento. As decisões devem ser tomadas de forma equilibrada, considerando a identidade da organização e o seu impacto sobre as partes interessadas, a sociedade em geral e o meio ambiente.

O Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa destaca ainda que a liderança e o comprometimento dos agentes de governança são fatores determinantes para a formação de um ambiente ético. Cada agente de governança deve observar os seus direitos, deveres e responsabilidades a ele associados. O mesmo cuidado deve ser tomado por quem indica ou elege os agentes. Os agentes de governança devem estabelecer estratégias e programas de treinamento, com vistas a disseminar, entre as partes interessadas, políticas, normas, procedimentos e práticas de conduta da organização (IBGC, 2015).

Quanto à sua utilização, o Código propõe uma reflexão sobre as práticas a serem adotadas, sem pretender a implantação de um modelo rígido de boas práticas de governança, alertando que cada organização deve levar em consideração o seu arcabouço regulatório. Para o IBGC, “se as melhores práticas podem não ser aplicáveis em todos os casos, os princípios o são, formando o alicerce sobre o qual se desenvolve a boa governança” (IBGC, 2015, p. 18).

Por fim, a estrutura do código está distribuída em cinco capítulos, da seguinte forma: 1. Sócios; 2. Conselho de administração; 3. Diretoria; 4. Órgãos de fiscalização e controle; e 5. Conflito de interesses.

No que tange aos sócios, o IBGC adota o conceito “uma ação, um voto”, sob o fundamento de que “o poder político, representado pelo direito de voto, será sempre proporcional aos direitos econômicos derivados da propriedade das ações” (IBGC, 2015, p. 23). Nesse sentido, o modelo prevê a instituição de estatuto ou contrato social que rege o

funcionamento da organização, garante a transparência do sistema de governança e fomenta a confiança entre as partes interessadas. Outro aspecto relevante diz respeito à necessidade de mediação e arbitragem, a partir do estabelecimento de formas ágeis e eficazes de resolução de controvérsias e divergências entre sócios e administradores.

O Código prevê o conselho de administração como a instância encarregada do processo de decisão da organização em relação ao seu direcionamento estratégico. O conselho deve funcionar como um guardião dos princípios, valores e sistema de governança da organização. É dever do conselho de administração prestar contas aos sócios e às demais partes interessadas, de forma periódica. Destaca-se a importância da qualificação, independência, disponibilidade de tempo e relacionamento dos membros do conselho de administração com as auditorias interna e externa, além da necessidade de educação continuada dos mesmos, considerando a dinâmica do ambiente de negócio.

O Código define a diretoria como “o órgão responsável pela gestão da organização, cujo objetivo principal é fazer com que a organização cumpra seu objetivo e sua função social” (IBGC, 2015, p. 69). No tocante à diretoria, destaca-se a importância do processo de indicação dos diretores, o seu relacionamento com as partes interessadas, e a política de comunicação e emissão de relatórios periódicos.

O Código prevê os seguintes órgãos/atividades de fiscalização e controle: Comitê de Auditoria, Conselho Fiscal, Auditoria independente, Auditoria interna e Gerenciamento de riscos, controle interno e conformidade (*compliance*).

O comitê de auditoria tem como atribuição precípua auxiliar o conselho de administração quanto à qualidade das demonstrações financeiras e dos controles internos, para proteger a organização e as partes interessadas. Por sua vez, o conselho fiscal representa um mecanismo de fiscalização independente dos administradores, cujo objetivo é preservar o valor da organização.

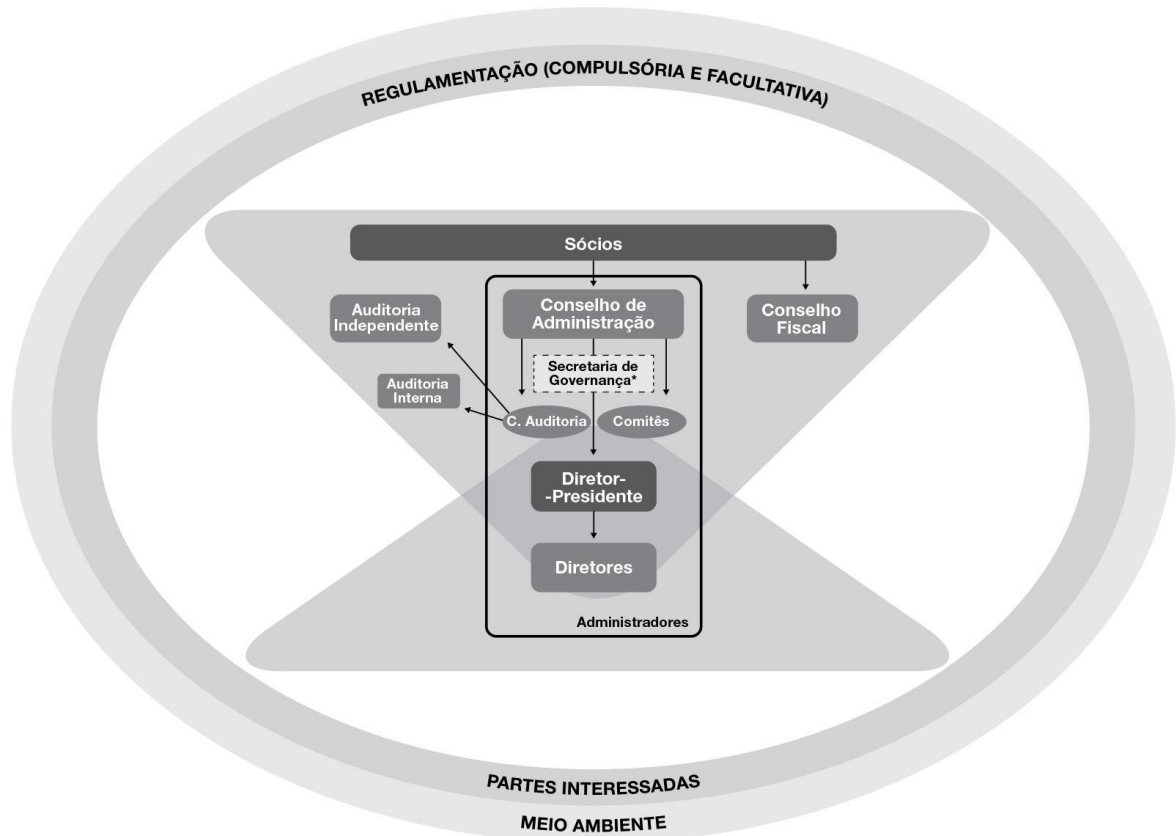
A auditoria independente tem como atribuição principal emitir opinião sobre as demonstrações financeiras preparadas pela administração, no sentido de aferir se as mesmas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da organização. Já a auditoria interna “tem a responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações visando a aperfeiçoar os controles e a normas e procedimentos estabelecidos pelos administradores” (IBGC, 2015, p. 90).

Por fim, os riscos da organização, que podem ser de natureza operacional, financeira, regulatória, estratégica, tecnológica, sistêmica, social e ambiental, devem ser gerenciados com vistas a subsidiar a tomada de decisão pelos administradores. A efetividade

do processo de gerenciamento de riscos constitui o sistema de conformidade (*compliance*) da organização.

A Figura 10 representa a estrutura do sistema de governança corporativa, na visão do IBGC.

Figura 10 – Contexto e Estrutura do Sistema de Governança Corporativa



Fonte: IBGC (2015, p. 19)

2.2.2.5 Referencial de Governança do Tribunal de Contas da União (TCU)

O debate sobre governança no Brasil foi iniciado em 1995, a partir da fundação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). A partir de 1999, o IBGC passou a publicar o “Código das melhores práticas de governança corporativa”, publicando a sua 5ª edição em 2015, apresentado e discutido na subseção 2.2.2.4.

Nesse contexto, o Tribunal de Contas da União (TCU) avançou no debate da governança corporativa para o setor público, provocando reflexões acerca de como tornar o Estado mais eficiente no atendimento às crescentes demandas por mais e melhores serviços públicos, com a publicação de referenciais de governança organizacional.

Em 2020, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou a 3ª edição do Referencial Básico de Governança Organizacional, no qual define que governança:

É a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas (TCU, 2020).

Na visão do TCU, o objetivo da governança é melhorar o desempenho da organização, através da racionalização dos controles, identificando oportunidades de eliminação de controles desnecessários, que aumentam a burocracia e dificultam a entrega de resultados. Ao abordar a governança pública organizacional, o TCU assim a define:

Governança pública organizacional compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

A partir dos conceitos de organismos multilaterais e de referência nas áreas de controle e auditoria e do Decreto 9.203/2017, o referencial do TCU adota como princípios da governança: capacidade de resposta, integridade, transparência, equidade e participação, *accountability*, confiabilidade e melhoria regulatória (BRASIL, 2017; TCU, 2020).

No que tange aos princípios da governança, o TCU inovou em relação aos referenciais anteriores, agregando os seguintes princípios: capacidade de resposta, integridade, confiabilidade e melhoria regulatória, além de acrescentar a participação no princípio da equidade. A seguir, apresentamos os princípios da governança organizacional, na visão do TCU (2020):

a) capacidade de resposta: é a capacidade de responder de forma eficiente e eficaz às necessidades das partes interessadas (ONU, 2015). A colaboração entre entes estatais, não estatais e sociedade civil contribui para obter um maior entendimento a respeito das demandas da sociedade, para equilibrar os interesses, priorizar o atendimento das necessidades e aumentar a confiança das partes interessadas nas instituições públicas. O princípio da capacidade de resposta depende, portanto, diretamente do princípio da participação.

b) integridade: diz respeito às ações organizacionais e ao comportamento do agente público, referindo-se à adesão e alinhamento consistente aos valores, princípios e normas éticas comuns para sustentar e priorizar o interesse público sobre os interesses privados (OCDE, 2017). A OCDE (2018) sugere a adoção de políticas de integridade baseadas em contexto, evidências e riscos, evitando-se programas de conformidade excessivamente rígidos, pois tendem a ser limitados e falham como impedimento ao comportamento antiético.

c) transparência: diz respeito a permitir que a sociedade obtenha informações atualizadas sobre operações, estruturas, processos decisórios,

resultados e desempenho do setor público. Consiste em disponibilizar, inclusive na forma de dados abertos, para as partes interessadas, as informações que sejam de seu interesse, e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Caracteriza-se pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, em uma linguagem cidadã, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil.

d) equidade e participação: diz respeito a promover tratamento justo a todas as partes interessadas, levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas (IBGC, 2015). A OCDE (2018) esclarece que a participação das partes interessadas favorece a equidade e a responsabilidade do governo, amplia a influência dos cidadãos nas decisões públicas, melhora a base de evidências para a formulação de políticas, reduz os custos de implementação e cria consciência cívica. O Banco Mundial (WORLD BANK, 2017) defende a combinação de diferentes mecanismos de participação social para impulsionar mudanças positivas na governança, mas alerta para os cuidados de evitar que mecanismos de participação direta sejam capturados por interesses privados e grupos oportunistas.

e) *accountability* (prestação de contas e responsabilidade): diz respeito à obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar o cumprimento dessas, a quem lhes delegou essas responsabilidades. Espera-se que os agentes públicos prestem contas de sua atuação espontaneamente, de forma clara e tempestiva, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões (IBGC, 2015).

f) confiabilidade: previsto pelo Decreto 9.203/2017 (BRASIL, 2017), foi descrito pelo Guia da Política de Governança Pública (BRASIL, 2018f, p.44-45) como: [...]

representa a capacidade das instituições de minimizar as incertezas para os cidadãos nos ambientes econômico, social e político. (OCDE, 2017c, p. 24). Por isso, uma instituição confiável tem que se manter o mais fiel possível aos objetivos e diretrizes previamente definidos, passar segurança à sociedade em relação a sua atuação e, por fim, manter ações consistentes com a sua missão institucional. A OCDE (2017b) orienta que há duas condições a serem satisfeitas para promover a confiabilidade:

- as organizações devem ser competentes, ou seja, fornecer serviços públicos acessíveis, eficientes e que atendem às necessidades e expectativas dos seus usuários;
- as organizações devem atuar com base em valores, promovendo a integridade e o compromisso com o interesse público.

g) melhoria regulatória: também previsto pelo Decreto 9.203/2017 (BRASIL, 2017), foi conceituado no Guia da Política de Governança Pública (BRASIL, 2018f, p.47-48) como:

[...]

representa o desenvolvimento e a avaliação de políticas e de atos normativos em um processo transparente, baseado em evidências e orientado pela visão de cidadãos e partes diretamente interessadas (European Commission, 2016). Não se restringe, portanto, à regulação econômica de setores específicos realizada pelas agências reguladoras. [...]

Para além disso, “uma regulação bem direcionada, baseada em evidências e escrita de forma simples, tem maior probabilidade de ser adequadamente implementada e atingir seus objetivos, sejam econômicos, sociais ou ambientais”.

Para o TCU (2020) são três os mecanismos da governança no setor público:

- **Liderança:** elemento crucial para a promoção da boa governança; deve ser exercida pelos membros das instâncias internas de governança; exige comprometimento dos agentes dos mais altos níveis políticos e gerenciais do setor público; engloba os conselhos ou colegiados superiores e a alta administração da organização; essencial para o sucesso na implementação dos valores, políticas, diretrizes, estruturas e processos adequados para uma governança eficaz; alinhamento com os interesses das partes interessadas; melhoria dos resultados que são entregues à sociedade.
- **Estratégia:** estabelecida pela liderança; determina a direção da organização, definindo visão, missão, valores e o apetite organizacional a riscos; deve ser desenvolvida, comunicada e desdobrada para as demais unidades organizacionais; traduz-se em objetivos, indicadores e metas, cuja execução deve ser monitorada e avaliada; deve ser revisada para acompanhar as mudanças nos ambientes interno e externo e identificar as expectativas das partes interessadas.
- **Controle:** verificação da adequada e regular aplicação dos recursos públicos e do atingimento de metas e resultados; auditoria interna como instrumento para proteger o valor das organizações públicas; adoção de práticas de transparência que permitam ao cidadão o acesso a informações relativas ao planejamento e à execução das ações governamentais; prestação de contas eficaz, com responsabilização pelos atos praticados (*accountability*).

Além de ratificar os mecanismos da governança expostos nos referenciais anteriores, o TCU inovou ao associar a cada um dos mecanismos um conjunto de práticas que contribuem direta, ou indiretamente, para o alcance dos objetivos. Destaca o TCU que:

Essas práticas não contêm todo o conjunto possível de práticas de governança organizacional, mas somente aquelas consideradas, atualmente, aplicáveis a quaisquer organizações públicas ou outros entes jurisdicionados ao TCU (com base em normativos federais no tema, literatura internacional e nacional, e fiscalizações de governança realizadas pelo TCU).

Também é necessário enfatizar que, enquanto algumas organizações menores eventualmente tenham dificuldades em implementar todos os aspectos das práticas sugeridas, organizações maiores e mais maduras irão além das práticas sugeridas neste Referencial, desenvolvendo outras práticas, conforme suas características institucionais, exigências legais e necessidades apresentadas pelos resultados pretendidos e riscos enfrentados (TCU, 2020).

A Figura 11 sintetiza a relação entre os mecanismos e práticas de governança organizacional, na visão do Tribunal de Contas da União.

Figura 11 – Práticas Relacionadas aos Mecanismos de Governança



Fonte: Elaborado pela autora, com base em TCU (2020).

Observa-se que, na 3ª edição do Referencial Básico de Governança Organizacional, os conceitos, mecanismos e, em especial, os princípios de governança organizacional estabelecidos pelo TCU guardam estreita consonância com a visão de organismos nacionais e internacionais abordados nos itens anteriores, tais como IBGC, Banco Mundial e OCDE.

Destaca-se ainda que o Tribunal de Contas da União, ao publicar a 3ª edição do Referencial de Governança Organizacional, incorporou ao documento conceitos e regras do Decreto Federal nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da Administração Pública Federal.

2.3 Políticas Públicas

Ao longo do século XX, o aumento da complexidade das sociedades e da capacidade de intervenção do ser humano, a partir da evolução tecnológica, levou à necessidade

de ampla participação da população nas decisões governamentais, elevando a importância da política neste processo. Atualmente, os problemas relevantes da agenda mundial são essencialmente políticos ou dependem de decisões do Estado, portanto, a política está envolvida em todos os aspectos da vida humana, sendo necessária a compreensão pelo cidadão comum do que é o Estado e o seu papel na sociedade. Por sua vez, do ponto de vista das políticas públicas, as decisões mais importantes são tomadas pelo poder governamental, podendo haver ou não equilíbrio no processo de decisão. Em contraposição ao Estado, a sociedade civil ocupa espaços e formas de participação e relacionamento com o poder público, o que foi ampliado a partir da Constituição Federal de 1988, pressionando e ampliando a democratização da gestão estatal (DIAS, 2012).

Nesse contexto, o processo de política pública surge no sentido de buscar o atendimento das demandas sociais com eficiência, além de assegurar a participação do cidadão no processo de decisão da agenda pública e na alocação democrática dos recursos públicos.

2.3.1 Conceitos Preliminares

Visando compreender os conceitos preliminares de políticas públicas, Rua (2014) ensina que para uma melhor compreensão de política pública é necessário entender a distinção entre esta e a decisão política. Na visão dessa autora, a política (*politics*) consiste na mediação e negociação para superar conflitos sociais e atender reivindicações. A decisão política é tomada a partir de um conjunto de alternativas, levando em consideração a hierarquia das preferências dos atores envolvidos, expressando adequação entre os fins pretendidos e os meios disponíveis.

Já a política pública (*policy*), na visão de Rua (2014), é a tomada de decisão para formulação de propostas e implementação por organizações públicas, acerca de temas que afetam a coletividade, envolve mais de uma decisão e requer ações estratégicas para a implementação das decisões. Resumindo, essa autora afirma que: “[...] *policy* significa a atividade do governo de desenvolver políticas públicas, a partir do processo da política. Assim, embora uma política pública implique decisão política, nem toda decisão política chega a constituir uma política pública” (Rua, 2014).

Corroborando com o entendimento de Rua, Secchi (2019) afirma que “[...] é importante a desenvolver a compreensão de que as políticas públicas são resultantes da atividade política e compreendem o conjunto de decisões relativas à alocação imperativa de valores envolvendo bens públicos”.

Ensina Secchi (2019), que uma política pública “é uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público”. Na visão desse autor, uma política pública tem dois elementos fundamentais: a intencionalidade pública e a resposta a um problema público, ou seja, “a razão para o estabelecimento de uma política pública é o tratamento ou a resolução de um problema entendido como coletivamente relevante”.

Em uma perspectiva mais operacional Saravia (2006), afirma que uma política pública:

[...] é um sistema de decisões públicas que visa a ações ou omissões, preventivas ou corretivas, destinadas a manter ou modificar a realidade de um ou vários setores da vida social, por meio da definição de objetivos e estratégias de atuação e da alocação dos recursos necessários para atingir os objetivos estabelecidos.

Na visão de Dias e Matos (2012), as políticas públicas são uma área do conhecimento das Ciências Políticas, que adquiriu autonomia e caráter científico a partir de meados do século XX. Na Europa, buscava-se explicar o papel do Estado e de suas organizações mais importantes na produção das políticas públicas, enquanto nos Estados Unidos, e no Brasil, o foco foi na ação dos governos. Nesse sentido, as políticas públicas constituem um meio de concretização dos direitos que estão codificados nas leis de um país.

Sintetizando a definição de políticas públicas, Dias e Matos (2012) afirmam que as políticas públicas:

[...] são as ações empreendidas ou não pelos governos que deveriam estabelecer condições de equidade no convívio social, tendo por objetivo dar condições para que todos possam atingir uma melhoria da qualidade de vida compatível com a dignidade humana.

A apreensão dos conceitos acima apresentados irá contribuir com uma melhor compreensão do papel do Sistema de Controle Interno no processo de avaliação das políticas públicas, a partir dos referenciais de controle de políticas públicas abordados na subseção seguinte.

2.3.2 Referenciais de Controle de Políticas Públicas

2.3.2.1 Referencial para Avaliação de Governança de Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União (TCU)

Em 2014, em consonância com o seu plano estratégico, e em caráter complementar ao estudo conduzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com vistas à identificação de boas práticas de governança adotadas por órgãos centrais

de governo, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, com o objetivo de orientar as unidades de controle externo nas atividades de avaliação da governança em políticas públicas.

O Referencial leva em consideração aspectos conceituais sobre políticas públicas e governança pública, destacando a boa governança em políticas públicas e a abordagem do controle.

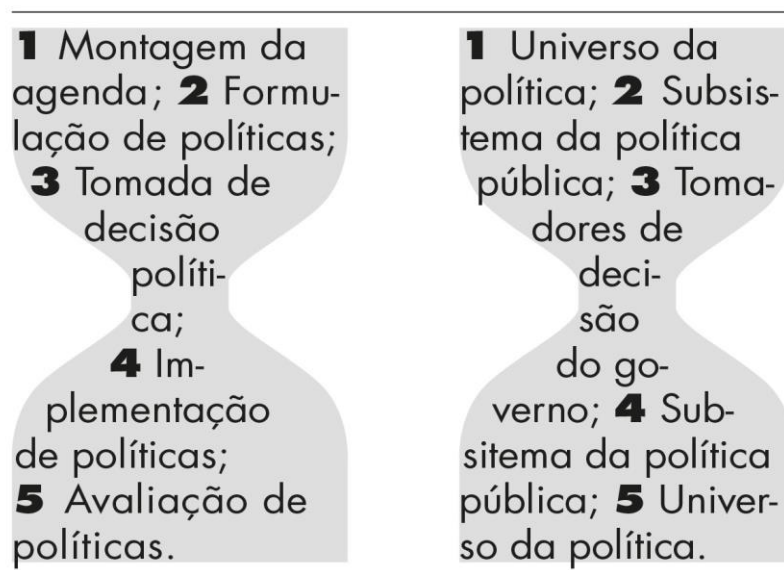
Para Martins (2007 *apud* TCU, 2014), políticas públicas “são um conjunto articulado e estruturado de ações e incentivos que buscam alterar uma realidade em resposta a demandas e interesses dos atores envolvidos”.

A Política Pública diz respeito “à mobilização político-administrativa para articular e alocar recursos e esforços para tentar solucionar dado problema coletivo”. (PROCOPIUK, 2013, *apud* TCU, 2014).

Em relação ao ciclo das políticas públicas, tendo em vista a variedade de abordagens existentes, o TCU se utiliza do modelo construído sob a lógica de solução de problemas, a partir dos seguintes estágios: i) Formação de Agenda; ii) Formulação da Política; iii) Tomada de Decisão Política; iv) Implementação da Política; e v) Avaliação da Política.

O modelo traz ainda os principais atores envolvidos em cada um dos estágios do ciclo da política pública, conforme demonstrado na Figura 12.

Figura 12 – Estágios e Atores do Ciclo da Política Pública



Por sua vez, o TCU conceitua a governança em políticas públicas como “arranjos institucionais que condicionam a forma pela qual as políticas públicas são formuladas, implementadas e avaliadas, em benefício da sociedade” (TCU, 2014).

A partir destes conceitos, o modelo do TCU para avaliação da governança em políticas públicas, leva em consideração oito componentes que viabilizam a boa governança em políticas públicas, conforme apresentado na Figura 13.

Figura 13 – Componentes do Modelo do TCU para Avaliação de Governança de Políticas Públicas



Fonte: TCU (2014, P. 41)

Dentre as boas práticas apontadas para cada um dos componentes do modelo destaca-se:

- a) Institucionalização da política por normativo apropriado;
- b) Definição clara e formalização das competências das principais partes interessadas;
- c) Explicitação da linha de base e definição de resultados de longo prazo;
- d) Uso de evidências e de outras experiências para a tomada de decisão;
- e) Consulta a todos os envolvidos na implantação durante o processo de planejamento;
- f) Participação social no processo decisório;
- g) Provisão de recursos humanos, físicos, financeiros e de tecnologia da informação;
- h) Identificação e documentação dos riscos e definição de ações e responsáveis pela mitigação;

- i) Definição da estrutura de governança;
- j) Definição de indicadores-chave de progresso para os principais objetivos da política;
- k) Implantação de controle internos para evitar que conflitos de interesse influenciem na implantação da política;
- l) Definição e implantação de mecanismos de *Accountability*.

2.3.2.2 Guias Práticos de Análise Ex Ante e Ex Post do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)

Em 2018, a Casa Civil da Presidência da República publicou estudo conduzido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), composto por dois volumes, intitulados: Volume 1 - Avaliação de Políticas: Guia Prático de Análise *Ex Ante* e Volume 2 - Avaliação de Políticas: Guia Prático de Análise *Ex Post*.

Os Guias propõem a implantação de uma nova metodologia de avaliação de políticas públicas, a partir de experiências nacionais e internacionais de boa governança, como medida prática de adoção dos mecanismos de liderança e estratégia, seguindo as diretrizes da política de governança do Governo Federal, instituída pelo Decreto nº 9.203/2017.

Conforme proposto pelos guias, a análise *ex ante* tem como objetivo avaliar as políticas públicas no estágio de elaboração, de forma a otimizar a utilização dos recursos e a obtenção de resultados. Por sua vez, a análise *ex post* permite identificar os pontos críticos da política e propor o seu aprimoramento ou até mesmo a sua extinção, além de aferir o impacto, retorno e eficiência da política.

Considerando a abordagem da pesquisa no tocante ao controle interno como mecanismo de governança, serão discutidos na análise *ex ante* aspectos relativos ao modelo de gestão e governança, à gestão de riscos e à estratégia de monitoramento, avaliação e controle.

No tocante à análise *ex post*, considerando a prerrogativa constitucional do sistema de controle interno de avaliar o cumprimento das metas do Plano Plurianual e os programas dos orçamentos anuais, será discutida a influência das avaliações no orçamento.

Na análise *ex ante*, o modelo de gestão define o modo como os atores envolvidos irão operar a política pública, a partir de insumos e processos que geram os produtos a serem entregues para a obtenção dos resultados esperados. A gestão deve ter uma atenção especial à eficiência da política, gerando mais resultados, com a qualidade esperada pela sociedade, ao menor custo possível, ou seja, fazer mais e melhor, com menos recursos.

Já o modelo de governança define quem comanda, quem direciona, quem gera a política pública. A análise *ex ante* destaca alguns aspectos relevantes para a boa governança, quais sejam: i) o financiamento da política; ii) a articulação entre atores e partes interessadas; iii) a pactuação de objetivos e metas; e iv) a solução de controvérsias.

Os aspectos acima remetem diretamente à necessidade de um modelo de gerenciamento de riscos, de forma a explicitar como serão tratadas as incertezas que possam impactar o cronograma de execução da política e o alcance dos resultados pretendidos. A identificação dos riscos deve levar em consideração fatores internos e externos à política.

Destaca-se que o Guia Prático de Análise *Ex Ante* utiliza apenas o risco negativo, sem considerar incertezas de caráter positivo, as quais se revestem em oportunidades a serem exploradas em favor da política, em que pese a citação de alguns *frameworks* de gestão de riscos que adotam esta metodologia, a exemplo de: i) ISO 31000, que estabelece princípios para a eficácia da gestão de riscos; ii) COSO ERM, que define uma estrutura integrada de gestão de riscos; e iii) *Orange Book*, que contém conceitos e princípios de gerenciamento de riscos, produzido e utilizado pelo governo britânico.

Na etapa de monitoramento, avaliação e controle, o Guia Prático de Análise *Ex Ante* define o monitoramento como “o exame contínuo dos processos, produtos, resultados e impactos das ações realizadas” (BRASIL, 2018). Já a avaliação “envolve julgamento, atribuição de valor e mensuração da política, no sentido de melhorar seus processos de tomada de decisão e ajustar as linhas de intervenção” (BRASIL, 2018).

Destaca-se que para eficácia do monitoramento e da avaliação, é indispensável a definição de indicadores que irão permitir aferir o desempenho e os resultados da política pública, considerando variáveis relacionadas com: i) a natureza econômico-financeira, social e ambiental; ii) o fluxo de implementação quanto à gestão dos insumos, processos, produtos, resultados e impactos; iii) a avaliação de desempenho quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade; e iv) a equidade, a satisfação do usuário, a sustentabilidade, o custo-benefício, etc.

No que diz respeito ao controle, o guia o define como a ação que vai identificar tempestivamente os desvios e inconformidades e propor ações corretivas, com vistas a assegurar que a política seja executada em consonância com as diretrizes estabelecidas. As ações de auditoria e fiscalização permitem a verificação do atendimento de normas e preceitos legais relativos à correta aplicação dos recursos públicos, bem como a análise do desempenho da política pública, medindo a eficiência, eficácia e efetividade da política.

Para além do controle relativo à observância da legislação e dos princípios básicos aplicados ao setor público, o guia aborda o controle social, destacando a importância da participação da sociedade na fiscalização da correta aplicação dos recursos públicos e da conduta dos gestores públicos, auxiliando o próprio Estado na sua atuação para o bem-estar social.

Nesse sentido destaca-se a atuação do sistema de controle interno na disponibilização à população de canais de acesso à informação, tanto de forma ativa, por meio dos portais da transparência, como de forma passiva, por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC). Um outro importante mecanismo de controle social tem sido a Ouvidoria, canal pelo qual o cidadão pode manifestar a sua crítica, denúncia, elogio e e/ou sugestão acerca das políticas públicas, fortalecendo o controle e aprimorando a gestão e governança.

No que tange à avaliação *ex post*, o guia destaca a importância de a avaliação subsidiar a priorização das políticas públicas e a alocação de recursos no orçamento, considerando que nenhuma despesa pública pode ser realizada sem estar prevista na lei orçamentária anual.

Nesse contexto, Schick (2001 *apud* IPEA, 2018, p.40), afirma que: “[...] as avaliações, para repercutirem no orçamento, devem considerar o que o autor define como as tarefas principais dos sistemas orçamentários: i) manter a disciplina fiscal agregada; ii) buscar a eficiência alocativa; e iii) alcançar a eficiência operacional”.

Outra abordagem apresentada pelo IPEA (2018), com base no modelo canadense, afirma que:

Nessa perspectiva, a eficiência alocativa foca a relação entre recursos e resultados, enquanto a eficiência operacional centra sua análise na relação entre recursos e atividades, de um lado, e os produtos obtidos, de outro. Por sua vez, a economicidade foca a redução do custo dos insumos mantendo o padrão de qualidade do produto.

Segundo o modelo canadense, a análise da eficiência alocativa busca: i) responder se os resultados são razoáveis, considerando os recursos alocados; e ii) comparar o custo-efetividade de intervenções com objetivos semelhantes. Por sua vez, a análise da eficiência operacional está focada na produtividade e procura responder em que medida os insumos e as atividades são otimizados na geração dos produtos. Por fim, a análise da economicidade está focada na economia de recursos e visa aferir se o custo dos insumos foi o menor possível para atingir os resultados (IPEA, 2018).

No tocante à utilização das avaliações no orçamento, o guia destaca dois aspectos relevantes: o elevado volume de despesas obrigatórias no orçamento público e o Novo Regime Fiscal (NRF).

No caso das despesas obrigatórias, a aplicação da avaliação está condicionada aos regramentos constitucionais e legais que disciplinam tais despesas, e pode implicar, na prática, a redução marginal ou temporária da política, quando a avaliação revelar fragilidades na política. Outra hipótese é o diagnóstico revelar que o problema que a política visava resolver não tem mais relevância ou deixou de existir, ou que o público majoritariamente beneficiado não é mais o mesmo, o que pode ensejar alterações na legislação ou redimensionamento de critérios de elegibilidade da população afetada pela política (IPEA, 2018).

Com o Novo Regime Fiscal e o peso crescente das despesas obrigatórias no teto da despesa, a alocação da despesa nos orçamentos se tornou menos discricionária, forçando um debate acerca do método incremental de elaboração do orçamento, visando uma maior eficiência alocativa. Nesse contexto, a avaliação pode ser utilizada no sentido de priorizar a eficiência e a efetividade das políticas públicas, de modo a evitar cortes orçamentários lineares.

Mesmo diante da rigidez das despesas obrigatórias e dos limites do Novo Regime Fiscal, o modelo defende que há margem para que o governo implemente os resultados das avaliações quando da elaboração das peças orçamentárias (IPEA, 2018).

No caso do Plano Plurianual, considerando a frequência quadrienal de elaboração, o governo pode se beneficiar do acúmulo e sedimentação dos resultados das avaliações para reestruturar o conjunto de políticas públicas, sem prejuízo de aplicá-los de forma intermediária, caso ocorra processo de revisão do plano plurianual.

Já na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias, de periodicidade anual, as avaliações podem ser utilizadas para influenciar a definição de prioridades e metas da administração pública, bem como a alteração de regramentos que disciplinam a elaboração da Lei Orçamentária Anual.

E ainda, a elaboração da Lei Orçamentária Anual pode utilizar os resultados das avaliações, de forma qualitativa, na definição das ações orçamentárias, revendo seus atributos e forma de implementação. Do ponto de vista quantitativo, as avaliações podem influenciar na alocação de recursos entre as ações orçamentárias, desde que os resultados estejam focados na eficiência alocativa, eficiência operacional e economicidade. Um aspecto relevante diz respeito aos prazos do ciclo orçamentário, que devem ser observados para que os resultados das avaliações estejam disponíveis em tempo oportuno.

2.3.2.3 Referencial de Controle de Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União (TCU)

No ano de 2021, o Tribunal de Contas da União publicou o Referencial de Controle de Políticas Públicas, como um instrumento de apoio ao controle de políticas públicas. Para além da padronização e integração de conceitos e métodos de fiscalização, o referencial pode ser utilizado como guia pelos gestores de políticas públicas para o aprimoramento de seus processos de trabalho (TCU, 2021).

O referencial foi elaborado a partir de consulta a mais de 70 (setenta) fontes de informação, e está alinhado com o Guia de Avaliação de Políticas Públicas (GUID 9020) da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), que contém orientações para auxiliar as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) na análise, avaliação e controle de políticas públicas, e não se confunde com as práticas de auditoria operacional (TCU, 2021).

O Referencial guarda relação com outros documentos e publicações afetas ao tema, destacando-se, para a etapa de controle da formulação de políticas públicas, o Guia Prático de Análise *Ex Ante*, publicado pela Casa Civil e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o *Green Book*, do *HM Treasury* do governo britânico, e o *Government Efficiency and Effectiveness: Opportunities to reduce fragmentation, overlap and duplication through enhanced performance management and oversight*, do GAO.

Para a etapa de implementação, foram consideradas como importantes fontes de informação as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) da INTOSAI, o *Framework to review programmes to National Audit Office* (NAO) e o *Assessing program resource utilization when evaluating federal programs* do *Centre of Excellence for Evaluation Expenditure Management Sector Treasury Board of Canada Secretariat*. Em âmbito nacional, foram utilizados os referenciais de governança e gestão e de avaliação da governança em centro de governo, além do manual de auditoria operacional, publicados pelo TCU (TCU, 2021).

As fases de desenho e institucionalização e de estruturação da governança e gestão das políticas públicas utilizaram como base o Referencial de Avaliação de Governança em Políticas Públicas, além do Referencial Básico de Gestão de Riscos e o Roteiro de Avaliação de Maturidade de Gestão de Riscos, publicados pelo TCU.

Por fim, para os blocos de operação e monitoramento e de avaliação de políticas públicas, foram utilizados como fontes o Manual de auditoria operacional do TCU e o Guia de Análise *Ex Post* do IPEA.

Na visão do TCU (2021), “[...] são consideradas políticas públicas o conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais¹, que visam tratar, ou não², problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos³”.

Destaca-se que o conceito adotado pelo TCU vai além das políticas públicas explicitadas e formalizadas por meio de atos normativos e planos governamentais, alcançando toda e qualquer ação concreta emanada de atores políticos/governamentais que oriente a ação, ou inação, estatal e da sociedade quanto ao tratamento de problemas públicos.

Nesse sentido, o referencial tem por objetivo “estabelecer uma estrutura de critérios comuns que possam compor um modelo para avaliar o nível de maturidade de políticas públicas” (TCU, 2021).

Segundo o TCU (2021):

Um **modelo de maturidade** explicita quanto um processo é capaz de promover o alcance de seus objetivos e a melhoria contínua de seu desempenho.

Avaliação do nível de maturidade de políticas públicas, no âmbito deste referencial, engloba, a verificação da qualidade do processo de formulação, implementação e avaliação de políticas públicas frente a um conjunto de boas práticas, que, reconhecidamente, contribuem para a melhoria de seu desempenho e resultados.

O modelo proposto pelo referencial pretende avaliar o impacto global de políticas públicas, a partir da sua relevância e utilidade, para além dos aspectos relativos à eficiência, economicidade e efetividade, foco das auditorias operacionais.

Para INTOSAI (2016 *apud* TCU, 2021):

A **relevância** é definida como a adequação dos objetivos da política em relação às necessidades sociais, econômicas ou ambientais que ela propôs enfrentar. Já a **utilidade** questiona se a política produziu resultados e impactos agregados para a sociedade, considerando todos os seus efeitos diretos (resultados) e indiretos (impactos), mesmo não previstos e esperados, de um lado, e as necessidades que a política propôs enfrentar de outro.

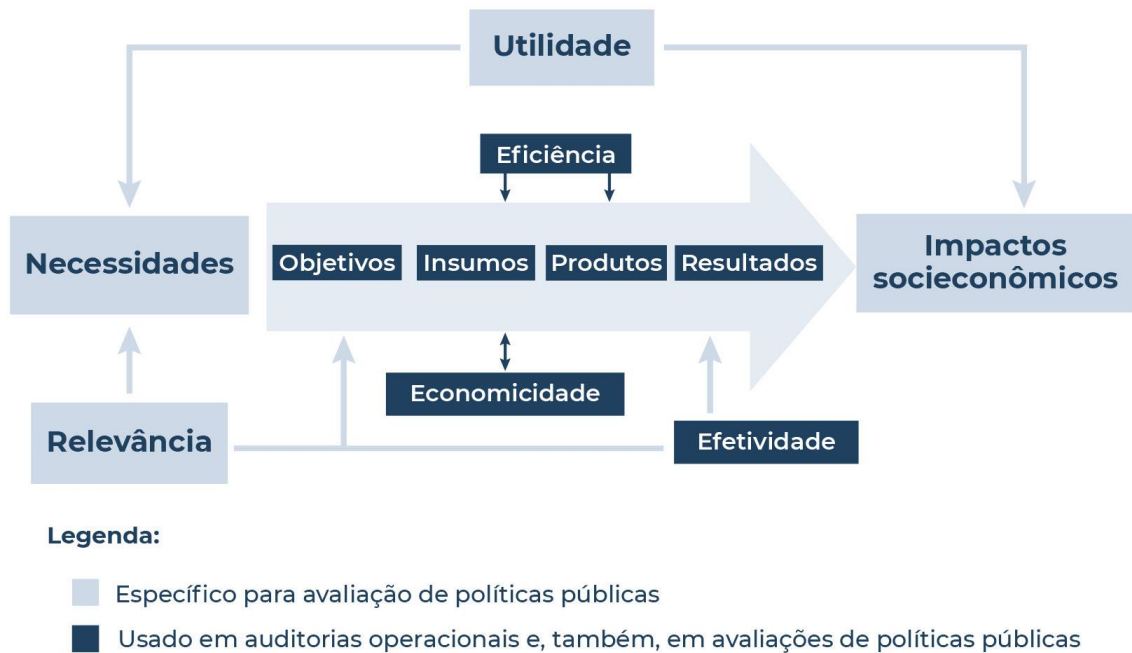
A Figura 14 apresenta o processo de avaliação de políticas públicas na perspectiva do GUID 9020 de INTOSAI.

¹ Considerando o mandato e as competências dos órgãos de controle externo no Brasil, para fins deste referencial, adotou-se a abordagem estatista ou estadocêntrica.

² Uma questão polêmica em torno do conceito de política pública consiste na inclusão da “omissão governamental” na definição. Neste referencial, entende-se que é relevante destacar que o controle da política pelo TCU, em regra, não atinge políticas públicas de não ação. Com exceção dos casos onde os órgãos de controle têm obrigação de fiscalizar e em que tenha havido decisão, de atores governamentais responsáveis pelo tratamento do problema público pautado na agenda política, divergente do preconizado em ato governamental (não cumprimento de obrigação, dever de agir).

³ Dinheiros, bens, valores, pessoas etc.

Figura 14 – Processo de Avaliação de Políticas Públicas



Fonte: TCU (2021, p. 19)

Segundo INTOSAI (2016 *apud* TCU, 2021), os objetivos da avaliação de políticas públicas mais comumente reconhecidos são:

- a) **planejamento/eficiência** - garantir que haja justificativa para uma política pública e que os recursos sejam empregados de modo eficiente;
- b) **accountability** - demonstrar em que medida uma política alcançou seus objetivos, quão bem seus recursos foram utilizados e quais foram os seus impactos;
- c) **implementação** - melhorar o desempenho de uma política e sua efetividade de execução e gerenciamento;
- d) **produção de conhecimento** - entender o que funciona (para quem) e o porquê (e em quais contextos); e
- e) **fortalecimento institucional** - melhorar e desenvolver capacidades entre os participantes da política pública e suas redes e instituições (INTOSAI, 2016).

Visando atender às necessidades próprias de fiscalização pelos órgãos de controle, no que tange principalmente à delimitação do escopo e definição do momento de atuação do controle, o referencial traz uma adaptação do ciclo de políticas públicas, composto de três estágios (formulação, implementação e avaliação) e nove fases: diagnóstico do problema, formação da agenda, análise de alternativas, tomada de decisão, desenho e institucionalização da política, estruturação da governança e gestão, alocação e gestão de recursos orçamentários e financeiros, operação e monitoramento, avaliação e extinção, conforme Quadro 5.

Quadro 5 – Estágios e Fases do Ciclo de Políticas Públicas

Estágios	Fases
Formulação	Diagnóstico do problema: identificação, delimitação e caracterização do problema; identificação do público-alvo, causas, efeitos e formas de tratamento.
	Formação da agenda pública: seleção do conjunto de problemas merecedores da intervenção pública.
	Desenho da política pública: caracterização da política pública em modelo lógico, explicitando objetivos, produtos, atividades, resultados e impactos.
	Análise de alternativas: confrontação dos custos-benefícios e custo-efetividade das alternativas disponíveis, por meio de escrutínios formais ou informais das consequências do problema.
	Tomada de decisão: momento em que os interesses dos atores são equacionados e os objetivos e métodos de enfrentamento do problema são explicitados.
Implementação	Estruturação da governança e gestão: definição das estruturas de governança, de gestão de riscos e controles internos, de monitoramento e avaliação, do plano de implementação da política e dos processos e operações necessárias ao seu funcionamento.
	Alocação e gestão de recursos orçamentários e financeiros: identificação das fontes de financiamento e a disponibilização tempestiva de recursos orçamentários e financeiros necessários.
	Operação e monitoramento: conversão de regras, rotinas e processos em ações que produzem os resultados concretos da política pública.
Avaliação ⁴	Avaliação: julgamento deliberado sobre a validade da ação ou inação pública, considerando o sucesso ou falha das intervenções executadas; indicando necessidade de mudanças no curso da implementação ou até mesmo a extinção da política pública.
	Extinção: extinção da política pela resolução do problema, pela ineficácia das intervenções ou porque a política pública perdeu a importância e deixou a agenda pública.

Fonte: Elaborado pela autora, com base em TCU (2021).

Uma questão que o referencial procura responder diz respeito ao embasamento e isenção na tomada de decisão pelos gestores de políticas públicas, alertando para o fato de que as decisões políticas não são isentas de interesses. Tais decisões poderão ser legítimas ou não republicanas, a depender do seu “grau de conformidade com os critérios sociais, legais e morais de uma sociedade democrática” (TCU, 2021).

Destaca-se ainda a necessidade de identificação e mitigação de riscos de ineficácia dos resultados e ineficiência no uso de recursos públicos, decorrentes de visões conflitantes e até antagônicas, que terminam por gerar disputa por recursos públicos e pela atenção dos tomadores de decisão.

Nesse contexto, são definidas quatro perspectivas de atuação do controle: o controle gerencial, o controle interno, o controle externo e o controle social (TCU, 2021).

⁴ A avaliação pode ocorrer durante a fase de concepção (avaliação *ex ante*), durante a implementação da política (avaliação *in itinere*), ou após a sua conclusão (avaliação *ex post*).

Ao definir as perspectivas de atuação do controle, o TCU (2021), adota os conceitos do Modelo de Três Linhas de Defesa do Instituto Internacional de Auditores (IIA), atribuindo o controle gerencial aos órgãos de primeira e segunda linhas, responsáveis pela gestão operacional dos recursos visando assegurar o alcance de resultados e pelo monitoramento das intervenções, a gestão de seus riscos e controles internos.

Como terceira linha, cabe ao controle interno a auditoria e avaliação independente da eficácia dos controles internos, processos e estruturas criados para a boa governança das políticas públicas.

Destaca-se ainda, que considerando as práticas de boa governança, o controle interno tem papel preponderante no apoio ao controle externo, por meio do exame da regularidade na aplicação de recursos públicos, bem como no fomento ao controle social, com a disponibilização de canais de transparência e de acesso à informação para participação do cidadão na gestão de políticas públicas, a exemplo das ouvidorias.

O modelo prevê ainda a estruturação de 7 blocos de controle, contendo, de modo exemplificativo, boas práticas, critérios de auditoria, questões de auditoria, itens de verificação e matrizes de planejamento.

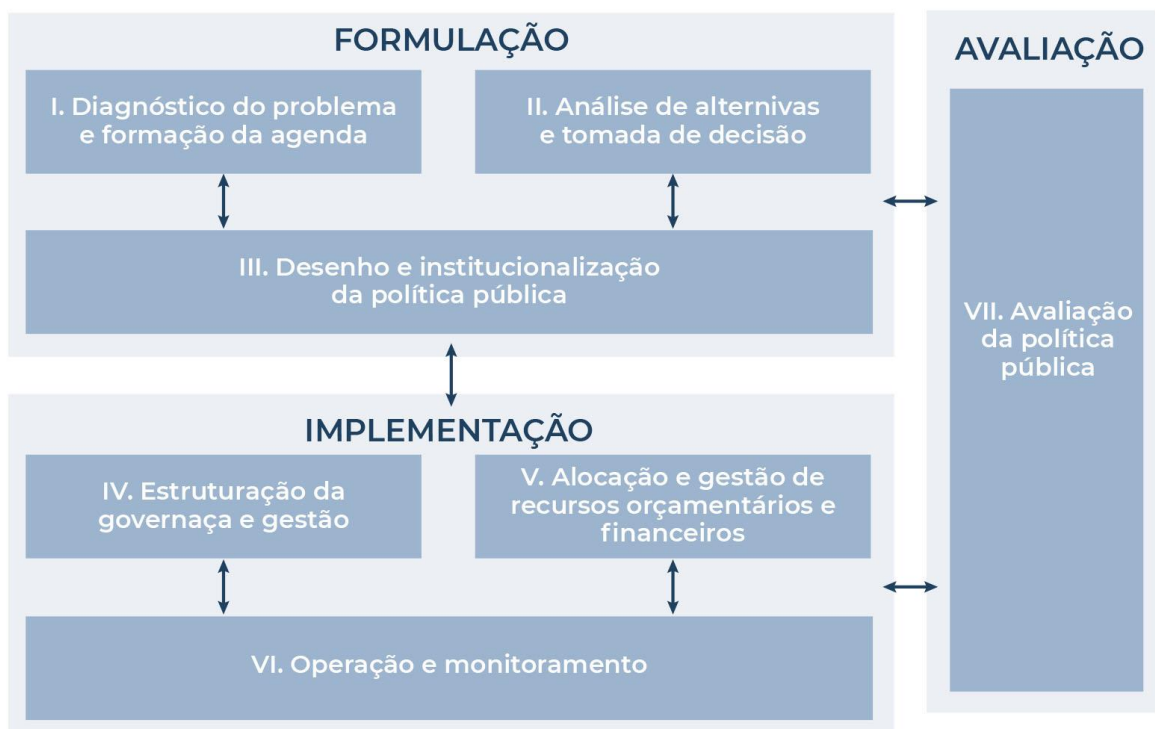
Na atuação do controle, destaca-se as seguintes boas práticas e pontos de auditoria que devem ser observados (TCU, 2021):

- a) os problemas públicos tratados pela política estão identificados e caracterizados de forma clara e objetiva;
- b) houve transparência no processo de inclusão dos problemas na agenda oficial do governo;
- c) os conflitos de interesse existentes estão devidamente explicitados;
- d) há evidências para a tomada de decisão, por meio de dados e indicadores relativos aos problemas;
- e) o processo de tomada de decisão foi motivado, transparente, participativo e *accountable*;
- f) há um controle de qualidade nas entregas da política pública;
- g) há um processo estruturado de gestão dos riscos da política pública;
- h) há necessidade plurianual de recursos, com previsão no plano plurianual, tratamento da política na lei de diretrizes orçamentárias e previsão de recursos na lei orçamentária anual;
- i) a política pública se adapta à realidade fiscal;

j) há alinhamento das disponibilidades de recursos de cada partícipe, quando a política envolver mais de um ente federativo ou mais de um órgão da mesma esfera governamental.

Conforme apresentado na Figura 15, os blocos de controle se vinculam a uma ou mais fases do ciclo de políticas públicas e podem ser aplicados de forma holística ou pontual, podendo ser selecionados a partir de critérios de riscos e do estágio em que se encontra a política pública.

Figura 15 – Blocos de Controle do Ciclo de Políticas Públicas



Fonte: TCU (2021, p. 28)

Um aspecto tratado pelo TCU no Referencial de Controle de Políticas Públicas diz respeito à intersectorialidade e intergovernabilidade das políticas públicas.

Para Santos (2011 *apud* TCU, 2021):

Podemos considerar a intersectorialidade como um modelo de gestão de políticas públicas que se baseia basicamente na contratualização de relações entre diferentes setores, onde responsabilidades, metas e recursos são compartilhados, compatibilizando uma relação de respeito à autonomia de cada setor, mas também de interdependência (SANTOS, 2011).

Por sua vez, na visão do TCU (2021):

São consideradas políticas intergovernamentais ou multinível, aquelas que envolvem ou requerem articulação e coordenação de múltiplos entes federativos, seja para fins de formulação ou implementação (estruturação, operacionalização ou financiamento da política pública). A intergovernabilidade envolve, portanto, desde políticas elencadas nas competências constitucionais comuns e concorrentes da União, estados e municípios, como também as transferências financeiras condicionadas, que buscam a adesão à programas federais e, ainda as iniciativas dos governos subnacionais, como os consórcios públicos.

Da leitura dos conceitos acima, percebe-se a importância da integração dos sistemas de controle interno dos poderes e entes, numa atuação conjunta voltada para criar um ambiente de governança que assegure as condições necessárias ao atingimento dos objetivos e resultados estabelecidos nas políticas públicas e almejados pela sociedade.

Destaca-se a relevância dada à transparência e participação de todas as partes interessadas em praticamente todas as etapas da política pública, bem como à identificação dos agentes públicos responsáveis e o seu dever de prestar contas dos atos, praticados, numa visão de *accountability*.

Por todo o exposto, resta clara a relevância da atuação do controle interno no processo de avaliação das políticas públicas, tanto de modo preventivo (*ex ante*) por meio de ações de suporte à implementação do gerenciamento de riscos e fortalecimento da governança, quanto *ex post*, através da realização de auditorias de desempenho de políticas públicas e programas governamentais, de modo a retroalimentar o planejamento orçamentário e contribuir com a otimização da alocação dos recursos públicos.

2.4 Institucionalismo e Isomorfismo das Organizações

Nesta subseção aborda-se conceitos de institucionalismo e isomorfismo institucional, visando responder à questão: Os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará funcionaram de forma integrada e contribuíram para o fortalecimento da governança, no período de 2018 a 2020?

Segundo Carvalho, Vieira e Lopes (2001 *apud* Peci, 2006, p.2), Philip Selznick é o precursor da abordagem institucional, ao definir as organizações como uma “expressão estrutural de ação racional que, ao longo do tempo, são sujeitas às pressões do ambiente social e transformam-se em sistemas orgânicos”, passando por um processo de institucionalização por meio do qual “os valores substituem os fatores técnicos na determinação das tarefas organizacionais.”

Para Selznick, (1957 apud ASSIS *et. al*, 2010), “as organizações são descartáveis, podendo ser vendidas ou extintas, enquanto as instituições são valiosas e indispensáveis. E a partir desse entendimento o autor define institucionalização como sendo o processo pelo qual uma organização torna-se uma instituição”.

Ainda na visão de Peci (2006), as correntes tradicionais compreendiam o ambiente como pano de fundo das organizacionais, enquanto o novo institucionalismo, para além da abordagem sociológica de Selznick pretende trazer novas contribuições para o campo dos estudos organizacionais, ao compreender as organizações individuais como consequência do ambiente.

Os principais proponentes do novo institucionalismo “afirmam compartilhar uma visão da realidade como socialmente construída e concentram seus esforços, principalmente, na análise de organizações inseridas num setor, campo ou sociedade” (PECI, 2006, p.3 *apud* FONSECA, 2003; VENTURA, 2004).

Para Meyer (1977), um dos clássicos do novo institucionalismo:

as estruturas organizacionais formais das sociedades modernas surgem em contextos altamente institucionalizados. Profissões, políticas e programas são criados juntos com os produtos e serviços que se supõe que produzam de forma racional. Isso permite que novas organizações surjam e incorporem novas práticas e procedimentos.

Na visão desse autor, as organizações que incorporam novas práticas e procedimentos, definidos a partir dos conceitos organizacionais institucionalizados pela sociedade, aumentam a sua legitimidade e perspectivas de sobrevivência, independentemente da eficácia imediata das práticas e procedimentos adquiridos.

Segundo Meyer (1977), “produtos, serviços, técnicas políticas e programas institucionalizados funcionam como mitos poderosos, e muitas organizações os adotam cerimonialmente”, o que pode, muitas vezes, conflitar com critérios de eficiência, comprometendo a legitimidade da organização, trazendo como exemplo de mitos organizacionais as profissões, programas e tecnologias. Na visão desse autor, para manter o caráter formal, as organizações institucionalizadas “tendem a proteger suas estruturas formais das incertezas das atividades técnicas, tornando-se fracamente acopladas, criando lacunas entre suas estruturas formais e as reais atividades de trabalho”. Ainda na visão de Meyer (1977):

Uma distinção nítida deve ser feita entre a estrutura formal de uma organização e suas atividades reais de trabalho do dia-a-dia. Estrutura formal é um plano de atividades que inclui, em primeiro lugar, a tabela da organização: uma lista de escritórios, departamentos, posições e programas.

Estes elementos estão ligados por objetivos e políticas explícitas que constituem uma teoria racional de como, e com que fim, as atividades devem ser encaixadas. A

essência de uma organização burocrática moderna reside na racionalização e no caráter impessoal desses elementos estruturais e dos objetivos que os vinculam.

Acerca do institucionalismo, conclui Meyer (1977):

(...) as sociedades modernas estão cheias de burocracias racionalizadas, por duas razões. Em primeiro lugar, como afirmam as teorias prevaletentes, as redes relacionais tornam-se cada vez mais complexas à medida em que as sociedades se modernizam. Segundo, modernas sociedades estão cheias de regras institucionais que funcionam como mitos que retratam várias estruturas formais com meios racionais para a obtenção do desejável.

Ao tratar o isomorfismo, Meyer (1977), afirma que as organizações formais tendem a ser isomórficas entre elas.

A explicação de tal isomorfismo é que as organizações formais se tornam combinados com seus ambientes por interdependências técnicas e de troca. Esta explicação afirma que elementos estruturais se difundem porque os ambientes criam limites e exigências para as organizações, e as organizações que incorporam elementos estruturais isomórficos com o ambiente são capazes de gerenciar tais interdependências.

Na visão de Meyer (1977), “o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações”. Entretanto, para esse autor, há que se considerar os tipos de organização.

Em uma extremidade, estão as organizações de produção com forte produção e controles (Ouchi e McGuire 1975) cujo sucesso depende do gerenciamento de redes relacionais. Na outra ponta estão as organizações institucionalizadas, cujo sucesso depende da confiança e estabilidade alcançadas por isomorfismo com regras institucionais. (MEYER, 1977)

Portanto, na visão desse autor, o sucesso da organização a partir do isomorfismo institucional enfrenta dois problemas, que terminam por gerar conflito entre as “regras categóricas” e a “lógica da eficiência”: i) numa organização institucionalizada, atividades e demandas por eficiência criam conflitos e inconsistências nos esforços para manter as regras de produção; e ii) as regras de produção são transmitidas por mitos que podem surgir de diferentes partes do ambiente.

Destaca ainda Meyer (1977), que:

Outros conflitos entre regras categóricas e eficiência surgem porque as regras institucionais são formuladas em alto nível de generalização (Durkheim 1933), enquanto as atividades técnicas variam de acordo com o específico, não padronizado e possivelmente em condições únicas. Ainda outra fonte de conflito entre regras categóricas e eficiência é a inconsistência entre os elementos institucionalizados. Ambientes institucionais são muitas vezes pluralistas (Udy 1970), e as sociedades promulgam nitidamente mitos inconsistentes.

Como resultado, as organizações em busca de suporte externa e estabilidade incorporam todos os tipos de elementos estruturais incompatíveis.

Na visão de Dacin (1997), a institucionalização se refere aos processos pelos quais as expectativas da sociedade influenciam a estruturação e o comportamento das organizações. Para a autora, as organizações estão inseridas numa “arena institucional”, onde pressões exógenas, decorrentes da dependência entre as organizações e até mesmo de pressões de natureza política, influenciam a estrutura e o comportamento das mesmas.

Segundo Dacin (1997), “a conformidade com as normas cria semelhanças estruturais, ou isomorfismo, entre as organizações”. Portanto, as organizações que se inserem em ambientes semelhantes tendem a ser isomórficas porque enfrentam as mesmas condições.

Na esteira do novo institucionalismo, ao abordarem o isomorfismo institucional, DiMaggio e Powell (2005) apresentam o conceito de campo organizacional: “aquelas organizações que, em conjunto, consistem numa área reconhecida na vida institucional: fornecedores-chave, consumidores de recursos e produtos, agências reguladoras e outras organizações que produzam serviços e produtos similares”.

Para esses autores, “a ideia do campo abrange a importância tanto da conectividade quanto da equivalência estrutural”. Também destacam que o processo de institucionalismo consiste em quatro elementos: a) um aumento na amplitude da interação entre as organizações do campo; b) o surgimento de estruturas de dominação e padrões de coalizões interorganizacionais claramente definidos; c) um aumento da carga de informação com a qual as organizações dentro de um campo devem lidar; e d) o desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes de um grupo de organizações de que estão envolvidos em um negócio comum.

Esses autores enfatizam ainda que uma vez estruturadas em um campo concreto, organizações que atuam no mesmo ramo de negócios tendem a se tornar mais similares umas às outras. Além de inovar em metas e na adoção de novas práticas, outras organizações podem entrar no campo, provocando uma hegemonia na sua atuação. E que tal hegemonia pode ser melhor captada a partir do processo de isomorfismo, que, segundo Hawley (1968 *apud* DIMAGGIO E POWELL, 2005), “constitui um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais.”

Ainda sobre campo organizacional,

Campo organizacional é um conceito do institucionalismo organizacional, empregado para designar um conjunto de atores que mutuamente se reconhecem, como

fornecedores, compradores, órgãos reguladores, sindicatos, associações civis, financiadores e outros, que possuem um vocabulário e conhecimentos próprios, além de regras de conduta e critérios acerca do que é correto, justo, verdadeiro, bonito, civilizado, e que delimita para esse conjunto de atores um espaço institucionalizado da vida social, no interior do qual as pressões isomórficas tendem a estar mais presentes, reduzindo a variabilidade e conferindo estabilidade ao ambiente; trata-se, portanto, de uma forma de se definir ambiente (DIMAGGIO; POWELL, 1983 *apud* FELIX, GUARRIDO FILHO E GONÇALVES, 2015).

No que tange aos tipos de isomorfismo, DiMaggio e Powell (2005), afirmam que o isomorfismo pode ser competitivo ou institucional. O isomorfismo competitivo enfatiza a competição no mercado, se aplicando onde existe a livre concorrência. O isomorfismo institucional diz respeito às forças que pressionam uma organização a adaptar-se ao mundo exterior, na busca por poder político e institucional.

Para estes autores, o isomorfismo institucional é uma ferramenta muito útil para a compreensão da política que permeia a vida das organizações modernas. E consideram que são três os mecanismos de isomorfismo institucional: a) isomorfismo coercitivo; b) isomorfismo mimético; e c) isomorfismo normativo.

2.4.1 Isomorfismo Coercitivo

Para DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo, derivado de influências políticas e do problema da legitimidade, é resultante de pressões exercidas sobre as organizações por outras organizações dos quais elas dependem, bem como das expectativas culturais da sociedade em relação à organização.

Na visão destes autores, tais pressões podem ser formais e informais, por meio de coerção, persuasão ou conluio. Em algumas hipóteses, as mudanças organizacionais podem decorrer de ordens governamentais, o que não implica que sejam inconsequentes. A existência de um ambiente legal comum afeta o comportamento e a estrutura das organizações, exigindo que as mesmas adotem controles para assegurar o cumprimento da legislação.

No ambiente do governo, os autores chamam a atenção para requisitos legais e técnicos que levam as organizações, em face de interdependências não administráveis, a utilizar o poder do sistema social e do governo para reduzir dificuldades e assegurar os recursos de que necessitam. Neste ambiente político, duas características são peculiares: i) os tomadores das decisões políticas não experimentam as consequências das mesmas; e ii) as decisões políticas são aplicadas a todas as organizações, tornando-as menos adaptáveis e flexíveis.

Ainda na visão de DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo acaba por tornar as organizações mais homogêneas e ritualizadas dentro de padrões adotados por organizações maiores.

2.4.2 Isomorfismo Mimético

Para DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza, se constitui numa poderosa força que encoraja a imitação, levando as organizações a tomarem outras como modelo.

Na visão destes autores, o isomorfismo mimético traz vantagens consideráveis para as organizações em matéria de economia de recursos, notadamente humanos; a solução de problemas pode ser alcançada com gastos reduzidos.

Um aspecto relevante do isomorfismo mimético, destacado por Alchian (1950 *apud* DIMAGGIO E POWELL, 2005), diz respeito à transparência e à ética do processo entre as organizações:

Enquanto certamente há aqueles que inovam conscientemente, há aqueles que, em suas tentativas imperfeitas de imitar os outros, inovam inconscientemente por meio da aquisição involuntária de atributos únicos inesperados ou não procurados, os quais, sob as circunstâncias correntes, se provam parcialmente responsáveis pelo sucesso. Outros, por sua vez, procurarão copiar as singularidades, e o processo de inovação-imitação prossegue (ALCHIAN, 1950).

Ainda na visão de DiMaggio e Powell (2005), os processos de isomorfismo mimético se dão mais pela ubiquidade de arranjos estruturais das organizações do que por razões relacionadas com o aumento da eficiência dos modelos.

2.4.3 Isomorfismo Normativo

Segundo DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo normativo é derivado, principalmente, da profissionalização, entendida como tal “a luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de trabalho, para controlar a produção dos produtores”. Para estes autores, as categorias profissionais estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas a que estão as organizações. Em muitos casos, o poder profissional tanto é designado pelo estado quanto criado pelas categorias profissionais.

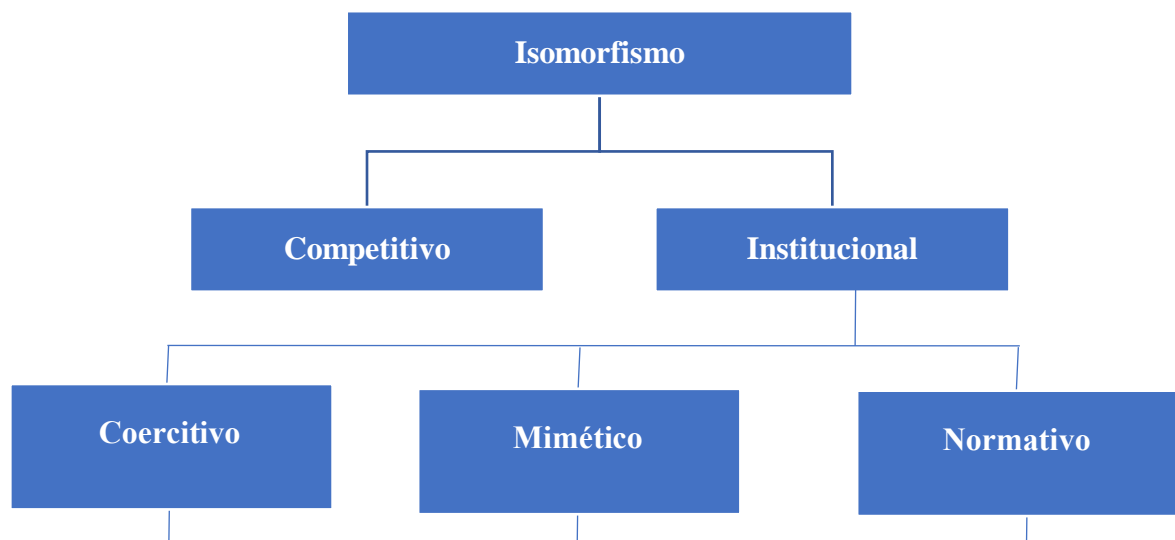
Na visão de DiMaggio e Powell (2005), dois aspectos relacionados à profissionalização são relevantes para o isomorfismo: i) o apoio da educação formal e da legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas universitários; e ii) o crescimento e formação de redes profissionais que perpassem as organizações e por meio das

quais novos modelos são rapidamente difundidos. Para os autores, “tais mecanismos criam um grupo de indivíduos quase intercambiáveis que ocupam posições semelhantes numa ampla gama de organizações”.

Outro fator estimulador do isomorfismo normativo destacado por DiMaggio e Powell (2005) diz respeito à seleção de pessoal, por meio da contratação de pessoal de alta performance e de requerimentos de habilidades atreladas a cargos específicos. Algumas carreiras se destacam pela qualidade dos profissionais, tanto no ingresso quando no desenvolvimento, com profissionais de excelência no topo da carreira.

Os autores destacam ainda o aspecto da socialização do trabalho pelos profissionais. Nas organizações com características distintas, a socialização pode se dar de forma agressiva e aprofundar as diferenças entre as organizações. De outra parte, no campo das organizações similares, a socialização profissional pode atuar como uma força isomórfica, por meio de programas educacionais e de redes de profissionais.

Figura 16 – Tipos de Isomorfismo Institucional



Fonte: Elaborado pela autora.

Os marcos legais do Sistema de Controle Interno, os referenciais de controle e governança, os conceitos e referenciais de políticas públicas e os conceitos de institucionalismo e isomorfismo das organizações, apresentados e discutidos nesta seção são fundamentais para responder com segurança ao objetivo geral da pesquisa, que busca compreender se os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do

Estado do Ceará estão funcionando de forma integrada e contribuindo para o fortalecimento da governança, no período de 2018 a 2020.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Caracterização da Pesquisa

De acordo com a questão norteadora, a pesquisa requer a obtenção de esclarecimentos e explicações sobre práticas adotadas que necessitam ser descritas em um determinado período, mais do que a medição de suas frequências ou incidências. Nesse sentido, aplica-se a análise qualitativa, compreendida por Minayo (2002, p. 21 e 22) como sendo aquela que:

[...] se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, os processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

[...] a abordagem qualitativa aprofunda-se no mundo dos significados das ações e relações humanas, um lado não perceptível e não captável em equações, médias e estatísticas.

Considerando as características do problema abordado na pesquisa, utilizamos a pesquisa exploratória. Na visão de Gil (1999, p. 43):

Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximado, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

No tocante ao delineamento da pesquisa, optou-se por utilizar a pesquisa documental, considerando o grande volume e os diversos formatos de fontes documentais pesquisadas. Destaca-se como primeiro passo da pesquisa documental a exploração das fontes documentais. A pesquisa documental vale-se de materiais ou documentos de primeira mão, que ainda não receberam tratamento analítico e que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa, bem como documentos de segunda mão, que já passaram por análises anteriores. (GIL, 1999, p. 66).

Como principais vantagens da pesquisa documental, pode-se destacar: i) os documentos são fontes ricas e estáveis de dados; ii) o baixo custo em relação a outras pesquisas, na medida em que exige apenas conhecimento e tempo do pesquisador; e iii) não exigir contato com os sujeitos da pesquisa. (GIL, 2002, p. 46).

3.2 Seleção da Amostra

Para a pesquisa em tela, a amostra inicial da pesquisa abrangeu os 20 (vinte) sistemas de controle interno integrantes da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública no período 2018-2020, alcançando, além dos seis subscritores do Protocolo de Intenções nº 01/2017, os 14 (catorze) sistemas de controle interno municipais e federais que aderiam à Rede no referido período, por meio de Termos de Adesão.

Visando assegurar a isenção da pesquisa, o Sistema de Controle Interno do Poder Legislativo Estadual foi excluído do universo pesquisado, considerando que a pesquisadora, além de ocupar o cargo de Controladora da Assembleia Legislativa, atuou como coordenadora da RECIGP no período correspondente à pesquisa, ficando definida uma amostra de 19 sistemas de controle interno, conforme Quadro 6.

Quadro 6 – Amostra da Pesquisa

Poder/Órgão/Município	Data de Adesão
Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	14/12/2017
Controladoria do Tribunal de Contas do Estado	14/12/2017
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	14/12/2017
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati	30/08/2018
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza	30/08/2018
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Jaguaribe	13/12/2019
Controladoria Geral da Câmara Municipal de Maracanaú	13/12/2019
Controladoria Geral da Defensoria Pública do Estado do Ceará	14/12/2017
Controladoria Geral do Município de Cariré	18/12/2019
Controladoria Geral do Município de Cascavel	13/12/2019
Controladoria Geral do Município de Caucaia	11/02/2019
Controladoria Geral do Município de Fortim	13/12/2019
Controladoria Geral do Município de São Benedito	01/09/2020
Controladoria Geral do Município de Sobral	13/12/2019
Controladoria Geral do Município de Tabuleiro do Norte	23/07/2020
Controladoria Regional da União no Estado do Ceará	13/02/2020
Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará	14/12/2017
Secretaria de Controladoria, Ouvidoria e Transparência do Município de São Gonçalo do Amarante	13/12/2019
Secretaria de Controle Interno do TRE-Ce	22/04/2019
Total	19

Fonte: Elaborado pela autora.

3.3 Coleta de Dados

Para coleta dos dados foi adotada a prática da triangulação de dados, apresentada por AZEVEDO *et al.* (2021), como uma combinação de métodos e fontes de coletas de dados,

visando compreender melhor os diferentes aspectos de uma realidade e evitar os viesamentos de uma metodologia única.

Os dados primários foram obtidos por meio da técnica de aplicação de questionário junto aos controladores responsáveis pelos sistemas de controle interno que compunham a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública (RECIGP), no período de 2018 a 2020.

O questionário é composto por 30 (trinta) questões afirmativas, para as quais foi utilizada a escala *likert*, visando aferir o grau de concordância do pesquisado com as afirmações apresentadas, a partir das seguintes opções: 1. Concordo totalmente; 2. Concordo parcialmente; 3. Discordo parcialmente; e 4. Discordo totalmente, conforme Apêndice A. O questionário foi aplicado por meio da plataforma *Google Forms*, tendo ficado disponível para respostas no período de 20 de junho a 26 de outubro de 2021.

Foram obtidas respostas de 14 partícipes, representando 73,68% da amostra selecionada, cujos dados serão objeto de análise. Destaca-se que três partícipes apresentaram 2 respostas, em razão da alternância do cargo de controlador no período pesquisado, perfazendo 17 respostas. Entretanto, visando evitar distorções na análise dos dados, foi considerada somente 1 resposta por partícipe, do controlador que permaneceu por mais tempo no cargo durante o período 2018-2020, conforme demonstrado no Quadro 7.

Quadro 7 – Sistemas de Controle Interno Pesquisados

Poder/Órgão/Município	Respostas Obtidas	Respostas Consideradas
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati	2	1
Controladoria Geral do Município de Cariré	1	1
Controladoria Geral do Município de Cascavel	1	1
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza	1	1
Controladoria Geral do Município de Fortim	1	1
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Jaguaribe	1	1
Controladoria Geral do Município de São Benedito	1	1
Controladoria Geral do Município de Sobral	1	1
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	2	1
Controladoria-Geral da Defensoria Pública do Estado do Ceará	1	1
Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará	1	1
Controladoria do Tribunal de Contas do Estado	1	1
Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	2	1
Secretaria de Controle Interno do TRE-Ce	1	1
Total	17	14

Fonte: Elaborado pela autora.

Como dados secundários foi utilizada a base de dados do Diagnóstico do Sistema e Controle Interno dos Municípios Cearenses (RECIGP, 2021), para subsidiar a análise quanto à

regulamentação e vinculação hierárquica dos sistemas de controle interno dos municípios que compõem a RECIGP.

No que tange à pesquisa bibliográfica e documental, foi identificada e analisada a legislação que estabelece os marcos legais do Sistema de Controle Interno (SCI), além de referenciais e modelos de controle e governança de políticas públicas. Foram ainda obtidas informações junto aos registros da RECIGP, por meio do sítio institucional e de relatórios produzidos pela Controladoria da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará (Alece).

3.4 Análise dos Dados

Os dados são apresentados em diferentes tipos de gráficos e quadros, e serão analisados a partir de uma distribuição de frequência, conforme a escala *Likert*.

Para análise e interpretação dos dados, visando estabelecer uma compreensão dos dados coletados e responder às questões formuladas, recorreu-se ao conceito de categorias apresentado por Minayo (2002, p. 70):

A palavra *categoria*, em geral, se refere a um conceito que abrange elementos ou aspectos com características comuns ou que se relacionam entre si. Nesse sentido, trabalhar com elas significa agrupar elementos, ideias ou expressões em torno de um conceito capaz de abranger tudo isso. Esse tipo de procedimento, de um modo geral, pode ser usado em qualquer tipo de análise em pesquisa qualitativa.

Para Minayo (2002, p. 72 *apud* SELLTIZ *et al.*, 1965), devem ser considerados três princípios para a formação de categorias:

O primeiro se refere ao fato de que o conjunto de categorias deve ser estabelecido a partir de um único princípio de classificação. Já o segundo princípio diz respeito à ideia de que um conjunto de categorias deve ser exaustivo, ou seja, deve permitir a inclusão de qualquer resposta numa das categorias do conjunto. Por último, o terceiro se relaciona ao fato de que as categorias devem ser mutuamente exclusivas, ou seja, uma resposta não pode ser incluída em mais de duas categorias.

Considerando os conceitos acima, apresenta-se a análise e interpretação dos dados a partir de duas categorias, mutuamente exclusivas, separadas nos seguintes blocos: i) questões relativas à estrutura e integração dos SCI; e ii) questões relativas à atuação dos SCI nas macrofunções e sua contribuição para o fortalecimento da governança, visando responder às questões norteadoras da pesquisa, conforme Quadro 8.

Quadro 8 – Diretrizes de Análise dos Dados

Questão Norteadora	Análise
Os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão estruturados e funcionando de forma integrada?	Exame dos dispositivos constitucionais de observância obrigatória para a estruturação e funcionamento dos sistemas de controle interno e da sua integração a partir de características, elementos e ações da RECIGP.
Os sistemas de controle interno que integram a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão atuando nas macrofunções previstas na Constituição Estadual e contribuindo para o fortalecimento da governança?	Exame dos dispositivos constitucionais relativos às macrofunções de controle interno, das Diretrizes do CONACI e dos referenciais de controle e governança.

Fonte: Elaborado pela autora.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

4.1 Estrutura e Integração dos Sistemas de Controle Interno (SCI) da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP)

Nesta subseção apresenta-se a análise dos dados relativos à estrutura e integração dos sistemas de controle interno da RECIGP, destacando a regulamentação do SCI, a vinculação do órgão central de controle interno, a existência de carreira específica, a formação continuada de servidores e a estrutura tecnológica de suporte ao SCI. Aborda-se também as características, elementos e ações da RECIGP que contribuíram para a integração dos sistemas de controle interno, à luz dos conceitos de institucionalismo e isomorfismo das organizações.

A análise visa responder ao seguinte questionamento: Os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão estruturados e funcionando de forma integrada?

No que se refere à estruturação formal e à regulamentação de competências, os dados apontam que 71% dos sistemas de controle interno (SCI) estão estruturados e regulamentados. Entretanto, 4 sistemas, sendo 2 estaduais e 2 municipais, representando 29% dos pesquisados, concordam parcialmente com esta assertiva, não havendo nenhuma discordância em relação à mesma.

Visando uma análise mais acurada dos dados, em especial em relação aos 29% que informaram estar parcialmente estruturados e em funcionamento, foi realizada consulta à base de dados do Diagnóstico do Sistema de Controle Interno dos Municípios Cearenses (RECIGP, 2021), com vistas a identificar a regulamentação de cada um dos sistemas de controle interno.

Em nível estadual, o Poder Judiciário instituiu o seu sistema de controle interno, por meio da Lei nº 12.483/1995, que “Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Judiciário Estadual, define as diretrizes gerais para sua Reforma e Modernização Administrativa e dá outras providências”. Referida Lei, com as alterações da Lei nº 13.956/2007, estabeleceu em seu Capítulo IV, Seção I, Art. 9º, a Auditoria Administrativa de Controle Interno como órgão de controle interno e disciplinar da função administrativa, com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão contábil, orçamentária, financeira, patrimonial operacional, no âmbito das unidades administrativas do Poder Judiciário (CEARÁ, 1995, 2007).

Em 1997, com a criação da Defensoria Pública Geral do Estado pela Lei Complementar nº 6/1997, foi criada a Controladoria-Geral da Defensoria Pública do Estado, com a finalidade de exercer “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e

patrimonial da Defensoria Pública do Estado, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de dotações e recursos próprios e renúncia de receitas” (CEARÁ, 1997).

No Poder Executivo do Estado do Ceará, a estruturação do Sistema de Controle Interno se deu por meio da Lei nº 13.297/2003 (CEARÁ, 2003), que criou a Secretaria da Controladoria (SECON), posteriormente denominada Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE), integrante da estrutura da governadoria, nos termos da Lei nº 16.710, de 21 de dezembro de 2018, que estabelece em seu Art. 14 as competências do órgão (CEARÁ, 2003, 2018).

No Ministério Público, a criação do órgão de controle interno da Procuradoria Geral de Justiça se deu por meio do Provimento nº 003/2004, albergado pela Lei nº 14.747/2010, que criou a Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna, vinculada ao gabinete do Procurador-Geral de Justiça, “com a missão de acompanhar e supervisionar a correta gestão orçamentária-financeira e patrimonial, sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia” (CEARÁ, 2010).

A criação da Controladoria do Tribunal de Contas do Estado se deu pela Resolução nº 3.163/2007 (TCE, 2007), como unidade de assessoramento especializado, “responsável pela supervisão da correta gestão orçamentária-financeira e patrimonial do Tribunal”.

Do ponto de vista de aderência aos marcos legais vigentes, 100% dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP estão formalmente estruturados e regulamentados, revelando aderência ao disposto nos Arts. 31 e 74, da Constituição Federal, nos Arts. 154 e 190-A, da Constituição Estadual e nos Arts. 52 e 53 da Lei nº 12.509/1995 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (LOTCE).

Observa-se que a regulamentação dos sistemas de controle interno dos municípios se deu a partir do ano de 2017, em decorrência da edição pelo extinto Tribunal de Contas dos Municípios (TCM), da Instrução Normativa nº 01/2017.

O Quadro 9 apresenta os sistemas de controle interno integrantes da RECIGP e a correspondente regulamentação.

Quadro 9 – Regulamentação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP

(continua)

Poder/Órgão/Município	Lei/Decreto/Normativo
Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	Lei nº 12.483/1995
Controladoria do Tribunal de Contas do Estado	Resolução nº 3.163/2007

Quadro 9 – Regulamentação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP

(conclusão)

Poder/Órgão/Município	Lei/Decreto/Normativo
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	Leis nº 13.297/2003 e 16.710/2018
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati	Lei nº 333/2017
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza	Lei nº 8.608/2001
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Jaguaribe	Leis nº 1.370/2017 e 1.436/2019
Controladoria Geral da Defensoria Pública do Estado do Ceará	Lei Complementar nº 6/1997
Controladoria Geral do Município de Cariré	Lei nº 631/2019
Controladoria Geral do Município de Cascavel	Lei nº 1.925/2018
Controladoria Geral do Município de Fortim	Lei nº 637/2017
Controladoria Geral do Município de São Benedito	Lei nº 1.093/2017
Controladoria Geral do Município de Sobral	Lei nº 1.866/2019
Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará	Provimento nº 003/2004 e Lei nº 14.747/2010
Secretaria de Controle Interno do TRE-Ce	Resolução nº 303/2006 e Portaria nº 151/2021

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados.

Quanto à existência de órgão central de controle interno vinculado ao chefe do Ente/Poder/Órgão, os dados primários indicam que 79% dos pesquisados dispõem de órgão central de controle interno vinculado diretamente ao chefe do Ente ou Poder/Órgão. Já 21% dos sistemas de controle interno concordam parcialmente com esta afirmativa, não havendo nenhuma discordância dos pesquisados.

Em consulta à base de dados do Diagnóstico do Sistema de Controle Interno dos Municípios Cearenses (RECIGP, 2021), ficou evidenciado que 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP dispõem de órgão central de controle interno incumbido da coordenação das atividades do sistema de controle interno. Destes órgãos, 93% estão vinculados diretamente ao chefe do Ente ou Poder/Órgão.

Portanto, em relação aos dispositivos constitucionais vigentes, os resultados revelam que 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP alcançados pela pesquisa, dispõem de órgão central de controle interno, atendendo ao disposto nos Arts. 190-A, §§ 1º e 2º, da Constituição Estadual, que estabelecem que as atividades de controle interno devem ser exercidas por órgãos de natureza permanente, sob a coordenação de um órgão central.

Destaca-se que o constituinte ao determinar a criação de um órgão central de controle interno para coordenar as atividades do SCI, o fez com a intenção de assegurar a perenidade do órgão, conforme disposto no Art. 190-A, § 1º, não entrando no mérito em relação ao seu arranjo institucional. Portanto, a não vinculação de um órgão de controle interno da

Rede, ao chefe do Ente/Poder/Órgão não implica desobediência aos dispositivos constitucionais vigentes.

Para além da questão constitucional, destaca-se como uma boa prática o fato de 93% dos órgãos centrais de controle interno estarem vinculados diretamente ao chefe do Ente/Poder/Órgão, levando em consideração o modelo de governança de três linhas do IIA 2020, que prevê a atuação da auditoria interna como órgão de 3ª Linha, com reporte à alta administração.

O Quadro 10 apresenta os órgãos centrais dos sistemas de controle interno da RECIGP e a sua vinculação hierárquica.

Quadro 10 – Vinculação Hierárquica dos Órgãos Centrais de Controle Interno da RECIGP

Ente/Poder/Órgão	Órgão Central de Controle Interno	Vinculação Hierárquica
Aracati	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Aracati	Chefe do Ente
Cariré	Controladoria Geral do Município de Cariré	Chefe do Ente
Cascavel	Controladoria Geral do Município de Cascavel	Chefe do Ente
Fortaleza	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza	Chefe do Ente
Fortim	Controladoria Geral do Município de Fortim	Chefe do Ente
Jaguaribe	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Jaguaribe	Secretaria/Departamento
São Benedito	Controladoria Geral do Município de São Benedito	Chefe do Ente
Sobral	Controladoria Geral do Município de Sobral	Chefe do Ente
Poder Executivo Estadual	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	Chefe do Poder
Defensoria Pública Estadual	Controladoria-Geral da Defensoria Pública do Estado do Ceará	Chefe do Órgão
Ministério Público Estadual	Coordenadoria de Controle e Auditoria Interna do Ministério Público do Estado do Ceará	Chefe do Órgão
Tribunal de Contas do Estado	Controladoria do Tribunal de Contas do Estado	Chefe do Órgão
Poder Judiciário	Auditoria Administrativa de Controle Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	Chefe do Poder
Tribunal Regional Eleitoral – TRE-Ce	Secretaria de Controle Interno do TRE-Ce	Chefe do Órgão

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados.

No tocante à existência de carreiras específicas de controle interno, com provimento de servidores mediante concurso público, os dados revelam que seis sistemas de controle interno da RECIGP, correspondendo a 42%, afirmam atender esse requisito. Por sua vez, oito sistemas de controle interno, representando 58%, discordam desta afirmativa.

Em relação aos dispositivos constitucionais vigentes, o Art. 190-A, §1º, da Constituição Estadual estabelece a instituição de carreiras específicas para os servidores que atuam no controle interno, com provimento mediante concurso público, restando clara a desobediência ao regramento por parte de 58% dos sistemas de controle interno da RECIGP.

Para além da questão constitucional, entende-se que a existência de carreiras específicas favorece a integração dos sistemas de controle interno e, conseqüentemente, o fortalecimento da governança, levando em conta o peso da qualificação dos profissionais no processo de isomorfismo normativo, derivado, principalmente, da profissionalização das pessoas, entendida como tal “a luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de trabalho, para controlar a produção dos produtores”. (DIMAGGIO E POWELL, 2005)

A adoção de programas de educação continuada dos profissionais que atuam no sistema de controle interno está diretamente relacionada com a existência de quadro permanente de servidores, abordado na questão anterior. Neste quesito os dados revelam que 72% dos sistemas de controle interno pesquisados afirmam dispor de programa de educação continuada de servidores, o que se aponta como um indicador positivo. Por sua vez, há discordância parcial ou total de 28% dos sistemas de controle interno quanto à adoção de programas de educação continuada.

Em que pese não haver previsão constitucional expressa sobre o tema, a profissionalização dos servidores que atuam no controle interno é condição preponderante para a integração dos sistemas de controle interno e o fortalecimento da governança, segundo o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2015), que prevê como boa prática a implantação de programas de treinamento para disseminar políticas, normas, procedimentos e práticas de conduta da organização, inclusive quanto à educação continuada dos membros da alta administração. O *Study 13* do IFAC (2001) também defende o profissionalismo dos agentes de controle e governança como condição para a integridade das organizações.

No que tange ao planejamento estratégico, os resultados revelam que 71% dos sistemas de controle interno pesquisados afirmam dispor de planejamento estratégico, devidamente atualizado e monitorado, com a adoção de medidas corretivas. Já 29% discordam parcialmente desta afirmativa, não havendo discordância plena de nenhum dos pesquisados.

A estratégia é um dos mecanismos da governança, segundo o referencial de governança do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020). Por sua vez, a estruturação e materialização da estratégia de uma organização se dá a partir do planejamento estratégico,

instrumento preponderante para a atuação do controle interno como mecanismo da boa governança.

Em relação à estrutura tecnológica de suporte para garantir a segurança da informação e a salvaguarda dos ativos e registros, os dados apontam que 78% dos sistemas de controle interno da RECIGP concordam, total ou parcialmente, que dispõem de uma estrutura satisfatória. Por sua vez, 22% discordam parcialmente com a existência de uma estrutura tecnológica satisfatória, não havendo discordância plena sobre o assunto.

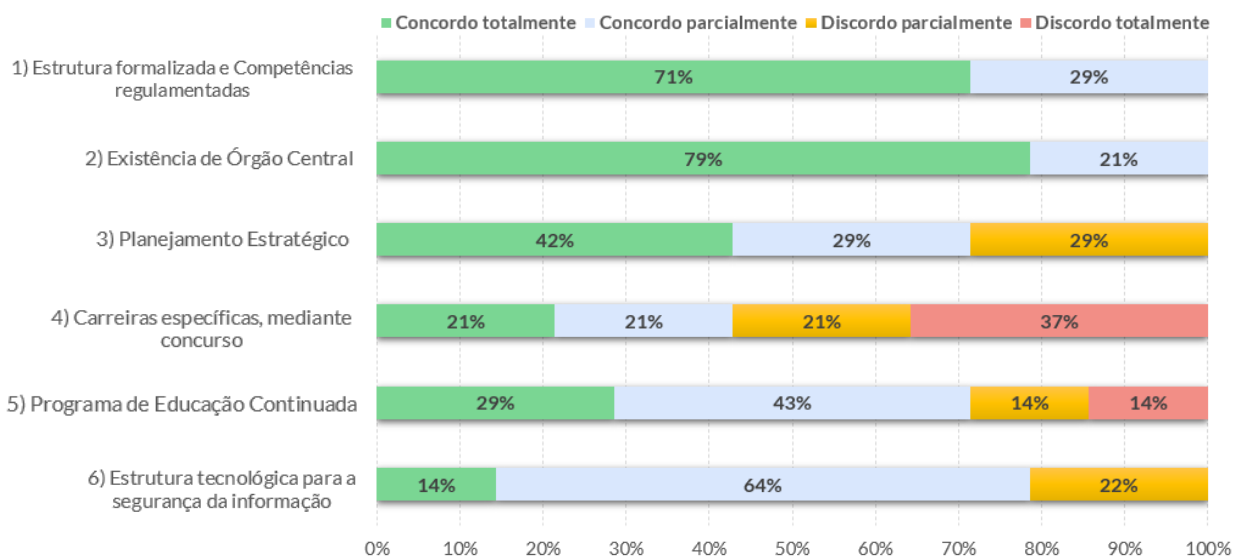
A prerrogativa constitucional do Sistema de Controle Interno de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública, prevista no Art. 74, II, da Constituição Federal e no Art. 190-A, II, da Constituição Estadual, exige uma estrutura tecnológica adequada, que assegure a salvaguarda de informações e ativos.

No que tange à salvaguarda de informações, destaca-se a necessidade de informações confiáveis e oportunas para uma efetiva atuação do controle interno, bem como a publicização das informações por meio dos canais de transparência e acesso à informação, com atenção especial à proteção de dados pessoais, nos termos da Lei nº 13.709/2018 - Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais.

A proteção e salvaguarda de ativos é condição para o exercício do controle interno e implementação de uma boa governança, estando presente nos referenciais de controle e governança. O Modelo COSO I (2013), ao classificar a atuação do controle interno em categorias, define que as ações relativas à salvaguarda de ativos devem ser contempladas na categoria operacional, além das atividades voltadas para a eficácia dos controles e a eficiência do desempenho operacional. Para INTOSAI (2004), a salvaguarda de ativos é condição indispensável para evitar perdas, mau uso e danos na utilização dos recursos. Por fim, na visão de Castro (2011), proteger ativos é uma das cinco finalidades do controle interno.

Os resultados relativos à estrutura tecnológica para a salvaguarda de ativos revelam um risco significativo para 22% dos sistemas de controle interno da RECIGP, exigindo uma atenção especial por parte dessas instituições.

A Figura 17 apresenta, de forma consolidada, os resultados da pesquisa relativos à estrutura dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP, no período de 2018 a 2020.

Figura 17 – Estrutura dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP

Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados.

No tocante às características, elementos e ações da RECIGP que contribuíram para a integração dos sistemas de controle interno, os dados apontam que 93% dos responsáveis pelos sistemas de controle interno da RECIGP concordam que a composição eclética da Rede, a fluidez da sua estrutura e funcionamento, as regras regimentais de adesão, participação e deliberação e a implantação de novos modelos, práticas de controle interno e abordagens de auditoria, foram elementos facilitadores do processo de integração entre os sistemas. Por sua vez, um sistema de controle interno, representando 7%, discorda parcialmente desta afirmativa.

De outra parte, os resultados revelam que 100% dos responsáveis pelo SCI da RECIGP concordam que o planejamento estratégico, o modelo de comunicação e a capacitação continuada de servidores foram elementos facilitadores do processo de integração entre os sistemas.

Em relação ao planejamento estratégico para o período 2019-2023, elaborado com a participação de representantes de todos os partícipes, apresenta-se a identidade organizacional, objetivos e projetos estratégicos da RECIGP, conforme Quadro 11.

Quadro 11 - Identidade Organizacional da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública

(continua)

Missão	Promover a Integração dos sistemas de controle interno do Estado do Ceará para o aprimoramento dos mecanismos de controle da gestão pública.
Visão	Expandir a Rede até 2023, consolidando um padrão de conhecimentos, diretrizes e práticas de controle interno.

Quadro 11 - Identidade Organizacional da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública

(conclusão)

Valores	Integridade Qualidade Profissional Participação e Parceria Democracia e Equidade Melhoria Contínua	Transparência e Publicidade Impessoalidade Eficiência Acessibilidade Sustentabilidade
Objetivos Estratégicos	Projetos Estratégicos	
Expandir a adesão à Rede para novos municípios e outras instituições de controle interno.	Prospecção para criação e fortalecimento de órgãos centrais de controle interno nos municípios.	
	Prospecção de adesão à Rede de órgãos de controle interno dos Poderes Executivo e Legislativo municipais e dos órgãos federais de controle do Estado do Ceará.	
Implantar padrões de diretrizes e práticas de controle interno.	Elaboração de padrões de diretrizes e práticas de controle interno, contemplando as macrofunções: controladoria, auditoria, ouvidoria e correição.	
	Elaboração de metodologia de implantação dos padrões de diretrizes e práticas de controle interno.	
Promover gestão do conhecimento em controle interno no Estado do Ceará.	Implantação de programa de educação continuada em controle interno nas modalidades presencial e à distância.	
	Certificação de profissionais que compõem a Rede.	
Promover o fortalecimento institucional da Rede.	Celebração de parcerias estratégicas.	
	Implantação do sistema de comunicação interna e externa.	

Fonte: RECIGP (2019).

No tocante ao modelo de comunicação, destaca-se a criação da marca da RECIGP, idealizada pelo Instituto de Estudos e Pesquisas sobre o Desenvolvimento do Estado do Ceará (INESP), a elaboração e divulgação de folder institucional, contendo as principais informações da Rede e orientações acerca do processo de adesão, disponibilizados por meio do link: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/institucional/controladoria>. No âmbito da comunicação interna foi criado o e-mail corporativo reci@al.ce.gov.br, além de grupo de WhatsApp, ferramentas que facilitaram bastante o funcionamento da RECIGP com a ocorrência da pandemia da COVID-19 e as medidas de isolamento social.

Quanto às ações da RECIGP que contribuiriam para a integração dos sistemas de controle interno da RECIGP, destacam-se as ações de educação continuada, apontadas por 100% dos respondentes como elemento facilitador dessa integração. Nesse sentido, destaca-se no âmbito do projeto estratégico “Implantação de programa de educação continuada em controle interno nas modalidades presencial e à distância”, a execução do Programa de

Educação Continuada em Controle Interno – PECCI, realizado pela Escola Superior do Parlamento Cearense (UNIPACE), com a oferta de 1.988 oportunidades de capacitação no período de 2018 a 2020, conforme Quadros 12 e 13.

Quadro 12 – Cursos Ofertados pelo Programa de Educação Continuada em Controle Interno (PECCI) de 2018 a 2020

Ano	Curso	Oportunidades de Capacitação
2018	Licitações e Contratos	59
	Planejamento estratégico para o setor público	16
	Mapeamento de Processos no setor público	29
	Capacitação no Sistema LICITAR	24
	Elaboração de Termo de Referência	47
	Ética e combate à corrupção	26
	Gestão de Riscos na Administração	49
	Controle social, Participação e Cidadania	29
	Gestão por Resultado Baseado no Modelo de Competência	35
	Mecanismos de Integridade na Administração Pública	35
	Análise das Demonstrações Contábeis no Setor Público	27
2019	Planejamento Estratégico da Rede Est. de Controle Interno da Gestão Pública	13
	Mapeamento de Processos - Ditre: teoria e prática	13
	Gestão Pública Contemporânea	49
	Governança e Integridade na Administração Pública	45
	Planejamento Estratégico no Setor Público	22
	Mapeamento de Processos - DRH: teoria e prática	46
	Fiscalização e Gestão de Contratos	24
	Elaboração de Termo de Referência	36
Controle Interno e Governança	36	
2020	Gestão Patrimonial	40
Total		700

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 13 – Fóruns Realizados pelo Programa de Educação Continuada em Controle Interno (PECCI) de 2018 a 2020

(continua)

Ano	Fórum	Oportunidades de Capacitação
2018	I Fórum: Prestação de Contas Anual e utilização do Sistema Ágora	21
	II Fórum: O novo modelo de controle interno do Poder Legislativo	115
	III Fórum: A importância do Termo de Referência no processo de aquisições	69
	IV Fórum: Novo Portal da Transparência - Integridade, Autenticidade e Primariedade das Informações	95
	V Fórum: O papel da Controladoria nas orientações e recomendações aos órgãos da Assembleia	46
	VI Fórum: Gestão e Fiscalização de Contratos	57
	VII Fórum: A Gestão de Riscos baseada em processos	64
	VIII Fórum: O Plano de Ação para Sanar Fragilidades	66
	IX Fórum: Sistema de Acesso à Informação	41

Quadro 13 – Fóruns Realizados pelo Programa de Educação Continuada em Controle Interno (PECCI) de 2018 a 2020

(conclusão)

Ano	Fórum	Oportunidades de Capacitação
2018	X Fórum: Sistema de Integridade do Poder Executivo do Estado do Ceará	98
	XI Fórum: Sistema de Informações Estratégicas de Controle	54
	XII Fórum: Encerramento PECCI	50
2019	XIII Fórum: Sistema Ágora e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público	23
	XIV Fórum: Prestação de Contas Anual da Alece – Sistema Ágora	19
	XV Fórum: Resultados das Atividades da Controladoria 2019	35
2020	XVI Fórum: Fortalecimento da Governança: caminho para um estado eficiente e justo	119
	XVII Fórum: Lançamento do Manual de Fiscalização e Gestão de Contratos	122
	XVIII Fórum: Modelo de Governança da Alece a partir das 3 Linhas do IIA 2020	117
	XIX Fórum: Resultados da Controladoria 2020	77
Total		1.288

Fonte: Elaborado pela autora.

No que tange à implantação de soluções tecnológicas inovadoras adotadas pelos partícipes da RECIGP, 86% concordam que foi elemento facilitador da integração dos sistemas de controle interno. Nesse sentido, destacam-se as seguintes parcerias, celebradas a partir de *benchmarking* realizado entre os partícipes da RECIGP, no âmbito do projeto estratégico “Celebração de parcerias estratégicas”:

- a) Defensoria Pública e Tribunal de Contas do Estado do Ceará, para cessão pelo TCE do sistema de gestão patrimonial;
- b) Assembleia Legislativa do Estado do Ceará e Controladoria e Ouvidoria Geral de Fortaleza (CGM), para cessão pela CGM Fortaleza do sistema AuditaFor, para automação das auditorias de contas anuais de gestão; e
- c) Assembleia Legislativa e Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado para transferência de conhecimento sobre a metodologia do Plano de Ação para Sanar Fragilidades (PASF), metodologia de controle interno preventivo voltada para a mitigação de riscos da gestão e redução da recorrência de desconformidades apontadas pelos órgãos de controle externo.

Da análise dos dados relativos às características e elementos da RECIGP que contribuíram para a integração dos sistemas de controle interno que a compõem, 93% dos pesquisados apontaram como elementos facilitadores dessa integração, a composição eclética

da Rede, a fluidez da sua estrutura e funcionamento e as regras regimentais de adesão, participação e deliberação. Já 100% afirmaram que o modelo de comunicação foi elemento facilitador da integração dos sistemas de controle interno. Nesse sentido, destaca-se que o modelo da RECIGP tem como essência a flexibilidade e o caráter impessoal, com objetivos e políticas explicitadas no planejamento estratégico 2019-2023, que foi o grande guia para as ações da RECIGP, em consonância com a sua concepção e criação como uma instância desburocratizada e desprovida de estrutura formal. Este modelo evita o caráter formal excessivo, que pode criar lacunas entre a estrutura da organização e a execução das ações a que ela se propõe, conforme afirma Meyer (1977) ao abordar os conceitos no novo institucionalismo.

Para além das características e elementos da RECIGP que contribuíram com a integração dos sistemas de controle interno, destaca-se o fato destes sistemas estarem inseridos num contexto organizacional altamente institucionalizado e fortemente regulado pelas constituições federal e estadual, além de um denso arcabouço legal, o que favorece a sua integração, em consonância com os conceitos de institucionalismo e isomorfismo apresentados por Meyer (1977), Dacin (1997) e Peci (2006).

Na teia do isomorfismo institucional, os sistemas de controle interno representam um campo organizacional, composto por instituições que enfrentam as mesmas condições ambientais e realizam atividades e geram produtos similares, o que termina por exigir a integração entre elas, visando a conectividade entre as organizações, com o aumento da interação entre os sistemas, o surgimento de estruturas e padrões interorganizacionais e a conscientização da atuação em um negócio comum, conforme abordado por DiMaggio e Powell (2005).

No contexto da integração dos sistemas de controle interno da RECIGP, tem-se uma situação típica de isomorfismo coercitivo, decorrente de um ambiente legal comum dos sistemas de controle interno, o que contribui com a sua integração, tornando-os mais homogêneos e ritualizados dentro de padrões adotados por organizações maiores, conforme afirmam DiMaggio e Powell (2005).

No tocante às ações da RECIGP que contribuíram para a integração dos sistemas de controle interno que a compõem, destaca-se a capacitação continuada de servidores por meio de cursos e fóruns, apontada por 100% dos respondentes como elemento facilitador da integração dos SCI da RECIGP. Nesse caso, tem-se uma situação típica de isomorfismo normativo, derivado da profissionalização dos profissionais que atuam num campo organizacional, na visão de DiMaggio e Powell (2005). Para estes autores, programas

educacionais em organizações similares, a exemplo dos órgãos centrais de controle interno, contribuem para a socialização profissional e a formação de redes profissionais que perpassam as organizações e facilitam a rápida difusão de modelos e práticas.

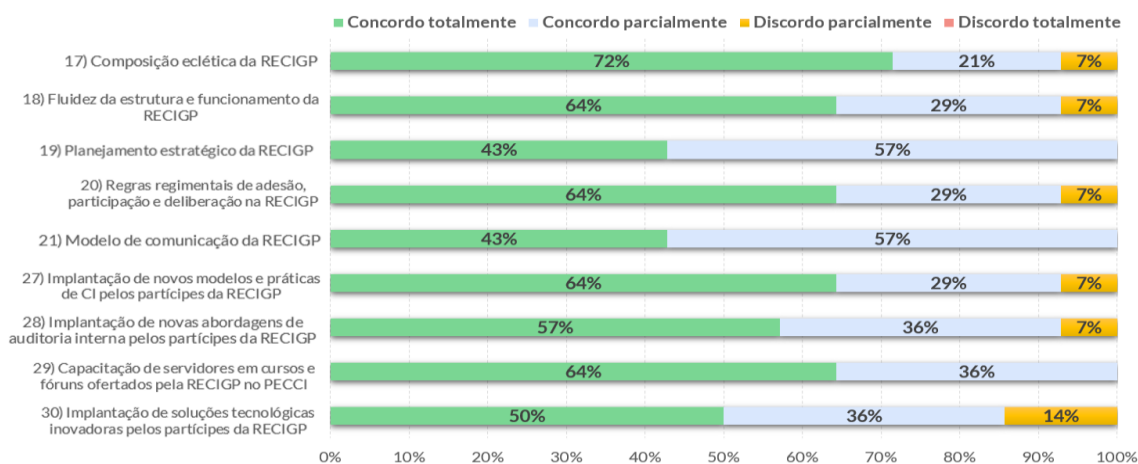
Destacam-se ainda as ações de implantação de novos modelos, práticas de controle interno e abordagens de auditoria, bem como a implantação de soluções tecnológicas inovadoras, apontadas, respectivamente, por 93% e 86% dos responsáveis pelos sistemas de controle interno da RECIGP como elementos facilitadores da sua integração.

A troca de modelos e práticas de controle e de soluções tecnológicas entre os partícipes da RECIGP, por meio de *benchmarking* e celebração de parcerias, revela uma situação típica de isomorfismo institucional, decorrente da interdependência técnica entre as organizações, o que aumenta a sua legitimidade e contribui para o sucesso, a confiança e a estabilidade da organização, independente da imediata eficácia dos procedimentos adquiridos, conforme afirma Meyer (1977). Pode-se classificar esta troca como um caso de isomorfismo mimético, motivado pela necessidade de resposta às incertezas e pela vantagem na economia de recursos, principalmente humanos, na visão de DiMaggio e Powell (2005).

Por fim, percebe-se que a RECIGP teve papel relevante na integração dos sistemas de controle interno, seja pelas suas características e elementos, seja pela coordenação de ações que favoreceram a troca de modelos e práticas de controle interno e auditoria.

A Figura 18 apresenta, de forma consolidada, as características, elementos e ações da RECIGP que contribuiriam para a integração dos sistemas de controle interno.

Figura 18 – Integração dos Sistemas de Controle Interno a partir de Características, Elementos e Ações da RECIGP



Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados.

4.2 Atuação dos Sistemas de Controle Interno (SCI) da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP) nas Macrofunções e sua Contribuição para o Fortalecimento da Governança

Nesta subseção apresenta-se as análises dos dados relativos à atuação dos sistemas de controle interno da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP) nas macrofunções de Ouvidoria, Controladoria, Auditoria Governamental e Correição, e sua contribuição para o fortalecimento da governança.

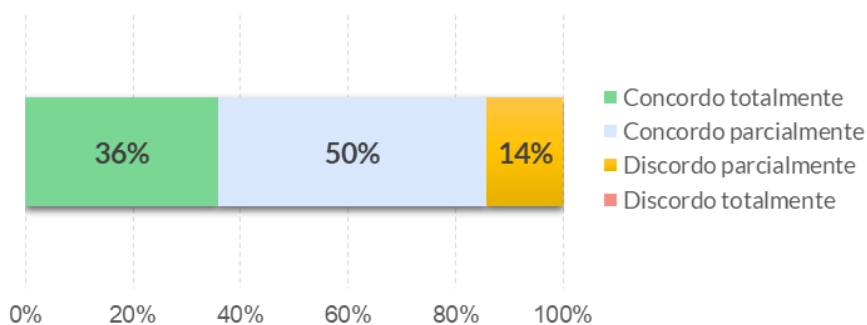
As macrofunções de Controladoria e Auditoria Governamental são apresentadas de forma detalhada, considerando o escopo destas macrofunções a partir das Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010) e os modelos e práticas de controle e governança de convergência internacional.

A análise visa responder ao seguinte questionamento: Os sistemas de controle interno que integram a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará estão atuando nas macrofunções previstas na Constituição Estadual e contribuindo com o fortalecimento da governança?

4.2.1 Macrofunção de Ouvidoria

Em relação à macrofunção de Ouvidoria, os resultados apontam que 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP concordam, total ou parcialmente, que atuam em Ouvidoria, enquanto 2 sistemas de controle interno, representando 14%, discordam parcialmente quanto à sua atuação em Ouvidoria, conforme Figura 19.

Figura 19 – Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Ouvidoria.



Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados.

A atuação do Sistema de Controle Interno (SCI) na macrofunção de Ouvidoria está prevista nas Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010) e estabelecida nos Arts. 154 e 190-A, IV, da Constituição Estadual, no sentido de criar condições para o exercício do controle social.

Entretanto, a Constituição Estadual não detalha a forma de organização administrativa do SCI, podendo ocorrer, em especial nos demais Poderes e nos Órgãos Autônomos, em razão da sua organização administrativa, situações em que a Ouvidoria não é coordenada pelo órgão central do SCI.

Os dados confirmam esta situação no Poder Judiciário e na Defensoria Pública, que informaram não atuar na macrofunção de Ouvidoria. No caso do Poder Judiciário, a Ouvidoria está prevista no Art. 7º, §2º, da Lei nº 12.483/1995, que trata da Corregedoria Geral de Justiça, com a finalidade de receber denúncias provenientes da sociedade. Já a Ouvidoria-Geral da Defensoria Pública está prevista como um órgão, em linha com a Controladoria Geral, conforme disposto no Art. 6º, IV, a), da Lei Complementar nº 06/1997.

Para além dos dispositivos constitucionais, a Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) estabelece em seus Arts. 10 e 11 as regras para acesso à informação mediante requerimento do cidadão, papel que na prática tem sido exercido pelas ouvidorias públicas, como canais de interlocução com o cidadão. Nesse sentido, destaca-se o modelo do Sistema Estadual de Acesso à Informação, instituído pela Lei Estadual nº 15.175/2012, que inclui a Ouvidoria no Comitê Setorial de Acesso à Informação, responsável pelo fornecimento de informações ao cidadão.

De outra parte, a atuação da Ouvidoria como canal de participação e controle social está aderente aos referenciais e boas práticas de controle e governança, destacando-se o Referencial de Governança do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), que define a participação como um dos princípios da governança. Nesse sentido, viabilizar a participação social no processo decisório das políticas públicas é condição para uma boa governança, conforme o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas (TCU, 2014) e o Referencial de Controle de Políticas Públicas (TCU, 2021).

No caso do Estado do Ceará, a atuação da Ouvidoria como canal de transparência passiva, nos termos da Lei nº 15.175/2012, corrobora com o modelo de Avaliação de Políticas Públicas: Guias Práticos de Análise *Ex Ante* e *Ex Post* (IPEA, 2018), ao defenderem a participação da sociedade na fiscalização da aplicação dos recursos públicos e da conduta dos gestores de políticas públicas como fundamental para a efetividade das políticas públicas, destacando a necessidade de canais de acesso céleres e automatizados, a exemplo do *e-SIC*.

Por fim, a análise dos dados revela que a Ouvidoria está presente em 100% dos Entes, Poderes e Órgãos que compõem a RECIGP. Destaca-se que o fato de os órgãos centrais de controle interno do Poder Judiciário e da Defensoria Pública não estarem atuando diretamente na gestão da Ouvidoria não implica desobediência aos dispositivos constitucionais vigentes. Todavia, faz-se necessária a integração do órgão central do SCI com os órgãos incumbidos da Ouvidoria, por meio de normativos, procedimentos e fluxos de trabalho, visando assegurar que o controle social exercido por meio da Ouvidoria, funcione no sentido de retroalimentar o controle da execução de políticas públicas e programas governamentais.

4.2.2 Macrofunção de Controladoria

Nesta subseção analisa-se os dados relativos à atuação dos sistemas de controle interno da RECIGP na macrofunção de Controladoria, compreendendo ações relativas à (ao): i) orientação e consultoria à gestão; ii) gerenciamento de riscos; iii) transparência; iv) ética e prevenção e combate à corrupção; e v) monitoramento da gestão fiscal.

A atuação do Sistema de Controle Interno (SCI) na macrofunção de Controladoria está prevista nas Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010) e estabelecida nos Arts. 154, XXVII e 190-A, IV, da Constituição Estadual.

Destaca-se que a macrofunção de Controladoria é a mais inovadora em matéria de controle interno. Esta macrofunção quebrou o paradigma de atuação tradicional *a posteriori*, apresentando uma nova abordagem de atuação *a priori*, com foco na prevenção e orientação, visando criar condições razoáveis para o alcance dos objetivos organizacionais.

No tocante à orientação e consultoria aos gestores, os dados revelam que 12 sistemas de controle interno, representando 86%, afirmam exercer estas atividades. Por sua vez, 14% dos órgãos de controle interno da RECIGP não adotam esta prática.

Destaca-se que a orientação proativa aos gestores por parte do controle interno, está prevista nas Diretrizes do CONACI para o Controle Interno no Setor Público, visando a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas e atos eivados de corrupção ou outras inadequações, tendo sido a atividade mais controversa durante os estudos e debates para elaboração das diretrizes, sob a alegativa de que poderia comprometer a independência do controle interno.

Por sua vez, o Modelo de Três Linhas do IIA 2020 veio contribuir com a superação deste debate, ao posicionar a auditoria interna como órgão de 3ª Linha, mantendo a função de assessoria do controle interno, assegurada a sua independência em relação às decisões e atos da gestão.

Destaca-se ainda a atuação preventiva do controle interno nos referenciais de controle de políticas públicas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Tribunal de Contas da União (TCU), ao definirem a importância da atuação do controle no exame contínuo dos processos, produtos, resultados e impactos, visando contribuir com a isenção e segurança na tomada de decisão.

Por fim, os resultados apontam avanços significativos na atuação do controle interno, considerando que 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP exercem atividades de orientação e consultoria aos gestores, o que contribui sobremaneira para o fortalecimento da governança.

Em relação ao gerenciamento de riscos, a atividade está presente em 71% dos sistemas de controle interno da RECIGP, enquanto 29% discordam parcialmente que atuam nesta atividade.

A atuação dos sistemas de controle interno no gerenciamento de riscos representa um dos maiores avanços do controle como mecanismo de governança, e os dados revelam um indicador favorável ao apontar que 71% dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP estão atuando na gestão de riscos, com aderência ao Modelo COSO (1992, 2004, 2014 e 2017) e INTOSAI (2004), com destaque para o alinhamento da gestão de riscos a partir da estratégia e da missão da organização, com ênfase no alcance dos objetivos com ética, economicidade, eficiência e eficácia.

As Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010) abordam a gestão de riscos como uma das atividades da macrofunção de Controladoria, destacando a sua importância para o equilíbrio das contas públicas.

No Referencial Básico de Governança do TCU, a gestão de riscos é apresentada como um dos pilares da boa governança, considerando a sua relevância para a redução das incertezas que podem comprometer o atingimento dos objetivos, além de assegurar o alinhamento dos objetivos com a missão institucional. Por sua vez, no Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, o TCU atribui como essencial a identificação e documentação dos riscos e a definição de ações mitigadoras.

Destaca-se a atenção especial que deve ser dada pelo controle interno na identificação e tratamento dos riscos que impactam o cronograma de execução das políticas públicas, levando em consideração fatores internos e externos, conforme previsto nos Guias Práticos de Análise *Ex Ante e Ex Post* do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2018).

Por sua vez, o Modelo de Três Linhas do IIA (IIA, 2020), enfatiza a importância do gerenciamento de riscos para o fortalecimento da governança, indo além da mitigação dos riscos negativos, considerando os riscos positivos como oportunidades a serem exploradas.

Por fim, os resultados revelam um avanço significativo, quando apontam que 71% dos sistemas de controle interno da RECIGP atuam no gerenciamento de riscos, exigindo, ao mesmo tempo, uma atenção especial aos sistemas que não exercem esta atividade, levando em consideração a importância do diagnóstico e tratamento de riscos para garantir condições razoáveis para a obtenção dos resultados planejados a partir das políticas públicas e dos programas governamentais.

A coordenação do Portal da Transparência e dos demais instrumentos de acesso à informação está presente em 71% dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP, enquanto quatro sistemas, representando 29%, não exercem estas atividades.

Destaca-se que os órgãos de controle interno que não atuam na coordenação das ações de transparência, são a Defensoria Pública Geral, o Ministério Público, o Tribunal de Contas do Estado e o Tribunal de Justiça.

Da análise da regulamentação dos sistemas de controle interno retromencionados, percebe-se que, no âmbito da Defensoria Pública Geral, a Lei Complementar nº 6/1997 estabelece, em seu Art. 8º, §1º, a transparência da gestão como uma das competências da Controladoria Geral. No tocante ao Ministério Público, Tribunal de Contas e Tribunal de Justiça, a legislação que rege o órgão central de controle interno é silente em relação à transparência.

As ações de transparência no âmbito da macrofunção de Controladoria estão previstas nas Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010) e no Art. 190-A, IV, da Constituição Estadual, que estabelece como finalidade do controle interno “criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado”. Por sua vez, o Art. 43-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da Constituição Estadual, que cria o Conselho de Governança Fiscal, atribui ao Sistema de Controle Interno as ações de transparência da gestão fiscal.

Outros marcos legais que regem a transparência no setor público são a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação e a Lei Estadual nº 15.175/2012, que trazem atribuições expressas para o Sistema de Controle Interno no que tange à disponibilização de canais de transparência e participação social.

De outra parte, a transparência está presente como princípio na maioria dos referenciais de controle e governança, com destaque para o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, que defende que o agente público, mais do que a obrigação, deve ter o desejo de informar, gerando um clima de confiança perante a sociedade.

Por sua vez, os referenciais de controle e avaliação de políticas, a exemplo dos Guias de Análise *Ex Ante* e *Ex Post* do IPEA e do Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU, destacam a importância da disponibilização de canais de transparência e acesso à informação para a participação da sociedade nos estágios das políticas públicas, com ênfase na transparência do processo de inclusão dos problemas na agenda oficial do governo.

Pode-se destacar ainda o Modelo COSO I, que prevê a transparência como princípio, destacando a importância de divulgar informações confiáveis e oportunas, além do Banco Mundial, na publicação *Governance: the World Bank's experience* e no *Study 13* do IFAC, que enfatizam a importância da transparência como meio de gerar confiança das partes interessadas no processo decisório.

Por fim, o fato de 71% dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP estarem atuando na coordenação das ações de transparência e acesso à informação revela aderência desses sistemas aos dispositivos constitucionais e legais vigentes e aos referenciais de controle e governança.

Todavia, em relação à transparência, a não atuação da Controladoria Geral da Defensoria Pública e a omissão dos regulamentos dos sistemas de controle interno do Tribunal de Justiça, do Tribunal de Contas e do Ministério Público, revela lacuna de ordem constitucional, legal e técnica, merecendo uma atenção especial por parte de cada órgão de controle interno.

No que tange às ações voltadas para a integridade, ética e prevenção e combate à corrupção, os dados revelam que 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP executam ações desta natureza, enquanto 14% afirmam não exercer estas atividades.

As ações de integridade, ética e prevenção e combate à corrupção estão previstas nas Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010) e estão estreitamente relacionadas com a transparência da gestão.

Destaca-se que a integridade está presente como princípio e mecanismo de governança nos referenciais do IFAC, IBGC, e COSO I e II. Para COSO I e COSO II, a integridade e os valores éticos fazem parte do ambiente de controle. O IBGC defende a liderança e o comprometimento dos agentes de governança como condição para a formação de

um ambiente ético. Por fim, o IFAC defende que a integridade gera confiança, baseada na honestidade e objetividade, na probidade da aplicação dos recursos públicos e na qualidade do desempenho.

O TCU defende a integridade como princípio da governança pública, considerada como prática no âmbito do mecanismo da liderança, devendo pautar o comportamento do agente público para priorizar o interesse público e gerar confiabilidade das partes interessadas. Para o TCU, as políticas de integridade devem considerar contexto, evidências e riscos, de modo a evitar a implantação de programas que venham a ser muito rígidos em matéria de conformidade, podendo falhar no impedimento ao comportamento antiético.

Portanto, os resultados apontam avanços em 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP que exercem ações de integridade, ética e prevenção e combate à corrupção, revelando aderência às boas práticas dos referenciais de governança nacionais e internacionais.

No que tange ao monitoramento da gestão fiscal, os dados revelam que 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP exercem esta atividade. O monitoramento da gestão fiscal pelo sistema de controle interno está previsto na Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal. Destaca-se ainda a função de assessoramento do controle interno ao Conselho de Governança Fiscal do Estado do Ceará, nos termos do Art. 43-A, do ADCT da Constituição Estadual.

Corroborando com a legislação vigente, as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010), ao delimitarem o escopo da macrofunção de Controladoria, remetem ao controle interno a competência de monitorar o cumprimento de obrigações constitucionais e legais.

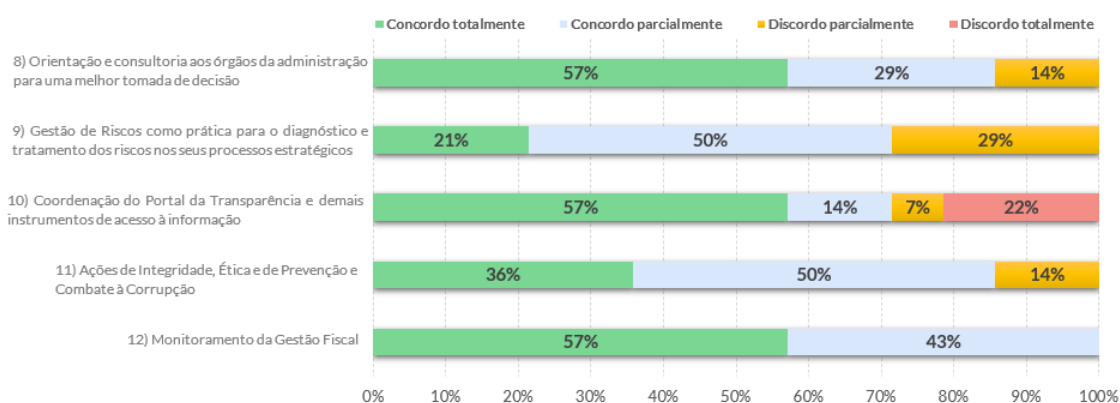
Destaca-se a importância do monitoramento da gestão fiscal para o acompanhamento e a avaliação das políticas públicas. Nesse sentido, o Guia de Análise *Ex Post* do IPEA ressalta a importância de a avaliação das políticas públicas levar em consideração a disciplina fiscal do Ente, com atenção especial para as despesas obrigatórias e o Novo Regime Fiscal (NRF). O Guia alerta ainda para o fato de que a avaliação deve ocorrer de forma tempestiva ao ciclo orçamentário do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), de modo a intervir nos instrumentos de planejamento orçamentário, contribuindo com a eficiência alocativa e evitando cortes lineares de recursos, o que pode comprometer as políticas públicas.

Portanto, os resultados revelam que 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP realizam o monitoramento da gestão fiscal, com aderência aos dispositivos

constitucionais e legais vigentes e às boas práticas dos referenciais de governança e controle explorados nesta pesquisa.

A Figura 20 apresenta, de forma consolidada, os dados relativos à atuação dos sistemas de controle interno da RECIGP na macrofunção de Controladoria, destacando as ações de orientação aos gestores, gerenciamento de riscos, transparência da gestão, integridade e ética e monitoramento da gestão fiscal.

Figura 20 – Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Controladoria



Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados.

4.2.3 Macrofunção de Auditoria Governamental

Nesta subseção aborda-se a atuação dos sistemas de controle interno da RECIGP na macrofunção de Auditoria Governamental, compreendendo: i) auditoria de conformidade; ii) auditoria de desempenho e avaliação da eficácia dos controles internos; iii) auditoria de cumprimento das metas do PPA e dos programas orçamentários; e iv) auditoria voltada para gestão de riscos e fortalecimento da governança.

No tocante à auditoria de conformidade, 93% dos sistemas de controle interno da RECIGP afirmam exercer tal atividade, enquanto somente 1 órgão, representando 7%, discorda parcialmente que exerce tal atividade. Por sua vez, sobre o mesmo tema, 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP afirmam exercer a auditoria de conformidade a partir de um plano de auditoria estruturado, considerando um arcabouço de processos e práticas profissionais e com pleno acesso a documentos e informações, em consonância com as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público (CONACI, 2010). Portanto, considerando a similaridade das questões acima, e eliminando a discordância parcial de um sistema de controle interno em relação à primeira, e prevalecendo a sua concordância em relação à segunda, pode-se concluir

que 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP exercem atividades de auditoria de conformidade, sem prejuízo da análise.

O controle da legalidade dos atos da gestão orçamentária e financeira, compreendendo a arrecadação das receitas e a realização das despesas, assim como o controle da observância das normas relativas à aplicação dos dinheiros públicos e à guarda dos bens pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria, estão previstos na Lei nº 4.320/64 e no Decreto-Lei nº 200/67, antecedendo à instituição do sistema de controle interno.

No tocante ao Sistema de Controle Interno, a conformidade dos resultados, quanto à eficácia eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, está estabelecida como uma das suas finalidades, conforme disposto no Art. 74, II da Constituição Federal, no Art. 190-A, II, da Constituição Estadual e nos Arts. 52, II, e 53, I, da Lei nº 12.509/1995 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado.

À luz dos dispositivos legais e constitucionais retromencionados, percebe-se que a auditoria de conformidade é a mais tradicional das atividades do controle interno, devendo ser exercida em caráter mandatório pelo sistema de controle interno.

Destaca-se ainda o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC e os Modelos COSO I e II, que trazem como princípio e objetivo o *compliance*, compreendido como tal a conformidade legal e regulatória da gestão.

A auditoria de desempenho e de avaliação da eficácia dos controles internos é exercida por 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP, não havendo discordância quanto à atuação nesta atividade por nenhum dos sistemas de controle interno da RECIGP. Por sua vez, para a avaliação da eficácia dos controles internos, a adoção de medidas de desempenho é realizada por 71% dos sistemas de controle interno da RECIGP, enquanto 29% discordam parcialmente que adotam esta prática.

Em relação aos referenciais de controle e governança, o Modelo *COSO* (2013) define a avaliação da eficácia dos controles internos como requisito para um sistema de controle interno eficaz, que proporcione segurança razoável quanto à realização dos objetivos da organização, reduzindo, a um nível aceitável, os riscos de não atingir tais objetivos, com vistas à eficiência do desempenho operacional. Já o Modelo de Três Linhas do IIA (2020) prevê que a auditoria interna, como órgão de 3ª Linha deve realizar a avaliação independente da eficácia dos controles internos, processos e estruturas criados para a boa governança das políticas públicas.

Percebe-se como um avanço significativo, o fato de 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP estarem atuando em auditoria de desempenho e avaliação da eficácia dos

controles internos, considerando que esta modalidade de auditoria vai além da conformidade, contribuindo para o fortalecimento dos controles internos e a redução de fragilidades que podem comprometer o desempenho organizacional, agregando valor à gestão. No entanto, cabe um esforço de 29% dos sistemas de controle interno da RECIGP no sentido de definir indicadores para mensuração da avaliação da eficácia dos controles.

No que tange à auditoria de avaliação do cumprimento das metas do PPA e dos programas orçamentários, 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP executam esta auditoria, enquanto dois sistemas, representando 14%, afirmaram não a exercer.

A auditoria de avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual e da execução dos programas orçamentários é a finalidade primeira do sistema de controle interno, conforme estabelecido no Art. 74, I, da Constituição Federal, nos Arts. 80, I e 190-A, I, da Constituição Estadual e no Art. 52, I, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado.

Para além das exigências constitucionais e legais, as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010), remetem à auditoria governamental a análise da ação governamental, utilizando metas e indicadores orçamentários, visando a avaliação do resultado da ação e a crítica a esses parâmetros.

De outra parte, destaca-se que a auditoria de avaliação do cumprimento das metas do PPA e da execução dos programas orçamentários, comumente denominada auditoria de natureza operacional, está diretamente relacionada com a avaliação de políticas públicas, vez que a materialização das políticas públicas se dá através dos instrumentos de planejamento orçamentário - PPA, LDO e LOA.

Nesse sentido, destaca-se como boa prática no controle de políticas públicas, o referencial de Avaliação de Políticas Públicas do IPEA, ao definir que a análise do impacto orçamentário e financeiro das políticas públicas deve ser feita a partir do Plano Plurianual (PPA), que estabelece os programas governamentais e os correspondentes recursos para o período de quatro anos, e a partir da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que define as prioridades anuais. Nenhuma política que preveja dispêndios de vigência plurianual pode ser executada sem inclusão no PPA.

Para o IPEA (2018), a avaliação do cumprimento das metas do PPA pode contribuir com a eficiência das políticas públicas, otimizando a utilização dos recursos públicos e a obtenção de resultados com qualidade. A identificação de pontos críticos pode propor o aprimoramento das políticas públicas, além de influenciar na sua priorização por ocasião da elaboração dos orçamentos, visando a eficiência alocativa dos recursos.

Destaca-se ainda como boa prática o Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU (2021), que prevê a atuação do controle interno em todo o ciclo de políticas públicas, com ênfase na adequação da política pública ao PPA e à LDO e na definição de indicadores e metas para aferir a entrega de produtos e resultados.

Por fim, no que tange à auditoria de avaliação do cumprimento das metas do PPA e dos programas orçamentários, os resultados apontam que 14% dos sistemas de controle interno da RECIGP, representados pelas controladorias dos municípios de Aracati e Fortim, não exercem essa atividade, revelando lacuna de ordem constitucional e legal, merecendo atenção especial destes órgãos.

A auditoria voltada para a gestão de riscos e o fortalecimento da governança está presente em 93% dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP, enquanto somente 1 sistema, correspondendo a 7%, afirma não exercer esta modalidade de auditoria.

A gestão de riscos é um dos aspectos mais inovadores na atuação do controle interno, no sentido de assegurar condições razoáveis para o atingimento dos objetivos organizacionais e a conformidade (*compliance*) da organização.

No tocante aos referenciais de controle e governança, as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI, preveem a elaboração de matriz de risco para o plano de auditoria, inclusive quanto aos riscos da própria auditoria, no tocante aos recursos humanos, materiais e financeiros disponíveis, dentre outros.

Por sua vez, todos os modelos COSO trazem a gestão de riscos como um componente essencial às organizações, destacando a importância do gerenciamento de riscos em todos os níveis da organização, a partir do apetite ao risco definido pela estratégia. O Modelo de Três Linhas do IIA 2020 defende o envolvimento da auditoria interna nas discussões sobre riscos, destacando a importância de explorar riscos positivos, além de mitigar os riscos negativos.

No que tange aos referenciais de controle de políticas públicas, os Guias Práticos de Análise *Ex Ante* e *Ex Post* do IPEA (2018) e o Referencial de Controle de Políticas Públicas do TCU (2021), abordam o gerenciamento de riscos como essencial à governança e à avaliação de políticas públicas, destacando a importância de considerar fatores internos e externos à política para implementação da gestão de riscos, bem como considerar critérios de riscos para atuação do controle interno na política pública.

Portanto, os dados revelam avanços nos sistemas de controle interno da RECIGP, considerando que 93% dos sistemas exercem atividades de auditoria baseada em riscos.

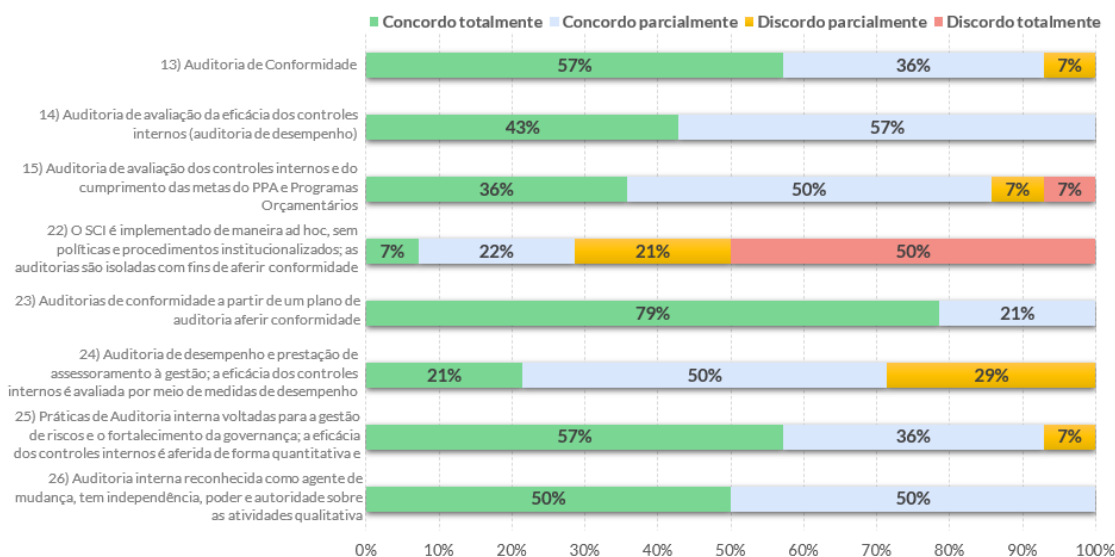
Ainda em relação à atuação na macrofunção de Auditoria Governamental, 29% concordam que o sistema de controle interno é implementado de maneira *ad hoc*, com auditorias isoladas, com fins de aferir conformidade. Em contrapartida, 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP concordam que a auditoria é reconhecida como agente de mudança, destacando que a auditoria atua com independência, poder e autoridade sobre as suas atividades, num processo de melhoria contínua.

A atuação independente da auditoria está prevista nas Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010) e no Modelo de Três Linhas do IIA (2020). Para o IIA (2020), a avaliação e assessoria independentes exercidas pela auditoria, provoca mudanças positivas e inovações na organização, gerando confiança recíproca entre a gestão e a auditoria, contribuindo para o fortalecimento da governança. O IBGC (2015), também prevê como uma boa prática a independência da auditoria em relação à alta administração da organização.

Portanto, os resultados revelam um indicador positivo, considerando que 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP concordam que a auditoria interna atua de forma independente e é reconhecida como agente de mudança.

A Figura 21 apresenta, de forma consolidada, os dados relativos à atuação dos sistemas de controle interno da RECIGP na macrofunção de Auditoria Governamental.

Figura 21 – Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Auditoria Governamental



Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados.

4.2.4 Macrofunção de Correição

Em relação à macrofunção de Correição, os resultados revelam que 50% dos sistemas de controle interno da RECIGP atuam nesta macrofunção, enquanto os outros 50% afirmam não atuar.

A atuação do sistema de controle interno na macrofunção de correição está prevista no Art. 154, XXVII, da Constituição Estadual. Todavia, ao estabelecer as macrofunções do Sistema de Controle Interno, a Constituição Estadual não interferiu no arranjo institucional, podendo ocorrer situações em que as atividades correcionais são exercidas ou coordenadas por outro órgão, e não pelo órgão central de controle interno.

Por sua vez, as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010), definem a Corregedoria como a macrofunção do sistema de controle interno que cuida de processos disciplinares relativos a ilícitos funcionais, com base em denúncias ou informações provenientes da auditoria ou da ouvidoria, sem prejuízo de denúncias apresentadas diretamente à unidade correcional. Além dos aspectos punitivos, a correição deve atuar na produção de informações para subsidiar a atuação preventiva do controle e as ações de educação continuada de servidores e agentes públicos.

Destaca-se que a atividade correcional na administração pública, considerando o poder disciplinar de punir infrações funcionais de servidores (Meirelles, 2006), foi assumida tradicionalmente pelas procuradorias jurídicas. Com o advento da macrofunção de correição no âmbito do Sistema de Controle Interno, a atividade está sendo paulatinamente assumida pelos órgãos centrais de controle interno.

Nesse sentido, foi realizada uma análise mais acurada da regulamentação dos Poderes/Órgãos da RECIGP que não atuam na macrofunção de Correição, representados pelas controladorias dos municípios de Cariré, Fortim e Sobral, além do Ministério Público Estadual, Tribunal de Contas do Estado, Tribunal de Justiça e Tribunal Regional Eleitoral (TRE-Ce), visando identificar o órgão responsável pelas ações correcionais.

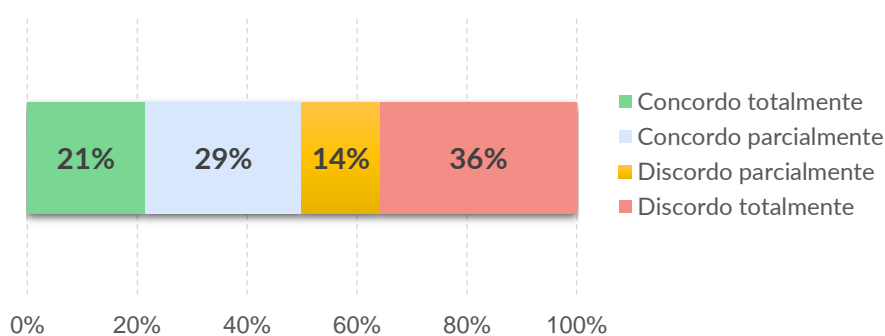
No caso do município de Cariré, as atividades correcionais são exercidas pela Procuradoria Geral, nos termos do Art. 29, VIII, da Lei nº 630/2019, que dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo Municipal. Por sua vez, no município de Fortim, a Lei nº 604/2016, que trata do Poder Executivo e dos princípios da Administração Pública, prevê a delegação pelo prefeito para abertura de sindicâncias e processos disciplinares, com a aplicação de penalidades, sem, no entanto, definir expressamente o órgão competente para tal, com exceção de infrações ambientais, cuja apuração compete à Secretaria Municipal

de Meio Ambiente. No caso do município de Sobral as atividades correcionais são compartilhadas entre o controle interno e a Procuradoria, nos termos da Lei nº 1.866/2019.

No Ministério Público Estadual, a Lei nº 12.482/95, que dispõe sobre a Organização Administrativa da Procuradoria-Geral de Justiça, criou a Corregedoria Geral, com a finalidade de orientar e fiscalizar as atividades funcionais e a conduta dos Membros do Ministério Público. No Tribunal de Contas do Estado, as atividades de correição são exercidas pelo Conselheiro Corregedor com o apoio da Controladoria, nos termos da Resolução nº 3.163/2017. No TRE-Ce, compete à Secretaria de Controle Interno e Auditoria realizar auditoria em processos administrativos e disciplinares, cabendo ao Diretor Geral a abertura de processos disciplinares e aplicação das penalidades de advertência e de suspensão até 30 (trinta) dias, competindo ao Presidente do Tribunal a decisão e aplicação das medidas cabíveis, nos demais casos.

Do exame da legislação retrocitada, conclui-se que a atividade correcional está presente em 100% dos Entes/Poderes/Órgãos da RECIGP, revelando aderência aos dispositivos constitucionais vigentes, em que pese situações em que as atividades não são coordenadas ou exercidas diretamente pelo órgão central de controle interno, conforme Figura 22.

Figura 22 – Atuação dos Sistemas de Controle Interno da RECIGP na Macrofunção de Correição



Fonte: Elaborado pela autora, a partir dos dados.

5 CONCLUSÃO

Os sistemas de controle interno devem ser estruturados no âmbito de cada Ente/Poder/Órgão e funcionar de forma integrada, conforme estabelecem os Arts. 31 e 74, da Constituição Federal de 1988 e os Arts. 80, 154 e 190-A, da Constituição Estadual.

Em que pese as determinações de ordem constitucional, não foi estabelecida, em âmbito nacional, legislação ou política que defina os requisitos, modelos e padrões mínimos de atuação do sistema de controle interno, o que levou os entes e poderes da federação a estabelecerem seus normativos e forma de atuação.

Nesse contexto, diante das obrigações comuns dos Entes e Poderes em relação ao atendimento dos preceitos constitucionais, abriu-se um vasto campo para a atuação em rede, a partir do compartilhamento de conhecimentos, modelos e práticas que venham contribuir com a integração dos sistemas de controle interno.

Visando suprir esta lacuna, foi criada a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP), com a missão de promover a integração dos sistemas de controle interno do Estado do Ceará para o aprimoramento dos mecanismos de controle da gestão pública.

Esta pesquisa teve como objetivo compreender se os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública estão funcionando de forma integrada e contribuindo para o fortalecimento da governança, no período de 2018 a 2020.

No tocante à estrutura e integração dos sistemas de controle interno da RECIGP, verificou-se a sua regulamentação e aderência aos dispositivos constitucionais vigentes, além das características, elementos e ações da RECIGP que contribuíram com esta integração, à luz dos conceitos de institucionalismo e isomorfismo das organizações.

Quanto à contribuição dos sistemas de controle interno da RECIGP para o fortalecimento da governança, analisou-se a atuação desses sistemas nas macrofunções de controle interno, à luz dos dispositivos constitucionais vigentes e dos referenciais de governança e controle abordados nesta pesquisa.

Da análise dos dados relativos à estrutura e regulamentação dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP, conclui-se que 100% desses sistemas estão formalmente estruturados e regulamentados, em observância ao disposto nos Arts. 31 e 74, da Constituição Federal e nos Arts. 80 e 190-A, da Constituição do Estado do Ceará. Destaca-se que 100% desses sistemas dispõem de órgão central de controle interno incumbido da coordenação das atividades do SCI, revelando aderência ao disposto no Art. 190-A, §§ 1º e 2º da Constituição Estadual.

No que se refere à vinculação do órgão central de controle interno, 93% dos órgãos centrais de controle interno da RECIGP estão vinculados hierarquicamente ao chefe do Ente/Poder/Órgão e dispõem de planejamento estratégico, o que considera-se uma boa prática de governança, levando em conta o papel estratégico atribuído ao controle interno pelos referenciais de controle e governança que embasaram a pesquisa, em especial o Modelo de Três Linhas do IIA 2020, ao prever a auditoria interna com órgão de 3ª Linha, com reporte à alta administração.

Entretanto, em relação à estrutura de recursos humanos, atribui-se como um resultado negativo o fato de somente 43% dos sistemas de controle interno que compõem a RECIGP dispõem de carreiras específicas, com provimento mediante concurso, situação que revela inobservância à determinação contida no Art. 190-A, §1º da Constituição Estadual, e requer especial atenção do chefe do Ente/Poder/Órgão. Como atenuante dessa situação, destaca-se a existência de programa de educação continuada em 72% dos sistemas de controle interno da RECIGP, com vistas à melhoria do desempenho dos profissionais que atuam no controle interno.

Relativamente à estrutura tecnológica de suporte à segurança da informação e à salvaguarda de ativos e registros, conclui-se que há fragilidades e riscos em 22% dos sistemas de controle interno da RECIGP, pois a salvaguarda de ativos é uma das finalidades do SCI, conforme afirma Castro (2011). A salvaguarda de ativos também está presente no referencial de governança e controle de INTOSAI (2004), como condição indispensável para evitar perdas, mau uso e danos na utilização dos recursos públicos. Destaca-se ainda que esse resultado pode representar ameaça à atuação desses sistemas no exercício da prerrogativa constitucional de comprovar a legalidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, conforme previsto no Art. 74, II, da Constituição Federal e no Art. 190-A, II, da Constituição Estadual.

No que diz respeito às características e elementos da RECIGP que contribuíram com a integração dos sistemas de controle interno, conclui-se que a composição eclética da RECIGP, a fluidez da sua estrutura e funcionamento e as regras regimentais de adesão, participação e deliberação, foram as características e elementos que mais contribuíram nesse sentido, conforme apontado por 93% dos responsáveis pelos SCI da Rede.

Nesse sentido, destaca-se o alinhamento do modelo desburocratizado e desprovido de estrutura formal da RECIGP aos conceitos do novo institucionalismo apresentados por Meyer (1977), onde as organizações buscam a flexibilidade e o caráter impessoal, visando evitar o caráter formal excessivo que pode criar lacunas entre a estrutura da organização e a execução das ações a que se propõe.

No que concerne às ações da RECIGP que contribuíram para a integração dos sistemas de controle interno que a compõem, conclui-se que a capacitação continuada de

servidores foi a ação que mais contribuiu com esta integração, tendo sido apontada como elemento facilitador por 100% dos responsáveis pelos SCI da Rede.

No caso da integração dos sistemas de controle interno da RECIGP por meio de ações de capacitação continuada de servidores, tem-se um caso típico de isomorfismo normativo, derivado da profissionalização dos agentes públicos que atuam num campo organizacional, conforme afirmam DiMaggio e Powell (2005). Nesse sentido, destaca-se a oferta de 1.988 (mil novecentos e oitenta e oito) oportunidades de capacitação pelo Programa de Educação Continuada em Controle Interno (PECCI), no período de 2018 a 2020.

Destacam-se ainda, como ações da RECIGP que contribuíram com a integração dos sistemas de controle interno, a implantação de novos modelos, práticas e abordagens de controle interno e auditoria, e a implantação de soluções tecnológicas inovadoras, apontadas respectivamente, 93% e 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP, como elementos facilitadores desta integração.

A integração dos sistemas de controle interno da RECIGP por meio da troca de modelos e práticas, através da realização de *benchmarking* e da celebração de parcerias entre os partícipes, revela um caso típico de isomorfismo institucional, decorrente da interdependência técnica entre as organizações, o que aumenta a sua legitimidade e contribui para o sucesso, a confiança e a estabilidade da organização, conforme afirma Meyer (1977). Pode-se classificar esta troca como um caso de isomorfismo mimético, motivado pela necessidade de resposta às incertezas e pela vantagem na economia de recursos, principalmente humanos, na visão de DiMaggio e Powell (2005).

Destaca-se o fato dos sistemas de controle interno da RECIGP estarem inseridos num contexto organizacional altamente institucionalizado e fortemente regulado, o que favoreceu a sua integração, revelando um caso típico de isomorfismo coercitivo.

Acerca da atuação dos sistemas de controle interno da RECIGP nas macrofunções constitucionais de controle interno e sua contribuição para o fortalecimento da governança, as conclusões serão apresentadas por macrofunção: Ouvidoria, Controladoria, Auditoria Governamental e Correição. No caso das macrofunções de Controladoria e Auditoria Governamental, as conclusões serão apresentadas de forma mais detalhada, devido à abrangência de atuação destas macrofunções.

No que diz respeito à macrofunção de Ouvidoria, conclui-se que 100% dos Entes/Poderes/Órgãos estão atuando nesta macrofunção e contribuindo para o fortalecimento da governança, considerando a importância da Ouvidoria como um canal de participação e controle social. A participação da sociedade no controle da aplicação dos recursos públicos e nas

decisões governamentais está presente nas Diretrizes para o Controle Interno do Setor Público do CONACI (2010), e tem sido abordada como condição para a boa governança pela maioria dos referenciais de governança e controle explorados nesta pesquisa, destacando-se os referenciais do TCU (2014, 2020 e 2021), do IBGC (2015) e do IPEA (2018).

Em que pese os resultados revelarem que 14% dos órgãos centrais de controle interno da RECIGP não coordenam a macrofunção de Ouvidoria, este fato não implica desobediência ao Art. 154, XXVII, da Constituição Estadual, considerando que a referida Constituição não estabeleceu regras em relação ao arranjo institucional do SCI. Todavia, nestes casos, recomenda-se a integração do órgão central do SCI com o órgão incumbido das ações de Ouvidoria, visando assegurar que o controle social exercido por meio da Ouvidoria funcione no sentido de retroalimentar o controle da execução de políticas públicas e programas governamentais.

No âmbito da macrofunção de Controladoria, conclui-se que a atuação dos sistemas de controle interno da RECIGP nessa macrofunção contribuiu para o fortalecimento da governança. Nesse sentido, os dados revelaram que 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP exerceram atividades de orientação e consultoria, e de integridade, ética e prevenção e combate à corrupção. As atividades de orientação e consultoria contribuem para o fortalecimento da governança, na medida em que estão voltadas para a prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas e de atos evitados de corrupção ou outras inadequações, consoante as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010). Destaca-se o Modelo de Três Linhas do IIA (2020), ao estabelecer os limites de atuação do controle interno na função de assessoria, visando assegurar a independência da auditoria interna em relação às decisões e atos da gestão. A atuação preventiva do controle interno para o fortalecimento da governança, por meio da melhoria contínua dos processos, produtos e resultados também está prevista nos Guias Práticos de Análise de Políticas Públicas do IPEA (2018).

Quanto às ações de integridade, 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP exerceram estas atividades, essenciais para o fortalecimento da governança. A integridade da gestão está presente como princípio de governança nos referenciais de governança e controle do IFAC (2001) e do TCU (2020), além de ser considerada uma das práticas do mecanismo de liderança.

Ainda na macrofunção de Controladoria, 71% dos sistemas de controle interno da RECIGP contribuíram para o fortalecimento da governança, por meio de ações de gerenciamento de riscos. O gerenciamento de riscos está diretamente relacionado com a atuação preventiva do controle interno, considerando a sua importância para a redução de incertezas que podem comprometer o alcance dos objetivos, consoante as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010). A gestão de riscos é considerada uma prática de boa governança,

conforme referenciais de governança e controle de COSO (1992, 2004, 2013 e 2017), INTOSAI (2004), TCU (2014, 2020 e 2021) e IIA (2020). Destaca-se a ênfase dada pelos Guias Práticos de Análise *Ex Ante* e *Ex Post* do IPEA (2018), ao gerenciamento dos riscos que impactam o cronograma das políticas públicas. Nesse sentido, recomenda-se atenção especial aos 29% dos sistemas de controle interno da RECIGP que não atuam em gerenciamento de riscos, considerando a importância desta atividade para o fortalecimento da governança.

No que concerne à transparência, 71% dos sistemas de controle interno da RECIGP exerceram atividades de coordenação do portal da transparência, o que revela significativa contribuição desses sistemas para o fortalecimento da governança. A transparência é um dos princípios da governança, visando fomentar o controle social e gerar confiança das partes interessadas no processo decisório, em consonância com os referenciais de governança e controle do IBGC (2015), IIA (2020) e IPEA (2018). Portanto, recomenda-se atenção especial de 29% dos sistemas de controle interno da RECIGP que não coordenam estas ações, visando a adoção de medidas no sentido de suprir lacuna de ordem constitucional e legal, considerando o disposto no Art. 190-A, IV, da Constituição Estadual, no Art. 43-A, do ADCT, da Constituição Estadual, na Lei Complementar nº 101/2000 e na Lei nº 12.527/2011.

Por fim, no âmbito da macrofunção de Controladoria, 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP contribuíram com o fortalecimento da governança ao exercerem o monitoramento da gestão fiscal, atividade essencial para uma boa governança, em especial após a implantação do Novo Regime Fiscal. A gestão fiscal responsável como um dos pilares da boa governança está presente no Guias Práticos de Análise *Ex Ante* e *Ex Post* do IPEA (2018), como essencial à eficiência alocativa dos recursos orçamentários. No Estado do Ceará, destaca-se a criação do Conselho de Governança Fiscal, assessorado pelos órgãos centrais de controle internos dos poderes e órgãos, coroando a atuação do controle interno no monitoramento da gestão fiscal e a sua relevância para o fortalecimento da governança.

Em relação à atuação dos sistemas de controle interno da RECIGP na macrofunção de Auditoria Governamental, conclui-se que 100% desses sistemas atuaram em atividades de auditoria de conformidade e contribuíram para o fortalecimento da governança, em consonância com as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010). De outra parte, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2015) e os Modelos COSO I e II, trazem o *compliance* como princípio de governança, entendido com o tal a conformidade legal e regulatória da gestão. Destaca-se que a conformidade dos resultados da gestão orçamentária, financeira, e patrimonial é uma das finalidades constitucionais do Sistema de Controle Interno,

conforme disposto no Art. 74, II, da Constituição Federal e no Art. 190-A, II, da Constituição Estadual, além de ter caráter mandatório pela Lei nº 12.509/1995 (Lei Orgânica do TCE).

Outra atividade de auditoria que foi realizada por 100% dos sistemas de controle interno da RECIGP e contribuiu para a melhoria da governança refere-se às auditorias de avaliação da eficácia dos controles internos. Esta atividade é um dos requisitos para um sistema de controle eficaz, que contribui para a eficiência operacional da gestão, devendo ser realizada de forma independente pela auditoria interna, conforme delineado no Modelo COSO (2013) e no Modelo de Três Linhas do IIA (2020). Recomenda-se, à luz destes modelos, a necessidade de definição de indicadores de mensuração da avaliação da eficácia dos controles.

De outra parte, a atuação de 86% dos sistemas de controle interno da RECIGP na auditoria de avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual e dos programas orçamentários, foi uma importante contribuição desses sistemas para o fortalecimento da governança, considerando que esta abordagem de auditoria está diretamente relacionada com a avaliação das políticas públicas, materializadas por meio dos instrumentos de planejamento orçamentário - PPA, LDO e LOA. Nesse sentido, o referencial de Avaliação de Políticas Públicas do IPEA (2018) destaca como uma boa prática de governança a análise do impacto orçamentário das políticas públicas a partir do PPA e da LDO. Por sua vez, o TCU (2021), prevê a atuação do controle interno em todas as etapas do ciclo de políticas públicas.

Para além da contribuição com o fortalecimento da governança, a auditoria de avaliação das metas do PPA e dos programas orçamentários é uma das finalidades constitucionais do Sistema de Controle Interno, conforme disposto no Art. 74, I, da Constituição Federal e nos Arts. 80, I e 190-A, da Constituição Estadual, além do caráter mandatório dessa atividade pela Lei nº 12.509/1995, exigindo, portanto, a adoção de medidas pelos 14% de sistemas de controle interno da RECIGP que ainda não executam essa auditoria.

A atuação de 93% dos sistemas de controle interno da RECIGP em auditoria baseada em riscos, revela uma significativa contribuição desses sistemas para o fortalecimento da governança, à luz das Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010) e de referenciais de controle como COSO *ERM* (2004), Modelo de Três Linhas do IIA (2020) e os Guias Práticos de Análise *Ex Ante* e *Ex Post* do IPEA (2018).

No que diz respeito à macrofunção de Correição, 100% dos Entes/Poderes/Órgãos da RECIGP estão atuando nessa macrofunção e contribuindo para o fortalecimento da governança, em consonância com as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI (2010). Entretanto, 50% dos órgãos centrais dos sistemas de controle interno da RECIGP ainda não estão

atuando diretamente ou coordenando as ações de correição, o que exige atenção especial desses órgãos, considerando o disposto no Art. 154, XXVII, da Constituição Estadual.

Portanto, em relação ao objetivo geral desta pesquisa, que buscou compreender se os sistemas de controle interno que compõem a Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública estão funcionando de forma integrada e contribuindo para o fortalecimento da governança, conclui-se que esses sistemas estão parcialmente estruturados e integralmente regulamentados, e que a Rede teve papel relevante na sua integração, seja pelas suas características e elementos, seja pela coordenação de ações que favoreceram a troca de modelos e práticas de controle interno e auditoria, visando suprir lacuna decorrente da ausência de modelos e padrões de atuação do sistema de controle interno em nível nacional.

Conclui-se também que os sistemas de controle interno da RECIGP contribuem para o fortalecimento da governança, considerando a atuação preponderante desses sistemas nas macrofunções de Ouvidoria, Controladoria e Auditoria Governamental. Entretanto, a atuação nas macrofunções de Controladoria e Auditoria Governamental apresenta lacunas de ordem constitucional e legal, no tocante à coordenação das ações de transparência e à execução de auditoria de avaliação do cumprimento de metas do PPA e de programas orçamentários. A atuação nas macrofunções de Ouvidoria e Correição foi exercida por 100% dos Entes/Poderes/Órgãos da RECIGP, independentemente da coordenação pelo órgão central de controle interno.

Como limitações para realização desta pesquisa, destaca-se o caráter auto avaliativo das respostas, dado que não há evidências que comprovem as informações prestadas pelos entrevistados no preenchimento do questionário. No que diz respeito à fundamentação teórica, o fator limitador foi a escassez de livros e publicações editados no idioma português, mesmo que traduzidos de outros idiomas.

Outra limitação, de ordem político-institucional, diz respeito à alternância de dirigentes dos órgãos de controle interno. A presença de traços não profissionais, decorrente da influência política, associada à não disseminação de modelos de controle interno no âmbito dos entes federativos, também contribuíram para a limitação do estudo.

Finalmente, um fator limitador da pesquisa foi a pandemia da COVID-19 e o isolamento social necessário e determinado pelas autoridades sanitárias para preservação da vida das pessoas, que impediu o contato pessoal direto com os partícipes da Rede durante a pesquisa.

Do ponto de vista acadêmico, este trabalho poderá contribuir como fonte de pesquisa para aqueles que pretendem conhecer a legislação e os referenciais teóricos que sustentam a atuação

do controle interno da gestão pública como mecanismo de governança e a experiência da Rede Estadual de Controle da Gestão Pública do Estado do Ceará.

Para uma pesquisa futura, sugere-se como tema a atuação dos sistemas de controle interno dos Poderes Legislativos Municipais, visando conhecer o seu funcionamento e propor o seu fortalecimento, considerando que o Poder Executivo municipal foi objeto de investigação do Diagnóstico da RECIGP (RECIGP, 2021).

Nada obstante, espera-se que este trabalho possa contribuir, do ponto de vista prático, para a consolidação da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública como instância de discussão e integração dos sistemas de controle interno do Estado do Ceará, e para o fortalecimento do controle interno como mecanismo indispensável à boa governança.

No que se refere ao planejamento estratégico da RECIGP, esta pesquisa poderá contribuir com o alcance do objetivo estratégico “Implantar padrões de diretrizes e práticas de controle interno”, associado ao projeto “Elaboração de padrões de diretrizes e práticas de controle interno, compreendendo as macrofunções: controladoria, auditoria, ouvidoria e correição”.

Por fim, como proposta para o fortalecimento e a melhoria do funcionamento da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão, sugere-se a atualização do planejamento estratégico e do regimento interno, visando a sua adequação ao atual contexto social e econômico, decorrente da pandemia da COVID-19, o que exige da Administração Pública, em especial dos órgãos de controle interno, uma atuação pró-ativa, voltada para a mitigação de riscos e a exploração de oportunidades.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, A. M. P.; PINHO, R. C. S.; MACHADO, M. V. V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle**, v. 17, n. 2, p. 74-113, jul./dez., 2019.
- ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; SOUZA, Daniel Luiz de; LAPA, Leonardo Renne Guimarães. **Gestão e governança pública para resultados: uma visão prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- ARACATI. **Lei nº 333/2017**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município de Aracati e dá outras providências. Disponível em: https://www.aracati.ce.gov.br/arquivos/188/LEIS%20MUNICIPAIS_333_2017_0000001.pdf. Acesso em: 19 jan. 2021.
- ASSIS, L. B.; ANDRADE, J. O.; CARVALHO NETO, A.; TANURE, B.; CARRIERI, A. **O isomorfismo entre executivos nas maiores empresas brasileiras**. *Gerais: revista interinstitucional de psicologia*, vol.3 no.1 Juiz de fora jul. 2010. Disponível em: http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1983-82202010000100010. Acesso em: 21 nov. 2021.
- AZEVEDO, Carlos Eduardo Franco; OLIVEIRA, Leonel Gois Lima; GONZALEZ, Rafael Kuramoto; ABDALLA, Márcio Moutinho. **A estratégia da triangulação: Objetivos, possibilidades, limitações e proximidades com o pragmatismo**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EnEPQ5.pdf> . Acesso em 07 nov. 2021.
- BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Dos galhos à raiz: a percepção das irregularidades e a atuação do controle interno**. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Coord.). *Controladoria no Setor Público*. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 167-165.
- BRASIL. Casa Civil da Presidência da República; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante, volume 1**. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf. Acesso em: 03 dez. 2021.
- _____. Casa Civil da Presidência da República; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post, volume 2**. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf. Acesso em: 03 dez. 2021.
- _____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 ago. 2019.
- _____. **Decreto Lei nº 200/1967**. 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. Acesso em: 07 nov. 2021.

_____. **Decreto nº 9.203/2017.** Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 1998.** Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 07 nov. 2021.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm . Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm . Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm . Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2009.** Acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3467265&ts=1630444826217&disposition=inline>. Acesso em: 3 jan. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. [s.d.]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>. Acesso em: 3 jan. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2014. Disponível em

<https://portal.tcu.gov.br/referencial-para-avaliacao-de-governanca-em-politicas-publicas.htm> . Acesso em 03 dez. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU** / Tribunal de Contas da União. Edição 3 - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração, 2020 Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FB/B6/FB/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_organizacional_3_edicao.pdf. Acesso em: 29 nov. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de políticas públicas** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Gabinete da Ministra-Corregedora Ana Arraes; Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (Seplan), 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-politicas-publicas.htm>. Acesso em 03 dez. 2021.

_____. Tribunal Regional Eleitoral do Ceará. **Resolução nº 303/2006**. Regulamento da Secretaria do Tribunal Regional Eleitoral do Estado do Ceará. Disponível em: <https://apps.tre-ce.jus.br/tre/consultas/resolucoes-tre-ce/doc-resolucao.php?doc=legislacao%7Cresolucoes-do-tre-ce%7C2006%7Cresolucao303.pdf%7Ctre-ce-resolucao-303.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2021.

CARIRÉ. **Lei nº 630/2019**. Dispõe sobre a estrutura organizacional e atribuições dos órgãos da Administração Direta do Poder Executivo do município de Cariré, bem como criação e extinção de cargos de provimento em comissão e suas remunerações, fixa princípios e diretrizes de gestão e dá outras providências. Disponível em: https://www.carire.ce.gov.br/arquivos/724/LEIS_630_2019_0000001.pdf. Acesso em 19 jan. 2021.

_____. **Lei nº 631/2019**. Institui o Sistema de Controle Interno Municipal no âmbito da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo e dispõe sobre a criação da estrutura organizacional da Controladoria Geral do Município e dá outras providências. Disponível em: https://www.carire.ce.gov.br/arquivos/725/LEIS_631_2019_0000001.pdf. Acesso em 19 jan. 2021.

CARVALHO NETO, Antônio Alves de... [et. al.]. **Sistema de Controle Interno da Administração Pública na União Européia e no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CASCADEL. **Lei nº 1.925/2018**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município de Cascavel e dá outras providências. Disponível em: https://www.cascavel.ce.gov.br/arquivos/72/PCG%20-%20Prestacao%20de%20Contas%20de%20Governo_Anuual_2019_0000006.pdf. Acesso em 19 jan. 2021.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas de do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CEARÁ. [Constituição (1988)]. **Constituição do Estado do Ceará de 1989**. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/atividades-legislativas/constituicao-do-estado-do-ceara>. Acesso em: 14 abr. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 75/2012**. Altera Dispositivos Da Constituição Estadual. Fortaleza, 2012. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/tramit2012/ec75.htm>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 94/2018**. Acrescenta o Art. 211 – A, à Constituição Estadual, que cria o Conselho de Governança Fiscal do Estado, e o Art. 43 – A, ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Fortaleza, 2018. Disponível em: https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/const_e/ec94_18.htm . Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. **Lei nº 12.483/1995**. Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Judiciário Estadual, define as diretrizes gerais para sua Reforma e Modernização Administrativa e dá outras providências. 1995. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis95/12483.htm>. Acesso em: 04 nov. 2021.

_____. **Lei nº 12.509/1995**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis95/12509.1.htm>. Acesso em: 16 nov. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 06/1997**. Cria a Defensoria Pública Geral do Estado do Ceará, define sua competência e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/ementario/lc06.htm>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Lei nº 13.297/2003**. Dispõe sobre o Modelo de Gestão do Poder Executivo, altera a estrutura da Administração Estadual, promove a extinção e criação de Cargos de Direção e Assessoramento Superior e dá outras providências. 2003. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2003/13297.htm>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Lei nº 13.325/2003**. Estrutura e aprova o Plano de Cargos e Carreira da Carreira de Auditoria de Controle Interno, criada pelo § 5º do art. 21 da Lei nº 13.297 de 07 de março de 2003, e dá outras providências. 2003. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2003/13325.htm>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Lei nº 13.956/2007**. Altera os dispositivos da Lei nº. 12.483, de 3 de agosto de 1995, que indica; reestrutura órgãos do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2007/13956.htm>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Lei nº 14.747/2010**. Altera disposições da Lei Nº 12.482, de 31 de julho de 1995, que dispõe sobre a organização administrativa da Procuradoria Geral de Justiça e dá outras providências. Disponível em:

<https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2010/14747.htm>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Lei nº 15.175/2012**. Define regras específicas para a implementação do disposto na Lei Federal nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito da Administração Pública do Estado do Ceará, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2012/15175.htm>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Lei nº 16.710/2018**. Dispõe sobre o modelo de gestão do Poder Executivo, altera a estrutura da administração estadual. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2018/16710.htm>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Protocolo de Intenções nº 01/2017**. Criação da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/institucional/controladoria>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. **Regimento Interno da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará**. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/index.php/component/phocadownload/category/49-pdf-controladoria?download=1027:regimento-interno>. Acesso em: 13 jan. 2022.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada** (2007). Disponível em: <https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2021.

_____. **Controle Interno: Estrutura Integrada** (2013). Disponível em: http://escoladegoverno.ro.gov.br/wp-content/uploads/2019/11/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em: 07 nov. 2021.

_____. **Gerenciamento de riscos corporativos: integrado com estratégia e performance** (2017). https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41825/8/Coso_portugues_versao_2017.pdf. Acesso em: 07 nov. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). **Diretrizes para o controle interno no setor público**. 2010. Disponível em: <http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>. Acesso em 03 dez. 2021.

_____. **Relatório de Gestão 2018**. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/>. Acesso em: 18 ago. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Resolução nº 86/2009**. Dispõe sobre a organização e funcionamento de unidades ou núcleos de controle interno nos Tribunais, disciplinando as diretrizes, os princípios, conceitos e normas técnicas necessárias à sua integração. Disponível em: [https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/96#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20organiza%](https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/96#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20organiza%20)

C3%A7%C3%A3o%20e,t%C3%A9nicas%20necess%C3%A1rias%20%C3%A0%20sua%20integra%C3%A7%C3%A3o.&text=DOU%20%2D%20Se%C3%A7%C3%A3o%201%20%2D%20n%C2%BA%20178,%20F09%20F2009%2C%20p. Acesso em: 24 jan. 2021

DACIN, M. Tina. *Isomorphism in context: the power and prescription of institutional norms. Academy of Management Journal* 1997. Vol. 40. No. 1, 46-81. Disponível em: <https://journals.aom.org/doi/abs/10.5465/257020?journalCode=amj>. Acesso em: 07 nov. 2021.

DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. **Políticas Públicas: princípios, propósitos e processos.** São Paulo: Atlas, 2012.

DIMAGGIO, Paul J.; POWEL, Walter W. **A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais.** Revista de Administração de Empresas (RAE), v. 45, n. 2, p.74-89, 2005. Disponível em: https://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/gaiola-ferro-revisitada-isomorfismo-institucional-racionalidade-coletiva-nos-campos-organizacionais_0.pdf Acesso em: 07 nov. 2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 19 ed., São Paulo: Atlas, 2006.

FELIX, I. M. N.; GUARRIDO FILHO, E. R. & GONÇALVES, S. A. **Isomorfismo normativo versus isomorfismo mandatório na adoção de práticas organizacionais.** Organizações em contexto, São Bernardo do Campo, ISSNe 1982-8756. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-metodista/index.php/OC/article/view/5530/pdf_152. Acesso em: 21 nov. 2021.

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

FORTALEZA. **Lei Ordinária nº 8.608, de 26 de dezembro de 2001.** Dispõe sobre a organização administrativa da Prefeitura Municipal de Fortaleza, e dá outras providências. Disponível em: <https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/ta/2217/text>. Acesso em: 04 nov. 2021.

FORTIM. **Lei nº 604/2016.** Consolida a Lei Municipal nº 338, de 30 de setembro de 2009, incorporando as alterações legais posteriores, eliminando as ambiguidades decorrentes de seus termos, e homogeneizando as terminologias de todo o seu texto, na forma que indica e dá outras providências. Disponível em: https://www.fortim.ce.gov.br/arquivos/164/Leis_604_2016.pdf. Acesso em 19 jan. 2021.

_____. **Lei nº 637/2017.** Dispõe sobre a organização, implantação, manutenção e funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal de Fortim, altera a estrutura da Controladoria Geral, cria o cargo de Auditor de Controle Interno e dá outras providências. Disponível em: https://www.fortim.ce.gov.br/arquivos/341/LEIS_637_2017_0000001.pdf. Acesso em 19 jan. 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAYASHIDA, Emerson Hideki; NERY, Vilson Pedro. **Ouvidoria pública como macrofunção de controle e dimensão da justiça multiportas**. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). *Controle Interno Contemporâneo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 115-125.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5. ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. - São Paulo, SP: IBGC, 2015. Disponível em: https://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/ibcg_sep2009_pt.pdf. Acesso em: 03 jan. 2021.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS (IIA). **Declaração de posicionamento do IIA**: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Tradução de Instituto de Auditores Internos do Brasil. São Paulo: IIA, 2013.c. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/as-trs-linhas-d-ippf-00000010-28082019095801.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

_____. **Declaração de posicionamento do IIA**: O papel da auditoria interna na governança corporativa. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2021.

_____. **Modelo de Três Linhas do IIA 2020**. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em 2 nov. 2021;

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. *Study* 13. 2001. Disponível em: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=pt&_x_tr_hl=pt-BR&_x_tr_pto=nui,sc Acesso em 02 nov. 2021.

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE. **Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público**. (INTOSAI GOV 9100). 2004. Disponível em https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9130s.pdf Acesso em: 02 nov. 2021.

_____. **Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad**. (INTOSAI GOV 9130). 2007. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9130s.pdf Acesso em: 02 nov. 2021.

JAGUARIBE. **Lei nº 1.380/2017**. Institui o Sistema de Controle Interno, e implanta, altera disposições anteriores, e dá outras providências. Disponível em: https://www.camarajaguaribe.ce.gov.br/arquivos/433/_1370_2017.pdf. Acesso em: 19 jan. 2021.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MENDES, Francisco A. H. **Governança corporativa no setor público** - análise do conceito e um estudo de caso do Banco do Brasil. *Revista de Gestão Pública/DF*. Volume 2, número 1.

Janeiro/Junho 2008. Disponível em: https://issuu.com/saberes.seap/docs/revista_gestao_publica_vol_2_n_1/13. Acesso em 07 nov. 2021.

MEYER, John W. and ROWAN, Brian. *Institucionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony*. *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2 (Sep., 1977), pp. 340-363. Disponível em: https://security.ufpb.br/gets/contents/documentos/meyer_rowan_teorias_institucional.pdf Acesso em: 21, nov. 2021.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**: 21.ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2002.

OLIVEIRA JÚNIOR, Temístocles Murilo. **Cultura do escândalo e a “ortodontia” da accountability em democracias recentes: as reformas anticorrupção no Brasil na “Era Lava Jato”** file:///C:/Users/LENOVO/Downloads/Oliveira_2019_Cultura-do-escandalo-e-a---or_60346.pdf

PECI, Alketa. **A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica**. Cadernos EBAPE, BR, v.4, nº 1, Mar. 2006. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cebape/a/GWgS43FXQ4xD6XCM6yQtM6s/?format=pdf&lang=pt> Acesso em: 21, nov. 2021.

RECIGP. **Diagnóstico do sistema de controle interno dos municípios do Estado do Ceará**. Fortaleza: INESP, 2021.

_____. **Planejamento Estratégico 2019-2023**. Fortaleza: INESP, 2019.

RUA, Maria das Graças. **Políticas Públicas**. 3. ed. rev. atua. – Florianópolis; Departamento de Ciências da Administração/UFSC; (Brasília): CAPES: UAB, 2014.

SANTIAGO, Vicenzi. **As três linhas de defesa são atualizadas e a gestão de riscos ganha protagonismo**. Disponível em: <https://vicenzisantiago.com/gestao-de-risco-e-o-modelo-de-tres-linhas-de-defesa/>. Acesso em: 02 nov. 2021.

SÃO BENEDITO. **Lei nº 1.093/2017**. Dispõe sobre o sistema de controle interno municipal nos termos do art. 31da constituição federal, artigo 59 da lei complementar nº. 101/2000 e lei municipal nº. 1082/2017, cria a unidade de controle interno do município e da outras providencias. Disponível em: https://cmsaobenedito.ce.gov.br/arquivos/188/Leis_1093_2017_0000001.pdf. Acesso em: 19 jan. 2021.

SARAVIA, Enrique e FERRAREZI, Elizabeth. **Políticas Públicas**; coletânea. Brasília: ENAP, 2006.

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: conceitos, casos práticos, questões de concursos**/Leonardo Secchi, Fernando Souza Coelho, Valdemir Pires. – 3. ed. – São Paulo, SP: Cengage, 2019.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2017.

SOBRAL. **Lei nº 1.866/2019**. Dispõe sobre alteração da lei nº 1.607, de 02 de fevereiro de 2017, na forma que indica. Disponível em: <https://www.sobral.ce.gov.br/diario/public/files/diario/45dc4940546454678fef8945471705fe.pdf>. Acesso em 19 jan. 2021.

SOUZA, Jéssica Jane de; ANDERSON, João Paulo Jamnik. **Transparência, eficiência, opacidade e os números desalmados no controle interno da administração pública**. In: FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de (Coord.). *Controle Interno Contemporâneo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 271-295.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. **Resolução nº 3.163/2007**. Dispõe sobre a organização dos serviços auxiliares do Tribunal de Contas do Estado. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/exercicios-antiores/resolucoes-administrativas/2007/send/57-2007/309-resolucao-3163-2007>. Acesso em: 04 dez. 2021.

_____. **Instrução Normativa nº 01/2017**. Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais. Disponível em: <https://municipios.tce.ce.gov.br/wp-content/uploads/2017/05/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-2017-01-vers%C3%A3o-abril-de-2017.pdf>

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília: Enap, 2019.

WORLD BANK. *Governance and Development*. 1992. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/604951468739447676/pdf/multi-page.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2021.

_____. *Governance: the World Bank's experience*. 1994.

APÊNDICE A – Questionário Aplicado junto aos Sistemas de Controle Interno Partícipes da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública

Pesquisa: Integração dos sistemas de controle interno integrantes da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará.

A Universidade Estadual do Ceará (UECE) solicita a colaboração de Vossa Senhoria em responder esta pesquisa sobre o processo de integração dos sistemas de controle interno no âmbito da administração pública do Estado do Ceará, a partir da estruturação e funcionamento da Rede Estadual de Controle Interno da Gestão Pública do Estado do Ceará (RECIGP), no corte temporal 2018-2020.

Os resultados da pesquisa poderão auxiliar no aperfeiçoamento do funcionamento da RECIGP e para fortalecimento das instituições que a integram, podendo ser utilizados como um panorama do cenário atual para a realização de encaminhamentos posteriores.

Após a conclusão da pesquisa, o relatório produzido poderá ser solicitado por todos que participaram ou órgãos que tenham interesse nos resultados.

A UECE e a pesquisadora se comprometem em não divulgar nenhuma informação que não seja autorizada pelas instituições e seus respectivos respondentes. Para isso, será assinado um protocolo de ética da pesquisadora.

Caracterização do respondente:

Identificação

Nome da Instituição

Nome do Respondente:

Cargo / Posição Atual

As respostas às afirmativas a seguir visam aferir qual o grau de contribuição da Rede de Controle Interno da Gestão Pública para o processo de integração dos sistemas de controle interno que a integram, no período 2018-2020.

1. O Sistema de Controle Interno está estruturado formalmente e com as competências estabelecidas em lei ou regulamento.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

2. Existe um órgão central, responsável pela coordenação do Sistema de Controle Interno, vinculado diretamente ao chefe do Ente ou Poder/Órgão.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

3. O Sistema de Controle Interno tem planejamento estratégico, atualizado e monitorado periodicamente para adoção de ações corretivas com vistas ao alcance de metas.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

4. O Sistema de Controle Interno possui servidores organizados em carreiras específicas, com provimento mediante concurso.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

5. Existe programa de educação continuada efetivamente executado para melhoria do desempenho dos servidores.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

6. O Sistema de Controle Interno dispõe de estrutura tecnológica de suporte para garantir a segurança da informação e a salvaguarda dos ativos e registros.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

7. O Sistema de Controle Interno atua no fomento ao controle social por meio da Ouvidoria.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

8. O Sistema de Controle Interno presta orientação e consultoria aos órgãos da administração para uma melhor tomada de decisão.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

9. O Sistema de Controle Interno adota a Gestão de Riscos como prática para o diagnóstico e tratamento dos riscos nos seus processos estratégicos.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

10. O Sistema de Controle Interno coordena o Portal da Transparência e demais instrumentos de acesso à informação.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

11. O Sistema de Controle Interno executa ações de Integridade, Ética e de Prevenção e Combate à Corrupção.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

12. O Sistema de Controle Interno realiza o monitoramento da Gestão Fiscal.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

13. O Sistema de Controle Interno realiza Auditoria de Conformidade.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

14. O Sistema de Controle Interno realiza auditoria de avaliação da eficácia dos controles internos.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

15. O Sistema de Controle Interno realiza auditoria de avaliação dos controles internos e do cumprimento das metas do PPA e Programas Orçamentários.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

16. O Sistema de Controle Interno atua na área disciplinar por meio da Correição.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

17. A composição eclética da RECIGP por sistemas de controle interno de todas as esferas e poderes foi elemento facilitador do processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

18. A fluidez da estrutura e funcionamento da RECIGP foi elemento facilitador do processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

19. O planejamento estratégico da RECIGP foi elemento facilitador do processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

20. As regras regimentais de adesão, participação e deliberação no âmbito da RECIGP foram elementos facilitadores do processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

21. O modelo de comunicação da RECIGP foi elemento facilitador do processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

22. O Sistema de Controle Interno é implementado de maneira ad hoc, sem políticas e procedimentos institucionalizados; as auditorias são isoladas com fins de aferir conformidade; não há práticas profissionais estabelecidas e as atividades dependem de habilidades específicas dos indivíduos.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

23. O Sistema de Controle Interno executa auditorias de conformidade a partir de um plano de auditoria; o desenvolvimento profissional é individualizado; há um arcabouço de processos e práticas profissionais e acesso total a documentos e informações da organização.

1. Concordo totalmente

2. Concordo parcialmente

3. Discordo parcialmente

4. Discordo totalmente

24. O Sistema de Controle Interno executa auditoria de desempenho e presta assessoramento à gestão; os servidores são qualificados a partir de competências definidas; há um arcabouço de gestão da qualidade; a eficácia dos controles internos é avaliada por meio de medidas de desempenho.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente
4. Discordo totalmente

25. O Sistema de Controle Interno adota práticas de auditoria interna voltadas para a gestão de riscos e o fortalecimento da governança; a eficácia dos controles internos é aferida de forma quantitativa e qualitativa.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente
4. Discordo totalmente

26. O Sistema de Controle Interno tem a auditoria interna reconhecida como agente de mudança; as práticas de controle interno são implementadas a partir do planejamento estratégico, num processo de melhoria contínua; a auditoria interna tem independência, poder e autoridade sobre as atividades.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente
4. Discordo totalmente

27. A implantação de novos modelos e práticas de controle interno adotados pelos partícipes da RECIGP contribuiu para o processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente
4. Discordo totalmente

28. A implantação de novas abordagens de auditoria interna adotadas pelos partícipes da RECIGP contribuiu para o processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente
4. Discordo totalmente

29. A capacitação de servidores por meio dos cursos e fóruns ofertados pela RECIGP no âmbito do Programa de Educação Continuada em Controle Interno (PECCI) contribuiu para o processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente
4. Discordo totalmente

30. A implantação de soluções tecnológicas inovadoras adotadas pelos partícipes da RECIGP contribuiu com o processo de integração dos sistemas de controle interno.

1. Concordo totalmente
2. Concordo parcialmente
3. Discordo parcialmente
4. Discordo totalmente