



**CONTROLE INTERNO NA PERSPECTIVA DO *FRAMEWORK* COSO ERM: UM ESTUDO
NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO FEDERAIS DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

**INTERNAL CONTROL IN THE PERSPECTIVE OF THE COSO ERM FRAMEWORK: A
STUDY IN FEDERAL EDUCATIONAL INSTITUTIONS IN THE STATE OF
PERNAMBUCO**

José Ivan Alencar Carvalho do Nascimento

Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Petrolina (FACAPE)

Endereço: Campus Universitário - Bairro: Vila Eduardo -56300-000 Petrolina/PE, Brasil

Email: ivan.alencarcn@gmail.com

Josaias Santana dos Santos

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB)

Professor Assistente na Faculdade de Petrolina (FACAPE)

Endereço: Campus Universitário - Bairro: Vila Eduardo -56300-000 Petrolina/PE, Brasil

Email: josaias.santana@facape.br

Alinie Rocha Mendes

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB)

Professora Assistente na Faculdade de Anicuns

Endereço: Campus Darcy Ribeiro - Bairro: Asa Norte - 70910-900 Brasília/DF, Brasil

Email: alinieroeram@gmail.com

Lavoisiene Rodrigues de Lima

Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB)

Professora do Centro Universitário do Vale do Ipojuca – UniFavip

Avenida Garca real, 489. Maria auxiliadora. Caruaru-pe 55037-075

Email:lavoisiene@gmail.com

Florisvaldo Cavalcante Cunha Junior

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU)

Professor do Instituto Federal da Bahia (IFBA)

Endereço: Rua Francisco Vicente Ferreira 560 – 38408-102, Uberlândia/MG, Brasil

Email: junior.cavalcante@yahoo.com.br

Recebido em 22.10.2022. Publicado em 15.12.2022



Licensed under a Creative Commons Attribution 3.0 United States License

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo identificar qual o grau de aderência dos sistemas de controles internos das instituições de ensino federais com o COSO ERM. A pesquisa é de natureza aplicada, descritiva com abordagem quantitativa, os procedimentos para obtenção dos dados foram realizados por intermédio de um questionário replicado da pesquisa de Araújo (2014), com 41 (quarenta e uma) questões, respondidas em escala *Likert*. Foram entrevistados 24 (vinte e quatro) servidores públicos das instituições de ensino federais do estado de Pernambuco. A análise foi realizada através de gráficos e tabelas, concluindo que o grau de aderência do controle interno das instituições federais de ensino é considerado bom de acordo com os princípios elaborados pelo *framework* COSO ERM. Evidenciou também que os componentes que apresentaram melhor grau de aderência foram: Definição dos Objetivos e Identificação dos eventos com 72,67% e 70,52% respectivamente. A pesquisa mostrou-se relevante por avaliar e mensurar a qualidade do funcionamento do controle interno dessas instituições.

Palavras-Chave: Controle interno, COSO, Instituição de Ensino Federal

ABSTRACT

This research aimed to identify what is the degree of adherence of the internal control systems of federal educational institutions with the COSO ERM. The research is of an applied, descriptive nature with a quantitative approach, the procedures for obtaining the data were carried out through a replicated questionnaire from the research by Araújo (2014), with 41 (forty-one) questions, answered on a Likert scale. Twenty-four (24) public servants from federal educational institutions in the state of Pernambuco were interviewed. The analysis was carried out through graphs and tables, concluding that the degree of adherence of the internal control of federal educational institutions is considered good according to the principles elaborated by the COSO ERM framework. It also showed that the components that showed the best degree of adherence were: Definition of Objectives and Identification of Events with 72.67% and 70.52% respectively.

Keywords: Internal Control, COSO, Federal Education Institution

1 INTRODUÇÃO

A busca por aperfeiçoamentos em seus resultados tornou-se um desafio comum entre as organizações que pretendem obter resultados sustentáveis e obtenção de melhor desempenho em seus setores de atuação. Dessa forma, o aumento nos números de fraudes em grandes organizações induziu a adoção de medidas para que ocorresse uma redução dos riscos de não conformidade e para um melhor desempenho da gestão.

Na administração Pública do Brasil é perceptível uma grande fragilidade nos sistemas de controle, a julgar pelos escândalos de corrupções e por precários sistemas de educação e saúde do país, fatores que transparecem a realidade dos sistemas públicos e veem mostrando causas e consequências dos seus modelos de gestão (MIRANDA, 2017).

Entretanto nota-se um amadurecimento e conscientização por parte da população brasileira que vem cada vez mais participativa quanto a cobrança dos governos, fazendo com que estes busquem melhorias para que seja fortalecida a eficiência dos controles existentes.

Os autores Araújo, Libonati, Miranda e Ramos (2016) afirmam que as medidas de controle na administração pública são feitas por meio de atos normativos legais ou como uma ferramenta para buscar melhores resultados nos níveis de controle de seus órgãos ou entidades. Quando a administração não implanta um sistema de controle que engloba todos os níveis da gestão e de todas as atividades, as entidades abrem brecha para possíveis falhas e fraudes.

Neste sentido, um sistema de controle interno tem a função de passar segurança necessária para o cumprimento dos objetivos, seja quanto eficiência e eficácia, geração de informações internas e externas, aderência de normas e regulamentos, fatores que se equilibram.

Diante desse contexto surgiu o seguinte questionamento: **Qual o grau de aderência dos sistemas de controle interno das instituições de ensino federais com o COSO ERM?** Com o objetivo em investigar qual o grau de aderência dos sistemas de controles internos das instituições de ensino federais com o COSO ERM.

A pesquisa se justifica por avaliar o grau de aderência das instituições com o Framework COSO ERM, sendo este uma referência para avaliação de um eficiente sistema de controle interno.

Além dessa introdução, o trabalho proposto contará com uma seção dedicada ao arcabouço teórico que foi utilizado como base para o estudo, dando ênfase a outras pesquisas que tratam de controle interno na perspectiva do *framework* COSO ERM. Outra seção do trabalho descreverá toda a metodologia empregada. Posteriormente, haverá uma seção somente para demonstração dos dados coletados e as principais análises alcançadas. Por fim, serão tecidas algumas considerações sobre o tema proposto bem como as principais linhas de pesquisa que podem ser investigadas posteriormente em outros estudos pela comunidade científica.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Interno na Administração Pública

Conforme Garcia, Kinzler e Rojo (2014), para que tenha garantia de um bom desempenho da empresa, uma das opções mais eficientes é o uso contínuo de sistemas de controles internos, possibilitando assim, a qualidade das informações, métodos, rotinas e proporcionando segurança no cumprimento de objetivos. Sendo o controle interno utilizado pelos gestores como uma ferramenta de confiança quanto ao cumprimento dos objetivos.

Para Crepaldi (2013) os princípios básicos de controle interno giram em torno das políticas, sistemas e da própria organização, pois a sincronia destes é que garante o sucesso e o bom funcionamento. Estes princípios são: Responsabilidades, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros, amarrações do sistema e auditoria interna.

Segundo Garcia, Kinzler e Rojo (2014) para que o controle interno seja eficaz, a instituição deve buscar maneiras em que as atividades sejam realizadas em tempo certo, conforme determinado no planejamento, menor custo possível sem afetar a qualidade do produto e/ou serviço e de maneira que sejam realizadas por todos envolvidos na empresa.

Para Matias-Pereira (2012) devido a necessidade dos entes públicos quanto a prestação de conta dos recursos sob suas responsabilidades, aumenta a importância do sistema de controle na administração pública como ferramenta de ter uma melhor gerência de recursos, evitando erro e fraudes. Convém ressaltar que o controle interno na administração pública surgiu devido a necessidade de maior transparência de seus gastos e com a obrigação de utilizar da melhor forma os recursos públicos, tornando necessário à contínua correção de rumos diante do interesse da sociedade (Brandão, 2015, p.68).

Para Cardin (2015), o controle na Administração Pública brasileira destaca-se por andar em conjunto com o planejamento sendo orientada por princípios que orientam a atividade pública e proporcionando melhores serviços públicos, trazendo um serviço com mais eficiência para o cidadão, mantendo os processos de forma organizada evitando fraudes e desperdícios.

2.2 COSO

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos criada com a finalidade de obter-se melhorias nos relatórios financeiros, controle interno e a prevenção de fraudes, assim como reduzir os riscos corporativos. O COSO por meio da ética e da governança tem como finalidade obter melhores resultados (DIAS, 2010).

Em 1992, o COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) publicou a obra Controle Interno – Estrutura Integrada, Versão que teve muita aceitação e tem sido aplicada em todo o mundo, sendo um modelo de referência para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como ferramenta de avaliação de sua eficácia (COSO, 2013).

Conforme Meneses, Libonati e Neves (2015), mesmo com a ampla adesão do COSO I, não foi o suficiente como método de prevenção de escândalos envolvendo fraudes nas instituições. Como consequência o COSO desenvolveu estratégias de melhor entendimento afim de avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de risco, sendo criado assim o modelo Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada) ou também conhecida COSO ERM ou COSO II em 2004.

O COSO ERM ou COSO II é representado pela forma de um cubo, possuindo três dimensões divididas em: objetivos, componentes e a estrutura organizacional. Subdividem-se os componentes em oito componentes: (1) Ambiente de controle, (2) Fixação de objetivos, (3) identificação de eventos, (4) avaliação de riscos, (5) resposta a risco, (6) atividade de controle (7) informações e comunicação e (8) Monitoramento (COSO, 2013).

Alguns estudiosos desenvolveram pesquisas que tratam do COSO, como Miranda (2017), que investigou o modelo COSO em contrapartida na apresentação da organização institucional de Ciência, Tecnologia e Inovação do Estado do Paraná. O estudo aponta que o controle interno é um processo necessário, lógico e sistemático, para as entidades identificarem e avaliarem riscos e oportunidades, melhorando a tomada de decisão e medição de cumprimento das atividades, onde define o controle interno como uma ferramenta poderosa para gestores do setor público.

Meneses, Libonati e Neves (2015), buscaram analisar, segundo o entendimento do COSO ERM, a conformidade dos controles internos da Universidade Federal de Pernambuco. Os resultados evidenciaram que a Resposta a Riscos apresentou maior divergência. O componente que apresentou maior nível de semelhança foi a Identificação dos Eventos.

Araújo (2014), por sua vez, investigou a compreensão dos gestores de uma Instituição Federal de Ensino Superior quanto ao nível de alinhamento do sistema de controle interno institucional em relação as recomendações contidas no framework COSO ERM (Enterprise Risk Management – Integrated framework). O autor utilizou o Framework como ferramenta da pesquisa caracterizando pela abordagem voltada ao gerenciamento de riscos, um dos pontos indicados para totalizar a estrutura de controle interno das entidades do setor público e considerado suporte para a “boa” governança. Observou-se um critério técnico determinado a partir da percepção dos gestores e da avaliação de relevância ao quesito, atribuída por especialistas na área de controle interno, encontrando um nível de alinhamento de 47,3%, considerando o nível de alinhamento regular.

À face do exposto, considera-se relevante investigar o controle interno na perspectiva do framework COSO ERM nas instituições de ensino superior. Para tanto, descreve-se a seguir, a metodologia adotada na presente pesquisa.

3 METODOLOGIA

Esta é uma pesquisa descritiva que tem como objetivo investigar qual o grau de aderência dos sistemas de controles internos das instituições de ensino federais com o COSO ERM. A abordagem do problema foi realizada de forma predominantemente quantitativa. Quanto a natureza, esta pesquisa é de caráter aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Para os procedimentos técnicos, adotou-se o método da coleta de dados.

O questionário da pesquisa foi replicado a partir do artigo de Araújo (2014), sendo assim, o questionário já passou por teste de viabilidade e obteve sucesso na pesquisa garantindo maior segurança na coleta de dados. O questionário possui duas seções onde a primeira identifica o perfil dos componentes e a segunda seção avalia os sistemas de controles internos. Esta segunda seção foi dividida conforme os componentes do COSO e as premissas relacionadas a eles.

As respostas obtidas por intermédio do questionário para avaliar o grau de aderência do controle interno ao COSO ERM, parte de uma escala de mensuração de 1 a 10, onde 1 representou discordância total e 10 concordância total em relação as premissas dos COSO ERM. Em seguida foram analisadas as notas atribuídas pelos respondentes para estabelecer o grau de aderência a partir da escala Likert de 10 pontos, e a ponderação da relevância atribuída pelos especialistas na pesquisa de Araújo (2014) para os componentes do framework.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Análise do perfil dos respondentes

Baseado na coleta de dados, esta seção demonstra resultados obtidos a partir da percepção dos servidores, quanto ao nível de aderência do sistema de controle interno da instituição com as recomendações contidas no Framework COSO ERM.

O universo da pesquisa analisada constituiu-se por 5 Instituições federais de ensino superior do estado de Pernambuco: UFPE, UFRPE, UNIVASF, IF-Sertão e IF-PE. Foram

coletadas 24 respostas de servidores das referidas instituições para análise e caracterização dos respondentes. Para dar início a análise convém salientar que do total de 100 respondentes, a maioria foi composta por homens (62,50%) já as mulheres representam a menor parte (37,50%). Em relação a faixa etária dos respondentes, constatou-se uma maior representatividade de servidores com idade entre 40 a 49 anos, conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1- Idade

Idade	Frequência	%
20 a 29 anos	3	12,50
30 a 39 anos	9	37,50
40 a 49 anos	11	45,83
50 a 59 anos	1	4,17
Total	24	100

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

A Tabela 2 demonstra os dados relacionados ao nível de escolaridade dos respondentes.

Tabela 2 - Escolaridade

Escolaridade	Frequência	%
Ensino médio	2	8,33
Ensino Superior	11	45,83
Especialização	4	16,67
Mestrado	4	16,67
Doutorado	3	12,50
Total	24	100,00

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 2 é possível observar que a maioria (45,83%) dos respondentes tem apenas nível superior. Este resultado pode estar relacionado aos atributos que melhor se relaciona a função dos entrevistados, dado que a maioria possui cargos que estão mais relacionados com a execução. Quando questionado sobre a relação que a função mais se adequa entre os atributos: direção, controle e execução, houve maior representatividade de cargos que se relaciona com execução (62%), em seguida direção (25%) e por último controle (13%).

4.2 Análise descritiva dos resultados

Assim como na pesquisa de Araújo (2014), a análise foi separada conforme os componentes do COSO e seus princípios, a fim de analisar os possíveis graus de aderência em relação ao controle interno das instituições com as recomendações do COSO ERM, que foram replicadas da referida pesquisa. Para cada variável foi solicitado que os servidores apontassem o grau de aderência de cada premissa com o controle interno da sua instituição em uma escala *likert* de 10 pontos conforme a tabela 3.

Tabela 3 - Faixa de Pontuação da Escala

Faixa 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 com os dados da pesquisa.

O primeiro componente analisado com base nas respostas coletadas foi o Ambiente de Controle, conforme pode ser verificado na tabela 4.

Tabela 4 - Ambiente de Controle

Ambiente de Controle	Frequência %				Média
	AD	ACM	AC	Total	
7. Os altos dirigentes percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da entidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	8,33	4,17	87,50	100	7,33
8. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela instituição são percebidos por todos os servidores nos diversos níveis de sua estrutura.	8,33	25,00	66,67	100	6,08
9. As práticas de Recursos Humanos incentivam o aperfeiçoamento / desenvolvimento de habilidades e competências, através de treinamentos e capacitações.	0,00	4,17	95,83	100	7,75
10. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	8,33	8,33	83,33	100	7,00
11. O Sistema de controle interno é periodicamente revisado e acompanha os principais processos da instituição.	8,33	12,50	79,17	100	7,29
42. Existe código de ética ou de conduta formalizado e divulgado?	0,00	0,00	100,00	100	3,00
43. Na instituição há instruções operacionais padronizadas (exemplo: para guarda e inventário de bens) e políticas de segurança da informação?	8,33	0,00	91,67	100	2,91
44. As atribuições de cada servidor são claramente definidas e existe um manual de procedimentos em relação a cada função?	41,67	0,00	54,17	95,83	1,96
45. Na ocorrência de fraudes e desvios é prática da instituição apurar responsabilidades e adotar medida disciplinar?	4,17	0,00	95,83	100	3,00
Média Geral	9,72	6,02	83,80	99,54	5,15

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

Em geral, os dados da pesquisa no que se trata de ambiente de controle implementado nas instituições analisadas, evidenciaram um índice de concordância de 83,80% (média geral), em relação ao que é sugerido pelo COSO e o que é aplicado nas instituições. As questões que mais representaram a concordância em percentuais foram as questões 9, 42, 43 e 45.

Quanto aos índices demonstrados na questão 7, as práticas de recursos humanos foram bem avaliadas em relação a suas práticas quanto a desenvolvimento de habilidades e competências, onde 100% dos respondentes responderam positivamente, onde 95,83% demonstraram graus de concordância mais elevados enquanto 4,17% demonstraram concordância moderada quanto ao questionamento.

Conforme o COSO (2013), uma das premissas relacionada ao ambiente interno é que a instituição deve demonstrar compromisso com a integridade e os valores éticos, não devendo a eficácia do gerenciamento de risco estar acima da integridade e dos valores éticos das pessoas que elaboram, administram e supervisionam as atividades da organização. Quanto a existência de um código de conduta ou de ética divulgado 100,00% demonstraram ter conhecimento da existência de um código de ética formalizado e sua divulgação (questão 42).

Na questão 43 onde os entrevistados são questionados quanto a existência de instruções operacionais padronizadas e políticas de segurança da informação o índice de concordância apresentou um percentual de 91,67% e apenas 8,33% discordaram quanto a aderência do que é preconizado pelo COSO.

A despeito do que foi investigado na questão 45 quanto a adoção de medidas disciplinares em caso de fraudes ou desvios, a fim de apurar responsabilidades. As respostas indicam que 95,83% dos respondentes demonstram um elevado grau de concordância quanto a existência de medidas disciplinares, enquanto 4,17% demonstram um baixo grau de concordância.

A Tabela 5 apresenta os resultados das questões que abordam sobre o componente “Definição de objetivos”.

Tabela 5 - Definição de Objetivos

Definição (ou Fixação) de objetivos	Frequência %				Média
	AD	ACM	AC	Total	
12. A instituição tem missão e objetivos definidos e formalizados, e estes são compreendidos e compartilhados por todos os servidores.	4,17	8,33	87,50	100	7,71
13. Todos os níveis da organização (setores / departamentos) têm objetivos relacionados à eficiência e eficácia operacional fixados e comunicados.	8,33	12,50	79,17	100	6,83
14. É prática da instituição estabelecer um plano estratégico, contendo objetivos claros, que conduzam ao atingimento de sua missão.	4,17	8,33	87,50	100	7,58
15. Os objetivos relacionados à conformidade (atendimento das questões legais) estão formalizados, atualizados e são divulgados.	4,17	8,33	87,50	100	7,50

16. É prática da instituição mensurar o nível de atingimento de seus objetivos.	12,50	8,33	79,17	100	6,71
Média Geral	6,67	9,17	84,17	100	7,27

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

Quanto ao componente “Definição de Objetivos”, a média geral demonstrou que as instituições possuem similaridade ao que é recomendado pelo COSO com o sistema de controle adotado pelas instituições de ensino, representando um percentual de 93,33% de concordantes sendo que 9,17% concordam moderadamente, enquanto 6,67% da média geral representa respondentes que discordaram quanto à similaridade.

Na questão 12, investigou-se se as instituições têm missão e objetivos definidos e formalizados, e se são compartilhados e compreendidos pelos servidores. Conforme a pesquisa 95,83% demonstraram concordar com a premissa do COSO, dentre os concordantes 8,33% apresentaram concordância moderada.

Quando questionados se todos os níveis da organização têm objetivos relacionado a eficiência e eficácia operacional fixados e comunicados (Questão 13), houve uma alteração no percentual em relação a outras repostas do componente em questão. Apesar da maioria (79,17%) perceber um alto nível de similaridade com as recomendações do COSO, o percentual de concordância moderada aumentou para 12,50% e ou de discordância para 8,33%.

Na questão 16 questionou-se se é prática da instituição mensurar o nível de atingimento de seus objetivos, onde foi verificado o maior nível de discordância em relação a “definição dos objetivos”, sendo que 12,50% apresentaram discordar quanto conformidade como as premissas do COSO. Os níveis de concordância e concordância moderada apresentara percentuais de 79,17% e 8,33% respectivamente.

A tabela 6 apresenta a distribuição da frequência relativa e a média das respostas dos servidores relativas à “identificação dos eventos”

Tabela 6 - Identificação de Eventos

Identificação de Eventos	Frequência %				Média
	AD	ACM	AC	Total	
17. Há clara identificação dos processos críticos que podem inviabilizar a consecução dos objetivos e metas da instituição.	4,17	16,67	79,17	100	6,79
18. A importância de identificar os tipos de eventos prováveis que afetam a instituição, sejam estes “riscos” ou “oportunidades”, é reconhecida pelos tomadores de decisão.	8,33	0,00	91,67	100	7,21
19. 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.	8,33	12,50	79,17	100	6,71
20. Fatores econômicos (ex: oscilações de preço); políticos (ex: novas leis e regulamentos); sociais (alterações nas condições demográficas) e tecnológicos, também são identificados pela instituição.	8,33	4,17	87,50	100	7,50

Média Geral	7,29	8,33	84,38	100	7,05
--------------------	-------------	-------------	--------------	------------	-------------

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

A tabela 6, mostra que é procedimento das instituições a prática de identificação dos eventos ligado ao risco. Conforme a pesquisa demonstra 91,67% apresenta concordância entre as práticas da instituição com as premissas do COSO. Vale destacar os percentuais de respostas registradas na área de concordância moderada nas questões 17 (16,67%) e 19 (12,50%), que tem perguntas relacionadas a identificações de fatores como prevenção de riscos. Onde apresentaram valores que chamam atenção comparando-se as outras questões (18 e 19), indicando que mesmo concordando com essa premissa em suas instituições ainda ela é moderadamente perceptível.

A questão 18 apresentou o maior percentual (91,67%) de concordância de acordo com as premissas do componente em questão, enquanto apenas 8,33% discordaram da existência dessa premissa na instituição. Esses dados sugerem que na instituição os tomadores de decisão importam-se em identificar os tipos de eventos prováveis que afetam a organização.

A tabela 7 apresenta as frequências relativa e média das questões fundamentadas conforme os princípios do componente “Avaliação de risco”.

Tabela 7- Avaliação de Riscos

Avaliação de Riscos	Frequência %				Média
	AD	ACM	AC	Total	
21. 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.	16,67	20,83	62,50	100	6,63
22. 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.	29,17	8,33	62,50	100	6,38
23. A instituição se preocupa em antecipar riscos futuros, a partir do monitoramento do ambiente interno e externo.	20,83	12,50	66,67	100	6,46
24. 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.	29,17	8,33	62,50	100	6,63
46. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da instituição?	70,83	0,00	20,83	91,67	1,50
Média Geral	33,33	10,00	55,00	100	5,52

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

Quanto a “Avaliação de riscos” a tabela 7 mostra que há uma representatividade de 55,00% na área de concordância, sendo esse o componente com o índice que menos se alinha com as premissas, apesar de apresentar um resultado positivo. Já os servidores que discordam da existência desses princípios nas instituições representam 33,33%.

Conforme demonstra a questão 21, 62,50 % dos respondentes concordam em elevado grau que é prática das instituições os diagnósticos dos riscos envolvidos em seus processos estratégicos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los, 20,83% concordaram moderadamente e 16,67% discordaram desta prática. Nas questões 22 e 24 que tratam de avaliação contínua e gerenciamento e a identificação de riscos existentes no processo, apresentaram graus similares, apresentando 62,50% de concordância, 8,33% de concordância moderada e 29,17% de discordância quanto aos princípios questionados.

Na análise da questão 23 onde investiga se a instituições se preocupa em antecipar riscos futuros 66,67% afirmaram concordar com a aderência da premissa questionada, enquanto 12,50% apresentaram um grau de concordância moderado e 20,83% discorda de tal prática. Em relação a questão 46, 70,83% apresentaram elevado grau de discordância, porém essa é uma resposta positiva, visto que ela questiona sobre a existência de fraudes e perdas decorrentes a fragilidade dos processos internos da instituição. As respostas desse questionamento reforçam quanto ao bom funcionamento do controle interno das instituições investigadas. A tabela 8 traz resultados inerentes ao componente “Respostas ao risco”.

Tabela 8 - Respostas aos Riscos

Resposta aos Riscos	Frequência %				Média
	AD	ACM	AC	Total	
25. 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.	8,33	8,33	83,34	100	6,92
26. A instituição estabelece níveis de tolerância aos riscos, aceitando os riscos de baixo impacto.	16,67	12,50	70,83	100	6,71
27. Os riscos identificados como de alto impacto, mas de baixa probabilidade de ocorrência, são compartilhados (ex: aquisição de seguros, terceirização de uma atividade).	12,50	12,50	75,00	100	7,21
Média Geral	12,50	11,11	76,39	100	6,94

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

A partir dos resultados obtidos na tabela 8 nota-se que houve uma concordância com relação a adoção das práticas mencionadas, representando de forma geral 87,50% dos entrevistados concordantes e 12,50% que discordam da existência dessas premissas em suas instituições. Percebe-se, que existiu uma concordância quanto à afirmação de que é prática da instituição frente aos riscos identificados é a de desenvolver estratégias para gerenciá-los, ou evitá-los (questão 25). Representaram o grau de respondentes concordantes 91,67% confirmaram a prática da premissa em questão, enquanto 8,33% discordaram da prática desse procedimento nas instituições.

Na questão 26 em que se trata do estabelecimento de um nível de risco aceitável, evidenciou uma representatividade de 83,83% de concordância, entretanto 16,67% discordaram quanto a existência desse processo. Dos respondentes que concordaram 12,50% apresentaram níveis de concordância moderada quanto ao questionamento. Ao ser questionados se havia

compartilhamento de riscos identificados como de alto impacto, mas de baixa probabilidade de ocorrência (questão 27), obteve-se resultados favoráveis quanto ao grau de concordância, representando 87,50% que afirma que esse tipo de procedimento preconizado pelo COSO é praticado pela instituição. Para 12,50% dos servidores respondentes, esse tipo de procedimento não é praticado pela instituição.

Tabela 9 - Procedimento de Controle

Procedimentos de Controle	Frequência				Média
	AD	ACM	AC	Total	
28. É prática da instituição estabelecer políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção, como resposta aos riscos identificados.	12,50	16,67	70,83	100	6,71
29. As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente para diminuição dos riscos identificados.	12,50	8,33	79,17	100	6,71
30. A instituição possui medidas eficazes para garantir a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis ao setor público.	4,17	8,33	87,50	100	7,29
31. 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.	4,17	12,50	83,33	100	7,38
32. As atividades de controle existentes são suficientes para assegurar a execução eficaz das respostas aos novos riscos detectados.	20,83	16,67	62,50	100	6,17
Média Geral	10,83	12,50	76,67	100	6,85

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

A partir dos dados coletados na tabela 9 sobre as premissas relacionadas ao componente “Procedimento de controle”, evidencia-se que as instituições realizam procedimentos de controle, conforme concordam 89,17% dos respondentes. Para 10,83% dos respondentes as instituições não se adequam às premissas sugeridas pelo COSO. Analisando as questões 28 e 29, em ambas as questões obteve resultados favorável quanto a aderência das orientações do COSO, com representatividade de 87,50%, sendo que a questão 28 apresentou um grau de concordância moderada de 16,67% enquanto a questão 27 apresentou 8,33% de concordância moderada. Quanto as discordâncias, em ambas, ficaram evidenciado que para 12,50% dos respondentes esses princípios preconizados pelo COSO não são perceptíveis nas instituições.

Na questão 30 e 31 foram constatadas repostas uniformes, onde 95,83% concordaram que as instituições possuem medidas eficazes para garantir a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis ao setor público e quanto as atividades de controle praticadas pela instituição. Quanto ao grau de concordância, na questão 30, 8,33% dos servidores indicaram concordar moderadamente e 12,50% para a questão 31.

A questão 32 onde não houve semelhança com as demais questões do componente, apresentou o menor índice de representatividade de do nível de concordância alta com 62,50%

e 16,67 % para índice de concordância moderada, enquanto 20,83% discordaram. Constatando que para alguns dos respondentes os procedimentos são eficazes porem não são eficientes.

Tabela 10 Informação e Comunicação

Informação e Comunicação	Frequência %				Média
	AD	ACM	AC	Total	
33. A informação relevante para a instituição é devidamente identificada, documentada e comunicada tempestivamente aos gestores para a tomada de decisões.	8,33	12,50	79,17	100	7,29
34. Os servidores da instituição recebem mensagens claras quanto ao seu papel e influência de suas atividades para o atingimento dos objetivos fixados.	20,83	0,00	79,17	100	6,58
35. A comunicação das informações perpassa os diversos níveis hierárquicos da instituição, em todas as direções e por toda a sua estrutura.	12,50	12,50	75,00	100	7,00
36. A comunicação da importância e pertinência do gerenciamento de riscos eficaz é transmitida pela alta administração aos gestores da instituição.	16,67	16,67	66,67	100	6,54
47. 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?	8,33	0,00	91,67	100	2,83
Média Geral	13,33	8,33	78,33	100	6,05

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

Quando questionado se as informações relevantes para a instituição são devidamente identificadas, documentadas e comunicadas tempestivamente aos gestores para a tomada de decisões, 91,67% concordaram que é prática da instituição esses procedimentos, dentre estes 12,50% concordaram moderadamente. Quanto a discordância demonstrou uma representatividade de 8,33% das respostas obtidas. Nas questões 34, 35 e 36 abordaram princípios relacionados a transmissão das informações entre os servidores e entre os níveis da instituição onde apresentou-se índices de representatividade semelhantes, obtendo resultados favoráveis. Vale a ressalva para a questão 34 onde não registrou resposta de moderada concordância ficando do dividida apenas em grau mais elevado de concordância (79,17%) e de discordância (20,83%). Quanto a questão 47 obteve-se uma concordância com representatividade de 91,67% e discordância de 8,33% quanto a existências de canais de comunicações e se são eficientes.

Tabela 11 - Monitoramento

Monitoramento	Frequência				Média
	AD	ACM	AC	Total	

37. Auditores externos e internos e assessores fornecem informações periódicas, visando o fortalecimento do gerenciamento de riscos da instituição.	12,50	0,00	87,50	100	7,29
38. O Sistema de Controle interno da instituição é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	20,83	4,17	75,00	100	6,96
39. 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.	29,17	0,00	70,83	100	6,25
40. 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).	20,83	0,00	79,17	100	6,83
41. O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria do desempenho da instituição, sendo adequado a partir das avaliações sofridas.	12,50	8,33	79,17	100	7,17
Média Geral	19,17	2,50	78,33	100	6,90

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

A tabela 11 mostra que 78,33% dos servidores respondentes concorda com a existência de premissas relacionada ao componente “Monitoramento” instituídas pelo COSO, 2,50% concordam moderadamente e 19,17% discordam da existência dessas premissas relacionadas ao COSO nas instituições de ensino. Na questão 37, ao analisar se os auditores externos e internos e assessores fornecem informações periódicas, visando o fortalecimento do gerenciamento de riscos da instituição, evidenciou que 87,50% dos respondentes afirma que é prática da instituição esse procedimento, enquanto 12,50% discordam da existência de tal procedimento.

Na questão 38, 75,00% dos entrevistados concordam que o Sistema de Controle interno da instituição é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo, já para 20,83% não concorda com que tal procedimento seja praticado pela instituição de ensino. Ao indagar sobre a prática de sessões de planejamento e outras reuniões (questão 39), 70,39% dos entrevistados afirma que essa prática é adotada pela instituição de ensino analisada e 29,17% dos respondentes discordam da existência de tais práticas preconizadas pelo COSO. Já na questão 40 verificou se a atividade de monitoramento se dá por meio de atividades gerenciais contínuas e atividades pontuais, onde 79,17% representaram maior.

4.3 Análise do grau de aderência ao *Framework* COSO ERM

Assim como na pesquisa de Araújo (2014), para a análise do grau de aderência do sistema de controle interno das instituições de ensino federais do estado de Pernambuco, às recomendações do framework COSO ERM, utilizou-se como base para cálculo as notas atribuídas pelos respondentes para cada questão (1 a 10), multiplicando com os valores de ponderação atribuídos pelos especialistas para os componentes do framework, conforme

detalhado na metodologia. Com base na soma dos resultados de todos os componentes foi possível obter o resultado geral da percepção dos respondentes.

Quanto a percepção dos respondentes em relação ao grau de aderência dos sistemas de controle interno às recomendações do COSO ERM, a pesquisa evidenciou que as percepções dos respondentes se dividiram entre os 5 níveis. No nível 1 onde o grau de aderência é considerado incipiente, apontou que 12,50% dos respondentes pontuaram de 1 a 4. No nível 2 onde as pontuações maiores que 4 até 6, considera o nível como regular registrou uma representatividade de 18,45% conforme a percepção dos respondentes. No nível 3, registrou 50,83% das respostas coletadas com pontuação maiores que 4 até 6 considerando o nível com bom conforme a percepção dos respondentes. No nível 4 onde os resultados são considerados muito bom, 10,48% dos respondentes atribuíram pontuação com valores maiores que 8 até 9 conforme suas percepções. O último nível onde obteve-se valores igual a 10 considerando-se com resultado ótimo 7,74% dos respondentes atribuíram estas notas com base em suas percepções.

No geral, os resultados apontam que a percepção dos servidores das instituições quanto ao grau de aderência às premissas do COSO ERM estão concentradas no nível 3 conforme percepção de 50,83% dos respondentes, considerando o grau de aderência como bom.

Na tabela 12 apresenta-se os resultados obtidos do desempenho dos oito componentes da estrutura de controle interno nas instituições pesquisadas, em relação ao grau de aderência com as recomendações do COSO ERM.

Tabela 12 - Análise do Grau de Aderência

Componentes COSO ERM	Pontuação Mínima	Pontuação Máxima	Pontuação Atingida (Média)	Aderência (%)
Ambiente Interno	0,18	1,80	0,9266	51,48
Definição dos Objetivos	0,09	0,90	0,6540	72,67
Identificações dos Eventos	0,11	1,10	0,7757	70,52
Avaliação de Riscos	0,17	1,70	0,9378	55,17
Respostas aos Riscos	0,12	1,20	0,8333	69,44
Procedimento de Controle	0,12	1,20	0,8220	68,50
Informação e Comunicação	0,11	1,10	0,6655	60,50
Monitoramento	0,10	1,00	0,6900	69,00
Total	1	10	6,305	63,05

Fonte: Elaboração própria com os dados da pesquisa.

Conforme evidencia-se na tabela 12 onde os componentes do COSO ERM apresenta níveis de aderência favoráveis. Foi percebido como componente mais alinhado as premissas do coso o componente “Definições dos Objetivos” e como menos alinhado o componente “Ambiente de controle”.

Respondendo o problema desta pesquisa, considerou-se o resultado da soma dos oito componentes do COSO ERM com o grau de aderência dos sistemas de controle interno com as recomendações do COSO. O resultado obtido nesse estudo apresentou uma pontuação de 6,30 quanto ao grau de aderência nas instituições pesquisadas conforme a tabela 12.

Resultados como o de Araújo (2014) pode servir de comparativo, considerando a utilização do mesmo método para a avaliação. O autor evidenciou em sua pesquisa nota 4,73 quanto ao alinhamento do controle interno da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) às premissas do COSO.

Assim como na pesquisa de Araújo (2014) o componente Fixação dos Objetivos apresentou maior grau de alinhamento com as premissas recomendadas pelo *framework* COSO ERM, porém na pesquisa do autor apresentou índice menor (51,68%) enquanto na pesquisa em questão obteve-se um nível de 72,67%. Diferente da pesquisa do autor, esta pesquisa teve como o componente menos alinhado com as premissas do COSO ERM o componente “Ambiente Interno” com 51,48%, enquanto Araújo (2014) teve como componente menos alinhado “Avaliação de Riscos”. As melhoras nos índices comparado aos do autor pode ser explicado devido as melhorias tecnológicas que vem influenciando na melhoria da eficiência dos sistemas de controle das instituições.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo apresentar a perspectiva dos servidores públicos quanto ao grau de aderência das premissas elaboradas pelo *Framework* COSO ERM nas instituições de ensino federais no estado de Pernambuco. Para isso a pesquisa foi realizada de forma descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa.

Ao analisar o grau de aderência dos oito componentes do Framework (Ambiente de controle, Definição dos Objetivos, Identificação dos eventos, Avaliação de Riscos, Respostas aos Riscos, Procedimento de controle, Informação e Comunicação e Monitoramento) nas instituições de ensino federais do estado de Pernambuco, onde é considerada uma pontuação mínima de 1 e máxima de 10, o grau de aderência obteve pontuação 6,30, resultado considerado bom, conforme avaliação de especialistas para tabela de nível de alinhamento na pesquisa de Araújo (2014).

Dentre os componentes analisados destacou-se como maior grau de aderência Definição dos Objetivos com 72,67%, em seguida com 70,52% ficou Identificação dos eventos. Como os menos alinhados com as premissas do COSO ERM ficaram Avaliação de Risco, com 55,17% e por último Ambiente de Controle com 51,48% representando o componente que apresentou o menor grau de aderência aos princípios sugeridos pelo COSO ERM. Apresentando resultados com pontuações entre a dos componentes citados anteriormente estão: Respostas aos Riscos com 69,44%; Procedimento de Controle com 68,50%; Informação e Comunicação com 60,50%; e Monitoramento com 69,00%.

Conforme a pontuação obtida na pesquisa apenas Ambiente Interno e Avaliação dos Riscos apresentaram resultados em nível regular, os demais componentes apresentaram níveis considerados bons para o grau de aderência ao framework COSO ERM.

Os dados obtidos pela pesquisa contribuem para uma melhor avaliação dos sistemas de controle interno das instituições de ensino federais no estado de Pernambuco tendo em vista

que o COSO serve de parâmetros para mensurar a qualidade dos processos internos, colaborando no cumprimento de objetivos e prevenção de riscos.

A pesquisa obteve como limitação o instrumento de coleta de dados, pois o questionário não possibilita identificar fatores que podem influenciar nas causas que afetam as diferentes percepções. Além disso, o resultado desta pesquisa não poderá ser extrapolado no tempo e no espaço, devido suas limitações, entre elas, a amostra da pesquisa, pois apresenta apenas 24 respostas válidas.

A título de sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se avaliar a qualidade do controle interno em outras instituições no estado de Pernambuco, como também em outros estados, bem como investigar fatores que influenciem as divergências entre as percepções.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, D. J. C.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C.; RAMOS, F. S. Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a Ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, p. 39-58, 2016.

ARAÚJO, J. G. R. de. Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM: um estudo na Universidade Federal da Paraíba. 2014. 101 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2014.

ATTIE, W. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1998.

BRANDÃO, J. F. Sistemas de controle interno e transparência pública: estudo de caso da Universidade Federal de Alagoas. 2015. 135 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Atuariais e Finanças) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p.68. 2015.

CARDIN, S. A.; GUIMARÃES, F. R. F. B.; BARBOSA, M. V.; MONTEIRO, A. de S. Controle Interno na Administração Pública como ferramenta para economicidade de processos. In: XII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, Rezende – RJ, 28-30 de outubro de 2015.

CARVALHO, N., A. A.; SILVA, L. C. Critérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2009.

COSO. Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário Executivo, traduzido em 2013. Publicado em 1992, recuperado em 2007. 2013.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada. 2007. Disponível em:<[https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary Portuguese.pdf](https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary_Portuguese.pdf)> Acesso em: 14/09/2020.

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

CREPALDI, S. A. Contabilidade gerencial: Teoria e Prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas. 2013, p. 79-472.

DIAS, S. V. dos S. Manual de Controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos de processos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, DF, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

GARCIA, P. P. G., Kinzler, L., & Rojo, C. A. Análise dos sistemas de controle interno em empresa de pequeno porte. Interface. 2014.

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

MIRANDA, J. Controle interno baseado na metodologia COSO: Um estudo de caso aplicado à Fundação Araucária de apoio ao desenvolvimento científico e tecnológico do estado do Paraná. Monografia de especialista MBA. UFPR, Curitiba PR. 2017.