



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Raphael Zuza Nieto

**Aplicação da metodologia COSO no Sistema de Controle Interno do Estado
do Rio de Janeiro: um estudo de caso da Auditoria-Geral do Estado do Rio
de Janeiro**

Rio de Janeiro

2023

Raphael Zuza Nieto

Aplicação da metodologia COSO no Sistema de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro: um estudo de caso da Auditoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão Pública.

Orientador: Prof. Dr. Denilson Queiroz Gomes Ferreira

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

Z96 Zuza Nieto, Raphael
Aplicação da metodologia COSO no Sistema de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro: um estudo de caso da Auditoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro / Raphael Zuza Nieto – 2023.
99 f.

Orientador: Prof. Dr. Denilson Queiroz Gomes Ferreira
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

1. Controle administrativo – Rio de Janeiro (Estado) - Teses. 2. Auditoria – Rio de Janeiro (Estado) -Teses. I. Ferreira, Denilson Queiroz Gomes II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657 (815.3)

Bibliotecária: Lucia Andrade / CRB7-5272

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Raphael Zuza Nieto

Aplicação da metodologia COSO no Sistema de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro: um estudo de caso da Auditoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão Pública.

Aprovada em 09 de março de 2023.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Denilson Queiroz Gomes Ferreira (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças — UERJ

Prof. Dr. Fernando Padovani
Faculdade de Administração e Finanças — UERJ

Prof.^a Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia
Faculdade de Administração e Finanças — UERJ

Prof.^a Dra. Mariana Pereira Bonfim
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2023

DEDICATÓRIA

Dedico esta obra a meus pais, pelo cuidado e amor de que tenho sido alvo desde o dia em que nasci.

AGRADECIMENTOS

A Deus, Aquele que está comigo em todos os momentos, em todos os lugares, em qualquer circunstância.

A minha família, meus maiores exemplos.

Aos amigos que fiz na UERJ, por fazerem destes anos de estudo um tempo do qual tenho muitas boas lembranças.

Ao professor Dr. Denilson Queiroz Gomes Ferreira, pelo apoio e pelo auxílio na realização deste trabalho.

Aos professores da banca, Prof. Dr. Fernando Padovani, Prof.^a Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia, e Prof.^a Dra. Mariana Pereira Bonfim, por suas valiosas contribuições para o desenvolvimento desta dissertação.

Aos demais professores e servidores do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública (PPGCGP) da FAF/UERJ, pelos saberes transmitidos, pelas orientações em pesquisas e suporte para o meu desenvolvimento ao longo do mestrado.

Aos amigos da AGE e da CGE-RJ por me auxiliarem em meu desenvolvimento profissional, bem como pelas preciosas lições de vida.

Jamais considere seus estudos como uma obrigação, mas como uma oportunidade invejável para aprender a conhecer a beleza libertadora do intelecto para seu próprio prazer pessoal e para proveito da comunidade à qual seu futuro trabalho pertencer.

Albert Einstein

RESUMO

ZUZA NIETO, Raphael. *Aplicação da metodologia COSO no Sistema de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro: um estudo de caso da Auditoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*. 2023. 99 f. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

A corrupção no estado do Rio de Janeiro é um problema histórico e crônico que afeta diversas esferas do poder público, alguns casos de corrupção ganharam destaque nos últimos anos e resultou na prisão de governadores ou ex-governadores e produziu as crises política e econômico-financeira, resultando no aumentando da violência e levando há uma intervenção federal com a intenção de contê-la. Por isso, se faz necessário a utilização de instrumentos que auxiliem a gestão dos recursos públicos e assegurem que os objetivos sejam alcançados, para isso existe o controle interno. O controle interno visa garantir que o interesse público está sendo atendido pela administração pública de modo a corrigir os atos administrativos que se destoem. Para isso esse trabalho utilizou como base o método de controle interno mais utilizado que foi o desenvolvido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), ou Comitê das Organizações Patrocinadoras, cujo objetivo é ajudar a avaliar e aperfeiçoar os sistemas de controle interno. Este estudo tem como objetivo verificar a eficácia dos procedimentos de controles internos, a partir da metodologia COSO I, na Auditoria Geral do Estado da CGE-RJ. A Auditoria Geral do Estado (AGE) integrante da estrutura da Controladoria Geral do Estado que faz parte do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, e que tem o objetivo de fortalecer o controle interno foi utilizada como base no estudo de modo a compreender as percepções dos seus servidores em relação aos controles já existentes na AGE e o modelo apresentado pelo COSO I. Por tanto, essa pesquisa se caracterizou como teórica-empírica, pois na etapa teórica utilizou-se como meio de pesquisa o levantamento bibliográfico para tratar os dados secundários e também o uso de material, como livros, artigos e legislações pertinentes ao tema pesquisado, já na etapa empírica utilizou a análise documental, por meio das legislações que regem o controle interno no Estado do Rio de Janeiro, bem como os trabalhos desenvolvidos pela própria AGE. Foram realizadas entrevistas em profundidade, seguindo um roteiro semiestruturado, com os servidores da AGE pertencentes ao cargo exclusivo da carreira de Auditor do Estado. Além disso, os resultados demonstram que AGE está convergindo com a metodologia COSO, possuindo as suas funções normatizadas, uma vez que os controles internos devem ser personalizados para atender às necessidades e os objetivos específicos, de modo a permitir identificar os resultados pretendidos em cada trabalho e a análise de risco. Outro ponto destacado é a convergência com as normas, com a necessidade de se aprofundar nas metodologias adotadas, uma vez que os controles internos devem ser personalizados para atender os objetivos do órgão.

Palavras-chave: Controle Interno. COSO. Governança Pública.

ABSTRACT

ZUZA NIETO, Raphael. *Application of the COSO methodology in the Internal Control System of the State of Rio de Janeiro: a case study of the General Audit of the State of Rio de Janeiro*. 2023. 99 f. Dissertação. (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

Corruption in the state of Rio de Janeiro is a historical and chronic problem that affects various spheres of public power, some cases of corruption have gained prominence in recent years and were in prison of governors or former governors and produced political and economic-financial crises, causing an increase in violence and leading to a federal intervention with the intention of containing it. Therefore, it is necessary to use instruments that help the management of public resources and ensure that the objectives are achieved, for which there is internal control. Internal control aims to ensure that the public interest is being served by the public administration in order to correct administrative acts that aren't being correctly applied. Notably, this work is based on the most used internal control method, which was developed by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), whose objective is to help evaluate and improve internal control systems. This study aims to verify the effectiveness of internal control procedures, based on the COSO I methodology, in the General State Audit of CGE-RJ. The General Audit of the State (AGE), part of the structure of the General Comptrollership of the State, which is part of the internal control system of the Executive Branch of the State of Rio de Janeiro, and which has the objective of strengthening internal control, was used as the basis for the study, in order to understand how to represent their servers in relation to the existing controls in the (AGE) and the model presented by COSO I. Therefore, this research was characterized as theoretical-empirical, since in the theoretical stage the survey was used as a means of research bibliography to deal with secondary data and also the use of material, such as books, articles and legislation relevant to the researched theme, in the empirical stage, it used document analysis, through the legislation that rules internal control in the State of Rio de Janeiro, as well as the works were by AGE it self. In-depth interviews were carried out, following a semi-structured script, with AGE employees belonging to the exclusive position of the State Auditor career. In addition, the results demonstrate that AGE is converging with the COSO methodology, having its functions standardized, since the internal controls must be customized to meet the specific needs and objectives, in order to allow the identification of the planned results in each work and risk analysis. Another point highlighted is the convergence with the norms, with the need to go deeper into the methodologies adopted, since the internal controls must be customized to meet the objectives of the organization.

Keywords: Internal control. COSO. Public Governance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Relação entre governança e gestão.....	22
Figura 2 –	Relação principal-agente em um modelo direto de interação.....	26
Figura 3 –	Matriz tridimensional do COSO I.....	45
Figura 4 –	Estrutura da AGE	56
Figura 5 –	Nova estrutura da AGE	57

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Princípios da governança pública.....	23
Quadro 2 – Tipos de controle.....	30
Quadro 3 – Momento em que se efetua o controle.....	31
Quadro 4 – Aspecto controlado.....	31
Quadro 5 – Amplitude ou hierarquia do controle.....	31
Quadro 6 – Componentes de controle interno.....	43
Quadro 7 – Princípios associados a cada componente.....	46
Quadro 8 – Perfil dos entrevistados.....	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i> (Associação Americana de Contabilidade)
AGE	Auditoria Geral do Estado
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accounts</i> (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
ALERJ	Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
Cedae	Companhia Estadual de Águas e Esgotos do Rio de Janeiro
CGE-RJ	Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSCIERJ	Conselho Superior do Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i> (Comitê das Organizações Patrocinadoras)
ESCI	Escola Superior de Controle interno
FEI	<i>Financial Executives International</i> (Executivos Financeiros Internacionais)
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i> (Instituto dos Auditores Internos)
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i> (Instituto dos Contadores Gerenciais)
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPRJ	Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro
NC	Nota de Consultoria
NIR	Nota de Identificação de Riscos
NL	Nota de Levantamento
NR	Nota de Recomendação
NT	Nota Técnica
OGE	Ouvidoria e Transparência Geral do Estado
OMS	Organização Mundial da Saúde
PAC	Plano Anual de Capacitação
PCA	Prestação de Contas Anual de Gestão
PEGTR	Programa Especial de Gestão de Trabalho Remoto
PLANAGE	Plano Anual de Auditoria

RRI	Relatório de Riscos Identificados
RRNI	Relatório de Recomendações Não Implementadas
SEFAZ	Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro
SEI-RJ	Sistema Eletrônico de Informações
SEPLAG	Secretaria de Planejamento e Gestão
SIAFE-Rio	Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil do Rio de Janeiro
SIAUDI	Sistema de Auditoria
SIC	Serviço de Informação ao Cidadão
SUPEXT	Superintendência de Relação com Órgãos Externos
SUPGOV	Superintendência de Acompanhamento das Contas de Governo
TCE-RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
TCU	Tribunal de Contas da União
UCI	Unidades de Controle Interno

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	REFERENCIAL TEÓRICO	20
1.1	Governança pública	21
1.1.1	<u>Conceitos de governança</u>	21
1.1.2	<u>Transparência</u>	24
1.1.3	<u>Accountability</u>	27
1.2	Controle na administração pública	29
1.2.1	<u>Controle interno</u>	33
1.3	Metodologia COSO	40
1.3.1	<u>COSO I</u>	43
2	METODOLOGIA	48
2.1	Classificação da pesquisa	48
2.2	Coleta de dados	49
2.2.1	<u>Entrevista em profundidade</u>	49
2.2.2	<u>Seleção dos entrevistados</u>	50
2.3	Tratamento para análise dos dados	52
3	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	54
3.1	Ambiente de controle	54
3.1.1	<u>Estrutura e trabalhos da AGE</u>	54
3.1.2	<u>Escola de controle interno</u>	62
3.2	Avaliação de risco	64
3.2.1	<u>Objetivos e mecanismo da AGE na mitigação dos riscos</u>	64
3.3	Atividade de controle	68
3.3.1	<u>Atividades de controle preventiva e corretivas</u>	68
3.3.2	<u>Segregação de funções</u>	70
3.4	Informação e comunicação	73
3.4.1	<u>Obtenção e tratamento das informações</u>	73
3.4.2	<u>Divulgação das informações</u>	75
3.5	Monitoramento	78
3.5.1	<u>Controles empregados nas atividades</u>	78

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	82
REFERÊNCIAS.....	88
APÊNDICE A – Termo de Consentimento.....	95
APÊNDICE B – Roteiro de Entrevista (Pré-teste).....	96
APÊNDICE C – Roteiro de Entrevista.....	98

INTRODUÇÃO

O Estado do Rio de Janeiro, a partir da segunda metade de 2017, passou por uma intervenção federal com a intenção de conter o agravamento da violência que decorreu do acirramento das crises política e econômico-financeira, o que gerou grande incerteza na área política. O fator que levou a essa crise foi a recessão econômica aliada à retração nas atividades da indústria do petróleo e à queda da arrecadação (JESUS, 2019, p. 201). O autor também destaca, como agravamento da situação, a corrupção praticada pelos gestores, evidenciadas com a prisão do ex-governador Sérgio Cabral Filho, em 2016, no âmbito da Operação Lava Jato, e ainda com a de ex-secretários e cinco dos sete conselheiros do Tribunal de Contas, influenciando na vida dos cidadãos, pois os recursos deixaram de ser empregados em áreas como saúde e segurança, o que fez com que agravassem o desemprego e o aumento geral do preço dos produtos, contribuindo para disseminação da criminalidade (JESUS, 2019, p. 202).

Diante do exposto, tem-se o Controle Interno como importante instrumento no auxílio à gestão dos recursos públicos, pois tem a finalidade de assegurar que os objetivos das entidades sejam alcançados, e também de auxiliar o gestor nas tomadas de decisões (SILVA *et al.*, 2017, p. 34).

O controle interno, além de visar o bom uso dos recursos públicos, também auxilia os gestores na missão de administrar, e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Com isso busca-se assegurar que as ações estão sendo executadas de acordo com o planejado, e estão presentes em todos os níveis das organizações e atuando em todos os processos, visando atingir objetivos predeterminados (SILVA, 2002, p. 4).

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 74, prevê que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter de forma integrada o sistema de controle interno, de modo a conseguir avaliar o cumprimento de suas metas e a execução dos programas de governo, comprovando a legalidade de sua gestão.

Para que o controle interno tenha eficiência em sua aplicação, faz-se necessário a utilização de um método que ofereça razoável grau de segurança quanto à execução de seus objetivos, e de suporte à implementação de suas atividades.

Um dos métodos de controle interno mais utilizado é o desenvolvido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que, traduzido para o português, refere ao Comitê das Organizações Patrocinadoras, que ficou conhecido apenas pela sua sigla no idioma original – COSO. É uma entidade cujo objetivo é ajudar empresas e outras

organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno (COSO, 2007, p. 6), que no ano de 1992 publicou o trabalho *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), o qual se tornou referência em relação à aplicação dos controles internos, intitulado COSO I, sendo considerado um referencial para os sistemas de controle interno das organizações, estabelecendo várias diretrizes para atender o objetivo de proteger a organização dos riscos.

Para Custódio *et al.* (2019, p. 3) “a metodologia COSO identifica os objetivos essenciais de qualquer organização e define o controle interno e seus componentes, assim como providencia critérios em que os sistemas de controle podem ser avaliados”. Entretanto essa metodologia não consegue acabar com os diversos problemas, porém consegue aumentar a confiabilidade dos processos e resultados.

O COSO (2007, p. 125) relata que as organizações definem o tema Controle Interno como “um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos”, sendo detalhado como categoria de objetivos a eficácia e eficiência das operações; Confiabilidade das demonstrações financeiras; e Conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

O Controle Interno surgiu com a necessidade de aperfeiçoar os procedimentos utilizados pelas organizações, de forma a proteger seus ativos contra perdas derivadas de erros, sendo intencionais ou não, de modo a proporcionar segurança razoável de que seus objetivos estão sendo atingidos.

No contexto mundial, Lemos *et al.* (2016, p. 2) destacam o surgimento, nos Estados Unidos, em 1985, da Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), cuja finalidade era estudar os fatores que causam fraudes nos relatórios financeiro-contábeis.

Os autores também destacam outro marco importante para o controle interno que foi a criação em 2002, nos Estados Unidos, da Lei *Sarbanes-Oxley*, a qual tinha o objetivo de restaurar a confiança nas informações financeiras fornecidas pelas grandes empresas, dando importância nos padrões éticos.

Pederneiras *et al.* (2018, p. 3) discorrem que o termo Controle Interno, no Brasil, surgiu com a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Nessa lei, os artigos 76 a 80 tratam do Controle Interno, determinando as competências e atribuições do Poder Executivo.

A Lei n.º 4.320/1964 ao estabelecer a eficácia dos gastos públicos como objetivo das novas técnicas orçamentárias, instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos e o Orçamento Programa Anual, e também consagrou os princípios do planejamento, do orçamento e do controle o que fez com que essa lei fosse inovadora (SILVA, 2002, p.7).

Em 1967, o Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro, que tratou da organização da Administração Federal, estabeleceu o controle como princípio fundamental, determinando que o controle das atividades da Administração Federal deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos. Foi estabelecido que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, da coordenação, da descentralização, da delegação de competência e do controle (SILVA, 2002, p.7).

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, em seu art. 70, determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Em 2000, com a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi responsável por estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Nela foi determinado que o responsável pelo controle interno também assinasse o Relatório de Gestão Fiscal.

No Estado do Rio de Janeiro, a Controladoria Geral do Estado (CGE-RJ) é o órgão superior de controle interno do Poder Executivo, conforme a Lei n.º 7.989, de 14 de junho de 2018.

Tal lei criou a CGE-RJ e tratou do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, com o objetivo de fortalecer o controle interno, concedendo mais liberdade na execução de suas atividades. A lei que criou o órgão trouxe como funções, o desenvolvimento, a execução e o monitoramento de instrumentos que visem à eficiência e à eficácia na utilização dos recursos públicos, sendo organizado pelas suas finalidades e características, se subdividindo na estrutura organizacional: Auditoria Geral do Estado; Ouvidoria e Transparência Geral do Estado; Corregedoria Geral do Estado.

Essas funções foram definidas em acordo com o empregado em outras controladorias, conforme Cunha e Callado (2019, p. 134), que em seu estudo ao identificar as funções das controladorias municipais apresentou entre elas as definidas na lei de criação da CGE-RJ.

Com isso, observa-se a importância do Controle Interno, devido à situação crítica no Rio de Janeiro, decorrente dos casos de corrupção denunciados pela Operação Lava Jato, que envolveram políticos e personalidades locais, bem como a vulnerabilidade da população diante do aumento do controle de áreas do Estado por narcotraficantes (JESUS, 2019, p. 207). Tais fatos exigiram mais dos órgãos de controle e da participação da sociedade, a qual ajuda a fiscalizar as atividades executadas pelos gestores, departamentos e órgãos, de modo a evitar o mau emprego dos recursos públicos que geram prejuízos aos serviços prestados à população, de forma a manter um equilíbrio com o orçamento.

Nesse contexto o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI)¹ realizou junto com o Banco Mundial uma avaliação conjunta das estruturas responsáveis pelo controle interno nos estados e municípios brasileiros, com o objetivo de conhecer sua qualidade e alcance.

Dada a importância do controle interno no auxílio no bom uso dos recursos públicos, além de assessorar os gestores na missão de administrar e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, esse estudo almeja responder a seguinte indagação problematizante: **Qual a qualidade e o alcance dos procedimentos de controles internos adotados pela Auditoria Geral do Estado (AGE) da CGE-RJ a partir da metodologia COSO I?**

O presente estudo limita-se a compreender as percepções dos servidores da Auditoria Geral do Estado (AGE) em relação aos controles já existentes nesse órgão e o modelo apresentado pelo COSO I. Para isso, foram entrevistados servidores do cargo efetivo de Auditor do Estado lotados na própria AGE. Assim sendo, a pesquisa não abordou o ponto de vista de servidores que desempenham suas funções em outras macrofunções da CGE-RJ ou que se encontram cedidos a outros órgãos ou entidades.

Além disso, não faz parte do escopo desse trabalho a avaliação das atividades e das normas relativas à AGE anteriores a 14 de julho de 2018, pois quando foi criada a CGE-RJ e deu origem à nova estrutura da Auditoria que está sendo abordada nesse estudo.

A presente pesquisa justifica-se em função da importância do Controle Interno, pois tem como função auxiliar os gestores na tomada de decisão por meio da identificação de riscos e fraudes, do monitoramento de processos, da análise de dados e informações, da avaliação de desempenho, e da melhoria da transparência e conformidade, uma vez que o atual cenário, decorrente da crise do petróleo, dos casos de corrupção, e da crise fiscal do Estado do Rio de Janeiro, que desencadeou na desarticulação das indústrias e dos prestadores de serviços existentes no Estado, e no baixo desenvolvimento tecnológico e econômico, gerou a queda do

¹ Associação de direito privado, sem fins lucrativos, cujo objetivo é fomentar a integração e o desenvolvimento dos órgãos de controle interno no cumprimento de suas missões institucionais

número de empregos na cidade e influenciou na arrecadação, prejudicando a prestação dos serviços por parte do Estado, necessitando uma gestão mais eficiente dos recursos priorizando as demandas da sociedade (JESUS, 2019, p. 203).

A relevância nessa pesquisa na área acadêmica se dá pela necessidade de ampliação e aprofundamento do conhecimento relativos ao tema Controle Interno no setor público e, de forma mais específica, no âmbito do Governo do Estado do Rio de Janeiro, uma vez que a CGE-RJ foi criada há pouco tempo e há poucos estudos sobre ela, contribuindo para o entendimento do seu funcionamento, de acordo com o sugerido pelo COSO. Já na área social, pode-se observar a importância do Controle Interno em razão do grande aumento da corrupção noticiada pelas mídias, exigindo mais dos órgãos de controle e da participação da sociedade, ajudando a fiscalizar as atividades executadas pelos gestores, departamentos e órgãos, de modo a evitar o mau emprego dos recursos públicos, prejudicando os serviços prestados à população, de forma a manter um equilíbrio com o orçamento. A relevância prática do presente trabalho se dá pelas informações produzidas, que poderão ser utilizadas de forma gerencial pela CGE-RJ, de modo a aperfeiçoar a maneira que se destina em atender às demandas do governo e da sociedade.

Com a finalidade de responder ao problema proposto, estabelecem-se os objetivos dessa pesquisa, divididos em objetivo geral e objetivos específicos, a saber:

OBJETIVO GERAL

- Verificar a eficácia dos procedimentos de controles internos, a partir da metodologia COSO I, na Auditoria Geral do Estado da CGE-RJ.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Apresentar as metodologias do modelo COSO I;
- Compreender as percepções dos servidores da Auditoria Geral do Estado (AGE) em relação aos controles já existentes na AGE e o modelo apresentado pelo COSO I; e

- Identificar as semelhanças nos controles internos apresentado no modelo COSO I e os controles já existentes na AGE.

O presente trabalho está estruturado em quatro capítulos, além desta introdução que apresenta uma contextualização do estudo, assim como a delimitação do tema, bem como a identificação e a justificativa do problema, além do objetivo geral e os objetivos específicos.

No primeiro capítulo, são expostos aspectos teóricos referentes ao controle interno, bem como seus conceitos e fundamentação legal, e os conceitos utilizados no método COSO.

Em seguida, no segundo capítulo, é apresentada a metodologia utilizada para o presente estudo, com base em sua classificação. Sendo assim, esse capítulo especifica o tipo de pesquisa e o método e os procedimentos utilizados.

No terceiro capítulo está exposta a avaliação do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, de acordo com os componentes instituídos pela metodologia COSO I, de forma a identificar as convergências entre a atividade de controle da CGE-RJ e o modelo publicado pelo COSO.

E ao final, no quarto capítulo, são apresentadas as considerações finais e sugestões para pesquisas futuras.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Uma das barreiras para o desenvolvimento social, econômico e institucional de um país é a corrupção, pois acaba gerando políticas públicas ineficazes, processos de tomadas de decisões governamentais inadequados, e desigualdades sociais, o que contribui para o descontentamento da sociedade, gerando uma insatisfação em relação à capacidade política das lideranças (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23597).

Pois, devido à grande variedade de demandas da sociedade, os Estados possuem uma atuação bastante ampla, uma vez que nem tudo que é essencial para uma comunidade é para outra, em razão de uma necessidade em um determinado momento pode deixar de existir, ou até mesmo o contrário: o que não se fazia necessário passa a ser exigido devido às novas circunstâncias. Diante dessa realidade, que está em constante mudança, acaba enfraquecendo o discernimento das prioridades tanto de quem governa quanto de quem controla, tornando um grande desafio para os governos e para os órgãos de controle (CHAMOUN, 2019, p. 322).

Assim Amorim *et al.* (2017, p. 58) entendem que o Estado, ao fazer com que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficiente, utiliza instrumentos de planejamento, técnicas de execução e as formas de controle para observar se os gastos estão sendo aplicados em conformidade com os mandamentos legais. Com isso são utilizados critérios de avaliações, os quais são utilizados para indicar o desempenho e a qualidade dos gastos públicos, como: abrangência, clareza, acessibilidade, comparabilidade, baixo custo, estabilidade etc., de modo a indicar os erros a serem corrigidos.

Assim sendo, os autores (p. 56) enfatizam que a ideia de gastar com qualidade vem substituindo o paradigma de que gastar mais é necessariamente melhor, buscando a entrega de um produto em relação aos custos aplicados. Com isso, o controle nos gastos públicos deve focar nos aspectos ligados à legalidade e à legitimidade como principal alvo.

Por isso os gestores públicos possuem grande importância, uma vez que eles têm capacidade de tomada de decisão. Com esse intuito, se exigem estratégia e racionalidade para alcançar o resultado esperado que atenda às políticas públicas efetivas da sociedade, necessitando de decisões constantes com distintas complexidades (DOMONT; VIANNA, 2021, p. 2).

Em vista disso, nos tópicos a seguir, os temas Governança Pública, Controle na Administração Pública e Metodologia aplicada pelo COSO foram aprofundados, de forma a

gerar subsídio acadêmico para as análises necessárias ao alcance dos objetivos da presente pesquisa.

1.1 Governança pública

1.1.1 Conceitos de governança

Governança pública é um conceito que se refere ao conjunto de processos, estruturas, normas e práticas adotados por governos para garantir a efetividade e a transparência na gestão pública.

Segundo Castro e Cavaleiro (2021, p. 100), a governança começou a ser discutida na esfera pública nas últimas décadas, tendo ganhado muita proporção por ser um tema muito relevante e que vem contribuindo para a disseminação de boas práticas.

Os autores (2021, p. 100), entendem que a governança é: “a capacidade de administrar bem, de implementar de maneira eficiente, eficaz e efetiva as políticas públicas, as quais, se bem praticadas, geram benefícios à sociedade em geral”. Para os autores, esses benefícios trazem uma melhor qualidade dos serviços públicos oferecidos aos cidadãos e agrega valor à sociedade, pois a população menos favorecida é que sai mais prejudicada devido à alta carga tributária que consome um percentual significativo de seus proventos e que acabam não recebendo a contrapartida do Estado.

A governança pública é um conjunto de mecanismos muito importante, pois tem o objetivo de estimular, desenvolver e aprimorar as técnicas de controle social das políticas públicas, de modo a auxiliar o enfretamento e controle da corrupção, para assim responder às demandas da sociedade (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23597).

A governança traz benefícios porque estabelece um ambiente propício para a tomada de decisão estratégica, transparência, participação cidadã, integridade e eficiência na gestão dos recursos públicos, o que pode levar a uma gestão mais eficiente e eficaz no setor público e a melhores resultados para a sociedade.

É notório que a governança pública é fundamental para uma boa gestão e que vem sofrendo mudanças nos últimos anos, principalmente no serviço público, pois proporciona melhores condições de trabalho para os servidores, refletindo conseqüentemente na qualidade

do serviço público prestado, de forma a impactar a sociedade como um todo (DOMONT; VIANNA, 2021, p. 2).

Nesse pensamento, os autores (2021, p. 13) definem governança como “um sistema de liderança, estratégia e controle sobre a gestão, enquanto a governabilidade são as estruturas políticas, jurídicas e estruturais do Estado que atribuirá a sua legitimidade e credibilidade nas ações públicas.”.

A governança pública tem como objetivo principal a promoção de políticas públicas eficientes, eficazes e responsáveis, com a participação da sociedade civil e o respeito aos direitos humanos.

O Tribunal de Contas da União (TCU) publicou em 2014 o Referencial Básico de Governança, no qual apresenta boas práticas de governança aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública, e que, ao tratar do tema, definiu governança no setor público (BRASIL, 2014, p. 33) como:

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Para o TCU, a governança está diretamente ligada à gestão, pois é responsável por avaliar a atuação da gestão através de direcionamento, monitoramento, e supervisão, com o objetivo de atender as necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas, conforme ilustrado na figura 1:



Fonte: BRASIL, 2014, p. 27.

Para Domont e Vianna (2021, p. 17), uma boa governança deve possuir uma visão de que a organização deve ser bem dirigida, monitorada, e incentivada, de forma a existir um bom relacionamento entre a administração, a diretoria, os órgãos de fiscalização e controle, e as demais partes interessadas.

Diante dos acontecimentos, o Governo Federal promulgou o Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispôs sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, que, no inciso I, do artigo 2º, definiu Governança Pública da mesma forma que foi estabelecida pelo TCU, trazendo um direcionamento para a atuação do Estado na implementação de boas práticas de governança, sendo considerado um marco para a governança pública no Brasil.

Castro e Cavaleiro (2021, p. 109), afirmam que as instituições ainda estão iniciando a utilização de boas práticas, tendo que amadurecer ainda sobre o tema, devido ao país caminhar a passos lentos quanto à inserção de boas práticas de governança, mas que ao aderirem as propostas toda a sociedade irá se beneficiar.

O TCU (BRASIL, 2014, p. 33), por meio do seu referencial básico de governança, foi o responsável em definir os princípios da boa governança aplicável às organizações públicas, os quais se baseiam na legitimidade, na equidade, na responsabilidade, na eficiência, na probidade, na transparência e na *accountability*.

Já o Decreto n.º 9.203/2017, trouxe como princípios os incisos elencados no artigo 3º, a saber: capacidade de resposta; integridade; confiabilidade; melhoria regulatória; prestação de contas e responsabilidade (*Accountability*); e transparência, demonstrado no Quadro 1.

Com a publicação do Decreto, a Casa Civil da Presidência da República elaborou o Guia da política de governança pública, em 2018. O trabalho tem como objetivo orientar a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, dando segurança e estabilidade à interpretação, e nele definiu os princípios:

Quadro 1 – Princípios da governança pública (continua)

Capacidade de resposta	Representa a competência de uma instituição pública de atender de forma eficiente e eficaz às necessidades dos cidadãos, inclusive antevendo interesses e antecipando aspirações.
Integridade	Representa a busca pela prevenção da corrupção e pelo fortalecimento dos padrões morais de conduta.
Confiabilidade	Representa a capacidade das instituições de minimizar as incertezas para os cidadãos nos ambientes econômico, social e político.
Melhoria regulatória	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.

Quadro 1 – Princípios da governança pública (conclusão)

Prestação de contas e responsabilidade (<i>Accountability</i>)	Representa a vinculação necessária, notadamente na administração de recursos públicos, entre decisões, condutas e competências e seus respectivos responsáveis. Trata-se de manter uma linha clara e objetiva entre as justificativas e os resultados da atuação administrativa, de um lado, e os agentes públicos que dela tomarem parte, de outro.
Transparência	Representa o compromisso da administração pública com a divulgação das suas atividades, prestando informações confiáveis, relevantes e tempestivas à sociedade. Inserida em um conjunto de princípios centrais que orienta a atividade pública, a transparência é um dos pilares para a construção de um governo aberto (<i>open government</i>).

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2018.

A governança pública é fundamental para a promoção da democracia e do desenvolvimento sustentável, bem como para o fortalecimento das instituições democráticas e a garantia da responsabilidade e prestação de contas por parte dos governantes. É um conceito em constante evolução, que busca constantemente aprimorar as práticas de gestão pública e garantir a participação e a voz da sociedade civil na tomada de decisões.

Uma vez apresentada o conceito de governança, passa-se a definir os princípios da transparência e *accountability*, a fim de aprofundar a discussão acadêmica sobre o tema.

1.1.2 Transparência

O princípio da transparência é uma das bases fundamentais da democracia e da boa governança. Ele se refere à obrigação dos governos e das instituições públicas de tornarem suas ações, decisões e processos transparentes e acessíveis ao público em geral.

Uma vez que, a sociedade carece de governos mais eficientes e que atendam às necessidades dos cidadãos que os colocaram no poder, tanto na aplicação quanto na gestão dos recursos. Para isso se faz presente a transparência, que exige mais esforços por parte das instituições, das organizações, dos governos e da sociedade civil, na divulgação das informações públicas (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23604).

Nesse sentido, os autores reforçam que a gestão dos recursos públicos exige dos gestores públicos e dos governantes um elevado grau de comprometimento e responsabilidade.

Para isso, a transparência se faz presente em todos os conceitos de governança, exigindo cada vez mais dos gestores em relação à prestação de contas que está sendo realizada, tanto

para os órgãos de controle, quando tratam das responsabilizações de seus agentes, quanto para a sociedade (DOMONT; VIANNA, 2021, p. 8).

Para Tavares e Romão (2021, p. 23605), a transparência está associada às práticas de integridade, de responsabilidade, de confiança e de divulgação social das informações. Em razão disso, deve ser implementada em todas as esferas de governo, visto que as informações governamentais e institucionais devem ser de domínio público e, por isso, o governo tem a obrigação de colocá-las para a consulta da sociedade, de modo que não desrespeitem as normas que regulamentam as divulgações para prejudicar as partes interessadas.

A transparência na governança pública envolve a divulgação de informações relevantes, como orçamentos, contratos, planos, políticas públicas, relatórios de desempenho, entre outros. Além disso, ela também engloba a prestação de contas e a participação ativa da sociedade na tomada de decisões.

Dado que, a sociedade tem necessitado de investimentos em infraestrutura, saúde, educação, mobilidade urbana, habitação e segurança, e isso vem exigindo atitudes positivas que visam à melhoria da gestão pública em vários aspectos por parte dos governantes, pois deve-se buscar a economia dos gastos público e o equilíbrio fiscal (CASTRO; CAVALEIRO, 2021, p. 100).

O TCU (BRASIL, 2014, p. 34) entende como transparência:

Transparência: caracteriza-se pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações de órgãos e entidades com terceiros.

Por isso, sempre que possível os governos devem realizar a divulgação oportuna de todas as questões relevantes relacionadas à organização, inclusive situação financeira, desempenho, composição e governança da organização.

Uma vez que o cidadão é um grande financiador do Estado por meio do pagamento de tributos, sendo assim acaba apresentando uma grande função na governança, podendo participar de todo o processo de gestão, seja de forma ativa durante a execução das ações, seja por meio de controle (DOMONT; VIANNA, 2021, p. 7).

Pensando nisso, se faz necessária a promoção de debates, valores e comportamentos que estimulem a transparência, para assim fomentar a construção de um ambiente propício para a interação social, pois o governo, o Estado (Administração Pública) e a sociedade civil devem

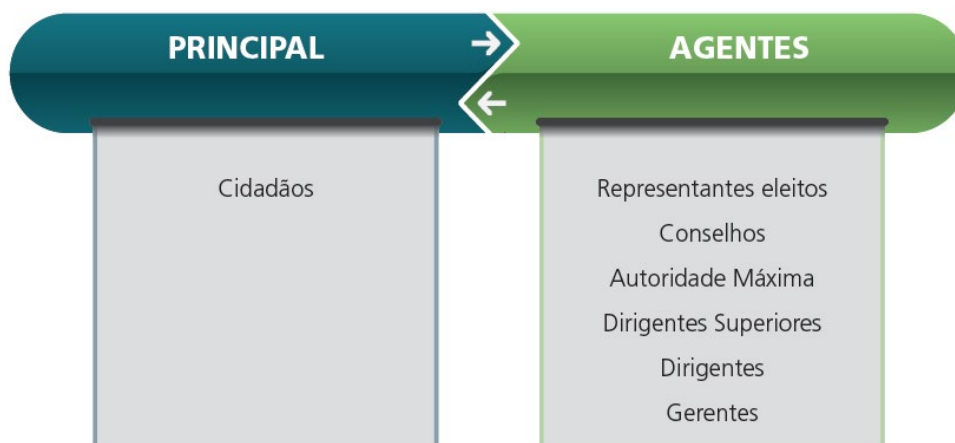
dinamizar o próprio processo de tomada de decisão nas políticas públicas, além do controle social (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23604).

Ao promover a transparência na governança pública, os governos e as instituições públicas demonstram sua responsabilidade e comprometimento com a democracia, bem como aumentam a confiança e a credibilidade junto à população.

Devido à má utilização e desperdício dos recursos públicos, o Estado acaba prestando um péssimo serviço, causando insatisfação por parte dos cidadãos, uma vez que a burocracia excessiva e os atendimentos fornecidos pela estrutura, acabam gerando crise econômica, escassez de recursos orçamentários, escândalos de corrupção, dentre outros (CASTRO; CAVALEIRO, 2021, p. 100).

Assim sendo, o TCU (BRASIL, 2014), ao tratar da relação dos cidadãos com os gestores, os dividiu em dois grupos, conforme figura a seguir:

Figura 2 – Relação principal-agente em um modelo direto de interação



Fonte: BRASIL, 2014, p. 27.

De fato, as informações geradas pelos governos necessitam de um conhecimento prévio da sociedade, visto que a mesma deve contribuir na melhoria e no aprimoramento da transparência, de modo a promover a cooperação dos atores no ambiente da governança, criando uma rede de cooperação, para assim tornar transparente as ações do próprio governo (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23605).

É importante ressaltar que o princípio da transparência não se limita apenas à divulgação de informações, mas também envolve a garantia de acesso à informação por parte da população, por meio de mecanismos como a Lei de Acesso à Informação.

Em resumo, a transparência na governança pública é um princípio fundamental para a promoção da democracia, da responsabilidade e do engajamento da sociedade na gestão pública.

1.1.3 *Accountability*

Accountability é um conceito importante na governança pública e se refere à responsabilidade que os governos e as instituições públicas têm em prestar contas à sociedade pelos seus atos e decisões. Em outras palavras, *accountability* é a obrigação de ser responsável, transparente e responsivo perante a sociedade.

Para Tavares e Romão (2021, p. 23608), *accountability* é compreendida como prestação de contas, ou seja, é responsável por promover o controle social, pois exige que o governo divulgue informações de suas ações, prestando contas à sociedade.

O TCU (BRASIL, 2014, p. 34) trata a *accountability* como:

Accountability: As normas de auditoria da Intosai conceituam *accountability* como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e organizações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades (BRASIL, 2011). Espera-se que os agentes de governança prestem contas de sua atuação de forma voluntária, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões (IBGC, 2010).

A *accountability* tem como finalidade promover uma interação entre o governo e a sociedade civil por meio de relações transparentes. Entretanto, deve-se promover maior participação da sociedade civil, por meio do controle social das políticas públicas, para se alcançar os objetivos da sociedade. Para isso devem ser respeitados os normativos vigentes e fortalecer o processo de tomada de decisões, bem como promover a responsabilidade organizacional, institucional e social para reforçar o uso adequado e eficiente dos recursos escassos (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23616).

Visto que, a função principal é garantir que os gestores públicos sejam responsabilizados pelos resultados de suas ações e decisões. Isso inclui a transparência na gestão dos recursos públicos, a responsabilização por eventuais irregularidades e a prestação de contas à sociedade sobre as atividades e resultados da administração pública.

Para melhorar a qualidade do serviço público é recomendado que cada organização pública busque utilizar mecanismos e boas práticas de governança, pois assim os recursos orçamentário serão melhor gasto e os serviços prestados terão uma melhor qualidade, tendo como resultado melhores benefícios a toda sociedade (CASTRO; CAVALEIRO, 2021, p. 109).

Um desses benefícios ocorre quando os gestores públicos que, ao prestarem contas de suas ações e decisões sobre as políticas públicas, permitem que os cidadãos participem e acessem as informações públicas, de modo que possam exigir melhores estruturas e condições de acompanhamento das informações (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23609).

Os autores (2021, p. 23616) reforçam que para fortalecer a *accountability*, a transparência e a capacidade de resposta devem ser estruturadas de forma a atender os problemas identificados, de modo a incentivar o diálogo entre o governo e os cidadãos que são representados pela sociedade civil, com a finalidade de melhorar as percepções das ações, atitudes, comportamentos, e o ambiente, produzindo, assim, a interação entre o governo e a sociedade civil.

A *accountability* envolve a adoção de mecanismos para monitorar, avaliar e comunicar o desempenho e as ações dos governos e das instituições públicas. Isso inclui a prestação de contas em relação aos recursos públicos, a transparência nas tomadas de decisões e a participação ativa da sociedade na fiscalização e avaliação das políticas públicas.

O governo, junto com Ministérios, órgãos públicos e administração direta e indireta, deve promover um ambiente propício a receber investimentos, para isso se faz necessário a reforma de suas políticas, e também mudanças na forma de conduzir suas atividades, tomando decisões mais eficazes. Para isso se faz necessário a utilização de princípios como: transparência e *accountability* (DOMONT; VIANNA, 2021, p. 18).

A *accountability* é um dos principais instrumentos de interação social, pois os cidadãos demandam uma maior responsabilidade do governo na gestão e na administração dos bens públicos, de modo a influenciar o comportamento do gestor, o que gera uma maior interação entre os gestores e os atores envolvidos, passando a ser um desafio (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23609).

Ao promover a *accountability*, os governos e as instituições públicas demonstram sua responsabilidade e comprometimento com a prestação de serviços de qualidade e a promoção do bem-estar social. Além disso, também aumentam a confiança e a credibilidade junto à população.

1.2 Controle na administração pública

O controle na Administração Pública decorre do princípio da indisponibilidade do interesse público, pois é por meio dele que se verificam se os atos editados pela Administração Pública foram expedidos com vistas à realização do interesse público, possibilitando a correção de atos administrativos que se destoem, obrigando a administração a descartar os que se distanciam e a executar apenas as decisões que efetivamente atendam a esse interesse (FARIA, 2020, p. 25).

A indisponibilidade do interesse público significa que a Administração, ao realizar seus atos, deve agir de acordo com o interesse da sociedade, não devendo ser o contrário, uma vez que o administrador não é o titular do patrimônio público e sim o povo. Nessa perspectiva, Faria (2020, p. 12) entende que a Administração não pode fugir dos comandos impostos pela Constituição e pelas normas infraconstitucionais, pois não pode tomar decisões que não satisfaçam os objetivos impostos ao Estado.

O controle na administração pública é uma prática essencial para garantir a legalidade, a eficiência e a eficácia das ações e decisões do poder público. O controle pode ser realizado de diferentes formas, como controle interno, externo e social.

Nesse sentido, Faria (2020, p. 2) afirma que, apesar desse princípio ser uma norma fundamental e estruturante do regime jurídico brasileiro, há poucas escritas sobre ele, tendo mais destaques os trabalhos que tratam da supremacia do interesse público sobre o privado, sendo um tema praticamente intocado aqui no Brasil, uma vez que a indisponibilidade do interesse público não é abordada como tema principal nos trabalhos, sendo analisado internamente de maneira pontual e/ou de forma acessória.

Contudo, é através dele que a administração pública fica impedida de descumprir os deveres que lhes são impostos (FARIA, 2020, p. 13), tornando necessário o controle dos atos praticados por seus gestores com mecanismos que permitem fazer a fiscalização, a orientação e a revisão.

Um desses tipos de mecanismo é o controle de legalidade, o qual atua sobre os Atos Administrativos e deve ser pautado em princípios, leis, decretos, resoluções e demais preceitos que estão em conformidade com a Carta Maior, de modo que não sobrepuje, devido à liberdade proveniente da discricionariedade que o administrador tem, pois não é cabível que deixem de ser observados os direitos e garantias fundamentais (GUERRA; COSTA, 2018, p. 11).

Com surgimento do controle na administração pública, deu-se origem a três tipos de controles: Interno, Externo e Social. Para o TCU (BRASIL, 2015, p. 6), que definiu os controles interno e externo, enquanto o controle social teve sua previsão na Constituição Federal de 1988, que estão melhor definidas no quadro a seguir:

Quadro 2 – Tipos de controle

Controle interno	é o controle decorrente de órgão integrante da própria estrutura em que se insere o órgão controlado
Controle externo	o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro, ou a auditoria realizada por um órgão que não é componente da estrutura da administração que está sendo fiscalizada
Controle social	previsto na Constituição Federal de 1988, é aquele exercido pela sociedade, o qual pode-se destacar duas formas: A primeira seria o voto, que é o sufrágio eleitoral, sendo um mecanismo nos governos democráticos. Já a segunda, está prevista no § 2º, do Art. 74 da CF de 88 no qual prevê que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2015, e CF, 1988.

O controle externo é realizado por órgãos e entidades independentes da administração pública, como tribunais de contas, com a finalidade de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos e verificar a legalidade e a efetividade das ações e decisões do poder público.

Para Chamoun (2019, p. 320), quanto ao controle externo, o autor afirma que modelo constitucional adotado no Brasil encarrega aos tribunais de contas, junto com o Poder Legislativo, a responsabilidade pela supervisão e tomada de contas dos recursos públicos utilizados pela administração pública.

Nesse contexto, Amorim *et al.* (2017, p. 59) discorrem que o Controle Externo ao avaliar as informações prestadas pelos gestores acaba assegurando a precisão das demonstrações financeiras e o cumprimento das leis, regulamentos e acordos para assim chegar as suas conclusões.

Com isso, Chamoun (2019, p. 319) ressalta que a finalidade dos órgãos de controle é garantir que a administração pública atue de acordo com princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico de forma a defender os interesses da sociedade.

Em relação ao controle social, o mesmo é exercido pela sociedade civil, por meio da participação em conselhos, audiências públicas, consultas populares e outros mecanismos de participação cidadã. Esse tipo de controle é importante para garantir a transparência e a responsabilidade dos gestores públicos perante a sociedade.

Portanto, o mesmo possibilitou que a sociedade acompanhasse de forma mais efetiva a utilização dos recursos públicos pelos gestores, tanto da administração direta quanto da indireta, com a implementação da transparência (REIS; ANZOLIN, 2020, p. 446).

Também é importante destacar que o momento em que os controles internos e/ou externos são realizados, são classificados em três períodos: prévio, concomitante e posterior. Diante disso, o TCU (BRASIL, 2015, p. 6 e 7), ao tratar desses momentos, assim os considerou:

Quadro 3 – Momento em que se efetua o controle

Controle prévio	quando o ato administrativo fica sujeito à autorização ou à aprovação prévia, visando impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público;
Controle concomitante	é o que acompanha a atuação administrativa no momento em que o ato administrativo é executado, como, por exemplo, o acompanhamento do procedimento licitatório, a execução orçamentária da despesa etc.;
Controle posterior	tem o objetivo de rever os atos já praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los. Conforme exemplifica Di Pietro, abrange atos como os de aprovação, homologação, anulação, revogação, convalidação.

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2015.

Quanto ao aspecto controlado, é classificado em controle de legalidade e legitimidade, no qual verifica se o ato foi praticado em conformidade com o ordenamento jurídico; e o de mérito, que verifica a oportunidade e conveniência do ato. O TCU (BRASIL, 2015, p. 7) entende que:

Quadro 4 – Aspecto controlado

Quanto à legalidade	é o controle que pode ser exercido pelos três Poderes sobre a legalidade dos atos administrativos, verificando se esses estão de acordo com as normas;
Quanto ao mérito	é exercido pela própria Administração Pública verificando a oportunidade de realização do ato administrativo.

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2015.

Em relação à amplitude, a classificação do controle subdivide-se em hierárquico e finalístico. Neves Junior (2018, p. 44) trata dessa classificação conforme exposto no quadro a seguir:

Quadro 5 – Amplitude ou hierarquia do controle

Controle hierárquico	sempre será inerente ao controle interno; é característico do Poder Executivo, mas é extensivo aos demais, referente às funções administrativas por eles executadas. Não pode haver controle hierárquico entre poderes diversos, muito embora os três Poderes inter-relacionam-se, suas independências são preservadas.
Controle finalístico ou por vinculação	consiste na verificação da legalidade e do enquadramento do ente controlado no programa geral do Governo estabelecido em lei. É um controle limitado, pois carece de normas legais para traçarem as finalidades objetivadas e os atributos a

	serem exercidos, e externo, este adjetivo exprime a ideia que não existe subordinação entre os institutos envolvidos, não há hierarquia.
--	--

Fonte: Adaptado de Neves Junior, 2018, p. 44 e 45.

Em conjunto, esses tipos de controle contribuem para garantir a transparência, a eficiência e a efetividade da gestão pública, bem como para prevenir e combater a corrupção e outros tipos de irregularidades na administração pública.

No que se refere ao Estado do Rio de Janeiro, a lei n.º 7.989, de 14 de junho de 2018 criou a CGE-RJ, a qual estabeleceu diversas competências para a Auditoria Geral do Estado, dentre elas destaca-se a de regular e atuar, no âmbito do Poder Executivo, a atividade de auditoria interna, especialmente nas modalidades de auditoria de conformidade, auditoria de desempenho e serviços de assessoramento para adicionar valor e melhorar as operações dos órgãos e entidades.

Para Silva (2002, p. 6), na auditoria interna “o escopo do trabalho tem maior amplitude em relação à auditoria externa, abrangendo o estudo e avaliação permanente do sistema de controle interno, sua adequação e desempenho”. Diante do exposto, pode-se destacar que a auditoria deve tratar igualmente as áreas de competência contábil, financeira, operacional, orçamentária, patrimonial, gerencial, entre outras (SILVA, 2002, p. 5).

A lei responsável por criar a CGE-RJ discorre que a Ouvidoria Geral do Estado tem a competência de coordenar a implantação e a supervisão de sistemas de acesso entre o cidadão e a Administração Pública, correspondendo às suas necessidades de disponibilidade e facilidade de uso, para recepcionar, examinar e dar tratamento às manifestações e aos pedidos de acesso à informação, e encaminhá-las aos órgãos e entidades competentes para as providências cabíveis.

Em relação à Corregedoria Geral do Estado, a lei informa como competência as funções de planejar, coordenar, controlar e avaliar as atividades de correição no âmbito do Poder Executivo Estadual; e estruturar, em caráter permanente, as comissões condutoras dos processos instaurados ou avocados pelo Controlador-Geral para a apuração de ilícitos funcionais e da responsabilidade administrativa da pessoa jurídica. Essas comissões são formadas por servidores, treinados para a atividade de investigação, sendo possível a requisição de especialistas de órgãos ou entidades públicas estaduais para auxílio técnico, em razão da especificidade do conhecimento requerido.

Com o objetivo de regular e controlar as atividades desempenhadas pela CGE-RJ, foi criado o Conselho Superior do Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (COSCIERJ), que

é responsável por estabelecer diretrizes gerais de atuação e avaliar anualmente o desempenho da CGE-RJ.

Vale destacar que a CGE-RJ foi instituída sem aumento de despesas, a partir das transferências de servidores pertencentes à Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro (SEFAZ), que passaram a formar o quadro de pessoal efetivo da Controladoria, sendo oriundos das carreiras de Analista de Controle Interno e Agente de Controle Interno, de que tratam a Lei n.º 5.756/2010 e a Lei n.º 6.601/2013, sendo que o cargo de Analista de Controle Interno passou a ser denominado Auditor do Estado, a partir da data de publicação da Lei que a criou, mantendo as mesmas atribuições e funções, com todos os seus direitos, garantias e deveres.

1.2.1 Controle interno

Os órgãos estaduais enfrentam grandes desafios na entrega dos serviços à sociedade devido a enorme complexidade nas atividades desempenhadas inerentes ao seu campo de atuação. Essa complexidade reforça a necessidade de controle, com o objetivo de se obter uma razoável segurança no alcance das metas pretendidas pelas instituições, conforme preconiza Fernandes *et al.* (2017, p. 648):

O controle é uma das cinco funções universais da Administração, que são: Prever, Organizar, Comandar, Coordenar e Controlar. É instrumento essencial para atingir os objetivos propostos no planejamento estratégico, pois é ele quem dá o feedback para as ações corretivas.

Pederneiras *et al.* (2017, p.3), ressaltam que o controle inicial não vem de fora para dentro, pois a precaução deve ocorrer dentro da própria casa, de modo que os processos sejam sistematizados e monitorados para que sejam evitados desperdícios.

Já Reis e Anzolin (2020, p. 447), salientam que quando o controle é exercido dentro de um mesmo Poder, através de órgãos que integram a uma estrutura própria, é classificado de Controle Interno.

Na administração pública, o controle interno é uma prática de gestão que tem como objetivo avaliar a eficácia, eficiência e efetividade dos processos e operações administrativas, bem como prevenir e corrigir desvios e irregularidades na gestão dos recursos públicos.

Diante do exposto, Souza *et al.* (2020, p. 156) ressaltam, que o controle interno, conforme as normas de auditoria, deve planejar os processos, implementados e mantidos pela administração, ou responsáveis pelas governanças, bem como os dos demais colaboradores.

Para Machado e Tonin (2012, p. 5 e 6), o controle é um mecanismo capaz de coibir abusos, desvios e condutas impensadas por parte do gestor, entretanto o mesmo não existe com a finalidade de penalizar, mas sim de corrigir e prevenir os erros. Os autores ressaltam que não é algo ruim, pois auxilia os gestores no cumprimento das normas constitucionais e infraconstitucionais, trazendo um grande benefício à sociedade, com a certeza de uma correta aplicação dos recursos públicos.

O controle interno é exercido por meio de auditorias, análises, fiscalização e outros mecanismos que verificam se as atividades estão sendo realizadas de acordo com a legislação, as normas e os regulamentos estabelecidos. Ele é realizado pelos órgãos e entidades da administração pública.

Nessa linha de pensamento, Ribeiro Filho *et al.* (2008, p. 56) entendem que cada órgão, de acordo com a sua competência e limitação, deve realizar o controle de todas as atividades desenvolvidas pela administração pública.

Essas atividades devem convergir para que o controle ocorra antes, durante e depois de sua realização, sendo implementadas ações gerenciais para garantir a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência de todos os atos praticados pelos gestores, resultando em um ambiente ético, eficiente, eficaz e efetivo das atividades. O controle interno inexistente ou fragilizado deixa o órgão frágil e sujeito à fraude e aos desvios de recursos (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2008, p. 50).

Reis e Anzolin (2020, p. 445) ressaltam que, em relação aos atos praticados, o legislador pode estabelecer, a depender da situação, quais atos serão adotados no controle prévio, ou seja, antes da realização da despesa.

O controle interno tem a finalidade de observar e proteger os bens patrimoniais, para isso é necessário examinar as informações contábeis e os dados administrativos, abrangendo toda a organização (SOUZA *et al.*, 2020, p. 157).

A partir desses conceitos e definições, compreende-se que o controle interno exerce um papel importante no que se refere à verificação de métodos, coordenação e constatação dos cumprimentos de normas legais, bem como a execução das regras operacionais administrativas de uma empresa, como também uma supervisão geral pelo controle de erros e ou fraudes, com o intuito de se proteger o desempenho e o patrimônio de uma entidade (SOUZA *et al.*, 2020, p.158).

O processo de controle é responsável pela produção de informações que auxilia a tomada de decisões ao realizar os objetivos da entidade. As decisões tomadas na administração pública têm que estar de acordo com as legislações federais, estaduais e municipais, pois tudo aquilo que não está expressamente permitido em lei é proibido (MACHADO; TONIN, 2012, p. 8).

Nesse raciocínio, Silva *et al.* (2017, p. 26) enfatizam que as legislações que tratam da funcionalidade dos controles internos no setor público estão disciplinadas em diversas normas, como a Constituição Federal do Brasil, a Lei Complementar n.º 4.320/1964 - Lei de Finanças Públicas, e a Lei Complementar n.º 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal. Os autores destacam que essas normas fazem referências aos controles interno e externo no setor público, porém não trazem definições ou especificações em relação a sua natureza. Como exemplo eles falam da Lei n.º 8.666/1993 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos), que faz referência à necessidade de controle das despesas resultante dos contratos, e falam também da atuação dos Tribunais de Contas e dos órgãos integrantes do sistema de controle interno.

O Controle Interno é um controle pleno, de legalidade, conveniência, oportunidade e eficiência conforme Súmula n.º 473 do Supremo Tribunal Federal, realizada em Sessão Plenária de 03/12/1969:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Sousa *et al.* (2017, p.158) discorre que o estudo e a preocupação das organizações com o controle interno são um tema aparentemente recente na literatura acadêmica e na prática profissional. Mesmo apresentando falhas para suportar desafios complexos, vem acompanhando a evolução.

Os autores argumentam que a teoria, as práticas e os conceitos de Controle vêm evoluindo em decorrência da complexidade das estruturas que os órgãos e entidades estão inseridos, pois antigamente, mais precisamente no século XIX, a sociedade era majoritariamente rural, enquanto que nos dias de hoje é mais tecnológica, sendo muitos trabalhos realizados de forma virtual, não existindo uma padronização da definição de Controle Interno na literatura e também na prática. Entretanto apesar de vários conceitos e visões diferentes utilizadas no setor público e privado, que os caracterizam como um processo, como um sistema, ou até como um setor de uma organização responsável por exames ou inspeções,

acabam por seguir o mesmo caminho no momento de controlar e fiscalizar a aplicação dos recursos (SOUSA *et al.*, 2017, p. 158).

A sociedade é dinâmica e está sempre mudando, o que exige a criação de mecanismos de controle com o objetivo de fiscalizar se os atos da administração pública estão de acordo com as cobranças feitas pelos cidadãos, maximizando a utilização dos recursos públicos, evitando erros, fraudes e desperdícios, sendo mais fácil quando o sistema de controle é atuante (MACHADO; TONIN, 2012, p. 3).

A partir da década de 1990, as organizações buscaram pela uniformização conceitual e por um direcionador comum de ações para assegurar o atingimento dos objetivos institucionais, permitindo o compartilhamento de experiências, surgindo no decorrer da década diversos modelos ou estruturas conceituais (*frameworks*), que integraram a teoria com a prática (SOUSA *et al.*, 2017, p. 159).

Existem três conceitos, que por serem próximos, às vezes são considerados similares, a saber: auditoria interna, controle interno e sistema de controle interno. A auditoria interna é uma ferramenta instrumental utilizada para medir a eficiência do controle interno. Por sua vez o controle interno é um conjunto de procedimentos e normas que limitam as decisões e ações governamentais, coibindo erros ou fraudes, sendo uma atividade essencial para a administração, a qual se subordina ao titular do órgão ou entidade, opinando sobre os atos administrativos executados pela administração de forma a emitir opinião, preventiva ou corretiva, das ações a serem desempenhadas, com o objetivo de promover o seu monitoramento de forma a identificar os riscos eminentes do processo na execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial. Por fim o sistema de controle interno é um órgão central de coordenação (PERDENEIRAS *et al.*, 2018, p. 5 e 13).

O sistema de controle interno sofreu significativas modificações nos últimos anos, tanto na estrutura quanto nas atividades, o que possibilitou uma maior eficiência na gestão pública, contribuindo para a prevenção de falhas, fraudes e corrupção, através da aplicação de modernos instrumentos de monitoramento e gestão de risco das atividades desenvolvidas pelos agentes públicos, como a lei anticorrupção e a lei de acesso à Informação, criação de um programa de integridade na gestão pública, criação do estatuto das empresas estatais, entre outros, contribuindo para evitar perdas e gastos desnecessários (SILVA *et al.*, 2017, p. 34).

A necessidade de aprimoramento do sistema de controle interno na estrutura governamental brasileira se dá pelo atual momento de crise política e o elevado número de reportagens divulgadas na mídia nos últimos anos sobre fraude e corrupção na estrutura governamental (SILVA *et al.*, 2017, p. 21).

Uma forma de prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos é adotar a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que, traduzido para o português, refere ao (Comitê das Organizações Patrocinadoras), que ficou conhecido apenas pela sua sigla no idioma original – COSO que é uma organização sem fins lucrativos, dedicada a melhoria dos relatórios financeiros, cuja missão é ajudar as organizações a melhorar o desempenho, desenvolvendo uma liderança inovadora que aprimore o controle interno, a gestão de riscos, a governança e a prevenção de fraudes e é patrocinado pelas cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos da América², e teve como primeiro objeto de estudo os controles internos das empresas, se tornando referência, pois delimitou padrões para implementar e validar os procedimentos de controles internos (RHODEN *et al.*, 2019, p. 48).

Em 1992, o COSO publicou o estudo Controle Interno – Estrutura Integrada, que estabelece uma estrutura de controles internos e fornece ferramentas de avaliação para uso de empresas e de outras entidades para avaliar seus sistemas de controle. Esta estrutura foi revisada e reeditada em maio de 2013³. Em vigor a partir de 15 de dezembro de 2014, a estrutura de 1992 foi substituída e não está mais disponível.

O controle interno é definido da seguinte forma pelo COSO:

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 a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013, p. 6).

No setor público, por meio do Tribunal de Contas da União (TCU), que aderiu as recomendações da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a qual é uma entidade internacional autônoma, independente e apolítica com sede em Viena, na Áustria (no Tribunal de Contas da Áustria), e responsável por emitir normas e regulamentos que orientam as atividades e procedimentos de auditoria governamental, se alinhou em 2004 com as práticas preconizadas pela estrutura do COSO (SOUSA *et al.*, 2017, p. 159). Destacam ainda os aludidos autores (p. 161):

²AICPA: *American Institute of Certified Public Accounts* - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados; AAA: *American Accounting Association* - Associação Americana de Contadores; FEI: *Financial Executives International* - Executivos Financeiros; IIA: *The Institute of Internal Auditors* - Instituto dos Auditores; e IMA: *Institute of Management Accountants* - Instituto dos Contadores Gerenciais.

³Disponível em <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>. Acesso em: 25/08/2021.

Já na perspectiva do desempenho organizacional, o controle gerencial é posto como aquele que averigua quantidades e qualidades de cada resultado da entidade. É usado para acompanhar o desempenho dos atores organizacionais quanto ao atingimento de suas metas com o mínimo de recursos despendido. Nessa perspectiva a efetividade do controle organizacional é atingida quando há similaridade entre os objetivos individuais e os objetivos organizacionais.

Uma boa gestão não se alcança somente com o estabelecimento de metas, por isso o controle interno tem que estabelecer parâmetros de controle e apurar se estão sendo seguidos, auxiliando a administração verificar se os objetivos estão sendo alcançados ou não, corrigindo os eventuais desvios (FERNANDES *et al.*, 2017, p. 648 e 649).

O desempenho das instituições é verificado pelo controle gerencial, pois é através dele que se observam a qualidade e a quantidade dos resultados dos trabalhos desempenhados pelas organizações, de forma a verificar se as metas estão sendo atendidas, e se os recursos estão sendo aplicados da melhor forma possível e de maneira que os objetivos dos cidadãos estejam ao encontro dos objetivos das entidades. Com isso o controle gerencial faz parte das organizações de forma a contribuir para o alcance das metas, desde que tenham uma estrutura de governança clara, por isso muitas organizações buscam modelos já referenciados para usar como apoio na implementação e no gerenciamento que foi observado a partir da década de 1980, no qual as instituições se estruturaram de forma mais objetiva na busca da melhoria de forma que passaram a contribuir para a gestão e não só para a contabilidade e a auditoria (SOUSA *et al.*, 2017, p. 161 e 162).

Por isso, Ribeiro Filho *et al.* (2008, p. 50), entendem que “entidades sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, ficam sujeitas aos descaminhos, aos desvios de recursos, à gestão fraudulenta”.

Por isso, é fundamental que os órgãos e entidades públicas mantenham um controle interno efetivo e atuante, com o objetivo de garantir a eficiência, eficácia e transparência na gestão dos recursos públicos. O fortalecimento do controle interno é um processo contínuo, que envolve a capacitação dos servidores, o uso de tecnologia e a melhoria dos processos e procedimentos da administração pública (BRASIL, 2014, p. 75).

Já que, os controles precisam ser geridos de forma adequada para serem eficientes e eficazes, pois estão relacionados à redução de fatores que possam impactar no não atingimento das metas organizacionais (SOUSA *et al.*, 2017, p. 172). Por isso Souza *et al.* (2020, p.159) entendem que o controle interno, com avaliações apropriadas, fornece comunicação favorável quanto às demonstrações contábeis, aumentando os aspectos de confiança, o que diminui a predisposição para erros ou fraudes.

Sendo assim, Sousa *et al.* (2017, p. 156) ressaltam que as características do controle estão relacionadas a sua forma funcional e que isso afeta a eficácia da gestão do sistema de controle em relação à definição de responsabilidade sobre as suas ações.

Para realizar os objetivos do processo de controle, a administração deve possuir o máximo de informação possível, pois através dela será possível a tomada de decisão, uma vez que as decisões devem ser tomadas de acordo com as legislações (MACHADO; TONIN, 2012, p. 8).

Com o decorrer do tempo, muitos escândalos contábeis foram evidenciados em razão de fraudes e/ou corrupção acarretando no surgimento de normas mais amplas e complexas para o atingimento das demandas sociais, evidenciando o tema risco e controle tanto na área pública quanto na privada (SOUSA *et al.*, 2017, p. 157).

Nesse contexto, observa-se a importância do Controle Interno, em razão da corrupção disseminada pelo aparato político (JESUS, 2019, p. 201), exigindo mais dos órgãos de controle e da participação da sociedade, a qual ajuda a fiscalizar as atividades executadas pelos gestores, departamentos e órgãos, de modo a evitar o mau emprego dos recursos públicos prejudicando os serviços prestados à população, de forma a manter um equilíbrio com o orçamento.

Nessa linha, a divisão e o balanceamento das ações do controle tanto interno quanto externo é fundamental para eficiência de sua ação bem como um estudo mais aprofundado, pois o Controle Interno está ligado à estrutura de governança da organização, enquanto o Externo está ligado às estruturas implícitas e explícitas da própria organização, formada por instituições criadas especificamente para realizar tais finalidades (SOUSA *et al.*, 2017, p. 157).

Com isso, a definição da contabilidade pelo controle interno apresenta plano e ações da organização para manter seus ativos seguros, se tornando um instrumento essencial no controle, pois assegura e checa a fidedignidade das informações geradas e prestadas, de modo que as organizações a utilizam para evidenciar seus ativos e fornecer informações para garantir que as políticas definidas pelas instituições sejam atendidas de forma mais eficiente (SOUSA *et al.*, 2017, p. 158).

Sousa *et al.* (2017, p. 159) informam em seu trabalho que as instituições vêm buscando uma uniformização dos conceitos com direcionadores em comum de forma a permitir o compartilhamento de suas experiências, de modo a tornar o aprendizado do Controle mais eficiente para atingir seus objetivos institucionais. No setor público brasileiro é observada essa evolução, alinhada com as teorias de controle, entretanto, de forma lenta, pois as normas como a Lei n.º 4.320/1964 e o Decreto-Lei n.º 200/1967 refletem a prevalência da escola contábil da década de 1960 que é fundamentada na teoria burocrática, enquanto que o art. 74 da

Constituição Federal de 1988 e as normas constitucionais, como o art. 74 da Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar 101/2000, institucionalizam os conceitos e práticas para atuação dos sistemas gerenciais na proteção do patrimônio e na busca da eficácia das políticas públicas.

Na pesquisa realizada por Souza *et al.* (2020, p. 167) foi constatada que um dos aspectos que afeta a eficácia do controle é a estruturação do órgão de forma inadequada, no qual as responsabilidades e chefias são organizadas de forma desacertada, necessitando de uma uniformização conceitual nas organizações públicas e privadas. ideal seria uma estrutura alinhada com a definição clara de suas linhas de responsabilidades, de forma a orientar a própria implantação por todos os membros em uma organização.

Em sua pesquisa, Sousa *et al.* (2017, p. 171) identificaram como um dos maiores problemas nas instituições é a criação de mecanismo de monitoramento, pois as organizações como um todo não investem em planejamento com processos mais estruturados para medir e corrigir problemas.

Através de uma gestão estruturada, as organizações públicas podem mitigar os riscos envolvidos nos processos, pois os controles estão sempre relacionados aos fatores que afetam o atingimento das metas estabelecidas, de forma que sejam geridos para tornar a gestão mais eficiente e eficaz. Em seu estudo os autores identificaram que as estruturas gerenciais de controle interno, sem a segmentação entre setor público ou privado, têm a tendência de serem ineficientes e ineficazes, pois não existe uma compreensão do conceito Controle Interno, o que acarreta na não responsabilização, ou até na responsabilização desproporcional dos agentes responsáveis por executar as ações, apesar de acadêmicos contribuírem com novos conceitos e modelos a cada mudança organizacional (SOUSA *et al.*, 2017, p. 172).

Assim, o controle interno é um instrumento importante para garantir a transparência, a eficiência e a eficácia da administração pública, promovendo uma gestão pública responsável e comprometida com o interesse público. Ele também contribui para prevenir e combater a corrupção e outras irregularidades na gestão pública.

1.3 Metodologia COSO

A metodologia COSO é um modelo de gestão de riscos utilizado por empresas, organizações e governos para avaliar, gerenciar e monitorar os riscos e controles internos.

Desenvolvido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (Comitê das Organizações Patrocinadoras), que é uma organização privada criada nos Estados Unidos da América, em 1985, formada por cinco instituições (Associação Americana de Contadores (AAA), Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), Executivos Financeiros Internacionais (FEI), Instituto dos Contadores Gerenciais (IMA) e do Instituto dos Auditores Internos (IIA).

Com o objetivo de prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos da organização, esse comitê tem como propósito aprimorar a performance e a supervisão organizacional e reduzir a extensão das fraudes, fornecendo liderança de pensamento no desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e fraude.

Para Lizot *et al.* (2018, p. 39), os controles internos são estabelecidos por três elementos: “as políticas, os procedimentos e as práticas constituídas pela própria administração da entidade, com o intuito de contribuir na verificação e no gerenciamento de riscos relativos às atividades desenvolvidas”.

Em 1992, o COSO publicou o estudo Controle Interno - Estrutura Integrada, que estabelece uma estrutura de controles internos e fornece ferramentas de avaliação para uso de empresas e de outras entidades para avaliar seus sistemas de controle. Esta estrutura foi revisada e reeditada em maio de 2013⁴. Em vigor a partir de 15 de dezembro de 2014, a estrutura de 1992 foi substituída e não está mais disponível. Esse trabalho do COSO tem como objetivo fornecer uma estrutura conceitual para o estabelecimento, avaliação e melhoria dos sistemas de controle interno nas organizações.

O COSO elaborou seus trabalhos com o objetivo de ajudar as empresas no aperfeiçoamento dos seus sistemas de controle interno, sendo uma estratégia facilitadora no gerenciamento de riscos da organização, resultando na padronização dos conceitos de controle interno (PAIXÃO *et al.*, 2019, p. 246 e 247).

Para o COSO (2013, p.6) existem diferentes aspectos de controle interno, sendo que em sua estrutura são apresentadas três categorias de objetivos:

- Operacional – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.

⁴Disponível em <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>. Acesso em: 25/08/2021.

- Divulgação – Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.
- Conformidade – Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Em virtude dos grandes escândalos ocorridos nos Estados Unidos da América e a quebras de grandes empresas em função das fraudes que acarretaram grandes prejuízos aos seus investidores, surgiu a necessidade de melhorar os processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos, por meio de novas leis, regulamentos e de padrões a serem seguidos.

Em 2004, foi publicado o Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, com um foco mais voltado para o gerenciamento de riscos corporativos. Esse novo modelo incorporou o modelo COSO I e ampliou o alcance do controle interno, focando no gerenciamento de riscos e governança corporativa. Esta estrutura foi atualizada em 2017⁵.

A definição de gerenciamento de riscos corporativos, de acordo com o COSO II (2013, p.4) é:

O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

O gerenciamento de riscos para as organizações é um mecanismo muito importante, diante disso foram editadas leis e normativos nacional e internacionalmente de modo a buscar a padronização de mecanismos eficazes de controle (PAIXÃO *et al.*, 2019, p. 249).

No COSO II, os componentes passaram a ser em número de oito, (Ambiente de Controle; Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; Avaliação de Riscos; Resposta a Riscos; Atividades de Controle; Informações e Comunicações; e Monitoramento.).

Como pode-se observar, três componentes foram acrescentados aos já existentes no COSO I (Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; e Resposta a Riscos). A diferença do COSO I para o COSO II é que o COSO I não aborda o gerenciamento de riscos, detalhado.

⁵Disponível em <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>. Acesso em: 12/02/2022.

A metodologia COSO é um modelo abrangente que permite uma gestão integrada e estruturada de riscos e controles internos em uma organização, fornecendo um quadro de referência para a gestão de riscos e controles internos.

Uma vez conceituada a metodologia desenvolvida pelo COSO, passa-se a apresentação do modelo COSO I que promove a sustentação e a orientação necessária a elaboração do trabalho em questão.

1.3.1 COSO I

O COSO I visa fortalecimento dos controles internos, de modo a fornecer para a alta administração uma visão do funcionamento dos controles internos, da avaliação dos riscos frente aos objetivos da entidade, podendo ser aplicada a todas as organizações.

A estrutura foi desenvolvida com o objetivo de fornecer uma orientação abrangente para o estabelecimento de um sistema de controle interno efetivo em organizações públicas e privadas.

O modelo proposto pelo COSO tornou-se referência, pois uniformizou a definição de controle interno, determinou os objetivos e as responsabilidades dos administradores, de forma a estipular padrões, de modo que o método implementado possibilitou avaliar os controles e os riscos internos (LIZOT *et al.*, 2018, p. 40).

O COSO I definiu cinco componentes integrados (1 – Ambiente de Controle; 2 – Avaliação de Riscos; 3 – Atividades de Controle; 4 – Informações e Comunicações; e 5 – Monitoramento), ou seja, o Controle Interno era formado por esses cinco componentes, relacionados às três categorias de objetivos anteriormente citados.

A seguir, apresenta-se as definições de cada um componente.

Quadro 6 – Componentes de controle interno (continua)

Ambiente de controle	O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização.
----------------------	---

Quadro 6 – Componentes de controle interno (continuação)

Ambiente de controle	O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. O ambiente de controle resultante tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno.
Avaliação de Risco	<p>Toda entidade enfrenta vários riscos de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.</p> <p>Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias: operacional, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. A avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.</p>
Atividades de Controle	Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.
Informação e comunicação	A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

Quadro 6 – Componentes de controle interno (conclusão)

Atividades de monitoramento	Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável.
-----------------------------	--

Fonte: Adaptado de COSO, 2013.

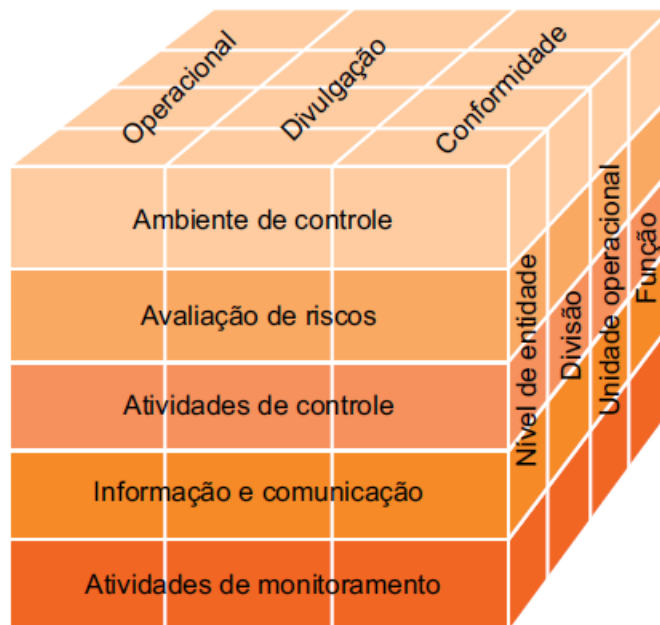
Esses componentes de controle interno juntos com os objetivos, somados à estrutura organizacional, são apresentados como uma matriz tridimensional em forma de cubo.

1ª dimensão: categorias de objetivos (operacional, divulgação e conformidade), são representados pelas colunas.

2ª dimensão: componentes de controle (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento), são representados pelas linhas.

3ª dimensão: estrutura organizacional da entidade.

Figura 3 – Matriz tridimensional do COSO I



Fonte: COSO, 2013.

O COSO estabeleceu 17 princípios, que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente. Eles deram origem a partir dos componentes de controle, e também são aplicados aos objetivos operacionais, divulgação e conformidade, de forma que ao aplicar todos esses princípios a entidade apresentará um controle interno eficaz (COSO, 2013, p. 9).

A seguir é apresentado um quadro relacionando todos os 17 princípios com seus respectivos componentes.

Quadro 7 – Princípios associados a cada componente

Ambiente de controle	<ol style="list-style-type: none"> 1. A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos. 2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno. 3. A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos. 4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos. 5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.
Avaliação de Risco	<ol style="list-style-type: none"> 6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos. 7. A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados. 8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos. 9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.
Atividades de Controle	<ol style="list-style-type: none"> 10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos. 11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos. 12. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.
Informação e comunicação	<ol style="list-style-type: none"> 13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno. 14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle. 15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.
Atividades de monitoramento	<ol style="list-style-type: none"> 16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno. 17. A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.

Esses princípios são inter-relacionados e devem ser aplicados em conjunto para garantir a eficácia do controle interno. Eles são amplamente reconhecidos como um guia para o estabelecimento de um sistema de controle interno efetivo em organizações públicas e privadas.

O Modelo COSO I é considerado um modelo referência para a gestão de riscos e controles internos, fornecendo um quadro de referência para as organizações avaliarem seus sistemas de controle interno e identificarem áreas que precisam ser melhoradas. Ele também contribui para o aprimoramento da transparência e da responsabilidade na gestão das organizações, promovendo a confiança e a credibilidade na tomada de decisões e nas informações financeiras.

2 METODOLOGIA

Para realizar a escolha da metodologia, segundo Vergara (2016, p. 95), “é fundamental ter em mente o que se pretende pesquisar, e o que se espera descobrir e aprender com a pesquisa”, pois são utilizados métodos, técnicas e procedimentos para alcançar o objetivo desenvolvido por cada ciência.

Dessa forma, este capítulo apresenta os métodos e procedimentos utilizados na realização dessa pesquisa, com o propósito de alcançar os objetivos deste estudo. Para melhor apresentação, o capítulo foi dividido em subcapítulos nos quais foram abordados as principais características metodológicas da pesquisa, os procedimentos de coleta de dados, análise e tratamento.

2.1 Classificação da pesquisa

A pesquisa “tem como objetivo fornecer respostas aos problemas que são propostos”, sendo um procedimento racional e sistemático utilizado “quando não se dispõe de material informativo suficiente para solucionar o problema”. Assim sendo, a pesquisa utiliza-se de métodos e técnicas de investigação científica para ser desenvolvida (GIL, 2017, p.17). O autor (2017, p. 33), de acordo com os objetivos gerais e específicos, classifica a pesquisa em exploratórias, descritivas e explicativas.

Portanto, essa pesquisa se caracteriza em exploratória e descritiva. Exploratória, porque, embora o COSO I seja uma metodologia que exista há 31 anos e alvo de estudo em diversas áreas de investigação, não se verificam a existência de estudos que abordem a sua aplicação dentro da Auditoria Geral do Estado (AGE). Descritiva, porque visa descrever percepções, expectativas e sugestões dos servidores da AGE quanto a sua aplicabilidade na busca de uma gestão mais eficiente.

Em relação às fases dessa pesquisa, que se caracteriza como teórica-empírica, a mesma se divide em duas etapas. Na etapa teórica utilizou-se como meio de pesquisa o levantamento bibliográfico na coleta dos dados secundários, pois recorreu ao uso de material acessível ao público em geral, como livros, artigos e legislações pertinentes ao tema pesquisado. Em relação à etapa empírica, foi utilizada a análise documental, uma vez que fez-se o uso das legislações

que regem o controle interno no Estado do Rio de Janeiro, bem como os trabalhos desenvolvidos pela própria AGE, e de caráter qualitativa, visto que foram realizadas entrevistas em profundidade, seguindo um roteiro semiestruturado, com os servidores da AGE pertencentes ao cargo exclusivo da carreira de Auditor do Estado com mais de oito anos de exercício na carreira, com o objetivo de buscar respostas sinceras.

Diante do exposto, foi utilizado o COSO I como modelo normativo base para a realização deste estudo. Os motivos pelos quais foi realizada tal escolha, decorreu da sua alta adesão entre agentes da área de controle e aderência às normas nacionais, além da sua simplicidade de compreensão, conforme citado pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), no estudo realizado junto com o Banco Mundial para avaliar as estruturas responsáveis pelo controle interno nos estados e municípios brasileiros.

Uma vez que Lizot *et al.* (2018, p. 40) esclarecem que o modelo proposto pelo COSO é referência, pois trouxe definições quanto ao controle interno, determinando os objetivos e responsabilizando a administração, de modo a estabelecer os padrões e procedimentos a serem implementados de forma a criar um método de avaliar e monitorar, tornando uma ferramenta essencial.

2.2 Coleta de dados

Esse subitem se destina a detalhar como se realizou o método de coleta de dados utilizado neste estudo, assim como a seleção dos entrevistados, bem como os seus perfis.

2.2.1 Entrevista em profundidade

Gil (2017, p. 76) discorre como instrumentos usuais “para a coleta de dados nos levantamentos são utilizadas as técnicas de interrogação: o questionário, a entrevista e o formulário.”.

Para Vergara (2016, p. 86) a entrevista é um procedimento de perguntas e respostas, que pode ser realizada de diversas formas: a aberta que é caracterizada por uma conversa informal; semiaberta onde vários pontos são explorados pelo entrevistador, dando uma maior

profundidade; e fechada que tem pouca estrutura assim como a aberta, mas o entrevistador não pode deixar o entrevistado fugir do tema.

Para responder os principais pontos, foram realizadas entrevistas em profundidade, seguindo um roteiro semiestruturado elaborado pelo autor utilizado como base nos conceitos do COSO I, com os servidores da AGE pertencentes ao cargo exclusivo da carreira de Auditor do Estado, com o objetivo de buscar respostas sinceras.

Segundo Alsaawi (2014, p. 151) na entrevista semiestruturada as perguntas são planejadas antes da realização das entrevistas, mas o entrevistador permite que o entrevistado elabore e explique os questionamentos por meio de perguntas abertas.

Para alcançar os objetivos pretendidos dessa pesquisa, foi elaborado pelo autor um roteiro de entrevistas utilizado como base nos componentes apresentados pelo COSO I, e apresentado no APÊNDICE C, por meio do qual pretende-se descrever os entendimentos e opiniões dos servidores de cada superintendência pertencentes à estrutura da AGE.

2.2.2 Seleção dos entrevistados

No presente estudo, os sujeitos entrevistados foram servidores da Controladoria Geral do Estado (CGE-RJ), ocupantes do cargo de Auditor do Estado que se encontram desempenhando as atividades na AGE. Os entrevistados foram selecionados com base nos objetivos da pesquisa, pois os participantes têm informações relevantes ou experiências que se relacionam com o tema da pesquisa.

A seleção dos sujeitos se valeu, uma vez que a pesquisa tem como finalidade descrever os entendimentos e as experiências dos servidores de cada superintendência pertencente à estrutura da AGE, em relação às qualidades e ao alcance do modelo de estruturação de controle interno apresentado pelo COSO I.

Para a coleta dos dados primários desta pesquisa, o pesquisador entrou em contato pessoalmente com o Assessor da CGE-RJ com o objetivo de explicar o trabalho desenvolvido na pesquisa, informando-o do público-alvo da pesquisa, para que fossem realizadas as entrevistas. Posteriormente foi enviado um e-mail à Escola Superior de Controle Interno (ESCI) da CGE-RJ como meio de formalizar as tratativas.

A partir disso, o pesquisador entrou em contato com os servidores de forma verbal, com o intuito de apresentar e explicar o trabalho de modo a convidá-los a participar da pesquisa.

Posteriormente houve contatos através de um aplicativo de mensagens instantâneas para telefone celular para os agendamentos das entrevistas, que foram realizadas de forma virtual no software livre de código aberto multiplataforma para videoconferência, localizado no portal eletrônico: <https://meet.jit.si/>.

Para a realização das entrevistas, foi solicitado o preenchimento do termo de consentimento, constante no APÊNDICE A. Uma vez que, por meio do termo de consentimento, o entrevistado formaliza estar ciente de que a pesquisa possui finalidade estritamente acadêmica e há a necessidade de gravação da entrevista para futura transcrição, sendo um documento necessário na realização das entrevistas.

As entrevistas foram conduzidas pessoalmente no período compreendido entre os meses de novembro e dezembro de 2022, unicamente entre o pesquisador e o servidor lotado na AGE, sendo gravadas todas as entrevistas com 10 respondentes de um total de 71 servidores.

Quadro 8 – Perfil dos entrevistados

Entrevistado	Ingresso na AGE	Formação	Cargo
A (piloto)	2014	Ciências Contábeis	Coordenador
B	2012	Ciências Contábeis	Coordenador
C	2012	Ciências Contábeis	Superintendente
D	1994	Ciências Contábeis	Coordenadora
E	2013	Ciências Contábeis	Coordenadora
F	2014	Ciências Contábeis	Coordenador
G	2014	Ciências Contábeis	Coordenador
H	2012	Ciências Contábeis	Coordenador
I	2014	Ciências Contábeis	Coordenador
J	2012	Ciências Contábeis	Coordenador

Fonte: O autor, 2023.

Com o intuito de avaliar e validar o roteiro de entrevista para o levantamento dos dados, foi realizado um pré-teste, apresentado no Apêndice B, pois segundo Gil (2017, p. 79) “Tão logo o questionário, ou o formulário, ou o roteiro da entrevista estejam redigidos, passa-se a seu pré-teste.”. Desta forma, a entrevista teste serviu para realizar ajuste de modo a potencializar o roteiro.

A entrevista teste foi realizada com um servidor com mais de oito anos no serviço público, de modo a buscar a experiência consolidada nesses anos de trabalho, com duração de aproximadamente vinte e sete minutos. Após a realização da entrevista-teste o roteiro de perguntas sofreu alguns ajustes em seu texto, com o objetivo de tornar os questionamentos mais claros aos entrevistados, e o roteiro do Apêndice C foi utilizado nas entrevistas realizadas com

os demais servidores que possuem tempo de serviço no Estado de oito a vinte e oito anos, tendo como duração o tempo médio de trinta e sete minutos, sendo que a entrevista mais extensa durou uma hora e trinta e um minutos, e a mais breve durou vinte e quatro minutos. Cabe ressaltar que a maior parte das entrevistas ocorreram no mês de dezembro.

2.3 Tratamento para análise dos dados

No tratamento e análise dos dados utilizou-se o método de análise de conteúdo estabelecido por Bardin (2016, p. 44), que define como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimento sistemático e objetivo de descrição do conteúdo das mensagens.”.

Seguindo a linha de pesquisa, fez-se uso da pré-análise, segundo Bardin (2016, p. 125) “é a fase de organização propriamente dita”. Com a utilização das atividades estabelecidas pela autora (2016, p. 126):

- a) Leitura "Flutuante" – Consiste em estabelecer contato com os documentos a analisar e em conhecer o texto deixando-se invadir por impressões e orientações.
- b) Escolha dos documentos – Os documentos de análise podem ser determinados a priori ou de acordo com o objetivo determinado.

Seguindo essas premissas foram estabelecidos os documentos a serem objetos de estudos. Para isso foram realizadas buscas no endereço eletrônico da CGE-RJ, resultando na seleção de diversos normativos, como a Lei que a criou, e os decretos que regulamentam as atribuições e as finalidades dos trabalhos desempenhados pela AGE, bem como os planejamentos anuais, relatórios de atividade e de auditorias. Apesar de a Auditoria Geral do Estado existir bem antes da criação da CGE-RJ, foram utilizados os relatórios a partir de 2018, data que se deu origem a CGE-RJ.

Após a pré-análise foi realizado a exploração do material que segundo Bardin (2016, p. 131) “consiste essencialmente em operações de codificação, decomposição ou enumeração, em função de regras previamente formuladas”. Portanto, foi realizado um estudo teórico, com base nas legislações atinentes ao controle interno no Estado do Rio de Janeiro e também nos documentos extraídos do portal eletrônico da CGE-RJ, para, assim, poder realizar uma análise

dos critérios adotados pela CGE-RJ com os métodos estabelecidos no COSO I de forma a identificar as características e as similaridades presentes.

Em relação à interpretação dos dados, é fundamental destacar a importância de informações úteis para identificar os problemas, de modo a chegar nas conclusões na pesquisa, para isso fez uso de material adequados ao problema de pesquisa (VERGARA; 2016, p. 140).

Para isso, os dados brutos foram transformados em informações significativas e fiéis, de modo a alcançar os objetivos pretendidos da pesquisa, assim permitiu a análise dos resultados (BARDIN, 2016, p. 131).

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a interpretação e a discussão das informações coletadas, com o intuito de responder aos objetivos propostos nesta pesquisa. Nos próximos subcapítulos constam as apresentações de cada um dos componentes que compõe o conceito ampliado de controle interno (ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento).

3.1 Ambiente de controle

No componente Ambiente de Controle, esta pesquisa procurou mapear as normas, processos e estruturas que fornecem a base para a condução do controle interno por toda a Auditoria Geral do Estado (AGE), buscando apresentar as práticas internamente utilizadas, bem como os cursos, os treinamentos e as capacitações ofertados para melhorar a capacidade/habilidade dos servidores, contribuindo para integridade e os valores éticos da AGE.

3.1.1 Estrutura e trabalhos da AGE

Os princípios apresentados no subitem 1.3.1 deste trabalho norteiam cada componente do COSO. Para isso, ao analisar a estrutura e os trabalhos desenvolvidos na AGE, utilizou-se como base os princípios:

2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
3. A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.

Portanto, ao buscar informações no portal eletrônico da AGE⁶, observou-se que esta foi criada pelo Decreto n.º 13, de 15 de março de 1975, o qual foi estabelecido como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo do Governo do Estado do Rio de Janeiro, sendo atribuído a competência para atuar em atividades de fiscalização e assessoramento, com abrangência sobre todos os órgãos e entidades do Poder Executivo.

Com a publicação da Lei n.º 7.989, de 14 de junho de 2018, que dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, a qual foi responsável por criar a Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE-RJ). Com advento dessa lei, a AGE passou a integrar a estrutura da CGE-RJ, que foi regulamentada pelo Decreto n.º 46.873, de 13 de dezembro de 2019, no qual detalhou no artigo 11 a sua atuação, conforme exposto a seguir:

(...)

Art.11 Nos termos da Lei Estadual n.º 7.989/2018, a Auditoria Geral do Estado exerce a função de auditoria interna governamental, que consiste em atividade independente e objetiva, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização por intermédio das atividades de avaliação e consultoria.

§1.º A avaliação compreende a análise objetiva de evidências com vistas a fornecer opiniões ou conclusões que agreguem valor à gestão e que impactem na melhoria dos resultados das Políticas Públicas, dos processos de governança, de gerenciamento de riscos, de promoção da integridade na gestão, por intermédio do fortalecimento dos controles internos.

§2.º A atividade de consultoria desempenhada pela AGE e a UCI relaciona-se com a proposição de melhorias dos controles internos com base na experiência e nos trabalhos realizados e se dá, preferencialmente, na construção de normativos e melhoria das políticas públicas.

§3.º Ao exercer as atividades de avaliação e consultoria, a AGE e a UCI não devem assumir quaisquer responsabilidades ou ter qualquer ingerência na gestão do órgão ou entidade.

§4.º A AGE e as UCI devem monitorar a implementação pelo gestor de suas recomendações, de modo a garantir a efetividade da auditoria governamental.

§5.º Caso por necessidade de cumprimento de suas atribuições, os atores do SICI RJ responsáveis por ações de corregedoria, ouvidoria ou integridade, recomendarem ações estruturantes ao gestor, essas devem ser comunicadas posteriormente a AGE, para evitar conflitos e dubiedades na atividade de auditoria governamental.

(...)

TCU (BRASIL, 2015, p. 4) assevera, que “governo deve organizar, em cada órgão/entidade, uma estrutura organizacional para coordenar pessoas e recursos quanto às atividades e tarefas a serem realizadas. Com isso, a estrutura da AGE foi definida pela

⁶ <http://www.cge.rj.gov.br/sobre-a-age/>

Resolução CGE n.º 61, de 14 de setembro de 2020, que aprovou o regimento interno da CGE-RJ, conforme apresentado na Figura a seguir:

Figura 4 – Estrutura da AGE

- 2 - Auditoria Geral do Estado - AGE**
- 2.1 - Assessorias de Capacitação, Normas e Técnicas - ASCNT
- 2.1.1 - Assessoria Técnica
- 2.1.2 - Assessoria de Normas
- 2.1.3 - Assessoria de Capacitação
- 2.2 - Superintendências de Políticas Setoriais - SUPSET
- 2.2.1 - Coordenadoria de Segurança Pública
- 2.2.2 - Coordenadoria de Governo e Relações Institucionais
- 2.2.3 - Coordenadoria de Administração Penitenciária
- 2.2.4 - Coordenadoria de Defesa Civil e Corpo de Bombeiros
- 2.3 - Superintendências da Área de Infraestrutura - SUPFIN
- 2.3.1 - Coordenadoria de Infraestrutura e Obras
- 2.3.2 - Coordenadoria de Ambiente, Sustentabilidade e Cidades
- 2.3.3 - Coordenadoria de Transporte
- 2.3.4 - Coordenadoria de Agricultura, Pecuária e Pesca
- 2.4 - Superintendências da Área Econômica - SUPECO
- 2.4.1 - Coordenadoria de Fazenda 1
- 2.4.2 - Coordenadoria de Fazenda 2
- 2.4.3 - Coordenadoria de Casa Civil e Governança
- 2.4.4 - Coordenadoria de Desenvolvimento Econômico e Geração de Emprego e Renda
- 2.5 - Superintendência de Área Social 1 - SUPSOC 1
- 2.5.1 - Coordenadoria de Saúde 1
- 2.5.2 - Coordenadoria de Saúde 2
- 2.5.3 - Coordenadoria de Turismo
- 2.5.4 - Coordenadoria de Desenvolvimento Social e Direitos Humanos
- 2.6 - Superintendência de Área Social 2 - SUPSOC 2
- 2.6.1 - Coordenadoria de Educação
- 2.6.2 - Coordenadoria de Ciência, Tecnologia e Inovação
- 2.6.3 - Coordenadoria de Cultura e Economia Criativa
- 2.6.4 - Coordenadoria de Esporte, Lazer e Juventude
- 2.7 - Superintendência de Relação com Órgãos Externos - SUPEXT
- 2.7.1 - Coordenadoria para Demandas do Tribunal de Contas
- 2.7.2 - Coordenadoria para Demandas do Ministério Público
- 2.7.3 - Coordenadoria de Tomada de Contas
- 2.7.4 - Coordenadoria de Prestação de Contas
- 2.7.5 - Coordenadoria de Contas do Governo
- 2.8 - Superintendência de Qualidade do Gasto Público - SUPQUA
- 2.8.1 - Coordenadoria de Custeio
- 2.8.2 - Coordenadoria de Pessoal
- 2.8.3 - Coordenadoria de Licitações e Contratos

Fonte: RIO DE JANEIRO, 2020b.

A partir da Figura 4, pode-se observar que a AGE é composta por três assessorias e sete superintendências, esta que se subdivide em coordenações. A presente Resolução também foi responsável por determinar as competências de cada item de sua estrutura, demonstrando que possui bem definida as áreas de atuação, bem como as responsabilidades de cada área.

Cabe ressaltar que, no Relatório de Atividade de 2020, consta a informação que foi solicitado a alteração da estrutura, pedindo a inclusão da Superintendência de Acompanhamento das Contas de Governo (SUPGOV).

Para Tavares e Romão (2021, p. 23597), ao desenvolver esforços, mecanismos e instrumentos acaba necessitando de normas mais eficientes. Com o objetivo de aperfeiçoar a instituição e promover melhorias na estrutura organizacional da CGE-RJ, foi publicado o Decreto n.º 48.160, de 25 de julho de 2022, sendo responsável por alterar a estrutura inicial da CGE-RJ, disposta pelo Decreto n.º 46.394, de 13 de agosto de 2018, alterada pelo Decreto n.º 46.590, de 27 de fevereiro de 2019.

Sendo assim, a AGE passou ter a seguinte estrutura:

Figura 5 – Nova estrutura da AGE

- 3 - Auditoria Geral do Estado
 - 3.1 - Assessoria Especial
 - 3.2 - Superintendência de Estratégias e Controle Preventivo
 - 3.2.1 - Coordenadoria de Acompanhamento de Custeio e Pessoal
 - 3.2.2 - Coordenadoria de Informações Estratégicas e Trilhas de Auditoria
 - 3.2.3 - Coordenadoria de Inovações Tecnológicas em Auditoria
 - 3.2.4 - Coordenadoria Estratégica de Gestão de Riscos e Auditoria Preventiva
 - 3.2.5 - Coordenadoria Estratégica de Licitações, Contratos e Parcerias
 - 3.3 - Superintendência de Auditoria em Políticas de Segurança Pública e Governo
 - 3.3.1 - Coordenadoria de Governo e Relações Institucionais
 - 3.3.2 - Coordenadoria de Administração Penitenciária
 - 3.3.3 - Coordenadoria de Segurança Pública
 - 3.4 - Superintendência de Auditoria em Obras e Políticas de Infraestrutura e Sustentabilidade
 - 3.4.1 - Coordenadoria de Cidades, Infraestrutura e Obras
 - 3.4.2 - Coordenadoria de Ambiente, Agricultura, Pecuária, Pesca e Abastecimento
 - 3.4.3 - Coordenadoria de Transporte
 - 3.5 - Superintendência de Auditoria em Políticas de Desenvolvimento Econômico e Governança
 - 3.5.1 - Coordenadoria de Casa Civil e Governança
 - 3.5.2 - Coordenadoria de Fazenda e Planejamento
 - 3.5.3 - Coordenadoria de Desenvolvimento Econômico e Geração de Emprego e Renda
 - 3.6 - Superintendência de Auditoria na Área da Saúde e Políticas Sociais
 - 3.6.1 - Coordenadoria de Saúde
 - 3.6.2 - Coordenadoria de Desenvolvimento Social e Direitos Humanos
 - 3.6.3 - Coordenadoria de Turismo
 - 3.7 - Superintendência de Auditoria nas Áreas de Educação, Tecnologia e Inovação
 - 3.7.1 - Coordenadoria de Educação
 - 3.7.2 - Coordenadoria de Ciência, Tecnologia e Inovação
 - 3.7.3 - Coordenadoria de Cultura, Esporte e Economia Criativa
 - 3.8 - Superintendência de Conformidade e Controle
 - 3.8.1 - Coordenadoria para demandas do Tribunal de Contas
 - 3.8.2 - Coordenadoria de Prestação de Contas
 - 3.8.3 - Coordenadoria de Tomada de Contas
 - 3.9 - Superintendência de Contas de Governo e Auditoria Financeira
 - 3.9.1 - Coordenadoria de Acompanhamento da Gestão Fiscal, Políticas Públicas e Orçamento
 - 3.9.2 - Coordenadoria de Avaliação e Acompanhamento das Determinações e Recomendações do Tribunal de Contas
 - 3.9.3 - Coordenadoria de Auditoria Financeira

Fonte: RIO DE JANEIRO, Decreto n.º 48.160/2022.

A partir da Figura 5, pode-se observar que a AGE era composta por três assessorias e agora só ficou com uma. Já em relação as superintendências, que eram sete, agora passou a serem oito, sendo criada a Superintendência de Contas de Governo e Auditoria Financeira, conforme solicitado no Relatório de Atividades de 2020, permanecendo com as subdivisões em coordenações.

Segundo o COSO (2013, p.7), no Ambiente de Controle, a estrutura deve fornecer “a base para a condução do controle interno por toda a organização”, ou seja, deve ser estabelecido uma diretriz a ser seguida, permitindo cumprir com suas responsabilidades. Com isso ao realizar as entrevistas, a maioria dos entrevistados relatou que, apesar da alteração na estrutura ser recente, a AGE ainda permanece dividida com assessorias ligadas ao Auditor Geral e a superintendências finalísticas e transversais, sendo que nas finalísticas elas cuidam de pastas específicas da estrutura do Poder Executivo onde os seus trabalhos de auditoria são executados de acordo com a área que pertencem como saúde, educação etc., enquanto que nas superintendências transversais os trabalhos são mais abrangentes, pois podem ser desenvolvidos em qualquer área, como no levantamento de informações, subsidiando o início dos trabalhos de auditoria. Entretanto como crítica a essa estrutura, o entrevistado A relatou que esse modelo favorece uma prática de retrabalho, pois a superintendência transversal pode fazer algum trabalho que de alguma forma a superintendência finalística também está realizando, e assim acabar dispersando a força de trabalho de servidores para o mesmo objeto.

Esse problema decorre da falta de informação, uma vez que a entrevistada E relatou que: “não tenho muito retorno de quais trabalhos estão sendo desenvolvidos por cada superintendência”. Para isso na sua opinião deveria haver reuniões, de modo a evidenciar o que cada servidor está auditando e quais foram os resultados.

Outro ponto ressaltado pelos entrevistados B e J, é que na divisão das superintendências por áreas eles conseguem dar uma atenção maior aos órgãos, produzindo trabalhos mais direcionados, bem pontuais e significativos. Salientam que a estrutura não é perfeita, mas ela tem atendido ao sistema de controle do Estado do Rio de Janeiro. Por isso, para existir um ambiente interativo e colaborativo se faz necessário a participação de todos os envolvidos na elaboração dos processos de tomada de decisões (TAVARES; ROMÃO, 2021, p. 23609).

O entrevistado G ressaltou que a estrutura atual não condiz com as principais normas de auditorias internacionais, pois ela coloca o controle interno dentro da própria estrutura, ou seja, na opinião do entrevistado deveria ter dentro da Controladoria um órgão de controle interno independente para avaliar as outras macrofunções, como a ouvidoria e a corregedoria.

Um fato que contribui para a atual forma da AGE é que a CGE-RJ é bastante nova. Como a sua criação se deu em junho de 2018, foi concebida uma estrutura pesada que seis meses depois sofreu mudanças devido à posse de um novo governador, e também quase um ano depois houve a pandemia, então isso tudo colaborou para que a AGE não conseguisse desenvolver os trabalhos da forma que se esperava, prejudicando até na realização dos trabalhos de campo que são importantes.

O COSO (2013, p. 9) traz como princípio o comprometimento da organização com a integridade e os valores éticos. Por isso, ao identificar a forma que são desenvolvidos os trabalhos na AGE, ficou evidenciado que a mesma elabora todos os anos um planejamento do que será desenvolvido por suas superintendências e assessorias, chamado de Plano Anual de Auditoria (PLANAGE). Nesse planejamento as auditorias têm natureza de conformidade ou de desempenho, e contam também com auditorias especializadas em obras públicas e serviços de engenharia, com foco no programa do governo Estadual PactoRJ.

O entrevistado B relatou que: “todo final de ano a gente olha os programas de governo, isso na minha Superintendência, ..., a gente olha os programas do governo de cada órgão e daí a gente vai separando por materialidade, risco”, atuando bem pontualmente nos trabalhos mais significativos, acreditando que a decisão do grupo foi assertiva em relação aos trabalhos. Entretanto com a pandemia que no Brasil se iniciou em março de 2020, algumas atividades foram transferidas para o exercício seguinte, devido aos trabalhos extraordinários voltados à pandemia.

Os trabalhos realizados são divulgados no portal eletrônico da AGE, e nele pode-se observar que foram divididos em: Relatórios de Prestação de Contas Anual de Gestão (PCA); Relatórios de Contas do Governador; e Relatórios de Auditoria de Conformidade, Operacional e Extraordinárias. Conforme exposto pelo TCU (BRASIL, 2015, p. 14) “as auditorias são trabalhos mais extensos e aprofundados sobre determinadas áreas da gestão pública”.

As PCAs, segundo a Deliberação TCE-RJ n.º 278, de 24 de agosto de 2017, que dispõe sobre a apresentação da Prestação de Contas Anual de Gestão, no âmbito da Administração Estadual e dá outras providências, são:

o conjunto de dados, demonstrativos, documentos e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional encaminhados anualmente ao TCE-RJ, organizados de forma a permitir o julgamento técnico sobre as contas.

A AGE, ao analisar os processos de PCA, emite Relatório, Parecer e Certificado de Auditoria, que são juntados aos documentos da respectiva PCA, tanto da Administração Direta

quanto da Administração Indireta, para serem encaminhados ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ).

Já o Relatório de Contas do Governador está previsto no art. 8º da Lei n.º 7.989/2018, o qual trata da responsabilidade da CGE-RJ em emitir relatório com parecer conclusivo relativo à Prestação de Contas do Governador, sendo peça obrigatória a integrar a Prestação de Contas do Governador, elaborado pela Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ), ao final de cada exercício, para encaminhamento ao TCE-RJ para a elaboração do Parecer Prévio que é encaminhado à Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (ALERJ), para aprovação ou rejeição das contas.

E por último, os Relatórios de Auditoria de Conformidade, Operacional e Extraordinárias, são relatórios elaborados de acordo com o previsto no PLANAGE ou por demandas externas que resultaram nos seguintes produtos: Nota de Levantamento (NL); Nota de Consultoria (NC); Nota Técnica (NT); e Nota de Identificação de Riscos (NIR), que poderá ainda se desdobrar em Nota de Recomendação (NR), Relatório de Recomendações Não Implementadas (RRNI) e Relatório de Riscos Identificados (RRI).

Além dos Relatórios de Auditoria, a AGE elabora o Relatório de Atividades, sendo que o mais recente a constar no portal eletrônico é o do exercício de 2020⁷. Nesse relatório é apresentado a atuação da AGE durante o exercício financeiro, demonstrando as ações realizadas e os esforços empreendidos na busca da melhoria da qualidade dos trabalhos e do Sistema de Controle Interno.

Todos os servidores entrevistados informaram que os trabalhos desenvolvidos nas superintendências, locais onde são executados os trabalhos, são demandados pelo menos de duas formas, a primeira pelo PLANAGE, que é o planejamento que fazem para o ano seguinte, e a segunda são as demandas extraordinárias que são levadas para as superintendências ou pelo Auditor Geral do Estado, ou por algum órgão externo, seja Tribunal de contas, ou o Ministério Público, ou Procuradoria Geral do Estado. Esses trabalhos são realizados mediante ordem de serviço, que são advindas do chefe de macrofunção, no caso o Auditor Geral do Estado. Entretanto a forma como são elaboradas acabam prejudicando a pessoa responsável pela execução da tarefa, uma vez que não constam as razões que deram origem ao trabalho e aos objetivos a serem alcançados.

A entrevistada D relatou que a pandemia desorganizou a forma como os trabalhos eram desenvolvidos, pois existiam trabalhos externos nos quais os servidores iam para a rua fazer

⁷<http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2022/03/Relat%C3%B3rio-de-Atividades-AGE-2020-4.pdf>

trabalhos de campo, que deixaram de ser realizados, passando a ser mais documental. Contudo existe um grupo que vem realizando esses trabalhos com pessoas qualificadas e técnicas com engenheiros, mas precisa ser organizado para todas as superintendências realizarem esse tipo de trabalho.

Em um dos relatos, o entrevistado F discorreu que não concordava como os trabalhos eram desenvolvidos, porque eram muito amarrados, pois recebia uma ordem de serviço e tinha que fazer o trabalho em cima de dados dos sistemas do Estado. Ele sentia falta de levantar da cadeira e ir ao órgão verificar, questionar, fazer algum tipo de entrevista e coletar dados diretamente nos órgãos.

Um fato que chamou atenção na entrevista é que, no início de 2019, com a reestruturação, houve perdas de muitos servidores que foram cedidos a outros órgãos e entidades, o que ocasionou na escassez de pessoas com a qualificação desejada para a realização dos trabalhos, uma vez que havia servidores que, apesar dos anos de cargo, eles tinham uma vivência em outras atividades e não somente em auditoria.

Com o propósito de promover mecanismos para atrair servidores, de modo a contribuir para a motivação e o comprometimento com os objetivos da Instituição, foi instituído pela Resolução CGE n.º 20, de 03 de junho de 2019, sendo o projeto-piloto para realização de teletrabalho, no âmbito da Superintendência de Relação com Órgãos Externos (SUPEXT), da AGE. Foi criado para ampliar a possibilidade de trabalho para servidores com dificuldades de deslocamento para as dependências da CGE.

Com a edição da Resolução CGE n.º 48, de 09 de dezembro de 2019, foi instituído o Programa Especial de Gestão de Trabalho Remoto (PEGTR), no âmbito da CGE-RJ, tal programa foi estendido a todas as áreas da CGE-RJ, incluindo as demais superintendências da AGE, tendo revogado as disposições contrárias à Resolução CGE n.º 20/2019, sendo alterado posteriormente pela Resolução CGE n.º 54, de 16 de março de 2020.

Desse modo, pode-se observar que a AGE possui uma estrutura independente, permitindo a seleção e o desenvolvimento dos trabalhos, uma vez que está dividida em estruturas com níveis de subordinação e de autoridades conseguindo assim alcançar os objetivos.

3.1.2 Escola de controle interno

Com o objetivo de identificar como a AGE desenvolve e retém os seus servidores, sendo este um conceito fundamental no COSO (2013, p.9), analisou-se como são realizados cursos e treinamentos de modo a prepará-los para executar os trabalhos que atendam os próprios objetivos.

A capacitação é um elemento-chave do controle interno, que ajuda a garantir que os servidores tenham o conhecimento e as habilidades necessárias para desempenhar suas funções de maneira eficaz.

Silva (2002, p. 13) assevera, que o profissional “deverá ter habilitação profissional e capacitação técnica adequada à área de auditoria”. Assim, a CGE-RJ criou, por meio do Decreto n.º 47.848, de 29 de novembro de 2021, a Escola Superior de Controle interno (ESCI), tendo como objetivo promover a capacitação e o desenvolvimento profissional dos servidores da CGE-RJ e dos demais que atuam na área de controle interno.

Em decorrência da pandemia de Covid19, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou no dia 11 de março de 2020 emergência em saúde pública, o qual influenciou na Portaria CGE n.º 71, de 17 de março de 2020, acarretando na suspensão de todos os treinamentos programados para o período na modalidade presencial.

A ESCI não é voltada exclusivamente para a AGE, e sim as para todas as macrofunções da CGE-RJ, tendo como missão: “Formar e especializar os servidores do controle interno para exercerem, com excelência, suas atribuições técnico-funcionais, em prol do aprimoramento da Governança Pública.”.

De forma a fomentar a ESCI, a CGE-RJ editou a Resolução CGE n.º 120, de 14 de janeiro de 2022, com o objetivo de selecionar e credenciar servidores para o seu banco de talentos, de forma a atuarem como instrutores internos nas capacitações e no treinamento dos cursos ministrados pela Escola.

Sendo assim a CGE-RJ elaborou para o exercício de 2022 o Plano Anual de Capacitação (PAC), cujo objetivo é demonstrar a forma que a ESCI conduzirá as capacitações e os treinamentos de seus servidores e dos demais órgãos, os quais foram consultados as necessidades de cada setor da Controladoria para o levantamento das capacitações apresentadas no Plano, sendo informado que não é definitivo, estando sujeito à sugestão de inclusões pelos servidores pertencentes ao quadro da CGE-RJ.

Na entrevista os servidores da AGE informaram que se capacitam de várias formas, através de cursos ministrados pelo TCE-RJ, ou de qualquer órgão de controle, seja ele da União ou às vezes do Ministério Público, e também de cursos oferecidos por órgãos externos. Quanto à ESCI, ela foi criada recentemente com o objetivo de ministrar alguns cursos para os servidores da CGE-RJ como um todo, entretanto esses cursos são realizados de forma pontual para todos os servidores, não havendo cursos específicos para um determinado servidor. Contudo o órgão realiza uma consulta às superintendências e aos servidores da área de quais cursos necessitam para atender às demandas.

Esses treinamentos se fazem necessários, pois existem servidores que estavam cedidos, trabalhando em setores na secretaria do tesouro ou na contabilidade e estão retornando a AGE. Porém muitos chegam sem experiência em trabalhos de auditoria, por isso o treinamento é muito importante, já que muitas das vezes os servidores da área, que acabam passando o conhecimento aos novos colegas, uma vez que o material humano e a qualificação têm deixado a desejar, além do número de servidores ser é muito pequeno, há poucas pessoas na execução dos trabalhos; a demanda é muito grande.

Desse modo os servidores A, D, E, F, I e J relataram que as capacitações são escassas, acreditam que por ser nova, e ter aproximadamente quatro anos a ESCI, ainda está em fase de construção, e que, apesar de já ter ocorrido processo seletivo para seleção de instrutores, existe pouca divulgação, e essa questão da qualificação de servidores deveria ser mais frequente. Alguns servidores relataram que ainda não participaram de cursos ou treinamento devido à falta de informação dos cursos que estão sendo ministrados, entretanto relataram que até dois anos atrás era melhor divulgado, mas hoje em dia não se vê mais isso.

Quanto a incentivos em relação à formação acadêmica, recentemente foi aprovada a Lei n.º 9.631, de 04 de abril de 2022, a qual incentivou a formação acadêmica de mestrado e doutorado do corpo de auditores, pois trouxe um adicional de qualificação bastante superior em termo de valores ao que vinha sendo apresentado até então. Agora, quanto aos cursos normais, não acadêmicos, não há grandes incentivos. Foi relatado pelo entrevistado A que o incentivo na capacitação é quando os cursos são realizados fora do Estado, pois há o pagamento de diárias, passagem e alimentação. Quando o treinamento é realizado no Rio de Janeiro não é concedido ao servidor alimentação ou locomoção.

Porém o entrevistado G relatou que em relação aos cursos oferecidos pelo TCE-RJ eles fazem uma boa divulgação, mas em se tratando de curso de capacitação pago ou de outros órgãos, ou até mesmo com empresas particulares não há divulgação nem incentivos.

Com base nos relatos dos entrevistados, pode-se observar que a AGE vem buscando qualificar e desenvolver seus servidores, seguindo a orientação do COSO (2013, p. 9) em relação ao desenvolvimento, em linha com seus objetivos de qualificação de seus servidores, porém ainda apresenta falhas nesse quesito, devendo melhorar esse ponto de modo a fortalecer seu ambiente de controle.

3.2 Avaliação de risco

No componente Avaliação de Risco, buscou-se identificar os objetivos da AGE de forma a apontar se a avaliação dos riscos está associada, bem como mecanismos para reduzi-los.

3.2.1 Objetivos e mecanismo da AGE na mitigação dos riscos

Os princípios estabelecidos pelo COSO (2013, p. 10), apresentado no referencial teórico, trazem como apoio aos componentes do controle interno, em especial à avaliação de risco, que a AGE deva especificar os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

Portanto, a Lei n.º 7.989/2018, ao tratar no artigo 10º das competências da AGE, no inciso IX, menciona que tem o objetivo “de aprimorar os controles internos, agilizar as rotinas e melhorar o nível das informações;”.

Dessa forma, os relatórios apresentados pela AGE sempre apresentam os objetivos do trabalho desempenhado, de modo a evitar dúvidas quanto aos resultados pretendidos. Para isso se faz necessário avaliações e análises objetivas de modo a fornecer opiniões e/ou conclusões que agreguem, buscando a melhoria dos resultados e o fortalecimento dos controles internos.

No PLANAGE de 2022⁸, é informado que os fatores de riscos são a base para a elaboração da metodologia utilizada na seleção dos órgãos e das entidades, objeto de auditoria. Tais critérios estão em convergência com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de

⁸<http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2021/12/Planage-2022.pdf>

Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, constante na Resolução do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) n.º 007/2019.

De uma maneira geral, os entrevistados A, C, e F relataram que a análise de risco é feita nas superintendências, normalmente na fase de planejamento dos trabalhos, através de matrizes, ou então pelo próprio gabinete da AGE, no momento que encaminham o trabalho, eles fazem uma análise de risco, ou pelo menos deveria ser feito assim.

Chamoun (2019, p. 314) afirma, que nos dias de hoje os desafios são grandes, além das condições complexas de trabalho, há a exigência constante de melhora nos serviços público prestado e com o reconhecimento da situação de emergência em saúde pelo Estado do Rio de Janeiro em 16 de março de 2020, em razão do contágio do novo Corona Vírus (COVID-19), houve a flexibilização das regras de contratações, diante disso o governador editou o Decreto n.º 47.039, de 17 de abril de 2020, determinado à CGE-RJ a realização de avaliações dos atos de controle dos recursos públicos e a garantia da transparência.

Com isso, o citado decreto trouxe a obrigação de os auditores identificarem os riscos nos procedimentos de contratações e aquisições realizadas pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, e que, após análise com conclusão fundamentada, solicitam ao órgão responsável a manifestação, justificativas e/ou documentações quanto às constatações identificadas, esse documento é chamado de Nota de Identificação de Riscos (NIR).

Diante o exposto, as superintendências passaram a trabalhar mais com esse tipo de identificação de riscos, com isso os entrevistados relataram que passaram a encaminhar correspondências aos órgãos e entidades sobre as questões que foram objeto de análise, entretanto não houve visitas para verificar tais apontamentos nas NIRs. O que ocorre é que quando a manifestação dos auditados não atende à solicitação, ela acaba virando uma recomendação, que, se não atendida, vira um relatório contendo as recomendações não implementadas.

O entrevistado F expôs que a identificação desses riscos tem ocorrido por análise de dados dos sistemas do Estado, como o Sistema Integrado de Gestão Orçamentária, Financeira e Contábil do Rio de Janeiro (SIAFI-Rio) e FLEXVISION que é uma ferramenta que permite a visualização e extração dos dados do SIAFE-Rio, ou até mesmo com as notícias de telejornais decorrente de escândalos de corrupção.

Segundo o modelo COSO, é importante identificar os riscos que podem afetar o alcance dos objetivos, pois isso ajudará a garantir que a organização esteja preparada para enfrentar os desafios e reduzir os riscos associados aos objetivos.

Um fato que chamou a atenção é o que foi relatado pela entrevistada E, que mencionou: “o que eu vejo aqui é que cada superintendente fica solto, cada superintendente trabalha da forma que acha melhor, não existe um procedimento padrão pra tudo”. Existe pouco conhecimento dos auditores na identificação de riscos, pois ainda está em uma fase subjetiva, não havendo a padronização nos trabalhos, devido à falta de um modelo ou estrutura a ser seguida, ocorrendo que em cada trabalho o servidor utiliza seus conhecimentos e entendimento.

Em relação aos tratamentos dos riscos identificados, o entrevistado A informou que para administrar esses riscos precisa-se conhecer a dinâmica do órgão que está sendo auditado, entender se os servidores que estão auxiliando nas respostas das solicitações feitas pela AGE respondem pelo objeto auditado ou se tomaram posse depois. Para isso, são feitas recomendações estruturantes ou corretivas que vão sendo acompanhadas ano a ano para saber se os riscos estão sendo mitigados.

Para esse propósito, a AGE deveria participar mais no dia a dia das secretarias e dos órgãos e entidades do Poder Executivo. Outro fato abordado na entrevista é que as Unidades de Controle Interno (UCI) são vinculadas a órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo, sendo diretamente subordinadas ao respectivo titular, dificultando a identificação dos riscos, pois quem presta os serviços recebe o salário do próprio órgão, então na maioria das vezes eles não têm muito o que fazer, ou são deixados de lado.

Um fato importante que pode afetar, de forma significativa, são as mudanças ocorridas com as nomeações para cargos dentro da AGE.

De acordo com o modelo COSO, os cargos e as responsabilidades dos funcionários influenciam nos riscos corporativos de uma organização. Isso ocorre porque cada cargo na organização tem um conjunto específico de responsabilidades, autoridade e acesso a informações confidenciais, o que pode afetar a exposição da organização a riscos.

Em relação aos cargos, o artigo 24 da Lei n.º 7.989/2018, estabeleceu que os cargos em comissão da CGE-RJ, ligados à atividade fim, deverão, exclusivamente, ser ocupados por servidores de nível superior das carreiras de controle interno, de que tratam a Lei n.º 5.756, de 29 de junho de 2010, e a Lei n.º 6.601, de 28 de novembro de 2013. Leis essas que tratam das carreiras de agente de controle interno e de analista de controle interno, esta última transformada em Auditor do Estado. A exceção são os cargos ligados às comissões condutoras dos processos instaurados ou avocados pelo Controlador-Geral para a apuração de ilícitos funcionais e de responsabilidade administrativa da pessoa jurídica.

Sendo possível observar que, dentre as atribuições da AGE, os servidores lotados nessa macrofunção desenvolvem exclusivamente atividades próprias de controle, respeitando o

princípio da segregação de funções, ou seja, quem controla e/ou fiscaliza não executa e quem executa não controla e/ou fiscaliza.

Respeitando o COSO, que enfatiza a importância de uma estrutura organizacional clara e bem definida, com papéis e responsabilidades definidos. Isso pode ajudar a garantir que as decisões sejam tomadas de maneira adequada e que os riscos sejam gerenciados de forma eficaz em toda a organização.

Os entrevistados B, D, E, F e J, relataram que a partir da segunda gestão da CGE-RJ, início de 2019, os cargos na AGE foram distribuídos por meio de entrevistas com praticamente quase todos os servidores que estavam lotados na AGE, com também chamamento de auditores que estavam cedidos a outros órgãos e entidades, e os ocupantes dos cargos foram selecionados de acordo com seu perfil. Entretanto, de lá pra cá, não houve muitas mudanças nos cargos, acreditando que a seleção por entrevistas é a forma mais adequada, levando em conta se o perfil do entrevistado está adequado para aquela coordenação, superintendente ou assessoria, pois consideraria a meritocracia de cada servidor.

Apesar de haver entrevistas para seleção de cargos, a servidora D relatou que não existe um critério definido, às vezes há um conflito interno, prejudicando os andamentos dos trabalhos dos servidores que não possuem cargos, pois eles se dedicam, seguem as ordens de seus chefes e na hora não têm o reconhecimento. Para isso uma alternativa sugerida é a aplicação de prova para medir o conhecimento, além de ter avaliações quanto ao comportamento e à assiduidade. Somente assim os servidores veriam mais justiça na seleção, com critérios mais transparentes, desse modo aumentaria a produtividade.

Um ponto revelado nas entrevistas é que os cargos na AGE, por serem de livre nomeação e exoneração e que os Auditores do Estado têm prioridade, mas não exclusividade, possuem extraquadros, que são servidores geralmente cedidos de outros órgãos desempenhando trabalhos dentro da auditoria, havendo nomeações até mesmo sem o critério de meritocracia, pois o gestor acaba por nomear usando critérios próprios, devendo ser um pouco mais avaliados, elaborando uma análise pelo menos curricular dessas pessoas que estão assumindo certos cargos, para colocá-los em áreas de acordo com o seus perfis.

Diante do exposto, a maioria dos entrevistados relataram que gostariam que houvesse um rodízio de funções, pois o órgão ganharia bastante se colocasse o servidor para percorrer algumas superintendências dentro de uma macrofunção da CGE-RJ, ou dentro da própria AGE, ou até mesmo em outras secretarias, de forma a ganhar experiência, conhecimento de causa para depois que retornar a AGE. Teria uma visão mais ampla de como se dá o funcionamento da máquina pública, as especificidades de alguns órgãos. Isso seria uma forma mais interessante

de aproveitar o servidor, dando rotatividade pra ele. Outro ponto interessante seria a nomeação em um cargo com tema correlato ao curso ou capacitação desenvolvida pelo servidor.

Com base nos relatos, foi identificado que a AGE possui clareza suficiente nos objetivos, entretanto a identificação e a avaliação dos riscos relacionados aos objetivos ainda não são realizadas de forma padronizada, de forma a não existir um modelo a ser seguido para gerenciá-los.

Em relação aos cargos ocupados dentro da AGE, apesar de existirem em sua maioria servidores de carreira do controle interno, ainda há pessoas de outros órgãos, ou até mesmo sem ser servidor, desempenhando funções e realizando trabalhos na AGE.

3.3 Atividade de controle

No componente Atividade de Controle destacam-se as atividades executadas de forma a reduzir ou administrar os riscos, com o objetivo da adoção de ações tempestivamente corretivas para estarem em conformidade com a legislação, com as metas e objetivos vinculados à organização.

3.3.1 Atividades de controle preventivas e corretivas

Em relação ao princípio explanado pelo COSO (2013, p. 10), destacam-se as atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

Um grande desafio na implementação das atividades de controle se dá pela forma, muitas das vezes burocrática, de estrutura organizacional, falta de servidores tecnicamente capacitados, falta de investimentos financeiros e conflitos nas interpretações de normativos. Para isso se faz necessário a promoção e a coordenação de atividades de auditoria interna, com a supervisão, a fiscalização e o acompanhamento do cumprimento das solicitações e das recomendações feitas pela AGE.

Por isso o Plano Anual de Auditoria (PLANAGE) de 2022, que ao tratar do planejamento anual dos trabalhos de auditoria, que serão realizados pelas superintendências e

assessorias da AGE no exercício de 2022, informa que os trabalhos desenvolvidos procurarão dar ênfase à atuação preventiva. Terá como foco a economicidade das contratações, se concentrando no eixo da gestão de riscos, por meio de inspeções em contratos em andamento ou trabalhando junto aos gestores dos órgãos estaduais, atuando em momento anterior à concretização da despesa pública com apoios das Unidades de Controle Interno (UCI) ou equivalentes e ainda, com apoio das macrofunções da CGE. Para isso a AGE busca desenvolver mecanismos de orientação pedagógica, conduzindo as ações corretivas para as preventivas.

Por isso, Guerra e Costa (2018, p. 9) discorrem que para uma boa administração “o interesse público é o que deve ser garantido pelo Estado a fim de atender às expectativas concretas dos cidadãos”.

Com objetivo de implementar medidas preventivas, a AGE publicou a Resolução CGE n.º 123, de 04 de fevereiro de 2022, responsável por definir os procedimentos de auditoria na avaliação do PactoRJ, que são investimentos que serão executados em três anos com recursos do próprio do orçamento do Estado e do leilão da Companhia Estadual de Águas e Esgotos do Rio de Janeiro (Cedae).

Nessa resolução está prevista a adoção de práticas contínuas e permanentes com o objetivo de mitigar riscos como a adoção de procedimentos de controle preventivo na supervisão, nas fases internas (fase preparatória) e fases externas, dos processos de contratações relacionados aos projetos previstos no PactoRJ.

Uma dessas práticas foi a determinação de que as UCIs que, ao realizarem o exame dos procedimentos das fases interna e externa das contratações, encaminhem formulários preenchidos conforme modelo previsto na citada resolução. Esse modelo, tanto da fase interna quanto da externa, prevê questões norteadoras da auditoria preventiva além dos riscos identificados.

Uma vez que o modelo COSO enfatiza que as atividades de controle são essenciais para ajudar as organizações a gerenciar seus riscos corporativos e reduzi-los a níveis aceitáveis. Essas atividades de controle são fundamentais para garantir que as operações da organização sejam eficientes, eficazes e estejam em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

Ao perguntar aos servidores entrevistados como são tratadas as atividades de controle na AGE, a maioria dos entrevistados respondeu que são mais reativas do que proativas, ou seja, está mais pra detecção do que prevenção, e muitas vezes a detecção vem de uma situação que já ocorreu, ou vem ocorrendo a algum tempo, ocasionado uma lesão ao Estado, depreendendo bastante tempo no levantamento de informações para identificar o montante de dinheiro que já foi gasto, ao invés de fazer um controle preventivo.

Um dos argumentos para se fazer as corretivas é de que as preventivas são mais complicadas, pois precisa-se estudar toda legislação e o assunto a ser tratado, somente depois disso que o trabalho é realizado. Contudo as atividades de controle preventivas na AGE vêm constando no PLANAGE, que se acredita que não esse ano, mas que futuramente estarão implementadas a metodologia de auditoria preventiva, de monitoramento, de contratos, pois está muito recente. Nesse sentido, Castro e Cavaleiro (2021, p. 100) afirmam que a gestão dos recursos públicos exige a utilização de mecanismos que promova o gasto mais eficiente com investimentos que permita a melhora nos trabalhos.

No caso da superintendência de conformidade e controle, que trabalha com as demandas do TCE-RJ e do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro (MPRJ), segundo o entrevistado I, ela tem mais dificuldade de implementar as auditorias preventivas, uma vez que se não atende às determinações da AGE e pode sofrer penalizações com o recebimento de multa ao próprio Auditor Geral, pois a quantidade de processos que chegam simultaneamente é maior que a quantidade de servidores, tornando-os preocupados com o cumprimento dos prazos.

Um fato destacado nas entrevistas é que, para realizar as atividades preventivas, se faz necessário a contratação de servidores, pois existem poucos servidores na AGE, e ao comparar com outros órgãos de controle, tanto os de outros estados quanto os municípios, consegue-se ver que a AGE está muito defasada em números de auditores.

O fato de a estrutura necessitar de mais servidores acaba contribuindo para a morosidade em que os processos são tratados. Os trabalhos acabam levando muito tempo para ficarem prontos, pois, segundo um dos entrevistados, existem trabalhos iniciados no exercício de 2020 que estão sendo executados até hoje.

Somente com a última mudança na estrutura da AGE, por meio da publicação do Decreto n.º 48.160, de 25 de julho de 2022, responsável por alterar a estrutura da AGE, que foi criada uma coordenação de controle preventivo. Entretanto o entrevistado G não soube informar como estão sendo tratados os trabalhos desenvolvidos pela coordenação. Acredita que ainda esteja na fase inicial, precisando ser mais transparentes.

3.3.2 Segregação de funções

A segregação de funções é um princípio inerente ao controle interno, que é responsável por estabelecer e assegurar a separação de atribuições entre servidores distintos nas várias fases

de um determinado processo. No âmbito da AGE, há objetivo de prevenir erros, omissões, e direcionamento de trabalhos, uma vez que impede que o mesmo servidor seja responsável por selecionar e realizar as auditorias.

Para o COSO a segregação de funções é uma das principais atividades de controle, ela ajuda as organizações a gerenciar seus riscos corporativos, sendo responsáveis pela separação de funções e responsabilidades dentro da organização, de modo que nenhuma pessoa tenha controle exclusivo sobre uma atividade crítica.

Apesar de não existir uma matriz de segregação de funções, e o Controlador Geral ainda está buscando o mapeamento dos processos desenvolvidos dentro da CGE-RJ, de modo a facilitar a sua elaboração. Os entrevistados A, B, C, F, H e I entendem que há a segregação de funções dentro da AGE, uma vez que as demandas surgem da alta gestão, do Secretário ou do Auditor Geral, e são distribuídas as superintendências que fazem parte entre as coordenações pertencentes a ele. Os trabalhos são realizados dentro das coordenações, entretanto, muitas das vezes, o coordenador não tem uma equipe, por isso os coordenadores não coordenam pessoas e sim trabalhos, sendo distribuídas da alta gestão, mediante ordem de serviço às superintendências que repassam à coordenação relativa ao tema, que chega a alguém na mesma posição hierárquica a ele.

Após a realização dos trabalhos, o responsável faz a revisão da tarefa executada, posteriormente, passa para o superintendente e depois é submetido à assessoria do gabinete que também faz essa revisão do trabalho.

Outro fato destacado pelo entrevistado B, em relação ao planejamento dos trabalhos a serem executados no exercício seguinte, as superintendências se reúnem com suas respectivas equipes para selecionar os trabalhos a serem desenvolvidos. Após a elaboração, o relatório com a seleção dos trabalhos é encaminhado ao COSCIERJ, conforme a lei que criou a CGE-RJ, e que trouxe a obrigação da AGE de submeter o seu plano anual de auditoria e o relatório anual de atividades para conhecimento e aprovação, reforçando a segregação desde o planejamento até a relatoria final.

Entretanto as entrevistadas D e E, relataram que, devido à falta de servidores em alguns trabalhos específicos, não há a segregação de funções, pois quando chega uma demanda extraordinária, que existe um prazo curto, acaba-se deslocando um servidor para executá-la sem a ajuda de mais colegas, acabando por trabalhar sozinho em todas as etapas do relatório, prejudicando no trabalho final, pois a auditoria não pode ser um trabalho individual, uma vez que não é automático, e muita das vezes necessita de entendimento não só de normas como o conhecimento profissional.

Foi reforçado quando os entrevistados A e F relataram que existem trabalhos de coordenador que, por não ter mão para executar, acaba sendo realizado por superintendente, assim também como trabalhos de superintendentes sendo executados por coordenador, e até auditores sem cargos sendo colocados para participar de eventos que deveriam ser dos seus chefes imediatos.

Um fato a ser destacado nos trabalhos desempenhados pela AGE, é a divisão em superintendências e coordenações, pois ao criarem essa estrutura de modo a segregar os trabalhos e reduzir ou até mesmo administrar os riscos, pode acabar, por muitas das vezes, deixando de lado o princípio da eficiência, para isso é importante ter regras internas para o seu bom funcionamento.

Para Chamoun (2019, p. 329), “a compreensão do que funciona e do que não funciona em relação aos bens, serviços e políticas públicas deve ser perseguida pelos governos e pelos órgãos de controle”. Por isso a AGE deve estabelecer atividades de controle por meio de normas que estabeleçam o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas normas.

Isto posto, ao indagar os entrevistados sobre as normas internas da AGE, quatro servidores acreditam que algumas normas não se aplicam ao atual cenário do controle do Estado, no âmbito da CGE-RJ, pois há determinadas situações que seriam aplicadas ao controle mais maduro que não são os apresentados agora.

Por esse motivo, Guerra e Costa (2018, p. 1) discorrem que não cabe ao gestor executar de acordo com o previsto nos normativos, deve-se ir além e verificar se correspondem aos mandamentos expressos na Lei Fundamental que rege o Estado.

Outro ponto destacado é que, apesar de serem bem experientes, os normativos da AGE, com a emissões de instruções normativas e de resoluções, ainda existem trabalhos que não foram normatizados, não havendo fluxo a ser seguido, falta uma padronização, existindo relatórios saindo de uma superintendência de um jeito enquanto que na outra de outra forma.

Um dos argumentos é que a CGE-RJ é nova, com quatro anos e meio, por isso precisa que muita coisa da AGE seja atualizada, uma vez que se tem a existência de instruções normativas elaborada em 2008 precisando ser atualizadas ou até revogadas, pois algumas normas ainda tratam como se fizesse parte da Secretaria de Fazenda. Atente-se para as considerações de Guerra e Costa (2018, p. 12): “a Administração Pública não pode se manter inerte diante dos vícios que corroem a atividade administrativa”.

Argumento acentuado quando relatado, é que as normas melhoraram quanto ao regimento interno, ao estatuto e ao código de ética, ou seja, voltado para os servidores e não para a elaboração dos trabalhos. Como os procedimentos não estão normatizados, isso se tornou

uma questão grave, visto que precisa haver normatização de todos os procedimentos, desde o planejamento até o monitoramento.

Diante do analisado, percebe-se que a AGE volta os trabalhos para atividades corretivas, deixando de lado as preventivas. O entrevistado F discorre que “devido à quantidade de servidores ser pequena e escassa, a gente não tem como atuar no antes, muitas das vezes só consegue ver o fato após o ocorrido”.

Outro fato destacado é que, na maioria dos trabalhos, há a segregação de função, contudo a falta de servidores faz com que algumas tarefas não sejam possíveis, fazendo com que a mesma pessoa tenha várias atribuições dentro do mesmo trabalho.

Em relação às regras internas, quanto estrutura e pessoal, houve atualizações que contribuíram para o desenvolvimento da AGE, deixando ainda a desejar quanto ao regramento quanto às responsabilidades, a fluxos operacionais, a funções e procedimentos dos trabalhos realizados.

3.4 Informação e comunicação

No componente Informação e Comunicação buscou-se responder se o fluxo de informações dentro da AGE atende a todos os níveis hierárquicos, tanto os superiores quanto os inferiores, verificando se seus servidores possuem acesso irrestrito aos documentos e às informações necessárias à realização de suas atividades.

3.4.1 Obtenção e tratamento das informações

Os princípios do COSO (2013, p. 10), apresentado no Referencial Teórico, relaciona no componente informação e comunicação a forma como a AGE obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento das atividades.

Uma vez que a forma como a organização obtém, gera e utiliza informações significativas e de qualidade é fundamental para apoiar o funcionamento das atividades e gerenciar os riscos corporativos.

O modelo COSO tem como objetivo garantir que as informações relevantes sejam identificadas, capturadas e comunicadas aos níveis apropriados da organização de forma oportuna e precisa.

Por esse motivo os órgãos e entidades precisam ter acesso a informações corretas, completas e confiáveis para desempenhar as suas funções. Assim, a AGE também necessita de acesso às informações para executar as suas funções e fundamentar as constatações e achados, para isso, é essencial que haja acesso de forma irrestrita em todos os níveis da instituição.

A lei responsável por criar a CGE-RJ definiu que a mesma tem status de Secretaria, respondendo diretamente ao Chefe do Poder Executivo, e que a AGE, como uma de suas macrofunções, é uma das subsecretarias pertencentes dessa estrutura, a qual responde diretamente ao Controlador-Geral do Estado, e que o mesmo responde ao chefe do Poder Executivo, Logo a AGE pertence ao primeiro escalão da administração direta do Poder Executivo.

Ao entrevistar os servidores da AGE, buscou-se verificar se os mesmos possuem acesso irrestrito a documentos e a informações ao realizarem seus trabalhos de auditoria, haja vista que Silva (2002, p. 26) entende que “o direito à informação cria a necessidade de ação de Comunicação Pública, atingindo o efetivo acesso à informação, pelo qual cria um canal de diálogos entre o governo e a sociedade antes de tomadas as decisões”.

Visto que, se a AGE ficar impossibilitada de acessar as informações, ela não conseguirá realizar suas avaliações, como a de riscos, por isso a entrada desse conhecimento de determinado assunto é fundamental para a área de controle funcionar. Isso envolve a adoção de práticas e padrões de qualidade para a coleta, análise e apresentação de informações, bem como a implementação de sistemas de informação eficazes para garantir a precisão, integridade e disponibilidade das informações.

Nas entrevistas ficou claro que a forma de obtenção de informações se dá por meio de consulta ao Sistema Eletrônico de Informações (SEI), que é um sistema de gestão de processos administrativos e documentos eletrônicos, e demais sistemas do Estado, como o SIAFE-Rio e Flexvision, além de atos do TCE-RJ.

Como a AGE costuma receber demandas do TCE-RJ e do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro (MPRJ), foi criado em sua estrutura uma coordenação responsável por acompanhá-las, conforme apresentado no subitem 3.1.1.

A entrevistada E relatou que, quando não são possíveis localizar todas as informações necessárias para a execução dos trabalhos, eles acabam realizando entrevistas, reuniões, e até trabalho de campo, de modo a obter tais informações.

O orçamento do Estado como um todo também é utilizado como fonte de consulta, pois, para entender a execução do órgão, precisam saber o que estão executando, além dos normativos, dos regimentos internos o seu organograma, de modo a não se basear no que a imprensa publica, conforme relatado pelo entrevistado B.

Uma questão levantada e que prejudica o acesso as informações, é a falta de pessoal e de qualificação, para isso se faz presente a necessidade de realização de concurso público, e realização de cursos com objetivo de qualificar os servidores, pois somente assim os riscos ligados a informação seriam mitigados.

Pois com a informatização dos processos pelo uso do SEI, o fluxo de tramitação de documentos aumentou bastante, isso gera a chegada de vários processos ao mesmo tempo, fazendo com que a AGE não tenha braços para tratá-los ao mesmo tempo.

Portanto, quando as informações são tratadas, muitas vezes perdem a tempestividade mediante a carência de força de trabalho, mas, no geral, os entrevistados relataram que tratam as informações de maneira prática e tempestiva. O que acontece muitas das vezes é que, durante a realização de algum trabalho, há a sua interrupção para execução de trabalhos extraordinários, exigindo um tratamento mais rápido para conseguir dar conta da demanda.

Diante dos apontamentos, ficou evidente que a AGE obtém a maior parte das informações por meio do SEI e do SIAFE-Rio, faltando ampliar essas fontes para poder melhorar as análises e as seleções dos trabalhos.

Outro fator é que, em relação ao tratamento das informações, e que apesar de relatarem que demoram muito para tratam as de maneira prática e tempestiva, ainda acabam perdendo a tempestividade dos trabalhos, muitas das vezes pela falta de pessoal para executar os trabalhos.

3.4.2 Divulgação das informações

Um fator abordado pelo COSO (2013, p. 10) é a forma como uma organização se comunica com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

A comunicação com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno de uma organização é uma questão sensível e importante que deve ser abordada com cautela e transparência.

Por isso, A transparência é fundamental na comunicação e a organização deve ser aberta e honesta sobre as questões que afetam seu controle interno, sem esconder informações relevantes.

Por isso, nesse contexto, destacam-se as contribuições de Tavares e Romão (2021, p. 23604), ao afirmarem que, “a transparência demanda esforços que nem sempre são percebidos, compreendidos e executados, da forma desejada, pelas instituições, pelas organizações, pelos governos e pela sociedade civil”. Portanto, ao analisar o portal eletrônico da CGE-RJ, na aba destinada a AGE, foi possível observar que eles divulgam os planejamentos e relatórios, sendo dividido por temáticas. Além disso consta uma outra aba destinada à transparência da própria CGE-RJ e das demais macrofunções.

A Resolução CGE n.º 96, de 20 de agosto de 2021, esclarece que a Ouvidoria e a Transparência Geral do Estado (OGE) são responsáveis por receber as denúncias e registrá-las no sistema Fala.BR, quando não estiverem lá inseridas, Após realizar a análise preliminar das denúncias, identificando e coletando a maior quantidade possível de elementos de convicção para formar juízo, quando a aptidão da denúncia para apuração de forma mais consistente, de forma a gerar um Relatório de Informação Preliminar de Ouvidoria para ser encaminhado à via SEI-RJ pelo Ouvidor Geral do Estado ao Controlador Geral do Estado, para ciência e indicação das providências que serão adotadas.

A Lei n.º 7.989/2018 tem um capítulo destinado à macrofunção OGE. Esse capítulo estabelece como competência o monitoramento e a aplicação da lei de acesso à informação, no âmbito da administração pública estadual, e, além disso, tem a função de receber e responder os pedidos de acesso à informação, apresentados na CGE-RJ, e submetê-los, quando couber, à unidade responsável pelo fornecimento da informação.

Com isso pode-se observar que a AGE promove a publicidade dos seus trabalhos, entretanto, quando há solicitação de mais informações, além das disponibilizadas no portal, essas ficam a cargo da OGE, que se forem de responsabilidade da AGE as encaminham para atendimento do solicitado.

Para isso a OGE tem o Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), esse sistema permite que qualquer pessoa, física ou jurídica, encaminhe pedidos de acesso à informação, acompanhe o prazo e receba a resposta da solicitação realizada aos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro. A solicitação de informação pelo SIC pode ser feito de duas maneiras, presencial e eletrônica.

Além de solicitação de informação, a OGE também recebe outros tipos de manifestações, como: comunicação; denúncia; elogio; reclamação; e sugestão, podendo ser por e-mail, telefone e internet.

A solicitação de forma presencial é realizada na própria OGE, em horários e dias informados no portal, já a solicitação eletrônica é realizada pelo e-SIC.RJ⁹, que foi criado para atender de forma eletrônica aos pedidos de informações e/ou dados ao Governo do Estado do Rio de Janeiro.

Além disso, existem outros portais que são responsáveis por divulgarem informações do Governo, como: o Compras.RJ¹⁰ que é responsável por divulgar as compras do Governo do Estado do Rio de Janeiro; o consulta remuneracao¹¹ que disponibiliza para consulta as remunerações de todos os servidores públicos e militares ativos, empregados celetistas, temporários, requisitados, ocupantes de cargos em comissão ou função de confiança dos órgãos da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, dentre outros portais, não existindo um portal único com todas as informações, sendo geralmente de responsabilidade da Secretaria de Planejamento e Gestão (SEPLAG).

Por isso a divulgação de informações caracteriza a saída dos produtos desenvolvidos pela AGE, e a forma como ela conversa com os usuários dessas informações. Para isso, na elaboração de seus relatórios, são realizadas reuniões junto aos auditados para debaterem sobre as constatações e as informações apresentadas.

A publicação da Lei Federal n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como lei de acesso à informação, regulamentou o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas, sendo aplicável aos três poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por isso, a AGE divulga no portal eletrônico da CGE-RJ os seus trabalhos, realizando tarjamento de informações e/ou dados pessoais e sensíveis nos elementos, de modo a garantir a restrição de acesso a informações que se refiram à intimidade, à vida privada, à honra e à imagem de pessoas, categorizada como informação pessoal.

Alguns trabalhos são disponibilizados no SEI, uma vez que os trabalhos que não tratam de dados sensíveis são inseridos no sistema de forma pública, permitindo que qualquer cidadão que possua o número do processo tenha acesso aos documentos ali inseridos.

⁹ <http://www.esictj.rj.gov.br/>

¹⁰ <https://www.compras.rj.gov.br/index>

¹¹ https://www.consultaremuneracao.rj.gov.br/ConsultaRemuneracao/?jsessionid=PvYnSxeS8WPbfj0ZwLVrQvnadXYfzoq_4ur19cy3b-LtoYeS4Gx9!-1087958924

Entretanto ao consultar o site da CGE-RJ e perguntar aos servidores, ficou evidente que essas informações não estão atualizadas, conforme relatado pelo entrevistado H: “não tem tempestividade no tratamento de informações, não vejo tempestividade, muitos trabalhos eu faço e fica muito tempo pra sair.”.

Sendo corroborado pela entrevistada E, a qual explicou que há relatórios produzidos há bastante tempo que não foram disponibilizados no portal. Inclusive o entrevistado H relatou que já fez esse apontamento à AGE, informando à alta administração da falta transparência com relação a esses relatórios, questionado o porquê de não estarem sendo transparentes lá no site. Essa necessidade foi apreendida por Taveres e Romão (2021, p. 23605), que afirmaram que a sociedade civil necessita da prática de transparência, uma vez que a transparência está associada às práticas de integridade, de responsabilidade, de confiança e de divulgação social das informações.

Por isso, pode-se observar que, apesar da AGE divulgar os seus trabalhos no próprio site, ainda existe um espaço de tempo entre a elaboração dos trabalhos e a divulgação aos usuários das informações, devendo se atentar, sempre que possível, na publicação dos trabalhos de modo a evitar solicitações pela ouvidoria de acesso às informações.

3.5 Monitoramento

No componente Monitoramento foram levantados os controles internos empregados na AGE, de modo a identificar se os conjuntos de políticas e procedimentos desenvolvidos e operacionalizados estão garantindo o controle dos riscos da própria organização.

3.5.1 Controles empregados nas atividades

Um dos princípios do COSO (2013, p. 10) traz como conceito fundamental a verificação de que a organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

Segundo o COSO, o monitoramento contínuo envolve a avaliação regular dos controles internos, bem como a identificação e correção de deficiências, a fim de assegurar que o sistema

de controle interno esteja operando efetivamente. Dessa forma, o monitoramento deve ser executado com plenitude e eficiência complementando o trabalho de controlar e auditar as ações governamentais (FERNANDES *ET AL.*, 2017, p. 653).

Para esse fim, o Decreto n.º 46.873, de 13 de dezembro de 2019, dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro (SICIERJ), e nele tratou-se da estrutura, da organização e da operacionalização, evidenciando que a AGE exerce a função de auditoria interna governamental, que consiste em atividade independente e objetiva, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização por intermédio das atividades de avaliação e consultoria.

Com isso, as atividades de avaliação entendem-se como a análise objetiva de evidências com o propósito de fornecer opiniões ou conclusões de modo a agregar valor à gestão, resultando em melhorias e no fortalecimento do controle interno.

Já nas atividades de consultoria, que ocorrem preferencialmente com a elaboração de normativos, são propostas melhorias nos controles internos com base nos trabalhos realizados anteriormente.

Uma vez que nas entrevistas ficou evidente pelo entrevistado A, que na maior parte o foco é em cima dos prazos, e que poderia ocorrer mais no alcance dos trabalhos realizados, pois hoje em dia o foco tem sido mais na quantidade e não produtividade, pois que mudando a forma que se dá as avaliações os trabalhos teriam uma qualidade melhor.

O portal eletrônico da CGE-RJ fala do Relatório de Auditoria Interna, que é um documento que formaliza os resultados da auditoria, e que estão divididos por tipo, a saber: Relatório de Prestação de Contas Anual; Relatório de Contas do Governador; e Relatório de Auditoria de Conformidade, Operacional e Extraordinária.

Ao avaliar os trabalhos, o citado Decreto deixa claro que a AGE, junto com as Unidades de Controles Internos (UCI), devem monitorar a implementação pelo gestor de suas recomendações, de modo a garantir a efetividade da auditoria governamental.

É por meio das recomendações que se dá a evidenciação das constatações, que ao encaminhar aos responsáveis, é possível analisar as suas manifestações e saber se os riscos apontados foram observados.

Uma forma de forçar o cumprimento das recomendações, se não forem atendidas, é pela Corregedoria Geral do Estado, para instaurações de Sindicâncias e/ou proposição de instalação de Processos Administrativos Disciplinares em face de servidores públicos, e a instauração de Processos Administrativos de Responsabilização de Pessoas Jurídicas.

Pois após a elaboração dos Relatórios de Auditoria, eles devem ser encaminhados, respeitando os sigilos previstos em lei, ao TCE-RJ, ao MPRJ, quando da verificação de indícios de improbidade administrativa ou de responsabilidade penal, e ao gestor do órgão ou da entidade para conhecimento e providências cabíveis.

Para isso, ao final de cada exercício, a AGE elabora o Relatório Anual de Atividades, esse relatório apresenta a atuação no decorrer do exercício evidenciando os esforços empregados na promoção de melhoria na qualidade dos trabalhos de modo a fortalecer o SICIÉRJ.

Esse Relatório indica a quantidade de servidores que em 2021 desempenharam trabalhos na AGE, os trabalhos de auditoria interna governamental oriundos do Planejamento Anual de Auditoria de 2021, e de anos anteriores que foram concluídos, bem como a quantidade e modalidades de processos analisados.

O Relatório Anual de Atividades de 2021, apresentado no portal eletrônico da CGE-RJ, evidenciou a retomada da utilização do Sistema de Auditoria (SIAUDI), esse sistema permite o planejamento e execução de auditorias, assim como a comunicação e recomendações emitidas aos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

Apesar da utilização do SIAUDI, o entrevistado C relatou que “normalmente, quando existe alguma distorção nos procedimentos, primeira coisa que feita é uma reunião dentro da própria superintendência responsável para poder fazer o alinhamento desse procedimento”. Entretanto, quando há muita divergência, é feita uma reunião com as demais superintendências para poder fazer o alinhamento dos trabalhos.

Em relação aos próprios controles dos trabalhos desenvolvidos na AGE nas entrevistas, ficou claro que é feito pela assessoria do gabinete e pelos assessores diretos do Auditor Geral do Estado. Eles são responsáveis por analisarem e até mesmo solicitarem alguma alteração ou correção.

Nas entrevistas a avaliação que a AGE realiza é sobre os servidores e não sobre os trabalhos, pois devido à Resolução CGE n.º 97, de 09 de setembro de 2021, que foi alterada pela Resolução CGE n.º 173, de 21 de novembro de 2022, essa foi responsável por implementar a Avaliação Especial de Desempenho e a Avaliação Periódica de Desempenho para os servidores da CGE-RJ, ou seja, apesar dos esforços não existem normas ou procedimentos tratando das avaliações dos trabalhos.

O que existe é a elaboração de planilhas mensais que são encaminhadas ao gabinete com a relação dos trabalhos desenvolvidos no mês de referência, porém o entrevistado I não soube informar como se dá o tratamento desses dados.

Tanto que o entrevistado A ressaltou que, a partir do momento que a ordem de serviço é aberta para a elaboração dos trabalhos, o gabinete da AGE só vai comentar ou questionar o trabalho na hora da revisão, não existindo questionamentos quanto ao prazo, ou muito menos a oferta de auxílio na realização do trabalho.

Por isso reforçam a necessidade de haver uma normatização com os procedimentos a serem seguidos, de modo a existir uma padronização e melhora na qualidade dos trabalhos, uma vez que existem tarefas que aguardam revisão há bastante tempo.

Porém, os entrevistados C e D entendem que os controles hoje existentes são suficientes, e têm atendido os objetivos, uma vez que os procedimentos para a relatoria e para divulgação dos relatórios têm correspondido. Claro que, como todo sistema, nunca está livre de distorções ou então de melhorias, sempre devendo buscar avanços, ainda mais com o pouco tempo de existência da CGE-RJ e com a pandemia, que prejudicou e mudou a forma de execução dos trabalhos.

Outro fator, é que na divisão das superintendências por área, cada uma tem suas peculiaridades, existindo questões pra resolver durante todo o exercício, como as demandas de outros órgãos, como TCE-RJ e MPRJ, e até mesmo da própria Ouvidoria e Transparência Geral do Estado (OGE), somado com a necessidade de mais servidores e capacitação. De um modo geral, os servidores entendem que da forma que a AGE se encontra os controles têm sido adequados e efetivos.

Assim sendo, os controles internos são avaliados ao longo do tempo pela utilização do SIAUDI, e, sendo sempre que possível, a realização de reuniões entre os servidores para fazer o alinhamento dos procedimentos a serem adotados, para assim seguir com os trabalhos, apesar de maior parte ser direcionada ao prazo e não à qualidade. Pois Fernandes *et al.* (2017, p. 649), indicam que as avaliações são “para atestar a ‘saúde’ da organização, emitindo juízo sobre o funcionamento do controle interno”.

Em resumo, o componente de monitoramento do COSO é essencial para garantir que o sistema de controle interno esteja funcionando efetivamente durante todo o período em que é implementado. Por isso, é necessário a realização de avaliação regular dos controles internos existentes, a identificação e correção de deficiências, o monitoramento das mudanças no ambiente de negócios, a comunicação e a avaliação da efetividade do sistema de controle interno em relação aos objetivos da organização e aos riscos identificados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle interno tem muita importância, pois contribui no aprimoramento da gestão pública e na prevenção dos riscos, garantindo uma maior transparência e responsabilidade na utilização dos recursos públicos, por esse motivo o presente estudo teve como causa o aprofundamento do controle interno no Estado do Rio de Janeiro, primeiramente, por conta dos casos de corrupção que ganharam destaques nos últimos anos, principalmente com a evidenciação da prisão do ex-governador Sérgio Cabral Filho, em 2016, no âmbito da Operação Lava Jato, e ainda com a de ex-secretários e cinco dos sete conselheiros do Tribunal de Contas, como destacou (JESUS, 2019, p. 202). Diante disso, entende-se que o controle interno é um importante instrumento no auxílio à gestão dos recursos e deve ser investigado.

De acordo com Castro e Cavaleiro (2021, p. 100) “o Brasil vive diversos problemas que se tornaram verdadeiros desafios a serem enfrentados, problemas complexos e persistentes que dificultam uma gestão eficiente”.

Por esse motivo, esse estudo teve por objetivo verificar a eficácia dos procedimentos de controles internos, a partir da metodologia COSO I, na Auditoria Geral do Estado da CGE-RJ. Dessa forma, foi possível observar que a AGE é eficaz no sentido de atingir o objetivo inicialmente planejado, cumprindo as metas preestabelecidas ou legalmente impostas, de modo a atingir os seus resultados.

A eficácia dos procedimentos governamentais é responsável pelo êxito dos dos gastos, o qual visa a maximização dos resultados e minimização dos custos, ou seja, a aplicação dos recursos da forma mais inteligente possível (AMORIM *ET AL.*, 2017, p. 56).

Para tal finalidade, houve um levantamento bibliográfico para tratar os dados secundários, como livros, artigos e legislações pertinentes ao tema pesquisado, e levantamento documental com o uso das legislações que regem o controle interno no Estado do Rio de Janeiro, bem como os trabalhos desenvolvidos pela própria AGE. Além dos levantamentos, foram realizadas entrevistas em profundidade, seguindo um roteiro semiestruturado, com os servidores da AGE pertencentes ao cargo exclusivo da carreira de Auditor do Estado.

A questão que norteou o presente estudo consiste em: qual a qualidade e o alcance dos procedimentos de controles internos adotados pela Auditoria Geral do Estado (AGE) da CGE-RJ, a partir da metodologia COSO I?

Embasado nesse problema de pesquisa, iniciou-se uma investigação para apresentar as metodologias do modelo COSO I, identificar as características existentes nos controles internos

de acordo com os componentes do COSO I utilizados pela AGE, identificar as semelhanças nos controles internos apresentado no modelo COSO I e os controles já existentes na AGE, e apresentar um conjunto de orientações e ações para o fortalecimento da AGE.

Ao atender o primeiro objetivo específico, que foi o de apresentar as metodologias do modelo COSO I, constatou-se, na construção do referencial teórico, que essa metodologia sofreu atualizações ao longo do tempo. Essas alterações decorrem, muitas vezes, da complexidade no funcionamento das instituições como um todo, isso acarreta o surgimento de novos riscos devido ao cenário mais dinâmico se compararmos com o que era tratado no passado. Um dos fatores que trouxe esse dinamismo foi a evolução tecnológica, uma vez que hoje em dia há mais acesso às informações, exigindo novas abordagens.

Em relação ao segundo objetivo específico, ao identificar as características existentes nos controles internos, de acordo com os componentes do COSO I utilizados pela AGE a partir das percepções dos servidores, foi possível observar que, na parte do componente Ambiente de Controle, sabendo que um “ambiente de controle resultante tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno” (COSO, 2013, p. 7), a AGE possui as suas funções normatizadas, ficando claro as atividades que serão desenvolvidas, bem como a divisão dos trabalhos dentro da própria estrutura que, apesar de ser recente, a mesma demonstra independência em relação à execução dos trabalhos, conforme preconiza o COSO. Entretanto, conforme apurado no trabalho, a falta de comunicação no desenvolvimento das atividades tem contribuído para a ausência de padronização dos trabalhos desenvolvidos.

A AGE, ao integrar a estrutura da CGE-RJ, tem acesso à capacitação e ao desenvolvimento profissional que são desenvolvidos pela ESCI, que tem como objetivo capacitar os servidores do controle interno para realizarem as atribuições da melhor forma possível, apesar de ainda estar sendo estruturada e realizando a formulação do quadro de profissionais, com isso a AGE vem realizando treinamento em parcerias com outras instituições.

No componente Avaliação de Risco, o COSO estabelece que os objetivos devam ser claros, de modo que os riscos sejam possíveis de associá-los. Para isso, nos trabalhos desenvolvidos na AGE, são apresentados os objetivos, de modo a permitir identificar os resultados pretendidos em cada trabalho, permitindo que haja a análise de risco na fase de planejamento dos trabalhos, através de matrizes.

Essas avaliações geralmente são afetadas pela rotatividade de servidores nos cargos em comissão. Portanto, a lei que criou a CGE-RJ estabeleceu que os cargos em comissão, ligados à atividade fim, deverão, exclusivamente, ser ocupados por servidores da própria carreira, e que

no início houve entrevistas a fim de selecionar as pessoas a ocuparem os cargos dentro da AGE, mas que com o passar do ano ocorreram muitas mudanças.

Em relação ao componente Atividade de Controle, que é um componente desempenhado em todos os níveis da entidade, podem ter natureza preventiva, de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas (COSO, 2013, p. 7), a AGE tem buscado desenvolver tarefas que reduzam a níveis aceitáveis os riscos conforme informado no COSO. Por isso, todo ano é desenvolvido o Plano Anual de Auditoria (PLANAGE). Ele traz como destaque os trabalhos preventivos, buscando a economicidade nas contratações, com a adoção de práticas contínuas e permanentes com o propósito de mitigar riscos, uma vez que o TCU (BRASIL, 2015, p. 6), preconiza que no controle prévio “o ato administrativo fica sujeito à autorização ou aprovação prévia, visando impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público”. Apesar de buscar o controle preventivo, ao desenvolver a pesquisa, foi possível constatar que a maioria dos trabalhos são corretivos, de uma situação que já ocorreu, ou vem ocorrendo há algum tempo, o que já gerou uma lesão ao Estado.

Outro fato que merece destaque é a superintendência que trabalha com as demandas do TCE-RJ e do MPRJ, que a mesma, por atender às determinações, não tem condições de executar auditorias preventivas.

Como redução de riscos, a AGE realiza a segregação de funções, separando as atribuições entre os servidores. Contudo, devido à necessidade de mais servidores em alguns trabalhos, não é possível a divisão das funções, sendo um único servidor responsável por toda as etapas do trabalho, prejudicando na prevenção dos erros, das omissões, e do direcionamento de trabalhos.

Segundo o COSO (2013, p. 8), “a informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos”. No componente Informação e Comunicação, foi associado pelo COSO ao modo como se obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno. Para isso, na pesquisa, foi identificado que a maioria das informações são obtidas por meio de consulta ao Sistema Eletrônico de Informações (SEI), e também são utilizados demais sistemas do Estado, como o SIAFE-Rio e Flexvision, além de atos do TCE-RJ. Quando as informações coletadas não são suficientes para a execução dos trabalhos, eles acabam realizando entrevistas, reuniões, e até trabalho de campo, de modo a obter tais informações.

Contudo, ao tratarem as informações, há casos em que ocorrem a perda da tempestividade. Um dos fatores é falta de pessoal, como mencionado anteriormente, a demanda

é grande para o efetivo de servidores, o que acontece muitas das vezes é que durante a realização de algum trabalho há a sua interrupção para execução de trabalhos extraordinários.

Em relação à comunicação das informações, foi possível avaliar a forma como a transmissão das informações com os públicos externos sobre assuntos afetam o funcionamento do controle interno. Por isso, a AGE divulga no portal eletrônico da CGE-RJ os seus trabalhos, sempre se atentando em proteger as informações que se refiram à intimidade, à vida privada, à honra e a imagem de pessoas, categorizada como informação pessoal.

Entretanto, ficou evidente que as informações fornecidas no portal são de trabalhos antigos, constatando a falta de tempestividade no tratamento de informações, visto que muitos trabalhos aguardam muito tempo pra ser publicado.

Por isso, o órgão deve fazer a sua parte, assumir a responsabilidade por si mesma e se esforçar para usar boas práticas nos serviços prestados, beneficiando assim toda a sociedade (CASTRO; CAVALEIRO, 2021, p. 109).

Sobre a Atividade de Monitoramento do controle interno das organizações, é importante destacar que as empresas devem utilizar avaliações contínuas e independentes a fim de certificar a presença, o funcionamento e eficácia dos cinco componentes de controle interno (COSO, 2013, p. 9). Esse componente, o Monitoramento, busca verificar se existem avaliações contínuas e/ou independentes que certifiquem o funcionamento dos componentes do controle interno. Para isso, na pesquisa ficou evidente que o foco são prazos, e não na qualidade e alcance dos trabalhos, dado que hoje em dia tem se focado mais na quantidade do que na qualidade.

Em relação à comunicação das deficiências identificada nos controles, são elaboradas recomendações que são monitoradas, de modo que sejam implementadas. Contudo há a necessidade de normatizar os procedimentos, para que haja padronização e melhora na qualidade dos trabalhos.

Nas entrevistas foi evidenciado que a pandemia influenciou a forma de trabalhar na AGE, pois os trabalhos eram realizados de forma presencial e de uma hora para outra os servidores tiveram que se adaptar para conseguir realizar os seus trabalhos de forma remota, fazendo com que muitas tarefas fossem interrompidas para a realização de novos trabalhos, devido às novas necessidades e urgências para atender às demandas no enfrentamento da COVID.

No terceiro objetivo específico, que foi a identificação das semelhanças dos controles internos, apresentado no modelo COSO I, e os controles já existentes na AGE, foi observado que a AGE está convergindo com as normas. Entretanto ainda tem que aprofundar as metodologias adotadas, para assim, conseguir uma maior eficiência nos trabalhos

desenvolvidos, uma vez que os controles internos devem ser personalizados para atender às necessidades e aos objetivos específicos de cada organização, e que o modelo COSO I é uma referência geral para a implementação de controles internos eficazes.

Para Chamoun (2019, p. 334) em relação a eficiência “a ação governamental deve ter qualidade, respeitar os prazos pactuados e ser realizada no menor custo possível”. Portanto, como sugestão para o fortalecimento da AGE, é necessária a criação de mecanismo de comunicação interna, dando mais transparência aos trabalhos desenvolvidos, de modo que os servidores saibam quais trabalhos estão sendo desenvolvidos pelas demais superintendências, bem como a estrutura e a forma que estão sendo utilizadas de forma a padronizá-los, facilitando o entendimento pelos demais servidores.

Para isso, é necessário a capacitação constante dos servidores, criando incentivos para sempre manter um corpo técnico capacitado a desempenhar as atividades exigidas para tais funções. Assim sendo, com a presença de servidores qualificados, é possível a rotatividade nos cargos comissionados, pois aumenta a experiência e o conhecimento, facilitando identificar o melhor potencial de cada servidor e maximizar os trabalhos.

Outro ponto a ser destacado é a necessidade de aumentar os trabalhos preventivos, uma vez que, ao realizar os trabalhos corretivos, o dano já ocorreu e muitas das vezes é muito difícil recuperá-lo. Quando é possível, nunca se consegue o valor total, sempre gerando perdas ao Estado.

Tavares e Romão (2021, p. 23597), afirmam que às desigualdades sociais, às incapacidades nos processos de tomada de decisões governamentais, e às políticas públicas ineficientes contribui para o crescimento da insatisfação da sociedade. Assim sendo, um outro fator é a necessidade de manter atualizado o portal eletrônico da CGE-RJ, com os trabalhos elaborados pela AGE, de modo a facilitar o controle social e demonstrar à sociedade o retorno que se obtém com os trabalhos desenvolvidos na instituição.

Para tudo isso, é primordial a realização de concurso público, pois o quadro de pessoal hoje na AGE é insuficiente para atender às demandas, gerando um acúmulo de trabalhos e muitas vezes há a perda da tempestividade, prejudicando a qualidade das informações geradas.

Como sugestão de fortalecimento, a AGE deve promover políticas que estruturam o planejamento de risco, por isso é importante identificar quais os riscos que a organização enfrenta. Após a identificação, é importante desenvolver planos de contingência para lidar com os riscos identificados, a serem implementadas de forma consistente e monitoradas regularmente para garantir que elas estejam sendo seguidas.

Assim, pesquisas futuras podem ser realizadas em outros órgãos de controle interno estaduais, de modo a avaliar a qualidade e o alcance do controle interno, baseando-se no modelo de estruturação de controle integrado COSO I. Outra possibilidade é examinar as condições de sucesso e fracasso dos controles internos em outros Estados.

REFERÊNCIAS

ALSAAWI, Ali. A Critical Review of Qualitative Interviews. **European Journal Of Business And Social Sciences**, [S. l.], p. 149-156, jul. 2014. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2819536>.

AMORIM, Klerton Andrade Freitas de; DINIZ, Josedilton Alves; LIMA, Severino Cesário de. A Visão do Controle Externo na Eficiência dos Gastos Públicos com Educação Fundamental. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 11, n. 29, p. 56-67, 2017. DOI: 10.11606/rco.v11i29.126312. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/126312>. Acesso em: 18 dez. 2022.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BRASIL. Conselho Nacional de Controle Interno. **Resolução CONACI n.º 007/2019, de 27 de setembro de 2019**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Disponível em: <https://bancodoconhecimento.conaci.org.br/bitstream/123456789/192/1/Resolu%c3%a7%c3%a3o%20007-2019.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, p. 4, 1967.

BRASIL. **Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 nov. 2017. Seção 1, p. 3-4, 2017.

BRASIL. **Lei n.º 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2745, 1964.

BRASIL. **Lei n.º 8.666, de 21 junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Seção 1, p. 8269, 1993.

BRASIL. **Lei n.º 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 n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n.º 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n.º 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Seção 1, p. 1, 2011.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Seção 1, p. 1, 2000.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Guia da Política de Governança Pública**. Brasília : Casa Civil da Presidência da República, 2018. 86p. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 18 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 473**. Administração Pública - Anulação ou Revogação dos Seus Próprios Atos. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>. Acesso em: 17 ago. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança [RBG]**: aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Brasília: TCU; Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas de União. Controles na Administração Pública; “**Aula 2 Controle da Administração Pública**”; Autor: Instituto Serzedello Corrêa (ISC). Abril de 2015. disponível: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/controles-na-administracao-publica-8A81881E747486F301749AAE2C105199.htm>. Acesso em: 06 ago. 2021.

CASTRO, Gisele Adriana da Silva; CAVALEIRO, Jean Carlos. A Governança Pública e o seu Impacto em uma Gestão Eficiente. **Revista Pluri Discente**, [S. l.], v. 1, n. 3, 2021. Disponível em: <https://pluridiscente.cruzeirosulvirtual.com.br/pluridiscente/article/view/87>. Acesso em: 18 dez. 2022.

CHAMOUN, Rodrigo Flávio Freire Farias. Os Tribunais de Contas na era da governança pública: focos, princípios e ciclos estratégicos do controle externo. In: LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Tribunal de Contas Do Século XXI**. Belo Horizonte: Forum, 2019. p. 313-336.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). I. **Enterprise risk management-integrated framework**. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, v. 2, 2004.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques**, 2 vol. [Jersey], set, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos Corporativos**. Trad. Audibra e Pricewaterhousecoopers. 2013.

CUNHA, Tácio Marques da; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. FUNÇÕES DAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS: um estudo nas prefeituras das capitais brasileiras. **Revista Gestão Organizacional**, [S. l.], v. 12, n. 3, p. 123-140, 17 dez. 2019.

Revista Gestao Organizacional. <http://dx.doi.org/10.22277/rgo.v12i3.5196>. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/5196>. Acesso em: 18 dez. 2022.

CUSTÓDIO, Jacqueline de Jesus; FUKORO, Tatyane Yukari; PAVÃO, Juliane Andressa; Ferreira, Jorge Leandro Delconte. Análise do controle interno no setor de almoxarifado de uma empresa de transporte à luz da metodologia COSO. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, [S. l.], v. 9, n. 2, p. 1-10, 2019. DOI: 10.18696/reunir.v9i2.648. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/648>. Acesso em: 18 dez. 2022.

DOMONT, Alessandro dos Santos; VIANNA, João Augusto Pinto. Governança pública na gestão de pessoas: impactos institucionais e sociais. **Práticas Educativas, Memórias e Oralidades - Rev. Pemo**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. e316344, 2021. DOI: 10.47149/pemo.v3i1.6344. Disponível em: <https://revistas.uece.br/index.php/revpemo/article/view/6344>. Acesso em: 18 dez. 2022.

FARIA, Luzardo. A Indisponibilidade do Interesse Público: conteúdo, natureza jurídica, fundamentos normativos e impactos no direito administrativo brasileiro. **Revista Meritum**, [S. l.], v. 15, n. 1, p. 1-28, 2020. Meritum - Revista de Direito da Universidade FUMEC. <http://dx.doi.org/10.46560/meritum.v15i1.7459>.

FERNANDES, Lethícia Dutra Leal Ferreira; BORGES, Talilian Joelma; LEITE JUNIOR, Maurício Cezar Resende. Auditoria e Controle Interno no Setor Público e sua Contribuição para a Democracia. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, [S. l.], v. 15, n. 1, p. 624-654, 2017. Universidade Vale do Rio Verde (UninCor). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5892/ruvrd.v15i1.4044>. Acesso em: 18 dez. 2022.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GUERRA, Sidney Cesar Silva; COSTA, Raphaela Rodrigues. O Direito Fundamental à boa Administração e a Legalidade dos Atos Administrativos Municipais. **Revista Acadêmica de Direito da Unigranrio**, [S. l.], v. 8, n. 1, p. 1-21, 21 maio 2018.

JESUS, Diego Santos Vieira de. O Decreto n.º 9.288 e a intervenção federal no Estado do Rio de Janeiro: motivações e repercussões político-sociais e econômicas. **Revista de Direito da Cidade**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 194-214, 3 ago. 2019. Universidade de Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.12957/rdc.2019.37571>. Acesso em: 18 dez. 2022.

LEMOS, Patrícia Helena Murta; MÁRIO, Poueri do Carmo; ROCHA, Flávio Dias. Controle interno no Brasil e no mundo. In: VII ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DA ANPAD - ENAPG, 7., 2016, São Paulo. **Artigo de Evento**. [S. l.]: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração/Anpad, 2016. p. 1-8.

LIZOT, Mauro, SASSO, Saionara; KRÜGER, Silvana Dalmutt; THESARI, Shirley Suellen; TROJAN, Flavio. Análise dos Procedimentos de Controles Internos a Partir da Metodologia COSO: Aplicação Em Uma Indústria Alimentícia. **Gestão e Desenvolvimento em Revista**, [S. l.], v. 4, n. 1, p. p. 38-54, 2018. DOI: 10.48075/gdemrevista.v4i1.19022. Disponível em: <https://e->

revista.unioeste.br/index.php/gestaoedesenvolvimento/article/view/19022. Acesso em: 18 dez. 2022.

MACHADO, Quelen Cristiane Moraes; TONIN, Guerino Antônio. **Benefícios dos controles internos para a administração pública municipal**. 2012. 34 f. Monografia (Especialização) - Curso de Gestão Pública Municipal, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, [S. l.], 2012.

NEVES JUNIOR, Emanuel Ponte Frota. **Controle dos Gastos Públicos**. 2018. 144 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Administrativo-Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, [S. l.], 2018.

PAIXÃO, Natalieide Gomes Macena da; OLIVEIRA, Alan Santos de; LIMA, Julliene Larissa de Abreu; SANTOS, Livia Maria da Silva. Controle Interno, Auditoria Interna e a Metodologia COSO: um estudo bibliométrico nos principais periódicos científicos de contabilidade no período de 2007 a 2017. **Revista Uniabeu**, [S. l.], v. 12, n. 30, p. 245-261, abr. 2019.

PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino; SANTOS, Vitor Maciel dos; RIBEIRO FILHO, José Francisco. Marcos Regulatórios do Controle Interno: um estudo na ambientação com o controle externo e o controle social no Brasil. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da Unisinos**, [S. l.], v. 15, n. 1, p. 2-26, 08 jan. 2018.

REIS, Jair Teixeira dos; AZOLIN, Audren Marlei. Fundamento constitucional-político para o controle externo. **Revista Quaestio Iuris**, [S. l.], v. 13, n. 1, p. 441-455, 21 maio 2020. Universidade de Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.12957/rqi.2020.40593>. Acesso em: 18 dez. 2022.

RHODEN, Joice Tais; BERTOLLO, Diego Luís; ECKERT, Alex; PAULA, Rafael Luis de. Modelo COSO ERM na Avaliação de Sistemas de Controles Internos: análise em uma indústria de concreto e cerâmica do vale do caí/rs. **Pensamento & Realidade**, [S. l.], v. 34, n. 2, p. 43-63, 31 dez. 2019. Pontifical Catholic University of Sao Paulo (PUC-SP). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.23925/2237-4418.2019v34i2p43-63>. Acesso em: 18 dez. 2022.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PERDENEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Controle Interno, Controle Externo e Controle Social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 4, n. 3, p. 48-63, out. 2008. ISSN 1809-3337. Disponível em: <https://bu.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/980>. Acesso em: 18 dez. 2022. doi: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20084>.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Portaria CGE n.º 71, de 17 de março de 2020. Estabelece teletrabalho para CGE como medida temporária de prevenção ao contágio pelo novo coronavírus (COVID-19), considerando a classificação de pandemia pela Organização Mundial de Saúde (OMS). **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 18 mar. 2020. ano XLVI, n. 050, p. 27, 2020.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Resolução CGE n.º 20, de 03 de junho de 2019. Institui o projeto-piloto para realização de teletrabalho no âmbito da Superintendência de Relação com Órgãos Externos – SUPEXT, unidade da Auditoria Geral do Estado da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 06 jun. 2019. ano XLV, n. 105, p. 29-30, 2019.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Resolução CGE n.º 48, de 09 de dezembro de 2019. Institui o programa especial de gestão de trabalho remoto - PEGTR, no âmbito da Controladoria Geral do Estado, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 17 dez. 2019. ano XLV, n. 238, p. 17-18, 2019.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Resolução CGE n.º 54, de 16 de março de 2020a. Altera o programa especial de gestão de trabalho remoto – PEGTR, no âmbito da Controladoria Geral do Estado, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 17 mar. 2020. ano XLVI, n. 049, p. 34-35, 2020.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Resolução CGE n.º 61, de 14 de setembro de 2020b. Aprova o regimento interno da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 17 set. 2020. ano XLVI, n. 172, p. 26-32, 2020.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Resolução CGE n.º 96, de 20 de agosto de 2021. Estabelece normas de recebimento e tratamento de denúncias, bem como diretrizes para a reserva de identidade do denunciante no âmbito interno da Controladoria Geral do Estado – CGE-RJ, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 27 ago. 2021. ano XLVII, n. 165, p. 20, 2021.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Resolução CGE n.º 120, de 14 de janeiro de 2022. Dispõe sobre o processo de seleção e credenciamento de servidores para o banco de talentos da Escola Superior de Controle Interno e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 19 jan. 2022. ano XLVIII, n. 013, p. 22-23, 2022.

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Estado. Resolução CGE n.º 123, de 04 de fevereiro de 2022. Define padrões e procedimentos de auditoria para que a Auditoria Geral do Estado e as Unidades de Controle Interno ou equivalentes dos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro promovam avaliações no Programa PACTO-RJ. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 08 fev. 2022. ano XLVIII, n. 025, p. 29, 2022.

RIO DE JANEIRO. Decreto n.º 13, de 15 de março de 1975. Estabelece a competência, aprova a estrutura básica da Secretaria de Estado de Fazenda e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 15 mar. 1975. 1975.

RIO DE JANEIRO. Decreto n.º 46.394, de 13 de agosto de 2018. Dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, e dá outras providências.

Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 14 ago. 2018. ano XLIV, n. 148, p. 5-6, 2018.

RIO DE JANEIRO. Decreto n.º 46.590, de 27 de fevereiro de 2019. Altera o Decreto n.º 46.394, de 13 de agosto de 2018, que dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 28 fev. 2019. ano XLV, n. 043, p. 4, 2019.

RIO DE JANEIRO. Decreto n.º 46.873, de 13 de dezembro de 2019. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 16 dez. 2019. ano XLV, n. 237, p. 5-7, 2019.

RIO DE JANEIRO. Decreto n.º 47.039, de 17 de abril de 2020, Determina a realização de ações pelo órgão central de controle interno do Poder Executivo Estadual de avaliação sistemática das despesas e atos decorrentes das medidas de enfrentamento do covid-19, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 17 abr. 2020. ano XLVI, n. 070-A, p. 1-2, 2020.

RIO DE JANEIRO. Decreto n.º 47.848, de 29 de novembro de 2021. Cria a Escola Superior de Controle Interno e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 30 nov. 2021. ano XLVII, n. 225, p. 1, 2021.

RIO DE JANEIRO. Decreto n.º 48.160, de 25 de julho de 2022. Dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 29 jul. 2022. ano XLVIII, n. 139, p. 1-5, 2022.

RIO DE JANEIRO. Lei n.º 5.756, de 29 de junho de 2010. Institui as carreiras de Agente de Controle Interno e de Analista de Controle Interno na estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda, estende benefícios da lei complementar n.º 134 de 29/12/2009 aos servidores abrangidos pela lei n.º 830 de 07/01/1985 e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 30 jun. 2010. ano XXXVI, n. 116, p. 2-3, 2010.

RIO DE JANEIRO. Lei n.º 6.601, de 28 de novembro de 2013. Dispõe sobre o plano de cargos e vencimentos das carreiras de controle interno do quadro de pessoal permanente da Secretaria de Estado de Fazenda e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 29 nov. 2013. ano XXXIX, n. 223, p. 3-4, 2013.

RIO DE JANEIRO. Lei n.º 7.989, de 14 de junho de 2018. Dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cria a Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro e o fundo de aprimoramento de controle interno, organiza as carreiras de controle interno, e dá outras providências. ". **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 15 jun. 2018. ano XLIV, n. 108, p. 1-4, 2018.

RIO DE JANEIRO. Lei n.º 9.631, de 04 de abril de 2022. Altera a lei estadual n.º 6.601, de 28 de novembro de 2013, que "Dispõe sobre o plano de cargos e vencimentos das carreiras de

controle interno do quadro de pessoal permanente da Secretaria de Estado de Fazenda e dá outras providências". **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 04 abr. 2022. ano XLVIII, n. 062-A, p. 6, 2022.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Deliberação TCE-RJ n.º 278, de 24 de agosto de 2017**. Dispõe sobre a apresentação da Prestação de Contas Anual de Gestão, no âmbito da Administração estadual e dá outras providências. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/cadastro-publicacoes/public/deliberacoes>. Acesso em: 21 out. 2022.

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

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. O Papel do Controle Interno na Administração Pública. **Contexto**, Rio Grande do Sul, v. 2, n. 2, p. 1-16, 2002.

SOUSA, Rossana Guerra de; SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos; NICOLAU, Antônio Moreira. Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [S. l.], v. 14, n. 31, p. 155, 3 abr. 2017. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2017v14n31p155>. Acesso em: 18 dez. 2022.

SOUZA, Andrea Brasil e; BAUER, Maristela Mercedes; COLETTI, Luciana. A Importância da Governança Corporativa e do Controle Interno na Área Contábil. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 17, n. 1, p. 148–174, 2020. DOI: 10.25112/rgd.v17i1.1723. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1723>. Acesso em: 18 dez. 2022.

TAVARES, Paulino Varela; ROMÃO, Ana Lúcia. Transparência, Accountability e Corrupção: uma percepção qualitativa da governança pública no Brasil e na África do Sul / transparency, accountability and corruption. **Brazilian Journal Of Development**, [S.L.], v. 7, n. 3, p. 23596-23633, 2021. Brazilian Journal of Development. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.34117/bjdv7n3-191>. Acesso em: 18 dez. 2022.

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

APÊNDICE A – Termo de Consentimento



Universidade do Estado do Rio De Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública
Curso de Mestrado Profissional

ENTREVISTA – TERMO DE CONSENTIMENTO

Declaro, por meio deste termo, que concordei em ser entrevistado(a) no estudo de caso do estudante Raphael Zuza Nieto, mestrando do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Afirmo que aceitei participar por minha própria vontade, sem receber qualquer incentivo financeiro ou ter qualquer ônus e com a finalidade exclusiva de colaborar para o sucesso da pesquisa. Fui informado(a) que os objetivos do estudo são estritamente acadêmicos. Minha colaboração se fará de forma anônima, por meio de entrevista gravada em áudio/vídeo. Trechos dessa entrevista, na forma como falados, podem fazer parte do trabalho final, mas não serei identificado.

O acesso ao áudio/vídeo e transcrição da entrevista será permitido apenas ao mestrando e seu professor orientador.

Rio de Janeiro, ____ de _____ de ____.

Nome do(a) entrevistado(a):

_____.

Assinatura do(a) entrevistado(a):

_____.

Assinatura do mestrando:

_____.

APÊNDICE B – Roteiro de Entrevistas (Pré-teste)



Universidade do Estado Do Rio De Janeiro
 Centro de Ciências Sociais
 Faculdade de Administração e Finanças
 Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública
 Curso de Mestrado Profissional

ROTEIRO DE ENTREVISTA

Introdução

- Breve apresentação do entrevistador;
- Agradecimento pela disponibilidade para a entrevista, que tratará do tema “Qualidades e alcance do modelo de estruturação de controle interno”;
- Explicações sobre o método de pesquisa, destacando:
 - Importância de opiniões sinceras;
 - Imparcialidade da entrevistadora;
 - Gravação da entrevista (Termo de Consentimento);
 - Enfatizar que o objetivo da entrevista é captar a percepção do respondente, ou seja, não a respostas certas ou erradas.

Ambiente de Controle

- De maneira geral, como é estruturada a AGE? O que você acha disso?
- Como são executados os trabalhos/atividades na AGE? Qual a sua opinião sobre eles?
- Como os servidores se capacitam? Existem incentivos?

Avaliação de Risco

- Especificamente com relação aos objetivos da AGE, como são identificados e analisados os riscos?
- Em sua opinião, quais ações seriam necessárias para administrar os riscos identificados?
- Como são regulamentados ou distribuídos os cargos? O que você acha disso?

Atividades de Controle

- Em sua opinião, como são tratadas as atividades de controle na prevenção e detecção dos riscos?
- De maneira geral, como é realizada a segregação de funções? Ela está inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle?
- Qual a sua opinião sobre as regras internas para o funcionamento da entidade? Como elas definem responsabilidades, fluxos operacionais, funções e procedimentos?

Informação e Comunicação

- A AGE possui riscos tanto internos quanto externos, como obtém as informações para avaliar e tratar os riscos?
- De que forma são tratadas as informações? (de maneira prática e tempestiva)
- As informações necessárias a seus usuários são comunicadas/divulgadas? Explique?

Monitoramento

- Como a AGE avalia os controles internos ao longo do tempo?
 - Explique como é realizado o acompanhamento contínuo das atividades e avaliações pontuais?
 - Você entende que os controles internos são adequados e efetivos? Fale mais sobre isso.
- Aguardar comentários espontâneos. Perguntar se há mais alguma coisa que o entrevistado gostaria de falar em relação entendimentos e percepções da AGE.
- Agradecer e encerrar a entrevista.

APÊNDICE C – Roteiro de Entrevistas



Universidade do Estado Do Rio De Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública
Curso de Mestrado Profissional

ROTEIRO DE ENTREVISTA

Introdução

- Breve apresentação do entrevistador;
- Agradecimento pela disponibilidade para a entrevista, que tratará do tema “Qualidades e alcance do modelo de estruturação de controle interno”;
- Explicações sobre o método de pesquisa, destacando:
 - Importância de opiniões sinceras;
 - Imparcialidade da entrevistadora;
 - Gravação da entrevista (Termo de Consentimento);
 - Enfatizar que o objetivo da entrevista é captar a percepção do respondente, ou seja, não a respostas certas ou erradas.

Ambiente de Controle

- De maneira geral, como é estruturada a AGE? O que você acha disso?
- Como são executados os trabalhos/atividades na AGE? Qual a sua opinião sobre eles?
- Como os servidores se capacitam? Existem incentivos?

Avaliação de Risco

- Especificamente com relação aos objetivos da AGE, como são identificados e analisados os riscos?
- Em sua opinião, quais ações seriam necessárias para administrar e identificar os riscos?
- Como são regulamentados ou distribuídos os cargos? O que você acha disso?

Atividades de Controle

- Em sua opinião, como são tratadas as atividades de controle, tanto as preventivas quanto as corretivas na prevenção e detecção dos riscos?
- De maneira geral, existe segregação de funções nas atividades desenvolvidas na AGE? Ela está inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle?
- Qual a sua opinião sobre as regras internas para o funcionamento da entidade? Como elas definem responsabilidades, fluxos operacionais, funções e procedimentos?

Informação e Comunicação

- A AGE possui riscos tanto internos quanto externos, como obtém as informações para avaliar e tratar os riscos?
- De que forma são tratadas as informações? (de maneira prática e tempestiva)
- As informações necessárias a seus usuários são comunicadas/divulgadas? Explique?

Monitoramento

- Os controles internos que são o conjunto de políticas e procedimentos desenvolvidos e operacionalizados para garantir que os processos organizacionais da AGE sejam seguidos de modo a controlar os riscos da própria organização, como são avaliados ao longo do tempo?
 - Em relação as atividades desenvolvidas na AGE com é feito o seu acompanhamento? Explique avaliações contínua e/ou pontuais das atividades?
 - Você entende que os controles internos desenvolvidos em cima dos trabalhos da AGE são adequados e efetivos? Fale mais sobre isso.
- Aguardar comentários espontâneos. Perguntar se há mais alguma coisa que o entrevistado gostaria de falar em relação entendimentos e percepções da AGE.
- Agradecer e encerrar a entrevista.