



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 15, n. 2, Jul./Dez., 2023

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 14.10.2022. Revisado por pares em: 13.12.2022. Reformulado em: 13.01.2023. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2023v15n2ID30625

Controle interno sob enfoque dos componentes do framework COSO ERM: um estudo em uma instituição de ensino superior

Internal control under the approach of COSO ERM framework components: a study in a higher education institution

El control interno bajo el enfoque de los componentes del marco COSO ERM: un estudio en una institución de educación superior

Autores

Kamilla Alves Barreto

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba-UFPB. Endereço: Cidade Universitária - João Pessoa - PB – Brasil, CEP: 58051-900, Fone: +55 (83) 3216-7200. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0030-1706>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3022384993897964>

E-mail: kamillabrrt@gmail.com

Antônio André Cunha Callado

Doutor em Administração na área de Estratégias Empresariais pela Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Docente da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Departamento de Administração. Endereço: Rua Dom Manoel de Medeiros, S/N Dois Irmãos, CEP: 52171-030 - Recife, PE – Brasil, Telefone: (81) 3320-6447. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5704-9265>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9142843744203201>

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado

Doutor em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Endereço: Cidade Universitária - João Pessoa - PB – Brasil, CEP: 58051-900, Fone: +55 (83) 3216-7200. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5393-6094>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2210545587344776>

E-mail: aldocallado@yahoo.com.br

Resumo

Objetivo: Este estudo teve o objetivo de investigar a percepção dos gestores de uma Instituição Estadual de Ensino Superior quanto ao alinhamento do sistema de controle interno institucional aos padrões internacionais, propostos pelo COSO no documento Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

Metodologia: Foram aplicados 40 questionários com servidores da referida instituição para investigação quanto ao sistema de controle interno. Para esta pesquisa, os dados foram coletados por intermédio de entrevistas estruturadas, conduzidas através da aplicação do questionário elaborado e as análises estatísticas foram operacionalizadas através dos testes de Mann Whitney U e de Kruskal-Wallis. Foram listadas, a partir do levantamento bibliográfico, 35 competências relacionadas aos componentes do COSO ERM.

Resultados: Os resultados obtidos nas análises apresentaram significativas evidências sobre a presença de isomorfismo mimético entre os servidores analisados, uma vez que poucas competências, dentre as 35 analisadas, se mostraram com diferenças estatisticamente significativas. Através dos resultados, pôde-se perceber o nível geral de alinhamento do sistema de controle interno da UEPB aos aspectos preconizados pelo COSO. Tomando como referência o framework estudado como uma estrutura interligada, onde cada um dos componentes do gerenciamento de riscos representa ações necessárias ao alcance dos objetivos organizacionais.

Contribuições do Estudo: Os resultados da pesquisa contribuem com a literatura consolidando as práticas de gerenciamento de risco no setor público e a verificação do perfil dos agentes frente a sua percepção quanto as práticas de gerenciamento de riscos, permitindo que gestores possam ter uma visão operacional dos resultados encontrados, levando a melhorias no gerenciamento de riscos.

Palavras-chaves: Controle interno. COSO. Riscos.

Abstract

Purpose: The present work aimed to investigate the perception of managers in a State Higher Education Institution regarding the alignment of the institutional internal control system with international standards, as proposed by COSO in the document Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

Methodology: To this end, 40 questionnaires were applied to the institution's civil servants to investigate the internal control system. The methodological procedure used in this research was a exploratory approach and, according to this approach, the research can be considered as qualitative and quantitative; as for its typology, a case study was chosen. For this research, data were collected using structured interviews conducted through the application of an elaborated questionnaire and the statistical analyzes were operationalized through the Mann Whitney U and the Kruskal-Wallis tests. Based on the bibliographic survey, 35 competencies related to the components of COSO ERM were listed.

Results: The results obtained in the analyzes presented significant evidence on the presence of mimetic isomorphism among the public servants analyzed, since a few out of the 35 skills analyzed showed statistically significant differences. By the results, it was possible to understand the general alignment level of UEPB's internal control system with the aspects

recommended by COSO. Taking as reference the framework studied as an interconnected structure, where each of the risk management components represents actions necessary for attaining the organizational objectives.

Contributions of the Study: The research results contribute to the literature, consolidating risk management practices in the public sector and verifying the profile of agents in terms of their perception of risk management practices, allowing managers to have an operational view of the results found, leading to improvements in risk management.

Keywords: Internal control. COSO. Risk.

Resumen

Objetivo: Este estudio tuvo como objetivo investigar la percepción de los directivos de una Institución de Educación Superior del Estado sobre el alineamiento del sistema de control interno institucional a los estándares internacionales, propuesto por COSO en el documento Gestión de Riesgos Empresariales – Marco Integrado.

Metodología: Se aplicaron 40 cuestionarios a empleados de dicha institución para indagar sobre el sistema de control interno. El procedimiento metodológico utilizado en esta investigación fue un enfoque exploratorio, dependiendo del enfoque esta investigación puede ser considerada como cualitativa y cuantitativa, en cuanto a la tipología se optó por un estudio de caso. Para esta investigación, los datos fueron recolectados a través de entrevistas estructuradas, realizadas a través de la aplicación del cuestionario elaborado y los análisis estadísticos fueron operacionalizados a través de las pruebas U de Mann Whitney y Kruskal-Wallis. Con base en el levantamiento bibliográfico, se enumeraron 35 competencias relacionadas con los componentes de COSO ERM.

Resultados: Los resultados obtenidos en los análisis presentaron evidencia significativa sobre la presencia de isomorfismo mimético entre los servidores analizados, ya que pocas competencias, entre las 35 analizadas, mostraron diferencias estadísticamente significativas. A través de los resultados, fue posible percibir el nivel general de alineamiento del sistema de control interno de la UEPB con los aspectos recomendados por COSO. Tomando como referencia el marco estudiado como una estructura interconectada, donde cada uno de los componentes de la gestión de riesgos representan acciones necesarias para alcanzar los objetivos organizacionales.

Aportes del Estudio: Los resultados de la investigación contribuyen a la literatura, consolidando las prácticas de gestión de riesgos en el sector público y verificando el perfil de los agentes en cuanto a su percepción de las prácticas de gestión de riesgos, permitiendo a los gestores tener una visión operativa de los resultados encontrados, lo que conduce a mejoras en el riesgo administración.

Palabras clave: Control interno. COSO. Riesgos.

1 Introdução

As mudanças evidenciadas nas últimas décadas trouxeram novos métodos de administração e gerenciamento, envolvendo conceitos como: qualidade, eficiência, transparência, dentre outros, afetando não só o setor privado, como também o setor público (Matias-Pereira, 2012). Assim, os administradores públicos se deparam diante de decisões e enfrentam novos desafios na busca de melhores resultados econômicos, sem perder o foco também no aspecto social. Isso demanda uma informação contábil confiável, de qualidade e transparente.

A relevância da legitimidade e da credibilidade das informações contábeis utilizadas no processo de tomada de decisão tem sido cada vez mais importante de forma a atender a crescente demanda dos cidadãos com expectativas que aumentam na mesma proporção. Para isso surge a necessidade de uma boa governança, que conforme Andrade e Rossetti (2004) não deve figurar como um simples modismo que, de forma transitória, deixará de influenciar as mais variadas relações que podem ser estabelecidas nos diversos níveis organizacionais.

Desse modo, a contabilidade nas organizações do setor público irá fornecer informações necessárias a 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).

Com isso, obtém-se um melhor gerenciamento das operações e a alocação dos recursos confiados ao ente público de forma apropriada, eficiente e econômica, além de fornecer informações para o relatório de prestação de contas, da implementação da gestão e relatar os resultados das operações e a utilização das disponibilidades públicas, atendendo aos requisitos de transparência de forma a evidenciar a gestão governamental dos recursos públicos.

A propagação de um modelo de gestão que tem foco nos resultados surgiu no cenário de mudanças que vem ocorrendo no setor público desde a década de 1990. Esse modelo é caracterizado pela implantação de métodos gerenciais da administração privada e por uma maior autonomia por parte dos gestores.

Atualmente, os conceitos de controle interno já refletem isso, pois têm o intuito de atingir os objetivos das organizações e o cumprimento dos princípios éticos, de economia, eficiência, eficácia e conformidade, e ao cumprimento de obrigações de *accountability* (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2004, 2013), sendo a boa governança atingirá a partir de um controle interno eficaz (Oliveira; Linhares, 2006; Araújo; Fernandes, 2012).

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

Com os devidos recursos financeiros para desenvolver as suas ações nas áreas de ensino, pesquisa e extensão, a Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) pode contribuir de forma decisiva para as soluções dos graves problemas que assolam a Paraíba, entre eles, nos setores educacional e saúde. A Instituição empreendeu esforços para a unificação do pensamento de todos os segmentos da comunidade universitária para uma maior compreensão da autonomia financeira e maior consciência do papel da universidade pública. Com sua autonomia, a UEPB passou a ter condições de expandir-se e melhorar a qualidade do ensino de graduação, investir na pós-graduação e nas atividades de pesquisa e extensão.

O Século XXI chegou e com ele o coroamento do processo de consolidação da Universidade Estadual da Paraíba representado pela expansão e pela conquista da autonomia financeira da instituição. Com a autonomia concedida através da Lei nº 7.643, de 6 de agosto de 2004, a UEPB inaugurou uma nova fase em sua história.

Neste cenário, o melhoramento e a revisão dos sistemas de controle interno das instituições de ensino podem cooperar para diminuir os riscos de não alcance de seus objetivos políticos, econômicos e sociais, incluindo os riscos de não proporcionar um ensino de qualidade e o aperfeiçoamento científico, o que traz sérias implicações socioeconômicas.

Dessa maneira, com o intuito de compreender melhor a realidade dos sistemas de controle interno das Instituições de Ensino Superior Públicas e a forma como os gestores atuam para minimizar os riscos próprios destas entidades foi estabelecido o seguinte problema de pesquisa: qual a percepção dos gestores de uma Instituição Estadual de Ensino Superior Pública, quanto ao nível de alinhamento do sistema de controle interno institucional às recomendações contidas no *framework* COSO ERM, no que diz respeito ao gerenciamento de riscos?

Este estudo tem o objetivo de investigar a percepção dos gestores de uma Instituição Estadual de Ensino Superior quanto ao alinhamento do sistema de controle interno institucional aos padrões internacionais, propostos pelo COSO no documento Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

2 Referencial Teórico

2.1 Controle Interno no Setor Público

O controle é caracterizado como um instrumento utilizado por parte da Administração, almejando o aumento da diversidade das empresas e sua complexidade, usado com a finalidade de que as organizações alcancem bom desempenho.

O controle interno é um tema atual e relevante e vem sofrendo influência de fatores tais como as transformações ocorridas no ambiente interno e externo. Alguns estudos investigaram temas polêmicos que têm afetado o contexto das organizações, como a corrupção, fraudes, escândalos financeiros (Amudo & Inanga, 2009; Cohen & Sayag, 2010; Raghavan, 2011; Peleias et al., 2013).

As investigações acerca de suas perspectivas para as entidades do setor público ainda necessitam de mais atenção nas pesquisas. Essa abordagem do tema difere (mesmo que em parte) da abordagem organizacional, uma vez que o debate acerca de suas perspectivas para as entidades do setor público relaciona-se com o gerenciamento de riscos e aspectos de governança, como a conformidade (*compliance*) e a obrigação de prestar contas (*accountability*) (Bhimani, 2009).

Os controles internos são mecanismos que a Administração Pública se utiliza para controlar as suas atividades com intuito de prevenir fraudes e corrigir erros na esfera dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e nas próprias entidades, a fim de proteger seu patrimônio e alcançar seus objetivos (Queiroz, 2012).

O controle interno no âmbito da administração pública deve abranger as características ligadas a tais organizações, mantendo o equilíbrio de valores como integridade, legalidade, transparência, eficiência e eficácia (Intosai, 2004a). Características essas abordadas na Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964; o Decreto nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967; Constituição Federal, de 04 de outubro de 1988; Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001; e Resolução CFC nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008, e nas normas

brasileiras de contabilidade atualmente aplicadas ao setor público, especificamente na NBC T 16.8, que trata do controle interno governamental.

Nesse contexto, insere-se a Controladoria tendo como objetivo manter os sistemas de controles internos protegendo os ativos da organização, estabelecendo o sistema de informações econômico-financeiras, exercendo controle com o intuito de asseverar que sejam alcançados os objetivos de acordo com o planejamento inicial.

Diante disso, há um aumento significativo da importância dada ao planejamento e ao controle por parte dos gestores, tendo a controladoria assim um importante papel, uma vez que a mesma proporciona elementos necessários para uma gestão eficiente dos departamentos de uma instituição.

Há uma outra forma de controle da gestão pública que merece destaque, o controle social, que não é exercido apenas por meio de leis, normas e decretos, mas essencialmente pela própria sociedade (Matias-Pereira, 2012). O controle social implica numa busca por transparência e boa governança exercida pelos cidadãos sob os gestores públicos, sendo considerada tão importante quando os demais tipos de controle.

De acordo com o COSO (2013), o sistema de controle interno apresenta três categorias de objetivos, o que permite às organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno, quais sejam: operacional, divulgação e conformidade.

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

Aspecto Divulgação: Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.

Aspecto Conformidade: Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita. Problemas relacionados com as falhas dos sistemas de controle interno têm acarretado perdas em diversas organizações.

Nesses casos, o *framework* proposto pelo Coso (2013) configura-se em uma metodologia amplamente reconhecida como uma das melhores para o desenvolvimento de estruturas integradas de sistemas de controle interno, sendo também aplicável às organizações do setor público.

2.2 Risco e Gerenciamento de Risco

O gerenciamento de riscos nas organizações é um assunto que vem despertando bastante atenção nas organizações (Spira & Page, 2003; COSO, 2004, 2013; Moeller, 2004; Power, 2009). Os conceitos de risco e gerenciamento de risco tiveram início em 1990, porém a temática ganhou destaque em 2008, diante da crise financeira e grandes escândalos que levaram a falência de muitas empresas, como é o caso da *Enron* e *Worldcon, Salad Oil* (IQBAL, 2012). Segundo Amudo e Inanga (2009), na área pública, uma abordagem proativa e preventiva para qualquer problema exige uma avaliação crítica das estruturas de controle interno existentes, da mesma forma como ocorre nas organizações privadas.

Diante da incerteza presente no ambiente organizacional, os “riscos” não podem ser eliminados, mas sim gerenciados. Ou seja, os riscos devem ser reduzidos para níveis aceitáveis apoiando um processo sólido de tomada de decisões e de governança da organização.

Uma das perspectivas do gerenciamento de riscos é a detecção dos fatos que afetam o alcance dos objetivos organizacionais. Diante disso, o risco está ligado a incerteza presente nas

decisões tomadas, que podem gerar ganhos ou perdas (Lunkes, Gasparetto & Schnorrenberger, 2010). 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, conforme ressaltado no COSO (2004).

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 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2008).

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.

2.3 Framework COSO ERM (*Enterprise Risk Management*)

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) foi fundado em 1985, tendo como propósito fornecer liderança de pensamento no desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e fraude para aprimorar a performance e supervisão organizacional e reduzir a extensão das fraudes nas organizações. COSO é uma iniciativa do setor privado, patrocinado e financiado por: *American Accounting Association (AAA)*; *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*; *Financial Executives International (FEI)*; *Institute of Management Accountants (IMA)*; *The Institute of Internal Auditor (IIA)*.

Em 1992, o COSO publicou a obra *Controle Interno – Estrutura Integrada, (Internal Control – Integrated Framework)*. Essa primeira versão obteve grande aceitação e tem sido aplicada amplamente em todo o mundo. É reconhecida como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia.

O material *Internal Control – Integrated Framework* (Estrutura) do COSO permite que as organizações desenvolvam, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno que se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, reduzam os riscos para níveis aceitáveis e apoiem um processo sólido de tomada de decisões e de governança da organização. A Estrutura aplica-se a todas as entidades de grande, médio e pequeno portes, com e sem fins lucrativos, além de órgãos governamentais (COSO, 2013).

Cabe observar que de acordo com os componentes do COSO ERM, estrutura conceitual integrada para o gerenciamento de riscos, existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras), sua representação gráfica se dá por meio de uma matriz tridimensional, sob a forma de cubo, conforme apresentado na Figura 1.

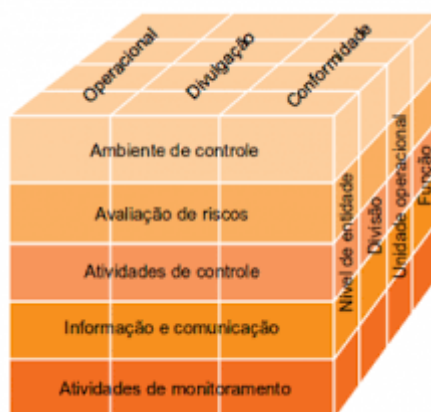


Figura 1 *Cubo COSO ERM*

Fonte: COSO (2013, p. 9)

Dessa maneira, A Figura 1 demonstra a inter-relação dos componentes da estrutura proposta para o gerenciamento de riscos e sua integração ao processo de gestão de uma organização, tendo sua finalidade ligada ao cumprimento dos objetivos organizacionais.

O controle interno consiste em cinco componentes integrados. A seguir serão destacadas as principais considerações acerca de cada componente que faz parte da estrutura conceitual proposta pelo COSO ERM (COSO, 2013).

O Ambiente de controle, conforme determina o COSO, dos componentes do gerenciamento de riscos corporativos, o que se constitui como base para todos os demais componentes, pois propicia disciplina e estrutura o que é imprescindível para o gerenciamento de riscos em uma organização. Segundo Elias (2010), O ambiente de controle representa a cultura da organização, servindo de base para os outros componentes.

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. Abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance.

A avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Sendo assim, define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Conforme Martin, Sanders e Scalan (2014), na avaliação dos riscos a organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controle interno.

As Atividades de controle, como descreve o COSO, são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. Para Pereira (2008), tais atividades são realizadas durante o processo de execução do trabalho e permite o gerenciamento dos controles internos e conseqüentemente a mitigação dos riscos.

A principal preocupação embutida no componente “Informação e comunicação”, é a de garantir que toda informação importante para a tomada de decisão seja captada e divulgada, para viabilizar a identificação, avaliação e resposta aos riscos, este elemento torna-se

imprescindível para as organizações modernas. A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno.

As Atividades de monitoramento, podem ser realizadas através de avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. A importância do monitoramento do controle interno está na garantia que as organizações continuem a operar de forma eficaz (Clinton; Pinello; Skaife, 2014).

Segundo Poltroniere (2012), existe uma sinergia entre todos esses componentes, permitindo formar um sistema integrado que resiste as mudanças externas, sendo o controle interno relacionado intimamente as atividades operacionais da entidade.

3 Metodologia

O procedimento metodológico utilizado nessa pesquisa foi de abordagem exploratória, tendo em vista a pouca quantidade de pesquisas realizadas envolvendo a temática. As pesquisas exploratórias têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população, fenômeno ou determinado fato, ainda pouco explorado (Gil, 1999).

Consoante à abordagem, esta pesquisa pode ser considerada como qualitativa e quantitativa. Quanto à tipologia, optou-se por um estudo de caso, visto que este tipo de estudo, de acordo com Santos (1999), pode ser caracterizado através da seleção de objeto de pesquisa restrito, almejando aprofundar-lhe os elementos característicos. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de levantamento através de questionário diretamente com os servidores da universidade objeto de estudo dessa pesquisa. Para esta pesquisa, os dados foram coletados por intermédio de entrevistas estruturadas, conduzidas através da aplicação do questionário elaborado.

As próximas seções indicarão a população pesquisada, o desenho do questionário aplicado e o tratamento estatístico que foi aplicado aos dados coletados.

3.1 População e amostra

A população da pesquisa foi definida a partir de um levantamento dos servidores da UEPB que exercem funções relacionadas com a gestão da instituição. Dessa maneira, foi aplicado questionário aos servidores da UEPB dos setores de Contratos, Convênios, Compras, Licitação e aos servidores da Pró-reitoria de Planejamento-PROPLAN e Pró-reitoria de Finanças-PROFIN. Por caracterizar-se como uma pesquisa não probabilística 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.

Considerando que a amostra de uma pesquisa é um “subconjunto da população” (Martins & Theóphilo, 2009), neste estudo, a amostra foi constituída por 40 servidores, representando 72% da amostra.

3.2 Instrumento de coleta de dados

O instrumento de coleta de dados desta pesquisa (questionário) utilizado foi adaptado de Araújo (2014), que foi desenvolvido com base nas recomendações contidas no *framework* COSO ERM (estrutura integrada para o gerenciamento de riscos nas organizações) e 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.

Dessa maneira, o instrumento de coleta de dados possuía 47 questionamentos, sendo que 35 questões consistiam em requerer aos respondentes a atribuição de uma nota de 1 a 10, segundo o grau de concordância com as afirmativas apresentadas e para 5 questões, também foram apresentadas uma sequência de perguntas que continham as alternativas: “Sim” ou “Não”.

A versão final do questionário de pesquisa apresentou-se estruturado em duas sessões:

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

Visando a facilidade de acesso, e procurando o maior número de respondentes possíveis, o questionário foi aplicado de forma presencial no local de trabalho dos servidores.

Os dados coletados foram tabulados com o auxílio do software SPSS (versão 20), tendo os dados analisados através de estatística descritiva. A análise estatística dos dados considerou o Teste de Mann-Whitney U, que de acordo com Martins (2006), é uma alternativa não paramétrica ao Teste T, podendo ser aplicado para variáveis ordinais e o teste de Kruskal-Wallis.

4. Resultados

A partir do tratamento estatístico dos dados foram obtidos os resultados demonstrados nesta seção. Os dados obtidos buscaram captar as percepções dos servidores que estão inseridos na organização. Para tanto, a Tabela 1 apresenta os setores que os respondentes integram na instituição, visando conhecer melhor o perfil da amostra:

Tabela 1

Cargo ocupado pelos respondentes

Cargo	Frequência	%
Setor de Contratos e Convênios	6	15
Setor de Compras	4	10
Setor de Licitação	6	15
PROPLAN	5	12,5
PROFIN	19	47,5
Total	40	100

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

Como pode ser percebido, a maior parte dos entrevistados atuavam na Pró-reitoria de Finanças-PROFIN, 47,5% dos respondentes. Seguidos do setor de contratos e convênios e do setor de licitação com 15% dos respondentes cada.

Considerando que todos os servidores que responderam ao questionário possuíam formação superior, a Tabela 2 apresenta os dados associados ao perfil dos respondentes quanto ao gênero, idade e área de formação.

Tabela 2
Perfil dos respondentes

SEXO	Frequência	%
Feminino	20	50
Masculino	20	50
Total	40	100

IDADE	Frequência	%
20 a 32 anos	23	57,5
33 a 42 anos	11	27,5
44 a 53 anos	3	7,5
54 a 65 anos	3	7,5
Total		100

ÁREA DE FORMAÇÃO	Frequência	%
Direito	9	22,5
Administração	7	17,5
Ciências Contábeis	8	20
Economia	4	10
Outros	12	30
Total	40	100

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

A amostra se caracteriza de forma homogênea quanto ao gênero, sendo composta por homens (50%) e mulheres (50%) com faixa etária predominante entre 20 e 32 anos. A idade média dos respondentes correspondeu a 34 anos.

A maioria dos respondentes graduados no ensino superior são formados na área de Direito (22,5%) e Ciências Contábeis (20%). Percebe-se que este resultado 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; coordenadores de programas de pós-graduação entre outras. Considerando o conjunto de informações obtidas sobre a amostra, percebe-se a predominância de um perfil jovem e bem qualificado.

A partir do objetivo proposto para a pesquisa, bem como dos procedimentos metodológicos adotados, foram operacionalizados os testes estatísticos para identificar a presença de diferenças significativas entre padrões de percepção de adoção das práticas do ambiente de controle entre os servidores pesquisados. Os resultados estão apresentados na tabela 3.

Tabela 3

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e o ambiente de controle

AMBIENTE DE CONTROLE	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
Os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da entidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	0,14	0,48	0,60	0,53
Os mecanismos gerais de controle instituídos pela instituição são percebidos por todos os servidores nos diversos níveis de sua estrutura.	0,26	0,39	0,26	0,61
As práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento / desenvolvimento de habilidades e competências, através de treinamentos e capacitações.	0,70	0,23	0,24	0,81
As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	0,62	0,21	0,49	0,53
O Sistema de controle interno é periodicamente revisado e acompanha os principais processos da instituição.	0,23	0,77	0,26	0,52

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

O COSO avalia o Ambiente de controle como sendo um dos principais componentes de sua estrutura conceitual, no sentido da avaliação de controles internos, pois o mesmo proporciona bases para os componentes do seu framework (COSO, 2013).

Os resultados indicam que as diferenças encontradas nas cinco práticas relacionadas ao ambiente de controle não se mostraram estatisticamente significativas, sugerindo a ausência de diferenças em termos de sua importância, indicando a presença de isomorfismo entre os servidores analisados. Ou seja, os servidores pesquisados dão importância a todos os itens analisados de forma semelhante.

Através dos dados coletados, com relação ao ambiente de controle, foi constatado um índice de concordância parcial, entre o que é preconizado pelo COSO e o que é aplicado no contexto institucional.

Diante disso, infere-se que as recomendações do COSO, quanto à cultura de controle instituída, é que esta permeia boa parte da instituição. O controle interno, como um processo efetuado por pessoas, é, portanto, afetado por suas ações nos diversos níveis de uma organização (COSO, 2013). As questões que tratam sobre a percepção dos dirigentes e os mecanismos gerais de controle instituído foram a que apresentaram maior porcentagem de concordância. Neste caso, a maioria dos respondentes concorda que os mecanismos de controle instituídos são percebidos pelos servidores, como preconiza o COSO para um gerenciamento de riscos eficaz.

De maneira semelhante, os procedimentos estatísticos foram adotados analisando a significância das relações entre as características dos respondentes e o componente “Definição de objetivos”. Os resultados obtidos indicam que dois dos cinco itens analisados “Todos os níveis da organização (setores/departamentos) têm objetivos relacionados à eficiência e eficácia operacional fixados e comunicados” ($p=0,04$) e “Os objetivos relacionados à conformidade (atendimento das questões legais) estão formalizados, atualizados e são divulgados” ($p=0,03$) apresentaram resultado estatisticamente significativo quando relacionados ao item “Área de formação”, na Tabela 4.

Tabela 4

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e a definição de objetivos

DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
A instituição tem missão e objetivos definidos e formalizados, e estes são compreendidos e compartilhados por todos os servidores.	0,33	0,11	0,38	0,85
Todos os níveis da organização (setores/departamentos) têm objetivos relacionados à eficiência e eficácia operacional fixados e comunicados.	0,65	0,27	0,04	0,92
É prática da instituição estabelecer um plano estratégico, contendo objetivos claros, que conduzam ao atingimento de sua missão.	0,31	0,01	0,58	0,95
Os objetivos relacionados à conformidade (atendimento das questões legais) estão formalizados, atualizados e são divulgados.	0,94	0,67	0,03	0,14
É prática da instituição mensurar o nível de atingimento de seus objetivos.	0,70	0,85	0,93	0,90

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

Assim, os resultados indicam que esses itens possuem maior importância dependendo da área de formação do servidor analisado. Os demais itens analisados não obtiveram resultados significativos, sugerindo a ausência de diferenças significativas acerca de sua importância. Este resultado também sugere a presença de isomorfismo mimético entre os servidores analisados.

Segundo os dados obtidos da avaliação do item “Definição de Objetivos”, demonstrados na Tabela 4, é possível concluir que houve concordância por parte dos respondentes quanto à existência deste aspecto aconselhado pelo COSO no contexto da instituição pesquisada.

Tomando sempre por base o que é recomendado pelo COSO, percebeu-se que a instituição objeto da análise tem seus objetivos e missões formalizadas e definidas, pois foi verificado que isto é percebido pelos seus servidores.

Analisando de maneira geral, percebe-se que as recomendações do COSO quanto à definição de objetivos foram percebidas positivamente pelos respondentes, no meio institucional da UEPB. 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.

Tabela 5

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e a identificação de eventos

IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
Há clara identificação dos processos críticos que podem inviabilizar a consecução dos objetivos e metas da instituição.	0,49	0,57	0,10	0,76
A importância de identificar os tipos de eventos prováveis que afetam a instituição, sejam estes “riscos” ou “oportunidades”, é reconhecida pelos tomadores de decisão.	0,42	0,28	0,10	0,56
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.	0,02	0,18	0,06	0,70
Fatores econômicos, políticos, sociais e tecnológicos também são identificados pela instituição.	0,93	0,74	0,09	0,50

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

A Tabela 5 acima, evidenciou os resultados do quesito sobre a identificação de eventos. No framework COSO ERM, a identificação de eventos implica a compreensão de fatores internos e externos que podem provocar impacto positivo, negativo ou ambos na implementação da estratégia de uma organização (COSO, 2013).

Novamente, os procedimentos estatísticos foram utilizados analisando a significância das relações entre as características dos respondentes e o componente referente a identificação de eventos. Os resultados obtidos indicam que apenas um dos itens analisados “A identificação de fatores internos é efetuada periodicamente pela instituição” ($p=0,02$) apresentou resultado estatisticamente significativo em relação ao sexo do respondente. Esse resultado indica que esse item possui percepção de adoção deferente dependendo do sexo do servidor analisado.

Os resultados apresentados na Tabela 5 sugerem que a maioria dos servidores concordam que a instituição pesquisada da importância à identificação de eventos. Considerando que a instituição pesquisada (instituição pública), caracterizada pela forte influência de fatores sociais e políticos (IFAC, 2001), os resultados apresentados até o presente momento são considerados positivos pois indicam 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.

Tabela 6

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e a avaliação de risco

AVALIAÇÃO DE RISCO	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
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.	0,25	0,28	0,89	0,83
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.	0,21	0,42	0,88	0,27
A instituição se preocupa em antecipar riscos futuros, a partir do monitoramento do ambiente interno e externo.	0,56	0,45	0,50	0,52
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.	0,96	0,43	0,67	0,03

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Os procedimentos estatísticos também foram utilizados considerando a análise da significância das características dos respondentes relacionados ao componente avaliação de risco. A partir dos resultados obtidos, pode-se verificar que apenas o item “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” relacionado ao cargo que o servidor ocupa, apresentou significância estatística ($P=0,03$), ou seja, houve uma diferença de percepção desse item de acordo com o cargo que o servidor ocupa.

Os demais itens analisados não apresentaram resultados estatisticamente significativo, sugerindo a presença de isomorfismo mimético entre os servidores investigados sobre a percepção dos itens analisados com relação ao componente avaliação de risco.

Os dados da Tabela 6 tem como intuito evidenciar na percepção dos respondentes se a avaliação de riscos era uma prática na instituição investigada. Os resultados evidenciam que os respondentes apresentaram um percentual médio de concordância sobre os itens analisados. Sobre isso, 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. Por isso, deve-se levar em consideração que parte dos respondentes, evidenciaram que discordam que há uma avaliação dos riscos.

É importante abordar que 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, 2013).

Tabela 7

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e a resposta aos riscos

RESPOSTA AOS RISCOS	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
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.	0,60	0,28	0,27	0,40
A instituição estabelece níveis de tolerância aos riscos, aceitando os riscos de baixo impacto.	0,74	0,30	0,11	0,32
Os riscos identificados como de alto impacto, mas de baixa probabilidade de ocorrência, são compartilhados (ex.: aquisição de seguros, terceirização de uma atividade).	0,69	0,24	0,09	0,55

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

A partir dos resultados obtidos na tabela 7, pode-se verificar que nenhum dos itens investigados apresentou resultado estatisticamente significativo considerando as características dos respondentes, sugerindo a presença de isomorfismo mimético entre os servidores investigados sobre a análise da significância das relações entre as características dos respondentes e o componente resposta aos riscos.

De maneira geral, houve por parte dos respondentes uma concordância com relação a adoção das práticas mencionadas. Ressalta-se que foi apresentado um nível de discordância quanto à afirmação de que a instituição desenvolve estratégias para gerenciar ou evitar os riscos identificados. Levando em consideração o componente investigado, infere-se que este não foi bem percebido pelos respondentes.

Tabela 8

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e os procedimentos de controle

PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
É prática da instituição estabelecer políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, como resposta aos riscos identificados.	0,33	0,26	0,02	0,95
As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente para diminuição dos riscos identificados.	0,73	0,24	0,00	0,90
A instituição possui medidas eficazes para garantir a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis ao setor público.	0,12	0,57	0,73	0,41

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.	0,71	0,76	0,07	0,37
As atividades de controle existentes são suficientes para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos detectados.	0,87	0,03	0,00	0,27

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

A tabela 8 evidencia os procedimentos de controle utilizados pela instituição e sua significância em relação as características dos respondentes. Tais procedimentos devem funcionar consistentemente para a diminuição dos riscos identificados e dos novos riscos que possam vir a ameaçar o alcance dos objetivos organizacionais (INTOSAI, 2004a).

Pode-se observar que, dentre os itens analisados três deles apresentaram diferenças significativas quando relacionados a área de formação do servidor, com os seguintes p valores consecutivos ($p=0,02$), ($p=0,00$) e ($p=0,00$), tais itens se mostraram mais importante para os servidores que possuíam uma determinada área de formação.

Sendo assim, na análise do componente “procedimentos de controle” há um nível de concordância com relação a sua adoção, sugerindo que na instituição investigada prevalece o enfoque do controle voltado ao atendimento das questões legais para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos, que são considerados aspectos que introduzem um enfoque de controle mais gerencial.

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

Tabela 9

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e informação e comunicação

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
A informação relevante para a instituição é devidamente identificada, documentada e comunicada tempestivamente aos gestores para a tomada de decisões.	0,26	0,25	0,48	0,85
Os servidores da instituição recebem mensagens claras quanto ao seu papel e influência de suas atividades para o atingimento dos objetivos fixados.	0,30	0,35	0,94	0,71
A comunicação das informações perpassa os diversos níveis hierárquicos da instituição, em todas as direções e por toda a sua estrutura.	0,74	0,52	0,45	0,69
A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos gestores da instituição.	0,68	0,04	0,56	0,73

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

A Tabela 9 evidenciou o componente analisado referente a “informação e comunicação”. Os procedimentos estatísticos também foram utilizados considerando a relação

desse componente com as características dos respondentes. Os resultados obtidos indicam que apenas uma dos itens analisados “A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos gestores da instituição” ($p=0,04$), apresentou resultado estatisticamente significativo considerando sua relação com idade do respondente. Esse resultado indica que esse item possui percepção de adoção deferente dependendo da idade do servidor analisado.

É demonstrado através dos resultados desse componente que “informação e comunicação”, comparado aos demais já avaliados, apresentou um alto nível concordância dentre 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. Pode-se dizer que a instituição investigada demonstrou estar atenta a este quesito.

Tabela 10

Análise da significância das relações entre as características dos respondentes e monitoramento

MONITORAMENTO	Características			
	Sexo	Idade	Área	Cargo
Audidores externos e internos e assessores fornecem informações periódicas, visando o fortalecimento do gerenciamento de riscos da instituição.	0,88	0,51	0,22	0,67
O Sistema de Controle interno da instituição é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	0,52	0,87	0,31	0,26
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.	0,98	0,53	0,07	0,48
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).	0,20	0,78	0,26	0,85
O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho da instituição, sendo adequado a partir das avaliações sofridas.	0,28	0,92	0,73	0,98

Fonte: *Dados da pesquisa, 2018.*

Nesse último componente analisado, pode-se verificar que nenhum dos itens investigados apresentou resultado estatisticamente significativo na identificação da presença de diferenças significativa considerando as características dos respondentes, ressaltando mais ainda a presença de isomorfismo mimético entre os servidores investigados sobre a análise da significância das relações entre as características dos respondentes e o componente resposta aos riscos.

Os resultados apresentados na Tabela 10, que demonstraram a opinião dos respondentes com relação a questões de atividades de monitoramento, mostraram uma concordância média parcial por parte dos respondentes. O item que trata sobre a atividades de monitoramento se dá por meio de atividades gerenciais contínuas e atividades pontuais foi a que apresentou maior nível de concordância.

O COSO (2013) considera que o ambiente de mudanças, 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).

5 Conclusão

O presente trabalho objetivou investigar a percepção dos gestores de uma Instituição Estadual de Ensino Superior quanto ao alinhamento do sistema de controle interno institucional aos padrões internacionais, propostos pelo COSO no documento *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Para tanto, foram aplicados 40 questionários com servidores da referida instituição para investigação quanto ao sistema de controle interno da instituição.

A pesquisa definiu estruturas a serem analisadas que foram divididas em oito componentes a serem investigados: 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. Tal estrutura tem como intuito trazer uma abordagem no gerenciamento de riscos através de um processo contínuo que deve ser seguido pelos servidores da instituição, mantendo-se compatíveis com o nível de aceitação estabelecido pela organização; e que possibilita garantia razoável do cumprimento dos objetivos estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade estabelecidos.

Os resultados demonstraram que a maior parte dos entrevistados atuavam na Pró-reitora de Finanças-PROFIN, 47,5% dos respondentes. Seguidos do setor de contratos e convênios e do setor de licitação com 15% dos respondentes cada. A amostra se caracteriza de forma homogênea quanto ao gênero, sendo composta por homens (50%) e mulheres (50%) com faixa etária predominante entre 20 e 32 anos. A idade média dos respondentes correspondeu a 34 anos. A maioria dos respondentes graduados no ensino superior são formados na área de Direito (22,5%) e Ciências Contábeis (20%).

Foram listadas então, a partir do levantamento bibliográfico, 35 competências relacionadas aos componentes do COSO ERM, estrutura conceitual integrada para o gerenciamento de riscos sendo 5 competências do ambiente de controle, 5 competências de definição de objetivos, 4 competências de identificação de eventos, 4 competências de avaliação ao risco, 3 competências de resposta ao risco, 5 competências de procedimentos de controle, 4 competências de informação e comunicação e 5 competências sobre atividades de monitoramento, as quais foram utilizadas na pesquisa para avaliar a percepção dos servidores quanto a adoção dos itens avaliados, com o objetivo de analisar a presença de isomorfismo mimético na relação das competências associadas as características do perfil dos respondentes.

Os resultados obtidos nas análises realizadas a partir testes de Mann Whitney U e de Kruskal-Wallis apresentam significativas evidências sobre a presença de isomorfismo mimético entre os servidores analisados, uma vez que poucas competências, dentre as 35 analisadas, se mostraram com diferenças estatisticamente significativas.

Através dos dados coletados, com relação ao ambiente de controle, foi constatado um índice de concordância parcial, entre o que é preconizado pelo COSO e o que é aplicado no contexto institucional. Os dados obtidos da avaliação do item de definição de objetivos, mostraram que há por parte dos respondentes à existência deste aspecto aconselhado pelo COSO no contexto da instituição pesquisada.

Os resultados indicam que as diferenças encontradas nas cinco práticas relacionadas ao ambiente de controle não se mostraram estatisticamente significativas, sugerindo a ausência de diferenças em termos de sua importância, indicando a presença de isomorfismo entre os servidores analisados. Ou seja, os servidores pesquisados dão importância a todos os itens analisados de forma semelhante.

Analisando a significância das relações entre as características dos respondentes e o componente “Definição de objetivos”. Os resultados obtidos indicam que dois dos cinco itens analisados “Todos os níveis da organização (setores/departamentos) têm objetivos relacionados

à eficiência e eficácia operacional fixados e comunicados” ($p=0,04$) e “Os objetivos relacionados à conformidade (atendimento das questões legais) estão formalizados, atualizados e são divulgados” ($p=0,03$) apresentaram resultado estatisticamente significativo quando relacionados ao item “Área de formação”. Assim, os resultados indicam que esses itens possuem maior importância dependendo da área de formação do servidor analisado.

A partir dos resultados obtidos, sobre a percepção dos itens analisados com relação ao componente avaliação de risco, pode-se verificar que apenas o item “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” relacionado ao cargo que o servidor ocupa, apresentou significância estatística ($P=0,03$), ou seja, houve uma diferença de percepção desse item de acordo com o cargo que o servidor ocupa. Os demais itens analisados não apresentaram resultados estatisticamente significativo.

Na análise sobre os procedimentos de controle utilizados pela instituição e sua significância em relação as características dos respondentes, pode-se observar que, dentre os itens analisados três deles apresentaram diferenças significativas quando relacionados a área de formação do servidor, tais itens se mostraram mais importante para os servidores que possuíam uma determinada área de formação. Sendo assim, na análise do componente atividades de controle há um nível de concordância com relação a sua adoção, sugerindo que na instituição investigada prevalece o enfoque do controle voltado ao atendimento das questões legais para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos, que são considerados aspectos que introduzem um enfoque de controle mais gerencial.

Foi demonstrado através dos resultados do componente informação e comunicação, que comparado aos demais já avaliados, este apresentou um alto nível concordância dentre os quesitos investigados.

No último componente analisado referente a atividades de monitoramento, pode-se verificar que nenhum dos itens investigados apresentou resultado estatisticamente significativo na identificação da presença de diferenças significativa considerando as características dos respondentes, ressaltando mais ainda a presença de isomorfismo mimético entre os servidores investigados sobre a análise da significância das relações entre as características dos respondentes e o componente resposta aos riscos.

Através dos resultados, pôde-se perceber um nível geral de alinhamento do sistema de controle interno da UEPB aos aspectos preconizados pelo COSO. Tomando como referência o *framework* estudado como uma estrutura interligada, onde cada um dos componentes do gerenciamento de riscos representa ações necessárias ao alcance dos objetivos organizacionais. Pode-se entender que do mesmo modo, qualquer componente desalinhado pode comprometer a funcionalidade do conjunto.

Diante disso, os resultados da pesquisa demonstraram um equilíbrio entre os componentes investigados, o que, segundo o COSO (2013), é o indicado que aconteça. Diante disso, cabe à gestão adotar uma postura sempre proativa frente às fragilidades detectadas no intuito do melhor desempenho contínuo.

Os resultados da pesquisa contribuem com a literatura consolidando as práticas de gerenciamento de risco no setor público e a verificação do perfil dos agentes frente a sua percepção quanto as práticas de gerenciamento de riscos, permitindo que gestores possam ter uma visão operacional dos resultados encontrados, levando a melhorias no gerenciamento de riscos.

A principal limitação do trabalho se dá ao fato da pesquisa ter sido aplicada em apenas uma única universidade pública e sugere-se que para pesquisas futuras possa-se fazer um estudo comparativo em diferentes universidades tanto no âmbito estadual como federal.

Referências

- Amudo, A. & Inanga, E. L. (2009). Evaluation of internal control systems: a case study from Uganda. *International Research Journal of Finance and Economics*, v. 1, n. 27, p. 124-144.
- Andrade, A.; & Rossetti, J. P. (2004). Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências. In: *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. São Paulo: Atlas.
- Araújo, F. S.; & Fernandes, M. L. C. (2012). 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 (Orgs.). *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.
- Araújo, J. G. R. (2014). *Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM: um estudo na Universidade Federal da Paraíba*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, Brasil.
- Bhimani, A. (2009). *Risk management, corporate governance and management accounting: emerging interdependencies*. *Management Accounting Research*. v. 20, n 1. p. 2-5. ISSN 1044-500.
- Clinton, S. B., Pinello, A. S., & Skaife, H. A. (2014). The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 303-327.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*. Recuperado em 20 dezembro, 2017, de www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control – Integrated Framework (Executive Summary)*. Recuperado em 27 dezembro, 2017, de <http://www.coso.org>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992). *Internal Control – Integrated Framework*. Recuperado em 20 dezembro, 2017, de <http://www.coso.org/ICIntegratedFramework-summary.htm>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2012). *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCs T 16.1 a 16.11*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.
- 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. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm

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. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm

Lei nº 7.643, de 06 de agosto de 2004. Dispõe sobre a autonomia da Universidade Estadual da Paraíba e dá outras providências. Recuperado de [file:///C:/Users/Caroline/Downloads/Lei%207.643%20-Lei%20de%20Autonomia%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Caroline/Downloads/Lei%207.643%20-Lei%20de%20Autonomia%20(1).pdf)

Lei nº 10.180, de 06 de Fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm

Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, v. 20, n. 3, p. 241-255.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (2003). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao.htm

Elias, Z. S. (2010). *Controles internos em indústria plástica: estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO.* Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.

Gil, A. C. (1999). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa.* São Paulo: Atlas.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2004). *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector.* Recuperado em 03 janeiro, 2018, de http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf

Lunkes, J. R.; Gasparetto, V.; & Schnorrenberger, D. (2010). Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4, n. 10.

Marconi, M. A.; & Lakatos, E. M. (2007). *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.

Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G. (2014). *The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs.* *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 110-117.

Martins, G. A. (2006). *Estatística Geral e Aplicada.* 3ª ed. São Paulo: Atlas.

Martins, G. A.; & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.* 2.ed. São Paulo: Atlas.

- Matias-Pereira, J. (2012). *Finanças Públicas: Foco na Política Fiscal, no Planejamento e Orçamento Público*. 7.ed. São Paulo: Atlas.
- Moeller, R. (2004). *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*. EUA: John Wiley & Sons Canada, LTD.
- Oliveira, M. C.; & Linconshares, J. S. (2006). A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras: um estudo de caso. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, v. 4, n. 2, p. 160-70.
- Peleias, Ivan R. Caetano, G.; Parisi, C.; & Pereira, A. C. (2013). Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. *Revista Universo Contábil*, v. 9, n. 4, p. 29-49.
- Pereira, E. M., Bracalente, F., Dinofre, M., & Bernardinelli, M. L. (2008). COSO-The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Recuperado de: http://www.mariolb.com.br/blog/_static/articles/COSO-v4.4.pdf
- Poltronieri, C. C. (2012). *Um estudo sobre controles internos em pequenas e médias empresas de TI*. Dissertação de Mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, Brasil.
- Power, D. J.; & Sharda, R. (2009). Decision support systems. In: *Springer handbook of automation*. Springer Berlin Heidelberg, 2009. (pp. 1539-1548).
- Queiroz, M. A. S.; Peter, M. G A.; Machado, M. V. V.; Gomes, A. O. & Rodrigues, M. D. N. (2016). Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras. *Capital Intelectual*, v. 1, n. 2, p. 59-72.
- Raghavan, K. (2011). Municipal governments (mis)governance. *International Journal of Disclosure and Governance*, v. 8, n. 2, p. 194-207.
- Spira, L. F.; & Page, M. (2003). 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.