



UnB



UFPB



UFRN

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN
Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis**

JAQUELINE GOMES RODRIGUES DE ARAÚJO

**CONTROLE INTERNO NA PERSPECTIVA DO *FRAMEWORK* COSO ERM: UM
ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA.**

**JOÃO PESSOA - PB
2014**

JAQUELINE GOMES RODRIGUES DE ARAÚJO

CONTROLE INTERNO NA PERSPECTIVA DO *FRAMEWORK* COSO ERM: UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA.

Dissertação nº 262 apresentada ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em cumprimento às exigências para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

**JOÃO PESSOA – PB
2014**

A663c Araújo, Jaqueline Gomes Rodrigues de.

Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM:
um estudo na Universidade Federal da Paraíba / Jaqueline
Gomes Rodrigues de Araújo.-- João Pessoa, 2014.

111f. : il.

Orientador: Aldo Leonardo Cunha Callado

Dissertação (Mestrado) - Unb-UFPB-UFRN

1. Contabilidade. 2. Ciências contábeis. 3. Controle interno.
4. Framework COSO ERM. 5. Gerenciamento de riscos.

UFPB/BC

CDU: 657(043)

JAQUELINE GOMES RODRIGUES DE ARAÚJO

CONTROLE INTERNO NA PERSPECTIVA DO *FRAMEWORK* COSO ERM: UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA.

Dissertação apresentada ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em cumprimento às exigências para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado

Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Orientador

Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante

Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Membro Examinador Interno

Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos

Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
Membro Examinador Externo

**JOÃO PESSOA – PB
2014**

A Deus, pela fidelidade no cumprimento de suas promessas.

A família que Deus me concedeu, por ser parte da minha história, meu alicerce.

Aos que não tiveram a oportunidade de estudar.

AGRADECIMENTOS

Em um momento sublime como este, o agradecimento, aos que de alguma forma contribuíram para a concretização de mais um sonho, torna-se um gesto pequeno, dada à proporção do quanto são especiais para mim.

Primeiramente, agradeço a Deus por ter sonhado tantas coisas e as realizado em minha vida. Creio que chegar até aqui é mais uma prova da sua misericórdia, do seu amor e da sua fidelidade.

Aos meus pais, Carmelita e Luís, pelo incentivo sempre dado aos estudos. Em especial, à minha mãe, por ter me ensinado o quanto é valioso o conhecimento.

Ao meu esposo, Ronaldo, por incentivar-me sempre na busca dos meus ideais. E, diante das dificuldades encontradas durante o percurso, ter o privilégio de contar com essa pessoa tão especial, meu companheiro de todas as horas, é uma dádiva de Deus. Agradeço também ao meu filho Diego, pelo amor tão verdadeiro e por impulsionar-me a ir além... A você filho, fica o exemplo.

Aos amigos (mesmo sem a citação de seus nomes, para não correr o risco de esquecer alguém) que moram em meu coração, pelo companheirismo, incentivo e apoio durante todo o mestrado (e sempre).

Aos amigos conquistados no mestrado (turma 24), expressei minha alegria por tantos momentos compartilhados, os quais já deixam saudades. Em especial, agradeço à minha parceira Jane Kelly, por sua amizade sincera. Aos amigos Emanuel (Mano) e Gabriel, pelo companheirismo. Às amigas Sulamita e Kallyse, que também ocupam um lugar especial em meu coração.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado, pela atenção, apoio, pelos ensinamentos compartilhados, sobretudo, pela paciência em me orientar. Muito obrigado por ter feito parte de minha vida acadêmica!

Ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis e a todos os professores que com suas experiências engrandecem o ensino em contabilidade: Dr. Edilson Paulo; Dr. Paulo Amilton; Dr.^a Aneide Araújo; Dr.^a Márcia Reis; Dr. Dionísio Gomes; Dr. Márcio Machado; Dr. Paulo Aguiar e, finalmente, Dr. Paulo Roberto Cavalcante.

Aos professores Drs. Francisco Costa (Franzé) e João Aguinaldo, pelos conhecimentos compartilhados na construção desta pesquisa.

Expresso também os meus agradecimentos à Ivanacy e Wilma, por tão gentilmente nos receberem na secretaria do mestrado e pelo trato sempre carinhoso com todos os alunos, o que para mim é um diferencial deste Programa de Pós-Graduação.

Enfim, agradeço a todos que contribuíram de forma direta ou indiretamente durante essa intensa caminhada que foi o mestrado!

**Mas o Senhor disse-me: “Basta-
te a minha graça, pois é na
fraqueza que se revela
totalmente a minha força”.**
(2 Coríntios 12:9)

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo investigar a percepção dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior quanto ao nível de alinhamento do sistema de controle interno institucional às recomendações contidas no *framework* COSO ERM (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*). O *framework* utilizado como referência para esta pesquisa é caracterizado pela abordagem voltada ao gerenciamento de riscos, um dos aspectos recomendados para inteirar a estrutura de controle interno das entidades do setor público e considerado base para a "boa" governança. Quanto à tipologia, trata-se de um estudo exploratório e descritivo, com abordagem quanti-qualitativa. As recomendações contidas no *framework* COSO ERM foram aplicadas para avaliar o sistema de controle interno da Universidade Federal da Paraíba. A amostra da pesquisa foi composta por 140 servidores, os quais exercem funções relacionadas com a gestão da instituição. Os dados foram coletados através de entrevistas estruturadas. Os procedimentos metodológicos adotados consistiram na análise da confiabilidade do instrumento de coleta de dados, análise descritiva, análise do nível de alinhamento às recomendações do COSO ERM e análise inferencial. O teste de confiabilidade (*Alpha de Cronbach*) demonstrou satisfatória a consistência interna do instrumento. Para mensurar o nível de alinhamento às recomendações contidas no *framework*, observou-se a um critério técnico, estabelecido a partir da percepção dos gestores e da ponderação de importância ao quesito, atribuída por especialistas na área de controle interno. Considerando o critério estabelecido, a pontuação que correspondeu ao nível geral de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB aos aspectos preconizados pelo COSO foi 4,73 (observando como pontuação mínima 1 e máxima 10). Tal resultado correspondeu a um nível de alinhamento considerado regular. Em termos percentuais, o resultado representou um nível de alinhamento geral de 47,3%. Os componentes da estrutura de controle interno percebidos como mais alinhados foram a “Definição e Fixação de Objetivos” e a “Informação e Comunicação”. Seus respectivos percentuais de alinhamento foram 51,68% e 51,37%. Dentre os que se mostraram menos alinhados destacaram-se a “Avaliação de Riscos” e o “Monitoramento”, com percentuais de 43,73% e 44,47% respectivamente. Segundo o que preconiza o *framework* COSO ERM, um sistema de controle interno é considerado eficaz para o gerenciamento de riscos a partir da presença e adequado funcionamento dos oito componentes de sua estrutura. Entretanto, o próprio COSO reconhece que poderá haver algum desequilíbrio entre os componentes, como foi observado nesta pesquisa. Diante dos desequilíbrios, cabe à gestão avaliar se a deficiência é significativa, ou seja, se impede o atingimento de seus objetivos, dentre eles, o de gerar valor à suas partes interessadas (premissa inerente ao gerenciamento de riscos), podendo adotar uma postura proativa frente às fragilidades detectadas. Esta pesquisa revelou ainda que a percepção dos respondentes quanto ao nível de alinhamento pode ser influenciada por fatores como tempo de serviço, formação e função administrativa desempenhada. Por fim, entende-se que estabelecer uma cultura de controle com enfoque no gerenciamento de riscos revela-se um desafio não só para a instituição pesquisada, mais para as demais instituições públicas.

Palavras-chave: Controle interno. *Framework* COSO ERM. Gerenciamento de riscos.

ABSTRACT

The present study aimed to investigate the perceptions of managers in a Federal Institution of Higher Education about the level of alignment of the institutional internal control system with the recommendations proposed by COSO in the framework COSO ERM (Enterprise Risk Management - Integrated Framework). The framework used as a reference for this research is characterized by an approach focused risk management, one of the aspects recommended to complete the internal control structure of public sector entities and considered basis for the "good" governance. Regarding the typology, it is an exploratory and descriptive study with a quantitative and qualitative approach. The recommendations contained in the COSO ERM framework were applied to evaluate the internal control system of the Federal University of Paraíba. The research sample consisted of 140 public servers, who exercise functions related to the management of the institution. The data were collected through structured interviews. The methodological procedures adopted consisted in the analysis of the reliability of the instrument of data collection, descriptive analysis, analysis of the level of alignment with the recommendations of COSO ERM and inferential analysis. The reliability test (Cronbach's alpha) showed the internal consistency of the instrument as satisfactory. To measure the degree of alignment with the recommendations contained in the framework, a technical criterion established from the perception of managers and from the pondering of importance to the question given by specialists in the area of internal control was observed. Considering the established criterion, the punctuation that corresponded to the overall level of alignment of the internal control system of the Federal University of Paraíba with aspects indicated by COSO was 4.73 (considering 1 as a minimum and 10 as maximum score). Such result corresponded to a level of alignment considered regular. In terms of percentage, the result represented a general level of alignment of 47.3%. The components of the internal control structure perceived to be more aligned were the "Definition and Fixation of Objectives" and "Information and Communication". Their respective percentages of alignment were 51.68% and 51.37%. Among those which showed themselves as less aligned, the "Risk Assessment" and "Monitoring" with percentages of 43.73% and 44.47% respectively are highlighted. According to what recommends the COSO ERM framework an internal control system is considered effective for the management of risks with the presence and adequate functioning of the eight components of its structure. However, COSO itself acknowledges that there might be an imbalance between the components as observed in this study. Facing this imbalance, it is up to management to evaluate whether the deficiency is significant, that is, if it prevents the achievement of their goals, among them, that of generating value to their interested parties (inherent premise to risk management) and thus being able to adopt a proactive posture towards the weaknesses detected. This research also revealed that the perception of respondents regarding the level of alignment may be influenced by factors such as service time, training and administrative function performed. Finally, it is understood that establishing a culture of control with a focus on risk management reveals itself to be a challenge not only for the researched institution, but to other public institutions.

Keywords: Internal Control System. COSO ERM Framework. Risk management.

LISTA DE SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CEP	Comitê de Ética e Pesquisa
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
COCO	Criteria of Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants e Turnbull Report
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission
ERM	Enterprise Risk Management
FEI	Financial Executives International
IFAC	International Federation of Accountants
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
PRA	Pró Reitoria Administrativa
PRPG	Pró Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa
REUNI	Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
SCI	Sistema de Controle Interno
SIORG	Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal
TCU	Tribunal de Contas da União
UFPB	Universidade Federal da Paraíba

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cubo COSO ERM	32
Figura 2 - Estrutura administrativa da UFPB	39
Figura 3 - Desenho da pesquisa.....	55

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Composição da amostra	56
Gráfico 2 - Áreas de formação acadêmica dos respondentes	58
Gráfico 3 - Percepção dos respondentes quanto ao alinhamento ao COSO ERM	77

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Componentes do COSO ERM.....	45
Tabela 2 - Atribuição de Pesos	46
Tabela 3 - Universo e amostra da pesquisa	49
Tabela 4 - Análise da consistência interna (Alpha de Cronbach).....	51
Tabela 5 - Pontuação mínima e máxima	52
Tabela 6 - Níveis de alinhamento	53
Tabela 7 - Perfil dos respondentes.....	57
Tabela 8 - Informações funcionais	58
Tabela 9 - Faixas de pontuação da escala <i>Likert</i>	59
Tabela 10 - Ambiente de controle	60
Tabela 11 - Definição de objetivos.....	63
Tabela 12 - Identificação de eventos	65
Tabela 13 - Avaliação de riscos.....	67
Tabela 14 - Resposta aos riscos	69
Tabela 15 - Procedimentos de controle	70
Tabela 16 - Informação e comunicação.....	72
Tabela 17 - Monitoramento	74
Tabela 18 - Percepção dos respondentes - discordância x concordância	76
Tabela 19 - Análise do nível de alinhamento: distribuição de frequências	78
Tabela 20 - Análise do nível de alinhamento: por componente do COSO ERM e total	81
Tabela 21 - Resultados do Teste de Mann-Whitney (p-valor)	86
Tabela 22 - Resultados do Teste de Kruskal Wallis (p-valor).....	88

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	17
1.1.1 Objetivo geral.....	17
1.1.2 Objetivos específicos.....	17
1.2 JUSTIFICATIVA	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	20
2.2.1 Conceitos de controle interno	22
2.2.2 Controle interno na administração pública	24
2.3 CONCEITO DE RISCO E GERENCIAMENTO DE RISCOS	26
2.4 FRAMEWORK COSO ERM (ENTERPRISE RISK MANAGEMENT).....	28
2.4.1 Ambiente Interno.....	28
2.4.2 Fixação de objetivos	29
2.4.3 Identificação de eventos	29
2.4.4 Avaliação de riscos	29
2.4.5 Resposta aos riscos	30
2.4.6 Procedimentos de controle.....	30
2.4.7 Informação e comunicação	31
2.4.8 Monitoramento	31
2.5 ESTUDOS ANTERIORES.....	32
2.6 UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA (UFPB)	36
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	40
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	40
3.2 ETAPAS PARA A ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS... 41	
3.2.1 Desenvolvimento do Instrumento de Coleta de dados	41
3.2.2 Validação do Instrumento de Coleta de dados	42
3.2.2.1 Validação de conteúdo e de face	42
3.2.2.2 Validação da escala de mensuração.....	43
3.2.2.3 Processo de revisão ética dos protocolos de pesquisa	43
3.2.2.4 Pré-teste	44

3.3 OPERACIONALIZAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO.....	46
3.3.1 Atribuição de pesos aos componentes do COSO ERM.....	46
3.3.2 Procedimentos de coleta de dados.....	47
3.4 SUJEITOS DA PESQUISA	48
3.5 PROCEDIMENTOS PARA O TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	49
3.5.1 Análise da confiabilidade.....	50
3.5.2 Análise do alinhamento às premissas do COSO ERM.....	51
3.5.3 Análise descritiva e inferencial.....	53
3.5.4 Desenho da pesquisa.....	55
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	56
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DA AMOSTRA E PERFIL DOS RESPONDENTES	56
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS	59
4.3 ANÁLISE DO NÍVEL DE ALINHAMENTO ÀS PREMISSAS DO FRAMEWORK COSO ERM.....	77
4.4 TESTE DE HIPÓTESES	86
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
5.1 CONCLUSÕES	90
5.2 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES DE PESQUISA.....	93
REFERÊNCIAS	95
APÊNDICES.....	102
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO	103
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE VALIDAÇÃO DO CONTEÚDO	107
APÊNDICE C – CERTIDÃO DE APROVAÇÃO PELO COMITÊ DE ÉTICA.....	111

1 INTRODUÇÃO

O cenário atual da administração pública reflete um dos desafios da gestão moderna, que é a busca por medidas estratégicas que viabilizem o alcance dos objetivos organizacionais, face à crescente demanda social por resultados e maior transparência. Esforços são realizados no sentido de buscar o fortalecimento da governança pública e a consolidação da democracia.

Associada a essas evidências, a literatura aponta para um novo modelo de gestão do Estado, orientado para os resultados, com o propósito de assegurar os mecanismos necessários ao aumento da eficácia, eficiência e efetividade da administração pública (enfoque gerencial).

A chamada “Nova Gestão Pública”, iniciada no Brasil em 1995, surgiu em meio às críticas ao modelo burocrático clássico, que demonstrava não mais atender aos anseios dos administradores públicos e dos cidadãos. Uma das mudanças introduzidas pela reforma gerencial foi a de paradigma cultural, por aspirar à superação dos problemas ocasionados pela rigidez e pela ineficiência da máquina administrativa, que acabava muitas vezes por inviabilizar a implementação das políticas públicas (MATIAS-PEREIRA, 2012).

A difusão de um modelo de gestão com enfoque nos resultados, caracterizado pela adoção de princípios e métodos gerenciais da administração privada e pela flexibilidade, onde os gestores atuavam com mais autonomia, faz parte do cenário de mudanças ocorrido no setor público a partir da década de 1990.

Com a adoção de princípios e métodos gerenciais da administração privada, a exemplo das avaliações de desempenho, os sistemas de controle interno implementados pela administração pública passaram por uma ampliação no seu escopo, de modo a atuar como um dispositivo estratégico para o alcance dos objetivos organizacionais. Este mecanismo passou a ter que equilibrar valores tradicionais, como a legalidade, moralidade e transparência, e modernos valores gerenciais, como eficiência e eficácia (INTOSAI, 2004a).

Os conceitos atuais de controle interno já refletem essa dimensão, pois fazem menção ao atingimento dos objetivos organizacionais e à execução de operações pautadas em princípios éticos, de economia, eficiência, eficácia e conformidade, e ao cumprimento de obrigações de *accountability* (COSO, 2004), sendo este exercício de boa governança atingido a partir de um controle interno eficaz na identificação, avaliação e controle dos riscos (OLIVEIRA; LINHARES, 2006; ARAÚJO; FERNANDES, 2012).

Para que o controle interno passe, portanto, a considerar a existência dos riscos que podem ameaçar o desempenho e até mesmo a continuidade das entidades públicas, o

gerenciamento de riscos necessita ser incorporado à sua estrutura, como recomenda a *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001).

O gerenciamento de riscos se constitui em uma filosofia preocupada com a aferição dos principais riscos que possam inviabilizar todo o planejamento e execução de um dado projeto, e a adoção de mecanismos para mitigá-los (ARAÚJO; FERNANDES, 2012).

Um dos documentos que serve como referência, por propor uma estrutura conceitual de controle interno que contempla o gerenciamento de riscos nas organizações, é o *framework* denominado *Enterprise Risk Management*, emitido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO).

O COSO é reconhecido internacionalmente pela emissão de pronunciamentos contendo recomendações para a avaliação e o aperfeiçoamento de sistemas de controle interno. É também referenciado por vários estudiosos da área (SIMMONS, 1997; MAIJOR, 2000; SPIRA; PAGE, 2003; MOELLER, 2004; FARRELL, 2004; PALFI; BOTA-AVRAM, 2009; ARENA *et. al.*, 2010; ABBAS; IQBAL, 2012; PREMUIROSO; HOUMES, 2012).

O *framework* COSO ERM é recomendado pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2004b) para as entidades do setor público, e, no que tange à avaliação dos riscos, permite o desenvolvimento de estratégias para administrá-los, a partir da identificação e avaliação dos impactos de sua ocorrência.

Independente do tipo de organização, mais de forma diferenciada para as entidades públicas, que têm substanciais desafios de gestão, a implementação de uma estrutura de controle interno com enfoque no gerenciamento de riscos favorece simultaneamente aos administradores públicos e a sociedade em geral, pois viabiliza o alcance da qualidade na gestão (JUND FILHO, 2002; RIBEIRO FILHO *et al.*, 2006; VIEIRA, 2009; SANTANA, 2010; ARAÚJO; FERNANDES, 2012), a geração de valor para diversas partes interessadas (COSO, 2004) e o conseqüente fortalecimento da governança pública (BERGAMINI, 2009).

Um exemplo dos desafios enfrentados nos últimos anos pelas instituições públicas ocorreu no contexto das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), dado ao processo de expansão da educação superior no Brasil, com ampliação das universidades em termos de dimensão, quadro funcional e infraestrutura, por meio do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI). Para este programa foi previsto pelo governo federal um investimento de aproximadamente R\$ 2 bilhões de reais (no período de 2008 a 2011), destinado à criação de novas universidades federais, novos *campi*

universitários e à promoção de um aumento no número de vagas e matrículas ofertadas¹. Tão expressivo quanto os desafios enfrentados pelas IFES é a importância destas instituições para a sociedade, visto que são responsáveis pela formação do “capital humano” e consequente desenvolvimento da economia (OLIVEIRA E DRABACH, 2009).

Neste contexto, a revisão e o melhoramento dos sistemas de controle interno das instituições de ensino podem contribuir para diminuir os riscos de não consecução de seus objetivos (políticos, econômicos e sociais), incluindo os riscos de não promover um ensino de qualidade e o progresso científico, o que traz sérias repercussões socioeconômicas.

Destarte, com o intuito de compreender melhor a realidade dos sistemas de controle interno das Instituições Federais de Ensino Superior e a forma como os gestores atuam para minimizar os riscos próprios destas entidades, foi estabelecido o seguinte problema de pesquisa: **na percepção dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior, qual o nível de alinhamento do sistema de controle interno institucional às recomendações contidas no *framework* COSO ERM?**

Espera-se com isto contribuir para reforçar a importância do gerenciamento de riscos no contexto das Instituições Federais de Ensino Superior, haja vista a sua importância para o desenvolvimento socioeconômico do país.

1.1 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral da presente pesquisa consiste em investigar a percepção dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior, quanto ao nível de alinhamento do sistema de controle interno institucional às recomendações contidas no framework COSO ERM.

1.1.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar os principais aspectos recomendados na estrutura conceitual proposta pelo framework COSO ERM;

¹Diretrizes gerais do REUNI. Disponíveis em: <http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/diretrizesreuni.pdf>

- Estabelecer o nível de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB aos aspectos preconizados pelo *framework* COSO ERM;
- Evidenciar o desempenho dos componentes da estrutura de controle interno da UFPB, quanto ao seu alinhamento às recomendações do *framework* COSO ERM;
- Verificar se as diferenças na percepção dos gestores sobre o nível de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB estão relacionadas a algum aspecto do perfil destes agentes.

1.2 JUSTIFICATIVA

A escolha do tema proposto para esta pesquisa está relacionada à importância que vem sendo atribuída a atividade de Controle Interno no Brasil, especificamente para a administração pública, onde este tem a importante função de garantir a legitimidade de suas ações, e ainda, de contribuir efetivamente com a melhoria da qualidade da gestão, a partir da orientação preventiva, do fornecimento de informações estratégicas e da indicação de melhores práticas em busca do incremento da governança (SANTANA, 2010).

Tendo em vista o cenário de mudanças observado nas últimas décadas, com a denominada reforma gerencial, e os novos desafios de gestão que surgiram como resposta às demandas da sociedade por maior transparência e uma prestação de contas responsável das ações do governo, tornou-se indispensável para a administração pública dispor de controles mais efetivos. Para isso, novas abordagens estão sendo introduzidas ao escopo dos controles internos, inclusive o gerenciamento de riscos.

Dentro desse contexto, o presente estudo optou por promover uma discussão acerca do *framework* COSO ERM e de sua filosofia no âmbito de uma Instituição Federal de Ensino Superior do país, considerando que a abordagem empregada pelo COSO neste documento (o gerenciamento de riscos) tem pouca discussão no Brasil, principalmente quando o foco é direcionado para entidades do setor público.

Na área governamental é comum o desenvolvimento de pesquisas sobre o tema controle interno, geralmente associadas à qualidade da gestão, ao fortalecimento da governança e como mecanismo de combate à corrupção. Entretanto, ressalta-se que nas entidades públicas, assim como nas demais organizações, não se deve ignorar a existência dos riscos como fatores limitadores do atingimento dos objetivos organizacionais (ABBAS; IQBAL, 2012). Tanto os riscos relacionados com a corrupção, quanto os ligados à ineficiência

e ineficácia das operações, podem ser mitigados a partir da implementação de controles internos efetivos (WASSALY, 2008), para isso, é importante que a filosofia do gerenciamento de riscos faça parte da cultura de controle a ser disseminada (BHIMANI, 2009).

Nesse sentido, torna-se proeminente a introdução de discussões como a realizada neste estudo, que aponta para uma tendência em expansão até os dias de hoje, o gerenciamento de riscos (HUBER E SCHEYTT, 2013).

Ao tratar da inserção de uma filosofia de controle com enfoque no gerenciamento de riscos, no contexto de uma Instituição Federal de Ensino Superior, espera-se contribuir para incitar o desenvolvimento de pesquisas com essa abordagem em outros seguimentos da esfera pública, haja vista a pouca presença de discussões acadêmicas nessa temática.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle é uma função clássica da administração de qualquer entidade, seja ela de natureza pública ou privada. Esta função, como parte do processo de gestão composto ainda pelo planejamento, direção e execução, serve de parâmetro para a aferição dos resultados, a partir da análise entre o que foi planejado e o executado (BIO, 1996). Matias-Pereira (2012) destaca a função controle como sendo mais abrangente e necessária na administração pública, tendo em vista o dever dos entes públicos de prestar contas dos recursos que estão sob sua responsabilidade. Neste sentido, o controle pode ser entendido como a faculdade de vigilância exercida por um poder, órgão ou autoridade com o intuito de conduzir os agentes a uma prestação de contas mais responsável (MEIRELLES, 2011).

Para a Administração Pública, o controle se constitui como o “conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos que possibilitam o exercício do poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder”. (CARVALHO FILHO, 2011, p.863).

Estudos revelam que a preocupação com o controle no Brasil teve início no ano de 1922, com a publicação do Código de Contabilidade da União, onde foi estabelecida a atuação do controle sob a perspectiva de examinar e validar as informações quanto à legalidade e formalidade, bem como, no sentido de atender aos órgãos de fiscalização externa (SILVA, 2000; CALIXTO; VELÁZQUES, 2005). A premissa que justifica o aperfeiçoamento do instituto do controle na administração pública é, portanto, a necessidade de assegurar o atendimento dos interesses coletivos.

Em uma perspectiva histórica, há marcos legais sobre controle na administração pública que merecem destaque, dentre eles: a Lei 4.320/64, o Decreto-Lei nº 200/67, a Constituição Federal (CF) de 1988 e a Lei Complementar 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

A Lei 4.320/64 foi um dos instrumentos importantes na definição de competências para o exercício do “controle interno” e do “controle externo”, esclarecendo que o **controle interno** é aquele exercido no âmbito de cada Poder, sendo este controle exercido por órgão especializado pertencente à mesma esfera de Poder no qual a entidade auditada está inserida. Já o **controle externo** é aquele exercido pelo Poder Legislativo, em todas as esferas, em relação aos demais Poderes, a exemplo dos Tribunais de Contas. O mesmo instrumento legal

contempla a importância do controle interno prévio, concomitante e a *posteriori*, visando à efetividade da governança.

O artigo 13 do Decreto – Lei nº 200/67 foi responsável por fixar o controle com um dos princípios fundamentais que rege as atividades da administração federal, estabelecendo que devesse ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos.

Dentre as bases legais citadas, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) representou um grande avanço, pelo caráter constitucional conferido ao controle, instituindo normas gerais para a sua realização pelos poderes e pelos órgãos que exercem esta função administrava e regulamentando a criação de sistemas de controle interno no âmbito de cada poder, conforme o Art. 70 que assim determina:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A partir da Constituição Federal de 1988 foram percebidas mudanças no foco do controle, que passou a priorizar as ações preventivas, com o afastamento gradativo da legalidade e da formalidade (SILVA, 2000). Como a ideia de controle vem evoluindo de acordo com as mudanças do próprio Estado (CASTRO, 2008), esta evolução é refletida, ao decorrer do tempo, nas normas e leis instituídas, como é o caso da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LC 101/2000), que aborda o controle como mecanismo gerencial imprescindível ao equilíbrio das contas, associado ao planejamento e às premissas da transparência e responsabilidade.

É importante ressaltar outra forma de controle da gestão pública, esta não somente exercida pelo próprio poder, por meio de leis, decretos e normas, mas substancialmente pela própria sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2012), é o denominado controle social. O controle social pressupõe a participação efetiva da sociedade na busca por maior transparência e uma governança mais responsável. Esta forma de controle, exercida pelos cidadãos sob os detentores do poder, é considerada tão ou mais importante que as demais (MATIAS-PEREIRA, 2012), inclusive com respaldo constitucional.

Neste contexto, a ideia de controle na Administração Pública em suas diversas fases históricas, aponta para o objetivo de garantir os interesses da sociedade e a utilização regular dos recursos públicos. Observa-se que o controle tem avançado ao passo de tornar mais

efetiva a transparência governamental, buscando a legitimidade e o fortalecimento da democracia.

2.2 CONTROLE INTERNO

2.2.1 Conceitos de controle interno

A literatura aponta uma diversidade de conceitos para o que se denomina “controle interno”. As organizações internacionais (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*, COSO, *American Accounting Association - AAA*, INTOSAI, The Institute of Internal Auditors – IIA) e os estudiosos desta temática (SIMONS, 1995; MAIJOOR, 2000; SPIRA; PAGE, 2003; POWER, 2004; POWER, 2007; DINAPOLI, 2007; LAKIS; GIRIŪNAS, 2012) têm contribuído para o desenvolvimento de um arcabouço conceitual que vem sendo amplamente difundido e encontra-se em contínua evolução, acompanhando a dinâmica do ambiente globalizado e das entidades nele inseridas.

Estudos indicam que o AICPA, organização norte-americana dos contadores certificados, foi o primeiro órgão internacional a apresentar um conceito de controle interno, em 1949. Tal conceito define controle interno como o plano de uma organização e o conjunto de métodos e medidas adotados para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promover a eficiência das operações e garantir o cumprimento das políticas de gestão estabelecidas (LAKIS; GIRIŪNAS, 2012).

Em 1992, o COSO emitiu o documento *Internal Control – Integrated Framework*, preocupando-se com a padronização de conceitos sobre essa temática (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009). O conceito de controle interno proposto neste *framework* foi, e ainda é adotado internacionalmente, e compreende o controle interno como um processo efetuado com intuito de fornecer segurança razoável sobre o atingimento dos objetivos relacionados à eficiência e eficácia das operações; a confiabilidade na divulgação dos relatórios financeiros e o cumprimento das leis e regulamentos (COSO, 1992).

No *Exposure Draft* publicado pelo COSO em 2011, como proposta para atualização do documento *Internal Control- Integrated Framework* (1992), e no sumário da atualização deste documento emitido no início de 2013, o controle interno é definido com base em certos conceitos fundamentais, a saber:

O controle interno é: orientado para a consecução de objetivos em uma ou mais categorias (operacionais, elaboração de relatórios e conformidade); um processo constituído de tarefas e atividades contínuas, ou seja, um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo; efetuado por pessoas, não se restringindo apenas a manuais de políticas, sistemas e formas, mais abrangendo suas ações em todos os níveis de uma organização; capaz de fornecer uma garantia razoável para a alta administração e não absoluta certeza de que os objetivos serão atingidos; adaptável a estrutura da entidade .(COSO, 2011).

Outros conceitos utilizados na definição de controle interno são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Conceitos de controle interno

COSO (1992)	Controle interno é o processo efetuado pelo conselho de administração, diretoria executiva e outras pessoas de uma entidade, implementado para fornecer segurança razoável sobre o atingimento de objetivos nas seguintes categorias: eficiência e eficácia das operações; confiabilidade na divulgação dos relatórios financeiros; cumprimento das leis e regulamentos.
Simons (1995)	O controle interno é um processo amplamente necessário para estabelecer garantias de que os seguintes objetivos definidos serão alcançados: (a) eficácia e desempenho econômico; (b) confiabilidade da contabilidade financeira; e (c) cumprimento de leis e regulamentos.
INTOSAI (2004a)	O controle interno é um processo fundamental, efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que, ao se buscar cumprir a missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; estar em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano, controlando os fatores de risco relacionados, e, cumprir as obrigações de <i>accountability</i> .
Cobit (2007)	O controle interno é um processo que inclui normas, procedimentos, desempenho e o estabelecimento de uma estrutura organizacional, a fim de fornecer garantia razoável de que os objetivos estabelecidos no negócio serão alcançados e desviar-se dos eventos indesejáveis, ou, ao menos, apontá-los e corrigi-los.
DiNapoli (2007)	O controle interno é definido como um sistema que liga o desempenho da empresa, planos, atitudes, política, integração de sistemas, gestão de recursos humanos, que auxiliam a organização a alcançar as metas estabelecidas e executar sua missão.
Shim (2011)	O controle interno é parte do sistema de gestão empresarial. Ele consiste em um plano, meios e formas para proteger os ativos de uma empresa, para confirmar a veracidade de seu desempenho, garantir sua eficácia e políticas de desempenho. O controle interno contribui para evitar erros, ou para encontrá-los e corrigi-los a tempo, visando alcançar as metas e perspectivas.
King (2011)	O controle interno é um processo através do qual a empresa alcança seus objetivos e resultados, também planeja seu desempenho de autoridade, organização e monitoramento em toda a empresa ou em divisões separadas.

Fonte: Adaptado de LAKIS e GIRIŪNAS (2012, p.145).

A abordagem conceitual mencionada, consensualmente, destaca a importância do controle interno na garantia (razoável) do atingimento dos objetivos de uma organização, isto por viabilizar o estabelecimento de uma estrutura organizacional atenta a eventos indesejáveis (fatores de risco).

Notadamente, este é um processo que apenas reduz a probabilidade de não se alcançar os objetivos estabelecidos, cabendo ressaltar que sempre existe o risco de que este controle seja estruturado de forma deficiente ou que falhe na atuação esperada. Outra limitação que deve ser considerada é que, por depender do fator humano, o controle interno está sujeito a

“falhas no planejamento, erros de avaliação ou interpretação, má compreensão, descuido, cansaço físico, distração, conluio, abuso ou excessos”. (INTOSAI, 2004a).

Não obstante, o controle interno é constituído por procedimentos que favorecem o desempenho empresarial e o suporte à gestão. Seu amplo alcance é demonstrado a partir da evolução dos conceitos apresentados.

Com vistas à diversidade de conceitos de controle interno, para este trabalho, adotou-se o conceito do COSO (1992; 2011), o qual se caracteriza pela abrangência e pela busca em atender às exigências dos *stakeholders* por maior transparência e prestação de contas responsável.

2.2.2 Controle interno na administração pública

No Brasil, conforme estabelecido pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) em seu Art. 70, o controle interno está organizado sob a forma de um sistema. Este sistema é responsável por viabilizar as atividades de controle em uma entidade.

Segundo a Instrução Normativa n.º 1/2001, da Secretaria Federal do Controle Interno, o sistema de controle interno consiste em um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizados no intuito de assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alcançado confiavelmente, evidenciando desde eventuais desvios ao longo da gestão até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

O sistema de controle interno também pode ser definido como parte integrante do sistema de gestão de uma organização, que garante a implementação de suas metas, a observância dos princípios de contabilidade e um controle eficaz dos riscos, o que permite minimizar o número de erros intencionais e não intencionais e evitar fraudes (LAKIS; GIRIŪNAS, 2012).

A INTOSAI (2004a) ressalta que o controle interno, nas organizações do setor público, deve compreender o contexto e as características específicas destas organizações, devendo equilibrar valores tradicionais como a integridade, a legalidade e a transparência; e modernos, como os aspectos gerenciais de eficiência e eficácia. Tais características são mencionadas na Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu Art. 74, e nas normas brasileiras de contabilidade atualmente aplicadas ao setor público, especificamente na NBC T 16.8, que trata do controle interno governamental.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu Art. 74, consagrou como atribuições do sistema de controle interno:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Complementando os aspectos destacados constitucionalmente, a NBC T 16.8 (CFC, 2008) apresenta a seguinte redação para definir o controle interno e suas finalidades:

O controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental, com a finalidade de assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais; garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações; promover e manter a confiabilidade do sistema de informações contábeis; comprovar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio; garantir a integralidade e exatidão dos registros contábeis; prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações; possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação; garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração; garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.

Quanto à sua abrangência, a referida norma ressalta que compreende a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas. Quanto à estrutura, esta deve compreender: o ambiente de controle; o mapeamento e avaliação de riscos; os procedimentos de controle; a informação e comunicação; e o monitoramento (estrutura proposta pelo COSO e abordada detalhadamente no subitem 2.4).

Depreende-se, a partir das bases legais citadas, que a atuação do controle interno está pautada sob três pilares, a saber: operacional (relacionado aos resultados alcançados pela gestão, no que tange à utilização dos recursos de forma ética, eficiente e eficaz), contábil (relacionado à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis) e de cumprimento legal (relacionado à observância da legislação e regulamentos pertinentes), os quais estão estritamente relacionados aos objetivos das entidades governamentais.

É importante ressaltar que, como o sistema de controle interno sofre influência de fatores tais como as transformações ocorridas no ambiente interno e externo; a cultura de controle instituída e, atualmente, as tendências internacionais, este se encontra em fase de

construção e amadurecimento (LIMA NETO, 2012). O debate acerca de suas perspectivas para as entidades do setor público tangencia o gerenciamento de riscos e aspectos de governança, como a conformidade (*compliance*) e a obrigação de prestar contas (*accountability*)² (INTOSAI, 2004a; MILLER et al., 2008; BHIMANI, 2009).

A seguir serão apresentados conceitos de riscos e gerenciamento de riscos (subitem 2.3) que, além de se constituir uma perspectiva atual do sistema de controle interno, fazem parte da base teórica utilizada como referencia para este trabalho, o COSO ERM (subitem 2.4).

2.3 CONCEITO DE RISCO E GERENCIAMENTO DE RISCOS

Nos últimos anos intensificou-se o foco e a preocupação com o gerenciamento de riscos nas organizações (COSO, 2004; HUBER E SCHEYTT, 2013). A disseminação de conceitos sobre este tema iniciou-se no ano de 1990, tendo recebido maior destaque a partir de 2008, período considerado de crise financeira e marcado por uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, como o caso da *Enron*, *Worldcon* e *Salad Oil* (ARENA et al., 2010; ABBAS; IQBAL, 2012). O cenário tornou propício às discussões sobre gerenciamento de riscos e governança corporativa (COSO, 2004).

No que tange ao gerenciamento de riscos, este passou a ser discutido no âmbito dos diversos tipos de organizações. Sua premissa básica é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas, e para isto é preciso tratar com eficácia as incertezas, a fim de melhorar sua capacidade de gerar valor (COSO, 2004). Destarte, como as incertezas não podem ser dissociadas do ambiente organizacional, os fatos imprevisíveis que se constituem “riscos” não podem ser totalmente eliminados, mas apenas gerenciados.

O risco, nesse contexto, é associado à incerteza intrínseca aos ganhos e perdas que resultam das decisões tomadas (LUNKES, 2010). O termo risco também pode ser compreendido como a possibilidade de perigo, perda, lesão ou outras consequências adversas (HOOD et al., 2001; COLLIER; BERRY; BURKEY, 2006), uma exceção aos processos normais de uma organização (HUBER; SCHEYTT, 2013), ou ainda, um evento que pode ter impacto negativo na consecução dos objetivos organizacionais (INTOSAI, 2004b).

A identificação dos eventos prováveis que podem afetar o alcance dos objetivos organizacionais, sejam eles riscos ou oportunidades, se constitui em uma das perspectivas do

² Terminologia adotada pela INTOSAI para a tradução do termo *accountability* (INTOSAI, 2004a).

gerenciamento de riscos. Ao considerar todos os eventos em potencial, que envolvem incertezas, os riscos podem ser mitigados e as oportunidades identificadas e aproveitadas de forma mais proativa, é o que ressalta o COSO (2004).

A gestão de riscos, considerada extremamente relevante para o sucesso das organizações (SIMONS, 1995; BODNAR; GEBHARDT, 1998; PREMUIROSO; HOUMES, 2012), base para "boa" governança nos setores público e privado (HOOD *et al.*, 2001; HOOD *et al.*, 2004; MILLER *et al.*, 2008) e um dos pilares do moderno controle de gestão (BHIMANI, 2009), pode ser conceituada como:

[...] 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 compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos. (COSO, 2004, p.4).

Especificamente para as entidades públicas, a IFAC (2001) recomendou a implementação de sistemas efetivos de gerenciamento de riscos, a fim de permitir a identificação e monitoramento dos principais riscos (internos e externos) associados ao alcance de seus objetivos, a partir de um processo contínuo que viabilize uma reação às mudanças de forma adequada e tempestiva. Esse órgão ressalta ainda que as entidades públicas devem contemplar o gerenciamento de riscos como parte de sua estrutura de controle, ou seja, de seu sistema de controle interno.

As normas brasileiras de contabilidade atualmente aplicadas ao setor público (NBC T 16.8) incorporam esta ideia ao controle interno governamental, ressaltando a importância de se conhecer os riscos que podem afetar os objetivos da entidade; de avaliar sua probabilidade de ocorrência e a forma como serão gerenciados; bem como, de estabelecer qual a decisão gerencial para mitigá-los (CFC, 2008).

Considerando que um efetivo sistema de controle interno dá à gestão de uma entidade todas as possibilidades para prevenir, detectar e reagir contra os riscos (ABBAS; IQBAL, 2012), para a administração pública tal prerrogativa é essencial, tendo em vista o risco que consiste na possibilidade de perda ou desvio de recursos por meio de fraudes (INTOSAI, 2004a). Como este risco pode certamente afetar o atingimento dos objetivos de uma entidade governamental, e ainda, afetar a uma ampla gama de interessados (*stakeholders*), a necessidade de gerenciamento de riscos torna-se proeminente. Para tanto é importante

ressaltar que a premissa para o gerenciamento de riscos eficaz é a existência de controles internos efetivos (COSO, 2004).

O estabelecimento de padrões de controle interno com enfoque no gerenciamento de riscos foi consolidado no documento denominado *Enterprise Risk Management* (ERM), emitido pelo COSO. Este documento é recomendado pela INTOSAI em suas diretrizes para o planejamento, implementação e avaliação do controle interno do setor público.

2.4 FRAMEWORK COSO ERM (*ENTERPRISE RISK MANAGEMENT*)

O COSO é um comitê internacional que foi fundado em 1985, a partir da iniciativa de cinco organizações, a saber: *American Accounting Association* – AAA; *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA; *Financial Executives International* – FEI; *Institute of Managements Accountants* – IMA; e *The Institute of Internal Auditors* – IIA. A mais de uma década este comitê emite pronunciamentos contendo recomendações com intuito de ajudar as organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno.

A primeira publicação do COSO foi o *Internal Control – Integrated Framework* (COSO, 1992), que ainda permanece como referência mundial na temática controle interno. Em 2004, o COSO divulgou o documento *Enterprise Risk Management* (ERM), que amplia o alcance dos controles internos trazendo o enfoque mais extensivo no gerenciamento de riscos corporativos.

A metodologia proposta pelo *framework* COSO ERM busca alinhar os objetivos de uma organização (estratégicos, operacionais, de comunicação e de conformidade) às ações que são necessárias ao seu alcance, representadas pelos componentes do gerenciamento de riscos corporativos, a saber: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta ao riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

A seguir serão destacadas as principais considerações acerca de cada componente que faz parte da estrutura conceitual proposta pelo COSO ERM (COSO, 2004).

2.4.1 Ambiente Interno

Conforme determina o COSO, dos componentes do gerenciamento de riscos corporativos, o ambiente interno é o que se constitui a base para todos os demais

componentes, pois propicia disciplina e estrutura o que é imprescindível para o gerenciamento de riscos em uma organização.

As recomendações quanto ao ambiente interno compreendem: o estabelecimento de uma filosofia de administração de riscos, que deve ser refletida nos valores e na cultura organizacional, em suas comunicações e normas; o estabelecimento de um limite de apetite aos riscos (nível de tolerância); a disseminação de valores éticos; políticas e práticas de recursos humanos; o compromisso com a competência e a atribuição de alçadas e responsabilidades, dentre as mais importantes.

Sumarizando, o ambiente interno compreende o tom de uma organização e a base que influencia a consciência das pessoas acerca do controle.

2.4.2 Fixação de objetivos

Para que a administração de uma organização possa identificar e avaliar riscos, bem como adotar medidas para mitigá-los, é imprescindível que existam objetivos fixados, estes no âmbito estratégico, os quais servem de base para a fixação de objetivos operacionais, de comunicação e de conformidade. Além disso, os objetivos propiciam o estabelecimento de metas mensuráveis, capazes de mover a organização na realização de suas atividades.

2.4.3 Identificação de eventos

A identificação de eventos, por sua vez, possibilita à administração concentrar-se no que é capaz de afetar à realização dos objetivos pré-estabelecidos.

Consideram-se eventos os incidentes ou ocorrências originadas a partir de fontes internas ou externas, que podem afetar à implementação da estratégia ou a realização dos objetivos de uma organização, podendo provocar impacto positivo, negativo ou ambos (INTOSAI, 2004b). Os eventos de impacto negativo representam riscos, e exigem avaliação e resposta da administração, já os de impacto positivo representam oportunidades, estas devem ser canalizadas e aproveitadas.

2.4.4 Avaliação de riscos

A avaliação de riscos consiste na avaliação de eventos em potencial que podem causar um impacto significativo para a organização. Nesse caso, as perspectivas consideradas são

probabilidade de ocorrência e o impacto, por conseguinte, é o efeito do evento na realização dos objetivos organizacionais. Este processo permite à entidade determinar uma resposta apropriada aos riscos mais relevantes e estabelecer controles mais adequados (detectivos ou preventivos).

A INTOSAI (2004a) ressalta que a avaliação de riscos deve ser um processo permanente, visto que as condições governamentais, econômicas, regulatórias e operacionais estão em constante transformação. Isso também exige uma adaptação do controle interno, no sentido de lidar com os novos riscos identificados neste processo de avaliação.

Há diversas técnicas de avaliação de riscos, dentre elas o COSO (2004) ressalta as seguintes: comparação com referências de mercado (*Benchmarking*); modelos probabilísticos (*value-at-risk*) e modelos não probabilísticos (baseados em dados históricos ou hipóteses).

2.4.5 Resposta aos riscos

A resposta aos riscos é a etapa posterior à avaliação. As respostas incluem evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos, isto considerando sua probabilidade de ocorrência e impacto. As opções de respostas são compatíveis com a tolerância ao risco da organização (apetite ao risco). Entende-se como tolerância ao risco a quantidade de riscos que uma entidade está preparada para assumir, antes de determinar à implementação de uma ação (INTOSAI, 2004a). Apesar desta etapa, ressalta-se que sua execução propriamente dita se dá por meio da implementação de procedimentos de controle.

Considerando que, na maior parte dos casos, os riscos identificados devem ser tratados, a entidade necessitará implementar e manter um efetivo sistema de controle interno, de modo a manter o risco em um nível aceitável (INTOSAI, 2004a).

2.4.6 Procedimentos de controle

Quanto ao estabelecimento de procedimentos de controle, percebe-se uma associação entre este, e dois itens anteriormente mencionados: a definição de objetivos e a resposta aos riscos. Esta integração acontece devido ao fato de que tais procedimentos (atividades de controle) asseguram que as respostas aos riscos sejam executadas de forma adequada e oportuna. Desse modo, servem de mecanismo de gestão do cumprimento dos objetivos organizacionais.

O COSO (2004) define as atividades de controle como um conjunto de políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação da gestão de riscos. São exemplos destas atividades: procedimentos de autorização e aprovação; procedimentos de verificação e reconciliação; revisão do desempenho operacional; controle de acesso a recursos e registros; e segregação de funções.

2.4.7 Informação e comunicação

Considerando as informações como necessárias em todos os níveis de uma organização, para viabilizar a identificação, avaliação e resposta aos riscos, este elemento torna-se imprescindível para as organizações modernas.

A tomada de decisão é um aspecto diretamente afetado pela qualidade da informação, o que implica que esta deva ser apropriada, oportuna, atual, precisa e acessível (INTOSAI, 2004a). O COSO (2004) pressupõe que a identificação de informações relevantes, sua coleta e comunicação de forma coerente e tempestiva, permite que as pessoas cumpram suas responsabilidades.

Quanto à comunicação, sua eficácia é considerada quando ocorre em um sentido amplo, perpassando todos os níveis de uma organização. As comunicações devem transmitir, sobretudo, a importância e a pertinência do gerenciamento de riscos corporativos eficaz e os objetivos da organização.

2.4.8 Monitoramento

O gerenciamento de riscos corporativos de uma organização modifica-se com o passar do tempo. Por isto, é importante o monitoramento do funcionamento de seus componentes ao longo do tempo. Este monitoramento se dá por meio de atividades gerenciais contínuas, de avaliações independentes ou de ambas as formas.

Através do monitoramento a integridade da gestão de riscos corporativos é mantida e são realizadas as modificações necessárias no sistema de controle interno de uma organização.

Finalizando a descrição dos componentes do COSO ERM, estrutura conceitual integrada para o gerenciamento de riscos, cabe ressaltar que sua representação gráfica se dá por meio de uma matriz tridimensional, sob a forma de cubo, que integra todos os elementos que o compõem (objetivos organizacionais; componentes do gerenciamento de riscos e a organização com suas unidades e divisões), conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1 - Cubo COSO ERM



Fonte: Coso (2004, p.7)

A Figura 1 apresenta como os componentes da estrutura proposta para o gerenciamento de riscos se inter-relacionam e se integram ao processo de gestão de uma organização, trazendo seu enfoque diretamente no cumprimento dos objetivos organizacionais.

Cabe ressaltar que, segundo o COSO (2004), a partir do julgamento decorrente da avaliação da presença e eficácia do funcionamento dos oito componentes que formam a estrutura COSO ERM, é possível determinar o grau de eficácia do gerenciamento de riscos corporativos de uma organização.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Nesta seção serão apresentados trabalhos selecionados, os quais utilizaram os *frameworks* do COSO como referência, tanto no contexto nacional como internacional.

A investigação de Tenório (2007) teve como cenário o mercado de capitais brasileiro. Seu objetivo foi o de verificar se havia relação entre o nível de influência das informações relativas ao sistema de controle interno e o perfil do investidor, na tomada de decisão de investimentos. Os resultados da pesquisa ressaltaram a pouca influência do controle interno na tomada de decisão de investimentos, isto segundo a opinião dos analistas de mercado de capitais investigados. No entanto, a pesquisa destacou que a relevância do controle interno estava associada à confiabilidade das informações divulgadas, estas sim relevantes para o mercado financeiro.

A *Association of Governing Boards of Universities and Colleges* (2008) realizou um estudo junto às faculdades e universidades Americanas, trazendo a abordagem do gerenciamento de riscos para o contexto específico das instituições de ensino superior. A pesquisa investigou a percepção de 600 respondentes, entre reitores de universidades públicas, presidentes e diretores de faculdades privadas, acerca das práticas recomendadas *versus* adotadas para a gestão de riscos institucional. Os resultados sugerem a necessidade de melhorias nas práticas de gestão de risco das instituições de ensino Americanas.

Palfi e Bota-Avram (2009) analisaram as normas de controle interno do sistema bancário romeno, no que diz respeito à “informação e comunicação”, buscando identificar aspectos de semelhança e dissimilaridade, do ponto de vista formal, entre as recomendações contidas nestas normas e os *frameworks* internacionais emitidos pelo COSO e pelo CoCo. Os resultados indicaram que, em matéria de “informação e comunicação”, a estrutura que regulamenta o sistema bancário romeno assemelha-se mais ao *framework* proposto pelo CoCo, este caracterizado pelo enfoque nos aspectos comportamentais.

Agbejule e Jokipii (2009), em pesquisa empírica realizada com 741 gestores da Finlândia, analisaram dois elementos de controle propostos pelo COSO (atividades de controle e monitoramento) e sua relação com a estratégia de uma empresa; bem como, com a eficácia do controle interno. Os resultados indicaram que empresas inseridas em ambientes complexos e imprevisíveis, como as que atuam em diversificados segmentos, mesmo apresentando graus elevados de atividade de controle interno e baixo nível de monitoramento, conseguiram assegurar a eficácia do sistema de controles internos. Já em empresas que atuam em ambientes previsíveis, o monitoramento é favorecido; bem como, as atividades de controle interno. O estudo contribuiu para confirmar que um bom ajuste entre os componentes do sistema de controle interno de uma organização pode conduzir à melhoria de sua eficácia.

Diferentemente dos estudos destacados anteriormente, há também os que apontam críticas ao COSO, mais especificamente ao *framework* COSO ERM, como é o caso do estudo de Power (2009). O autor criticou elementos fundamentais propostos pelo COSO e sugeriu que a concepção empregada no modelo para o termo “*risk appetite*” (apetite de risco) é pobre e tem um sentido restrito, por ser predominantemente focada no capital e não no comportamento humano, deixando com isto de compreender o processo dinâmico que envolve tanto entendimentos qualitativos (como valores e experiência dos agentes) quanto métricas quantitativas. Para o autor este fator é parte central do “*intellectual failure*” (fracasso intelectual), raiz da crise financeira. Os questionamentos acerca da segurança proporcionada

pelo modelo conceitual para gerenciamento de riscos fazem com que o autor o defina como “*risk management of nothing*” ou gestão de riscos do nada.

Popescu e Dascalu (2012) desenvolveram um estudo visando melhorar os sistemas de controle interno das universidades da Romênia. A metodologia do estudo consistiu na análise das exigências contidas nas regulamentações romenas sobre sistemas de controle interno para instituições públicas, estas baseadas no *Internal Control - Integrated Framework* proposto pelo COSO, e os requisitos para a garantia da qualidade no ensino superior. O estudo destaca que tanto a gestão da qualidade quanto o controle interno devem promover o princípio da prevenção de riscos. Os autores apontam que as universidades precisam desenvolver e manter um programa de gestão de riscos, a fim de garantir o atingimento de seus objetivos. Desse modo, o estudo conclui que ações e diretrizes para a gestão de riscos em universidades precisam ser desenvolvidas, visto que os principais riscos no ensino superior são basicamente os mesmos.

Outro estudo que aponta críticas ao COSO é o dos autores Tekathen e Dechow (2013). Os autores discutiram aspectos relacionados à gestão de riscos e *accountability*, a partir de um estudo de caso em empresa alemã. A base conceitual utilizada neste trabalho foi o *framework* COSO ERM, o qual abarca pressupostos para que as empresas alcancem a *accountability*. Na leitura dos autores a gestão de riscos envolve mais que a definição de responsabilidades, o monitoramento das tarefas executadas e o estabelecimento de deveres em uma organização, aspectos preconizados pelo COSO. A crítica é quanto ao que chamam de “visão clássica de gestão organizacional”. Outra crítica apontada pelos autores é que o COSO ERM não aborda a gestão de incertezas, por produzir um processo generalizado de identificação de riscos e oportunidades. Ressaltam, assim, que a filosofia empregada para o gerenciamento de riscos não é capaz de reduzir as incertezas do ambiente empresarial.

Um estudo recente realizado no Brasil é o de Ferreira (2013), que propõe uma discussão sobre a temática dos controles internos com enfoque no gerenciamento de riscos em uma Instituição Federal de Ensino Superior, avaliando empiricamente estes controles a partir da estrutura conceitual proposta no *framework* COSO ERM. Em seus achados, o estudo ressaltou que, na instituição pesquisada, apenas alguns componentes analisados se revelaram próximos às recomendações preconizadas pelo COSO ERM, sendo eles: “Informação e Comunicação”, o “Monitoramento” e o “Ambiente Interno”. De um modo geral, a pesquisa resalta que a instituição apresentou limitações quanto aos principais aspectos de controle preconizados pelo *framework*.

Quadro 2 - Resumo dos estudos anteriores

Estudos	Objetivos	Resultados
Tenório (2007)	Investigar, no mercado de capitais brasileiro, se há relação entre o nível de influência das informações relativas ao sistema de controle interno e o perfil do investidor, na tomada de decisão de investimentos.	Os resultados da pesquisa ressaltam a pouca influência do controle interno na tomada de decisão de investimentos, segundo a opinião dos analistas de mercado de capitais investigados.
Association of Governing Boards of Universities and Colleges (2008)	Investigar a percepção de gestores de universidades públicas e de faculdades privadas Americanas, acerca das práticas recomendadas <i>versus</i> adotadas para a gestão de riscos institucional.	Na pesquisa, 60,1% dos entrevistados reconhecem não seguir as recomendações relacionadas às avaliações periódicas para identificação dos principais riscos que poderiam comprometer a missão institucional.
Palfi e Bota-Avram (2009)	Identificar em qual dos dois conhecidos <i>frameworks</i> internacionais de controle interno (COSO ou CoCo) as normas que regulamentam o sistema bancário da Romênia se baseiam, considerando o aspecto “informação e comunicação”.	Os resultados indicaram que a estrutura do sistema bancário Romeno assemelha-se mais ao <i>framework</i> CoCo do que ao COSO. O <i>framework</i> CoCo é caracterizado pelo enfoque maior nos aspectos comportamentais.
Agbejule e Jokipii (2009)	Analisar dois elementos de controle que fazem parte da estrutura conceitual proposta COSO (atividades de controle e monitoramento) e sua relação com a estratégia de uma empresa; bem como, com a eficácia do controle interno, em empresas situadas na Finlândia.	O estudo contribuiu para confirmar que um bom ajuste entre os componentes do sistema de controle interno de uma organização pode conduzir à melhoria de sua eficácia.
Power (2009)	Estabelecer uma crítica a elementos fundamentais da estrutura conceitual proposta pelo <i>framework</i> COSO ERM, principalmente quanto ao denominado “ <i>risk appetite</i> ”, considerado como um termo pobre e de sentido restrito.	O estudo apresentou algumas limitações do <i>framework</i> COSO ERM e levantou questionamentos acerca da segurança proporcionada pela estrutura conceitual proposta para o gerenciamento de riscos.
Popescu e Dascalu (2012)	Analisar as exigências contidas nas regulamentações romenas sobre os sistemas de controle interno para as instituições públicas, estas baseadas no <i>Internal Control - Integrated Framework</i> , estrutura conceitual de controle interno proposta pelo COSO, e os requisitos para a garantia da qualidade no ensino superior.	O estudo destacou que tanto a gestão da qualidade do ensino quanto o controle interno devem promover o princípio da prevenção de riscos, e que as universidades precisam desenvolver e manter um programa de gestão de riscos.
Tekathen e Dechow (2013)	Discutir aspectos relacionados à gestão de riscos e <i>accountability</i> , a partir de um estudo de caso em empresa Alemã, tendo como referência conceitual as recomendações do <i>framework</i> COSO ERM.	O estudo estabeleceu uma crítica ao que os autores chamaram de “visão clássica de gestão organizacional”, segundo eles proposta pelo <i>framework</i> COSO ERM. Destacou ainda que a implantação da estrutura conceitual de controle interno proposta pelo COSO ERM não assegura a gestão de riscos organizacionais.
Ferreira (2013)	Avaliar os controles internos de uma Instituição Federal de Ensino Superior no Brasil, a partir dos aspectos preconizados no <i>framework</i> COSO ERM, a fim de identificar semelhanças e dessemelhanças.	De um modo geral, a pesquisa ressalta que a instituição apresentou limitações quanto aos principais aspectos de controle preconizados pelo COSO.

Fonte: Pesquisa bibliográfica.

Os trabalhos anteriormente citados representam contribuições para o desenvolvimento do estudo sobre controles internos. Buscou-se, contudo, nesta seção, evidenciar algumas

pesquisas realizadas em Instituições de Ensino Superior, a fim de situar as discussões sobre controles internos e gerenciamento de riscos nestas organizações.

2.6 UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA (UFPB)

A Universidade Federal da Paraíba é uma Instituição Federal de Ensino Superior que tem por missão ser integrada à sociedade, promover o progresso científico, tecnológico, cultural e socioeconômico local, regional e nacional, através das atividades de ensino, pesquisa e extensão, atrelado ao desenvolvimento sustentável e ampliando o exercício da cidadania³.

Considerando a missão estabelecida, a expressividade da UFPB para o desenvolvimento socioeconômico do país, da região em que está inserida (Nordeste), e ainda, do Estado da Paraíba, se dá a partir das ofertas educacionais proporcionadas para atender à demanda social por educação. A instituição contribui ainda a partir do desenvolvimento de pesquisas e do apoio e incentivo a ações culturais.

Para atender à demanda social por educação, crescente nos últimos anos, a UFPB passou por um processo de reestruturação. Desde sua criação em 1955, até os dias atuais, a instituição apresentou um processo significativo de expansão em sua estrutura física, que passou a ser multicampi, composta por cinco *campi* implementados respectivamente em: João Pessoa, Areia, Bananeiras, Rio Tinto/Mamanguape, e, recentemente, em área da zona sul de João Pessoa. Além da ampliação em termos estruturais, a instituição também evidenciou um aumento no número de vagas educacionais ofertadas e em seu quadro funcional, conforme evidenciado a seguir.

Uma visão sintética da dimensão da instituição é demonstrada a partir do quantitativo de discentes, docentes e servidores técnico-administrativos⁴. Com relação aos discentes, no ano de 2012, estes representaram 43.997 (alunos matriculados na graduação presencial, a distância e pós-graduação *stricto* e *lato sensu*). Comparando este quantitativo ao de anos anteriores, percebe-se um aumento no número de alunos matriculados. Em 2010, o total de discentes era de 36.502, passando a 41.932 em 2011, o que, em termos percentuais, representa um aumento de aproximadamente 14,87%. Analisando comparativamente os anos de 2010 e

³ Informações retiradas do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2009-2012, estendido a 2013. Disponível no portal da UFPB: http://www.ufpb.br/sites/default/files/pdfs/pdi_ufpb_2009_2012.pdf.

⁴ Informações contidas nos Relatórios de Gestão de 2010, 2011 e 2012, disponíveis em: <http://www.ufpb.br/transparencia-ufpb>.

2012, o acréscimo no número de discentes é de aproximadamente 20,53%, o que reflete o incremento no número de vagas ofertadas pela instituição.

Quanto aos servidores docentes, em 2012, estes representavam um quantitativo de 2.366 (entre efetivos e substitutos). Com relação ao número apresentado, se percebe um aumento no quadro funcional de docentes da instituição de aproximadamente 13,53%, isto comparando aos números apresentados no ano de 2010, onde os docentes representavam um quantitativo de 2.084. Em 2011, este número foi equivalente a 2.238. Os técnicos administrativos, por sua vez, representavam em 2012 um quantitativo de 2.588, não incluindo os servidores do Hospital Universitário Lauro Wanderley. Em 2010 e 2011, estes quantitativos corresponderam respectivamente a 2.617 e 2.670.

Em termos de receita, verifica-se um aumento gradativo no Orçamento da União, das receitas destinadas à UFPB. A receita prevista no orçamento para o exercício de 2013 foi equivalente a R\$ 950.146.471,00 (novecentos e cinquenta milhões, cento e quarenta e seis mil, quatrocentos e setenta e hum reais). No Projeto de Lei Orçamentária para 2014, a receita prevista foi de R\$ 1.132.227.328,00 (hum bilhão, cento trinta e dois milhões, duzentos e vinte e sete mil trezentos e vinte e oito reais)⁵. O acréscimo nas receitas, entre os exercícios citados, foi de aproximadamente 19,16%.

Como reflexo do expressivo desenvolvimento institucional, a estrutura administrativa da UFPB passou a ser complexa e de grande porte, o que repercutiu em maiores desafios de gestão (orçamentário-financeira e acadêmico-administrativa), na busca de estratégias voltadas à melhoria do desempenho institucional. Em síntese, os desafios estratégicos vivenciados pela UFPB demandam a integração entre as que se constituem atividades-meio (planejamento/administração/gestão) e as atividades finalísticas (ensino-aprendizagem, pesquisa e extensão), para que se alcance maior eficácia na gestão.

Neste sentido, com o objetivo de assessorar a alta administração da instituição, existe uma unidade de controle interno responsável pelos trabalhos de auditoria interna, cuja finalidade básica é a de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle⁶. A unidade de controle interno da instituição é constituída por um Coordenador e outros cinco auditores³ e está situada no campus I, em João Pessoa. Cabe ressaltar, que esta unidade de controle interno também é responsável pela auditoria interna dos outros quatro *campi* da UFPB.

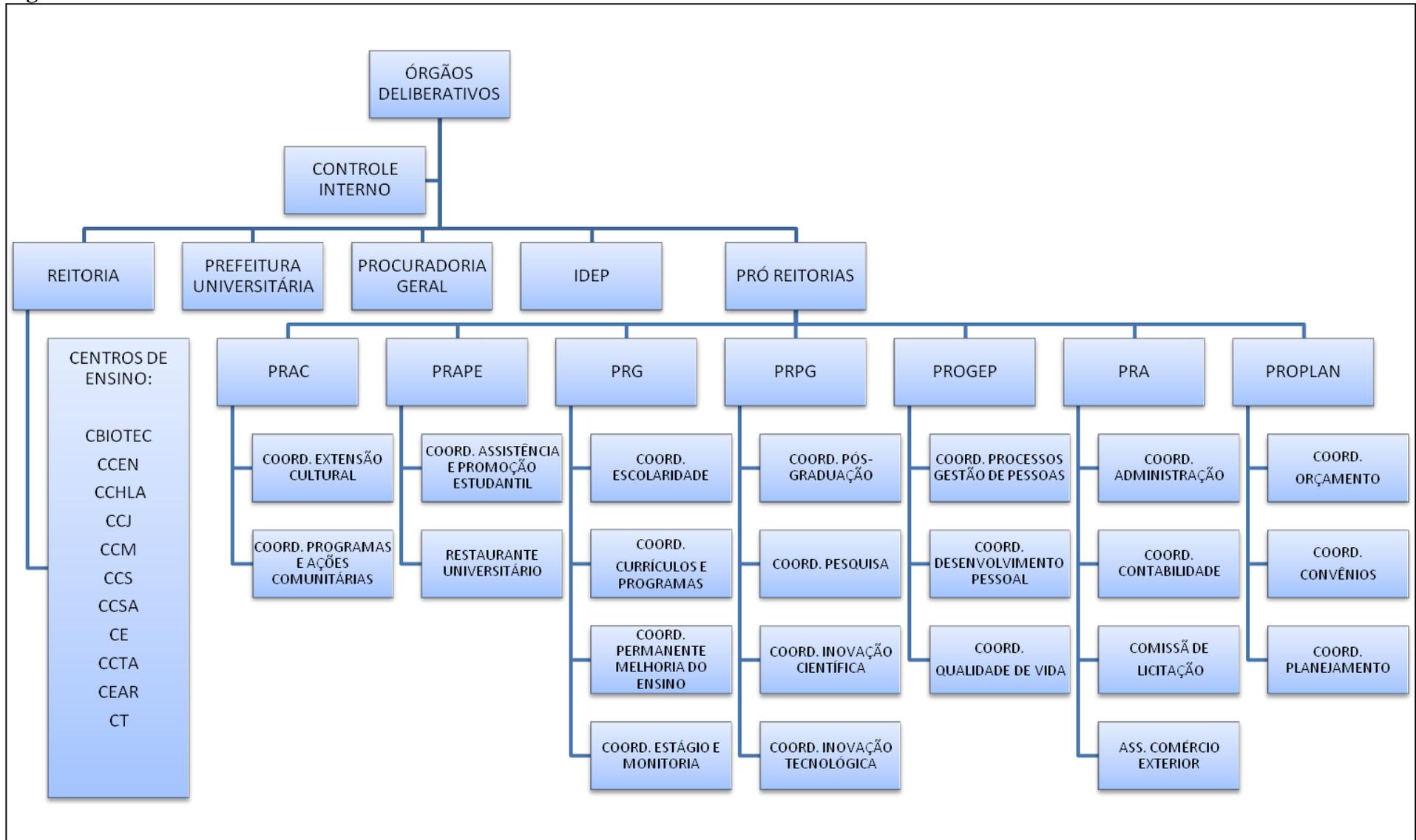
⁵ Informações disponíveis em: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2014/ploa/VolumeV_PLOA2014.pdf

⁶ Informações retiradas do Manual de Controle Interno – Controladoria Geral da União.

Incluem-se, dentre os trabalhos da unidade de controle interno, a responsabilidade pela elaboração de um plano anual de auditoria interna (PAINT), o qual, em 2012, foi executado em cerca de 60%, conforme consta no relatório anual de atividades de auditoria interna (RAINT). Também consta neste relatório a emissão de mais de 200 pareceres, contendo recomendações e providências a serem tomadas por parte da administração da instituição.

Como citado, a estrutura administrativa do campus I da UFPB é complexa. Para melhor visualização, esta estrutura é apresentada na Figura 2.

Figura 2 - Estrutura administrativa da UFPB



Fonte: Adaptado do Relatório de Gestão da UFPB 2012 (disponível em <http://www.ufpb.br/transparencia-ufpb>).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta os aspectos associados aos procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa. O capítulo se inicia com a caracterização da pesquisa. Em seguida, são apresentados os procedimentos utilizados em seu desenvolvimento, no que tange à elaboração e validação do instrumento de coleta de dados (questionário) até a definição da versão final do questionário que foi utilizado na pesquisa. Posteriormente é apresentada a operacionalização do modelo, a partir do detalhamento dos critérios adotados para a atribuição de pesos aos componentes do COSO ERM e os procedimentos adotados para a coleta dos dados. E, por último, são apresentados os aspectos considerados para o tratamento e análise dos dados coletados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Considerando os objetivos propostos inicialmente nesta pesquisa, se faz necessário o delineamento dos procedimentos metodológicos adotados, bem como a descrição de sua caracterização.

Inicialmente, quanto à tipologia, esta pesquisa se caracteriza por aspectos descritivos e exploratórios. Uma pesquisa é considerada como exploratória, quando, segundo Gil (1999), é desenvolvida com o objetivo de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato, ainda pouco explorado. A pesquisa descritiva, por sua vez, possibilita empregar várias formas de estudo, dentre elas: estudos descritivos e correlatos, estudos de caso, análise documental, estudos causais comparativos e outros (TRIVIÑOS, 1987).

Consoante à abordagem, esta pesquisa pode ser considerada como qualitativa e quantitativa. Para Richardson (1999), abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza do fenômeno social, sendo essa tipologia primordial para o aprofundamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da Contabilidade, no âmbito teórico ou prático (RAUPP; BEUREN, 2006). Contudo, a pesquisa também possui aspectos quantitativos, por procurar estabelecer uma relação numérica do nível de alinhamento do sistema de controle interno da instituição pesquisada às recomendações internacionais e por utilizar inferência estatística.

A natureza empírica desta pesquisa permite qualificá-la segundo sua estratégia como um estudo de caso, que, segundo Gil (1999) caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo.

O caso estudado diz respeito à percepção dos gestores da UFPB quanto a aspectos relacionados ao sistema de controle interno institucional.

Como característica de uma estratégia de pesquisa abrangente, o estudo de caso baseia-se em várias fontes de evidência, com o intuito de garantir maior confiabilidade (YIN, 2001). Destarte, nesta pesquisa, as evidências foram coletadas através de duas fontes distintas: entrevistas e pesquisa documental, com vistas a possibilitar uma análise mais aprofundada do fenômeno estudado a partir do processo de triangulação (YIN, 2001).

O processo de triangulação possibilita ao pesquisador verificar se há convergência entre as informações coletadas por fontes diferentes, constituindo-se uma vantagem da estratégia de estudo de caso.

3.2 ETAPAS PARA A ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Esta seção detalha os procedimentos utilizados no desenvolvimento da pesquisa. Inicialmente é apresentado o processo de elaboração do instrumento de coleta de dados. Em seguida, como se deu o processo de validação deste instrumento e da escala de mensuração utilizada. E, por último, são abordados aspectos do pré-teste e da versão final do questionário.

3.2.1 Desenvolvimento do Instrumento de Coleta de dados

O instrumento de coleta de dados desta pesquisa foi desenvolvido com base nas recomendações contidas no *framework* COSO ERM (estrutura integrada para o gerenciamento de riscos nas organizações). O *framework* citado foi selecionado a partir da revisão da literatura (etapa prévia ao desenvolvimento do questionário), por ser referenciado internacionalmente e por suas recomendações servirem de base para a avaliação de sistemas de controle interno.

Desse modo, o instrumento de coleta de dados desta pesquisa (questionário) foi estruturado de forma a abordar os oito componentes que integram o COSO ERM, sendo eles: o ambiente interno; a fixação de objetivos; a identificação de eventos; a avaliação de riscos; a resposta ao risco; as atividades de controle; a informação e comunicação; e o monitoramento.

As questões propostas tiveram o objetivo de considerar e captar quais aspectos do sistema de controle interno da instituição pesquisada se alinhavam às premissas do *framework* estudado. Para isto, a maior parte das questões consistia em solicitar aos respondentes a

atribuição de uma nota de 1 à 10, segundo o grau de concordância com as afirmativas apresentadas.

3.2.2 Validação do Instrumento de Coleta de dados

Foram adotados diferentes procedimentos para validar o instrumento de coleta de dados da pesquisa. Os procedimentos utilizados na validação foram os seguintes: (a) validação de conteúdo e de face; (b) validação da escala de mensuração; (c) revisão ética dos protocolos de pesquisa; e (d) pré-teste. A seguir serão apresentados os procedimentos utilizados na etapa de validação, bem como um tópico específico com a descrição da versão final do questionário de pesquisa.

3.2.2.1 Validação de conteúdo e de face

Esta etapa relacionou-se à verificação dos itens do constructo em análise quanto à relevância e representatividade do conteúdo, bem como face ao grau de apropriação destes itens para o constructo e para os propósitos de mensuração (COSTA, 2011). Para viabilizar este processo, o questionário foi submetido à apreciação de especialistas que atuam ou têm experiência na área de controle interno.

Os especialistas foram selecionados a partir do método de amostragem não probabilística intencional, aquela em que seus elementos relacionam-se com certas características estabelecidas pelo pesquisador (RICHARDSON, 1999). Destarte, as características relevantes atribuídas aos especialistas aptos a integrar a amostra foram as seguintes: possuir sólida experiência profissional (acadêmica ou técnica) em aspectos associados à temática estudada.

Consoante aos critérios de elegibilidade estabelecidos foram selecionados três servidores da Controladoria Geral da União – CGU, com experiência profissional média de 11 anos na função de auditor.

O critério de avaliação proposto consistiu no julgamento de cada item do questionário, segundo a adequação do conteúdo e a clareza do enunciado, a partir de uma escala variando entre 1 e 5 pontos. No tocante à adequação do conteúdo, a escala de avaliação proposta variava de “inadequado” até “adequação perfeita”, onde 1 representava a categoria “inadequado” e 5 “adequação perfeita”. No tocante à clareza do enunciado, a escala de avaliação proposta variava de “muito ruim” até “muito boa”, pontuação 1 e 5

respectivamente. As recomendações dos auditores foram incorporadas ao questionário, tendo em vista contemplarem aspectos relevantes da temática estudada.

3.2.2.2 Validação da escala de mensuração

Considerando que a validade de um instrumento de medida é pré-requisito imprescindível para sua aplicação, sendo precedente para a confiabilidade (COSTA, 2011), o questionário foi submetido à apreciação de um especialista em desenvolvimento e mensuração de escalas, a fim de confirmar sua adequação para a mensuração do constructo.

Para a escolha do especialista, manteve-se o mesmo critério de elegibilidade estabelecido anteriormente, baseando-se na experiência profissional (acadêmica ou técnica) em relação à temática estudada.

O especialista selecionado para realizar a validação de escala de mensuração possui o título de Doutor em Administração de Empresas, atuando em linhas de pesquisas associadas a Métodos Quantitativos e Marketing, sendo também autor de livro relacionado à temática.

O processo de validação contribuiu para confirmar a escala de mensuração que seria mais apropriada aos objetivos propostos pela pesquisa. No presente caso, optou-se por uma escala de mensuração do tipo Likert de concordância, com pontuação variando entre 1 e 10 pontos, onde 1 representa “Discordância total” com relação a afirmação proposta e 10 “Concordância total”.

A escolha da escala de mensuração se deu primordialmente pela simplicidade de compreensão, considerando que existe determinado senso, entre a maioria dos indivíduos, do que seja concordar ou discordar diante de uma afirmação. O número de pontos foi estabelecido como 10 considerando que este pode, ou deve, ser ajustado para adequação ao interesse do estudo e à capacidade de resposta do respondente (COSTA, 2011). No caso deste estudo, o número de pontos estabelecido atendeu bem aos dois critérios.

Entretanto, verificou-se que algumas questões demandavam respostas dicotômicas. Optou-se, portanto, por avaliá-las a partir das opções “Sim” ou “Não”, considerando que seria inadequado utilizar a Escala *Likert* para estes casos.

3.2.2.3 Processo de revisão ética dos protocolos de pesquisa

O questionário foi também submetido à avaliação do Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da UFPB, como parte do procedimento recomendado para pesquisas que envolvem

seres humanos. Tal procedimento permite que os pesquisadores fiquem respaldados institucionalmente para o desenvolvimento de suas pesquisas, no que tange a aspectos éticos e metodológicos. No Apêndice C encontra-se o termo de aceitação desta pesquisa pelo Comitê de ética institucional.

3.2.2.4 Pré-teste

Com a finalidade de simular os resultados que seriam obtidos durante o processo de coleta de dados foi realizado um pré-teste, como última etapa para a validação do instrumento de coleta de dados. O processo consistiu em aplicar a versão inicial do questionário, buscando com isso, detectar possíveis falhas no instrumento de pesquisa. O pré-teste foi realizado durante o período de 14/06/2013 e 17/06/2013, sendo aplicado junto a cinco servidores da UFPB.

Os critérios de elegibilidade dos participantes considerados para a operacionalização do pré-teste foram a intencionalidade e a disponibilidade em participar da pesquisa. No que diz respeito à intencionalidade, buscou-se aplicar o questionário junto a servidores que atuassem em setores vinculados à administração central da universidade, os quais também atendessem ao critério da disponibilidade. Os servidores que participaram do pré-teste estão alocados nos seguintes setores: Coordenação de Orçamento; Pró-Reitoria Administrativa e Pró-Reitoria de Planejamento.

Os seguintes aspectos merecem ser destacados como resultados da realização do pré-teste: foram detectadas dificuldades dos respondentes quanto às questões que continham apenas duas alternativas de resposta (sim ou não); e foram detectadas dificuldades relacionadas ao conteúdo das questões que versaram sobre o componente “Avaliação de riscos”, as quais demandavam um conhecimento prévio acerca do conceito de risco.

Posteriormente, foram incorporados ao questionário os seguintes ajustes identificados na análise dos resultados obtidos no pré-teste: introduziu-se o conceito de risco empregado pelo *framework* COSO ERM; e para as questões que continham apenas duas alternativas de resposta, achou-se conveniente incluir a opção “Não se aplica”, esta para tratar os itens nos quais os respondentes se percebessem impossibilitados de analisar.

Após o desenvolvimento desta etapa foi finalizado o processo de validação do instrumento de coleta de dados e elaborada a versão definitiva do questionário (vide apêndice).

3.2.2.5 Questionário de pesquisa (versão final)

O questionário da pesquisa em sua versão final apresentou-se subdividido em duas seções:

- ✓ Seção I - identificação do perfil dos respondentes, e
- ✓ Seção II - avaliação do sistema de controle interno.

Na seção I foram apresentadas as questões correspondentes ao perfil dos respondentes, onde se abordou aspectos demográficos e funcionais dos pesquisados, dentre os quais se destacam: escolaridade; função administrativa exercida; tempo de experiência na instituição e na função. Na seção II, as questões apresentadas se voltaram à avaliação do sistema de controle interno, as quais foram estruturadas a partir das recomendações contidas no *framework* COSO ERM.

A Tabela 1 apresenta a disposição das questões por componentes da estrutura conceitual proposta pelo COSO.

Tabela 1 - Componentes do COSO ERM

COMPONENTES	NÚMERO DE QUESTÕES
Ambiente Interno	9
Definição / Fixação de Objetivos	5
Identificação de Eventos	4
Avaliação de Riscos	5
Resposta aos Riscos	3
Procedimentos de Controle	5
Informação e Comunicação	5
Monitoramento	5
TOTAL	41

Fonte: Dados da pesquisa.

Das 41 questões propostas para a avaliação do sistema de controle interno, 35 foram avaliadas a partir da escala do tipo *Likert*. Para as demais, se propôs as alternativas: “Sim”, “Não” e “Não se aplica”, conforme mencionado nos subitens 3.2.2.2 e 3.2.2.4, onde o respondente deveria marcar um “X” em apenas uma das opções de resposta. Tais questões fazem parte da análise do ambiente interno (quatro questões), avaliação de riscos (uma questão) e informação e comunicação (uma questão).

3.3 OPERACIONALIZAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO

Esta seção apresenta os aspectos associados à operacionalização do modelo proposto, que visa mensurar o nível de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB às premissas internacionais estabelecidas no *framework* COSO ERM. Inicialmente é apresentado o processo de atribuição de pesos para os componentes do COSO ERM, os quais serão utilizados na análise dos resultados. Nesta seção também foram estabelecidos os procedimentos utilizados na coleta de dados.

3.3.1 Atribuição de pesos aos componentes do COSO ERM

O processo de atribuição de pesos permitiu avaliar a importância de cada componente da estrutura conceitual proposta pelo *framework* COSO ERM, os quais, segundo o entendimento do COSO, embora equiparem-se em relevância, têm seu grau de tratamento diferenciado entre as organizações. Considera-se, portanto, que o contexto das organizações e o ambiente onde se inserem, influenciam na forma como cada componente deve ser tratado.

O processo de atribuição de pesos se constituiu das seguintes etapas: consultou-se 10 especialistas da área de controle interno (os especialistas foram escolhidos com base em critérios pré-estabelecidos e mencionados no subitem 3.2.2.1); foi solicitado aos especialistas que atribuíssem notas para cada um dos oito componentes do COSO ERM, de modo que totalizassem 100 pontos (a consulta se deu através de formulários disponibilizados com esta finalidade). Como critério, os especialistas consultados observaram o grau de importância do componente proposto pelo COSO, considerando o contexto específico da instituição investigada. A partir do cálculo da média das ponderações atribuídas pelos especialistas, se obteve os pesos utilizados na análise dos resultados desta pesquisa, conforme a Tabela 2.

Tabela 2 - Atribuição de Pesos

Componentes COSO ERM	Média Avaliadores	Pesos
Ambiente Interno	18	0,18
Definição / Fixação de Objetivos	9	0,09
Identificação de Eventos	11	0,11
Avaliação de Riscos	17	0,17
Resposta aos Riscos	12	0,12
Procedimentos de Controle	12	0,12
Informação e Comunicação	11	0,11
Monitoramento	10	0,10
TOTAL	100	1,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Tabela 2, dois componentes se destacaram na percepção dos especialistas: o “ambiente interno” e a “avaliação de riscos”. Tais achados confirmam o pressuposto de que o “ambiente interno” é a base para os demais componentes da estrutura conceitual proposta pelo *framework* COSO ERM, pois “determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos que fazem parte da organização”. (COSO, 2004). Quanto ao componente “avaliação de riscos”, diferencial do COSO ERM, este é considerado imprescindível para os sistemas de controle interno das organizações modernas.

3.3.2 Procedimentos de coleta de dados

A coleta de dados desta pesquisa foi baseada em diferentes fontes de evidência. A coleta de informações de várias fontes, como afirma Yin (2001), fornece várias avaliações acerca do mesmo fenômeno. Quanto às fontes de evidência, estas consistiram em entrevistas estruturadas e pesquisa documental. Como estratégia de coleta de dados complementar à realização das entrevistas, nesta pesquisa, optou-se por encaminhar parte dos questionários por correspondência, para garantir maior agilidade ao processo.

Sobre o questionário, segundo Chizzotti (1991), este consiste em um conjunto de questões pré-elaboradas, sistemática e sequencialmente dispostas em itens que constituem o tema da pesquisa, com o objetivo de suscitar dos informantes respostas por escrito ou verbalmente sobre assunto que estes saibam opinar ou informar.

A primeira etapa dos procedimentos de coleta de dados consistiu no levantamento dos sujeitos da pesquisa e agendamento das entrevistas. O agendamento se deu através de contato inicial estabelecido por e-mail; bem como, de forma presencial, para os casos de não resposta aos e-mails.

A segunda etapa consistiu na realização das entrevistas, conduzidas pelo próprio pesquisador, junto aos gestores da instituição em que foi desenvolvido o estudo de caso. As entrevistas duraram em média 30 (trinta) minutos. Paralelamente, deu-se o encaminhamento dos questionários aos respondentes que não foram entrevistados pessoalmente (que corresponderam a um total de 45). A coleta de dados foi realizada durante o período de 01/07/2013 a 10/09/2013.

Finalizadas as entrevistas, procedeu-se a coleta das informações documentais. Nesta etapa, foram coletados documentos de interesse disponíveis na *internet*, como o relatório de auditoria anual de contas, emitido pela CGU e o Relatório de Gestão da UFPB. Os relatórios

citados serviram de base para a coleta de informações institucionais, para avaliação dos procedimentos de controle instituídos e das recomendações condizentes ao sistema de controle interno. Também foram solicitadas informações adicionais junto ao Serviço de Informação ao Cidadão (SIC-UFPB).

3.4 SUJEITOS DA PESQUISA

Por caracterizar-se como uma pesquisa não probabilista intencional, aquela em que, segundo Marconi e Lakatos (2007), o pesquisador não está preocupado com a representatividade da população, mas sim, em conhecer a percepção daqueles que desempenham determinadas funções e cargos que podem influenciar a opinião dos demais, a amostra foi definida a partir de um levantamento dos servidores da UFPB que exercem funções relacionadas com a gestão da instituição.

A perspectiva da gestão se justifica por uma questão primordial relacionada à temática pesquisada, o fato de que a criação e supervisão de sistemas de controle interno se constituem atribuições de responsabilidade da administração, ou seja, daqueles que fazem parte do nível estratégico de uma organização (KRISHNAN, 2005; COSO, 2011; ABBAS; IQBAL, 2012). Do mesmo modo, o COSO (2004) estabelece que a gestão de riscos seja um processo dirigido “de cima para baixo”, partindo inicialmente da alta administração aos que têm responsabilidades de gestão.

Considerando que o universo de uma pesquisa é representado pelo conjunto de indivíduos que apresentam em comum determinadas características definidas para o estudo (MARTINS; THEÓPHILO, 2009), nesta pesquisa, optou-se por investigar os agentes relacionados à gestão da UFPB, do Campus I (com exceção do Hospital Universitário Lauro Wanderley), compreendendo aqueles responsáveis pela gestão dos recursos orçamentários/financeiros e por sua execução; bem como, os que exercem função de coordenação de áreas vinculadas às Pró-Reitorias (ex: coordenação de planejamento; orçamento; administração; financeira; contábil; de licitação; de gestão de pessoas; de ensino e pesquisa; de assuntos comunitários; de graduação e pós-graduação) e suas subdivisões, perfazendo um total de 226 respondentes.

As informações relativas ao universo desta pesquisa foram obtidas a partir de um levantamento quantitativo realizado através do site do Sistema de Informações

Organizacionais do Governo Federal - SIORG e pelo site institucional⁷. Outras informações foram obtidas nos respectivos setores, como o quantitativo dos Programas de Pós-Graduação do Campus I e dos servidores responsáveis pela execução orçamentária (Pró-Reitoria de Pós-Graduação – PRPG e Pró-Reitoria Administrativa - PRA).

Considerando que a amostra de uma pesquisa é um “subconjunto da população” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.118), neste estudo, a amostra foi constituída por 140 gestores (aproximadamente 62% do universo) e distribuída conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Universo e amostra da pesquisa

Sujeitos da Pesquisa	Universo	Amostra
Pró-Reitores	7	4
Coordenadores de Área e subdivisões	39	31
Diretores dos Centros de Ensino	11	8
Chefes de Departamento	74	42
Coordenadores de Programas de Pós-Graduação	50	10
Servidores Técnico-Administrativos (PRA/PRPG)	45	45
TOTAL	226	140

Fonte: Dados da pesquisa.

O percentual de “não resposta” (correspondente a aproximadamente 38%) se refere aos pesquisados que não manifestaram interesse em participar da pesquisa, a partir do contato inicial feito por e-mail e, em alguns casos, pessoalmente. Outros não se consideraram conhecedores da matéria estudada, e por isso, decidiram não participar da pesquisa.

3.5 PROCEDIMENTOS PARA O TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção evidenciou os procedimentos utilizados para o tratamento dos dados e as técnicas utilizadas para sua análise, considerando que os dados precisam ser transformados em informações para responder ao problema de pesquisa proposto.

Destarte, as abordagens utilizadas nesta pesquisa para o tratamento e análise dos dados consistiram na análise da confiabilidade, análise do alinhamento às premissas do COSO ERM, análise descritiva e inferencial.

⁷ Disponível nos sites: <http://www.siorg.redegoverno.gov.br> e www.ufpb.br.

3.5.1 Análise da confiabilidade

A confiabilidade de um instrumento de coleta de dados é determinada através da constância dos resultados (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Por isso, em uma pesquisa, é desejável que haja consistência entre as respostas.

A verificação da confiabilidade de um instrumento de coleta de dados se dá mediante a utilização de técnicas, como por exemplo, o cálculo do Alpha de Cronbach. Este coeficiente, utilizado na presente pesquisa, foi desenvolvido por J. L. Cronbach e seu cálculo é obtido pela seguinte expressão:

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_t^2} \right) \quad (1)$$

Onde,

- k = corresponde ao número de itens do questionário;
- S_i^2 = corresponde à variância de cada item;
- S_t^2 = corresponde à variância total do questionário.

Conforme apresentado na equação acima, considerando que todos os itens do questionário utilizam a mesma escala de medição, o coeficiente α é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador. Este coeficiente pode variar entre 0 e 1, onde 1 significa presença de consistência interna de 100%, e zero, ausência total de consistência entre os itens.

Autores como Pestana e Gageiro (2000) consideram como indicadores de boa consistência valores superiores a 0,80. Para Martins e Theóphilo (2009), quando este coeficiente for superior a 0,70, diz-se que há confiabilidade das medidas.

Como o Alpha de Cronbach é sensível ao número de variáveis, nesta pesquisa, os 41 itens do questionário foram agrupados em oito dimensões, por serem questões que tratam de um mesmo aspecto. As dimensões corresponderam aos oito componentes do *framework* COSO ERM.

A Tabela 4 apresenta os resultados do cálculo do Alpha de Cronbach para as dimensões analisadas.

Tabela 4 - Análise da consistência interna (Alpha de Cronbach)

Dimensões	Questões Analisadas	Alpha Cronbach
Ambiente Interno	9	0,758
Definição de Objetivos	5	0,917
Identificação de Eventos	4	0,878
Avaliação de Riscos	5	0,726
Resposta aos Riscos	3	0,920
Procedimentos de Controle	5	0,943
Informação e Comunicação	5	0,791
Monitoramento	5	0,930
Total	41	0,964

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Tabela 4, o coeficiente Alfa de Cronbach, para todas as questões, foi de 0,964. Na análise por dimensões, este coeficiente apresenta-se acima de 0,70, limite considerado satisfatório segundo os parâmetros constantes na literatura.

3.5.2 Análise do alinhamento às premissas do COSO ERM

O alinhamento do Sistema de Controle Interno da UFPB às premissas do COSO ERM foi avaliado pelos gestores da instituição a partir de uma escala de mensuração de 1 a 10, onde 1 representava discordância total e 10 concordância total, isto em relação ao que foi recomendado pelo *framework* e sua aplicabilidade no contexto institucional.

Procurou-se estabelecer o cálculo do alinhamento considerando a nota atribuída pelos respondentes a cada questão proposta, a partir da escala *Likert* de 10 pontos, e a ponderação da importância atribuída pelos especialistas para os componentes do *framework* (apresentados no subitem 3.3.1), conforme demonstrado na equação a seguir:

$$\text{Nível de Alinhamento} = \sum_{i=1}^n w_i p_i \quad (2)$$

Onde,

- w_i = peso definido pelos especialistas para o componente do COSO ERM;
- p_i = pontuação apresentada pela instituição (segundo a escala de mensuração) para o componente do COSO ERM; e
- n = número de componentes do COSO ERM.

Com base na equação mencionada, estabeleceu-se uma pontuação mínima (considerando a média das notas atribuídas pelos respondentes como 1 e o peso equivalente ao quesito) e uma máxima (considerando a média das notas atribuídas pelos respondentes como 10 e o peso equivalente ao quesito), isto para cada componente da estrutura conceitual proposta pelo COSO ERM, conforme evidenciado na Tabela 5.

Tabela 5 - Pontuação mínima e máxima

COMPONENTES COSO ERM	PESOS	PONTUAÇÃO MÍNIMA	PONTUAÇÃO MÁXIMA
1. Ambiente Interno	0,18	0,18	1,80
2. Definição / Fixação de Objetivos	0,09	0,09	0,90
3. Identificação de Eventos	0,11	0,11	1,10
4. Avaliação de Riscos	0,17	0,17	1,70
5. Resposta aos Riscos	0,12	0,12	1,20
6. Procedimentos de Controle	0,12	0,12	1,20
7. Informação e Comunicação	0,11	0,11	1,10
8. Monitoramento	0,10	0,10	1,00
TOTAL	1,00	1,00	10,00

Fonte: Elaboração Própria

A análise do nível de alinhamento procedeu-se com base no somatório dos oito componentes em que se subdivide o *framework* (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação, e, monitoramento). Esse cálculo contribuiu para a obtenção da nota representativa do resultado global do alinhamento às premissas do COSO ERM, que pode ser entre 1 e 10.

Para estabelecer uma análise qualitativa do resultado, foram consultados especialistas do Tribunal de Contas da União – TCU, com experiência média de 17 anos na função de auditor. Por estes especialistas foram estabelecidos os níveis de alinhamento e as terminologias correspondentes, que serviram de parâmetro para situar os resultados desta pesquisa e subsidiar a análise dos resultados.

Os níveis de alinhamento propostos para o que se constitui um sistema de controle interno alinhado às recomendações do COSO foram: para os resultados que se situarem entre 1 e 4, os especialistas estabeleceram o conceito de “incipiente”; para os resultados maiores que 4 até 6 estes consideraram como “regular”; para os resultados que se constituíssem maiores que 6 até 8 estabeleceram o conceito de “bom”; os resultados maiores que 8 até 9

foram considerados “muito bom”; e os resultados entre 9 e 10 receberam o conceito de “ótimo”.

A Tabela 6 evidencia os níveis de alinhamento estabelecidos e as terminologias empregadas na avaliação dos resultados, conforme sugerido pelos especialistas.

Tabela 6 - Níveis de alinhamento

Níveis de Alinhamento	Resultados	Avaliação do Especialista
Nível 1	De 1 a 4	Incipiente
Nível 2	> 4 a 6	Regular
Nível 3	> 6 a 8	Bom
Nível 4	> 8 a 9	Muito Bom
Nível 5	> 9 a 10	Ótimo

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que o parâmetro estabelecido para a análise dos resultados, a partir dos níveis de alinhamento, é que quanto maior a pontuação obtida como resultado da pesquisa, mais alinhado é o sistema de controle interno da instituição pesquisada às recomendações contidas no *framework* COSO ERM.

3.5.3 Análise descritiva e inferencial

Para a análise descritiva, inicialmente, fez-se necessário que os dados coletados fossem organizados e sumarizados, contendo as informações relativas ao perfil dos entrevistados. A descrição da amostra foi evidenciada por meio de tabelas e gráficos, conforme sugerem Martins e Theóphilo (2009).

A técnica estatística da distribuição de frequências foi utilizada com intuito de relacionar o percentual de concordantes e discordantes em cada quesito investigado. Utilizou-se ainda a média aritmética para proporcionar um indicativo do nível de alinhamento do sistema de controle interno às recomendações do *framework* COSO ERM.

Para as análises estatísticas, primeiramente, os dados levantados através do questionário de pesquisa foram examinados e tabulados utilizando-se a planilha eletrônica MS-Excel[®] e, na sequência, processados com o software estatístico SPSS[®].

Considerando as recomendações de Malhotra (2006), nesta pesquisa, foram utilizados testes estatísticos não paramétricos, por serem mais apropriados para tratar dados obtidos através de escalas ordinais, como é o caso da escala *Likert*. Esta escolha também se deu em decorrência da exigência do atendimento dos pressupostos necessários aos testes paramétricos

(normalidade e homogeneidade). Tendo em vista estas considerações, os testes estatísticos utilizados foram o *Mann-Whitney* e o *Kruskal-Wallis*.

O teste de *Mann-Whitney* é um teste empregado para verificar se duas amostras independentes foram retiradas de populações com médias iguais. Nesta pesquisa, a finalidade do teste é a de verificar se há diferenças entre a percepção de dois grupos de respondentes, quanto ao alinhamento do sistema de controle interno às recomendações do COSO. Os grupos foram analisados conforme o “Gênero” e o “Setor de atuação”.

As hipóteses testadas foram as seguintes:

H_0 = Não há diferenças de percepção entre dois grupos de respondentes.

H_1 = Há diferenças entre dois grupos de respondentes.

O teste *Kruskal-Wallis* é uma extensão do teste de *Mann-Whitney*. É um teste de igualdade de médias empregado para testar se mais de duas amostras independentes provêm de uma mesma população. Esse teste é uma alternativa não paramétrica à Análise de Variância, que tem por finalidade verificar se fatores produzem mudanças na variável de interesse (variável dependente) (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Os fatores (variáveis independentes) considerados para o teste foram: função administrativa exercida pelo respondente; tempo de experiência na instituição; tempo de experiência na atual função e titulação acadêmica. A variável de interesse desse estudo (variável dependente) é a percepção dos respondentes sobre o alinhamento do sistema de controle interno às recomendações do COSO.

As hipóteses testadas foram as seguintes:

H_0 = Não existem diferenças entre a percepção dos grupos de respondentes.

H_1 = Existem pelo menos dois grupos com percepções diferentes.

Cabe ressaltar que através dos testes citados, buscou-se responder a um objetivo específico proposto nesta pesquisa, o de averiguar se há diferenças na percepção dos gestores sobre o nível de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB às premissas do *framework* COSO ERM, considerando as características do perfil destes respondentes.

3.5.4 Desenho da pesquisa

De forma sumarizada, as etapas da pesquisa foram apresentadas na Figura 3.

Figura 3 - Desenho da pesquisa



Fonte: Elaboração Própria

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo destina-se a apresentação e análise dos resultados e está dividido em quatro partes. Inicialmente, procedeu-se a análise descritiva da amostra e a caracterização dos respondentes, a partir das informações referentes ao seu perfil. Na sequência, segue-se a análise descritiva dos dados coletados, e, para responder ao problema de pesquisa proposto, procedeu-se a análise do nível de alinhamento do sistema de controle interno às premissas do COSO ERM. O capítulo encerra-se com a análise inferencial dos resultados.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DA AMOSTRA E PERFIL DOS RESPONDENTES

A amostra foi composta por 140 respondentes, sendo 4 pró-reitores, 31 coordenadores de áreas e subdivisões, 8 diretores de centro, 42 chefes de departamento, 10 coordenadores de programas de pós-graduação e 45 servidores técnico-administrativos. O Gráfico 1 apresenta este quantitativo em termos percentuais.

Gráfico 1 - Composição da amostra



Fonte: Dados da pesquisa

Segmentando a amostra conforme o setor de atuação dos respondentes, esta se constitui em 57% de servidores que atuam na administração central (Reitoria), o equivalente a 80 respondentes, e 43% de servidores que atuam nos centros de ensino, o equivalente a 60 respondentes.

Considerou-se a distribuição dos respondentes equilibrada, tendo em vista que, quando observa-se a distribuição por grupos, o excesso de respondentes da administração central é de apenas 7% em relação à metade da amostra. Desse modo, não se percebe que há

predominância significativa de um único grupo na análise da percepção do alinhamento às premissas do COSO ERM.

A Tabela 7 apresenta os dados associados ao perfil dos respondentes quanto ao gênero, idade e escolaridade.

Tabela 7 - Perfil dos respondentes

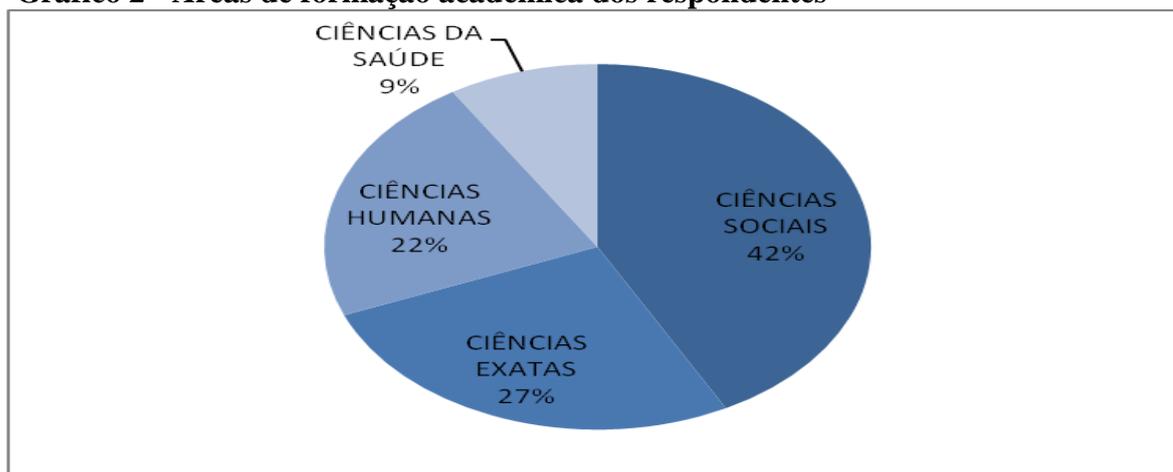
	PERFIL	FREQUÊNCIA	%
GÊNERO	Masculino	79	56
	Feminino	61	44
	TOTAL	140	100
IDADE	23 a 32 anos	28	20,3
	33 a 42 anos	41	29,7
	43 a 53 anos	31	22,5
	54 a 65 anos	38	27,5
	TOTAL	138	100
ESCOLARIDADE	Graduação	13	9,3
	Especialização	40	28,8
	Mestrado	24	17,3
	Doutorado	62	44,6
	TOTAL	139	100

Fonte: Dados da Pesquisa.

Caracterizando a amostra da pesquisa quanto ao gênero, esta foi composta predominantemente por homens (56%). A faixa etária de idade que predominou dentre os respondentes foi entre 33 e 42 anos, sendo a idade média correspondente a 43 anos.

Quanto à escolaridade, observou-se que a maioria dos entrevistados possui a titulação de doutor, visto que os profissionais com este título representaram 44,6% da amostra considerada. Concernente a este resultado, infere-se que pode estar relacionado principalmente a dois fatores: a política de incentivo à capacitação estabelecida pela instituição, e/ou, a exigência desta titulação para o exercício de algumas funções administrativas, a saber: cargos de direção; pró-reitorias; coordenação de programas de pós-graduação, entre outras.

Quanto à formação acadêmica, considerando as diversas áreas citadas pelos respondentes, tornou-se conveniente agrupá-las por áreas, para obter uma melhor visualização gráfica. O Gráfico 2 apresenta as áreas de formação acadêmica dos respondentes, em termos percentuais.

Gráfico 2 - Áreas de formação acadêmica dos respondentes

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com os resultados obtidos, foi observado que dentre os respondentes com formação acadêmica em Ciências Sociais, destacaram-se os profissionais que cursaram administração e contabilidade, que representam a maioria deste grupo (61%). Os cursos de linguística e educação são os mais representativos dentre os respondentes com área de formação em Ciências Humanas (47%). Na área das Ciências Exatas e da Saúde, respectivamente, a predominância foi dos cursos de engenharia (39%) e farmácia (33%).

Ressalta-se que a predominância de profissionais com formação acadêmica em Ciências Sociais está associada ao setor de atuação dos respondentes, que, em sua maioria, estão vinculados à administração central.

Com relação às informações funcionais dos respondentes desta pesquisa, buscou-se evidenciar o tempo de experiência na instituição investigada (UFPB) e o tempo de experiência na atual função, os quais são sumarizados na Tabela 8.

Tabela 8 - Informações funcionais

INFORMAÇÕES FUNCIONAIS	ANOS	FREQUÊNCIA	%
TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA INSTITUIÇÃO MÉDIA: 14,7	Até 1 ano	10	7,2
	Mais de 1 até 5 anos	38	27,3
	Mais de 5 até 10 anos	26	18,7
	Mais de 10 até 20 anos	19	13,7
	Acima de 20 anos	46	33,1
	TOTAL	139	100
TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA ATUAL FUNÇÃO MÉDIA: 5,17	Até 1 ano	60	43,5
	Mais de 1 até 5 anos	43	31,1
	Mais de 5 até 10 anos	20	14,5
	Acima de 10 anos	15	10,9
	TOTAL	138	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Considerando os dados apresentados na Tabela 8, pode-se destacar que, dentre os entrevistados, 33,1% atuam na instituição acima de 20 anos. Outro dado importante é o número de servidores que possuem até 5 anos de serviço, que representam 34,5%, fato que evidencia uma renovação no quadro funcional da instituição.

Com relação ao tempo que desempenham a atual função administrativa, a maioria dos profissionais investigados (43,5%) possui até um ano de experiência. Este índice é reflexo da mudança de gestão ocorrida no início do ano de 2013, resultante do processo eleitoral de sucessão da Reitoria, que acarretou alteração dos responsáveis por alguns cargos de gestão na administração central.

Conclui-se neste item a análise descritiva da amostra e do perfil dos respondentes. Nos subitens a seguir, evidenciaremos os resultados da avaliação do sistema de controle interno da instituição investigada.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS

Dando seguimento ao processo de análise, após o término da coleta de dados foi desenvolvida uma análise descritiva dos resultados obtidos. Esta análise consistiu basicamente em apresentar os resultados de todos os itens constantes no questionário, exceto os apresentados anteriormente, *a priori*, a partir da distribuição de frequências e da média aritmética.

É importante destacar que a análise dos resultados obtidos, a partir da média de cada variável e da distribuição de frequências, levou em consideração os critérios apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 - Faixas de pontuação da escala *Likert*

Faixas De Pontuação Da Escala	Critério Aplicado
1 a 4	Áreas De Discordância (AD)
5	Área De Concordância Moderada (ACM)
6 a 10	Áreas de Concordância (AC)

Fonte: Elaboração Própria

Conforme apresentado na Tabela 9, o critério estabelecido considerou os valores inferiores a cinco como discordantes, e os superiores a cinco como concordantes, em uma escala variando de um até dez pontos. O valor (exatamente) cinco representa um nível de

concordância moderada ao quesito (COSTA, 2011). Os valores extremos da escala, no caso 1 e 10, representam, respectivamente, discordância total e concordância total.

A Tabela 10 apresenta a distribuição de frequências relativas às questões que versaram sobre o “Ambiente de controle”.

Tabela 10 - Ambiente de controle

AMBIENTE DE CONTROLE	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 5- Os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da entidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	27,2	22,1	50,0	99,3*	5,85
QUESTÃO 6- Os mecanismos gerais de controle instituídos pela instituição são percebidos por todos os servidores nos diversos níveis de sua estrutura.	52,9	14,3	32,1	99,3*	4,53
QUESTÃO 7- As práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento / desenvolvimento de habilidades e competências, através de treinamentos e capacitações.	32,8	19,3	47,9	100	5,46
QUESTÃO 8- As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	37,8	17,9	44,3	100	5,26
QUESTÃO 9- O Sistema de controle interno é periodicamente revisado e acompanha os principais processos da instituição.	43,6	18,6	37,1	99,3*	4,78
QUESTÃO 40- Existe código de ética ou de conduta formalizado e divulgado.	66,4	0	33,6	100	4,02
QUESTÃO 41- Na instituição há instruções operacionais padronizadas (exemplo: para guarda e inventário de bens) e políticas de segurança da informação.	69,3	0	30,7	100	3,76
QUESTÃO 42- As atribuições de cada servidor são claramente definidas e existe um manual de procedimentos em relação a cada função.	80	0	20	100	2,8
QUESTÃO 43- Na ocorrência de fraudes e desvios é prática da instituição apurar responsabilidades e adotar medida disciplinar.	52,9	0	47,1	100	5,24
MÉDIA GERAL	51,43	10,24	38,09	99,77*	4,63

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância; b) * Respostas válidas.

O Ambiente de controle é um dos principais componentes da estrutura conceitual proposta pelo COSO para a avaliação de controles internos, pois propicia disciplina e estrutura, bases para os demais componentes do *framework* (COSO, 2004; 2011).

De um modo geral, os dados da pesquisa, quanto ao ambiente de controle, evidenciaram um índice de discordância de 51,43% (média geral), entre o que é preconizado pelo COSO e o que é aplicado no contexto institucional. Os percentuais mais representativos quanto à discordância encontraram-se nas questões 6, 40, 41, 42 e 43.

A recomendação do COSO, quanto à cultura de controle instituída, é que esta deve permear toda a organização. O controle interno, como um processo efetuado por pessoas, é,

portanto, afetado por suas ações nos diversos níveis de uma organização (COSO, 2013). Na questão que trata da percepção dos servidores, quanto aos mecanismos de controle instituídos (questão 6), o percentual de discordância ao quesito foi de 52,9%, deste, 9,3% compreende os que evidenciaram discordância total ao quesito e 43,6% as demais notas consideradas como discordantes. Os respondentes que evidenciaram concordância total ao quesito representaram 1,4%. Neste caso, a maioria dos respondentes discorda que os mecanismos de controle instituídos são percebidos por todos os servidores, como preconiza o COSO para um gerenciamento de riscos eficaz.

Um dos princípios relacionados ao ambiente interno é que a organização deve demonstrar comprometimento com a integridade e os valores éticos (COSO, 2004; 2013). Quanto à disseminação de valores éticos, subproduto da cultura organizacional, os resultados da pesquisa evidenciam discordância total no posicionamento de 66,4% dos respondentes, com relação ao conhecimento da existência de um código de ética formalizado e de sua divulgação (questão 40).

Na questão 41, que trata da padronização de instruções operacionais e políticas de segurança da informação, o índice de discordância foi de 69,3%, e retrata aspectos que, se implementados, poderiam fortalecer a estrutura do ambiente de controle interno institucional.

A questão 42 avalia um fator que, segundo o COSO (2004), exerce influência sob o ambiente interno de uma organização, que é o seu corpo funcional. É recomendado que os funcionários tenham conhecimento pleno de suas atribuições e de seu papel no cumprimento dos objetivos organizacionais. Quanto a este fator, 80% dos respondentes discordam que existe clara definição das atribuições dos servidores na instituição investigada.

O COSO (2004; 2011) preconiza ainda a questão da responsabilização, sugerindo que o ambiente interno é bem influenciado quando as pessoas reconhecem que serão responsabilizadas pelas suas ações. Quanto à adoção de medidas disciplinares, a fim de apurar responsabilidades, 52,9% dos respondentes discordaram de que esta é uma prática da instituição (questão 43). O resultado indica que a maioria dos respondentes não percebe a responsabilização como evidente no contexto institucional, aspecto que pode influenciar negativamente o ambiente interno.

As questões 5, 7, 8 e 9 apresentaram percepções favoráveis ao que é recomendado pelo *framework* COSO ERM. No quesito 5, que investiga se a alta administração percebe a importância dos controles internos e dá suporte adequado ao seu funcionamento, o percentual de concordância totalizou 72,1%. Todavia, desse total, 22,1% evidenciaram um grau de concordância considerado como moderada e 50% apresentaram graus de concordância mais

elevados (notas entre 6 e 10), incluindo os que concordaram totalmente com a afirmação (7,9%). A discordância total ao quesito representou apenas 4,3%.

A despeito do que foi investigado no quesito anterior, a INTOSAI (2004a) adverte que, se os membros de uma organização percebem que o controle interno não é uma preocupação relevante para a alta administração e que esta não lhe concede um suporte adequado, é quase certo que os objetivos de controle da organização não serão efetivamente alcançados. No caso da instituição investigada, a percepção quanto a este aspecto é favorável (72,1% de concordância).

Outro aspecto ressaltado pelo COSO é o comprometimento com o desenvolvimento de competências individuais (COSO, 2004; 2011). Sobre as práticas de recursos humanos, a exemplo da capacitação funcional, a INTOSAI (2004a) enfatiza sua contribuição para aumentar a consciência dos servidores públicos sobre as ações de controle interno, além de ajudá-los a compreender os objetivos deste mecanismo.

Nesta pesquisa, as práticas de recursos humanos foram avaliadas positivamente quanto ao desenvolvimento de habilidades e competências por 67,2% dos respondentes (questão 7). Deste percentual, 19,3% compreende os que evidenciaram concordância moderada ao quesito e 47,9% apresentaram graus de concordância mais elevados. Os índices de discordância total e concordância total corresponderam a 7,1% e 2,9%, respectivamente. É importante para a organização demonstrar preocupação a este respeito, tendo em vista que um nível de habilidades é necessário para avaliar riscos, assegurar um desempenho eficaz e eficiente e uma suficiente compreensão do controle interno (COSO, 2004; 2011).

A questão 8 tratou das delegações de autoridade e competência e da definição de responsabilidades, aspectos também recomendados no *framework* COSO ERM. Sobre esta prática, 62,2% dos respondentes demonstraram concordância, deste percentual, 17,9% evidenciaram concordância moderada ao quesito e 44,3% apresentaram graus de concordância mais elevados. Os índices de discordância total e concordância total corresponderam a 11,4% e 4,3%, respectivamente.

O estabelecimento de limites de autoridade, bem como da parcela de responsabilidade de cada um dos agentes de uma organização no gerenciamento de riscos corporativos, é um aspecto relevante do ambiente interno que demonstrou ser percebido favoravelmente pela maioria dos respondentes no contexto da instituição investigada (62,2%). A atribuição de limites de autoridade e responsabilidades permite que os indivíduos tomem a iniciativa para tratar de questões e resolver problemas, até o ponto em que são autorizadas (COSO, 2004).

No tocante a questão 9, que avaliou se o sistema de controle interno é periodicamente revisado e acompanha os principais processos da instituição, o percentual de concordância foi de 55,7%. Dentre as notas predominantes neste quesito, a concordância moderada foi evidenciada por 18,6% dos respondentes e os que apresentaram graus de concordância mais elevados representaram um percentual de 37,1%. A revisão do sistema de controle interno é importante para assegurar que os controles necessários para a mitigação dos riscos continuam sendo efetivos, à medida que os riscos se modificam ao longo do tempo (INTOSAI, 2004a).

Finalizando as discussões sobre o ambiente interno, cabe aqui destacar o papel fundamental que a alta administração desempenha na determinação da cultura corporativa (COSO, 2004). Como na percepção da maioria dos respondentes, a alta administração da instituição investigada percebe a importância dos controles internos e dá suporte adequado ao seu funcionamento (percentual de concordância equivalente a 72,1%), tal fator pode vir a refletir, no futuro, em uma melhora gradativa dos aspectos evidenciados como discordantes do que é recomendado pelo COSO.

A seguir, a Tabela 11 apresentou os resultados da distribuição de frequências e a média aritmética das questões que versaram sobre o componente “Definição de objetivos”.

Tabela 11 - Definição de objetivos

DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 10- A instituição tem missão e objetivos definidos e formalizados, e estes são compreendidos e compartilhados por todos os servidores.	33,6	18,6	47,8	100	5,31
QUESTÃO 11- Todos os níveis da organização (setores/departamentos) têm objetivos relacionados à eficiência e eficácia operacional fixados e comunicados.	40,1	22,1	37,8	100	4,98
QUESTÃO 12- É prática da instituição estabelecer um plano estratégico, contendo objetivos claros, que conduzam ao atingimento de sua missão.	36,4	17,1	46,5	100	5,28
QUESTÃO 13- Os objetivos relacionados à conformidade (atendimento das questões legais) estão formalizados, atualizados e são divulgados.	33,6	17,9	47,8	99,3*	5,36
QUESTÃO 14- É prática da instituição mensurar o nível de atingimento de seus objetivos.	47,1	12,9	40,0	100	4,83
MÉDIA GERAL	38,1	17,7	44,0	99,8*	5,15

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância;
b) * Respostas válidas.

Os resultados da avaliação do componente “Definição de objetivos”, apresentados na Tabela 11, evidenciaram concordância por parte dos respondentes quanto à existência deste aspecto preconizado pelo COSO no contexto da instituição pesquisada (61,7% de

concordância). Ressalta-se que o percentual citado corresponde à soma das áreas de concordância mais elevadas e da concordância moderada ao quesito, as quais apresentaram uma média geral percentual de 44% e 17,7%, respectivamente. A média geral das notas atribuídas (5,15) encontra-se próxima da área estabelecida como de concordância moderada.

Considerando as recomendações do COSO, investigou-se se a instituição tem missão e objetivos definidos e formalizados, e se estes são compreendidos e compartilhados por todos os servidores (questão 10). O percentual dos que concordaram com esta afirmação foi de 66,4%. Todavia, deste percentual, 18,6% compreende os que apresentaram apenas concordância moderada ao quesito. Foi ainda observado neste quesito que 47,8% dos respondentes evidenciaram graus de concordância mais elevados (notas entre 6 e 10). Os índices de discordância total e concordância total corresponderam a 8,6% e 1,4%, respectivamente.

Os resultados apresentados anteriormente demonstram que a instituição investigada tem metas de nível geral estabelecidas, bem como seus objetivos são entendidos na percepção da maioria dos respondentes.

Quanto ao estabelecimento de objetivos relacionados à eficiência e eficácia, nos setores/departamento da instituição (questão 11), o índice de concordância é um pouco menor do que no quesito anterior, representando 59,9%. Os índices de discordância total e concordância total corresponderam a 12,9% e 1,4%, respectivamente. A respeito deste quesito, alguns entrevistados mencionaram durante as entrevistas a iniciativa de estabelecer objetivos operacionais (metas de desempenho) nas áreas em que atuam.

Segundo o COSO (2004), o estabelecimento de um plano estratégico, ou seja, de objetivos estratégicos, deve alinhar-se à missão/visão de uma organização. Quanto a esta recomendação, foi investigado se a instituição estabelece um plano estratégico e se este conduz ao atingimento de sua missão (questão 12). Na percepção da maioria dos respondentes (63,6%), há concordância quanto ao estabelecimento de objetivos estratégicos na instituição investigada. Entretanto, a concordância moderada ao quesito foi evidenciada por 17,1% dos respondentes. Os demais (46,5%) apresentaram um grau de concordância mais elevado.

Quanto ao estabelecimento de objetivos relacionados à conformidade (questão 13), o percentual de concordância foi de 65,7%. Deste, 17,9% corresponde a um grau de concordância considerado como moderado. As notas que representam graus mais elevados de concordância foram evidenciadas por 47,8% dos respondentes. Este quesito demonstra que a postura da instituição investigada, quanto ao estabelecimento de objetivos relacionados ao

cumprimento das questões legais, é bem percebida (e compreendida) pela maioria dos respondentes (65,7%).

Considerando que os objetivos estabelecidos devem ser mensuráveis, foi também investigado se é prática da instituição investigada a mensuração do atingimento de seus objetivos (questão 14). A percepção de 52,9% dos respondentes é concordante quanto a esta afirmação, sendo que destes, 12,9% compreende os que apresentaram concordância moderada ao quesito. Cabe ressaltar que, neste aspecto, houve um elevado índice de discordância total, representativo de 15,5% dos respondentes, enquanto a concordância total apresentou um percentual de apenas 3,6%. Com isso, a média do quesito ficou abaixo do que foi estabelecido como concordância moderada (pontuação 5).

De um modo geral, as recomendações do COSO quanto à definição de objetivos foram percebidas positivamente pelos respondentes, considerando o contexto da UFPB. Este aspecto é pré-requisito à identificação eficaz de eventos, a avaliação de riscos e resposta aos riscos, componentes do COSO ERM que serão analisados a seguir.

A Tabela 12 apresentou os resultados das questões que versaram sobre o componente “Identificação de eventos”.

Tabela 12 - Identificação de eventos

IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 15- Há clara identificação dos processos críticos que podem inviabilizar a consecução dos objetivos e metas da instituição.	40,7	22,1	37,2	100	4,99
QUESTÃO 16- A importância de identificar os tipos de eventos prováveis que afetam a instituição, sejam estes “riscos” ou “oportunidades”, é reconhecida pelos tomadores de decisão.	36,4	21,4	42,2	100	5,24
QUESTÃO 17- A identificação de fatores internos (ex.: necessidade de manutenção preventiva em equipamentos, acidentes de trabalho, erros na execução de processos) é efetuada periodicamente pela instituição.	50,7	20,7	28,6	100	4,43
QUESTÃO 18- Fatores econômicos, políticos, sociais e tecnológicos também são identificados pela instituição.	37,8	19,3	42,9	100	5,03
MÉDIA GERAL	41,4	20,9	37,7	100	4,92

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância.

No *framework* COSO ERM, a identificação de eventos pressupõe a compreensão de fatores internos e externos que podem provocar impacto positivo, negativo ou ambos na implementação da estratégia de uma organização (COSO, 2004). Estes fatores foram investigados e serão discutidos a seguir (questões 15, 16, 17 e 18).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 12, a média geral (em percentual) dos que concordam que a instituição pesquisada dá importância à identificação de eventos e realmente efetiva este processo é de 58,6%. Ressalta-se que este percentual corresponde à soma das áreas de concordância (37,7%) e concordância moderada ao quesito (20,9%).

Analisando as questões individualmente, apenas na questão que investigou se a identificação de fatores internos é efetuada periodicamente pela instituição (questão 17), houve discordância por parte de 50,7% dos respondentes. O percentual de discordância total deste aspecto foi de 11,4%, enquanto que a concordância total foi de apenas 2,9%. Os respondentes que evidenciaram concordância moderada ao quesito representaram 20,7%.

A questão associada à identificação dos processos críticos, que podem inviabilizar a consecução dos objetivos e metas da instituição (questão 15), apresentou um percentual de concordância de 59,3%. Entretanto, deste percentual, 22,1% corresponde aos respondentes que apresentaram um grau de concordância considerado como moderada, e, 37,2%, correspondem aos que apresentaram graus mais elevados de concordância. Cabe destacar o elevado percentual de discordância total evidenciado na avaliação deste aspecto (11,4%), fato que certamente influenciou negativamente na média da questão (4,99).

Considerando que a importância da identificação de eventos prováveis, sejam estes riscos ou oportunidades, deve ser reconhecida pelos tomadores de decisão (COSO, 2004), tal proposição foi investigada em seguida no contexto da instituição pesquisada (questão 16). A questão apresentou um percentual de concordância de 63,6%. Novamente, a concordância moderada ao quesito predominou dentre os respondentes (21,4%). Os graus de concordância mais elevados foram evidenciados por 42,2% dos respondentes. Os resultados apresentados demonstram que os tomadores de decisão atentam para o processo de identificação de eventos, o que corrobora para que a entidade possa responder mais prontamente aos riscos identificados, e, em contrapartida, se beneficiar das oportunidades.

Na questão 18 foi investigado se os fatores externos (políticos, sociais, tecnológicos) são identificados/considerados pela instituição pesquisada. A afirmação apresentou um percentual de concordância de 62,2%. A avaliação mais predominante sobre este aspecto está associada à concordância moderada, evidenciada por 19,3% dos respondentes. A discordância total neste quesito representou 7,9% e a concordância total 1,4%.

Considerando a natureza da instituição pesquisada (instituição pública), caracterizada pela forte influência de fatores sociais e políticos (IFAC, 2001), o resultado apresentado anteriormente é considerado favorável no sentido de indicar que maioria dos respondentes percebe a atenção dada pela instituição à identificação dos fatores externos que influenciam

seu cenário de atuação. A INTOSAI (2004a) ressalta que, atentar para os fatores externos, como por exemplo, mudanças nas políticas ou programas governamentais, é relevante, pois pode determinar a necessidade de uma reconfiguração nos controles estabelecidos.

Concluindo a avaliação deste componente, cabe aqui ressaltar os resultados apresentados nas questões 17 e 18, que evidenciaram maior preocupação da instituição com a identificação de fatores externos (62,2% de concordância) do que com a identificação de fatores internos (50,7% de discordância); sendo que ambos são relevantes para viabilizar o mapeamento de eventos em potencial, capazes de afetar a realização dos objetivos organizacionais (COSO, 2004).

Ressaltando o que já foi mencionado nesta pesquisa, o processo de identificação de eventos pelos tomadores de decisão viabiliza também a identificação e avaliação de novos riscos (IFAC, 2001). Os resultados da distribuição de frequências das questões que versaram sobre o componente “Avaliação de riscos” serão apresentados a seguir (Tabela 13).

Tabela 13 - Avaliação de riscos

AVALIAÇÃO DE RISCO	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 19- É prática da instituição o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos em seus processos estratégicos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	50,3	17,3	32,4	100	4,38
QUESTÃO 20- A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da instituição, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	57,9	15,0	26,4	99,3*	4,07
QUESTÃO 21- A instituição se preocupa em antecipar riscos futuros, a partir do monitoramento do ambiente interno e externo.	57,1	15,1	27,1	99,3*	4,08
QUESTÃO 22- O Sistema de controle interno da instituição viabiliza o gerenciamento de riscos e a identificação dos riscos existentes nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) de cada setor.	51,3	18,0	30,0	99,3*	4,38
QUESTÃO 44- Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da instituição.	43,6	0	56,4	100	4,92
MÉDIA GERAL	52,0	13,1	34,4	99,5*	4,36

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância;
b) * Respostas válidas.

A avaliação de riscos envolve a identificação e análise dos riscos que podem prejudicar o atingimento dos objetivos organizacionais. Este processo serve de base para a determinação de quais riscos podem ser gerenciados (COSO, 2011).

Ao avaliar riscos a administração de uma organização deve considerar eventos previstos e imprevistos, e fazer julgamentos subjetivos sobre a incerteza. A este respeito, o COSO (2004) ressalta que existe nos tomadores de decisão, um notável “viés de confiança

excessiva”, isto porque ao realizar estimativas não reconhecem a quantidade de incerteza que realmente existe.

Analisando os resultados apresentados na Tabela 13, que buscaram evidenciar se a avaliação de riscos era uma prática na instituição investigada, constatou-se dentre os respondentes um percentual médio de discordância geral de 52%. A questão 19, que traz exatamente esta afirmação, apresentou um elevado percentual de discordância total, representativo de 15%, não havendo concordância total ao item. O percentual de concordância moderada foi de 17,3%.

Em relação às demais questões (20, 21, 22 e 44), observou-se que apresentaram percepções discordantes. A questão 44, embora tenha apresentado um percentual de 56,4% de concordância, a afirmação deve ser interpretada como desfavorável ao contexto institucional, pois investiga a existência de um histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da instituição. Nesse caso, a percepção de fragilidades nos processos internos institucionais sugere melhorias no processo de avaliação/gerenciamento de riscos.

Nas questões 20 e 21, que investigaram se a avaliação de riscos é feita de forma contínua e se a instituição se preocupa em antecipar riscos futuros, predominou a discordância entre os respondentes. Quanto à perspectiva da avaliação de riscos de forma contínua, o percentual de discordância foi de 57,9%. Quanto à preocupação em antecipar riscos futuros, o percentual de discordância foi aproximado ao do anterior, 57,1%. A INTOSAI (2004a) ressalta que, em virtude das constantes mudanças nas condições governamentais, econômicas, regulatórias e operacionais, a avaliação de riscos deve ser um processo permanente. Isso envolve a análise das condições modificadas, assim como a adaptação do controle interno, no sentido de lidar com novos riscos.

Em seguida, foi investigado se o sistema de controle interno da instituição viabiliza o gerenciamento de riscos e a identificação dos riscos existentes nos principais processos operacionais de cada setor (questão 22). O percentual de discordância evidenciado neste quesito foi de 51,3%. De certa forma, o resultado apresentado corrobora com as evidências da questão 44, que apontam para fragilidades nos processos internos institucionais e sugerem melhorias no sistema de controle interno, a fim de que este passe a viabilizar o gerenciamento de riscos.

De um modo geral, os resultados dos quesitos, que investigaram sobre a “Avaliação de riscos,” não se mostraram de todo condizentes com o que é preconizado pelo COSO. Isto retrata que, no contexto da instituição pesquisada, os respondentes não perceberam este processo como efetivo.

A não avaliação de riscos, por Instituições de Ensino Superior, também foi relatada na pesquisa realizada pela *Association of Governing Boards of Universities and Colleges* (2008), a qual revelou que 60,1% dos gestores de universidades e faculdades Americanas não usavam a avaliação de riscos para identificar os principais riscos que poderiam afetar o sucesso da missão institucional. Entretanto, percebe-se que a expansão de pesquisas sobre gerenciamento de riscos, inclusive no segmento do ensino superior (POWER, 2009; HUBER; SCHEYTT, 2013), pode contribuir para ressaltar aos gestores a importância dessa implementação.

Após a condução da avaliação de riscos, a administração de uma organização deve determinar como será o processo de resposta aos riscos, cabendo ao sistema de controle interno manter o risco em um nível aceitável (COSO, 2004; INTOSAI, 2004b). Avaliando a postura da instituição pesquisada, quanto ao aspecto “Resposta aos riscos”, a Tabela 14 apresenta os percentuais representativos de concordância e discordância aos quesitos.

Tabela 14 - Resposta aos riscos

RESPOSTA AOS RISCOS	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 23- A postura da instituição frente aos riscos identificados é a de desenvolver estratégias para gerenciá-los, ou, evitá-los, caso seu impacto e probabilidade de ocorrência forem altos.	52,1	12,1	35,8	100	4,61
QUESTÃO 24- A instituição estabelece níveis de tolerância aos riscos, aceitando os riscos de baixo impacto.	45,0	18,6	36,4	100	4,65
QUESTÃO 25- Os riscos identificados como de alto impacto, mas de baixa probabilidade de ocorrência, são compartilhados (ex.: aquisição de seguros, terceirização de uma atividade).	50,0	18,5	31,5	100	4,49
MÉDIA GERAL	49,0	16,4	34,6	100	4,58

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância.

Observa-se que houve discordância de 52,1% quanto à afirmação de que a instituição desenvolve estratégias para gerenciar ou evitar os riscos identificados (questão 23). Dentre os graus de discordância considerados, 14,3% dos respondentes evidenciaram discordância total ao quesito. Quanto ao aspecto investigado, considera-se que este não foi bem percebido pelos respondentes.

Em se tratando do estabelecimento de um nível de riscos aceitável, a maioria dos respondentes (55%) concorda com a afirmação de que a instituição estabelece níveis de tolerância aos riscos, aceitando os riscos de baixo impacto (questão 24). Entretanto, a concordância moderada ao quesito foi evidenciada por 18,6% dos respondentes. Os

percentuais de discordância total e concordância total corresponderam a 12,9% e 0,7%, respectivamente.

Na questão 25, procurou-se investigar se os riscos identificados como de alto impacto, mas de baixa probabilidade de ocorrência, eram compartilhados. No entanto, não se pode concluir se a percepção dos respondentes foi favorável ou não ao que se propôs investigar, pois o percentual de concordância foi equivalente ao de discordâncias (50%).

De um modo geral, no que se trata do estabelecimento de “respostas aos riscos”, os resultados gerais da pesquisa demonstram equilíbrio (49% de discordância e 51% de concordância), mesmo que, na percepção da maioria dos respondentes, não se tenha um processo efetivo de “Avaliação de riscos”. Como os dois componentes mencionados se apresentam bastante relacionados, conclui-se que, com o aperfeiçoando do processo de avaliação de riscos, as respostas aos riscos tendem a se tornar mais efetivas.

Os resultados associados aos “Procedimentos de controle” instituídos são apresentados na Tabela 15.

Tabela 15 - Procedimentos de controle

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 26- É prática da instituição estabelecer políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, como resposta aos riscos identificados.	52,8	14,4	32,1	99,3*	4,51
QUESTÃO 27- As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente para diminuição dos riscos identificados.	51,5	15,7	32,1	99,3*	4,48
QUESTÃO 28- A instituição possui medidas eficazes para garantir a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis ao setor público.	34,3	19,3	46,4	100	5,44
QUESTÃO 29- As atividades de controle praticadas pela instituição incluem: procedimentos de autorização, aprovação, segregação de funções, avaliação de processos e atividades, supervisão direta, controles físicos e de segurança da informação.	34,9	23,6	41,5	100	5,28
QUESTÃO 30- As atividades de controle existentes são suficientes para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos detectados.	52,9	17,1	30	100	4,35
MÉDIA GERAL	45,3	18,0	36,4	99,7*	4,81

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância; b) * Respostas válidas.

Os procedimentos de controle, assim entendidos, as políticas e ações estabelecidas e executadas para atuar sobre os riscos, a fim de se alcançar os objetivos de uma entidade,

foram bem percebidos pelos respondentes. A média geral (percentual) de concordância aos quesitos correspondeu a 54,4%, sendo 18% equivalente a um grau de concordância moderada.

Segundo o COSO (2004), geralmente, implementa-se uma combinação de controles para tratar das respostas relacionadas aos riscos; estes controles podem ser preventivos, detectivos, manuais, computadorizados e controles administrativos. Para a INTOSAI (2004a), as entidades devem alcançar um equilíbrio adequado entre a detecção e a prevenção, na adoção dos procedimentos de controle.

Considerando os aspectos discutidos anteriormente, procurou-se investigar se é prática da instituição estabelecer políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, como resposta aos riscos identificados (questão 26). Quanto a este aspecto, a maioria dos respondentes (52,8%) evidenciou discordância. Deste percentual, 10,7% corresponde aos que evidenciaram discordância total ao quesito. A concordância moderada foi evidenciada por 14,4% dos respondentes e a concordância total por 2,1%.

Ao investigar se as atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente para diminuição dos riscos identificados (questão 27), obteve-se discordância por parte de 51,5% dos respondentes, deste percentual, a discordância total ao quesito representou 10%. Dentre as percepções que tenderam para a concordância, predominaram as notas consideradas como de concordância moderada (15,7%).

Assim como nas questões anteriores, quando se investigou se as atividades de controle existentes são suficientes para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos detectados (questão 30), o resultado foi de discordância pela maioria dos respondentes (52,9%). Deste percentual, a discordância total ao quesito representou 13,6%. Dentre as percepções que tenderam para a concordância, predominaram as notas consideradas como de concordância moderada ao quesito (17,1%).

Os resultados evidenciados nas questões acima sugerem melhorias na implementação de procedimentos de controle. Estes devem funcionar consistentemente para a diminuição dos riscos identificados e dos novos riscos que possam vir a ameaçar o atingimento dos objetivos organizacionais (INTOSAI, 2004a).

Dos quesitos que tratam dos “Procedimentos de controle”, apenas as questões 28 e 29 apresentaram percepções concordantes. Na questão 28, o aspecto investigado diz respeito à adoção de medidas eficazes para garantir a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis ao setor público. Quanto a este aspecto, o percentual de concordância foi de 65,7%. Deste percentual, predominaram os respondentes que evidenciaram uma concordância considerada como moderada (19,3%). Já na questão 29, investigou-se a existência de algumas

atividades de controle propriamente ditas. Neste quesito, o percentual de concordância quanto à prática das atividades de controle citadas foi de 65,1%, novamente predominando os que evidenciaram concordância moderada ao quesito (23,6%).

O que se pode verificar, na análise do componente “Procedimentos de controle”, é que as atividades de controle instituídas são percebidas pela maioria dos respondentes (questão 29), principalmente aquelas implementadas para garantir a conformidade com os aspectos legais (questão 28), sugerindo que na instituição investigada prevalece o enfoque do controle voltado ao atendimento das questões legais, o que justifica porque os respondentes ressaltaram que as atividades de controle existentes não funcionam consistentemente para diminuição dos riscos identificados (questão 27), nem são suficientes para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos (questão 30), aspectos que introduzem um enfoque de controle mais gerencial.

Dando seguimento a análise dos resultados, a Tabela 16 apresentou os resultados das questões que versaram sobre o componente “Informação e comunicação”.

Tabela 16 - Informação e comunicação

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 31- A informação relevante para a instituição é devidamente identificada, documentada e comunicada tempestivamente aos gestores para a tomada de decisões.	31,4	16,5	51,4	99,3*	5,42
QUESTÃO 32- Os servidores da instituição recebem mensagens claras quanto ao seu papel e influência de suas atividades para o atingimento dos objetivos fixados.	49,3	17,2	32,8	99,3*	4,48
QUESTÃO 33- A comunicação das informações perpassa os diversos níveis hierárquicos da instituição, em todas as direções e por toda a sua estrutura.	45,7	17,1	37,2	100	4,81
QUESTÃO 34- A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos gestores da instituição.	47,1	17,1	35,8	100	4,71
QUESTÃO 45- A instituição possui canais de comunicação com a comunidade acadêmica e com a sociedade em geral, para divulgar seus objetivos e desempenho, que funcione efetivamente.	41,4	0	58,6	100	6,27
MÉDIA GERAL	43,0	13,6	43,1	99,7*	5,14

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância;
b) * Respostas válidas.

Os resultados da Tabela 16 evidenciaram que, quanto ao aspecto “informação e comunicação”, há concordância entre 56,7% dos respondentes (média geral) de que as recomendações do COSO são aplicáveis à instituição investigada. Palfi e Bota-Avram (2009) asseveram que informações adequadas, associadas a uma comunicação eficaz, são essenciais para um bom funcionamento do sistema de controle interno.

Um dos objetivos do controle interno, que se verifica no conceito proposto pelo COSO, é cumprimento de obrigações de prestação de contas (*accountability*). Esse objetivo é alcançado através do desenvolvimento e da manutenção de informações financeiras e não financeiras confiáveis e relevantes, transmitidas através de relatórios imparciais e oportunos (INTOSAI, 2004a).

A questão 31, que investigou a tempestividade da informação, demonstrou uma percepção favorável entre 67,9% dos respondentes. Considera-se com este resultado, que na opinião da maioria dos respondentes, a informação relevante é comunicada tempestivamente aos gestores para a tomada de decisão. O grau de concordância que predominou neste quesito foi bem próximo da área de concordância considerada como moderada (17,1%). A concordância moderada representou 16,5%. Os percentuais de discordância total e concordância total foram de 7,1 e 3,6%, respectivamente.

Na questão 32, pode-se considerar que houve um equilíbrio entre as respostas, 49,3% discordaram e 50% concordaram que os servidores da instituição recebem mensagens claras quanto ao seu papel e influência de suas atividades para o atingimento dos objetivos fixados. A concordância moderada ao quesito apresentou um percentual de 17,2%. Quanto aos resultados apresentados, estes não permitem inferir até que ponto se percebe eficácia nesse tipo de comunicação interna. Sobre o aspecto investigado, a INTOSAI (2004a) assevera que todo corpo funcional deve receber uma mensagem clara sobre o seu papel para o funcionamento do sistema de controle interno da entidade, e conseqüentemente, para o atingimento dos objetivos organizacionais.

A questão 33 apresentou um percentual de concordância de 54,3%, com relação à afirmação de que a comunicação das informações perpassa os diversos níveis hierárquicos da instituição. A concordância moderada ao quesito representou 17,1%. Os respondentes que evidenciaram discordância total ao quesito investigado representaram 10%. Cabe destacar que a informação é um aspecto necessário em todos os níveis de uma organização, para que se obtenha um controle interno eficaz e para que se alcancem os objetivos da entidade.

Outra recomendação contida no *framework* COSO ERM, quanto à comunicação, é que esta deve refletir a importância e pertinência do gerenciamento de riscos, valores a serem transmitidos pela alta administração aos gestores da instituição. Esta recomendação, que foi avaliada na questão 34, demonstrou concordância por parte de 52,9% respondentes. Deste percentual, 17,1% evidenciaram nota equivalente à concordância moderada ao quesito.

A comunicação externa também é algo singular para uma organização. Por meio dos canais de comunicação abertos, ou não, a administração pode fornecer e obter informações

significativas sobre o desempenho da organização (COSO, 2004). A questão que aborda este assunto é a 45, a qual apresentou um percentual de 58,6% de concordância a respeito da afirmação de que a instituição possui canais de comunicação com a comunidade acadêmica e com a sociedade em geral, para divulgar seus objetivos e desempenho, que funcione efetivamente. Neste quesito observou-se a maior média entre as respostas (6,27).

Segundo Scott (2012), as instituições públicas têm o dever de serem transparentes, inclusive tornando as informações mais facilmente disponíveis aos seus interessados através da *web*. Ressalta ainda BHIMANI (2009), que instituições que sinalizam práticas de gestão de riscos de forma transparente e a adequação dos seus mecanismos de controle, transmitem maior legitimidade. Desse modo, pode-se entender que o comprometimento da administração, em estabelecer e manter canais de comunicação com partes externas vai além das exigências legais de transparência pública e acesso a informação, transmitindo uma mensagem de legitimidade às suas ações.

Os resultados apresentados na análise do componente “Informação e comunicação”, comparados aos demais já avaliados, indicam que este aspecto foi o que mais apresentou concordância entre os quesitos investigados. Considerando a atual conjuntura em que as organizações se encontram, a informação é algo imprescindível para o processo de tomada de decisão. No caso, a instituição investigada demonstrou estar atenta a esta demanda.

Tabela 17 - Monitoramento

MONITORAMENTO	FREQUÊNCIAS (%)				MÉDIA
	AD	ACM	AC	TOTAL	
QUESTÃO 35- Auditores externos e internos e assessores fornecem informações periódicas, visando o fortalecimento do gerenciamento de riscos da instituição.	47,8	19,3	32,9	100	4,64
QUESTÃO 36- O Sistema de Controle interno da instituição é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	44,3	28,6	27,1	100	4,55
QUESTÃO 37- É prática da administração da instituição promover sessões de planejamento e outras reuniões, a fim de obter <i>feedback</i> sobre a eficácia do gerenciamento de riscos.	62,1	14,3	23,6	100	3,92
QUESTÃO 38- A atividade de monitoramento se dá por meio de atividades gerenciais contínuas e atividades pontuais (ex.: autoavaliação pela equipe responsável pelo processo ou por unidade setorial de controle interno).	50,0	22,9	27,1	100	4,40
QUESTÃO 39- O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho da instituição, sendo adequado a partir das avaliações sofridas.	47,8	17,1	35,1	100	4,66
MÉDIA GERAL	50,4	20,44	29,16	100	4,43

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: a) **AD** = Áreas de Discordância; **ACM** = Área de Concordância Moderada; **AC** = Áreas de Concordância;

b) * Respostas válidas

O último componente do *framework* COSO ERM analisado foi o “Monitoramento”. A Tabela 17 demonstrou os resultados das questões associadas a este aspecto.

Considerando o ambiente de mudanças, que reflete nos objetivos de uma organização e introduz novos riscos, a atividade de monitoramento deve ser conduzida para garantir a eficácia do gerenciamento de riscos (COSO, 2004).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 17, a média geral, a respeito do desempenho da atividade de monitoramento, evidenciou discordância entre 50,4% dos respondentes. A questão 37 foi a que mais corroborou com este resultado.

Na questão 37 foi investigado se é prática da administração da instituição promover sessões de planejamento e outras reuniões, a fim de obter *feedback* sobre a eficácia do gerenciamento de riscos. Quanto a este quesito, o percentual de discordância foi de 62,1%, tendo predominado dentre os respondentes a discordância total (20,7%).

A questão 38 evidenciou equilíbrio entre os respondentes, 50% discordaram e 50% concordaram com a afirmação de que a atividade de monitoramento se dá por meio de atividades gerenciais contínuas e atividades pontuais. Não houve, portanto, um consenso se há ou não estes tipos de atividade de monitoramento. O grau de concordância que mais predominou dentre os respondentes foi a concordância moderada, com um percentual de 22,9%. O percentual de discordância total representou 12,9%, enquanto a concordância total foi de 1,4%.

Nas questões 35, 36 e 39, os respondentes evidenciaram concordância. Quanto à questão 35, sobre o papel dos auditores internos e externos na divulgação de informações, visando fortalecer o gerenciamento de riscos, o percentual de concordância foi de 52,2%. Deste percentual, 19,3% correspondeu às percepções de concordância moderada e 32,9% às percepções de concordância mais elevadas. A discordância total ao quesito foi evidenciada por 12,1% dos respondentes.

As demais questões buscaram avaliar se o sistema de controle interno da instituição é constantemente monitorado (questão 36), e se esse sistema tem contribuído para a melhoria do desempenho da instituição, a partir das avaliações sofridas (questão 39). Ambas apresentaram concordância entre os respondentes, de 55,7% e 52,2%, respectivamente. Na questão 36, a concordância moderada predominou dentre os respondentes (28,6%). O percentual de discordância total representou 10,7%. Na questão 39, a concordância moderada foi evidenciada por 17,1% dos respondentes. Nesta questão, as notas representativas de discordância totalizaram 47,8%, sendo a discordância total evidenciada por 9,3% dos respondentes.

De um modo geral, no quesito “Monitoramento”, verificou-se que a prática do *feedback* sobre a eficácia do gerenciamento de riscos ainda não é contemplada nas sessões de planejamento da instituição investigada (questão 37), tendo em vista os resultados apontarem para um percentual de discordância quanto à existência desta prática (62,1%). Na questão 38, os resultados apontaram equivalência entre concordâncias e discordâncias. Quanto aos demais quesitos, a pesquisa demonstra uma percepção positiva entre o que é recomendado pelo COSO e o praticado na instituição investigada.

Sumarizando os resultados, a Tabela 18 apresenta a percepção dos respondentes, quanto aos quesitos, com os respectivos percentuais de concordância e discordância.

Tabela 18 - Percepção dos respondentes - discordância x concordância

Componentes do COSO RM	Percepção dos Respondentes			
	Discordância		Concordância	
Ambiente Interno	Questão 6	52,9	Questão 5	72,1
	Questão 40	66,4	Questão 7	67,2
	Questão 41	69,3	Questão 8	62,2
	Questão 42	80,0	Questão 9	55,7
	Questão 43	52,9		
Definição de Objetivos	Não Houve		Questão 10	66,4
			Questão 11	59,9
			Questão 12	63,6
			Questão 13	65,7
			Questão 14	52,9
Identificação de Eventos	Questão 17	50,7	Questão 15	59,3
			Questão 16	63,6
			Questão 18	62,2
Avaliação de Riscos	Questão 19	50,3		
	Questão 20	57,9		
	Questão 21	57,1		
	Questão 22	51,3		
	Questão 44	56,4		
Resposta aos Riscos	Questão 23	52,1	Questão 24	55,0
Procedimentos de Controle	Questão 26	52,8	Questão 28	65,7
	Questão 27	51,5	Questão 29	65,1
	Questão 30	52,9		
Informação e Comunicação	Não Houve		Questão 31	67,9
			Questão 32	50,0
			Questão 33	54,3
			Questão 34	52,9
			Questão 45	58,6
Monitoramento	Questão 37	62,1	Questão 35	52,2
			Questão 36	55,7
			Questão 39	52,2
Total dos Quesitos	16		23	

Fonte: Dados da Pesquisa

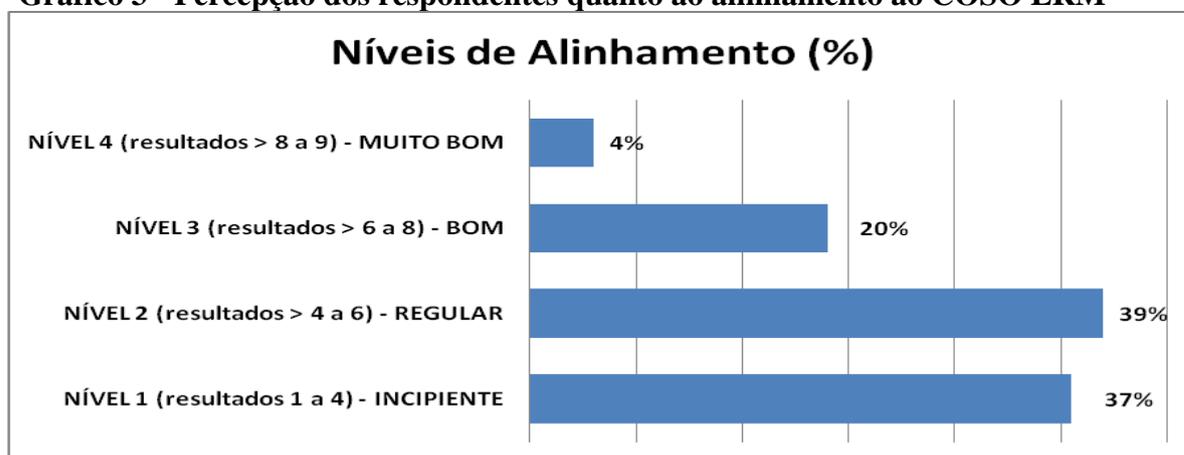
A respeito da Tabela 18, ressalta-se que as questões 25 (Resposta aos Riscos) e 38 (Monitoramento) não foram computadas no total dos quesitos, pois apresentaram resultados equivalentes de concordância e discordância (50% cada). A questão 44 (Avaliação de riscos), como mencionada anteriormente, apresentou um percentual de concordância que foi interpretado como desfavorável ao contexto da instituição investigada. Sendo assim, 16 foram os quesitos percebidos como discordantes, no sentido de estarem em desacordo ao que é recomendado pelo COSO; enquanto que os percebidos como concordantes corresponderam a 23.

4.3 ANÁLISE DO NÍVEL DE ALINHAMENTO ÀS PREMISSAS FRAMEWORK COSO ERM

A mensuração do nível de alinhamento do sistema de controle interno da instituição investigada, às recomendações contidas no *framework* COSO ERM, se deu com base no cálculo realizado a partir da nota atribuída pelos respondentes para cada questão proposta (1 a 10), multiplicando-se à ponderação da importância atribuída pelos especialistas para os componentes do *framework*, conforme detalhado nos procedimentos metodológicos (subitem 3.5.2). Com a soma dos resultados dos oito componentes avaliados obteve-se o resultado geral da percepção dos respondentes.

Os resultados, em termos percentuais, do que corresponde a percepção dos respondentes quanto ao alinhamento do sistema de controle interno da UFPB às recomendações do COSO ERM são evidenciados no Gráfico 3.

Gráfico 3 - Percepção dos respondentes quanto ao alinhamento ao COSO ERM



Fonte: Dados da Pesquisa

Verificou-se, a partir do Gráfico 3, que as percepções evidenciadas pelos respondentes se concentraram em quatro níveis. No nível 1, onde o alinhamento é considerado incipiente, se situaram 37% dos resultados desta pesquisa, ou seja, os resultados entre 1 e 4. Já no nível 2, onde o alinhamento é considerado regular, situaram-se 39% dos resultados, ou seja, os resultados maiores que 4 até 6. No nível 3, onde o alinhamento é considerado bom, se situaram 20% dos resultados (observou-se um decréscimo nos resultados percentuais quando se considerou os valores maiores que 6 até 8). O último nível de alinhamento considerado foi o nível 4, onde se situaram 4% dos resultados, ou seja, apenas os valores maiores que 8 até 9, considerados como de alinhamento muito bom.

De um modo geral, os resultados do que corresponde a percepção do alinhamento do sistema de controle interno às premissas do COSO ERM, concentraram-se nos níveis 1 e 2, que somados representam a percepção de 76% dos respondentes, sendo que a maioria destes (39%) considerou o alinhamento como regular.

Tabela 19 - Análise do nível de alinhamento: distribuição de frequências

ALINHAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO AO COSO ERM											
DESCRIÇÃO		Nível 1		Nível 2		Nível 3		Nível 4		TOTAL	
		Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Gênero	Feminino	21	15	22	16	14	10	3	2	60	44
	Masculino	30	22	32	23	14	10	3	2	79	56
Total dos respondentes		51	37	54	39	28	20	6	4	139*	100
Formação	Graduação	3	2	6	4	3	2	1	0,5	13	9,4
	Especialização	19	14	12	9	7	5	1	0,5	39	28,3
	Mestrado	11	8	8	6	5	4	0	0	24	17,4
	Doutorado	18	13	27	20	13	9	4	3	62	44,9
Total dos respondentes		51	37	53	39	28	20	6	4	138*	100
Funções	Pró-Reitores	0	0	2	1	1	1	1	1	4	3
	Coordenadores de Área	13	9	10	7	7	5	1	1	31	22
	Chefes de Coordenação	14	10	16	12	9	6	2	1	41	30
	Diretores de Centro	1	1	5	4	2	1	0	0	8	6
	Coordenadores de Pós-Graduação	3	2	6	4	1	1	0	0	10	7
	Outros Serv. Téc. Administ.	20	15	15	11	8	6	1	1	44	32
Total dos respondentes		51	37	54	39	28	20	5	4	138*	100
Setores	Centros	18	13	27	19,5	12	9	2	1,5	59	43
	Administração Central	33	24	27	19,5	16	11	4	2,5	80	57
Total dos respondentes		51	37	54	39	28	20	6	4	139*	100
Tempo de Instituição	Até 5 anos	20	14	18	13	9	6	1	0,5	48	34
	> 5 a 10	11	9	8	6	6	4	1	0,5	26	19
	acima de 10	20	14	28	20	13	10	4	3	65	47
Total dos respondentes		51	37	54	39	28	20	6	4	139*	100
Tempo na Função	Até 5 anos	36	26	41	30	21	15	5	3,5	103	75
	> 5 a 10	9	6	7	5	4	3	0	0	20	15
	acima de 10	5	4	5	4	3	2	1	0,5	14	10
Total dos respondentes		51	37	54	39	28	20	6	4	137*	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: *Respostas Válidas

A Tabela 19 apresentou a distribuição de frequências dos resultados, associada às características do perfil dos respondentes. A partir dos dados constantes na tabela, identificaram-se diferenças na percepção dos respondentes considerando os fatores abordados (gênero, formação dos respondentes, função, setor de atuação, tempo de experiência na instituição e na função). Cada um dos fatores e os percentuais que predominaram serão discutidos a seguir.

Analisando os resultados quanto ao “gênero”, o gênero masculino evidenciou uma percepção de alinhamento menor do que o gênero feminino. Considerando os resultados situados entre os níveis 1 e 2 (considerados de menor alinhamento), de forma proporcional à amostra do grupo, verificou-se que do total de respondentes do gênero feminino (60), 43 apresentaram notas situadas nestes níveis, o que correspondeu a um percentual de 72%, enquanto o percentual do gênero masculino correspondeu a 78%. Nos níveis 3 e 4, considerados de alinhamento bom e muito bom, os percentuais foram equivalentes para ambos os grupos.

Na análise do fator “formação” dos respondentes, considerando os resultados situados entre os níveis 1 e 2 (considerados de menor alinhamento) de forma proporcional à amostra do grupo, verificou-se que os respondentes com títulos de especialista e mestrado foram os que evidenciaram menor percepção de alinhamento do sistema de controle interno. Do total de respondentes com especialização (39), 31 evidenciaram respostas entre os níveis citados, o que correspondeu a um percentual de 79,48%. Do total de respondentes com mestrado, o percentual foi de 79,16%.

O COSO preconiza o controle interno como um processo efetuado por todos em uma organização, partindo da alta administração até os demais membros. Portanto, todos os níveis hierárquicos devem estar envolvidos neste processo e entender seu papel no gerenciamento de riscos, só assim os objetivos organizacionais poderão ser atingidos (COSO, 2004; 2011).

Na análise dos resultados considerando a “função” dos respondentes, os que evidenciaram menor percepção de alinhamento (níveis 1 e 2) foram os Coordenadores de Pós-Graduação (90%) e os Servidores Técnicos Administrativos (80%). Os resultados percentuais foram calculados de forma proporcional à amostra do grupo.

Considerando o “setor” de atuação dos respondentes, os que fazem parte dos centros de ensino evidenciaram uma percepção de alinhamento menor comparando aos que atuam na administração central. Analisando os resultados de forma proporcional à amostra do grupo “administração central”, do total de respondentes (80), 60 apresentaram notas situadas entre os níveis 1 e 2 (considerados de menor alinhamento), o que correspondeu a um percentual de

75% do grupo em análise. Utilizando o mesmo critério para o grupo “centros de ensino”, o percentual correspondeu a 76%. Ao considerar apenas os resultados situados no nível 1 (incipiente), verifica-se uma posição inversa, onde a maioria dos respondentes é da administração central, tratam-se dos servidores técnicos administrativos da PRA e PRPG e dos Coordenadores de Área.

A diferença entre os percentuais correspondentes aos setores, embora não representativa, pode estar associada à relação de maior proximidade dos que atuam na administração central com as rotinas administrativas e os aspectos de controle nelas imbuídos. Essa associação possibilita, inclusive, que os respondentes deste grupo tenham uma visão diferenciada (às vezes mais crítica) das deficiências do sistema de controle interno.

Analisando o fator “tempo de experiência na instituição”, pôde-se constatar que, os que atuam há menos tempo, evidenciaram uma percepção de alinhamento menor dos que atuam há mais tempo. Analisando os resultados de forma proporcional à amostra do grupo, dos que têm experiência de “até 5 anos”, 79% apresentaram notas situadas entre os níveis 1 e 2 (considerados de menor alinhamento). Entre os que têm experiência de “mais de 5 até 10 anos” e “acima de 10 anos”, o percentual correspondeu, respectivamente, a 73% e 72%. Verifica-se com isto, que o tempo de experiência nesta pesquisa se constituiu um fator discriminante entre os grupos de respondentes. Um achado semelhante a este foi evidenciado por Ferreira (2013), onde o tempo de serviço também foi considerado um fator discriminante na percepção dos respondentes.

A respeito destes resultados, considerou-se a experiência, em termos de anos de atuação, como algo que influencia a percepção dos indivíduos, por estar associada ao desenvolvimento de certas habilidades que são adquiridas ao longo do tempo. Para Prietula e Simon (1989), a “*Expertise*” se baseia no profundo conhecimento dos problemas que continuamente surgem num trabalho particular (durante anos de experiência). Portanto, o fator “tempo de experiência” pode ter influenciado a capacidade de percepção dos respondentes acerca dos controles implementados, inclusive nas próprias rotinas administrativas, e do que se constitui o gerenciamento de riscos.

Quanto ao “tempo de experiência na função”, novamente, os resultados confirmaram que o fator “tempo” influenciou na percepção dos respondentes. No caso, a influência desse fator foi negativa, tendo em vista que, os que atuam há menos tempo, em uma determinada função administrativa também demonstraram menor percepção de alinhamento. Analisando comparativamente os resultados dos respondentes que têm “até 5 anos de experiência na função”, 75% apresentaram notas situadas nos níveis de alinhamento 1 e 2 (considerados de

menor alinhamento). Entretanto, dentre os que atuam em uma mesma função a “mais de 10 anos”, o percentual dos que apresentaram notas consideradas de menor alinhamento foi de 71%.

Concluindo a análise dos dados apresentados na Tabela 19, os quais advertem para um nível de alinhamento considerado como “Incipiente” por 37% dos respondentes e “Regular” por 39%, destaca-se a importância da disseminação de uma cultura de controle com enfoque no gerenciamento de riscos no contexto da instituição investigada. Segundo Araújo e Fernandes (2012), a cultura de riscos de uma organização molda a forma como estes riscos são encarados e gerenciados, influenciando a consciência de controle das pessoas.

Assim, entende-se que a cultura atua como fator de diferenciação na percepção dos indivíduos, por isso, uma cultura de controle bem entendida pelo corpo funcional de uma organização, pode tornar os controles mais bem percebidos e efetivos.

Na Tabela 20 apresentaram-se os resultados do desempenho dos oito componentes da estrutura de controle interno avaliados na instituição pesquisada, no que tange ao alinhamento às recomendações contidas no *framework* COSO ERM. Ressalta-se que a presença e o funcionamento efetivo de cada componente se constituem critério para a determinação da eficácia do gerenciamento de riscos em uma organização (COSO, 2004).

Tabela 20 - Análise do nível de alinhamento: por componente do COSO ERM e total

Componente COSO ERM	Pontuação Mínima	Pontuação Máxima	Pontuação Atingida (Média)	Alinhamento (%)
Ambiente Interno	0,18	1,80	0,8364	46,47
Fixação de Objetivos	0,09	0,90	0,4652	51,68**
Identificação de Eventos	0,11	1,10	0,5447	49,51
Avaliação de Riscos	0,17	1,70	0,7434	43,73*
Resposta aos Riscos	0,12	1,20	0,5531	46,09
Procedimentos de Controle	0,12	1,20	0,5776	48,13
Informação e Comunicação	0,11	1,10	0,565	51,37
Monitoramento	0,10	1,00	0,4447	44,47
TOTAL	1,00	10,00	4,73	47,30

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nota: * Menor percentual ** Maior percentual

A Tabela 20 evidenciou os componentes do COSO ERM percebidos como mais e menos alinhados, considerando o contexto da instituição investigada. Dentre os mais alinhados destacam-se a “Fixação de Objetivos” e a “Informação e Comunicação”. Os percebidos como menos alinhados foram a “Avaliação de Riscos” e o “Monitoramento”.

O primeiro componente analisado foi o “Ambiente Interno”. Conforme demonstrado na Tabela 20, a pontuação média atingida pela instituição neste quesito foi de 0,8364, em uma escala que variou de 0,18 (pontuação mínima) a 1,8 (pontuação máxima). Entretanto, verificaram-se alguns resultados acima e abaixo desta média, representando percepções diferenciadas entre os respondentes. Considerando apenas as respostas válidas, 44,6% dos resultados situaram-se acima da média atingida e 55,4% situaram-se abaixo dessa média, ou seja, estes resultados correspondem às percepções de maior e menor alinhamento às recomendações contidas neste componente. A média das maiores pontuações foi de 1,20 e das menores 0,61.

O Ambiente Interno é responsável por refletir a filosofia administrativa de uma organização. É neste ambiente que deve ser disseminada a cultura de gerenciamento de riscos, como uma filosofia refletida em valores e atitudes compartilhadas (COSO, 2004; ABBAS; IQBAL, 2012). Considerando o Ambiente Interno como um dos componentes mais importantes da estrutura proposta pelo *framework* COSO ERM, base para os demais componentes (COSO, 2004), na instituição investigada, seu percentual de alinhamento representou 46,47%. Para o COSO (2013), o resultado desse componente tem impacto em todo sistema de controle interno.

No componente “Definição e Fixação de Objetivos”, a pontuação média atingida pela instituição foi 0,4652, em uma escala que variou de 0,09 a 0,9. O componente “Definição e Fixação de Objetivos” também apresentou resultados acima e abaixo da média apresentada. Estes percentuais corresponderam a 54% (média das maiores pontuações 0,60) e 46% (média das menores pontuações 0,29), respectivamente. De um modo geral, os resultados indicaram um alinhamento ao nível de 51,68% entre o que é recomendado pelo COSO no quesito “Definição e Fixação de Objetivos” e o aplicado ao contexto institucional.

A despeito da definição e fixação de objetivos, esta se constitui uma tarefa que compete à alta administração de uma organização, bem como o realinhamento dos objetivos estratégicos à medida que demandem as condições externas e internas (COSO, 2004). O estabelecimento de objetivos é pré-condição para a identificação de eventos e para a avaliação de riscos.

Com relação ao componente “Identificação de Eventos”, a pontuação média atingida pela instituição foi de 0,5447, considerando uma pontuação mínima de 0,11 e máxima de 1,1. Os resultados que se situaram acima da média representaram 52,5% (média das maiores pontuações 0,72), e abaixo da média 47,5% (média das menores pontuações 0,35). Em relação ao que é recomendado pelo COSO, este componente apresentou um nível de alinhamento de

49,51%. Cabe destacar, que este componente viabiliza a avaliação de riscos, a adoção de medidas para mitigá-los (resposta aos riscos), como também a canalização de oportunidades. A IFAC (2001) recomenda, para as entidades públicas, que a identificação de fatores (externos e internos) seja realizada de forma contínua, a fim de possibilitar uma reação mais adequada e oportuna aos riscos.

No que tange à “Avaliação de Riscos”, componente que apresentou menor percentual de alinhamento, 43,73%, a pontuação média atingida pela instituição foi de 0,7434, considerando que as pontuações mínima e máxima estabelecidas como parâmetro foram 0,17 e 1,7. Os resultados que se situaram acima da média representaram 47,5% (média das maiores pontuações 1,04) e abaixo da média 52,5% (média das menores pontuações 0,47). Cabe ressaltar que a intensificação desta atividade é recomendada para a melhoria do processo de governança pública, visto que a avaliação da probabilidade de ocorrência e impacto dos riscos possibilita o estabelecimento de políticas e procedimentos mais adequados para gerenciá-los (IFAC, 2001).

Diante de estudos, que apontam como objetivo mais importante do controle interno, a gestão eficaz dos riscos (LAKIS; GIRIŪNAS, 2012), sendo para isto necessário o processo de avaliação, que se constitui base para o desenvolvimento de estratégias (ARAÚJO E FERNANDES, 2012), a presente pesquisa revela que esta abordagem não foi totalmente integrada ao sistema de controle interno da instituição de ensino pesquisada. Nesse sentido, o estudo de Popescu e Dascalu (2012) contribui para ressaltar a importância das universidades desenvolverem e manterem um programa de gestão de riscos, a fim de garantir a sua sobrevivência para benefício de seus *stakeholders*.

Com relação ao quesito “Resposta aos Riscos”, a pontuação média atingida pela instituição foi de 0,5531, considerando uma escala com pontuação mínima de 0,12 e máxima de 1,2. Os resultados que se situaram acima e abaixo da média foram muito próximos, representando 50,4% e 49,6%. A média dos resultados superiores foi equivalente a 0,77 e dos inferiores 0,33. Os resultados indicaram um alinhamento ao nível de 46,09%, entre o que é recomendado pelo COSO e o que é aplicado ao contexto institucional.

Quanto aos “Procedimentos de Controle”, o resultado médio apresentado pela instituição investigada foi de 0,5776, considerando uma escala com pontuação mínima de 0,12 e máxima de 1,2. Entretanto, 47,5% dos resultados situaram-se acima da média (média das maiores pontuações 0,79) e 52,5% abaixo da média (média das menores pontuações 0,39). Os “Procedimentos de Controle” asseguram que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia, por isso se constituem um mecanismo de gestão do cumprimento dos objetivos

organizacionais (COSO, 2004). As recomendações do COSO, no que tange a estes procedimentos, se mostraram alinhadas ao contexto da instituição investigada ao nível de 48,13%.

O componente “Informação e Comunicação” apresentou um dos maiores percentuais de alinhamento, 51,37%. A pontuação média atingida pela instituição neste componente foi de 0,565, considerando uma escala que variou de 0,11 (pontuação mínima estabelecida como parâmetro) a 1,1 (pontuação máxima). Os resultados que se situaram acima e abaixo da média foram, respectivamente, 50,4% e 49,6%. A média dos resultados superiores foi equivalente a 0,76 e dos inferiores 0,36. Os resultados evidenciaram melhor percepção dos respondentes, quanto ao quesito “Informação e Comunicação”, considerando o nível de alinhamento reconhecido (51,37%).

O INTOSAI (2004a, p.13) considera “a informação e comunicação eficazes como vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações”, tendo em vista que a habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação. Por isso, ressaltam Araújo e Fernandes (2012) que a importância do controle interno para a gestão está no seu potencial informativo.

O último componente a ser comentado é o “Monitoramento”. Este componente foi percebido como um dos menos alinhados pelos respondentes. Neste quesito, a instituição alcançou uma pontuação média de 0,4447, considerando uma escala que variou de 0,1 (pontuação mínima) a 1,0 (pontuação máxima). Entretanto, 45% dos resultados situaram-se acima da média atingida (média das maiores pontuações 0,63) e 55% abaixo (média das menores pontuações 0,29). De um modo geral, os resultados indicaram um alinhamento ao nível de 44,47% entre o que é recomendado pelo COSO no quesito “Monitoramento” e o aplicado ao contexto institucional.

No que tange ao “Monitoramento”, pesquisas afirmam que os controles internos, quando não monitorados, perdem a eficácia ao longo do tempo. Além disso, o monitoramento dos principais riscos deve fazer parte da rotina de todas as organizações (STEFANESCU; MURESAN; BOTA-AVRAM, 2010; ABBAS; IQBAL, 2012).

A fim de responder ao problema de pesquisa, considerou-se a soma dos resultados dos oito componentes do COSO ERM em análise (ambiente interno, definição de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, procedimentos de controle, informação e comunicação, e, monitoramento) como o nível de alinhamento do sistema de controle interno às recomendações contidas no *framework* pesquisado. O resultado geral deste

estudo apontou que a nota representativa do nível de alinhamento da instituição pesquisada correspondeu a 4,73, conforme demonstrado na Tabela 20.

Como a nota representativa do alinhamento às recomendações do framework COSO ERM situou-se no nível 2 (notas maiores que 4 a 6), esta representou que o sistema de controle interno da UFPB é considerado “Regular” na percepção dos respondentes (gestores, coordenadores e outros servidores técnicos administrativos). Em termos percentuais, apenas 47,3% do que é recomendado pelo COSO condiz com as práticas existentes no contexto institucional, isto considerando o enfoque no gerenciamento de riscos proposto pelo *framework*. No estudo realizado por Ferreira (2013), em outra Instituição de Ensino Superior brasileira, o percentual de semelhança ao que preconiza o COSO ERM correspondeu a 52,05%.

Outros resultados, evidenciados no estudo de Ferreira (2013), podem servir de comparativo para o presente estudo, entretanto, deve-se considerar que foram utilizadas metodologias diferenciadas, embora os propósitos dos estudos sejam semelhantes, além do contexto institucional. Ressaltam-se entre estes os resultados dos componentes “Informação e Comunicação”, e, “Monitoramento”.

Quanto ao aspecto “Informação e Comunicação”, este foi bem avaliado em ambas as pesquisas. Na UFPB, esse componente apresentou um percentual de alinhamento de 51,37%, enquanto na instituição pesquisada por Ferreira (2013), o percentual evidenciado (de semelhança ao que preconiza o COSO ERM) foi bem mais elevado, correspondendo a 80%, o que indicou melhor percepção dos respondentes. O mesmo acontece na avaliação do quesito “Monitoramento”, um dos componentes considerados menos alinhados na presente pesquisa (44,47%), e que no estudo de Ferreira (2013) se mostra melhor estruturado na percepção dos respondentes (66,67%). Nesse caso, a utilização da estratégia do *Benchmarking* pode contribuir para a identificação de oportunidades de melhoria, a partir da comparação entre os resultados apresentados.

Outra análise comparativa pode ser realizada com base no Relatório Anual de Contas, emitido pela CGU. Na apreciação dos auditores⁸, a estrutura de controle interno da UFPB é considerada frágil em relação a procedimentos básicos de controle interno administrativo. Sua estrutura de controle interno foi avaliada como “Não adequada”, quando da análise dos componentes: Ambiente Interno; Avaliação de Riscos; Procedimentos de Controle;

⁸ Informação constante no Relatório de Auditoria Anual de Contas do exercício 2011 (p. 12). Disponível em <http://www.ufpb.br/transparencia-ufpb>. No caso, o relatório mais recente, do ano 2012, não foi elaborado tendo em vista a dispensa do julgamento das contas deste exercício, pelo Tribunal de Contas da União (Parágrafo 3º do Art.1º da Decisão Normativa TCU Nº 124/2012).

Informação e Comunicação; e Monitoramento. Os demais componentes (Definição e Fixação de objetivos; Identificação de Eventos e Resposta aos Riscos) não foram contemplados na análise da auditoria, o que impossibilita comparações com os achados desta pesquisa.

4.4 RESULTADO DO TESTE DE HIPÓTESES

Essa seção apresenta os resultados da análise das hipóteses propostas pela pesquisa. A primeira hipótese a ser investigada consiste em verificar se há ou não diferenças de percepção entre dois grupos de respondentes, no que tange a avaliação correspondente ao alinhamento às recomendações do COSO ERM.

H_0 = Não há diferenças de percepção entre dois grupos de respondentes.

H_1 = Há diferenças de percepção entre dois grupos de respondentes.

Considerou-se para o teste as variáveis gênero (feminino/masculino) e Setor de atuação dos respondentes (administração central/centros de ensino). O resultado do teste de *Mann-Whitney* é apresentado na Tabela 21.

Tabela 21 - Resultados do Teste de *Mann-Whitney* (p-valor)

COMPONENTES DO COSO ERM	FATORES ANALISADOS	
	GÊNERO	SETOR
Ambiente Interno	0,619	0,099*
Fixação de Objetivos	0,605	0,199
Identificação de Eventos	0,127	0,444
Avaliação de Riscos	0,686	0,690
Resposta aos Riscos	0,465	0,844
Procedimentos de Controle	0,317	0,886
Informação e Comunicação	0,877	0,132
Monitoramento	0,909	0,317

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: 1) * Significância estatística: significativa ao nível de 10%.

A partir do teste de *Mann-Whitney*, verificou-se que não há diferenças estatisticamente significantes de percepção (ao nível de 10%), entre os dois grupos de respondentes considerados na variável gênero (feminino/masculino), aceitando-se, portanto, a hipótese H_0 .

Considerando a variável setor (administração central/centros de ensino), também aceitou-se a hipótese H_0 , exceto para o componente “Ambiente interno”. Este componente

evidenciou que há diferenças na percepção dos respondentes considerando o seu setor de atuação (p-valor 0,099).

É importante ressaltar que, considerando a variável “setor” de atuação, constatou-se através da distribuição de frequências (Tabela 19), que os respondentes que fazem parte dos centros de ensino evidenciaram uma percepção de alinhamento menor de que os que atuam na administração central. Entretanto, considerando os resultados do teste de *Mann-Whitney*, não se pode afirmar que estas diferenças foram estatisticamente significantes na análise dos componentes do COSO ERM, exceto para o “Ambiente interno”. O mesmo aplica-se à variável gênero, onde os respondentes do gênero masculino evidenciaram menor percepção de alinhamento, no entanto, estas diferenças não foram estatisticamente significantes.

A segunda hipótese a ser investigada consiste em verificar se há ou não diferenças de percepção entre mais de dois grupos de respondentes.

H₀ = Não existem diferenças entre a percepção dos grupos de respondentes.

H₁ = Existem pelo menos dois grupos com percepções diferentes.

O teste *Kruskal-Wallis* de igualdade de médias foi empregado para testar a existência de diferenças na percepção dos respondentes, considerando os fatores: “Tempo de Experiência na Instituição”, “Tempo de Experiência na Função”, “Formação Acadêmica” e “Função dos respondentes”.

Para a análise dos tempos de experiência na instituição e na função, consideraram-se três grupos de respondentes: a) os que têm até 5 anos de experiência; b) os que têm mais que 5 até 10 anos; e c) os que têm acima de 10 anos. A formação acadêmica foi composta por quatro grupos: a) Graduados; b) Especialistas; c) Mestres; e d) Doutores. Quanto à função administrativa desempenhada, consideraram-se seis grupos de respondentes: a) Pró-Reitores; b) Coordenadores de Área; c) Diretores de Centro; d) Chefes de Departamento; e) Coordenadores de Pós-Graduação; e f) Outros Técnicos Administrativos. Os resultados do teste foram evidenciados na Tabela 22.

Tabela 22 - Resultados do Teste de *Kruskal-Wallis* (p-valor)

COMPONENTES DO COSO ERM	FATORES ANALISADOS			
	TEMPO EXPER. INSTITUIÇÃO	TEMPO EXPER. FUNÇÃO	FORMAÇÃO	FUNÇÃO
Ambiente Interno	0,373	0,517	0,125	0,007*
Fixação de Objetivos	0,209	0,363	0,088*	0,091*
Identificação de Eventos	0,085*	0,699	0,227	0,058*
Avaliação de Riscos	0,649	0,795	0,082*	0,987
Resposta aos Riscos	0,519	0,851	0,086*	0,249
Procedimentos de Controle	0,646	0,646	0,273	0,353
Informação e Comunicação	0,055*	0,670	0,083*	0,040*
Monitoramento	0,398	0,618	0,268	0,205

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: 1) * Significância estatística: significativa ao nível de 10%.

Os resultados do teste de *Kruskal-Wallis*, evidenciados na Tabela 22, indicam haver diferenças significantes, ao nível de 10%, entre a percepção dos respondentes, considerando o fator “Tempo de experiência na Instituição” e os quesitos “Identificação de Eventos” (p-valor 0,085) e “Informação e Comunicação” (p-valor 0,055). Desse modo, considera-se que há pelo menos dois grupos de respondentes com percepções diferenciadas (aceitou-se a hipótese H_1).

Analisando este aspecto, a partir dos dados percentuais evidenciados na Tabela 19, verificou-se que o grupo de respondentes com “até 5 anos” de experiência, apresentaram uma menor percepção de alinhamento, comparando aos que atuam na instituição há mais de 10 anos. O “Tempo de experiência na Instituição” foi então um fator discriminante nesta pesquisa, principalmente na avaliação dos aspectos “Identificação de Eventos” e “Informação e Comunicação”.

O fator “Tempo de experiência na Função” não apresentou resultados estatisticamente significantes, o que permite aceitar a hipótese de que não existem diferenças entre a percepção dos grupos de respondentes (H_0). Contudo, na análise da distribuição de frequências apresentadas na Tabela 19, os respondentes com menor tempo de experiência no exercício da função administrativa (até 10 anos), evidenciaram menor percepção de alinhamento, em relação ao grupo com mais de 10 anos.

Os resultados do teste *Kruskal-Wallis*, considerando o fator “formação” dos respondentes, indicam haver pelo menos dois grupos com percepções diferentes no que tange aos quesitos “fixação de objetivos” (p-valor 0,088); “avaliação de riscos” (p-valor 0,082); “resposta aos riscos” (0,086); e “informação e comunicação” (p-valor 0,083). Desse modo, aceita-se a hipótese H_1 . A distribuição de frequências (Tabela 19) evidenciou que dentre os que percebem menor alinhamento estão os respondentes com título de especialização e mestrado. Cabe ressaltar ainda, quanto a este fator, que foram diversas as áreas de formação

citadas pelos respondentes, entretanto, predominaram os que apresentaram em seu perfil formação em Ciências Sociais, fato que possivelmente pode ter influenciado no resultado.

Os resultados também indicam haver diferenças entre a percepção dos respondentes, considerando o fator “Função” administrativa desempenhada e os quesitos: “Ambiente Interno” (p-valor 0,007); “Fixação de Objetivos” (0,091); “Identificação de Eventos” (p-valor 0,058); e “Informação e Comunicação” (0,040). Considera-se com isto que há pelo menos dois grupos de respondentes com percepções diferenciadas (aceita-se a hipótese H_1).

Cabe destacar, dentre os resultados, que o ambiente interno demonstrou p-valor significativo ao nível de 1%, evidenciando forte influência do fator “Função” na análise do alinhamento deste componente. Como o Ambiente Interno reflete o perfil de uma organização, ou seja, a filosofia de direção e estilo gerencial dos superiores, a tendência é que os respondentes que exercem cargos mais próximos do nível hierárquico superior da instituição tenham uma percepção diferenciada neste quesito.

A Fixação de Objetivos é outro fator diretamente relacionado aos tomadores de decisão, o que pode ter influenciado à avaliação do quesito. O mesmo acontece quando da avaliação do quesito Informação e Comunicação, que demonstrou p-valor significativo ao nível de 5%, também este, em sua maioria, demanda dos níveis hierárquicos superiores.

Pode-se resumir, de um modo geral, que os testes estatísticos indicaram haver diferenças na percepção dos respondentes, sobretudo considerando os fatores: “Tempo de experiência na Instituição”; “Formação” e “Função dos Respondentes”.

Por fim, ressalta-se que os resultados, apresentados neste subitem, não tiveram outro objetivo senão o de ensejar discussões pertinentes à pesquisa. No entanto, em virtude das limitações apresentadas a seguir, no subitem 5.2, concernentes especialmente ao tamanho da amostra e a intencionalidade, os resultados apresentados não podem ser considerados conclusivos e nem têm esta finalidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 CONCLUSÕES

Sendo o gerenciamento de riscos um aspecto recomendado por organismos internacionais, para inteirar a estrutura de controle interno das entidades do setor público (IFAC, 2001; COSO, 2004; INTOSAI, 2004b), a presente pesquisa teve como principal objetivo investigar a percepção dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior, quanto ao nível de alinhamento do sistema de controle interno institucional às recomendações do COSO, contidas no documento *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. O sistema de controle interno investigado foi o da Universidade Federal da Paraíba.

A seguir serão apresentadas as conclusões desta pesquisa, considerando os objetivos propostos, a saber:

O primeiro objetivo específico consistiu em caracterizar os principais aspectos recomendados na estrutura conceitual proposta pelo *framework* COSO ERM. A consecução deste objetivo se deu por intermédio de pesquisa bibliográfica, a qual serviu de base para delimitar o que seria posteriormente investigado.

A estrutura de controle citada apresenta-se composta por oito componentes: Ambiente de Controle; Definição e Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; Avaliação de Riscos; Resposta aos Riscos; Procedimentos de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento. Essa estrutura, em linhas gerais, traz o enfoque no gerenciamento de riscos, como um processo contínuo e que deve ser conduzido pelos funcionários em todos os níveis de uma organização; aplicado à definição de estratégias para a identificação de eventos em potencial, que possam inviabilizar o atingimento dos objetivos organizacionais; que permite a administração dos riscos, mantendo-os compatíveis com o nível de tolerância estabelecido pela organização; e que possibilita garantia razoável do cumprimento dos objetivos estabelecidos (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade).

O segundo objetivo específico consistiu em estabelecer o nível de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB, aos aspectos preconizados no *framework* COSO ERM. Para isto, adotou-se um critério técnico de mensuração baseado na percepção dos gestores e na ponderação de importância ao quesito, atribuída por especialistas.

Para a consecução deste objetivo foram realizadas entrevistas estruturadas com os gestores da UFPB e também com outros servidores da administração central, com a finalidade de captar a percepção destes agentes. As entrevistas foram subsidiadas por um questionário

elaborado a partir das principais recomendações do COSO ERM. Além disso, com o intuito de obter ponderações de importância para a análise dos quesitos investigados, foram consultados 10 especialistas da área de controle interno.

A pontuação que representou o nível geral de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB aos aspectos preconizados pelo COSO foi 4,73, considerando como parâmetro uma pontuação mínima de 1 e máxima 10. Segundo a ótica dos especialistas consultados, o resultado corresponde a um nível de alinhamento considerado “regular”. Em termos percentuais, o sistema de controle interno da UFPB mostrou-se alinhado a apenas 47,3% dos aspectos recomendados no *framework*.

Segundo o entendimento do COSO (2004), a partir do julgamento decorrente da avaliação da presença e eficácia do funcionamento dos oito componentes do COSO ERM, é possível determinar o grau de eficácia do gerenciamento de riscos corporativos de uma organização. No caso da UFPB, respeitando as limitações desta pesquisa, pode-se dizer que seu sistema de controle interno não é aderente à maioria dos pressupostos do *framework*, o que, por sua vez, compromete o gerenciamento de riscos na instituição.

O terceiro objetivo específico desta pesquisa consistiu em evidenciar o desempenho de cada componente da estrutura de controle interno da UFPB, quanto ao seu alinhamento às recomendações do *framework* COSO ERM. A partir deste objetivo, pôde-se verificar quais componentes dessa estrutura se mostraram mais e menos alinhados ao *framework*.

Na avaliação dos resultados por componente, o Ambiente Interno (considerado base para os demais componentes e um dos mais importantes na percepção dos especialistas consultados) apresentou um percentual de alinhamento de 46,47%. Os componentes Definição e Fixação de Objetivos e Identificação de Eventos mostraram-se alinhados, cada um, respectivamente, ao nível de 51,68% e 49,51%. O componente Avaliação de Riscos (também considerado dentre os mais importantes na percepção dos especialistas) apresentou um percentual de alinhamento correspondente a 43,73%. Para os demais componentes, o alinhamento ao COSO ERM correspondeu aos seguintes percentuais, a saber: Resposta aos Riscos, 46,09%; Procedimentos de Controle, 48,13%; Informação e Comunicação, 51,37%; e Monitoramento, 44,47%.

Considerando o *framework* estudado como uma estrutura integrada, ou seja, que funciona como uma engrenagem, cada um dos componentes do gerenciamento de riscos representam ações necessárias ao alcance dos objetivos organizacionais. Do mesmo modo, qualquer componente desalinhado pode comprometer a funcionalidade do conjunto.

Com base no desempenho evidenciado por cada componente, dois se revelaram mais alinhados ao que preconiza o *framework*, estes foram a “Definição e Fixação de Objetivos” (51,68%) e a “Informação e Comunicação” (51,37%). Dentre os que se mostraram menos alinhados destacam-se a “Avaliação de Riscos” (43,73%) e o “Monitoramento” (44,47%).

Os resultados da pesquisa evidenciaram um desequilíbrio entre os componentes investigados, o que, segundo o COSO (2004), é suscetível acontecer. Entretanto, o *framework* ressalta que não é admissível existir fraquezas significantes, ou seja, deficiências que impeçam a entidade de atingir seus objetivos, dentre eles, o de gerar valor às suas partes interessadas (premissa inerente ao gerenciamento de riscos). Diante dos desequilíbrios, cabe à gestão adotar uma postura proativa frente às fragilidades detectadas.

Por último, o quarto objetivo estabelecido consistiu em verificar se houve diferenças na percepção dos gestores sobre o nível de alinhamento do sistema de controle interno da UFPB às recomendações do *framework* COSO ERM. Para a análise inferencial, foram considerados atributos do perfil destes agentes, a saber: gênero; setor de atuação; tempo de experiência na instituição; tempo de experiência na função; função administrativa desempenhada; e formação acadêmica.

Os testes de hipótese revelaram que o “tempo de experiência na instituição”, a “formação acadêmica” e a “função administrativa desempenhada”, foram fatores que influenciaram a percepção dos respondentes sobre o alinhamento de alguns componentes da estrutura proposta pelo *framework*.

É importante destacar que os resultados desta pesquisa devem ser observados considerando também as particularidades da instituição investigada, como por exemplo: o processo de expansão do campus; a recente mudança de gestão ocasionada pelo processo eleitoral de sucessão da Reitoria; a quantidade de auditores internos que fazem parte do quadro institucional; dentre outros aspectos que certamente repercutiram no ambiente de controle institucional.

Sobre a instituição investigada, a partir dos resultados desta pesquisa, entende-se que o gerenciamento de riscos ainda é um conceito pouco disseminado, visto que a cultura de controle estabelecida aborda discretamente essa filosofia. No entanto, deve-se considerar que estabelecer uma cultura de controle preocupada com o gerenciamento de riscos revela-se um desafio não apenas para a UFPB, mas para outras entidades do setor público. Estas, por sua vez, necessitam encontrar um equilíbrio entre os aspectos de controle com enfoque na legalidade e na formalidade, e os aspectos de controle gerenciais.

5.2 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES DE PESQUISA

Ressaltam-se aqui as principais limitações desta pesquisa, que dizem respeito ao instrumento de coleta de dados (pela dificuldade em aprofundar os motivos das diferenças de percepções entre os respondentes) e ao tamanho e intencionalidade da amostra (restrita à percepção de alguns servidores).

Como mencionado, uma das limitações desta pesquisa consistiu na seleção de um grupo específico de “sujeitos” para a realização da investigação, no caso, os agentes relacionados com a gestão de uma Instituição Federal de Ensino Superior. A seleção deste grupo para a realização desta pesquisa, além da questão da intencionalidade, também se deu em função do tempo demandado para a realização das entrevistas, como também da tentativa de minimizar os casos de “não resposta”, por pressupor que estes sujeitos teriam interesse no objeto de estudo.

Um segundo fator limitador diz respeito ao instrumento de coleta de dados. Como foram utilizados questionários, estes possuem restrições quando se pretende avaliar diferenças de percepções. Quando se estuda percepção de indivíduos é importante considerar que vários fatores podem interferir na avaliação dos respondentes sobre o que está sendo investigado. O questionário impossibilita maior aprofundamento no que tange aos motivos das diferenças encontradas.

Procurando minimizar estas questões e captar as nuances do que se propôs investigar, optou-se pela realização de entrevistas pessoais como estratégia de coleta de dados (como já citado). Nos casos em que se identificou indisponibilidade dos respondentes em participar das entrevistas, foram encaminhados os questionários por correspondência.

No entanto, mesmo utilizando duas estratégias complementares para a coleta dos dados, não se conseguiu obter resposta da totalidade de respondentes. A amostra, portanto, foi limitada à percepção de apenas alguns servidores.

Um terceiro fator limitador diz respeito à pesquisa documental, tendo em vista que algumas informações, por não estarem disponíveis para acesso ao público, dependeram de solicitação formal. Quanto a este aspecto, a restrição correspondeu à tempestividade da resposta.

Considerando as limitações desta pesquisa, acima apresentadas, cabe ressaltar que a partir dos resultados deste trabalho, não se pode fazer inferência sobre o universo das universidades brasileiras, nem sobre outras Instituições de Ensino Superior, uma vez que cada

uma possui suas particularidades. No entanto, esta pesquisa pode servir como parâmetro para outros estudos que tenham objetivos semelhantes.

Nesse sentido, cabem pesquisas futuras que objetivem a avaliação da eficácia do gerenciamento de riscos no âmbito de outras entidades do setor público, haja vista que este é um aspecto que tende a inteirar a estrutura de controle interno destas organizações; bem como pesquisas no sentido de mapear os principais riscos aos quais estão sujeitas as instituições de ensino, as quais fazem parte de um segmento representativo para o desenvolvimento do país, como é a educação.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, Q.; IQBAL, J. Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices. Middle-East. **Journal of Scientific Research**, v. 12, n. 4, p. 530-538, 2012. Disponível em: <<http://idosi.org/mejsr/mejsr12%284%2912/16.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2013.
- AGBEJULE, A.; JOKIPII, A. Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. **Managerial Auditing Journal**. Bradford: Emerald, v. 24, n. 6, p. 500-522, 2009.
- ARAÚJO, F. S.; FERNANDES, M. L. C. “Controles Internos – com Base no Gerenciamento de Riscos e em Estrutura de Governança”. In: MACHADO, N.; HOLANDA, V. B.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. **GBRSP - Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: Uma Abordagem Didática para Implementação em Prefeituras, Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações e Unidades Organizacionais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ARENA, M.; A., M.; AZZONE, G. The organizational dynamics of Enterprise Risk Management. **Accounting, Organizations and Society**. v. 35, n. 7, p. 659–675, 2010.
- ASSOCIATION OF GOVERNING BOARDS OF COLLEGES AND UNIVERSITIES. **The State of Enterprise Risk Management at Colleges and Universities Today**. Washington, 2008. Disponível em: <http://agb.org/sites/agb.civicactions.net/files/u3/AGBUE_FINAL.pdf>. Acesso em 15 mai. 2013.
- BERGAMINI JÚNIOR, S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, v. 12, n. 24, p.149-188, 2005. Disponível em:< http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2406.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2012.
- BHIMANI, A. Risk management, corporate governance and management accounting: emerging interdependencies. **Management Accounting Research**. v. 20, n 1. p. 2-5. ISSN 1044-500, 2009.
- BIO, S. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 14 out. 2012.
- _____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 14 out. 2012.
- _____. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 out. 2012.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 out. 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2013.

_____. Lei Complementar Nº 131, de 27 de Maio de 2009. **Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 01 out. 2012.

BODNAR, G. M.; GEBHARDT, G. **Derivatives Usage in Risk Management by U.S. and German Non-Financial Firms: A Comparative Survey.** Working Paper, n. 6705, National Bureau of Economic Research, 1998. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w6705.pdf?new_window=1> Acesso em 01 out 2013.

CALIXTO, G. E.; VELÁSQUEZ, M. D. P. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, jul. 2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2012.

CASTRO, D. P. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo.** 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais.** São Paulo: Cortez, 1991.

COLLIER, P. M; BERRY, A. J; BURKEY, G. T. (2006), Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-wide Internal Control Procedures. **The Chartered Institute of Management Accountants**, v. 2, n. 11, p. 1-8, 2006.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Internal Control – Integrated Framework** . 1992. Disponível em: <<http://www.coso.org/ICIntegratedFramework-summary.htm>>. Acesso em: 20 set. 2012.

_____. **Enterprise Risk Management - Integrated Framework**, 2004. Disponível em: <www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf>. Acesso em: 20 set. 2012.

_____. **Internal Control – Integrated Framework**, 2011. Disponível em: <www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf>. Acesso em: 10 de mai. de 2013.

_____. **Internal Control – Integrated Framework (Executive Summary).** 2013. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em 18 set. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. NBC T 16 - **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**, 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_8.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2013.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. **Relatório de Auditoria Anual de Contas**, 2011. Disponível em: <<http://www.ufpb.br/transparencia-ufpb>>. Acesso em 25 set. 2013.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, F. J. da. **Mensuração e Desenvolvimento de Escalas: Aplicações em Administração**. 1 ed. Editora Ciência Moderna, 2011.

DINAPOLI, T. P. **Standards for Internal Control in New York State Government**, 2007. Disponível em: <http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_std.pdf> Acesso em 10 out. 2013.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. **A Metodologia Coso como Ferramenta de Gerenciamento dos Controles Internos**. Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília. v. 12, n. 3, p. 55–71. Set./Dez. 2009. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/132>>. Acesso em: 21 de nov. 2012.

FARRELL, J. Internal controls and managing enterprise-wide risks. **The CPA Journal**, v. 74, n.8, p. 11-12, 2004.

FERREIRA, H. M. C. **Aplicação do Modelo COSO ERM na Avaliação de Sistemas de Controles Internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, 2013.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo, Atlas, 1999.

HOOD, C.; ROTHSTEIN, H.; BALDWIN, R. **The Government of Risk: Understanding Risk Regulation Regimes**. Oxford University Press, 2001. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em 11 de out de 2013.

HOOD, C.; JAMES, O.; PETERS, B.G.; SCOTT, C. **Controlling Modern Government: Variety, Commonality and Change**. Edward Elgar Publishing, 2004. Disponível em <<http://books.google.com.br>> Acesso em 11 de out de 2013.

HUBER, C; SCHEYTT, T. The Dispositif of Risk Management: Reconstructing Risk Management after the Financial Crisis. **Management Accounting Research**. v. 24, n.2, p. 88-99, 2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective International Public Sector**, Study13, ago.

2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2013.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector 2004a**. Disponível em: < http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf> Acesso em 09 set. 2013.

_____. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector - Further Information on Entity Risk Management 2004b**. < http://www.issai.org/media/13341/intosai_gov_9130_e.pdf> Acesso em 09 de Setembro de 2013.

JUND FILHO, S. L. **As Novas Doutrinas de Administração Pública e os seus Reflexos nos Controles e na Auditoria de Desempenho dos Programas Governamentais**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2002.

KRISHNAN, J. Audit committee quality and internal control: an empirical analysis, **The Accounting Review**, v. 80, n. 2, p. 649-75, 2005.

LAKIS, V.; GIRIŪNAS, L. The ncept of Cointernal control system: theoretical aspect. **EKONOMIKA**. v.91, n. 2, p.142-152, 2012.

LIMA NETO, R. L. **Sistema de Controle Interno no Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal**: percepção dos servidores da Controladoria Regional da União no Estado de Pernambuco. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2012.

LUNKES, R. J. **Controle de gestão: estratégico, tático, operacional, interno e de risco**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAIJOOR, S. The Internal Control Explosion. **International Journal of Auditing**, v.4, n. 1, p. 101–109, 2000.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 6. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, G. de A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças Públicas**: Foco na Política Fiscal, No Planejamento e Orçamento Público. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MILLER, P.; KURUNMAKI, L.; O'LEARY, T. Accounting, hybrids and the management of risk. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 7-8, p. 942-967, 2008.

MOELLER, R. **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**. EUA: John Wiley & Sons Canada, LTD, 2004.

OLIVEIRA, O. S.; DRABACH, N. P. Reforma no Estado e implicações para a Gestão Educacional. **Revista Eletrônica Espaço Acadêmico**, n. 96, p. 01-07, 2009.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. S. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras: um estudo de caso. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 6, 2006, **São Paulo Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006.

PALFI, C.; BOTA-AVRAM, C. Information and Communication in Banks – Key Elements of the Internal Control System – An Empirical Analysis between Romanian, American and Canadian Models of Control. **Annals of the University of Oradea: Economic Science**, v. 3, n. 1, p. 1091-1096, 2009.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de Dados para Ciências Sociais: A complementaridade do SPSS**. 2. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2000.

POPESCU, M.; DASCĂLU, A. Improving The Internal Control System within Universities. **Bulletin of the Transilvania University of Braşov**, v. 5, n. 1, p.101 - 106, 2012.

POWER, M. The Risk Management of Everything. **The Institute of Chartered Accountants**, 2004. Disponível em <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Research-and-academics/publications-and-projects/financial-reporting-publications/briefing-the-risk-management-of-everything.pdf>> Acesso em 04 jan. 2013.

_____. Organized uncertainty: Designing a world of risk management. Oxford: **Oxford University Press**, 2007. Disponível em: <<http://www.mpifg.de/aktuelles/Veranstaltungen/OrganizedUncertainty.pdf>> Acesso em 04 set. 2013.

_____. The risk management of nothing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 849-855, 2009.

PREMUROSO, R. F.; HOUMES, R. Financial Statement Risk Assessment Following the COSO Framework: An Instructional Case Study. **International Journal of Accounting and Information Management**, v. 20, n. 1, p. 26-48, 2012.

PRIETULA, M. J.; SIMON, H. A. The experts your midst. **Havard Business Review**, v. 67, n. 1, p. 120-124, 1989.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. de G; PEDERNEIRAS, M. M. M; FERREIRA, J. O. L. **Marcos regulatórios do controle interno: uma análise focada na ambientação com o controle externo e o controle social no contexto da administração pública federal, estadual e municipal**. XXX ENCONTRO DA ANPAD, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTANA, C. C. A. **O modelo gerencial do controle interno governamental: as melhores práticas de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro-RJ, 2010.

SCOTT, R. B. Internal controls: that was then, this is now: COSO updates its 1992 classic internal control-integrated framework. **Government Finance Review**, v.28, n. 4, p.16-20, 2012.

SILVA, L. M. **Análise do sistema de controle interno: passado– presente – futuro**. Palestra proferida, em 06/11/2000 no auditório do TCMRJ. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/147/TCMRJ.pdf>> Acesso em: 26 set. 2012.

SIMMONS, M. R. **COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Based Auditing**. Altamont Springs, Internal Auditor, v. 54. N. 6, p. 68-73, 1997. Disponível em: <<http://www.cwu.edu/~atkinsom/coso.htm>> Acesso em 10 set 2013.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995. Disponível em:<http://books.google.com.br/books?id=FWk_XQK3nxIC&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false> Acesso em 29 Set 2012.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003.

STEFANESCU, C.; MURESAN, M.; BOȚA-AVRAM, C. Monitoring in Credit Institutions – Comparative Approach on Internal Control Systems – The Case of Romania vs. International Models of Control. **The Journal of the Faculty of Economics – Economic**, v. 1, n. 1, p. 589-594, 2010.

TENÓRIO, J. G. **Controle Interno: Um Estudo Sobre a Sua Participação na Tomada de Decisão de Investimento no Mercado de Capitais Brasileiro**. 2007. 146 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2007.

TEKATHEN, M.; DECHOW, Niels. Enterprise risk management and continuous re-alignment in the pursuit of accountability: A German case. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 2, p. 100-121, 2013.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB. **Relatório de Gestão 2012**. Disponível em: <<http://www.ufpb.br/transparencia-ufpb>> Acesso em: 25 nov. 2013.

_____. **Relatório de Gestão 2011**. Disponível em: <<http://www.ufpb.br/transparencia-ufpb>> Acesso em: 12 mai. 2013.

_____. **Relatório de Gestão 2010**. Disponível em: <<http://www.ufpb.br/transparencia-ufpb>> Acesso em: 18 set. 2012.

_____. **Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2009-2012**. Disponível em: <http://www.ufpb.br/sites/default/files/pdfs/pdi_ufpb_2009_2012.pdf> Acesso em: 25 set. 2013.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, R. A. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. 2009. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro - RJ, 2009.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução às ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

WASSALLY, L. P. M. P. **Controles Internos no Setor Público: Um Estudo de Caso na Secretaria Federal de Controle Interno com Base em Diretrizes Emitidas pelo COSO e pela INTOSAI**. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 2.ed. São Paulo: Bookman, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Questionário

APÊNDICE B - Questionário de Validação do Conteúdo

APÊNDICE C - Termo de aceitação Comitê de Ética e Pesquisa

equipe responsável pelo processo ou por unidade setorial de controle interno).																			
39. O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho da instituição, sendo adequado a partir das avaliações sofridas.																			

OBS: Para as questões de 40 a 45, as respostas são do tipo “Sim” ou “Não”. A opção “Não se aplica”, refere-se aos casos em que não foi possível analisar o item questionado.

40. Existe código de ética ou de conduta formalizado e divulgado?

Sim Não Não se aplica

41. Na instituição há instruções operacionais padronizadas (exemplo: para guarda e inventário de bens) e políticas de segurança da informação?

Sim Não Não se aplica

42. As atribuições de cada servidor são claramente definidas e existe um manual de procedimentos em relação a cada função?

Sim Não Não se aplica

43. Na ocorrência de fraudes e desvios é prática da instituição apurar responsabilidades e adotar medida disciplinar?

Sim Não Não se aplica

44. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da instituição?

Sim Não Não se aplica

45. A instituição possui canais de comunicação com a comunidade acadêmica e com a sociedade em geral, para divulgar seus objetivos e desempenho, que funcione efetivamente?

Sim Não Não se aplica

COMENTÁRIOS:

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE VALIDAÇÃO DO CONTEÚDO



Este questionário é parte integrante da Dissertação de Mestrado que tem por objetivo verificar a percepção de gestores públicos acerca dos padrões internacionais de controles internos.

QUESTIONÁRIO DE VALIDAÇÃO DE CONTEÚDO

A seguir temos uma definição do conjunto de oito componentes que são recomendados pelo COSO (no *framework Enterprise Risk Management*) para a avaliação de sistemas de controles internos, os quais pretendemos avaliar quanto a adequação da pergunta à definição apresentada e quanto a clareza do enunciado. Pedimos que para a avaliação dos itens seja adotado o seguinte critério:

ADEQUAÇÃO DO ITEM À DEFINIÇÃO

1 – Inadequado	2- Pouco Adequado	3- Adequado	4- Bem Adequado	5- Adequação Perfeita
----------------	-------------------	-------------	-----------------	-----------------------

CLAREZA DO ENUNCIADO

1 – Muito Ruim	2- Ruim	3- Razoável	4- Boa	5- Muito Boa
----------------	---------	-------------	--------	--------------

Ambiente Interno- Abrange toda a estrutura de controles internos de uma entidade. Os fatores que compõem o ambiente interno incluem conceitos como integridade, conduta, atitude, filosofia dos administradores, consciência e competência das pessoas.	Adequação do Item	Clareza do Enunciado
1. Os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da entidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.		
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela instituição são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis de sua estrutura.		
3. A comunicação dentro da Instituição é adequada e eficiente.		
4. As práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento / desenvolvimento de habilidades e competências, através de treinamentos e capacitações.		
5. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.		
6. A segregação de funções nas atividades dos setores / departamentos é uma prática da instituição.		
7. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela instituição.		

8. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.		
9. As atribuições de cada servidor são claramente definidas e existe um manual de procedimentos em relação a cada função.		
10. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.		
11. As atribuições de cada servidor são claramente definidas e existe um manual de procedimentos em relação a cada função.		
12. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da instituição.		

ADEQUAÇÃO DO ITEM À DEFINIÇÃO

1 – Inadequado	2- Pouco Adequado	3- Adequado	4- Bem Adequado	5- Adequação Perfeita
-----------------------	--------------------------	--------------------	------------------------	------------------------------

CLAREZA DO ENUNCIADO

1 – Muito Ruim	2- Ruim	3- Razoável	4- Boa	5- Muito Boa
-----------------------	----------------	--------------------	---------------	---------------------

Definição (ou Fixação) de Objetivos – Os objetivos devem ser definidos e alinhados com a missão da entidade.	Adequação do Item	Clareza do Enunciado
13. A missão da instituição é compreendida e compartilhada por todos.		
14. Os objetivos e missão da instituição estão definidos, formalizados e são divulgados.		
15. Todos os níveis da organização (setores / departamentos) têm objetivos fixados e comunicados.		
16. É prática da instituição estabelecer um plano estratégico e os objetivos a fim de atingir tais planos são claramente definidos, atualizados e divulgados.		
17. É prática da instituição mensurar o nível de atingimento de seus objetivos .		

Identificação de Eventos - Essa identificação abrange fatores internos e externos que afetem a realização dos objetivos de uma entidade.	Adequação do Item	Clareza do Enunciado
18. Há clara identificação dos processos críticos que podem inviabilizar a consecução dos objetivos e metas da instituição.		
19. O mapeamento dos riscos associados aos processos é efetuado periodicamente.		
20. A importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam a instituição, sejam estes “riscos” ou “oportunidades”, é reconhecida.		
21. A identificação de fatores internos (ex: necessidade de manutenção preventiva em equipamentos, acidentes de trabalho, erros na execução de processos) é efetuada periodicamente pela instituição.		
22. Fatores econômicos (ex: oscilações de preço), políticos (ex: novas leis e regulamentos), sociais (alterações nas condições demográficas) e tecnológicos também são identificados pela instituição.		

ADEQUAÇÃO DO ITEM À DEFINIÇÃO

1 – Inadequado	2- Pouco Adequado	3- Adequado	4- Bem Adequado	5- Adequação Perfeita
-----------------------	--------------------------	--------------------	------------------------	------------------------------

CLAREZA DO ENUNCIADO

1 – Muito Ruim	2- Ruim	3- Razoável	4- Boa	5- Muito Boa
-----------------------	----------------	--------------------	---------------	---------------------

Avaliação de Riscos - Envolve a identificação e a análise dos riscos mais relevantes que poderiam afetar as operações da entidade.	Adequação do Item	Clareza do Enunciado
23. É prática da instituição o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos em seus processos estratégicos.		
24. É prática da instituição a identificação da probabilidade de ocorrência de riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.		
25. As estimativas de probabilidade e grau de impacto de riscos são conduzidas utilizando dados de eventos passados observáveis.		
26. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da instituição, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.		
27. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.		
28. A instituição se preocupa em antecipar riscos futuros, a partir do monitoramento do ambiente interno e externo, considerando que estes podem sinalizar a necessidade de reavaliar seus objetivos ou o sistema de controle interno.		
29. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.		
30. O Sistema de controle interno da instituição viabiliza o gerenciamento de riscos.		

Resposta aos riscos – Consiste no desenvolvimento de estratégias para gerenciar os riscos identificados.	Adequação ao Item	Clareza do Enunciado
31. A postura da instituição frente aos riscos identificados é a de desenvolver estratégias para gerenciá-los.		
32. A instituição estabelece níveis de tolerância aos riscos.		
33. Os riscos identificados são evitados ou tratados se seu impacto e probabilidade de ocorrência forem altos.		
34. Os riscos identificados como de alto impacto, mas de baixa probabilidade de ocorrência, são compartilhados (ex: aquisição de seguros, terceirização de uma atividade).		

ADEQUAÇÃO DO ITEM A DEFINIÇÃO

1 – Inadequado	2- Pouco Adequado	3- Adequado	4- Bem Adequado	5- Adequação Perfeita
-----------------------	--------------------------	--------------------	------------------------	------------------------------

CLAREZA DO ENUNCIADO

1 – Muito Ruim	2- Ruim	3- Razoável	4- Boa	5- Muito Boa
-----------------------	----------------	--------------------	---------------	---------------------

Procedimentos de Controle - É o conjunto de políticas internas desenvolvidas para direcionar especificamente cada objetivo de controle.	Adequação ao Item	Clareza do Enunciado
35. É prática da instituição estabelecer claramente políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e viabilizar o alcance de seus objetivos.		
36. As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com os planos de longo prazo da instituição.		
37. A instituição possui medidas eficazes para garantir a conformidade com todas as leis e regulamentos aplicáveis ao setor público.		
38. As atividades de controle incluem controles preventivos (ex.: procedimentos de autorização, aprovação e segregação de funções) e detectivos (avaliação de processos e atividades, e, supervisão direta).		
39. As atividades de controle existentes são suficientes para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos detectados.		
40. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da instituição instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.		

Informação e Comunicação - O potencial informativo dos controles internos é um fator essencial para o processo decisório.	Adequação ao Item	Clareza do Enunciado
41. A informação relevante para a instituição é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.		
42. As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.		
43. Todos da instituição recebem mensagens claras quanto ao seu papel e influência de suas atividades para o atingimento dos objetivos fixados.		
44. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da instituição, em todas as direções e por toda a sua estrutura.		
45. O controle interno tem importante papel para a gestão da instituição, tendo em vista o seu potencial informativo.		
46. A instituição possui canais de comunicação com seus stakeholders (partes interessadas), para divulgar seus objetivos e desempenho, que funcione efetivamente.		

Monitoramento - É o acompanhamento das operações da entidade envolvendo a comunicação das deficiências encontradas.	Adequação ao Item	Clareza do Enunciado
47. O sistema de controle interno da instituição é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.		
48. O sistema de controle interno tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.		
49. A atividade de monitoramento se dá por meio de atividades gerenciais contínuas e atividades pontuais (autoavaliação pela equipe responsável pelo processo ou por unidade setorial de controle interno).		
50. O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho da instituição.		

OBSERVAÇÕES / SUGESTÕES:

APÊNDICE C – CERTIDÃO DE APROVAÇÃO PELO COMITÊ DE ÉTICA

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS DA SAÚDE
COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

CERTIDÃO

Certifico que o Comitê de Ética em Pesquisa, do Centro de Ciências da Saúde da Universidade Federal da Paraíba – CEP/CCS aprovou por unanimidade na 6ª Reunião realizada no dia 18/06/2013, o projeto de pesquisa intitulado: “CONTROLE INTERNO EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR NO BRASIL E OS PADRÕES INTERNACIONAIS: UM ESTUDO SOB O ENFOQUE DA GOVERNANÇA PÚBLICA À LUZ DO MODELO COSO II” da Pesquisadora Jaqueline Gomes Rodrigues de Araújo. Prot. nº 0250/13. CAAE: 16907313.6.0000.5188.

Outrossim, informo que a autorização para posterior publicação fica condicionada à apresentação do resumo do estudo proposto à apreciação do Comitê.

Drª Etiane Marques D. Sousa
Coordenadora CEP/CCS/UFPB
Mat. SIAPE: 0332618