



RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

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

LARISSA FIDÉLIS SOARES / RUTH CARVALHO DE SANTANA PINHO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA - PPAC PROFISSIONAL

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

LARISSA FIDÉLIS SOARES

Produto Técnico resultado da pesquisa
CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO NA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

FORTALEZA
2022

LARISSA FIDÉLIS SOARES

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

Produto Técnico resultante do Trabalho de Conclusão de Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como produção técnica da área de concentração de Gestão Organizacional.

Linha de Pesquisa: Contabilidade, Controladoria e Finanças

Orientadora: Prof.^a Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho

FORTALEZA
2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- S655c Soares, Larissa Fidélis.
Controle interno na administração pública: estudo na Universidade Federal do Ceará (UFC) /
Larissa Fidélis Soares. – 2022.
18 f.
- Relatório Técnico Conclusivo – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,
Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria,
Fortaleza, 2022.
Orientação: Profa. Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho.
- ISBN: 978-85-7485-519-6
1. Contabilidade. 2. Controladoria. 3. Finanças. I. Título.

CDD 658.1

Título: Controle interno na administração pública: estudo na Universidade Federal do Ceará (UFC) [Relatório Técnico Conclusivo]

Autores: Larissa Fidélis Soares e Ruth Carvalho de Santana Pinho

Coordenação do Programa de Pós-Graduação: Alessandra Carvalho de Vasconcelos, Coordenadora do PPAC Profissional; Augusto César de Aquino Cabral, Vice-coordenador do PPAC Profissional

Editor: Universidade Federal do Ceará (UFC)

Edição Eletrônica: dezembro de 2022

ISBN: 978-85-7485-519-6

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC)

Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria – PPAC Profissional

Av. da Universidade, 2431, Benfica, CEP 60020-180, Fortaleza-CE

Telefone: (85) 3366-7816

Endereço eletrônico: <https://ppacprof.ufc.br>

Resultado da pesquisa Controle interno na administração pública: estudo na Universidade Federal do Ceará (UFC)

Turma: MPAC / IEL

Instituição contratante: Instituto Euvaldo Lodi-CE (IEL-CE), integrante do Sistema Confederação Nacional da Indústria – CNI

Prezada Sra. Superintendente do Instituto Euvaldo Lodi-CE,

Apresentamos a seguir um Relatório Técnico referente à pesquisa realizada por Larissa Fidélis Soares, sob a orientação da Prof.^a Dra. Ruth Carvalho de Santana Pinho, no período de 2020 a 2022, no âmbito do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará.

Estamos certos de que este trabalho constitui um relevante instrumento para melhorias das ações empreendidas pelo Instituto Euvaldo Lodi-CE junto a suas instituições parceiras.

Atenciosamente,

Larissa Fidélis Soares, Me. em Administração e Controladoria (UFC)

Ruth Carvalho de Santana Pinho, Dra. em Educação (UFC)

DETALHAMENTO DO RELATÓRIO TÉCNICO CONCLUSIVO

Correspondência com os novos subtipos-produtos técnicos/tecnológicos:

- Relatório técnico conclusivo – Processos de gestão elaborado

Finalidade:

Analisar os aspectos do sistema de controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará (PROPLAD) na perspectiva dos componentes do modelo COSO.

Impacto – Nível:

- Médio

Impacto – Demanda:

- Espontânea

Impacto – Objetivo da Pesquisa:

- Solução de um problema previamente identificado

Impacto - Área impactada pela produção:

- Econômico

Impacto – Tipo:

- Potencial

Descrição do tipo de Impacto:

Disseminação de práticas que potencializem a gestão organizacional.

Replicabilidade:

- Sim

Abrangência Territorial:

- Nacional

Complexidade

- Média

Inovação:

- Baixo teor inovativo

Setor da sociedade beneficiado pelo impacto:

- Atividades Profissionais, Científicas e Técnicas

Declaração de vínculo do produto com PDI da Instituição:

- Não

Houve fomento?

- Cooperação

Há registro/depósito de propriedade intelectual?

- Não

Há transferência de tecnologia/conhecimento?

- Não

ISBN: 978-85-7485-519-6

1. APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Este Produto Técnico é parte integrante do Trabalho de Conclusão do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, e tem o propósito de analisar os aspectos do sistema de controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará (PROPLAD) na perspectiva dos componentes do modelo COSO. Especificamente, a pesquisa buscou:

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

A pesquisa se caracteriza como descritiva, estudo de caso único, utilizando abordagem quantitativa na análise dos dados coletados por meio de questionário aplicado aos servidores da PROPLAD para analisar a percepção deles quanto aos controles internos existentes na Pró-Reitoria.

O modelo escolhido para servir de parâmetro nesta pesquisa foi o COSO 2013, que se consolidou como padrão de referência para controle interno e tem sido bastante utilizado mundialmente, podendo ser aplicado tanto para auxiliar no desenvolvimento e implementação de sistemas de controle interno, como para avaliá-los.

A presente pesquisa avança no sentido de estudar um órgão específico de uma universidade pública federal, permitindo uma análise mais aprofundada dos controles internos implementados, bem como das possíveis fragilidades e ineficiências. Além de ter sido realizada seis anos após a edição da Instrução Normativa Conjunta (IN) nº 01/2016, sendo este um tempo razoável para a adequação da instituição aos seus ditames. Dessa forma, a partir das conclusões do estudo, pode-se apresentar sugestões de melhorias que venham a contribuir na atuação e no alcance dos objetivos da PROPLAD e da UFC. Ademais, os resultados da pesquisa podem subsidiar a criação de um modelo de sistema de controle interno para a PROPLAD, o qual pode, posteriormente, ser expandido para os demais órgãos e unidades da UFC.

2. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Dos 91 respondentes 82 têm acima de 30 anos, sendo que 54,95% possui entre 31 e 40 anos. Com relação ao nível de formação, 88 possuem pelo menos o ensino superior. Além disso, 64,84% são servidores da UFC entre 4 a 10 anos e em torno de 50% possuem até 5 anos de trabalho dedicados à PROPLAD. No que se refere a atuarem como gestores ou não, 54 informaram não ocupar nenhum cargo de direção ou exercer função gratificada, o que representa 59,34% dos respondentes.

Após a AFE, fez-se análise descritiva dos itens remanescentes para cada componente. Os valores da medida de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) foram aceitos para todos os componentes, assim como os valores dos testes de esfericidade de Bartlett, os quais possuem significância menor que 0,05. Os indicadores de confiabilidade também foram considerados aceitáveis para todos os componentes, pois estes apresentaram alfa de Cronbach e CC superiores a 0,70 e VME maior que 0,5.

Em relação às comunalidades e cargas fatoriais, para atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento, os valores de todos os itens propostos foram significantes para a amostra e, portanto, aceitáveis. Para ambiente de controle e avaliação de riscos, alguns itens foram excluídos.

Quanto ao ambiente de controle, a percepção dos respondentes em relação à adequada segregação de funções nos processos da PROPLAD, de acordo com a Tabela 1, pode ser corroborada pela existência de estrutura organizacional documentada que contempla o organograma da Pró-Reitoria e define as atribuições de cada setor/unidade.

Tabela 1 – Caracterização das respostas para ambiente de controle

Questões	%			PROPLAD (i)
	Concordo	Discordo	Indiferente	
AMB_CONT_1: Os altos dirigentes do órgão administrativo percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	72,53%	5,49%	21,98%	1
AMB_CONT_2: Os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura administrativa do órgão administrativo.	43,96%	20,88%	35,16%	0
AMB_CONT_3: A comunicação dentro do órgão administrativo é adequada e suficiente.	56,04%	23,08%	20,88%	1
AMB_CONT_5: Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão disponibilizados para todos os servidores e funcionários do órgão administrativo.	61,54%	18,68%	19,78%	1
AMB_CONT_7: As delegações de autoridade e competência no órgão administrativo são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	57,14%	18,68%	24,18%	1
AMB_CONT_8: Existe adequada segregação de funções nos processos do órgão administrativo.	57,14%	16,48%	26,37%	1
AMB_CONT_9: Os controles internos adotados no órgão administrativo contribuem para a consecução dos resultados planejados.	69,23%	12,09%	18,68%	1

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A partir da conversão feita para o cálculo dos coeficientes de Jaccard, conforme coluna PROPLAD (i), apenas a característica analisada na questão 2 apresenta inadequação ao COSO 2013. De forma geral, apesar dos respondentes analisarem que a gestão da Pró-Reitoria perceba relevância dos controles internos e que esses funcionam e contribuem para alcançar os resultados, a maioria entende que os servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais não têm a mesma percepção. Compreende-se que há falhas quanto à inclusão desses na dinâmica de formalização dos processos e de implementação dos controles internos.

Nesse sentido, é possível perceber, dentre as atribuições da divisão de controle interno (DCIN) da PROPLAD (UFC, 2017), ausência de atribuições relativas à comunicação e conscientização dos servidores e funcionários sobre o que são e quais são os controles internos, a relevância destes e a necessidade de cada um assumir as suas responsabilidades sobre eles. Ademais, foi observado no sítio eletrônico da PROPLAD uma aba destinada à gestão estratégica da UFC, contudo, não há aba destinada ao CI da Pró-Reitoria, ou da Universidade. Na referida aba foi identificado o relatório de gestão da UFC 2021, elaborado pela PROPLAD, o qual contém tópico dedicado aos controles internos. Este, todavia, trata da auditoria interna e do relatório anual de auditoria interna 2021, da comissão permanente de processo administrativo

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

Observa-se, conforme Tabela 2, que o componente avaliação de riscos não está adequadamente implementado na PROPLAD, sendo que as cinco características analisadas foram avaliadas como inadequadas ao *framework* do COSO 2013, sobretudo em virtude de 30 a 40% dos respondentes demonstrarem serem indiferentes a essas questões.

Tabela 2 – Caracterização das respostas para avaliação de riscos

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

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

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

De acordo com a Tabela 3, percebe-se que a maioria dos respondentes entende que as atividades de controle estão adequadamente implementadas na PROPLAD. Ainda assim, a maior parte discorda ou se mostrou indiferente à relação entre os custos das atividades e os benefícios gerados por elas, bem como em relação a políticas e ações que busquem diminuir os riscos para atingir os objetivos da Pró-Reitoria.

Tabela 3 – Caracterização das respostas para atividades de controle

Questões	%	%	%	PROPLAD (i)
	Concordo	Discordo	Indiferente	

ATV_CONT_1: As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	57,14%	13,19%	29,67%	1
ATV_CONT_2: As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	40,66%	6,59%	52,75%	0
ATV_CONT_3: As atividades de controle adotadas pelo órgão administrativo são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas aos objetivos de controle.	57,14%	9,89%	32,97%	1
ATV_CONT_4: Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos do órgão administrativo, claramente estabelecidas.	42,86%	16,48%	40,66%	0

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ressalta-se que foram identificadas, por meio da pesquisa documental, documentações relativas a orientações para a instrução dos processos de compras e contratações e seus respectivos fluxos, bem como manuais e guias de procedimentos. Identificou-se, também, mais de 150 formulários e listas de verificação (*checklists*) para diferentes tipos de processos.

O componente informação e comunicação também não apresentou itens inadequados de acordo com a amostra, sendo representado pelos cinco itens propostos. De acordo com a Tabela 4, observa-se que as características referentes à divulgação das informações para os diversos indivíduos, grupos e níveis organizacionais são avaliadas pelos respondentes como não conformes em relação ao COSO 2013.

Tabela 4 – Caracterização das respostas para informação e comunicação

Questões	%			PROPLAD (i)
	Concordo	Discordo	Indiferente	
INF_COM_1: A informação disponível ao órgão administrativo é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	51,65%	20,88%	27,47%	1
INF_COM_2: A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos do órgão administrativo, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	48,35%	26,37%	25,27%	0
INF_COM_3: As informações consideradas relevantes pelo órgão administrativo são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	61,54%	9,89%	28,57%	1
INF_COM_4: A informação relevante para o órgão administrativo é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	53,85%	15,38%	30,77%	1
INF_COM_5: A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos do órgão administrativo, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura administrativa.	35,16%	26,37%	38,46%	0

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ademais, identificou-se no sítio eletrônico da PROPLAD um canal de notícias e serviços de emissão de documentos, por meio de *links* de acesso, além da divulgação de diversos documentos, conforme informado anteriormente. Não há, todavia, como foi relatado no início

desta subseção, aba destinada a tratar especificamente sobre controle interno na Pró- Reitoria ou na UFC.

Conforme demonstrado na Tabela 5 verifica-se que as características analisadas podem ser consideradas adequadas ao COSO 2013, de acordo com a percepção dos respondentes. Cabe ressaltar, contudo, que não foram identificados no sítio eletrônico da Pró-Reitoria documentos que tratem das avaliações do SCI da PROPLAD pela gestão da Pró-Reitoria ou pela DCIN.

Tabela 5 – Caracterização das respostas para atividades de monitoramento

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

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Constatou-se, ainda, que o manual de acompanhamento de controles internos foi descontinuado, em decorrência de mudanças no contexto da PROPLAD, não tendo sido, até o momento, elaborado manual atualizado. A percepção dos respondentes, portanto, pode estar relacionada às avaliações feitas pela auditoria interna da UFC ou pelas auditorias externas dos órgãos de controle (TCU e CGU).

De forma geral, em todos os componentes, os percentuais de respostas indiferentes são maiores que os de discordância. Isso pode decorrer do fato de não conseguirem identificá-los claramente, o que reforça a deficiência na comunicação, também em relação aos controles internos, apontada nas análises ou mesmo a incipiência desses controles. Algumas percepções são corroboradas pela pesquisa documental, principalmente no que se refere à clara definição e atribuição de responsabilidades e segregação de funções. Depreende-se que os controles internos identificados são predominantemente relacionados a aspectos de padronização e formalização de rotinas e procedimentos, bem como análises de conformidades, além do caráter de cumprimento da legislação e atendimento às solicitações das auditorias interna e externa.

Apresenta-se na Tabela 6 os coeficientes de similaridade (S_{ij}) e dissimilaridade (D_{ij}) para cada um dos componentes de controle interno do modelo COSO 2013. O cálculo dos coeficientes foi realizado considerando apenas os itens remanescentes após a AFE.

Tabela 6 – Coeficientes de associação de Jaccard

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

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Verifica-se que a avaliação de riscos apresenta o maior coeficiente de dissimilaridade dentre os cinco componentes de controle interno, sendo o único em que este coeficiente é maior que o de similaridade, atingindo um distanciamento total do *framework* COSO 2013. Por outro lado, o ambiente de controle é o segundo componente com maior grau de similaridade ao COSO 2013,

obtendo uma semelhança de 85,71%. As análises feitas indicam que os mecanismos relacionados à gestão são melhor avaliados pelos respondentes.

Quando se trata, contudo, da participação dos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais na elaboração e implementação dos controles internos e da compreensão deles sobre a existência dessas características, as percepções são menos aguçadas. Essa situação compromete o princípio do COSO 2013 de que todos que fazem parte de uma organização devem assumir as suas responsabilidades sobre os controles internos e participar da implementação destes.

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

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

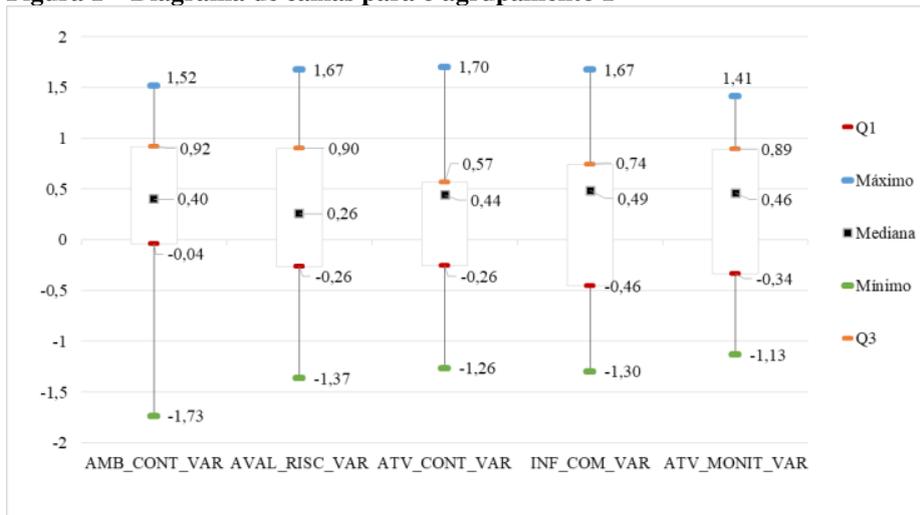
As atividades de monitoramento, por sua vez, com base na percepção dos servidores respondentes, indicam grau de similaridade total ao COSO 2013. Cabe destacar, contudo, que apenas pouco mais da metade dos respondentes, cerca de 52%, entendem que o SCI da PROPLAD é constantemente monitorado e tem sido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

Considerando, ainda, a análise geral dos controles internos da Pró-Reitoria, englobando todos os componentes, para os respondentes da pesquisa o SCI da PROPLAD é 58,33% semelhante ao modelo COSO 2013. Sendo assim, pode-se concluir que os controles internos da PROPLAD estão parcialmente em consonância com os componentes do COSO 2013.

Por meio da análise de *cluster*, o melhor agrupamento, considerando os casos e as variáveis, é o de dois *clusters*. A partir da análise dos dados pode-se inferir que a principal variável de distinção entre os agrupamentos é o exercício de cargo de direção ou função gratificada. Assim, o grupo 1 é formado pelos 37 respondentes que possuem algum CD ou FG. Já o grupo 2 é formado pelos 54 respondentes que não possuem.

A variável tempo de atuação na PROPLAD não foi decisiva na formação dos *clusters*, portanto, não se pode inferir que influencia na percepção dos respondentes em relação aos controles internos da Pró-Reitoria. Na Figura 1 apresentam-se os valores do *boxplot* do agrupamento 1, no qual ambiente de controle e avaliação de riscos são os componentes que possuem maiores amplitudes totais.

Figura 1 – Diagrama de caixas para o agrupamento 1



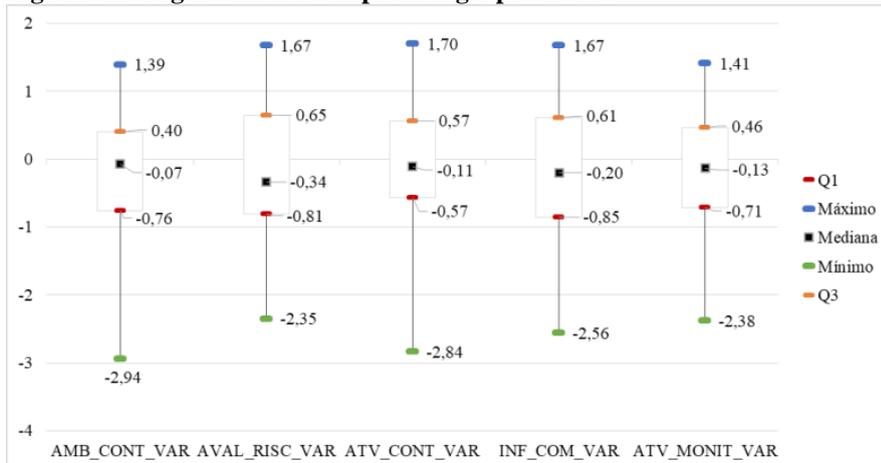
Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Observa-se que metade dos respondentes (máximo – mediana) concorda, em maior ou menor grau, que as características que compõem o ambiente de controle estão presentes na PROPLAD. Há, contudo, 25% (Q1 – mínimo) que divergem nas percepções, não tendo uma noção adequada. Apenas 25% (máximo – Q3) demonstra ter uma visão consolidada de que as práticas de avaliação de riscos estão implementadas. Infere-se que há uma zona de indiferença entre 75% dos gestores e uma parcela deles demonstra uma percepção negativa. No que se refere à informação e comunicação, metade dos gestores (máximo – mediana) entendem que os itens avaliados se encontram presentes na PROPLAD, já a outra metade (mediana – mínimo) demonstra-se dispersa entre perceber e não perceber a existência dessas características.

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

A seguir, apresenta-se na Figura 2 o *boxplot* do *cluster 2*. Verifica-se que o grupo apresenta amplitudes totais maiores para todas as variáveis, possuindo valores mais distantes do limite superior, como as distâncias “Máximo – Q1” e “Máximo – Mediana”, indicando mais discrepâncias nas percepções em relação ao grupo 1. Além disso, os valores do limite inferior (mínimo) também são maiores, em virtude de existirem respondentes que discordam totalmente das características dos controles internos.

Figura 2 – Diagrama de caixas para o agrupamento 2



Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Observa-se que 50% dos respondentes (mediana – mínimo) se mostram indiferentes ou discordam que as características do ambiente de controle estejam presentes na PROPLAD, eventualmente concordando com uma ou outra característica. Avaliação de riscos é o componente que tem maior distância do máximo para a mediana, o que indica que 50% dos respondentes estão mais distantes das melhores avaliações. Assim, apenas 25% (máximo – Q3) percebem que essas práticas são desenvolvidas na PROPLAD.

Estes componentes apresentam as maiores amplitudes totais e “Q1 – Mínimo”, em que o primeiro quartil está mais distante dos demais. Sendo assim, esses 25% apontam percepções mais heterogêneas, o que pode indicar que essa parcela dos respondentes não tem uma visão consolidada sobre essas características de CI, apresentando percepções divergentes.

Metade dos respondentes (Q3 – Q1) percebem que algumas atividades de controle são desenvolvidas, mas são indiferentes a outras. No que concerne à informação e comunicação, 50% (mediana – mínimo) não concordam que estas características existam na PROPLAD ou são indiferentes a essas. Atividades de monitoramento é o componente que apresenta menor dispersão, demonstrando posições bem divididas.

Percebe-se que o grupo 2, para os cinco componentes, apresenta 25% dos respondentes (máximo – Q3) que concordam que as características de cada um existem na PROPLAD. Há, contudo, servidores que discordam totalmente que estas estejam presentes, e uma outra parcela parece estar confusa, ou não entender direito os mecanismos de CI ou não perceber se existem.

A análise de conglomerados estabelece uma medida matemática de distância, não sendo possível saber se há diferença estatística entre os *clusters*. Dessa forma, para entender se as variáveis (componentes) de CI são percebidas de maneira diferente pelos grupos (FÁVERO; BELFIORE, 2017), foi realizado teste *t* de *Student* para amostras independentes, em que uma amostra é formada pelos indivíduos do grupo 1 e a outra pelos do grupo 2.

Para esta pesquisa admite-se nível de confiança de 95% e significância de 5%. Os resultados apresentados na Tabela 7 mostram que p-valor é inferior a 0,05 para todas as variáveis. Sendo assim, rejeita-se a hipótese nula (H_0) e aceita-se a hipótese alternativa (H_1) de que há diferença estatisticamente significativa entre as médias dos *clusters* 1 e 2 para todos os componentes.

Tabela 7 – Teste *t* de Student para os grupos estudados

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

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Os resultados apontam que os respondentes do grupo 1 possuem escores estatisticamente significativos e maiores para todos os componentes. Assim, é possível afirmar que na PROPLAD há diferença na percepção dos mecanismos de CI caso o servidor exerça/possua ou não cargo de direção/função gratificada. Consta-se que os servidores com CD ou FG percebem as características dos componentes em maior grau do que os servidores sem CD ou FG. Estes últimos demonstram baixo nível de percepção em relação aos controles internos da PROPLAD, indicando uma situação de mais indiferença quanto à existência desses mesmo afirmando que não existem.

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

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

3 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar os aspectos do sistema de controles internos da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da Universidade Federal do Ceará na perspectiva dos componentes do modelo COSO. Para tanto, foi aplicado questionário aos servidores da PROPLAD para analisar a percepção deles quanto aos controles internos existentes na Pró-Reitoria, bem como foi realizada pesquisa documental, proporcionando a triangulação dos dados.

O ambiente de controle é o segundo componente com maior grau de similaridade ao COSO 2013 (85,71%). Avaliação de riscos apresenta o maior coeficiente de dissimilaridade dentre os cinco componentes de controle interno (100%), atingindo um distanciamento total do COSO 2013. No que se refere às atividades de controle, os coeficientes iguais de 0,5 indicam uma adequabilidade parcial ao referencial. O componente informação e comunicação apresenta grau de semelhança de 60% ao *framework* COSO 2013. As atividades de monitoramento, por sua vez, indicam índice de similaridade total ao COSO 2013, com as características analisadas podendo ser consideradas adequadas ao modelo.

Ademais, os servidores que exercem cargo de direção ou possuem função gratificada percebem as características dos componentes de CI em maior grau do que os servidores que não tem CD ou FG. Diante disso, corrobora-se as análises que apontam baixa percepção dos controles internos pelos servidores e funcionários dos demais níveis organizacionais, bem como na comunicação adequada das informações relevantes. As características dos controles internos relacionadas à gestão são, em certo grau, mais bem percebidas e avaliadas pelos respondentes. Em resposta à questão de pesquisa, considerando o COSO 2013, os componentes atividades de monitoramento, ambiente de controle e informação e comunicação indicam adequação parcial ao referencial. As atividades de controle demonstram estar parcialmente implementadas na PROPLAD e a avaliação de riscos apresenta inadequação quanto ao *framework*. A análise geral dos controles internos da Pró-Reitoria, englobando todos os componentes, aponta que o SCI da PROPLAD é 58,33% semelhante ao modelo COSO 2013, de acordo com os respondentes. Conclui-se que os controles internos da PROPLAD estão parcialmente em consonância com os componentes do COSO 2013 e que a percepção dos respondentes muda em função do exercício de cargo de direção ou função gratificada.

Sabendo que as pessoas são um fator de sucesso em qualquer sistema organizacional, em relação ao ambiente de controle sugere-se que sejam realizadas ações de capacitação para os servidores e funcionários. Torna-se pertinente também que sejam desenvolvidas práticas de inclusão dos servidores e funcionários na identificação e formalização dos processos. Para os processos de avaliação de riscos, sugere-se a realização de reuniões anuais da Pró-Reitoria, com a participação dos servidores e funcionários, de forma a estabelecer os objetivos e metas alinhados ao plano de desenvolvimento institucional e ao plano de gestão de riscos da UFC, bem como identificar os riscos relacionados a esses com o apoio da secretaria de governança.

As atividades de controle podem ser aperfeiçoadas enfocando a implementação das ações e políticas preventivas sugeridas pelos setores/unidades em seus planos anuais, com a colaboração da DCIN, buscando ultrapassar os aspectos de fiscalização e conformidade. As características de informação e comunicação podem ser melhoradas por meio da criação de canais de diálogo com os servidores e funcionários, como reuniões trimestrais com toda a PROPLAD. Em relação à comunicação externa, sugere-se a criação de aba no sítio eletrônico da Pró-Reitoria destinada aos controles internos.

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

1.