



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
NÚCLEO DE ALTOS ESTUDOS AMAZÔNICOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO PÚBLICA**

CELSO MAIA DE SOUZA

**CONTROLES INTERNOS EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO
SUPERIOR: UM ESTUDO EM IFES DO ESTADO DO PARÁ**

**BELÉM
2020**

CELSO MAIA DE SOUZA

CONTROLES INTERNOS EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO

SUPERIOR: UM ESTUDO EM IFES DO ESTADO DO PARÁ

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Federal do Pará na linha de pesquisa gestão das organizações públicas – PPGGP para obtenção do Título de mestre.

Orientador: Prof. Dr. José Augusto Lacerda Fernandes

BELÉM
2020

Dados Internacionais de Catalogação de Publicação (CIP)

Sistemas de Biblioteca da Universidade Federal do Pará

Souza, Celso Maia de, 1985

Controles Internos em Instituições Federais de Ensino Superior: Um estudo em IFES do Estado do Pará / Celso Maia de Souza. – 2020.

137 f.: il.; 29 cm.

Inclui bibliografias

Orientador: José Augusto Lacerda Fernandes.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Pará, Núcleo de Altos Estudos Amazônicos, Programa de Pós-graduação em Gestão Pública, Belém, 2020.

1. Administração Pública. 2. IFES. 3. Controle Interno. 4. Avaliação por maturidade. I. Fernandes, José Augusto Lacerda, Orientador. II. Título

CDD 22 ed. 351.81

CELSO MAIA DE SOUZA

**CONTROLES INTERNOS EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO
SUPERIOR: UM ESTUDO EM IFES DO ESTADO DO PARÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública da Universidade Federal do Pará na linha de pesquisa gestão das organizações públicas – PPGGP para obtenção do Título de mestre.

Orientador: Prof. Dr. José Augusto Lacerda Fernandes

Aprovado em: 14 de janeiro de 2020.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. José Augusto Lacerda Fernandes
Orientador - PPGGP/NAEA/UFPA

Prof. Dr. Anderson Roberto Pires e Silva
Examinador Externo - NAEA/UFPA

Prof. Dr. Carlos André Corrêa de Mattos
Examinador interno - NAEA/UFPA

AGRADECIMENTOS

Agradeço sempre a DEUS, por tudo que me proporcionou.

Aos meus familiares, em especial, aos meus pais, por terem me proporcionado todas as oportunidades e condições dentro das suas possibilidades, de ter estudado e chegado até aqui, mesmo diante de todas as dificuldades que enfrentamos juntos e a minha irmã que também caminha nas trilhas da educação.

À minha namorada por me acompanhar e apoiar em todas as fases desta etapa pessoal, profissional e acadêmica.

Aos meus avós por lembrarem de mim nas suas constantes orações.

À D. Dinah que me apoiou nas primeiras etapas da vida escolar e social.

Agradeço ao professor José Augusto Lacerda Fernandes, pela orientação na pesquisa e aos professores Carlos André Corrêa de Mattos e Anderson Roberto Pires e Silva, que contribuíram com informações valiosas na etapa de qualificação e defesa.

Aos professores e técnicos do Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, pelas contribuições, organização e compromisso com os alunos e curso.

Aos colegas de turma por compartilhar bons momentos em sala de aula e nos corredores, nos dias de pizza.

Agradeço aos colegas da AUDIN/UFPA pelo aprendizado, pelo incentivo e apoio nesta etapa acadêmica.

Enfim, a todos que me querem bem!

E como diria Chicó, personagem de Ariano Suassuna, “Não sei, só sei que foi assim”.

RESUMO

O controle interno é um assunto em constante discussão nos órgãos de controle (CGU, TCU e AUDINs) e nas diversas organizações públicas como as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), compreendendo-se controles internos como um processo que deve ser realizado por todos os membros de uma organização com vistas a garantir que os objetivos institucionais estabelecidos sejam alcançados de forma razoável. Sendo assim, a referida dissertação tem como objetivo geral analisar a maturidade dos controles internos nas estruturas organizacionais administrativas de IFES Superior no Estado do Pará sob a perspectiva dos gestores, a partir de um modelo de maturidade baseado e adaptado do *Control Objectives for Information and related Technology* (COBIT 4.1) e do *framework* COSO II (Ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a risco; atividade de controle; informações e comunicação; e monitoramento), contemplando os níveis de maturidade em: Inicial, Básico, Intermediário, Avançado e Otimizado. No tocante a metodologia, trata-se de um estudo de caso múltiplo, de natureza quantitativa e qualitativa, com abordagem exploratória e descritiva, na qual, empregou-se estatística descritiva com distribuição de frequência para calcular um índice de maturidade que assume valores entre 0,000 (zero) e 1,000 (um), assim quanto mais próximo de 1 (um) maior o nível de maturidade, da mesma forma quanto mais próximo de 0 (zero) menor o nível de maturidade. Os resultados evidenciaram que as IFES encontram-se entre o nível intermediário e avançado de maturidade.

PALAVRAS-CHAVE: Administração pública. IFES. Controle Interno. Avaliação por maturidade.

ABSTRACT

Internal control is a subject under constant discussion in the control bodies (CGU, TCU and AUDINs) and in several public organizations such as the Federal Institutions of Higher Education (IFES), comprising internal controls as a process that must be performed by all the members of an organization with a view to ensuring that the established institutional objectives are reasonably achieved. Thus, the aforementioned dissertation aims to analyze the maturity of internal controls in the administrative organizational structures of IFES Superior in the State of Pará from the perspective of managers, from a maturity model based on and adapted from the Control Objectives for Information and related Technology (COBIT 4.1) and the COSO II framework (Internal environment; goal setting; event identification; risk assessment; risk response; control activity; information and communication; and monitoring), covering the maturity levels at: Initial, Basic, Intermediate, Advanced and Optimized. Regarding the methodology, it is a multiple case study, of quantitative and qualitative nature, with an exploratory and descriptive approach, in which descriptive statistics with frequency distribution were used to calculate a maturity index that assumes values between 0.000 (zero) and 1,000 (one), so the closer to 1 (one) the higher the maturity level, in the same way the closer to 0 (zero) the lower the maturity level. The results showed that the IFES are between the intermediate and advanced levels of maturity.

Keywords: Public administration. IFES. Internal control. Evaluation by maturity.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Expansão do COSO I para o COSO II	37
Figura 2 - Fluxo dos objetivos, riscos e controles institucionais	42
Figura 3 - Organograma nível estratégico da UFPA	62
Figura 4 - Organograma nível estratégico do IFPA.....	63
Figura 5 - Organograma nível estratégico da UFRA	64
Figura 6 - Organograma nível estratégico da UFOPA.....	65
Figura 7 - Organograma nível estratégico da UNIFESSPA.....	66
Figura 8 - Índices dos componentes COSO UFPA	71
Figura 9 - Índice de fragilidade de controles TCU/UFPA	73
Figura 10 - Índices dos componentes COSO UFRA	81
Figura 11 - Índice de fragilidade de controles TCU/UFRA.....	82
Figura 12 - Índices dos componentes COSO UNIFESSPA	90
Figura 13 - Índice de fragilidade de controles TCU/UNIFESSPA	91
Figura 14 - Índices dos componentes COSO UFOPA.....	98
Figura 15 - Índice de fragilidade de controles TCU/UFOPA	100
Figura 16 - Índices dos componentes COSO IFPA	107
Figura 17 - Índice de fragilidade de controles TCU/IFPA.....	108
Figura 18 - Índice geral no nível estratégico das IFES	112

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Normativos sobre controle na administração pública brasileira.....	25
Quadro 2 - Modos de controle social.....	27
Quadro 3 - Classificação dos controles administrativos no Brasil.....	29
Quadro 4 - Formas de controle na vida organizacional.....	32
Quadro 5 - Probabilidade de ocorrência de riscos.....	36
Quadro 6 - Componentes e definições COSO II	37
Quadro 7 - Estrutura de avaliação controles internos TCU	39
Quadro 8 - Abordagens sobre Maturidade	44
Quadro 9 - Dados sobre IFES no Estado do Pará.....	51
Quadro 10 - Participantes previstos e participantes entrevistados	54
Quadro 11 - Significado das afirmativas de avaliação.	55
Quadro 12 - Síntese da análise dos dados.....	55
Quadro 13 - Componentes de análise e assertivas de avaliação.	56
Quadro 14 - Níveis de maturidade adaptadas do COBIT 4.1 e risco associado.	58
Quadro 15 - Síntese dos níveis de avaliação, pontuação atribuída e nível de maturidade.	59
Quadro 16 - Níveis de gestão.....	61
Quadro 17 - Distribuição de frequência das afirmativas UFPA.....	69
Quadro 18 - Nível de maturidade dos componentes COSO UFPA.....	72
Quadro 19 - Controles internos adotados na UFPA	74
Quadro 20 - Distribuição de frequência das afirmativas UFPA.	79
Quadro 21 - Nível de Maturidade dos componentes COSO UFPA.....	81
Quadro 22 - Controles internos adotados na UFPA.....	83
Quadro 23 - Distribuição de frequência das afirmativas UNIFESSPA.....	88
Quadro 24 - Nível de Maturidade dos componentes COSO UNIFESSPA.	90
Quadro 25 - Controles internos adotados na UNIFESSPA	92
Quadro 26 - Distribuição de frequência das afirmativas UFOPA.....	96
Quadro 27 - Nível de Maturidade dos componentes COSO UFOPA.	99
Quadro 28 - Controles internos adotados na UFOPA	101
Quadro 29 - Distribuição de frequência das afirmativas IFPA.	105
Quadro 30 - Nível de Maturidade dos componentes COSO IFPA.....	107
Quadro 31 - Controles internos adotados no IFPA	109
Quadro 32 - Resultados perfil socioprofissional IFES	110

Quadro 33 - Níveis gerais de maturidade das IFES	113
Quadro 34 - Questões componente fixação de objetivos.....	113
Quadro 35 - Questões componente identificação de eventos.....	114
Quadro 36 - Normativos internos sobre controles IFES	115

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição dos participantes quanto ao grau de escolaridade UFPA.....	67
Tabela 2 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes UFPA.....	68
Tabela 3 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UFPA.....	68
Tabela 4 - Distribuição quanto ao tempo de serviço dos participantes na UFPA	69
Tabela 5 - Distribuição do grau de escolaridade dos participantes UFRA	77
Tabela 6 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes UFRA	77
Tabela 7 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes da UFRA	78
Tabela 8 - Distribuição quanto ao tempo de serviço na instituição UFRA.....	78
Tabela 9 - Distribuição quanto ao Grau de escolaridade dos participantes UNIFESSPA	86
Tabela 10 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UNIFESSPA	86
Tabela 11 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UNIFESSPA	87
Tabela 12 - Distribuição quanto ao tempo de serviço na UNIFESSPA.....	87
Tabela 13 - Distribuição quanto ao grau de escolaridade dos participantes UFOPA.....	94
Tabela 14 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes UFOPA	95
Tabela 15 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UFOPA	95
Tabela 16 - Distribuição quanto ao tempo de serviço dos participantes na UFOPA.....	96
Tabela 17 - Distribuição quanto ao grau de escolaridade dos participantes do IFPA	103
Tabela 18 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes do IFPA	103
Tabela 19 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes do IFPA.....	104
Tabela 20 - Distribuição quanto ao tempo de serviço na instituição dos participantes do IFPA.....	104

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	Comitê de Procedimentos de auditoria do Instituto de Contadores Públicos
Certificados	
ANDIFES	Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior
ANPAD	Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em administração CONSUP
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
AUDIN	Auditoria Interna
BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CGU	Controladoria-Geral da União
CNPQ	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
COBIT	<i>Control Objectives for Information and related Technology</i>
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway</i>
ERM	<i>Enterprise risk management</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IFPA	Instituto Federal do Pará
ILB	Instituto Legislativo Brasileiro
IN	Instrução Normativa
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
INTOSAI	Organização internacional das instituições superiores de auditoria
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
ITGI	<i>It Governance Institute</i>
LAIC	Laboratório de Inovação e Controle no Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NAEA	Núcleo de Altos Estudos Amazônicos
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PNE	Plano Nacional de Educação
RAPI	Rede Amazônica de Pesquisa Interdisciplinar
SPELL	<i>Scientific Periodicals Electronic Library</i>
TCEs	Tribunal De Contas Dos Estados

TCMs	Tribunal De Contas Dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFRA	Universidade Federal rural da Amazônia
UJ	Unidades jurisdicionadas
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e sudeste do Pará

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	Contextualização.....	16
1.2	Objetivos.....	19
1.3	Justificativa.....	20
1.4	Estrutura da dissertação.....	21
2	REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO	22
2.1	Administração pública e Controle - Considerações gerais.....	22
2.2	Aspectos conceituais sobre Controles	26
2.3	Controle externo na administração pública	30
2.4	Controles internos na administração pública	32
2.5	Framework de controle COSO I e COSO II (ERM)	36
2.6	Avaliação do controle interno por meio de modelo de Maturidade.....	41
2.7	Estudos sobre maturidade de controles internos na administração pública.....	46
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	50
3.1	Classificação da pesquisa	50
3.2	Universo e amostra	51
3.3	Coleta de dados.....	52
3.4	Tratamento dos dados	57
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	60
4.1	Caracterização das Instituições pesquisadas	60
4.1.1	Características UFPA	62
4.1.2	Características IFPA	62
4.1.3	Características UFRA	63
4.1.4	Características UFOPA.....	64
4.1.5	Características UNIFESSPA.....	65
4.2	Resultados gerais da coleta de dados	66
4.2.1	Descrição e análise dos resultados UFPA.....	66
4.2.1.1	Perfil do nível estratégico UFPA.....	66
4.2.1.2	Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico UFPA.....	69
4.2.1.3	Maturidade no nível estratégico UFPA	71
4.2.1.4	Controles internos adotados pelo nível estratégico UFPA	73
4.2.2	Descrição e análise dos resultados UFRA	76
4.2.2.1	Perfil do nível estratégico UFRA	76
4.2.2.2	Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico da UFRA.....	78
4.2.2.3	Maturidade no nível estratégico da UFRA	80
4.2.2.4	Controles internos adotados pelo nível estratégico da UFRA	83
4.2.3	Descrição e análise dos resultados UNIFESSPA.....	85
4.2.3.1	Perfil do nível estratégico UNIFESSPA.....	85
4.2.3.2	Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico UNIFESSPA.....	88
4.2.3.3	Maturidade no nível estratégico da UNIFESSPA	89
4.2.3.4	Controles internos adotados pelo nível estratégico da UNIFESSPA	92
4.2.4	Descrição e análise dos resultados UFOPA.....	93
4.2.4.1	Perfil do nível estratégico UFOPA.....	94
4.2.4.2	Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico da UFOPA	96
4.2.4.3	Maturidade no nível estratégico da UFOPA	98
4.2.4.4	Controles internos adotados pelo nível estratégico da UFOPA	100
4.2.5	Descrição e análise dos resultados IFPA	102

4.2.5.1	Perfil do nível estratégico IFPA.....	102
4.2.5.2	Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico do IFPA	104
4.2.5.3	Maturidade no nível estratégico do IFPA	106
4.2.5.4	Controles internos adotados pelo nível estratégico do IFPA.....	109
4.3	Considerações gerais dos resultados.....	110
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	116
	REFERÊNCIAS.....	118
	APÊNDICES.....	126
	APÊNDICE A – Questionário	127
	APÊNDICE B – 11 medidas para o aumento do nível de maturidade das IFES.....	137

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), segundo a Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES) (2017, p. 5) constituem um sistema público de Universidades Federais que fornecem uma rede de equipamentos públicos e serviços que atendem à população, nas mais diversas áreas como saúde em seus hospitais, clínicas e laboratórios; Museus; Teatros; Cinemas; Escolas de música, teatro e dança; Agências de inovação; Incubadoras de empresas de base tecnológica e parques de ciência e tecnologia; Clínicas de direitos humanos; Escritórios de assistência jurídica; Serviços de atenção à saúde mental e escritórios modelo. Portanto, são instituições de grande relevância para o desenvolvimento do país, pois promovem educação, ciência, arte, cultura e cidadania.

As IFES têm como atividades principais o ensino, a pesquisa, a extensão, a cultura em geral e possuem finalidades, funções básicas, estruturas administrativas, que estão descritas em seus estatutos, regimentos e conselhos deliberativos que contam com a participação de professores, servidores técnicos administrativos e alunos. Elas possuem características próprias em relação a outras instituições, em função de sua constituição, finalidades e área de atuação. Para isso, organizam e planejam suas ações de forma que seus recursos sejam usados o mais racionalmente possível, desempenhando as atividades de forma eficaz e exemplar (FORPLAD, 1995).

Neste sentido, as IFES localizadas na Região Amazônica, em especial no Estado do Pará, segundo a Rede Amazônica de Pesquisa Interdisciplinar - RAPI (2016) assumem o compromisso de serem vetores de mudança do atual cenário, no qual, se encontram os Estados da região, em termos de desenvolvimento e incorporação de novos conhecimentos, tecnologias e inovações, a fim de que sejam criadas as condições objetivas necessárias ao atendimento crescente das demandas sociais, e assim contribuir de modo mais acentuado para o desenvolvimento local.

Além disso, Segundo Marinho (1998), as IFES brasileiras como componentes do sistema de ensino superior do país são essenciais no seu desenvolvimento econômico, contudo os recursos públicos disponíveis para distribuição entre as universidades públicas brasileiras são escassos, haja vista, esses recursos para alocação nas IFES estarem associados

a limitações constitucionais, que restringem a distribuição das verbas de manutenção entre custeio e capital.

O que se observa, nas recentes políticas de contingenciamento orçamentário e financeiro implantadas pelo Governo Federal - Emenda constitucional Nº 95, DE 2016 (BRASIL, 2017b), que impôs, por duas décadas, limites para as despesas primárias, a exemplo da educação, que passa a ter seus investimentos correspondentes à inflação do ano anterior, corrigidas pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e não mais a vinculações orçamentárias pré-definidas, ou seja, é de se prever redução de recursos, e, por conseguinte, o não atendimento a metas e estratégias do Plano Nacional de Educação (PNE), segundo De Oliveira e Silva (2018).

Logo, o cenário atual no tocante à gestão pública das IFES, como as Universidades e Institutos, apresenta-se bastante instável e limitado diante da crescente demanda social pelos serviços públicos e da diminuição cada vez maior de recursos, conforme se observa nos recentes decretos de contingenciamento, colocando as IFES numa situação mais complexa quando se trata de definir as suas tarefas a executar. Pois, segundo Platt Neto e Cruz (2008, p. 54) “o Governo Federal brasileiro apresenta gastos expressivos na composição do orçamento público, todavia, comparativamente, seu valor apresenta expressividade baixa, em relação ao total das despesas orçamentárias”, decorrendo em parte das funções assumidas pelo governo e preconizadas pela constituição, como a que rege a aplicação anual pela União, de nunca menos de dezoito por cento (18%) da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme o artigo 212 da CF/88:

[...] A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL, Art. 212, 2017).

Neste contexto, as IFES para realizarem sua função institucional necessitam de ferramentas como o controle interno, que segundo Tribunal de Contas da União – TCU (2009) tem muito a contribuir para que as instituições alcancem seus objetivos, maximizem seus resultados e previnam contra erros, fraudes e malversação dos recursos públicos. Compreendendo-se o controle interno, como:

[...] Um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: Eficácia e eficiência das operações; Confiabilidade das demonstrações financeiras; Conformidade com leis e regulamentos cabíveis (AUDIBRA, 2007, p. 119).

Essa compreensão sobre controles internos feita pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) e sua aplicabilidade no contexto organizacional implica ao gestor a necessidade conhecer quais controles a instituição possui ou em que nível de maturidade eles estão para que a tomada de decisões seja tempestiva, confiável e segura, compreendendo-se maturidade, segundo Capovilla (2016, p. 18), como:

[...] um conjunto estruturado de elementos que descrevem as características de processos eficazes em diferentes estágios de desenvolvimento e que estabelecem um caminho evolutivo antecipado, desejado ou típico e que serve aos propósitos de diagnóstico, evolução e comparação das capacidades desses processos.

Diante a importância do controle para a gestão das instituições, os órgãos de controle têm recomendado, a exemplo da IN nº 01/CGU de 2016: Fortalecer a gestão, aperfeiçoar os processos e o alcance dos objetivos organizacionais, por meio de criação e aprimoramento dos controles internos da gestão, da governança e sistematização da gestão de riscos; Responsabilização de todos os agentes internos da Unidade pela efetividade implementação dos Controles Internos da Gestão e da Política de Gestão de Riscos; A sistematização desses processos de controle internos em propostas de normas e regulamentos para a Instituição como um todo; Por fim, propor um ambiente necessário à conscientização dos servidores, tanto quanto a sua importância, como também pelo pleno atendimento, de modo eficiente e eficaz, às demandas institucionais.

Visto isto, as IFES em seus planejamentos de desenvolvimento institucional (UFPA/PDI 2016-2025, p. 34; UFRA/PDI 2014-2024, p. 18; IFPA/PDI 2014-2018, p. 226; UFOPA 2012-2016, p. 41; UNIFESSPA 2014-2019, p. 35) consideram dentro da sua gestão administrativa o melhoramento e fortalecimento da governança e dos processos de controles internos administrativos considerando-os como elementos estratégicos para alcançar resultados.

Além disso, o TCU em 2018 promoveu auditoria operacional, por meio de questionários autoavaliativos, em 287 instituições do Poder Executivo Federal para avaliar a exposição desses órgãos ao risco de fraude e corrupção, no qual, buscou-se avaliar e propor melhorias nos controles associados à prevenção de fraude e corrupção nas seguintes áreas: Gestão da Ética e Programa de Integridade; Transparência e *Accountability*; Governança e Auditoria Interna; Gestão de Riscos e Controles Internos; Designação de Dirigentes - Acórdão Nº 2604/2018 (BRASIL, 2018).

Dessa forma, observa-se que tanto as IFES como os órgãos de controle (CGU e TCU), têm considerado importante o fortalecimento dos controles internos para o melhoramento da

gestão e para prevenção de fraude e corrupção que tanto é demandado pela sociedade com vistas à prestação de serviços públicos de qualidade.

E nesse contexto, surge à pergunta problema desta pesquisa: Qual o nível de maturidade dos controles internos nas estruturas organizacionais administrativas das IFES no Estado do Pará? A partir dessa pergunta problema os objetivos da proposta de pesquisa são delineados:

1.2 Objetivos

Objetivo Geral:

- Analisar a maturidade dos controles internos nas estruturas organizacionais administrativas de Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no Estado do Pará sob a perspectiva dos gestores.

Objetivos Específicos:

- 1) Descrever os controles internos no âmbito estratégico das estruturas administrativas das IFES no Estado do Pará;
- 2) Avaliar a maturidade dos controles internos a partir de proposta de metodologia que utiliza a estrutura conceitual de maturidade do COBIT 4.1 e os componentes do COSO ERM (COSO II) aplicada às seguintes instituições: Universidade Federal do Pará (UFPA), Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA), Instituto Federal do Pará (IFPA), Universidade Federal do Oeste do Pará (UFOPA) e a Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA).

1.3 Justificativa

A atual limitação de gastos públicos na área da educação impõe às IFES o aperfeiçoamento por parte dos gestores e do ambiente organizacional, de contínua adaptação dos processos com vistas ao alcance dos objetivos e resultados institucionais de modo eficiente, eficaz e efetivo. E, considerando os normatizados jurídicos, produções acadêmicas, o controle social e as recomendações por parte dos órgãos de controle como a Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de contas da união (TCU), a pesquisa sobre o nível de maturidade dos controles internos nas IFES, faz-se necessária, pois pode agregar informações e subsidiar o gestor na tomada de decisões.

Academicamente traz a discussão sobre a avaliação por meio de um modelo de maturidade (COBIT 4.1) em controles internos a partir dos oito componentes do COSO II aplicados em IFES, pois em pesquisa realizada em banco de dados nacional (CAPES/MEC; BDTD; *SPELL*), constatou-se poucos trabalhos nos últimos dez anos e dentre os quais (AZEVEDO, 2017; CAPOVILLA, 2016; SILVA, 2016; TEIXEIRA, 2008; RODRIGUES, 2015), tendo como modelo predominante os cinco componentes do COSO I para análise dos controles internos em organizações governamentais.

Além disso, a pesquisa em termos de contribuição e relevância para o gestor, Instituição e sociedade, vem somar com um dos elementos requeridos no relatório anual de gestão (no Item Controle interno e Governança), no qual, as IFES devem prestar contas, dos recursos públicos administrados e das informações sobre os controles internos da instituição adotados. Mais recentemente, a administração pública Federal, no tocante aos controles internos, vem recomendando o atendimento da Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016 que prevê: O fortalecimento da gestão, o aperfeiçoamento dos processos e o alcance dos objetivos organizacionais, por meio da criação e aprimoramento dos controles internos da gestão, da governança e sistematização da gestão de riscos (BRASIL, 2016).

Deste modo, a pesquisa sobre maturidade dos controles internos em IFES pode: Contribuir com informações para comunidade acadêmica sobre o tema; Para a gestão das IFES que passam a ter um modelo de ferramenta (COBIT 4.1 e COSO II) que retrate o nível de maturidade sobre controles internos presentes nas instituições; Para outras organizações afins que podem utilizar com as respectivas adaptações a sua realidade o modelo de análise empregado. E para sociedade em geral, que passa a ter instituições mais instrumentalizadas.

1.4 Estrutura da dissertação

A dissertação está estruturada em cinco partes, incluindo esta parte introdutória que apresenta a contextualização sobre o assunto em termos da relação dos controles internos e IFES, a questão problema que norteou a referida pesquisa, os objetivos da dissertação, a justificativa da pesquisa em relação à relevância e importância para produção acadêmica, para gestão pública e para sociedade.

Na segunda parte é feita uma revisão teórica-empírica sobre os controles internos para fundamentar a dissertação, buscando inicialmente apresentar de modo geral a relação entre administração pública e controle, depois é feita uma revisão bibliográfica e conceitual sobre controles nas suas diversas abordagens, em seguida é feita uma descrição dos *Framework* de controle COSO I, COSO II (ERM) e COBIT 4.1, e por fim, apresentando o estado da arte de pesquisas (dissertações) sobre controle internos e nível de maturidade realizadas no Brasil nos últimos anos, contemplando os objetivos e resultados alcançados pelas pesquisas.

Na terceira parte, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para alcançar os objetivos traçados para esta dissertação, assim como as etapas desenvolvidas, iniciando-se pela classificação da pesquisa que é do tipo exploratório e descritiva quanto aos objetivos, quantitativa e qualitativa em relação à natureza da pesquisa e um estudo de caso múltiplo em relação à escolha do objeto (cinco IFES), haja vista querer responder como os gestores avaliam os controles internos, conforme proposta de metodologia que visa avaliar a maturidade; Em seguida é delimitado o universo e amostra da pesquisa que foram selecionados em razão da relevância financeira de recursos recebidos pelo Ministério da Educação – MEC e quantidade de alunos matriculados, por fim apresentam-se as características das instituições pesquisadas e como ocorreu a coleta e tratamento dos dados.

Na quarta parte, são apresentados os resultados e análise dos dados obtidos por meio levantamento bibliográfico documental e dos questionários aplicados aos servidores do nível de gestão estratégico da UFPA, UFRA, IFPA, UFOPA e UNIFESSPA.

Na última parte são feitas as considerações finais, seguida das referências bibliográficas utilizadas e apêndices anexados à dissertação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

O presente capítulo discorrerá sobre o referencial teórico-empírico para esta dissertação, buscando apresentar de modo geral a relação entre administração pública e controle, em seguida é feita uma revisão bibliográfica e conceitual sobre controles, depois é feita uma breve descrição dos *Framework* de controle COSO I, COSO II (ERM) e COBIT 4.1, e por fim, apresenta-se o estado da arte de pesquisas (dissertações) sobre controle internos e nível de maturidade realizadas no Brasil nos últimos anos.

2.1 Administração pública e Controle: Considerações gerais

Os primeiros estudos referentes à administração pública brasileira, segundo Nascimento (2014), remetem ao século XIX e ao político brasileiro Paulino José Soares de Sousa, conhecido como visconde do Uruguai, que escreveu o livro “Ensaio sobre direito administrativo” em 1862, sendo considerada uma obra marco da administração pública brasileira, discorrendo que havia no Brasil a necessidade de criar uma administração centralizada e com princípios que alcançassem todas as regiões do país, ou seja, temos nessa concepção a noção de que o Estado e administração pública deveriam se encarregar de regular e gerir o espaço público, que no contexto da obra, mostram o Brasil e a América latina passando por movimentos separatistas em seus territórios, portanto, temos o Estado sendo provocado a atender por meio da sua administração as demandas sociais.

Corroborando para noção de administração pública de alguns autores (DI PIETRO 2018; ALEXANDRINO; PAULO, 2011), que a entendem como atividade que busca por meio do planejamento, da direção e comandos, executar um conjunto de ações com vistas a alcançar um resultado útil, de um objetivo traçado, que no caso da administração pública é o bem coletivo. Para os autores, a administração pública se manifesta em dois sentidos um de caráter objetivo, material ou funcional, que diz respeito às atividades que o Estado desenvolve sob regime jurídico total ou parcialmente público para obtenção dos interesses coletivos.

O outro sentido que a administração pública possui é o de caráter subjetivo, formal ou orgânico que diz respeito aos órgãos, pessoas jurídicas e os agentes aos quais à lei designa o exercício da função administrativa do Estado. Enquanto que, para Meirelles (2012), a administração pública como aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços com vistas à satisfação das necessidades coletivas e com sujeição ao ordenamento jurídico

vigente, não oferece contornos claros para defini-lá, quer pela diversidade de sentidos da própria expressão, quer pelas diferentes atividades administrativas desenvolvidas no âmbito do público, contudo diante da diversidade, apresenta que a administração pública na sua essência, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade e de acordo com a finalidade das demandas coletivas de um Estado de direito.

Estado de direito que pressupõem alinhamento a normas e o estabelecimento de tipos e formas de controle de atuação administrativa visando à defesa da própria administração e dos direitos dos administrados (MEIRELLES, 2012).

Neste sentido, para executar o exercício de suas funções a administração pública deve manter controle sobre seus próprios atos e dos seus agentes (controle administrativo); Sujeitar-se ao controle legislativo ou parlamentar, no qual, há o controle sobre determinados atos e agentes do poder executivo; Por fim, sujeitar-se ao controle judicial, nos casos de ilegalidades cometidas nos atos de qualquer dos poderes (ALEXANDRINO, 2011; MEIRELLES, 2012). O primeiro controle é uma espécie de controle interno, realizado no âmbito da organização que emana o ato, enquanto que, os dois últimos são formas de controle externo, exercidos por órgãos alheios à atividade administrativa (GARCIA; ALVEZ, 2017).

Logo, nesse contexto e em termos gerais, o “controle” na administração pública brasileira (DI PIETRO, 2018; ALEXANDRINO; PAULO, 2011; MEIRELLES, 2012), consagrou-se de modo geral como fiscalização, vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro, com o objetivo de garantir a conformidade com os princípios e normativos pátrios, para que o bem coletivo seja assegurado com eficiência, eficácia e efetividade.

Para fins do desenvolvimento desta dissertação o controle ao qual é dada ênfase é o administrativo (abordando o controle interno), o qual é referenciado no Decreto Lei nº 200/67 (Reforma administrativa da Administração Federal) como princípio, como atividade e como tarefas que devem ser exercidas em todos os níveis e órgãos da administração Federal.

Além disso, o decreto lei estruturou o setor público em duas instâncias (administração direta e indireta) e criou a base normativa, de organização e de existência dos órgãos da administração direta que é constituída pelos serviços integrados da estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios e da administração indireta que compreende as entidades, dotadas de personalidade jurídica própria como: Autarquias; Empresas Públicas; Sociedades de Economia Mista e fundações públicas. Portanto para Meirelles (2012), no Brasil somente é administração pública, juridicamente, aquilo que nosso direito assim considera.

Destacando, que as IFES, pesquisadas para esta dissertação, se enquadram juridicamente como autarquias, ou seja, são um serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprias, voltadas para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Na administração direta o controle sobre os órgãos é um controle interno e decorre do poder de autotutela que permite à administração rever os próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes. Enquanto que, o controle sobre as entidades da administração indireta é chamada de tutela, logo, um controle externo (DI PIETRO, 2018).

Nas IFES ocorrem os dois tipos de controles, um interno que se dá a partir de órgãos de controles como o da CGU e um externo que se dá por meio do Tribunal de Contas da União, além desses, temos administrativamente os controles internos, auditorias internas de cada instituição e o controle popular que a constituição garante aos cidadãos possibilidade de diretamente ou por intermédio de órgãos com essa função institucional verificarem a regularidade da atuação da administração pública (ALEXANDRINO; PAULO, 2011).

Observando-se que as IFES, têm um modo próprio de gerir a coisa pública, a chamada “Administração Universitária” que é utilizada como sinônimo de “gestão Universitária”, “gestão de instituições de ensino/educação superior”; “administração da educação superior”; “gestão da educação superior”; “administração do ensino superior”; e “gestão do ensino superior”, como aparece em alguns trabalhos (SCHLICKMANN, 2013; WIGGERS, 2015; GONÇALVEZ, 2016), tanto uma como as outras expressões remetem a um subcampo da administração, compreendidas segundo Schlickmann (2013, p. 111), como:

[...] disciplina ou campo científico que tem por objeto de estudo as organizações de educação superior e que conceitualmente pode ser definida como processo de planejar, organizar, liderar e controlar o trabalho dos membros das organizações de educação superior, e de usar todos os seus recursos disponíveis para atingir seus objetivos.

Sendo assim, nesse subcampo de conhecimento da administração, a noção de “controle” como um dos elementos necessários para se alcançar objetivos. Que dentro de uma visão administrativa pública gerencial, o controle deveria ser voltado para resultados, ou seja, executado a *posteriori* (BRESSER-PEREIRA, 1996). O controle a *posteriori* é exercido após a conclusão do ato, mediante correções de defeitos, confirmação, certificação ou o ateste dos atos praticados em conformidade com a eficiência, eficácia e efetividade requeridas na prestação dos serviços públicos e em conformidade com os normativos vigentes.

Além disso, o controle na administração pública brasileira, segundo Silva (2016), vem se adaptando à evolução da própria administração pública (Patrimonialista, burocrática e gerencialista) e de modo cronológico em relação aos normativos jurídicos (ver quadro 1), dando ênfase principalmente ao controle exercido antes do início da prática, ou antes, da conclusão do ato administrativo (controle prévio ou preventivo - *a priori*) em descompasso com o controle *a posteriori* recomendado na administração pública gerencial.

Quadro1 - Normativos sobre controle na administração pública brasileira

NORMATIVO JURÍDICO	EMENTA	ARTIGOS
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.	Título VIII, Capítulos I, II, III.
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.	Título II, Capítulo V.
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	Constituição da República Federativa do Brasil	Art. 70 e Art. 74.
DECRETO Nº 3.591, de 6 de setembro de 2000	Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.	Do Art. 1 ao Art. 22.
LEI Nº 10.180, de 6 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.	Título V, Capítulos I e II.
INSTRUÇÃO NORMATIVA MF Nº 01, de 06 de abril de 2001	Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.	Art. 1, Art. 2 e anexo.
RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.135/08 – Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Esta Resolução foi revogada pela(s) seguinte(s) Resoluções: 018/NBCTSP11 - Aprova a NBC TSP 11 - D.O.U de 31/10/2018	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	A nova resolução revogou a NBC T 16.8 - Controle Interno.
Instrução Normativa TCU nº 63/2010, de 10 de setembro de 2010.	Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública Federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992	Art. 1 ao Art.15.
INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MP/CGU Nº 01, de 10 de maio de 2016	Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.	Art. 1 ao Art. 25.
DECRETO Nº 9.203, de 22 de novembro de 2017	Dispõe sobre a política de governança da administração pública Federal direta, autárquica e fundacional.	Art. 2 ao Art. 18.

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

2.2 Aspectos conceituais sobre Controles

O controle, na perspectiva da teoria das organizações, constitui tema central nos estudos organizacionais, e pode ser encontrado em qualquer lugar onde pessoas unam forças em nome de uma ação organizada. Assim, na história da humanidade, diversas configurações de controle têm sido usadas para direcionar ações em um sentido ou outro (MARTINS, 2006). A palavra controle tem sua origem no latim, segundo Castro (2008), no vocábulo *rotulum* que caracterizava a relação de contribuintes para se contratar a operação de um cobrador de impostos, sendo que esse termo acabou sendo incorporado em diversos idiomas e com diferentes significados como: Dominação (hierarquia\subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação), significados que variam conforme a perspectiva ou referencial que se adote, indo desde a noção de controle como poder do Estado a uma das funções da administração clássica.

O controle como uma das funções da administração clássica do ciclo planejar, organizar, dirigir e controlar, segundo Maximiano (2011), tem o sentido de comparar as atividades realizadas com as planejadas, produzindo informações para tomada de decisões que permitam ao gestor manter uma organização ou sistema orientado para o alcance dos objetivos.

Para Fayol (2012), dentre as funções planejar, organizar, dirigir e controlar, o controle consiste em velar para que tudo ocorra de acordo com as regras estabelecidas, as ordens dadas e os princípios admitidos, aplicando-se a tudo, e que, sob o ponto de vista administrativo assegure que é aplicado e está em dia, que os quadros sinópticos do pessoal são usados, que o comando é exercido segundo os princípios adotados e as conferências de coordenação se realizam.

Assim, o controle é um dos elementos necessários, segundo Fayol (2012), em uma perspectiva organizacional, da vida pessoal ou social de determinada sociedade, pois pode possibilitar a comparação entre o que foi planejado com os resultados, aplicando-se a toda organização, e em caso de discrepâncias, corrigir para melhor tomada de decisões, segundo objetivos claros e em cada nível hierárquico (Estratégico, tático ou operacional).

Dentro da perspectiva de Estado e poder, para Enriquez (1996, p. 283), o controle “está ligado à manutenção do poder e do seu domínio dentro de um aparelho estatal, com vistas a manter o corpo social em vigilância e sob um poder, que lhe garanta a ordem, a

manutenção das relações de poder e a execução dos objetivos do Estado”. Para o autor, os modos de controle social, se apresentam em sete formas:

Quadro 2 - Modos de controle social

<p>O CONTROLE DIRETO (físico) – Através da violência</p>	<p>Caracterizado pela opressão e mediado pela violência. Nessa discussão, dois conceitos se tornam chave: o de exploração – “exploração dos grupos totalmente submissos às leis do capitalismo selvagem que fazem dobrar os corpos e o coração.” (p. 283) e o de repressão – “que se exprime em todos os casos de questionamento ou mesmo quando uma ameaça dessa ordem é percebida aos olhos dos dirigentes” (p. 283).</p>
<p>O CONTROLE ORGANIZACIONAL – Pela máquina burocrática</p>	<p>Aquele que “prevalece no mundo das grandes organizações industriais e administrativas.” (p. 284). De maneira geral, diz respeito ao controle do trabalho e do rendimento, concretizado pelo controle do tempo, dos gestos, do comportamento e da atitude do trabalhador diante da organização.</p>
<p>O CONTROLE DOS RESULTADOS – Pela competição econômica</p>	<p>Modo mais sutil e moderno de controle que tem a competição como “pano de fundo”. Apela para a iniciativa individual e para a inventividade de cada um, baseado na ideia dualística que divide os indivíduos com sucesso (os que cumprem objetivos) e os sem sucesso (os que não cumprem os objetivos).</p>
<p>O CONTROLE IDEOLÓGICO – Pela manifestação da adesão</p>	<p>Busca transmitir ao povo um determinado conjunto de valores e de desejos, visando, com isso, limitar o espaço de manifestação de expressões livres ou contrárias aos interesses do Estado.</p>
<p>O CONTROLE DO AMOR – Pela identificação total ou expressão de confiança</p>	<p>Baseado nos vínculos libidinais de fascínio e sedução. O fascínio está relacionado à identificação total de um ser com outro, pela qual o ego do ser fascinado é absorvido e ampliado pelo ser fascinante. Já a sedução está relacionada com o jogo de aparências.</p>
<p>O CONTROLE PELA SATURAÇÃO – Um só texto repetido indefinidamente</p>	<p>O poder que pretende dirigir as manifestações e condutas. Configurado pela monopolização da expressão do discurso social e pela censura generalizada, privando, com isso, todas as classes de seus próprios desejos e meios de expressão.</p>
<p>O CONTROLE PELA DISSUAÇÃO – Instalação de um aparelho de intervenção</p>	<p>Coíbe, tolhe ou ameaça pela presença. Como exemplo, podemos citar o Estado evidenciando seu aparelho de intervenção (o aparelho policial, por exemplo) ao povo, para inibir comportamentos indesejáveis.</p>

Fonte: Adaptado de Martins (2006).

Para Martins (2006), dentre os enfoques de controles, o organizacional-funcionalista tem sido o grande norteador das análises organizacionais. Contudo para o autor, a perspectiva sociológica-crítica menos pesquisada e abordada nas publicações, pode contribuir e dá subsídio a uma reflexão social e política dos controles na teoria das organizações. Para o autor, na abordagem organizacional funcionalista, o controle está relacionado à conformidade das exigências organizacionais e a realização dos objetivos supremos da organização, que pode ser uma empresa, Universidade ou o próprio Estado.

Enquanto que, na abordagem sociológica-crítica o controle implica subtrair do trabalhador as iniciativas e as decisões sobre forma (como) e quantidade (quanto) necessários à produção, impondo a opção de trabalhar ou não trabalhar nas condições dadas. Essa segunda abordagem possibilita compreender o “controle” para além de uma faculdade de fiscalização e avaliação regularmente recomendado para a gestão pelos órgãos fiscalizadores.

No Brasil, Segundo Araújo (1993), a questão do “controle” remonta ao controle das contas públicas do início da colonização brasileira, na qual a coroa portuguesa exercia o domínio sobre quase todas as ações do Estado, em especial das contas públicas. Observa-se que o “termo controle”, ligado à administração dos bens públicos, é algo que remonta ao início da história do Brasil e vem se institucionalizando desde o século XVIII, com a criação do erário régio e o conselho de fazenda, cujas funções eram: Coordenar e controlar todos os dados referentes ao patrimônio e aos fundos públicos. Já no século XIX, cria-se o tribunal do tesouro nacional, agrupando as atividades fiscalizadoras do tesouro nacional e do conselho de fazenda.

Como podemos observar, a questão do “controle” no Brasil vem sofrendo transformações que acompanham as mudanças, pelas quais o país passou, nos seus aspectos administrativos, políticos e institucionais. Contudo, com a Constituição Federal de 1988, tida como constituição “cidadã”, que temos a novidade da criação do sistema de controle interno que deve ser mantido, de forma integrada, por cada poder da federação (legislativo, executivo e judiciário), portanto, temos um marco legal que sistematiza, responsabiliza e fortalece os instrumentos de controle da gestão pública, possibilitando um maior controle social pelo cidadão. Diante desse modelo de sistema, estrutura-se uma rede de instituições controladoras (controles externos e interno de cada instituição) que dentro do enfoque da gestão voltada para resultados têm-se mostrado evolutiva.

A gestão orientada para resultados, que se inicia a partir dos anos 80, período caracterizado pelo descontrole fiscal, aumento do desemprego, elevação dos índices de inflação e perda de confiança no Estado em promover uma política de bem estar social, teve como consequência o surgimento da participação direta da sociedade civil organizada nas decisões do Estado vinculada a questão da eficiência e eficácia nos resultados. No que se refere às Instituições de Ensino Superior, segundo Vicente *et al.* (2011), houve uma necessidade de encontrar formas mais eficazes e eficientes de gerenciar seus recursos após as mudanças ocorridas desde 1980. A competitividade, a busca por mais qualidade e a prestação de contas de avaliação acadêmica são alguns dos desafios enfrentados pelas IFES, que atingem a gestão dos recursos e sua sustentabilidade.

Neste contexto, de buscar formas mais eficazes e eficientes, os controles internos têm sido recomendados, por meio de normativos, relatórios, e por meio de instituições de controle e fiscalização como TCU, CGU, TCEs e TCMs. Para ILB (BRASIL, 2018c), existem diversas tipologias de controle, mas destaca-se a que leva em consideração a natureza dos entes responsáveis pelo exercício do controle. Nessa perspectiva, o controle divide-se em: Institucional, que seria aquele realizado pelo próprio Estado (controle externo e interno) e o social, que por sua vez, é aquele realizado por entes que não pertencem ao Estado.

Entre as diversas tipologias, por exemplo, na administração pública brasileira, segundo Alexandrino e Paulo (2011) têm-se uma subdivisão em uma nova classificação (ver quadro 3) consoante à origem (controle interno, controle externo e controle popular); ao momento do exercício (controle prévio, controle concomitante e controle subsequente); ao aspecto controlado (controle de legalidade e controle de mérito); e quanto à amplitude (controle hierárquico e controle finalístico).

Quadro 3 - Classificação dos controles administrativos no Brasil.

Classificação controle	Tipo de controle	Descrição
Quanto à origem	Controle interno	É aquele exercido dentro de um mesmo poder.
	Controle externo	É aquele exercido por um Poder sobre os atos administrativos praticados por outro Poder.
	Controle popular	É aquele que decorre de dispositivos constitucionais que permitem a qualquer cidadão de modo direto ou por intermédio de órgãos verificarem a atuação da administração pública.
Ao momento do exercício	Controle prévio ou a priori	É aquele exercido antes do início da prática, ou antes, da conclusão do ato administrativo.
	Controle concomitante	É aquele exercido durante a execução do ato que permite verificar a regularidade da sua formação.
	Controle subsequente ou a posteriori	É aquele exercido após a conclusão do ato e que possibilita corrigir defeitos do ato.
Ao aspecto controlado	Controle de legalidade ou legitimidade	É o que verifica se o ato foi praticado em conformidade com os normativos vigentes.
	Controle de mérito	É aquele que visa verificar a oportunidade e conveniência administrativa do ato controlado, de modo discricionário.
Quanto à amplitude	Controle hierárquico	É aquele exercido de modo vertical da administração direta ou indireta sobre suas unidades subordinadas. Sendo um controle interno.
	Controle finalístico	É aquele exercido pela administração direta sobre as pessoas jurídicas integrantes da administração indireta.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Alexandrino e Paulo (2011).

2.3 Controle externo na administração pública

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70 atribui ao congresso nacional a competência para realizar, mediante controle externo a fiscalização sobre a União e as entidades da administração direta e indireta no tocante a conformidade normativa, tendo o Tribunal de Contas da União como auxiliar do congresso. O TCU representa o Brasil na Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). A partir de 2010, o TCU passou a cobrar, no relatório de gestão dos Órgãos da Administração Pública Federal brasileira, informações sobre os controles internos, com base no COSO (GOMES *et al.*, 2017).

Sendo controle externo na administração pública, segundo Lima (2011), aquele que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado e visa comprovar a probidade, regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento, ou seja, é exercido por um dos poderes sobre o outro, como exemplo de controle, têm-se a suspensão pelo congresso nacional, de atos normativos do poder executivo, a apreciação das contas do Executivo e Judiciário pelo poder legislativo, a auditoria levada a efeito pelo tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo.

Para Zymler (2005), o controle externo no Brasil, em consonância aos normativos pátrios é aquele exercido por órgãos alheios ao poder executivo, como poder judiciário e o poder legislativo, no qual o primeiro aprecia os atos, processos, contratos e atividades, buscando assegurar a legalidade dos atos, e o segundo corrige possíveis atos ilegais. Além disso, é exercido em duas vertentes: O controle político, em nível Federal, realizado pela câmara e senado; E o controle técnico que abrange a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, expressos no auxílio realizado pelo Tribunal de Contas da União.

Em outros países, segundo Zymler (2005), existe a preponderância de modelos de controle externo centrados no poder legislativo, geralmente auxiliado por um órgão técnico, para não ser exercido apenas por políticos, haja vista a miríade de interesses. Existindo cinco tipos, segundo o autor: Modelo anglo-saxônico, compondo-se de um órgão monocrático (controlador geral), auxiliado por um ofício revisional; O modelo latino, composto de um órgão colegiado incumbido de funções de controle e funções jurisdicionadas; O modelo germânico, que tem um órgão de controle e uma estrutura colegiada; O modelo escandinavo, exercido por meio de uma série de órgãos; E por fim, o modelo latino americano, que é exercido pelas controladorias gerais ou pelos tribunais de contas, como no Brasil.

Outro controle, no âmbito organizacional, que pode ser considerado externo é o controle social entendido como a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da Administração Pública, tratando-se de importante mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania, sendo indispensável ao controle institucional (BRASIL, 2012), está preconizado na Constituição Federal de 1988 (artigos 198, art. 204 e art. 206) que prevê a participação do cidadão por meio dos conselhos na área da saúde, da assistência social e da educação. Contudo, segundo entendimento da CGU (BRASIL, 2012, p. 24):

[...] mesmo sem participar dos conselhos, cada cidadão ou grupo de cidadãos, isoladamente ou em conjunto com entidades ou organizações da sociedade civil, pode ser fiscal das contas públicas. Cada um desses atores sociais pode, por exemplo, verificar se o município, o Distrito Federal, o estado e a União realizaram, na prática, as obras das escolas conforme previsto ou se os valores das notas fiscais e valores das compras e obras realizadas são compatíveis com os preços de mercado.

Enquanto que, para Lima (2011), o objeto do controle externo são os atos administrativos em todos os poderes constituídos nas três esferas de governo e atos de gestão de bens e valores públicos, realizados pelas instituições a quem a constituição atribuiu essa missão, tendo como características, segundo Lima (2011):

- É externo porque é exercido pelo parlamento sobre a administração pública direta e indireta e sobre as atividades de particulares que venham a ocasionar perda, extravio ou dano ao patrimônio público;
- É controle porque lhe compete examinar, a correção, regularidade e a consonância dos atos de administração com a lei e com os planos e programas,
- É múltiplo, pois examina, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos que lhe compete controlar;
- Tem múltiplas incidências, pois abrangem os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial.
- Atua em momentos diversos, embora a regra geral seja a do controle posterior, mas pode atuar previamente e/ou concomitantemente.

Em consequência disso, para Alexandrino e Paulo (2011), em termos institucionais só é controle externo o que um Poder exerce sobre a atuação do outro, a exemplo do TCU e dos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), e reservando a expressão “controle interno” para todo e qualquer controle exercido no âmbito de um mesmo poder, ainda que entre pessoas jurídicas distintas, a exemplo da CGU que fiscaliza os controles das instituições.

2.4 Controles internos na administração pública

Segundo TCU (BRASIL, 2012b, p. 12):

[...]o entendimento sobre controles internos abrange diversas dimensões, que vai do referencial ou perspectivas assimiladas dentro de um contexto determinado até o controle individual como, por exemplo, uma simples consulta do saldo de uma conta, passando por uma visão sistêmica ou de conjunto de todos os controles de uma organização”.

Neste sentido, o conjunto de controles (sistema ou estrutura de controle interno) pode ser compreendido sob diversas acepções, a exemplo do controle como uma das quatro funções clássicas da administração (planejar, organizar, dirigir e controlar).

O controle em termo de organização, segundo Faria (2007), está em todas as esferas da vida organizacional, apresentando-se em sete formas:

Quadro 4 - Formas de controle na vida organizacional

Físico	Tem por base o domínio do corpo do indivíduo ou grupo social, através da violência, da exploração, concessões, permissões e de proibições.
Normativo	Refere-se ao conjunto de regras, normas e dispositivos formais e às regulamentações não explicitadas, mas entendidas pelos sujeitos como definidoras de condutas.
Finalístico ou por resultados	O que busca garantir o cumprimento da finalidade econômica e política da organização, por meio de metas, objetivos e da criação de compromissos.
Compartilhado ou participativo	Busca legitimidade da ação, por meio da construção, manutenção e procedimentos que envolvam todos os participantes.
Simbólico-imaginário	Processos de adesão imaginária à comportamentos tidos como referências de sucesso ou fracasso, sem recorrer a aparelhos coercitivos formais.
Por vínculos	Refere-se à concepção de um projeto social comum, através de contratos formais ou psicológicos, expresso em fatores subjetivos.
Por sedução monopolista	Caracterizado pelo discurso único, pela realização de um poder sem projeto que torna os indivíduos apáticos para serem melhor conduzidos pela organização.

Fonte: Adaptado de Faria (2007, p. 185).

Dentre as sete formas, segundo o autor duas se coadunam com os órgãos de controle no Brasil: A normativa, que define as condutas que regem a ordem organizacional quantos aos procedimentos e atribuições que geram obediência e aceitação por imposição de natureza moral ou defensiva aos membros de uma organização; E a finalística ou por resultados, que busca garantir o cumprimento da finalidade econômica e política da organização, por meio do estabelecimento de metas, objetivos e compromissos. Logo, a Administração Pública brasileira agrega as duas formas, quando pressupõe examinar se a atividade governamental atendeu à finalidade pública, à legislação e aos princípios básicos aplicáveis ao setor público.

Sendo referendada, no artigo 77 da Lei 4.320/64 que estabelece a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária de forma prévia, concomitante e subsequente. Além disso, o controle interno administrativo, segundo ILB (BRASIL, 2018c), exige:

- Instrumentos: Planos, estratégias, etc.;
- Processos: Conjunto de atividades coordenadas visando ao processamento de insumos e entrega de produtos e resultados;
- Atividades: Ações específicas, tais como registrar a entrada/saída de material, assinar frequência, etc.

Neste cenário de controles na administração pública, segundo Vieira e Possati Júnior (2011), ocorre à condução de melhorias na transparência da gestão dos recursos públicos. Tais mecanismos podem ser classificados sobre duas perspectivas ou critérios: O institucional e funcional, o primeiro apresenta três mecanismos de controle: O Estado (sistema legal ou jurídico); O mercado (sistema que se controla pela competição); E a sociedade civil. Já no funcional temos: O controle hierárquico ou administrativo; O controle democrático ou social; e o controle econômico via mercado. Ambos os mecanismos de controle atuam de maneira combinada com tendência ao crescimento do controle realizado pela sociedade, a partir de ações governamentais como a criação e acesso da população aos portais de transparência (criado em 2004 pela Controladoria Geral da União - CGU) dos seus respectivos entes, possibilitando assim um maior controle social.

O Controle Interno Administrativo é um controle próprio do processo de gestão, que deve estar presente em todas as ações, procedimentos, e em todos os níveis das instituições, consistindo em verificar se tudo ocorre de acordo como o planejado, as ordens dadas e os princípios admitidos (FAYOL, 2012). São as medidas preventivas e corretivas adotadas cotidianamente por todos os gestores.

O controle na administração pública pode ser compreendido, segundo Alexandrino e Paulo (2011, p. 791), “como aquele exercido dentro de um mesmo poder, seja o exercido no âmbito hierárquico, seja o exercido por meio de órgãos especializados, sem relação de hierarquia com o órgão”. No Brasil temos alguns normativos jurídicos tratando sobre controle governamental como a Lei Nº 4.320/64 (Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), o Decreto Nº 200/67 (Sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências), a Lei complementar Nº

101/2000 (Lei de responsabilidade fiscal), portarias do TCU e a Constituição Federal de 1988, por exemplo, em seu artigo 70:

[...] A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 2017).

No Brasil, segundo Attie (1998) é praticamente desconhecida uma acepção clara de controle interno, tomando-se às vezes controle interno como sinônimo de auditoria interna, o que é uma ideia equivocada, pois a auditoria equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, geralmente realizado por um departamento, enquanto que, controle interno, na concepção do Comitê de Procedimentos de auditoria do Instituto de Contadores Públicos Certificados (AICPA) *apud* Attie (1998, p. 110):

[...] O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Para Attie (1988), o significado de controle interno organizacional, vai além das diversas definições e amplitude que se atribui ao termo, não se devendo restringir apenas as funções departamentais de contabilidade e finanças como geralmente é observada e ressalta que nele há procedimentos bem definidos que conjugados de forma adequada com o cumprimento de um objetivo definido (administrativo ou gerencial), garantem a fluidez e a organização necessárias para obtenção de algo palpável. A percepção do autor corrobora para abordagem que o TCU (BRASIL, 2009, p. 4) tem sobre controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s), compreendendo-se como:

[...] expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

Segundo, Souto e Araújo (2017), até 1992 existiam diferentes percepções entre contadores, advogados e administradores sobre o conceito de controle interno e que só a partir das contribuições do COSO de 1992 e da INTOSAI de 2004, que se passa a ter um modelo aceito, prático, instrumental e de referência mundial que atenda as diversas necessidades das partes de uma organização. Contudo, segundo os autores, os reflexos dos controles internos e sua utilização na administração pública ainda não são visíveis à sociedade e no contexto

prático das organizações, em razão dos recorrentes casos de malversação de recursos públicos noticiados pela mídia, mesmo assim, concordam com Ribeiro Filho *et al.* (2008) que sem o controle interno, ou com o controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos, à gestão fraudulenta, ou seja, referenciam que os controles são importantes para as organizações. Além disso, sinalizam que para o desenvolvimento e fortalecimento dos controles é importante que haja sua constante avaliação.

Outra questão que envolve a noção de controle interno é a divergência conceitual e institucional entre controle interno e auditoria interna que se faz equivocadamente, pois existem diferenças, segundo Albuquerque (2011), o qual considera o controle interno e auditoria interna como:

[...] parte integrante das atividades normais da administração pública que está subordinado ao titular do órgão, portanto sua função é atuar em caráter opinativo, preventivo ou corretivo acerca da execução dos atos. Já a segunda é considerada como o topo da pirâmide do sistema de controle interno e tem como função supervisionar, normatizar, fiscalizar e avaliar a confiabilidade dos controles internos, sem com eles se confundir (ALBUQUERQUE, 2011, p. 134).

Além disso, em termos normativos no Brasil a IN conjunta MP/CGU Nº 01/ 2016, conceitua e diferencia controles internos da gestão de auditoria interna, no qual o primeiro e segundo consistem respectivamente em:

[...] **Controles internos da gestão:** Conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade.
Auditoria interna: Atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. [...] se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos) [...] (BRASIL, 2016).

Deste modo, o conceito de controles internos administrativos quando tomados na totalidade de uma organização, possui diferentes dimensões, mas que preserva na sua essência, nos conceitos observados, o conjunto integrado de componentes, processos e atividades utilizados pela Instituição para alcançar os seus objetivos e metas (AUDIBRA, 2007).

2.5 Framework de controle COSO I e COSO II (ERM)

No âmbito internacional, temos em 1985 nos Estados Unidos a criação do *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway* (COSO) voltado para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros, que culminaram com a identificação da oportuna necessidade de se integrar os diversos conceitos de controle interno para gestão e neste sentido, em 1992 publicou-se o “*Internal Control-Integrated Framework*” (controle interno - estrutura integrada), popularmente conhecido como COSO I, que estabeleceu uma estrutura de controles internos e ferramentas de avaliação para as instituições avaliarem seus controles, além disso, definiu controles internos como:

[...] “Um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: Eficácia e eficiência das operações; Confiabilidade das demonstrações financeiras; Conformidade com leis e regulamentos cabíveis” (AUDIBRA, 2007, p. 119).

O mesmo comitê no ano de 2004 publicou o documento intitulado Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*), denominado COSO ERM ou COSO II, modelo difundido, e que leva em consideração o gerenciamento de riscos nas organizações, sem abandonar os elementos do COSO I. Compreendendo-se riscos como a possibilidade de algo acontecer, impedir ou dificultar o alcance de um objetivo ou mais, das organizações. No Brasil, o TCU publicou em 2018 o Referencial Básico de Gestão de Riscos, no qual traz uma escala de probabilidade de ocorrência dos riscos relacionados aos controles da instituição, conforme quadro:

Quadro 5 - Probabilidade de ocorrência de riscos.

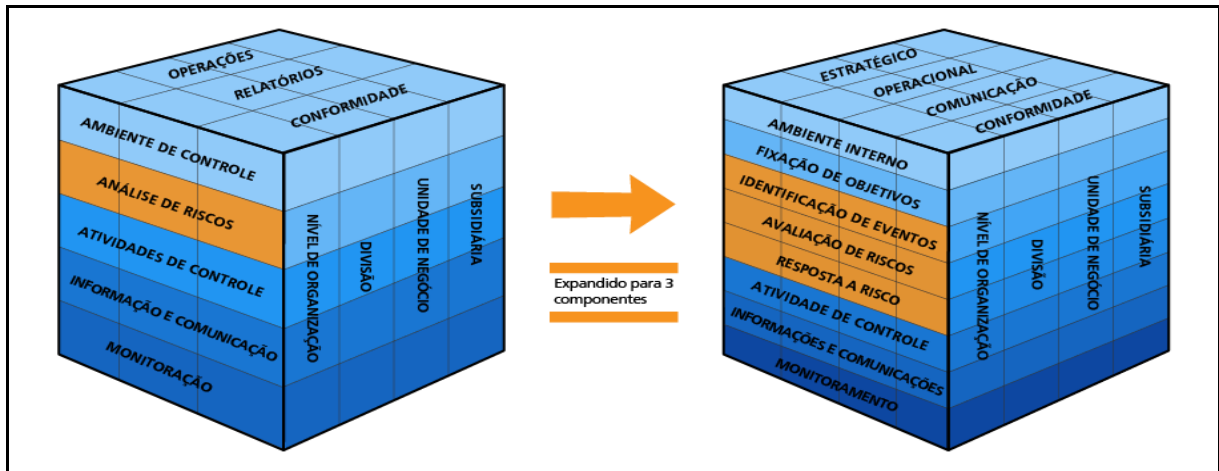
PROBABILIDADE	DESCRIÇÃO DA PROBABILIDADE, CASO DESCONSIDEREM OS CONTROLES
Muito baixa	Em situações excepcionais, o evento poderá até ocorrer, mas nada nas circunstâncias indica essa possibilidade.
Baixa	De forma inesperada ou casual, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias pouco indicam essa possibilidade.
Média	De alguma forma, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam moderadamente essa possibilidade.
Alta	De forma até esperada, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam fortemente essa possibilidade.
Muito alta	Praticamente certa e de forma inequívoca, o evento ocorrerá, as circunstâncias indicam claramente essa possibilidade.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir do Referencial Básico de gestão de riscos do TCU (BRASIL, 2018b).

A definição do COSO vai embasar o entendimento de controle interno nesta pesquisa, que na perspectiva da teoria das organizações se aproxima da abordagem organizacional-funcionalista.

Atentando-se que o COSO II diferencia-se do I por constituir-se de oito componentes, conforme figura abaixo:

Figura 1 - Expansão do COSO I para o COSO II



Fonte: BRASIL, 2018b.

Segundo AUDIBRA (2007), os oito componentes do COSO II, têm as seguintes definições:

Quadro 6 - Componentes e definições COSO II

COMPONENTES COSO II	DESCRIÇÃO
Ambiente de controle	Deve demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle, de prevenção e de detecção de riscos.
Fixação de objetivos	Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização.
Identificação de eventos	Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades.
Avaliação de riscos	Consiste na identificação, por meio da análise de riscos, dos atos e fatos administrativos internos e externos que possam afetar os objetivos da entidade ou setor, incluindo a avaliação da probabilidade de sua ocorrência, a forma como serão gerenciados, e a definição concreta das ações a serem implementadas no sentido da sua minimização. A avaliação de risco requer, também, identificar de que forma está ocorrendo resposta aos riscos, e qual a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica considerando as opções de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

Resposta a riscos	Administração escolhe as respostas aos riscos evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.
Atividades de controle	São os procedimentos de detecção compreendo os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a <i>posteriori</i> , de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
Informações e comunicações	Servem para identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade desta norma, para os usuários internos e para os usuários externos, na forma definida em norma específica.
Monitoramento	Compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, do qual resulta a avaliação permanente da qualidade do desempenho da gestão e a garantia de que as deficiências identificadas sejam prontamente solucionadas.

Fonte: Adaptado pelo autor de AUDIBRA (2007).

Ressaltando, que as publicações desse comitê resultaram em documentos (Controle Interno - Um Modelo Integrado e Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada o gerenciamento de riscos corporativos) que tornaram-se referência mundial sobre controles internos e gerenciamento de riscos, os quais foram adotados por muitas entidades, inclusive ligadas ao setor público, como o BID, o Banco Mundial e a INTOSAI (Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria), o TCU e diversas instituições de fiscalização e controle.

Assim, segundo Farah (2000), uma tendência de reformulação no modelo de gestão pública, segundo a lógica do setor privado, passa a ser incorporado no setor público como: Preocupação com resultados; Delegação e responsabilidade pessoal; Ênfase à qualidade no lugar da quantidade; Valorização da inovação e diversidade em face da cultura da estabilidade de valores e uniformidade. Essa tendência se constitui como um novo paradigma de gestão para o setor público, o paradigma gerencial ou pós-burocrático. Essa questão vem ocorrendo desde os anos 80, na qual, busca-se uma maior proximidade entre serviço e público alvo e a racionalização da gestão da organização estatal.

Neste sentido, os órgãos de controle no Brasil adotam como um dos modelos (dentre os vários) e recomendam as demais instituições ou unidades jurisdicionadas (U.J), o modelo COSO para implementação e avaliação de controles internos, pois traz segundo TCU (2012), o formato de uma matriz tridimensional que deve constituir um sistema de controle interno considerado eficaz, o que se observa nas recomendações sobre C.I que devem conter nos relatórios de gestão que as Instituições Federais devem apresentar anualmente. A estrutura de

informações que deverá estar no relatório de gestão das instituições, precisam conter as respostas de um questionário, segundo Portarias do TCU Nº 277/2010 e Portaria do TCU Nº 175/2013, com afirmativas numa escala de valor de 1 a 5 analisadas sobre os componentes do COSO I que devem ser assinaladas na coluna “Avaliação”, um “X”, de acordo com a validade da afirmativa no contexto da UJ principal, conforme o seguinte quadro:

Quadro 7 - Estrutura de avaliação controles internos TCU.

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação				
	1	2	3	4	5
Ambiente de Controle					
1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.					
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.					
3. A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.					
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.					
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.					
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.					
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.					
8. Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.					
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.					
Avaliação de Risco	1	2	3	4	5
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.					
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.					
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.					
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.					
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.					
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.					
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.					
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.					
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.					
Procedimentos de Controle	1	2	3	4	5
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.					
20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.					
21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.					
22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.					

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação				
Informação e Comunicação	1	2	3	4	5
23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.					
24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.					
25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.					
26. A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.					
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.					
Monitoramento	1	2	3	4	5
28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.					
29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.					
30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.					
Considerações gerais:					
<p>LEGENDA</p> <p>Níveis de Avaliação:</p> <p>(1) Totalmente inválida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UJ.</p> <p>(2) Parcialmente inválida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria.</p> <p>(3) Neutra: Significa que não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito na afirmativa no contexto da UJ.</p> <p>(4) Parcialmente válida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria.</p> <p>(5) Totalmente válido. Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ.</p>					

Fonte: Portaria TCU Nº 277/2010 (BRASIL, 2010b) e Portaria do TCU 175/2013 (BRASIL, 2013).

No questionário elaborado pelo TCU, observa-se em algumas perguntas a indução a dupla resposta, em razão do uso dos conectivos lógicos “e” e “ou”, ora remetendo a ideia de adição com o “e” e com o “bem como”, ora remetendo a ideia de alternativa com o uso do “ou”, ou seja, em uma única questão pode-se ter duas respostas que não admitem duas avaliações na marcação pelo entrevistado. Logo, como está o questionário elaborado pelo TCU, o qual as Instituições Federais têm que preencher para fins de apresentação do relatório anual, tem-se mais de uma questão nas alternativas apresentadas o que pode confundir para além de uma única interpretação. Neste sentido, foi necessário fazer as devidas adaptações do questionário do TCU para o questionário que será aplicado aos participantes desta dissertação para obtenção de dados.

Além disso, em termos normativos a IN MP/CGU conjunta Nº 01/2016 no artigo 16, reforça a aplicação dos componentes do COSO e recomenda aos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal que na implementação e atualização do modelo de gestão de riscos, as instituições adotem medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos,

aos controles internos e à governança, bem como seus servidores ou funcionários, tomem como modelo estruturante de gestão de riscos os componentes que estão presentes no questionário do TCU.

Desta maneira, observa-se que o referencial para controles internos COSO I e II são recomendados e referendados para as Instituições Federais utilizarem e aprimorarem de acordo com sua realidade, mas para que funcionam de forma eficaz, de maneira contínua e coerente é necessário avaliá-los (BRASIL, 2018c).

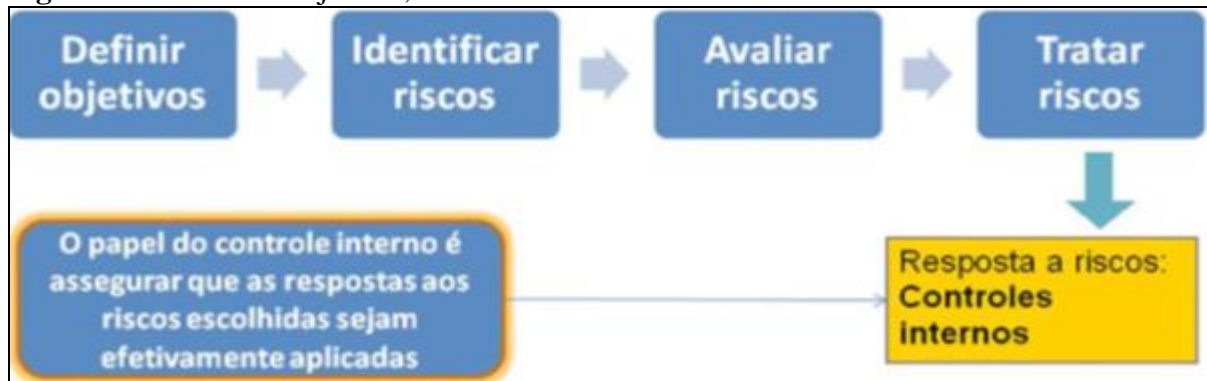
2.6 Avaliação do controle interno por meio de modelo de Maturidade

As discussões sobre avaliação de controles internos, segundo Souto e Araújo (2017), podem ser diferenciadas em duas perspectivas de abordagem: A primeira sobre a perspectiva de avaliação por agentes externos a organização; E a outra sobre a perspectiva de agentes internos da organização, voltados para o desenvolvimento, implementação e melhoramentos dos sistemas de controles gerenciais. Sobre a perspectiva externa como a feita pelo TCU em Instituições Federais de Ensino, segundo o relatório do Acórdão TCU 1074/2009-Plenário, consiste em:

“[...] um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos” (BRASIL, 2009; p. 7).

Para os órgãos de controles no Brasil (CGU, 2009; BRASIL, 2012b), é necessário que para o gerenciamento dos riscos e alcance dos objetivos institucionais, haja o fortalecimento e efetiva avaliação dos controles internos. Devendo-se dentro dos processos administrativos assegurar que as respostas aos riscos escolhidos sejam efetivamente aplicadas visando minimizá-las, identificá-las e avaliá-las no sentido de decidir se devem providenciar alguma medida de tratamento (BRASIL, 2012b, p. 10), sendo esse fluxo representado, conforme figura:

Figura 2 - Fluxo dos objetivos, riscos e controles institucionais.



Fonte: BRASIL, 2012b, p. 10.

O termo avaliação, segundo Pereira (1993), traz uma ampla acepção que tanto pode agregar a dimensão quantitativa como a qualitativa de seu objeto avaliado, sendo assim, a atribuição de valor pode ser entendido num sentido qualitativo (mérito, importância) ou num sentido quantitativo (mensuração), expressando-se as duas dimensões da seguinte forma:

[...] sentido qualitativo de avaliação expressa à ideia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a determinados atributos de algum objeto, como, por exemplo, relativamente a um desempenho econômico: bom, ótimo, eficaz – conforme detenha certas qualidades. [...] a avaliação requer padrões, em termos informativos, como parâmetros que permitam a realização desse julgamento. Requer, portanto, a mensuração das expectativas de desempenho, bem como de sua realização (PEREIRA, 1993, p. 128).

Neste sentido, segundo Silveira (2009), vem ocorrendo o crescente desenvolvimento de estudos sobre a dinâmica do amadurecimento de organizações buscando abordar características, descrições e padrões mais ou menos previsíveis acerca das mudanças no comportamento e na estrutura organizacional, ou seja, estudos que de modo transversal abordam a questão da avaliação por meio da noção de maturidade.

Tendo nessa perspectiva, sido desenvolvidos os modelos baseados em estágios sucessivos de evolução aplicados às organizações para se fazer avaliações. Tais modelos partiram do conceito fundamental de maturidade, que se refere ao estado completo de desenvolvimento ou condição perfeita de algum processo ou atividade organizacional (NASCIMENTO *et al*, 2015; SILVEIRA, 2009). O objetivo principal de um modelo de maturidade, segundo Nascimento *et al*. (2015, p. 110) consiste em:

[...] descrever o comportamento típico exibido por uma organização em um número de níveis ou graus de consolidação de práticas consagradas para cada critério em estudo, codificando o que pode ser considerado como boa prática, bem como formas de transição de um nível a outro. Assim, os modelos de maturidade permitem aos gestores a identificação de uma trajetória lógica e progressiva para o desenvolvimento organizacional.

A noção de maturidade, aplicada ao ambiente organizacional, permite prover uma estrutura de avaliação sistemática que conduz a uma rota de melhoramento contínuo das ações e práticas, visando caminhos para correção ou prevenção de problemas que podem impedir a melhoria dos processos, em face de assegurar maior eficiência e efetividade a suas operações (SILVEIRA, 2009; SEVERO PEIXE, 2014; OLIVEIRA, 2009). Processos que também podem ser compreendidos, sobre a ótica da maturidade como:

[...]a consistência das práticas de gestão de processos empregadas e o atendimento dos produtos e serviços a padrões de entrega estabelecidos. Como fontes de informação para estimar este fator, estão os relatórios de desempenho dos processos; gerentes e servidores responsáveis pelo processo; pesquisas de satisfação com clientes internos e externos do processo; reclamações recebidas pela Ouvidoria; e trabalhos da auditoria interna da organização (BRASIL, 2018b, p. 41).

Segundo TCU (BRASIL, 2018b), a maturidade de processos facilita a priorização das escolhas de processos organizacionais para tomada de decisão pelo gestor com base em padrões/níveis estabelecidos e conhecidos, na qual, cada fator deve ser medido por meio de escalas apropriadas, desenvolvidas ou adaptadas segundo as especificidades de cada organização, portanto, temos a premissa geral de que processos de trabalho podem ser estruturados pelas organizações a partir de estágios ou níveis de evolução, claramente definidos, gerenciados e controlados ao longo do tempo (OLIVEIRA, 2009).

Os modelos de maturidade aplicados às organizações (mais de cem modelos diferentes na área de TI, por exemplo), mas com aplicações semelhantes, vem sendo abordados em uma diversidade de áreas e apresentando em comum critérios e características que visam atender um estado de maturidade apropriada ou desejada. Com base nos resultados da análise do estado em que se encontra as recomendações para medidas de melhoria podem ser derivadas e priorizadas para atingir níveis de maturidade mais altos, segundo Becker, Knackstedt e Poppelbub(2009).

Além disso, os modelos de maturidade servem como escala para a avaliação da posição no caminho da evolução (progressão de estágios), fornecendo critérios e características que precisam ser atendidos para se atingir um nível de maturidade específico/desejado, por meio de uma captura instantânea da organização em relação aos critérios fornecidos. Segundo Silveira (2009), os modelos de maturidade utilizam o conceito de nível de maturidade, como:

[...] medida de efetividade ou à capacidade em qualquer processo específico, sendo descrito em termos de níveis de desempenho total ou capacidade máxima naquele processo. Assim, o nível de maturidade relaciona-se ao nível de capacidade

organizacional obtido a partir da transformação e evolução de um ou mais domínios de processos em certa organização (SILVEIRA, 2009, p. 230).

Nesta perspectiva, de uma diversidade de modelos de maturidade, destacam-se alguns, segundo Nascimento *et al* (2015), conforme quadro:

Quadro 8 - Abordagens sobre Maturidade

Classe	Abordagens	Descrição
Modelos de Maturidade	<ul style="list-style-type: none"> -Aferidor de Maturidade de Gestão da Qualidade de Crosby; -Maturidade em melhoria contínua de Bressant <i>et al.</i>; - Modelo de controle de Montgomery; - CMM-Capability Maturity Model; - Documentation Process Maturity; -Human Factors Integration Capability Maturity Model; -SCPM3 (Supply Chain Process Management Maturity Model); -OPM3 (Organizational Project Management Maturity Model); -PMMM (Project Management Maturity Model); -MMGP (Modelo de Maturidade em Gerenciamento de Projetos); -ITIL(Information Technology Infrastructure Library); -O COBIT 4.1 (Control Objectives for Information and related Technology); 	<p>Utilizam o conceito de nível de maturidade. Embora os modelos se diferenciem em vários aspectos, todos eles são compostos de:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Definição do número de níveis para atingir a maturidade; -Um nome para cada nível; -Um resumo das características e uma indicação do que a organização deve focar em cada em cada nível; -Um método para determinar o posicionamento da organização dentro do modelo. -A maioria dos modelos apresenta uma escala de maturidade que vai de 3 a 6 níveis e se diferenciam pelo método utilizado para apuração do resultado dos níveis de maturidade, dimensões avaliadas e conteúdo de cada nível.

Fonte: Adaptado de Nascimento *et al* (2015, p. 111).

Nos modelos de maturidade implicitamente propostos estão presentes a noção de desenvolvimento, crescimento ou evolução, no qual, o primeiro diz respeito à melhoria nas condições gerais ou qualidade de um aspecto organizacional; O Segundo refere-se ao aumento no tamanho ou quantidade de um dado aspecto ou elemento. E o último, refere-se a um processo de mudança direcional que impulsiona uma tendência de aumentar a complexidade estrutural e a simplicidade funcional, produzindo modos de operação mais eficientes, ajustados e com dinâmica mais harmoniosa da organização (SILVEIRA, 2009).

Dentre os modelos apresentados, o modelo do *Control Objectives for Information and related Technology*, versão 4.1(COBIT 4.1), segundo ITGI (2007), fornece um modelo de maturidade genérico com vistas ao gerenciamento do controle interno, provendo um guia de alto nível para ajudar os usuários apreciarem o que é requerido para efetivos controles internos em TI e para ajudar a posicionar a organização na escala de maturidade. Apresentando os seguintes níveis:

Inexistente: Não existe o reconhecimento da necessidade de controles internos. Controles não são parte da cultura ou missão da empresa. Existe um alto risco de deficiências de controles e de incidentes.

Inicial/Ad hoc: Existe algum reconhecimento da necessidade de controles internos. O enfoque com relação a riscos e controles é *ad hoc* e desorganizado, sem comunicação ou monitoramento. Deficiências não são identificadas. Funcionários não estão conscientes de suas responsabilidades.

Repetível, porém Intuitivo: Controles estão em funcionamento, mas não são documentados. A sua operação é dependente do conhecimento e da motivação das pessoas. Efetividade não é adequadamente avaliada. Existem muitas fragilidades de controles e elas não são adequadamente tratadas; o impacto pode ser severo. Ações gerenciais para resolver problemas de controles não são priorizadas ou consistentes. Os funcionários podem não estar conscientes de suas responsabilidades.

Processo Definido: Controles estão em funcionamento e são adequadamente documentados. A efetividade operacional é avaliada periodicamente, e existe um número médio de problemas. No entanto, o processo de avaliação não é documentado. Embora a gerência trate a maioria dos problemas de controle de maneira previsível, algumas fragilidades de controle persistem e os impactos podem ainda ser severos. Os funcionários estão conscientes de suas responsabilidades relacionadas a controles. Os processos críticos de TI são identificados com base em direcionadores de valor e riscos. Uma análise detalhada é realizada para identificar os requisitos de controles e das causas das lacunas, bem como para desenvolver oportunidades de aprimoramento. Além das reuniões facilitadas, ferramentas e entrevistas são executadas para suportar as análises e assegurar que os proprietários de processos de TI dominem e direcionem o processo de avaliação e o aprimoramento.

Gerenciado e Mensurável: Existe um efetivo ambiente de controles internos e gerenciamento de riscos. Uma avaliação formal e documentada dos controles ocorre frequentemente. Muitos controles são automatizados e regularmente revisados. A gerência provavelmente detecta a maioria dos problemas de controle, mas nem todos os problemas são rotineiramente identificados. Existe um contínuo acompanhamento para solucionar as fragilidades de controles. O uso limitado e tático da tecnologia é aplicado para automatizar os controles.

Otimizado: Um programa corporativo de risco e controles proporciona uma contínua e efetiva resolução de questões relacionadas a controles e riscos. O gerenciamento de controles internos e riscos é integrado com as práticas corporativas, suportado por um monitoramento

automatizado em tempo real, com uma total responsabilização pelo monitoramento dos controles, gerenciamento de riscos e procedimentos para conformidade. A avaliação dos controles é contínua, baseada na autoavaliação e análises de lacuna e de causa-raiz. Os funcionários estão proativamente envolvidos no aprimoramento de controles.

O modelo COBIT 4.1, inicialmente voltado para área de TI, se adequa e dá suporte prático, em conjunto com o COSO, a outras áreas e a qualquer organização, seja pública ou privada, favorecendo-se assim, o fortalecimento de um sistema de controle interno robusto, que abarque todas as atividades organizacionais, segundo TCU (2012).

Logo, a estrutura conceitual do COSO, com a lógica do modelo de maturidade do COBIT 4.1, pode ser útil para a avaliação, análise e prescrição de melhores práticas em estruturas de Controles Internos administrativos, conforme demonstrou os resultados da dissertação “Análise das estruturas de controle interno de organizações governamentais por meio de modelo de maturidade” de Capovilla (2016).

2.7 Estudos sobre maturidade de controles internos na administração pública

Em relação às publicações no Brasil, segundo Fadul *et al.* (2014), a Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em administração (ANPAD), por meio de sua divisão acadêmica, vem contribuindo para construção e estruturação nos campos de saber em administração no país de modo mais sistemático. Segundo a autora, para uma análise de quaisquer áreas de conhecimento ou campos de saber, sabe-se que o sistema de pesquisa é associado ao sistema de ensino, sobretudo no nível de pós-graduação que tem influência categórica sobre o volume, o conteúdo e a qualidade da produção acadêmica.

As pesquisas nas ciências sociais aplicadas como a administração e ciências contábeis, nas quais se pesquisam e publicam sobre o tema controles internos conseguiram explorar a possibilidade de vários paradigmas e metodologias, em especial a qualitativa, que cresce em termos da sua utilização, mas não em termos teóricos, pois encontra-se de modo predominante em termos práticos.

Segundo Beuren e Zonatto (2014), em pesquisa sobre o perfil dos artigos sobre controle internos, observou que entre os anos de 1983 a 2011 está havendo um aumento na produção científica sobre controles interno no setor público. Entretanto, não há uma literatura específica predominante utilizada nesta área, sendo os temas mais explorados: a) auditoria, controle interno, gestão de riscos e governança; b) finanças públicas; c) políticas públicas; e d) desenvolvimento econômico.

Assim no tocante ao levantamento de pesquisas sobre controles internos na administração pública e nível de maturidade, observaram-se algumas dissertações publicadas mais recentemente (últimos cinco anos), que contribuíram de modo teórico-empírico para compreensão do fenômeno organizacional em tela, como os seguintes trabalhos:

A pesquisa de Azevedo (2017), que teve como objetivo pesquisar o nível de maturidade (níveis Ingênuo, Consciente, Definido, Gerenciado, Habilitado) do gerenciamento de riscos na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), de acordo com a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001/2016, chegou à conclusão que a UFSC revela forte tendência para o grau ingênuo, ou seja, o primeiro estágio dentre os níveis de maturidade adotado (modelo QSP para avaliar maturidade) na pesquisa, o que significa que a Instituição não possui abordagem formal desenvolvida para a sua gestão de riscos. Portanto, a ocorrência do grau de maturidade de risco ingênuo, na UFSC indica que os riscos não são analisados pela Instituição regularmente, nem tampouco são relatados riscos para os órgãos superiores.

O trabalho de Capovilla (2016), que teve como objetivo analisar a maturidade das estruturas de controle interno de organizações governamentais brasileiras que implementam políticas públicas para a agricultura (MAPA, INCRA E CONAB) e propor um modelo de maturidade baseado no *framework* do COSO e padrões do GAO, chegou à conclusão que um modelo de maturidade, fundamentado no framework de controle interno do COSO e padrões do GAO, podem ser utilizado para a avaliação da maturidade de estruturas de controle interno em organizações governamentais.

A dissertação de Silva (2016) buscou verificar o grau de adequabilidade à metodologia COSO ERM do sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, na percepção de seus servidores, mostrando os resultados baixo nível de adequabilidade para todos os componentes do COSO - Ambiente de Controle (15,78%), Definição de Objetivos (14%), Identificação de Eventos (0%), Avaliação de Riscos (8,3%), Resposta aos Riscos (0%), Procedimentos de Controle (7,6%), Informação e Comunicação (18,18%) e (0%) para o Monitoramento, e para todo o sistema (10,55%), o que demonstra, na perspectiva do COSO ERM, fragilidade de controles e da gestão riscos corporativos no sistema de controles internos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba (TRE-PB).

A pesquisa de Teixeira (2008) teve como objetivo estudar os controles internos utilizados na gestão pública, delimitado às Instituições de Ensino Superior (IES) Públicas do Estado do Paraná, e tendo como base as cinco perspectivas do COSO (Ambiente de controle; Avaliação de risco; Atividades de controle; Informação e comunicação; e Monitoramento), concluindo-se que o sistema de controle interno deve ser implementado na prática, passando a

fazer parte da rotina diária, pela definição e incorporação de procedimentos que orientem as atividades de várias áreas da organização, quer sejam administrativas ou operacionais. Sua aplicação, porém, somente encontra justificativa quando esses procedimentos são concebidos para garantir a consecução de objetivos institucionais claramente definidos, tais como, metas de negócio, atendimento à legislação ou normas reguladoras e objetivos sociais. No caso das IES Públicas do Paraná, o atendimento à legislação sobrepõe-se aos outros objetivos, tão necessários para uma melhor base estratégica e administrativa.

A dissertação de Rodrigues (2015) teve como objetivo verificar a aplicabilidade do *framework* para controles internos com vistas à gestão de riscos (COSO 2013) como instrumento de avaliação dos controles internos, a partir da percepção de auditores internos, concluindo-se que a totalidade dos profissionais de áreas de auditorias, usuárias do instrumento considera que o escopo atual de utilização de metodologia deve ser expandido a partir do COSO 2013. Com uma incidência inferior, mas também altamente representativa, os profissionais que não adotam qualquer instrumento consideram que a área de auditoria deveria passar a aplicar a metodologia. Entre os grupos pesquisados, observou-se, entretanto, que os profissionais que já aplicam o COSO apresentam maior grau de favorabilidade ao *framework*, podendo-se resumir que os auditores internos consideram o COSO 2013 um instrumento aplicável à avaliação dos controles internos, sendo, inclusive, a metodologia mais utilizada.

O trabalho de Vale (2016) teve como objetivo analisar a implantação do sistema de controle interno organizacional do Tribunal de justiça do Pará (TJPA), com base ao atendimento da Meta 16-2013 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), concluindo que apesar do TJPA possuir um sistema de controle interno estruturado, ainda não possui uma cultura de controle no órgão consolidada, baseada em uma política de gestão de riscos e controle interno.

A pesquisa de Oliveira (2016) propôs analisar a organização e o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Pará, por meio da atuação da AGE-PA, concluindo-se que o modelo conceitual de Controle Interno adotado pela AGE-PA não incorpora em sua essência as principais diretrizes do modelo conceitual implementado à nível Federal e detectando no âmbito da AGE-PA poucas atividades relativas ao estímulo direto ao exercício do controle social, bem como à prevenção e enfrentamento da corrupção.

Dentre as publicações expostas nesse tópico sobre pesquisa dos controles internos e nível de maturidade, é possível verificar com o problema e objetivos levantados para esta dissertação, pontos em comum com os trabalhos de Capovilla (2016) e Silva (2016), divergindo quanto à abordagem das dimensões do COSO e aos níveis de maturidade

utilizados. No trabalho de Capovilla se utilizou cinco dimensões (Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento) que correspondem ao COSO I e quatro níveis de maturidade (Inexistente; Inicial; Em Formação; e Estabelecido). No trabalho de Silva (2016), os pontos em comum estão somente na utilização do COSO II, enquanto que, para esta dissertação a proposta é trabalhar com oito dimensões que correspondem ao COSO II e cinco níveis de maturidade adaptado do modelo COBIT 4.1, o que não se observou nesses trabalhos.

Destarte, as publicações acerca do tema maturidade de controles internos na administração pública no âmbito das IFES, ainda se mostram incipiente e concluindo-se preliminarmente que nos trabalhos pesquisados sobre controles internos e maturidade, a abordagem é feita predominantemente a partir dos cinco elementos do COSO I, não encontrando-se no período do levantamento das publicações, abordagem a partir dos componentes do COSO II e COBIT 4.1 aplicados em análise de IFES no Brasil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, apresentam-se os procedimentos metodológicos para o alcance dos objetivos, iniciando-se pela classificação da pesquisa, em seguida delimitando-se o universo e sujeitos da pesquisa, e por fim apresentando-se como ocorreu a coleta e tratamento dos dados.

3.1 Classificação da pesquisa

A escolha dos métodos para o desenvolvimento de um projeto de pesquisa vai depender, segundo Cresweel (2010, p. 25) “de um conjunto de decisões que devem refletir as concepções que o pesquisador traz para o estudo, as estratégias de investigação, os métodos de coleta, análise e interpretação dos dados”.

Quanto aos objetivos utilizou-se da abordagem exploratória e descritiva, na qual, a primeira tem como objetivo proporcionar visão geral, do tipo aproximativo acerca do tema controles internos, utilizando-se de levantamento bibliográfico e documental e pesquisando em forma de um estudo de caso múltiplo o nível de maturidade de IFES, enquanto que, na abordagem descritiva o objetivo foi descrever a população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis sem manipulá-las, buscando estudar as características das IFES com a maior precisão possível, sua relação e conexão com outros fenômenos (GIL, 2011)

Quanto à classificação da natureza da pesquisa deste trabalho é do tipo quantitativa de caráter descritiva e qualitativa de caráter exploratório, a primeira em razão, de buscar empregar dados numéricos que serão analisados por procedimentos estatísticos, visando, descrever, interpretar e relacionar os resultados da pesquisa em forma de quadros, tabelas e medidas (LAKATOS, 2011). Enquanto que, a abordagem qualitativa que se observa nesta dissertação diz respeito à avaliação dos entrevistados nas respostas do questionário; No levantamento documental; Na análise bibliográfica, ou seja, pesquisando as coisas em seus cenários naturais, tentando entender ou interpretar, os fenômenos em termos dos significados que as pessoas lhe conferem (DENZIN, 2006).

Na classificação quanto à escolha do objeto trata-se de um estudo de caso do tipo múltiplo integrado, pois envolve mais de uma unidade de análise (Cinco organizações federais de ensino superior) com um assunto pertinente as cinco IFES, apresentando por meio de um modelo de maturidade em controles internos como os gestores avaliam os controles internos, conforme o *framework* COSO II e COBIT 4.1.

3.2 Universo e amostra

O universo ou população é definido, segundo Gil (2011), como um conjunto de elementos que possuem determinadas características, no qual o seu subconjunto ou amostra é o meio pelo qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população, que no caso desta pesquisa por ser um estudo de caso é a forma que fornece pouca base para generalização científica, por exemplo, para demais Instituições Federais de Ensino Superior que não foram pesquisadas. Logo, o universo nesta pesquisa corresponde as IFES e a amostra diz respeito aos respectivos gestores das Pró-reitorias e diretorias de cada IFE.

Sendo um tipo de amostragem não-probalística por julgamento, que segundo Veludo de Oliveira (2001), no qual, existe uma dependência, pelo menos em parte, do julgamento do pesquisador ou do entrevistador de campo para a seleção dos elementos da população para compor a amostra.

No caso desta pesquisa, os elementos (sujeitos) correspondem aos gestores do nível estratégico (Pró-reitorias e suas respectivas diretorias vinculadas), que foram selecionados em razão de fazerem parte do rol de responsáveis legais pela gestão de suas respectivas unidades nas IFES, de acordo com Instrução Normativa TCU N° 63/2010 (Art. 10, Inciso I, II e III), os quais assumem responsabilidades pelas ações ordinárias operacionais e estratégicas de suas respectivas Instituições Federais de Ensino Superior. As IFES em tela foram selecionadas, pelos seguintes critérios: Relevância financeira de recursos recebidos pelo Ministério da Educação – MEC nos anos de 2016 e 2017 e quantidade de alunos matriculados nos anos de 2016 e 2017, conforme quadro:

Quadro 9 - Dados sobre IFES no Estado do Pará.

Instituição	Tempo de existência	Recursos		N° de alunos matriculados na graduação	
		Ano 2016	Ano 2017	Ano 2016	Ano 2017
UFPA	62 anos	R\$ 1.077.113.013,0	R\$1.206.988.474,0	40.275	38.865
IFPA	110 anos	R\$ 431.526.032,85	R\$ 493.350.136,69	11.046	12.632
UFRA	68 anos	R\$ 154.168.474,04	R\$ 175.772.784,55	5.499	6.007
UNIFESSPA	06 anos	R\$ 83.959.291	R\$ 92.842.350,00	3.871	3.973
UFOPA	10 anos	R\$ 33.993.016,38	R\$ 35.449.521,56	6.205	6.707

Fonte: Elaborado pelo autor em 2019 a partir dos Relatórios de gestão dos anos 2016 e 2017.

Segundo os dados do IBGE (2018), o Estado do Pará tem uma população estimada em 8,5 milhões de habitantes, distribuída entre seus 144 municípios, concentrados em seis (06)

mesorregiões e que, segundo o INEP (2017)¹ no ano de 2017 foram realizadas 153.085 mil matrículas nos cursos de graduação. Neste universo, as cinco (05) instituições públicas de ensino superior objeto deste estudo, responderam em 2017 por 68.184 mil alunos matriculados na graduação, o que representa um percentual de 44,5% do número de alunos matriculados no Estado em 2017. Segundo relatório de gestão UFPA (2017), esse número de universitários da rede pública pouco vem se alterando, muito em função da redução de investimentos imposta pelo Governo Federal, o que resulta em cenário de baixa expectativa de expansão nos próximos anos.

A UFPA, UFRA, UFOPA, UNIFESSPA e IFPA em conjunto no ano de 2017, segundo os dados dos seus relatórios de gestão, somaram um orçamento de R\$ 2.004.403.266,80 (Dois bilhões, quatro milhões, duzentos e sessenta e seis mil e oitenta centavos), o que representa um percentual de 36% do montante aproximado de 5,5 bilhões de recursos orçamentários disponibilizados em 2017 pelo MEC para IFES na região norte (total de 17 IFES, sendo 10 Universidades Federais e 7 Institutos Federais)².

3.3 Coleta de dados

Segundo Yin (2010), a orientação sobre a coleta de dados para os estudos de caso estava disponível sobre as rubricas “trabalho de campo”, “pesquisa de campo” e “métodos da ciência social”, embora relevantes nenhuma delas focavam os estudos de caso, apenas contribuíram para logística do planejamento e da condução dos trabalhos de campo, além disso, para o autor, o pesquisador deve estar familiarizado com os procedimentos de coleta de dados e fazer uso de seis diferentes fontes de evidência, como: Documentação, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos.

Primeiramente, neste processo de coleta de dados, ocorreu à sensibilização no final do mês de setembro de 2019 por telefone junto aos participantes previstos das IFES, com o objetivo de explicar do que se tratava a pesquisa e seus objetivos, em seguida, por meio da Lei de Acesso à Informação (lei Nº 12.527/2011), via Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC) do governo Federal presente em cada instituição, ocorrera solicitação de informações (não estavam disponíveis nas suas páginas de internet), por meio

¹ Dados disponíveis em: <http://inep.gov.br/sinopses-estatisticas-da-educacao-superior>.

² Para o cálculo dos valores orçamentários das IFES pesquisadas, realizou-se consulta em <https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml> e fez-se a soma de todos os valores para se chegar ao valor de aproximadamente 5,5 bilhões de recursos investidos em IFES na região norte.

de questionário (instrumento de coleta de dados), visando à coleta de dados primários para esta pesquisa.

Para elaboração do questionário, no mês de março de 2019 foi aplicado um pré-teste a um grupo de cinco servidores de uma das IFES com vistas a identificar e adequar a um melhor entendimento por parte dos entrevistados previstos. Algumas questões foram refeitas, outras eliminadas e outras acrescentadas até se chegar a um instrumento final que foi utilizado na pesquisa.

O modo de coleta de dados via e-SIC por meio de questionário, foi replicado a partir de Rodrigues (2017), que utilizou para elaborar a dissertação “A Atuação Da Auditoria Interna Nas Universidades Federais Brasileiras”, o qual solicitou de 63 universidades Federais no Brasil, informações, por meio de questionário sobre as suas respectivas auditorias internas e obteve respostas de 61 dentro dos prazos da LAI, portanto, um percentual de retorno de aproximadamente 97%.

As informações dos dados primários colhidas para subsidiar os resultados desta pesquisa, ocorreram através de questionário dirigido aos Pró-reitores e diretores das instituições, correspondendo ao nível estratégico de cada IFE. O questionário foi composto de três partes, a primeira é voltada para a identificação do perfil socioprofissional do nível estratégico de cada IFE com nove perguntas, a segunda parte abrangendo os oito componentes do modelo de referência COSO II (quarenta e sete perguntas) e a terceira parte com duas questões abertas, totalizando cinquenta e oito perguntas no questionário. A coleta de dados pode ser expressa no seguinte quadro:

Quadro 10 - Participantes previstos e participantes entrevistados

Instituição	Função	Participantes	
		Previstos	Entrevistados
UFPA	Pró-Reitor(a)	07	05
	Diretor(a)	23	16
	Total	30	21 (70%)
UNIFESSPA	Pró-Reitor(a)	05	04
	Diretor(a)	12	10
	Total	17	14 (82%)
UFRA	Pró-Reitor(a)	07	06
	Diretor(a)	20	09
	Total	27	15 (56%)
UFOPA	Pró-Reitor(a)	07	02
	Diretor(a)	15	11
	Total	22	13 (59%)
IFPA	Pró-Reitor(a)	05	02
	Diretor(a)	08	03
	Total	13	05 (38%)
TOTAL		109	68 (62%)

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Enquanto que, a coleta de dados secundários ocorrera por meio de documentos oficiais publicados nos respectivos sítios das organizações pesquisadas, buscando: Acordos, termos de compromissos assinados pela gestão, relatórios de gestão, relatórios de auditoria e outros documentos relativos, além de levantamentos e análises à luz da produção teórico-bibliográfica do tema e de trabalhos realizados pelas instituições, no tocante ao controle interno.

As questões da parte do questionário sobre os componentes do COSO foram avaliadas de acordo com a seguinte escala de valor: Não se aplica; Pouco aplicável; Medianamente aplicável; Bastante aplicável; Totalmente aplicável.

A escala utilizada nos questionários é do tipo *Likert*, que segundo Gil (2011) é um tipo de escala social que tem como objetivo, medir a intensidade das opiniões e atitudes da maneira mais objetiva possível, dos indivíduos pesquisados que respondem dentro de uma série graduada de itens aqueles que melhor correspondem à sua percepção acerca do fato pesquisado. Implicando, transformar fatos que habitualmente são vistos como qualitativos em fatos quantitativos. É um tipo de escala de valores referenciada e normatizada pela Portaria do TCU Nº 175/2013, item 7.1 que recomenda as instituições quanto à elaboração de conteúdo dos relatórios de gestão a autoavaliação pelos gestores de cada um dos elementos do seu sistema de controle interno.

Portanto, para esta pesquisa adaptou-se as afirmativas das portarias do TCU N° 175/2013 e TCU N° 277/2010, da seguinte forma:

Quadro 11 - Significado das afirmativas de avaliação.

AFIRMATIVA	SIGNIFICADO DA AFIRMATIVA
Não se aplica	Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da Unidade.
Pouco aplicável	Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da Unidade, porém, em sua minoria.
Medianamente aplicável	Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado na unidade.
Bastante aplicável	Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da Unidade, porém, em sua maioria.
Totalmente aplicável	Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da Unidade.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir da Portaria TCU N° 277/2010 (BRASIL, 2010b) e Portaria do TCU 175/2013 (BRASIL, 2013).

Dessa forma, para esta pesquisa empregou-se de modo adaptado o questionário recomendado do TCU às UJ, utilizando-se os componentes da estrutura conceitual do COSO II para identificar o nível de maturidade a partir da percepção dos gestores e segundo o modelo de maturidade adaptado do *Control Objectives for Information and related Technology* (COBIT 4.1) que consiste em uma ferramenta de suporte que permite aos gestores suprir as deficiências em relação aos requisitos de controle, questões técnicas e riscos de negócios, comunicando esse nível de controle às partes interessadas (ITGI, 2007, p. 10). Esquemáticamente a análise dos dados foi feita, conforme o quadro 12:

Quadro 12 - Síntese da análise dos dados.

MODELO DE MATURIDADE	NÍVEIS DE MATURIDADE ADAPTADO DO COBIT 4.1	RISCO AOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS (TCU)	COMPONENTES COSO II AVALIADOS	AFIRMATIVAS DE AVALIAÇÃO
COBIT 4.1	-Inicial; -Básico; -Intermediário; -Avançado; -Otimizado.	-Muito alto; -Alto; -Médio; -Baixo; -Muito baixo.	-Ambiente de controle; -Fixação de objetivos; -Identificação de eventos; -Avaliação de riscos; -Resposta a riscos; -Atividades de controle; -Informações e comunicações; -Monitoramento.	-Não se aplica; -Pouco aplicável; -Medianamente aplicável; -Bastante aplicável; -Totalmente aplicável.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os componentes do COSO II foram avaliados por meio das questões de avaliação contidas no questionário da Portaria-TCU N° 277/2010 e Portaria do TCU N° 175/2013, com as devidas adaptações, ficando conforme o quadro 13:

Quadro 13 - Componentes de análise e assertivas de avaliação.

COMPONENTE AVALIADO	QUESTÕES DE AVALIAÇÃO
Ambiente de controle	1) A administração refere-se aos controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da instituição.
	2) A administração superior dá suporte adequado ao funcionamento dos controles internos.
	3) Existem mecanismos gerais de controle interno na estrutura da instituição.
	4) A instituição conta com código próprio de ética.
	5) Os procedimentos operacionais da unidade são padronizados em documentos formais.
	6) Há mecanismos que incentivam a participação dos servidores dos diversos níveis da estrutura organizacional na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais.
	7) As delegações de competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.
	8) Existe adequada segregação de funções nos principais processos operacionais da Instituição (por exemplo, quem autoriza, não realiza; quem realiza, não fiscaliza).
	9) Há controles internos formalmente estabelecidos na sua unidade.
	10) Os controles internos formalmente estabelecidos contribuem para a consecução dos resultados planejados pela sua unidade.
Fixação de objetivos	11) Os objetivos estratégicos da instituição estão claramente definidos.
	12) Os objetivos estratégicos da unidade estão claramente definidos.
	13) Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (postas pela CGU, TCU e/ou AUDIN da sua IFE, por exemplo) estão definidos na instituição.
	14) Os objetivos de eficiência das principais operações institucionais (macroprocessos) estão adequadamente definidos.
	15) Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (postas pela CGU e/ou pelo TCU, por exemplo) estão divulgados na instituição.
	16) Os objetivos de eficiência das principais operações (macroprocessos) estão/foram divulgados na Instituição.
Identificação de eventos	17) São identificados formalmente eventos potenciais (RISCOS) que podem afetar a realização dos objetivos institucionais.
	18) Os eventos (RISCOS identificados) que podem afetar a execução dos objetivos institucionais são adequadamente divulgados.
	19) Existe o reconhecimento formal pela instituição de identificar eventos prováveis que podem afetar negativamente os objetivos institucionais.
	20) Existe o reconhecimento formal pela unidade de identificar eventos prováveis que podem afetar negativamente os seus objetivos.
	21) A instituição possui técnicas de identificação de eventos passíveis de serem tratados estrategicamente como prováveis Riscos.
	22) A instituição possui técnicas de identificação de eventos passíveis de serem tratados estrategicamente como prováveis oportunidades.
Avaliação de risco	23) Os objetivos e metas institucionais estão definidos em documentos formais.
	24) Há mapeamento dos processos críticos relacionados à consecução dos objetivos e metas institucionais.
	25) É prática na instituição o diagnóstico dos riscos envolvidos nos seus processos estratégicos.
	26) É prática na instituição a definição de níveis de riscos nos diversos níveis da gestão.
	27) Ocorre avaliação de riscos na instituição de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da Instituição.
	28) Os riscos identificados são classificados de modo a serem tratados de acordo com uma escala de prioridades para gerar informações úteis à tomada de decisão.
	29) Existe histórico de perdas de eficiência decorrentes de fragilidades nos processos internos.

Avaliação de risco (Continuação)	30) Na ocorrência de desvios de conduta, é prática a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e aplicar eventuais penalidades.
	31) Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da Instituição.
Resposta ao risco	32) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para evitá-lo.
	33) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para reduzi-lo.
	34) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para compartilhá-lo.
	35) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para aceitá-lo.
Atividades de controle	36) Existem políticas claramente estabelecidas na instituição para diminuir os riscos de não alcançar os objetivos institucionais.
	37) As atividades institucionais de controle são apropriadas com o planejamento da unidade.
	38) As atividades institucionais de controle possuem custo adequado / apropriado em relação ao nível de benefício(s) que possa(m) derivar de sua aplicação.
	39) As atividades institucionais de controle são razoáveis em relação aos objetivos da unidade.
Informação e comunicação	40) A informação relevante para a instituição é comunicada tempestivamente às pessoas que dela necessitam.
	41) As informações consideradas relevantes pela instituição são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.
	42) Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores.
	43) As informações institucionais sobre controles internos divulgadas na unidade contribuem de modo eficaz para execução das tarefas.
	44) A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da instituição.
Monitoramento	45) Os controles internos da Instituição são constantemente monitorado para avaliar sua qualidade ao longo do tempo.
	46) Os controles internos da unidade, de acordo com as avaliações efetuadas, tem sido considerado efetivo.
	47) Os controles internos tem contribuído para a melhoria do desempenho da sua unidade de trabalho.

Fonte: Adaptado pelo autor da Portaria - TCU Nº 277/2010 (BRASIL, 2010b) e Portaria do TCU Nº 175/2013 (BRASIL, 2013).

3.4 Tratamento dos dados

Após o preenchimento do questionário disponibilizado via *on-line* (com preenchimento obrigatório das questões para avançar nas seções e perguntas) para os dirigentes que correspondem ao nível estratégico de cada organização, os dados foram tabulados e por meio de planilha eletrônica foi calculado um índice de maturidade que assume valores entre 0,000 (zero) e 1,000 (um), assim quanto mais próximo de 1 (um) maior o nível de maturidade, da mesma forma quanto mais próximo de 0 (zero) menor o nível de maturidade. E com base na distribuição de frequência das respostas foi atribuído um peso “0” para afirmativa não se aplica, um peso “0,25” para afirmativa pouco aplicável, um peso de “0,5” para afirmativa medianamente aplicável, um peso de “0,75” para afirmativa bastante

aplicável e um peso “1,0” para afirmativa totalmente aplicável. Segundo, Ribeiro (2002), a função de um indicador é quantificar e simplificar um fenômeno, para ajudar no entendimento de sua complexidade. A forma de cálculo do índice que levará à definição de um dado nível de maturidade, para cada componente do COSO e para cada IFE nesta pesquisa, foi feito a partir da seguinte equação (MATTOS *et al.*, 2016; PRADO, 2018):

$$Ic = \frac{(n1 \cdot 0) + (n2 \cdot 0,25) + (n3 \cdot 0,5) + (n4 \cdot 0,75) + (n5 \cdot 1)}{tc}$$

Em que: Ic=Índice de maturidade do componente; n1=Número de respostas da afirmativa "não se aplica"; n2=Número de respostas da afirmativa "Pouco aplicável"; n3=Número de respostas da afirmativa "Medianamente aplicável"; n4=Número de respostas da afirmativa "Bastante aplicável"; n5=Número de respostas da afirmativa "totalmente aplicável"; tc = Total de respostas do entrevistado.

O índice obtido em cada componente foi posicionado em um dado nível de maturidade, segundo o modelo adaptado do COBIT 4.1 (ITGI, 2007) para controles internos, empregando-se estatística descritiva com distribuição de frequência para representar o nível de maturidade da IFE a partir dos componentes do COSO, contemplando os níveis, conforme quadro 14:

Quadro 14 - Níveis de maturidade adaptadas do COBIT 4.1 e risco associado.

NÍVEL	CARACTERÍSTICA	RISCO AOS OBJETIVOS ESTRATÉGICO
Inicial	Existe algum reconhecimento da necessidade de controles internos. O enfoque com relação a riscos e controles é <i>ad hoc</i> e desorganizado, sem comunicação ou monitoramento. Implantação e monitoramento de controles não são parte da cultura ou missão da instituição, deficiências não são identificadas. Servidores não estão conscientes de suas responsabilidades. Existe um alto risco de deficiências de controles e de incidentes.	Muito Alto
Básico	Controles estão em funcionamento, mas não são documentados. A sua operação é dependente do conhecimento e da motivação das pessoas. Efetividade não é adequadamente avaliada.	Alto
Intermediário	Controles estão em funcionamento e são adequadamente documentados. A efetividade operacional é avaliada periodicamente, e existe um número médio de problemas. No entanto, o processo de avaliação não é documentado.	Médio
Avançado	Existe um efetivo ambiente de controles internos e gerenciamento de riscos. Uma avaliação formal e documentada dos controles ocorre frequentemente. Muitos controles são informatizados e regularmente revisados. A gestão provavelmente detecta a maioria dos problemas de controle, mas nem todos os problemas são rotineiramente identificados.	Baixo

Otimizado	Uma política institucional de riscos e controles promove uma contínua e efetiva resolução de questões relacionadas a controles e riscos. O gerenciamento de riscos é integrado às práticas institucionais, apoiado por um monitoramento automatizado em tempo real, com uma total responsabilização pelo monitoramento dos controles, gerenciamento de riscos e com procedimentos para conformidade. A avaliação dos controles é contínua, baseada na autoavaliação e análises de lacuna e de causa raiz.	Muito baixo
------------------	---	--------------------

Fonte: Adaptado pelo autor a partir do COBIT 4.1 e do Referencial Básico de Gestão de Riscos do TCU (BRASIL, 2018b).

No tocante a análise dos dados, foi utilizada estatística por distribuição de frequência, em razão de ser utilizada quando há uma única medida de cada variável na amostra ou quando, havendo várias medidas de cada elemento, cada variável é estudada isoladamente (Oliveira, 2011). O tratamento dos dados pode ser resumido, conforme o quadro 15:

Quadro 15 – Síntese dos níveis de avaliação, pontuação atribuída e nível de maturidade.

Níveis de avaliação		
Níveis de Avaliação	Peso	
Não se aplica	0,00	
Pouco aplicável	0,25	
Medianamente aplicável	0,50	
Bastante aplicável	0,75	
Totalmente aplicável	1,00	
Interpretação		
Índice	Nível de Maturidade	Risco
0,000 a 0,200	Inicial	Muito alto
0,201 a 0,400	Básico	Alto
0,401 a 0,600	Intermediário	Médio
0,601 a 0,800	Avançado	Baixo
0,801 a 1,000	Otimizado	Muito baixo

Fonte: Elaborado pelo autor.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados e análise da coleta de dados que foram obtidas mediante aplicação de questionário *on-line* aos gestores de nível estratégico de cada IFE e de pesquisa bibliográfica documental, que em conjunto buscam responder à pergunta problema da pesquisa e aos objetivos delineados, tendo sido analisados à luz do referencial teórico-empírico tratado no segundo capítulo dessa dissertação.

Apresentando neste capítulo a caracterização das IFES, em seguida os resultados e análise das questões respondidas do questionário por IFE. Os resultados por IFE seguem a composição dos blocos de perguntas do questionário, que foi composto de três partes, a primeira voltada para a identificação do perfil estratégico de cada IFE. A segunda parte abrangendo os componentes adaptados do modelo de referência em controles internos administrativos COSO (Ambiente de controle; Fixação de objetivos; Identificação de eventos; Avaliação de riscos; Resposta a riscos; Atividades de controle; Informação e comunicação; e Monitoramento) e a terceira parte voltada para identificar os controles internos adotados nas IFES.

4.1 Caracterização das Instituições pesquisadas

A UFPA, UFRA, UNIFESSPA, IFPA E UFOPA, são autarquias que possuem em comum a característica de serem Instituições de Ensino Federal, de estarem localizadas no Estado do Pará e de serem dotadas de autonomia didático-científica, disciplinar, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, diferenciando-se a princípio quanto a sua estrutura organizacional-administrativa, missão e visão, *campi*, cursos e quantidade de servidores. Segundo Casado *et al* (2019, p. 14), em relação à gestão universitária e estrutura organizacional, as IFES apresentam os seguintes níveis de gestão, conforme quadro:

Quadro 16 - Níveis de gestão

Nível de gestão	Características
Nível estratégico	Nível máximo de responsabilidade e decisão, participando da formulação das diretrizes políticas e estratégicas da instituição, bem como, na definição sobre a alocação de recursos na Universidade. Toma decisões fundamentadas na análise da Universidade como um todo, suas partes e inter-relações, assim como, nas relações com o ambiente externo. Estabelece prioridades para a tomada de decisão, em razão do impacto na organização e na sociedade. Coordena diversas áreas dentro do seu macroprocesso, planejando, organizando, dirigindo e controlando as atividades de sua unidade. Além disso, assume o papel de integração entre as unidades a qual coordena.
Nível tático	Atua em apoio ao nível estratégico, respondendo por metas e objetivos tático, realizando atividades em constante estruturação. Sua função essencial é fazer a integração lateral (coordenando as unidades do núcleo operacional e algumas unidades de suporte) e a integração vertical (fazendo a estratégia chegar até a base e a base chegar até a estratégia, como mecanismo de <i>feedback</i> , inclusive, dado que a base mantém contato direto com o beneficiário). Dissemina e alinha-se a estratégia organizacional, possuindo autonomia decisória para implementar mudanças no processo, no âmbito de sua atuação, e para propor alterações na definição dos objetivos estratégicos. Planeja e administra a utilização de recursos para a unidade e assume o papel de integração entre as unidades a qual coordena.
Nível operacional	Analisa problemas e situações relacionados à área sob sua gestão, desmembrando-os em suas partes componentes e propondo soluções, considerando potenciais impactos em áreas relacionadas, no curto e médio prazo. Recomenda ao superior imediato soluções cabíveis diante de situações imprevisíveis relacionadas às atividades da área. Age de forma proativa, observando diretrizes e assumindo a responsabilidade pelos resultados. Realiza atividades estruturadas, rotineiras ou não, com foco na orientação da equipe para a eficiência e eficácia na execução, com repercussão em setores relacionados.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Casado *et al.* (2019).

A estrutura organizacional, presente nas organizações, e em especial nas IFES, segundo Borgatti Neto *et al.* (2003, p. 2), tem a função de:

[...]orientar a disposição relativa entre as pessoas, para auxiliar na coordenação e controle das atividades. O instrumento comumente utilizado para representar a estrutura organizacional é o esquema gráfico denominado “organograma”, por meio do qual busca-se estabelecer uma representação formal da organização da divisão do trabalho e das relações de autoridade entre as pessoas.

Logo, segundo os estatutos e regimentos³ das IFES, conforme se observou, as mesmas estruturam-se em divisões que correspondem a um nível organizacional de gestão (estratégico, tático e operacional). Pelas características dos níveis de gestão, segundo Casado *et al.* (2019), compreende-se que Reitoria e Pró-reitorias estão no nível estratégico, enquanto que as diretorias vinculadas as Pró-reitorias estão no nível tático e as demais instâncias

³Resolução do CONSUN Pro Tempore N° 003, de 04 de abril de 2014 (UNIFESSPA). Resolução N° 55 de 22 de julho DE 2014 (UFOPA). Resolução N° 148/2016-CONSUP de 08 de setembro de 2016- estatuto IFPA. Resolução N°399/2017- CONSUP de 11 DE setembro de 2017- regimento IFPA. A UFPA E UFRA possuem estatuto e regimento, contudo sem número de identificação.

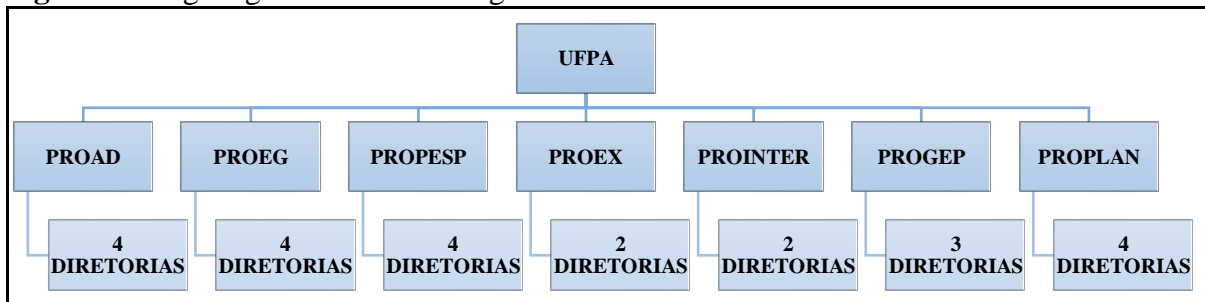
encontram-se no nível tático-operacional ou só operacional, a depender de como estão definidas nos seus regimentos e/ou estatutos.

4.1.1 Características UFPA

A UFPA, segundo PDI-UFPA 2016-2025, é a maior instituição de ensino do Norte do país e, de acordo com dados relativos a 2017 (UFPA em números - ano base 2017), abriga uma comunidade universitária composta de 61.501 pessoas com a seguinte distribuição: 2.944 docentes; 2.553 técnico-administrativos; 9.249 (alunos de Pós-graduação, entre especialização, mestrado, doutorados e; 38.865 alunos matriculados nos cursos de Graduação. A UFPA, além disso, oferece 582 cursos de Graduação (regular, PARFOR e EAD), 80 cursos de Mestrado, 40 cursos de Doutorado, além de 50 cursos de Especialização.

Em termos, de estrutura organizacional a UFPA no ano de 2014 atualizou o seu organograma Institucional, remodelando sua estrutura organizacional de acordo com sua configuração *multicampi*, sendo organizada em seis graduações: Conselhos Superiores, Composição da Reitoria, Outros Assessoramentos, sete Pró-Reitorias (PROAD, PROEG, PROPESP, PROEX, PROINTER, PROGEP e PROPLAN), Campus e Unidades Acadêmicas, conforme figura:

Figura 3 - Organograma nível estratégico da UFPA.



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.2 Características IFPA

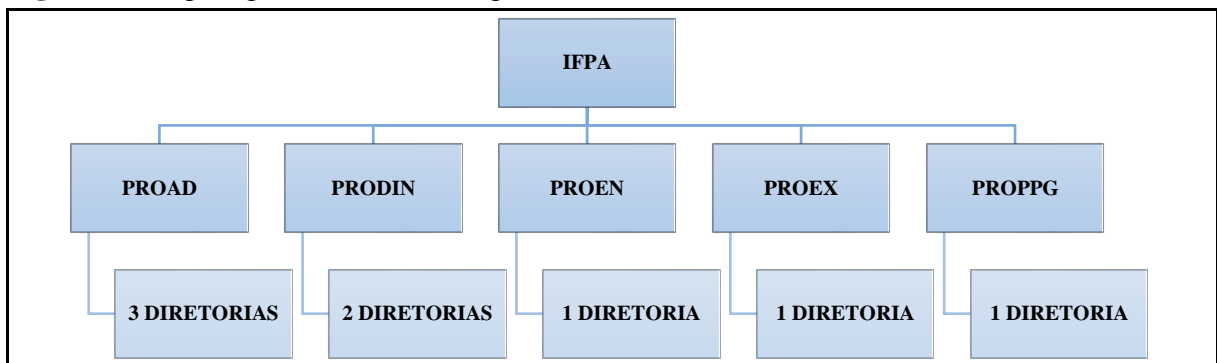
O IFPA em termos de estrutura e organização está configurada em: I. Órgãos Colegiados; II. Reitoria: a) Gabinete; b) Diretoria Executiva; c) Reitoria de Administração; Pró-Reitoria de Planejamento e de Desenvolvimento Institucional; Pró-Reitoria de Ensino; Pró-Reitoria de Extensão; Pró-Reitoria de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação. d) Diretorias; e) Auditoria Interna; f) Ouvidoria; g) Sistema de Informações ao Cidadão (SIC); h) Comissão

Própria de Autoavaliação; i) Comissão de Ética; g) Procuradoria Federal; III. Campi, que para fins de legislação educacional, são considerados Sedes.

Apresentando como missão a promoção da educação profissional e tecnológica em todos os níveis e modalidades por meio do ensino, pesquisa, extensão e inovação para o desenvolvimento regional sustentável, valorizando a diversidade e a integração dos saberes; Como visão ser uma instituição de excelência no ensino, pesquisa, extensão e inovação tecnológica, garantindo a integração e diversidade dos saberes e a inclusão dos cidadãos no mundo do trabalho.

Em termos quantitativos o IFPA, disponibiliza 78 Cursos de graduação distribuídos entre capital e os *campi*, nas modalidades presencial e a distância, 205 cursos técnicos (distribuídos entre capital e os *campi*, nas modalidades presencial e a distância) e 23 cursos em nível de pós-graduação (19 especializações e 04 mestrados). Sobre a quantidade de servidores o IFPA (Relatório de gestão 2017, p. 161) totalizou em 2.350 (não está especificado TAE, docente e outros). Em termos de nível estratégico, o IFPA, pode ser representado, conforme figura:

Figura 4 - Organograma nível estratégico do IFPA.



Fonte: Elaborado pelo autor.

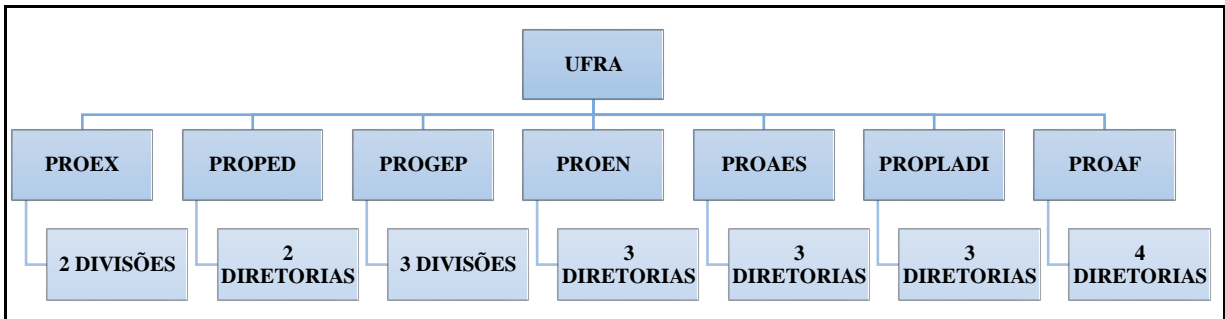
4.1.3 Características UFRA

A UFRA está estruturada e organizada em Conselhos Superiores, Reitoria, Pró-Reitorias, Institutos e *campi* Universitários; unidades correspondentes a áreas de conhecimento no âmbito de atuação da Instituição, com finalidades perfeitamente definidas e funções próprias de organização acadêmica.

A UFRA conta com sete campi situados nos municípios de Belém, Capanema, Capitão Poço, Paragominas, Parauapebas, Tomé-Açu e Tailândia, cinco núcleos universitários nos municípios de Colares, Ourilândia do Norte, Santa Isabel do Pará, Ulianópolis e Viseu no

estado do Pará e três fazendas universitárias em Benfica, Castanhal e Igarapé-Açu. Tendo 37 cursos de graduação distribuídas nos seis *Campi*. Em termos quantitativos de servidores a UFRA, possui 566 técnico-Administrativos em Educação e 483 Professores. Sobre o planejamento da UFRA, segundo PDI UFRA 2014-2018, têm-se como: Missão, Formar profissionais qualificados, compartilhar conhecimentos com a sociedade e contribuir para o desenvolvimento sustentável da Amazônia; Visão, Ser referência nacional e internacional como universidade de excelência na formação de profissionais para atuar na Amazônia e no Brasil. Em termos de nível estratégico, a UFRA, pode ser representada, conforme figura:

Figura 5 - Organograma nível estratégico da UFRA.



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.4 Características UFOPA

A UFOPA, com sede em Santarém, de acordo com sua lei de criação, tem como objetivo “ministrar ensino superior, desenvolver pesquisa nas diversas áreas do conhecimento e promover a extensão universitária”; Como missão “Produzir e socializar conhecimentos, contribuindo para a cidadania, inovação e desenvolvimento na Amazônia”; E como visão “Ser referência na formação interdisciplinar para integrar sociedade, natureza e desenvolvimento”.

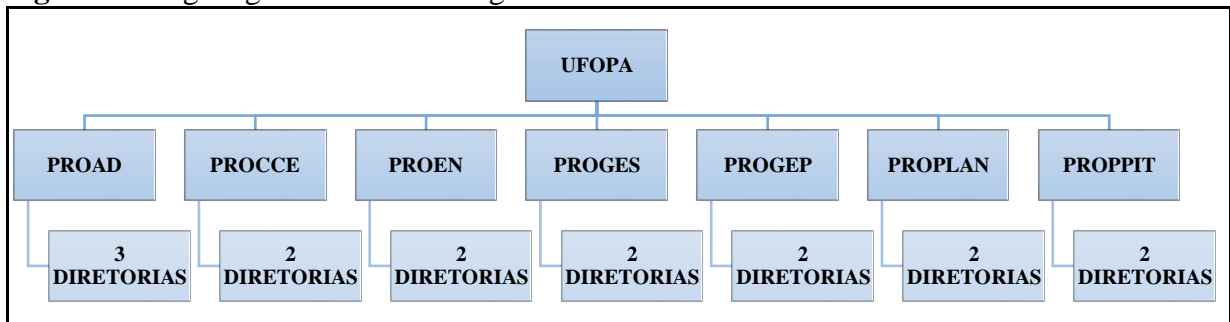
A UFOPA surgiu da incorporação do Campus de Santarém da UFPA e da unidade descentralizada tapajós da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA), as quais mantinham atividades na região Oeste paraense. A UFOPA assimilou também outras unidades da UFPA e da UFRA para a formação dos campi de Alenquer, Itaituba, Juruti, Monte Alegre, Óbidos e Oriximiná.

Existem atualmente na UFOPA 44 (quarenta e quatro) cursos de graduação com alunos vinculados, sendo 19 (dezenove) bacharelados específicos, 4 (quatro) licenciaturas integradas, 10 (dez) licenciaturas, 6 (seis) bacharelados interdisciplinares e 5 (cinco) licenciaturas do Plano Nacional de Formação de Professores da Educação Básica (PARFOR). Sobre a quantidade de servidores a UFOPA em 2017 totalizou 949 (397 docentes e 552

técnicos-administrativos).

A estrutura organizacional da UFOPA é composta por Conselhos Superiores, Reitoria, sete Pró-Reitorias, unidades acadêmicas, órgãos suplementares e *campi*. Em termos de nível estratégico, a UFOPA, pode ser representada, conforme figura:

Figura 6 - Organograma nível estratégico da UFOPA



Fonte: Elaborado pelo autor.

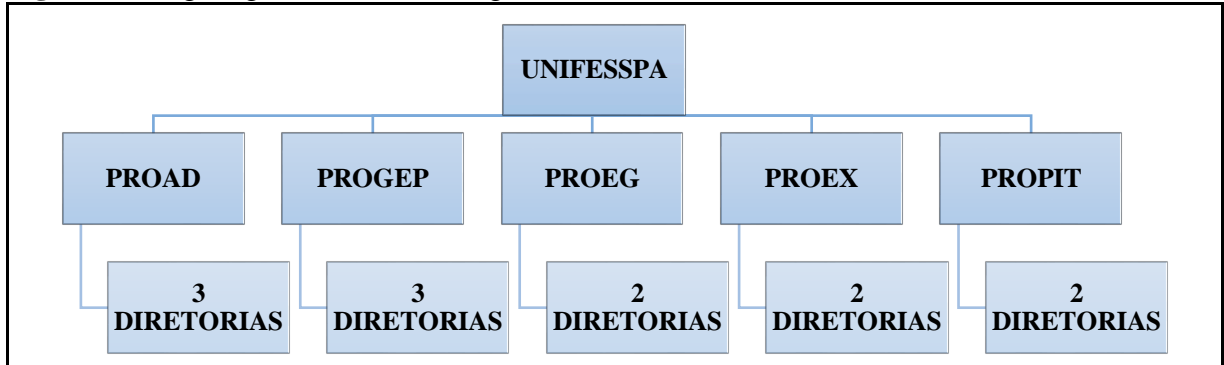
4.1.5 Características UNIFESSPA

A UNIFESSPA, com sede no município de Marabá, foi criada em 2013, a partir do desmembramento do então *Campus* Universitário de Marabá da Universidade Federal do Pará (UFPA). A atual estrutura organizacional da UNIFESSPA vigora em sua organização os Conselhos Superiores e Administração Superior, Unidades Acadêmicas e Órgãos Suplementares e Administrativos. Com a Missão de “produzir, sistematizar e difundir conhecimentos filosófico, científico, artístico, cultural e tecnológico, ampliando a formação e as competências do ser humano na perspectiva da construção de uma sociedade justa e democrática e no avanço da qualidade de vida” e como Visão ser uma universidade inclusiva e de excelência na produção e difusão de conhecimentos de caráter filosófico, científico, artístico, cultural e tecnológico.

Com estrutura *multicampi*, a UNIFESSPA está presente em Marabá (sede), Rondon do Pará, Santana do Araguaia, São Félix do Xingu e Xinguara. Contudo, sua área de abrangência vai além dessas cidades, envolvendo os 39 municípios da mesorregião do Sul e Sudeste paraense, ainda com potencial impacto no norte do Tocantins, sul do Maranhão e norte do Mato Grosso. A UNIFESSPA disponibiliza mais de 40 cursos de graduação (bacharelado e licenciatura) na modalidade presencial, 18 programas de Pós-Graduação lato (especializações e aperfeiçoamentos) e *stricto sensu* (mestrados e doutorados), além de desenvolver atividades de pesquisa e extensão que contribuem para o desenvolvimento econômico e social do Pará e do país. Sobre a quantidade de servidores a UNIFESSPA em 2017 totalizou 484 (273

docentes e 211 técnicos-administrativos). Em termos de nível estratégico, a UFOPA, pode ser representada, conforme figura:

Figura 7 - Organograma nível estratégico da UNIFESSPA.



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2 Resultados gerais da coleta de dados

Neste tópico da pesquisa, apresentam-se os resultados gerais obtidos junto às instituições no período de 26/09 a 13/11/2019, ocorrida via questionário eletrônico enviado aos sistemas de informação do cidadão (e-SIC) de cada IFE e encaminhado para os e-mails de cada Pró-reitoria e de suas respectivas diretorias vinculadas. Os resultados apresentados não devem ser considerados como um ranking entre as IFES, mas um trabalho acadêmico que visa levantar o nível de maturidade dos controles internos nas estruturas organizacionais administrativas de Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no Estado do Pará.

4.2.1 Descrição e análise dos resultados UFPA

Os resultados neste tópico da dissertação correspondem às respostas obtidas na UFPA, conforme os três blocos de questões do questionário que visa: 1º bloco - Identificar o perfil socioprofissional; 2º bloco - Demonstrar o nível de maturidade dos controles internos a partir das respostas dos gestores (nível estratégico) sobre os componentes do COSO e o 3º bloco - Identificar quais controles internos são adotados pela instituição e qual dificuldade encontrada pelo entrevistado em responder as questões do COSO.

4.2.1.1 Perfil do nível estratégico UFPA

O perfil do nível estratégico da UFPA foi obtido por meio de questionário, nos itens da sua primeira parte com as seguintes questões: Função na instituição; Gênero; Categoria

profissional; Cargo; Grau de escolaridade; Área de formação (graduação); Faixa etária; e tempo de serviço na Instituição. O objetivo é descrever o perfil socioprofissional do nível estratégico da IFE (Pró-reitorias e diretorias) que estão diretamente envolvidos com a tomada de decisões institucionais.

Na UFPA, obtiveram-se a participação de 21 gestores como entrevistados da pesquisa, sendo 05 pró-reitores (as) e 16 diretores (as), o que corresponde aos resultados da pergunta sobre qual função o entrevistado atualmente exerce na IFE.

NA UFPA, 52,4% (11) responderam ser do gênero feminino e 47,6% (10) do gênero masculino, observando-se no resultado geral das respostas um equilíbrio entre os gêneros nas funções de direção exercidas.

Na pergunta sobre a categoria profissional, ao qual o Pró-reitor (a) ou diretor (a) pertence, levou-se em consideração a carreira legalmente designada aos servidores das IFES (técnico-administrativo ou docente), obtendo-se os seguintes resultados: 57,1%(12) pertencem ao quadro de técnico-administrativo e 42,9%(9) do quadro de docentes, que ocupam funções no nível estratégico da IFE, ou seja, na amostra colhida, evidencia-se que nas funções no nível estratégico, estas são exercidas em sua maioria por servidores da carreira técnico-administrativa dos cargos efetivos(100%) de servidores da instituição.

Quanto aos dados primários sobre o grau de escolaridade dos gestores do nível estratégico da UFPA, obtiveram-se os seguintes resultados, conforme tabela:

Tabela 1 - Distribuição dos participantes quanto ao grau de escolaridade UFPA

Grau de escolaridade	Frequência	Percentual
Ensino Fundamental	0	0%
Ensino médio	1	5%
Graduação	0	0%
Especialização	7	33%
Mestrado	6	29%
Doutorado	7	33%
Total	21	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados sobre o grau de escolaridade evidenciam que os servidores do nível estratégico, em sua maioria (95%) estão no nível de pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado), ou seja, servidores que possuem um grau elevado de escolaridade, destacando-se que dos 21 participantes apenas 01 possui grau de escolaridade em nível de ensino médio.

Quanto aos resultados da área de formação (graduação) dos gestores, os resultados evidenciam formações diversas, com predominância de 49% na área das ciências sociais

aplicadas, em especial, nos cursos de Administração (19%), Economia (10%), Contabilidade (5%), Gestão Pública (10%) e Gestão de pessoas (5%), conforme tabela:

Tabela 2 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes UFPA

Área de formação (Graduação)	Frequência	Percentual
Administração	4	19%
Economia	2	10%
Ciências biológicas	3	14%
Matemática	2	10%
Contabilidade	1	5%
Gestão Pública	2	10%
Gestão de pessoas	1	5%
Estatística	1	5%
Tecnológica e Humanas	1	5%
Pedagogia	1	5%
Linguística	1	5%
Tecnologia da informação	1	5%
Filosofia	1	5%
Total	21	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Em relação à faixa etária dos gestores os resultados demonstram que a maior parte posicionou-se no extrato de 51 a 60 anos (48%), conforme tabela:

Tabela 3 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UFPA

Faixa etária	Frequência	Percentual
Até 30 anos	1	5%
De 31 a 40 anos	5	24%
De 41 a 50 anos	3	14%
De 51 a 60 anos	10	48%
De 61 a 70 anos	2	10%
Acima de 70 anos	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados quanto ao tempo de serviço na instituição dos gestores do nível estratégico, evidenciam a maior parte se posicionou no extrato de 21 a 30 anos (29%) e de 11 a 20 anos (24%), portanto, apresentam servidores com considerável de tempo de trabalho e experiência na IFE.

Tabela 4 - Distribuição quanto ao tempo de serviço dos participantes na UFPA

Tempo de serviço na Instituição	Frequência	Percentual
Até 10 anos.	5	24%
De 11 a 20 anos.	5	24%
De 21 a 30 anos.	6	29%
31 a 40 anos.	3	14%
Acima de 40 anos.	2	10%
Total	21	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

De modo geral, os resultados com maiores frequências evidenciam que o nível estratégico da UFPA, em sua maioria é formado pelo gênero feminino, do quadro técnico-administrativo, com pós-graduação (Especialização, mestrado e doutorado), com formação na área das ciências sociais aplicadas, na faixa etária de 51 a 60 anos e com tempo de serviço na instituição na faixa dos 21 a 30 anos.

4.2.1.2 Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico UFPA

Tendo em vista a finalidade de atender o objetivo específico “2” desta dissertação, o instrumental de coleta de dados primários (questionário) na sua segunda parte foi elaborado e constituído por oito blocos de perguntas a partir dos Componentes do COSO II, como modelo de referência para avaliação de controles internos e gestão de risco, no qual utilizou-se escala *likert* com afirmativas “não se aplica”, “pouco aplicável”, “medianamente aplicável”, “bastante aplicável” e “totalmente aplicável”, obtendo-se o seguinte quantitativo de respostas, conforme quadro 17:

Quadro 17 - Distribuição de frequência das afirmativas UFPA

COMPONENTE COSO	Não se Aplica	Pouco Aplicável	Medianamente Aplicável	Bastante Aplicável	Totalmente Aplicável	Total de respostas
Ambiente de controle	11	11	64	65	59	210
Fixação de objetivos	1	9	19	48	49	126
Identificação de eventos	7	13	43	47	16	126
Avaliação de riscos	9	24	63	52	41	189
Resposta a riscos	9	3	19	36	17	84
Atividades de controle	2	7	23	36	16	84
Informações e comunicações	0	8	28	53	16	105
Monitoramento	1	3	27	27	5	63
TOTAL	40	78	286	364	219	987

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados aferidos na UFPA demonstram que no componente ambiente de controle, a maior frequência de respostas (65) encontra-se na afirmativa “bastante aplicável”, ou seja, significando que o conteúdo das afirmativas está parcialmente sendo observadas no contexto da instituição, em sua maioria. O componente ambiente de controle visa deve demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle, de prevenção e de detecção dos riscos.

No componente Fixação de objetivos têm-se que os objetivos institucionais devem existir antes que a administração possa identificar eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. Neste componente a maior frequência de respostas (49) foi à afirmativa “totalmente aplicável”, significando que o conteúdo das afirmativas está integralmente sendo observada no contexto da instituição.

No componente identificação de eventos o maior quantitativo de respostas foi à afirmativa “bastante aplicável” (47), no qual, os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. No componente avaliação de riscos a maior frequência de respostas foi na afirmativa “medianamente aplicável” (63), significando que os conteúdos das afirmativas são parcialmente observados na instituição. No componente resposta a riscos a maior frequência de respostas foi a afirmativa “bastante aplicável” (36). Esses três componentes correspondem à expansão dos componentes do COSO I para o COSO II, os mesmos visam fornecer elementos gerenciais para o modelo de administração com foco no gerenciamento de riscos, que possam comprometer o alcance dos objetivos institucionais.

O componente atividades de controle compreende os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a posteriori, de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. Obtendo-se como maior frequência a afirmativa bastante aplicável (36), significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição, em sua maioria.

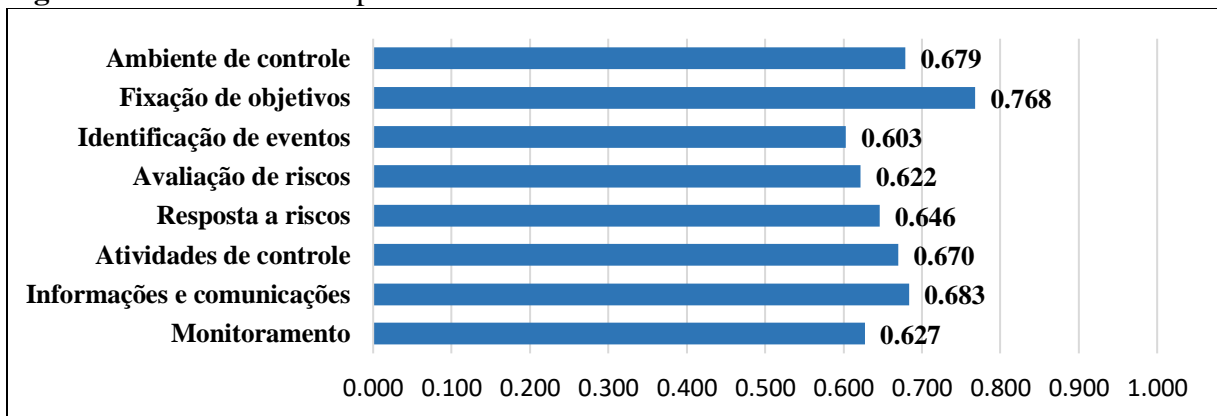
Outro componente avaliado foi o de informações e comunicações que serve para identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade institucional, para os usuários internos e externos, o qual obteve a maior frequência de respostas igual a 53 na afirmativa “bastante aplicável”. Por fim, o componente monitoramento apresentou os maiores valores na afirmativa “medianamente aplicável” e “bastante aplicável” com quantitativo de respostas igual a 27.

Isto posto, como se observa nos resultados, as afirmativas com maiores frequências sobre os componentes do COSO, segundo os participantes do nível estratégico da UFPA, estão entre o medianamente aplicável (286 afirmativas), bastante aplicável (364 afirmativas) e o totalmente aplicável (219 afirmativas). O quantitativo de respostas obtidas (dentro da escala *likert*) ira compor valores necessários para subsidiar o cálculo do índice de maturidade.

4.2.1.3 Maturidade no nível estratégico UFPA

Conforme proposto na metodologia para se chegar a um dado nível de maturidade por componente do COSO e que represente o nível estratégico da IFE, foi necessário fazer primeiramente o levantamento das frequências para compor valores necessários ao cálculo dos índices, obtendo-se os seguintes resultados, conforme figura:

Figura 8 - Índices dos componentes COSO UFPA



Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

De acordo com os resultados aferidos na UFPA, sete dos oito componentes apresentaram índices na faixa proposta entre 0,601 e 0,800, correspondendo ao nível de maturidade avançado em controles internos e associado a baixo risco de não alcançar os objetivos institucionais, em razão de existir um efetivo ambiente de controles internos e gerenciamento de riscos, uma avaliação formal e documentada dos controles, Informatização e revisão regular dos controles, e detecção da maioria dos problemas de controle, mas nem todos os problemas são rotineiramente identificados. O índice geral obtido na UFPA foi de 0,663 (nível avançado de maturidade).

Dessa forma, conforme as avaliações feitas pelos entrevistados do nível estratégico da UFPA sobre os componentes do COSO, têm-se os seguintes resultados:

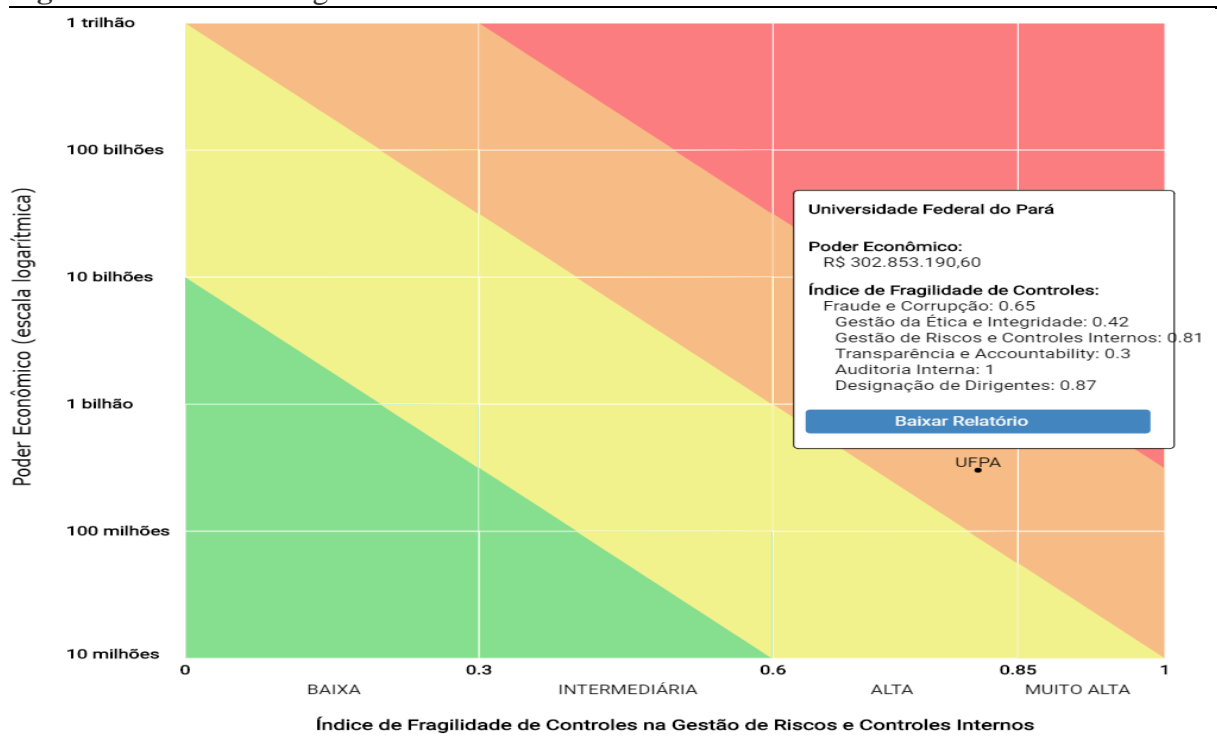
Quadro 18 - Nível de maturidade dos componentes COSO UFPA

Componente COSO	Nível de maturidade	Risco ao objetivos institucionais
Ambiente de controle	Avançado	Baixo
Fixação de objetivos	Avançado	Baixo
Identificação de eventos	Avançado	Baixo
Avaliação de riscos	Avançado	Baixo
Resposta a riscos	Avançado	Baixo
Atividades de controle	Avançado	Baixo
Informações e comunicações	Avançado	Baixo
Componente Monitoramento	Avançado	Baixo
Resultado geral	Avançado	Baixo

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Na literatura levantada para compor a base teórica empírica e discussão dos resultados desta dissertação, não encontrou-se trabalhos similares em nível de pós-graduação sobre a UFPA que abordem e demonstrem a questão da maturidade por meio da relação entre o COBIT 4.1 e o COSO II. Contudo em termos de trabalhos de auditoria o TCU em 2018, por meio de auditoria operacional (Processo: 010.348/2018-2 e Acórdão: 2604/2018-PL do TCU) para avaliar os controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e corrupção de órgãos do Poder Executivo Federal, construiu metodologias de cálculo e índices sobre a implementação dos controles, dentre os quais o que avalia a Gestão de Riscos e Controles Internos.

As faixas dos índices estabelecidos, na metodologia do TCU para avaliar a fragilidade dos controles no fator risco de poder econômico, variam entre 0,000 e 1,000, quanto mais próximo de 0,000 menor o índice de fragilidade de Controles na Gestão de Riscos e Controles Internos e quanto mais próximo de 1,000 maior o índice fragilidade. As faixas dos índices de fragilidade, segundo TCU (2018), variam entre: 0,0 a 0,3 (baixa), 0,3 a 0,6 (intermediária), 0,6 a 0,85 (alta) e 0,85 a 1,0 (muito alta). O resultado sobre o item gestão de riscos e controles internos, levantado pela auditoria operacional do TCU em 2018 na UFPA, apresentou o índice de 0,81 (fragilidade alta) para instituição, conforme figura:

Figura 9 - Índice de fragilidade de controles TCU/UFPA

Fonte: BRASIL, 2018b.

Desse modo, os resultados levantados nesta dissertação sobre o nível de maturidade na estrutura estratégica da UFPA, demonstram nível de maturidade avançado nos processos de controle (referência COSO II) e baixo risco de não alcançar os objetivos institucionais. Contudo, os resultados do trabalho de auditoria operacional do TCU (outra metodologia e variáveis) apresentaram um índice alto de fragilidade nos controles.

4.2.1.4 Controles internos adotados pelo nível estratégico UFPA

No terceiro bloco de perguntas do questionário apresentavam-se duas questões, na qual, uma está em consonância ao primeiro objetivo específico traçado para pesquisa que é “Identificar quais controles internos existem no âmbito estratégico das estruturas administrativas das IFES no Estado do Pará” e a outra visa identificar alguma dificuldade do entrevistado em responder as questões dos componentes do COSO presentes no questionário, dos vinte e um participantes da UFPA, nove responderam não ter encontrado dificuldade e cinco encontraram dificuldade; E treze (62%) apresentaram algum procedimento relacionado aos controles internos administrativos, conforme o quadro:

Quadro 19 - Controles internos adotados na UFPA

Controles internos administrativos adotados formalmente pela unidade em seus processos	
1.	[...]Índice de Colação de Grau por Curso de Graduação[...]
2.	[...]A segregação de funções no processo e a realização de atividade de verificação[...]
3.	[...]Checklist em processos licitatórios. Controle de Quantitativos de Atas de RP[...]
4.	[...]Reunião de Avaliação Tática - para avaliar a execução do PDU; mapeamento de processos e de riscos (ainda em estágio inicial) [...]
5.	[...]ESTABELECIMENTO DE UM PLANO DE DESENVOLVIMENTO DA UNIDADE[...]
6.	[...]Controle de Inscrições ao Processo de avaliação[...]
7.	[...]CheckList, Planilhas, Procedimento Operacional Padrão, Manuais, Sistemas, Relatórios de monitoramento, etc[...]
8.	[...]Cronograma por atividades; atendimento às normas legais; utilização de feedbacks para as principais atividades[...]
9.	[...]Relatório anual de gestão, Relatórios para auditorias, Relatórios de execução de projetos[...]
10.	[...]Acordos internacionais[...]
11.	[...]Reuniao de avalicao do PDI, plano de gestão orçamentaria[...]
12.	[...]Criação de manuais e procedimentos de compras, contratações e gestão patrimonial; instituição de uma unidade de controle contábil e financeiro (Contadoria Geral); implantação de sistema integrado de gestão orçamentária e financeira[...]
13.	[...]Homologação de folha de pagamento; Análise de preenchimento de requisitos de contratação de servidor efetivo; avaliação de desempenho; mapeamento de competências, autorização de pagamento de exercício anteriores; autorização de aposentadorias[...]

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados desta questão demonstram que os gestores (62%) conseguem identificar e empregar algum tipo de controle aos processos que tramitam pela sua unidade, logo os controles internos apresentados pelos entrevistados sintetizam a noção de controle organizacional, como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos institucionais (AUDIBRA, 2007).

Além disso, a UFPA em termos de controles internos observadas em documentos institucionais (resoluções, portarias e relatórios), apresenta normativos e iniciativas estratégicas organizacionais como: A criação de uma unidade de controle interno e governança, entendendo-se como uma forma de sistematização e organização dos controles internos (UFPA/PDI 2016-2025). Em termos normativos, a UFPA considerando os termos da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01, de 10.05.2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, instituiu em 2017, por meio da Portaria Nº 3118/2017 o “Comitê de Governança, Riscos e Controles-

CGRC”, com o objetivo de adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à Governança, Riscos e Controles da UFPA, sendo composto pelo Reitor, que o preside, Vice-Reitor, Pró-Reitores, Prefeito *Multicampi*, Presidente do Fórum dos Coordenadores dos *Campi* da UFPA e pelo Presidente do Fórum dos Dirigentes do Campus de Belém, que possuem as seguintes atribuições relacionadas aos controles internos (Plano de integridade-UFPA, 2019; p. 19):

- Institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos;
- Promover o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos e incentivar a adoção de boas práticas de governança, de gestão de riscos e de controles internos;
- Promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos;
- Aprovar política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos;
- Liderar e supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação na UFPA;
- Aprovar e supervisionar método de priorização de temas e macroprocessos para gerenciamento de riscos e implementação dos controles internos da gestão;
- Emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos.

No ano de 2018, a UFPA aprovou a Resolução Nº 778/2018 que regulamenta a Política de Gestão de Riscos, no âmbito da instituição, tendo como princípio da gestão de riscos (Art. 6, inciso III) o estabelecimento de procedimentos de controle interno proporcionais ao risco e observando-se a relação custo-benefício, com vistas a agregar valor à organização. No ano de 2019, a partir do CGRC aprovou-se o Plano de Integridade da UFPA 2019-2020 e em novembro de 2019 aprovou e lançou o manual de Gestão de Riscos organizacionais da UFPA.

Dessa forma, observa-se na UFPA, a partir da IN 01/2016 CGU/MP um progressivo avanço institucional em termos de normatização dos procedimentos relacionados à gestão de riscos e controles, tendo como principais partícipes a alta administração (nível estratégico).

4.2.2 Descrição e análise dos resultados UFRA

Os resultados neste tópico da dissertação correspondem à ordem de respostas obtidas na UFRA, conforme os três blocos de questões do questionário que visa: 1º bloco - Identificar o perfil socioprofissional; 2º bloco - Demonstrar o nível de maturidade dos controles internos a partir das respostas dos gestores (nível estratégico) sobre os componentes do COSO e o 3º bloco - Identificar quais controles internos são adotados pela instituição e qual dificuldade encontrada pelo entrevistado em responder as questões do COSO.

4.2.2.1 Perfil do nível estratégico UFRA

O perfil do nível estratégico da UFRA foi obtido por meio de questionário, nos itens da sua primeira parte com as seguintes questões: Função na instituição; Gênero; Categoria profissional; Cargo; Grau de escolaridade; Área de formação (graduação); Faixa etária; e Tempo de serviço na Instituição. O objetivo é descrever o perfil socioprofissional do nível estratégico da IFE (Pró-reitorias e diretorias) que estão diretamente envolvidos com a tomada de decisões institucionais.

Na UFRA, obteve-se a participação de 15 gestores como entrevistados da pesquisa, sendo 06 pró-reitores (as) e 09 diretores (as), correspondendo aos resultados da pergunta sobre qual função o entrevistado atualmente exerce na IFE.

Na UFRA 66,7% (10) responderam ser do gênero feminino e 33,3%(05) do gênero masculino, observando-se no resultado geral das respostas um predomínio do gênero feminino nas funções de direção exercidas.

Na pergunta sobre a categoria profissional, ao qual o Pró-reitor (a) ou diretor (a) pertence, levou-se em consideração a carreira legalmente designada aos servidores das IFES (técnico-administrativo ou docente), obtendo-se os seguintes resultados: 66,7% (10) pertencem ao quadro de técnico-administrativo e 33,3% (05) pertencem ao quadro de docentes, que ocupam funções no nível estratégico da IFE, ou seja, na amostra colhida, evidencia-se que nas funções no nível estratégico, estas são exercidas em sua maioria por servidores da carreira técnico-administrativa dos cargos efetivos (100%) de servidores da instituição.

Quanto aos dados primários sobre o grau de escolaridade dos gestores do nível estratégico da UFRA, obtiveram-se os seguintes resultados, conforme tabela:

Tabela 5 - Distribuição do grau de escolaridade dos participantes UFRA

Grau de escolaridade	Frequência	Percentual
Ensino fundamental	0	0%
Ensino médio	0	0%
Graduação	3	20%
Especialização	5	33%
Mestrado	2	13%
Doutorado	5	33%
Total	15	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados sobre o grau de escolaridade evidenciam que os servidores do nível estratégico, em sua maioria (79%) possuem nível de pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado), ou seja, servidores com um grau elevado de escolaridade, destacando-se que dos 15 participantes, apenas 03 possuem grau de escolaridade em nível de graduação.

Quanto aos resultados da área de formação (graduação) dos gestores, os resultados evidenciam formações diversas, com predominância de 33% na área das ciências sociais aplicadas, em especial, nos cursos de Administração (20%) e Contabilidade (13%), seguida da área de ciências agrárias, no curso de agronomia (20%), conforme tabela:

Tabela 6 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes UFRA

Área de formação (Graduação)	Frequência	Percentual
Administração	3	20%
Agronomia	3	20%
Contabilidade	2	13%
Gestão Pública	1	7%
Ciência da computação	2	13%
Pedagogia	1	7%
Nutrição	1	7%
Psicologia	1	7%
Medicina veterinária	1	7%
Total	15	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Em relação à faixa etária dos gestores os resultados demonstram que a maior frequência de gestores se posicionou na faixa de: até 30 anos (27%), de 31 a 40 anos (27%) e de 41 a 50 anos (27%), ou seja, um equilíbrio de distribuição das faixas etárias dos gestores na faixa entre 30 anos e 50 anos, conforme tabela:

Tabela 7 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes da UFRA

Faixa etária	Frequência	Percentual
Até 30 anos	4	27%
De 31 a 40 anos	4	27%
De 41 a 50 anos	4	27%
De 51 a 60 anos	2	13%
De 61 a 70 anos	1	7%
Acima de 70 anos	0	27%
Total	15	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados quanto ao tempo de serviço na instituição dos gestores do nível estratégico, evidenciam que a maior parte está posicionada na faixa de até 10 anos (67%), ou seja, apresentam servidores com pouco de tempo de trabalho na IFE, considerando o tempo de 67 anos de existência da UFRA.

Tabela 8 - Distribuição quanto ao tempo de serviço na instituição UFRA

Tempo de serviço na Instituição	Frequência	Percentual
Até 10 anos.	10	67%
De 11 a 20 anos.	2	13%
De 21 a 30 anos.	3	20%
31 a 40 anos.	0	0%
Acima de 40 anos.	0	0%
Total	15	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

De modo geral, os resultados com maiores frequências evidenciam que o nível estratégico da UFRA, em sua maioria é formado pelo gênero feminino, do quadro técnico-administrativo, com pós-graduação (Especialização, mestrado e doutorado), com formação na área das ciências sociais aplicadas, na faixa etária de até 30 anos e com tempo de serviço na instituição na faixa de até 10 anos.

4.2.2.2 Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico da UFRA

Com a finalidade de atender o objetivo específico “2” desta dissertação o instrumental de coleta de dados primários (questionário) na sua segunda parte foi elaborado e constituído por oito blocos de perguntas a partir dos Componentes do COSO II, como modelo de referência para avaliação de controles internos e gestão de risco. Tendo sido utilizada a escala *likert* com as afirmativas “não se aplica”, “pouco aplicável”, “medianamente aplicável”,

“bastante aplicável” e “totalmente aplicável”, obtendo-se o seguinte quantitativo de respostas, conforme quadro 20:

Quadro 20 - Distribuição de frequência das afirmativas UFRA

COMPONENTE COSO	Não se Aplica	Pouco Aplicável	Medianamente Aplicável	Bastante Aplicável	Totalmente Aplicável	Total de respostas
Ambiente de controle	3	9	34	68	36	150
Fixação de objetivos	0	6	30	37	17	90
Identificação de eventos	0	13	59	17	1	90
Avaliação de riscos	1	25	53	38	18	135
Resposta a riscos	0	4	27	23	6	60
Atividades de controle	1	8	29	15	7	60
Informações e comunicações	0	9	26	34	6	75
Monitoramento	0	7	18	16	4	45
TOTAL	5	81	276	248	95	705

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados aferidos na UFRA demonstram que no componente ambiente de controle, a maior frequência de respostas (68) encontra-se na afirmativa “bastante aplicável”, ou seja, significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição, em sua maioria. O componente ambiente de controle visa demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle, de prevenção e de detecção dos riscos.

No componente Fixação de objetivos tem-se que os objetivos institucionais devem existir antes que a administração possa identificar eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. Neste componente a maior frequência de respostas (37) foi à afirmativa “bastante aplicável”, significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição, em sua maioria.

No componente identificação de eventos o maior quantitativo de respostas foi à afirmativa “medianamente aplicável” (59), no qual, os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. No componente avaliação de riscos a maior frequência de respostas foi na afirmativa “medianamente aplicável” (53), significando que os conteúdos das afirmativas estão parcialmente sendo observados na instituição. No componente resposta a riscos a maior frequência de respostas foi à afirmativa “medianamente aplicável” (27). Esses três componentes correspondem à expansão dos componentes do COSO I para o COSO II, os mesmos visam fornecer elementos gerenciais para o modelo de

administração com foco em resultados e no gerenciamento de riscos, que possam comprometer o alcance dos objetivos institucionais.

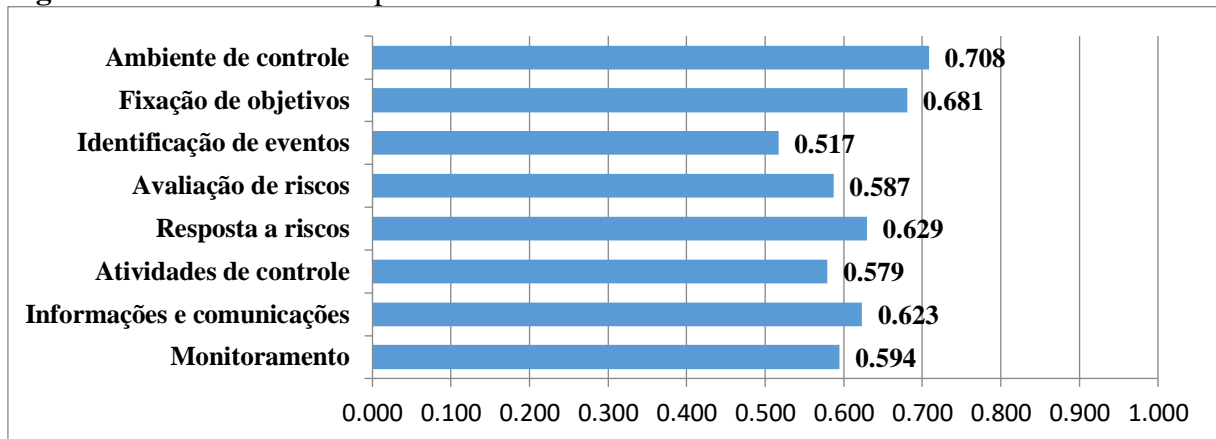
O componente atividades de controle compreende os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a posteriori, de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. Obtendo-se como maior frequência a afirmativa medianamente aplicável (29), significando que o conteúdo das afirmativas está parcialmente sendo observada no contexto da instituição.

Outro componente avaliado foi o de informações e comunicações que serve para identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade institucional, para os usuários internos e externos, o qual obteve a maior frequência de respostas igual a 34 na afirmativa “bastante aplicável”. Por fim, o componente monitoramento apresentou os maiores valores na afirmativa “medianamente aplicável” com quantitativo de respostas igual a 18.

Dessa forma, como se observa nos resultados, as afirmativas com maiores frequências sobre os componentes do COSO, segundo os entrevistados do nível estratégico da UFRA, estão entre o medianamente aplicável (276 afirmativas) e bastante aplicável (248 afirmativas). O quantitativo de respostas obtidas (dentro da escala *likert*) irá compor valores necessários para subsidiar o cálculo do índice de maturidade.

4.2.2.3 Maturidade no nível estratégico da UFRA

Conforme proposto na metodologia para se chegar a um dado nível de maturidade por componente do COSO e que represente o nível estratégico da IFE, foi necessário fazer primeiramente o levantamento das frequências para compor valores necessários ao cálculo dos índices, obtendo-se os seguintes resultados, conforme figura:

Figura 10 - Índices dos componentes COSO UFRA

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Nos resultados aferidos na UFRA, os componentes que apresentaram os maiores índices foram: Ambiente de controle, fixação de objetivos, resposta a riscos e informações e comunicações, na faixa proposta de maturidade entre 0,601 a 0,800, correspondendo ao nível de maturidade avançado em controles internos e associado a baixo risco de não alcançar os objetivos institucionais. O índice geral obtido na UFRA foi de 0,623 (nível avançado de maturidade).

Assim sendo, conforme as avaliações feitas pelos entrevistados do nível estratégico da UFRA sobre os componentes do COSO, têm-se os seguintes resultados:

Quadro 21 - Nível de maturidade dos componentes COSO UFRA

Componente COSO	Nível de maturidade	Risco aos objetivos institucionais
Ambiente de controle	Avançado	Baixo
Fixação de objetivos	Avançado	Baixo
Identificação de eventos	Intermediário	Médio
Avaliação de riscos	Intermediário	Médio
Resposta a riscos	Avançado	Baixo
Atividades de controle	Intermediário	Médio
Informações e comunicações	Avançado	Baixo
Componente Monitoramento	Intermediário	Médio
Resultado geral	Avançado	Baixo

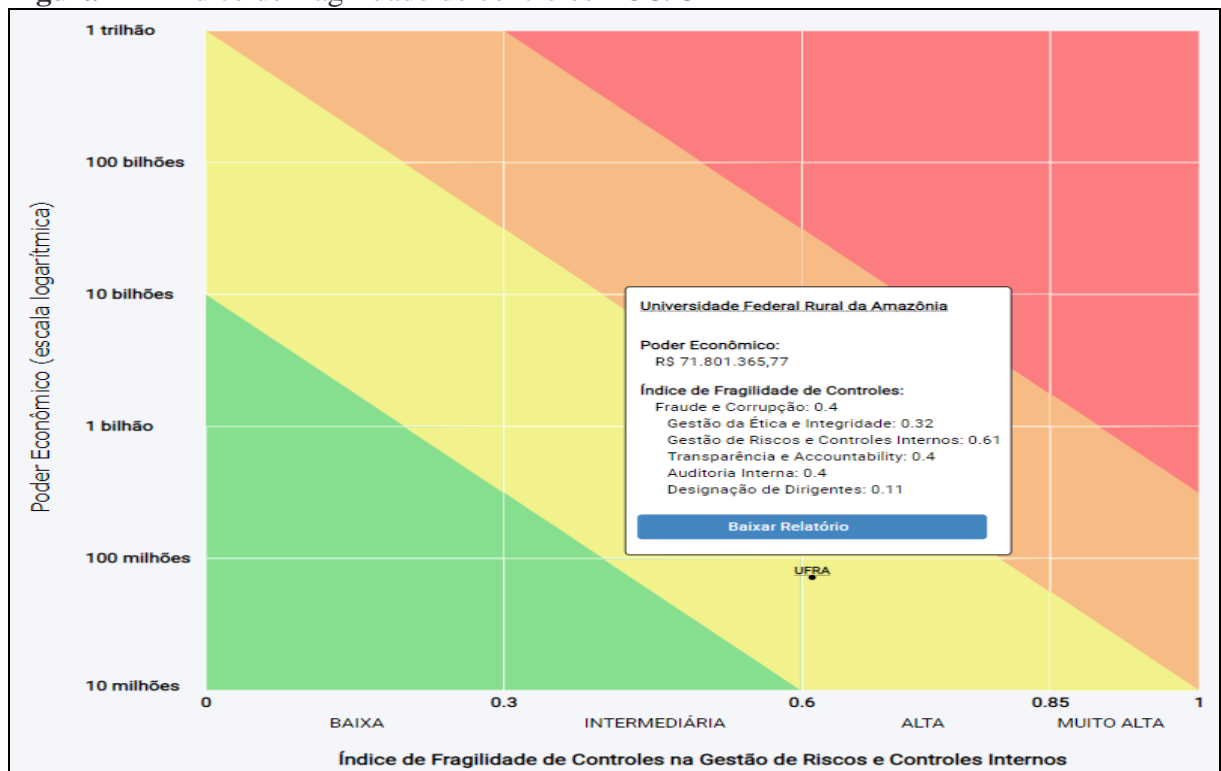
Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Na literatura levantada para compor a base teórica-empírica e discussão dos resultados desta dissertação, não encontrou-se trabalhos similares em nível de pós-graduação sobre a UFRA que abordem e demonstrem a questão da maturidade por meio da relação entre o COBIT 4.1 e o COSO II. Contudo em termos de trabalhos de auditoria o TCU em 2018, por meio de auditoria operacional (Processo: 010.348/2018-2 e Acórdão: 2604/2018-PL do TCU)

para avaliar os controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e corrupção de órgãos do Poder Executivo Federal, construiu metodologias de cálculo e índices sobre a implementação dos controles, dentre os quais o que avalia a Gestão de Riscos e Controles Internos.

As faixas dos índices estabelecidos, na metodologia do TCU para avaliar a fragilidade dos controles no fator risco de poder econômico, variam entre 0,000 e 1,000, quanto mais próximo de 0,000 menor o índice de fragilidade de Controles na Gestão de Riscos e Controles Internos e quanto mais próximo de 1,000 maior o índice fragilidade. As faixas dos índices de fragilidade, segundo TCU (2018), variam entre: 0,0 a 0,3 (baixa), 0,3 a 0,6 (intermediária), 0,6 a 0,85 (alta) e 0,85 a 1,0 (muito alta). O resultado sobre o item gestão de riscos e controles internos, levantado pela auditoria operacional do TCU em 2018 na UFRA, apresentou o índice de 0,61 (fragilidade alta) para instituição, conforme figura:

Figura 11 - Índice de fragilidade de controles TCU/UFRA



Fonte: BRASIL, 2018b.

Dessa forma, os resultados levantados nesta dissertação sobre o nível de maturidade na estrutura estratégico da UFRA, demonstram nível de maturidade avançado nos processos de controle (referência COSO II) e baixo risco de não alcançar os objetivos institucionais.

Contudo, os resultados do trabalho de auditoria operacional do TCU (outra metodologia e variáveis) apresentaram um índice alto de fragilidade nos controles.

4.2.2.4 Controles internos adotados pelo nível estratégico da UFRA

No terceiro bloco de perguntas do questionário apresentavam-se duas questões, na qual, uma está em consonância ao primeiro objetivo específico traçado para pesquisa que é “Identificar quais controles internos existem no âmbito estratégico das estruturas administrativas das IFES no Estado do Pará” e a outra visa identificar alguma dificuldade do entrevistado em responder as questões dos componentes do COSO presentes no questionário, dos quinze participantes da UFRA, sete responderam não ter encontrado dificuldade e três encontraram dificuldade; E doze (80%) apresentaram algum procedimento relacionado aos controles internos administrativos, conforme o quadro:

Quadro 22 - Controles internos adotados na UFRA

Controles internos administrativos adotados formalmente pela unidade em seus processos	
01.	[...]Treinamento e capacitação[...]
02.	[...]Elaboração de fluxogramas de processos em andamento, relatórios ao final das atividades,
03.	[...]Relatórios e Pops[...]
04.	[...]Identificar os processos críticos que podem afetar o alcance dos objetivos[...]
05.	[...]Reunião para atender o planejamento estratégico; relatórios das atividades[...]
06.	[...]Fluxo de processo[...]
07.	[...]Planilhas, Procedimentos Operacionais Padrão[...]
08.	[...]mapeamento de processos das principais ações que envolve a PROAF. Todos disponíveis no sítio
09.	[...]Checar as informações, em bases de dados disponíveis, sobre os indicados a recebimento de bolsas a fim de garantir o atendimento dos requisitos impostos pela agências de fomento[...]
10.	[...]Mapeamento de fluxo[...]
11.	[...]Definição de fluxos de processos, adoção de POPs, Relatórios de Gestão, Monitoramento de resoluções e procedimentos internos[...]
12.	[...]mapeamento de processos, com identificação de pontos de controle, ampla divulgação para a comunidade, conforme disposto nos sites das pró-reitorias (ex. https://proaf.ufra.edu.br/)[...]

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados desta questão demonstram que os gestores(80%) conseguem identificar e empregar algum tipo de controle aos processos que tramitam pela sua unidade, logo os controles internos apresentados pelos participantes sintetizam a noção de controle organizacional, como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos institucionais (AUDIBRA, 2007).

Além disso, a UFRA em termos de controles internos observadas em documentos institucionais (Resoluções, portarias e relatórios), apresenta dentro da sua política de gestão a inclusão das funções de planejamento e orçamento por meio das ações de coordenação e controle para apoiar o processo da tomada de decisão, com vistas a resultados (UFRA/PDI 2014-2024).

Em termos normativos, a UFRA considerando os termos da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 01, de 10.05.2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, instituiu em 2017 por meio da Portaria Nº 1230/2017 um grupo de trabalho para elaboração da política de Gestão de Riscos e Controles Internos da UFRA e por meio da Resolução Nº 174 de 09 de maio de 2017 do Conselho Universitário da UFRA instituiu o Comitê de Governança, Riscos e Controles - CGRC, de caráter deliberativo, com o objetivo de adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à Governança, Riscos e Controles da UFRA. Sendo composto o comitê: Reitor (a), dirigente máximo da UFRA; Vice-Reitor(a); Pró-Reitores(as); Prefeito do Campus; Diretores dos Campi; Diretores de Instituto; Superintendente de Tecnologia da Informação e Comunicação; Diretor(a) do Hospital Veterinário; Diretores(as) das Fazendas Escola; e, Assessores Especiais. Entre as competências do comitê têm-se aquelas que se relacionam diretamente aos controles:

- Institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos;
- Promover o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos e incentivar a adoção de boas práticas de governança, de gestão de riscos e de controles internos;
- Promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos;
- Aprovar política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos;
- Liderar e supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação na UFRA;
- Aprovar e supervisionar método de priorização de temas e macroprocessos para gerenciamento de riscos e implementação dos controles internos da gestão;
- Emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos.

No ano de 2017, a UFRA aprovou a Resolução N° 174/2017 (CONSUN/UFRA) que regulamenta a Política de Gestão de Riscos, no âmbito da instituição. Mais recentemente no ano de 2018, a partir do CGRC aprovou-se o Plano de Integridade da UFRA 2018-2019.

Dessa maneira, observa-se na UFRA, a partir da IN 01/2016 CGU/MP um progressivo avanço institucional em termos de normatização dos procedimentos relacionados à gestão de riscos e controles, tendo como principais partícipes a alta administração (nível estratégico).

4.2.3 Descrição e análise dos resultados UNIFESSPA

Os resultados neste tópico da dissertação correspondem à ordem de respostas obtidas na UNIFESSPA, conforme os três blocos de questões do questionário que visa: 1º bloco - Identificar o perfil socioprofissional; 2º bloco - Demonstrar o nível de maturidade dos controles internos a partir das respostas dos gestores (nível estratégico) sobre os componentes do COSO e o 3º bloco - Identificar quais controles internos são adotados pela instituição e qual dificuldade encontrada pelo entrevistado em responder as questões do COSO.

4.2.3.1 Perfil do nível estratégico UNIFESSPA

O perfil do nível estratégico da UNIFESSPA foi obtido por meio de questionário, nos itens da sua primeira parte com as seguintes questões: Função na instituição; Gênero; Categoria profissional; Cargo; Grau de escolaridade; Área de formação (graduação); Faixa etária; e Tempo de serviço na Instituição. O objetivo é descrever o perfil socioprofissional do nível estratégico da IFE (Pró-reitorias e diretorias) que estão diretamente envolvidos com a tomada de decisões institucionais.

Na UNIFESSPA, obtiveram-se a participação de 14 gestores como entrevistados da pesquisa, sendo 04 pró-reitores (as) e 10 diretores (as), o que corresponde aos resultados da pergunta sobre qual função o entrevistado atualmente exerce na IFE.

Na UNIFESSPA 61,5% (09) responderam ser do gênero masculino e 38,5%(05) do gênero feminino, observando-se no resultado geral das respostas predomínio do gênero masculino nas funções de direção exercidas.

Na pergunta sobre a categoria profissional, ao qual o Pró-reitor (a) ou diretor (a) pertence, levou-se em consideração a carreira legalmente designada aos servidores das IFES (técnico-administrativo ou docente), obtendo-se os seguintes resultados: 64,3% (09) pertencem ao quadro de técnico-administrativo e 35,7% (05) do quadro de docentes, que ocupam funções no nível estratégico da IFE, ou seja, na amostra colhida, evidencia-se que nas

funções no nível estratégico, estas são exercidas em sua maioria por servidores da carreira técnico-administrativa dos cargos efetivos (100%) de servidores da instituição.

Quanto aos dados primários sobre o grau de escolaridade dos gestores do nível estratégico da UNIFESSPA, obtiveram-se os seguintes resultados, conforme tabela:

Tabela 9 - Distribuição quanto ao Grau de escolaridade dos participantes UNIFESSPA

Grau de escolaridade	Frequência	Percentual
Ensino Fundamental	0	0%
Ensino médio	0	0%
Graduação	1	7%
Especialização	8	57%
Mestrado	0	0%
Doutorado	5	36%
Total	14	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados sobre o grau de escolaridade evidenciam que os servidores do nível estratégico, em sua maioria (93%) estão no nível de pós-graduação (especialização e doutorado), ou seja, servidores que possuem um grau elevado de escolaridade, destacando-se que dos 14 participantes apenas 01 possui grau de escolaridade em nível de graduação.

Quanto aos resultados da área de formação (graduação) dos gestores, os resultados evidenciam formações diversas, com predominância na área do direito (14%), pedagogia (14%) e engenharia (14%), conforme tabela:

Tabela 10 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UNIFESSPA

Área de formação (Graduação)	Frequência	Percentual
Direito	2	14%
Pedagogia	2	14%
Engenharia	2	14%
Licenciatura em Educação Física	1	7%
Ciências Contábeis	1	7%
Ciências Econômicas	1	7%
Tecnologia Agroindustrial	1	7%
Geólogo	1	7%
História	1	7%
Administração	1	7%
Sistemas de Informação	1	7%
Total	14	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Em relação à faixa etária dos gestores os resultados demonstram que a maior frequência encontra-se no extrato de 31 a 40 anos (64,3%) e de 41 a 50 anos (21,4%), conforme tabela:

Tabela 11 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UNIFESSPA

Faixa etária	Frequência	Percentual
Até 30 anos	2	14,3%
De 31 a 40 anos	9	64,3%
De 41 a 50 anos	3	21,4%
De 51 a 60 anos	0	0%
De 61 a 70 anos	0	0%
Acima de 70 anos	0	0%
Total	14	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados quanto ao tempo de serviço na instituição dos gestores do nível estratégico, evidenciam que a maior parte se posicionou nos extratos de até 10 anos (64,3%) e de 11 a 20 anos (35,7%), ou seja, apresentam servidores pouco de tempo de trabalho na instituição, isso se deve que legalmente a UNIFESSPA foi criada em 2013, pela Lei Federal 12.824, a partir do desmembramento do Campus Marabá da Universidade Federal do Pará (UFPA), logo esse percentual de até 10 anos é compatível com o tempo de existência da IFE, enquanto que os servidores na faixa de 11 a 20 anos deve-se aqueles que eram pertencentes ao quadro da UFPA e permaneceram na nova IFE criada.

Tabela 12 - Distribuição quanto ao tempo de serviço na UNIFESSPA

Tempo de serviço na Instituição	Frequência	Percentual
Até 10 anos.	9	64,3%
De 11 a 20 anos.	5	35,7%
De 21 a 30 anos.	0	0,0%
31 a 40 anos.	0	0,0%
Acima de 40 anos.	0	0,0%
Total	14	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

De modo geral, os resultados com maiores frequências evidenciam que o nível estratégico da UNIFESSPA, em sua maioria é formado pelo gênero masculino, do quadro técnico-administrativo, com pós-graduação (Especialização e doutorado), com formações diversas, com predominância na área do direito (14%), pedagogia (14%) e engenharia (14%), na faixa etária de 31 a 40 anos e com tempo de serviço na instituição na faixa de até 10 anos.

4.2.3.2 Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico UNIFESSPA

Com a finalidade de atender o objetivo específico “2” desta dissertação o instrumental de coleta de dados primários (questionário) na sua segunda parte foi elaborado e constituído por oito blocos de perguntas a partir dos Componentes do COSO II, como modelo de

referência para avaliação de controles internos e gestão de risco. Tendo sido utilizada a escala *likert* com as afirmativas “não se aplica”, “pouco aplicável”, “medianamente aplicável”, “bastante aplicável” e “totalmente aplicável”, obtendo-se o seguinte quantitativo de respostas, conforme quadro 23:

Quadro 23 - Distribuição de frequência das afirmativas UNIFESSPA

COMPONENTE COSO	Não se Aplica	Pouco Aplicável	Medianamente Aplicável	Bastante Aplicável	Totalmente Aplicável	Total de respostas
Ambiente de controle	6	4	33	55	42	140
Fixação de objetivos	0	6	16	19	43	84
Identificação de eventos	0	12	34	34	4	84
Avaliação de riscos	3	40	16	31	36	126
Resposta a riscos	0	1	17	19	19	56
Atividades de controle	0	8	21	10	17	56
Informações e comunicações	0	5	15	18	32	70
Monitoramento	0	10	9	12	11	42
TOTAL	9	86	161	198	204	658

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados aferidos na UNIFESSPA demonstram que no componente ambiente de controle, a maior frequência de respostas (55) encontra-se na afirmativa “bastante aplicável”, ou seja, significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição, em sua maioria. O componente ambiente de controle visa demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle, de prevenção e de detecção dos riscos.

No componente Fixação de objetivos tem-se que os objetivos institucionais devem existir antes que a administração possa identificar eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. Neste componente a maior frequência de respostas (43) foi à afirmativa “totalmente aplicável”, significando que o conteúdo das afirmativas estão integralmente sendo observadas no contexto da instituição

No componente identificação de eventos o quantitativo de respostas foi igual para afirmativa “medianamente aplicável” (34) e “bastante aplicável” (34) evidenciando que os entrevistados estão nitidamente divididos em relação à identificação dos eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos da organização e como devem ser classificados entre riscos e oportunidades. No componente avaliação de riscos a maior frequência de respostas foi na afirmativa “pouco aplicável” (40), significando que os

conteúdos das afirmativas estão parcialmente sendo observados na instituição de forma minoritária.

No componente resposta a riscos a maior frequência de respostas foi igual nas afirmativas “bastante aplicável” (19) e totalmente aplicável (19). Esses três componentes correspondem à expansão dos componentes do COSO I para o COSO II, os mesmos visam fornecer elementos gerenciais para o modelo de administração com foco em resultados e no gerenciamento de riscos, que possam comprometer o alcance dos objetivos institucionais.

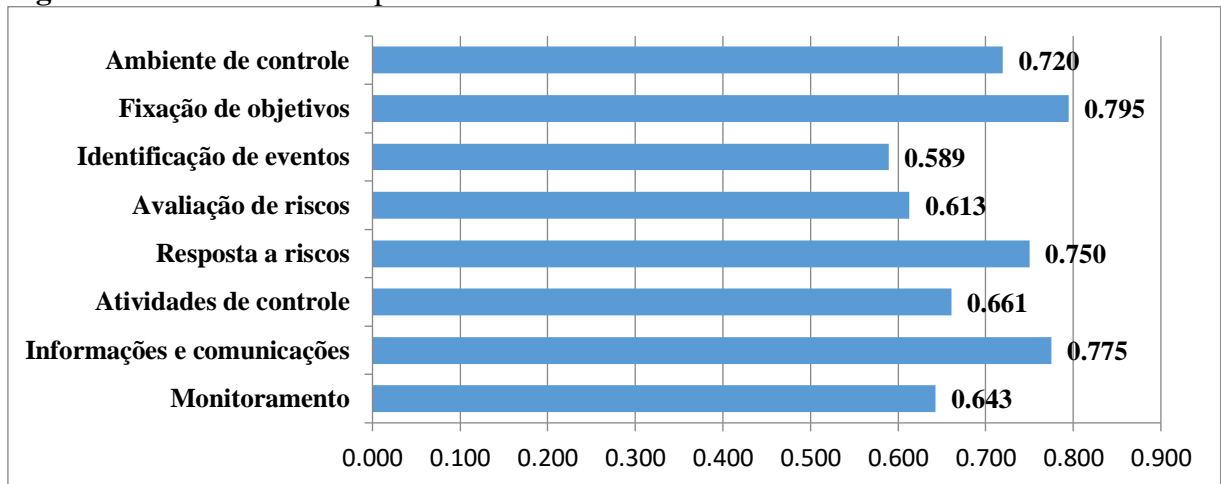
O componente atividades de controle compreende os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a posteriori, de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. Obtendo-se como maior frequência a afirmativa medianamente aplicável (21), significando que o conteúdo das afirmativas está parcialmente sendo observada no contexto da instituição.

Outro componente avaliado foi o de informações e comunicações que serve para identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade institucional, para os usuários internos e externos, o qual obteve a maior frequência de respostas igual a 32 na afirmativa “totalmente aplicável”. Por fim, o componente monitoramento apresentou os maiores valores na afirmativa “bastante aplicável” com quantitativo de respostas igual a 12.

Dessa forma, como se observa nos resultados, as afirmativas com maiores frequências sobre os componentes do COSO, segundo os participantes do nível estratégico da UNIFESSPA, estão entre o bastante aplicável (198 afirmativas) e o totalmente aplicável (204). O quantitativo de respostas obtidas (dentro da escala *likert*) irá compor valores necessários para subsidiar o cálculo do índice de maturidade da UNIFESSPA.

4.2.3.3 Maturidade no nível estratégico UNIFESSPA

Conforme proposto na metodologia para se chegar a um dado nível de maturidade por componente do COSO e que represente o nível estratégico da IFE, foi necessário fazer primeiramente o levantamento das frequências para compor valores necessários ao cálculo dos índices, obtendo-se os seguintes resultados, conforme figura:

Figura 12 - Índices dos componentes COSO UNIFESSPA

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Nos resultados aferidos na UNIFESSPA, os componentes que apresentaram os maiores índices foram: Ambiente de controle, fixação de objetivos, resposta a riscos, e informações e comunicações, na faixa proposta de maturidade entre 0,601 a 0,800, correspondendo ao nível de maturidade avançado em controles internos e associado a baixo risco de não alcançar os objetivos institucionais. O índice geral obtido na UNIFESSPA foi de 0,690 (nível avançado de maturidade).

Por isso, conforme as avaliações feitas pelos participantes do nível estratégico da UFRA sobre os componentes do COSO, têm-se os seguintes resultados:

Quadro 24 - Nível de maturidade dos componentes COSO UNIFESSPA

Componente COSO	Nível de maturidade	Risco aos objetivos institucionais
Ambiente de controle	Avançado	Baixo
Fixação de objetivos	Avançado	Baixo
Identificação de eventos	Intermediário	Médio
Avaliação de riscos	Avançado	Baixo
Resposta a riscos	Avançado	Baixo
Atividades de controle	Avançado	Baixo
Informações e comunicações	Avançado	Baixo
Componente Monitoramento	Avançado	Médio
Resultado geral	Avançado	Baixo

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Na literatura levantada para compor a base teórica empírica e discussão dos resultados desta dissertação, não encontrou-se trabalhos similares em nível de pós-graduação sobre a UNIFESSPA que abordem e demonstrem a questão da maturidade por meio da relação entre o COBIT 4.1 e o COSO II. Contudo em termos de trabalhos de auditoria o TCU em 2018, por

meio de auditoria operacional (Processo: 010.348/2018-2 e Acórdão: 2604/2018-PL do TCU) para avaliar os controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e corrupção de órgãos do Poder Executivo Federal, construiu metodologias de cálculo e índices sobre a implementação dos controles, dentre os quais o que avalia a Gestão de Riscos e Controles Internos.

As faixas dos índices estabelecidos, na metodologia do TCU para avaliar a fragilidade dos controles no fator risco de poder econômico, variam entre 0,000 e 1,000, quanto mais próximo de 0,000 menor o índice de fragilidade de Controles na Gestão de Riscos e Controles Internos e quanto mais próximo de 1,000 maior o índice fragilidade. As faixas dos índices de fragilidade, segundo TCU (2018), variam entre: 0,0 a 0,3 (baixa), 0,3 a 0,6 (intermediária), 0,6 a 0,85 (alta) e 0,85 a 1,0 (muito alta). O resultado sobre o item gestão de riscos e controles internos, levantado pela auditoria operacional do TCU em 2018 na UNIFESSPA, apresentou o índice de 0,89 (fragilidade muito alta) para instituição, conforme figura:

Figura 13 - Índice de fragilidade de controles TCU/UNIFESSPA



Fonte: BRASIL, 2018b.

De modo que, os resultados levantados nesta dissertação sobre o nível de maturidade na estrutura estratégico da UNIFESSPA, demonstram nível de maturidade avançado nos processos de controle (referência COSO II) e baixo risco de não alcançar os objetivos

institucionais. Contudo, os resultados do trabalho de auditoria operacional do TCU (outra metodologia e variáveis) apresentaram um índice muito alto de fragilidade nos controles.

4.2.3.4 Controles internos adotados pelo nível estratégico UNIFESSPA

No terceiro bloco de perguntas do questionário apresentavam-se duas questões, na qual, uma está em consonância ao primeiro objetivo específico traçado para pesquisa que é “Identificar quais controles internos existem no âmbito estratégico das estruturas administrativas das IFES no Estado do Pará” e a outra visa identificar alguma dificuldade do entrevistado em responder as questões dos componentes do COSO presentes no questionário, dos quatorze entrevistados da UNIFESSPA, seis responderam não ter encontrado dificuldade e três encontraram dificuldade; E dez (71%) apresentaram algum procedimento relacionado aos controles internos administrativos, conforme o quadro:

Quadro 25 - Controles internos adotados na UNIFESSPA

Controles internos administrativos adotados formalmente pela unidade em seus processos	
01.	[...]Controles de acumulação de cargos; controle de situações de nepotismo; etc[...]
02.	[...]Análise da conformidade dos registros dos atos de gestão prévios aos pagamentos e posteriores às emissões de notas de empenho. Análise e assinaturas do chefe de divisão e gestor da unidade nos documentos que atestam a conformidade dos registros de gestão. Autorizações de pagamento e assinaturas de notas de empenho realizadas pelo gestor da unidade[...]
03.	[...]Existe um fluxo de formalização de processos que atende ao organograma da Unidade. Há sempre uma busca pela formalização e envio de processos de acordo com os prazos definidos internamente pela instituição, apesar desta unidade lidar diretamente com outro setores da comunidade que não tem conhecimento de prazos para suas demandas. Há servidores em funções administrativas que sempre recebem atualizações sobre instruções normativas e ficam responsáveis por estabelecerem o controle sobre estes fluxos. Estes mesmos servidores mobilizam periodicamente a Unidade para prestar contas de acordo com as diretrizes definidas internamente e externamente[...]
04.	[...]Declaração de acumulação de cargos (com análise dos horários de trabalho); Declaração de Nepotismo[...]
05.	[...]Acompanhamento de Quadro de Referência dos Servidores Técnico-Administrativos em Educação e Banco de Professor Equivalente; Mapeamento e acompanhamento das progressões do Professor do Magistério Superior e do Técnico-administrativo em Educação; Aplicação do ciclo PDCA aos processos estabelecidos; Avaliação das capacitações ofertadas, entre outros[...]
06.	[...]conferência, mediante check-list, da documentação dos bolsistas selecionados para atuar nos programas de ensino[...]
07.	[...]Reuniões periódicas de avaliação nas quais são avaliados os objetivos que constam no Plano de desenvolvimento da Unidade[...]
08.	[...]Controle de processos via SIPAC - Sistema Integrado de Patrimônio Administração e Contratos
09.	As ações de treinamentos, capacitação, averiguação dos equipamentos utilizados no cotidianos das atividades[...]
10.	[...]Estabelecimento de modelo para requisições de empenho, pagamento, celebração de contrato e outros. Elaboração de Instruções internas e manuais para estabelecimento de fluxos[...]

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados desta questão demonstram que os gestores conseguem identificar e empregar algum tipo de controle aos processos que tramitam pela sua unidade, logo os controles internos apresentados pelos participantes sintetizam a noção de controle organizacional, como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos institucionais (AUDIBRA, 2007).

Além disso, a UNIFESSPA em termos de controles internos observados em documentos institucionais (Resoluções, portarias e relatórios), apresenta dentro da sua política de gestão como objetivo estratégico: O fortalecimento das atividades de controle interno (UNIFESSPA 2014-2019).

Em termos normativos, a UNIFESSPA considerando os termos da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01, de 10.05.2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, instituiu em 2017 por meio da Portaria Nº 865/2017 o Comitê de Governança, Riscos e Controles (CGRC), sendo constituído pelos dirigentes máximos da alta administração e presidido pelo Magnífico Reitor desta Instituição; E por meio da Instrução normativa Nº 004, de 03 de Julho de 2018 que instituiu a política de Gestão de Riscos da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará. No capítulo III, art.7º a política determina que os controles internos devam ser operados por todos os servidores responsáveis pela condução de atividades e tarefas no âmbito dos processos fins e de apoio da UNIFESSPA.

A UNIFESSPA no ano de 2018, a partir do CGRC aprovou-se o Plano de Integridade da UNIFESSPA 2018-2019.

Por conseguinte, observa-se na IFE, a partir da IN 01/2016 CGU/MP um progressivo avanço institucional em termos de normatização dos procedimentos relacionados à gestão de riscos e controles, tendo como principais partícipes a alta administração (nível estratégico).

4.2.4 Descrição e análise dos resultados UFOPA

Os resultados neste tópico da dissertação correspondem à ordem de respostas obtidas na UFOPA, conforme os três blocos de questões do questionário que visa: 1º bloco - Identificar o perfil socioprofissional; 2º bloco - Demonstrar o nível de maturidade dos controles internos a partir das respostas dos gestores (nível estratégico) sobre os componentes

do COSO e o 3º bloco - Identificar quais controles internos são adotados pela instituição e qual dificuldade encontrada pelo entrevistado em responder as questões do COSO.

4.2.4.1 Perfil do nível estratégico UFOPA

O perfil do nível estratégico da UFOPA foi obtido por meio de questionário, nos itens da sua primeira parte com as seguintes questões: Função na instituição; Gênero; Categoria profissional; Cargo; Grau de escolaridade; Área de formação (graduação); Faixa etária; e Tempo de serviço na Instituição. O objetivo é descrever o perfil socioprofissional do nível estratégico da IFE (Pró-reitorias e diretorias) que estão diretamente envolvidos com a tomada de decisões institucionais.

Na UFOPA, obteve-se a participação de 13 gestores como entrevistados da pesquisa, sendo 02 pró-reitores (as) e 11 diretores (as), correspondendo aos resultados da pergunta sobre qual função o participante atualmente exerce na IFE.

Na UFOPA 53,8% (07) responderam ser do gênero masculino e 46,2% (06) do gênero feminino, observando-se no resultado geral das respostas um equilíbrio entre os gêneros nas funções de direção exercidas.

Na pergunta sobre a categoria profissional, ao qual o Pró-reitor (a) ou diretor (a) pertence, levou-se em consideração a carreira legalmente designada aos servidores das IFES (técnico-administrativo ou docente), obtendo-se os seguintes resultados: 46,2% (06) pertencem ao quadro de técnico-administrativo e 53,8% (07) pertencem ao quadro de docentes, que ocupam funções no nível estratégico da IFE, ou seja, na amostra colhida, evidencia-se que nas funções no nível estratégico, há um equilíbrio entre as duas categorias.

Quanto aos dados primários sobre o grau de escolaridade dos gestores do nível estratégico da UFOPA, obtiveram-se os seguintes resultados, conforme tabela:

Tabela 13 - Distribuição quanto ao grau de escolaridade dos participantes UFOPA

Grau de escolaridade	Frequência	Percentual
Ensino Fundamental	0	0,0%
Ensino médio	0	0,0%
Graduação	0	0,0%
Especialização	5	38,5%
Mestrado	3	23,1%
Doutorado	5	38,5%
Total	13	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados sobre o grau de escolaridade evidenciam que os servidores do nível estratégico, em sua maioria (100%) estão no nível de pós-graduação (especialização, mestrado e doutorado), ou seja, servidores que possuem um grau elevado de escolaridade.

Quanto aos resultados da área de formação (graduação) dos gestores, os resultados evidenciam formações diversas, com predominância no curso de Administração (23,1%), seguida da área biologia (15,4%), conforme tabela:

Tabela 14 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes UFOPA

Área de formação (Graduação)	Frequência	Percentual
Administração	3	23,1%
Biologia	2	15,4%
Contabilidade	1	7,7%
Arquitetura	1	7,7%
Turismo	1	7,7%
Ciências da Saúde	1	7,7%
Engenharia Elétrica	1	7,7%
Psicologia	1	7,7%
Direito	1	7,7%
Ciências Agrárias	1	7,7%
Total	13	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Em relação à faixa etária dos gestores os resultados demonstram que a maior parte posicionou-se no extrato de 31 a 40 anos (84,6%), conforme tabela:

Tabela 15 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes UFOPA

Faixa etária	Frequência	Percentual
Até 30 anos	0	0,0%
De 31 a 40 anos	11	84,6%
De 41 a 50 anos	1	7,7%
De 51 a 60 anos	1	7,7%
De 61 a 70 anos	0	0,0%
Acima de 70 anos	0	0,0%
Total	13	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019)

Os resultados quanto ao tempo de serviço na instituição dos gestores do nível estratégico, evidenciam que a maior concentração está na faixa de até 10 anos (92,3%), ou seja, apresentam servidores pouco de tempo de trabalho na instituição, isso se deve que legalmente a UFOPA foi criada em 2009, pela Lei Federal 12.085, a partir do desmembramento da Universidade Federal do Pará e da Universidade Federal Rural da Amazônia, logo esse percentual de até 10 anos é compatível com o tempo de existência da IFE.

Tabela 16 - Distribuição quanto ao tempo de serviço dos participantes na UFOPA

Tempo de serviço na Instituição	Frequência	Percentual
Até 10 anos.	12	92,3%
De 11 a 20 anos.	0	0,0%
De 21 a 30 anos.	1	7,7%
31 a 40 anos.	0	0,0%
Acima de 40 anos.	0	0,0%
Total	13	100,0%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

De modo geral, os resultados com maiores frequências evidenciam que o nível estratégico da UFOPA, em sua maioria é formado pelo gênero masculino, do quadro de docentes, com pós-graduação (Especialização, mestrado e doutorado), com formação na área de administração, na faixa etária de 31 a 40 anos e com tempo de serviço na instituição na faixa de até 10 anos.

4.2.4.2 Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico UFOPA

Com a finalidade de atender o objetivo específico “2” desta dissertação o instrumental de coleta de dados primários (questionário) na sua segunda parte foi elaborado e constituído por oito blocos de perguntas a partir dos Componentes do COSO II, como modelo de referência para avaliação de controles internos e gestão de risco. Tendo sido utilizada a escala *likert* com as afirmativas “não se aplica”, “pouco aplicável”, “medianamente aplicável”, “bastante aplicável” e “totalmente aplicável”, obtendo-se o seguinte quantitativo de respostas, conforme quadro 26:

Quadro 26 - Distribuição de frequência das afirmativas UFOPA

COMPONENTE COSO	Não se Aplica	Pouco Aplicável	Medianamente Aplicável	Bastante Aplicável	Totalmente Aplicável	Total de respostas
Ambiente de controle	15	19	38	28	30	130
Fixação de objetivos	1	13	28	16	20	78
Identificação de eventos	14	9	39	10	6	78
Avaliação de riscos	13	30	39	15	20	117
Resposta a riscos	2	13	21	9	7	52
Atividades de controle	4	9	23	8	8	52
Informações e comunicações	8	7	31	14	5	65
Monitoramento	4	10	15	6	4	39
TOTAL	61	110	234	106	100	611

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados aferidos na UFOPA demonstram que no componente ambiente de controle, a maior frequência de respostas (38) encontra-se na afirmativa “medianamente aplicável”, ou seja, significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição. O componente ambiente de controle visa deve demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle, de prevenção e de detecção dos riscos.

No componente Fixação de objetivos tem-se que os objetivos institucionais devem existir antes que a administração possa identificar eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. Neste componente a maior frequência de respostas(28) foi à afirmativa “medianamente aplicável”, significando que o conteúdo das afirmativas está parcialmente sendo observadas no contexto da instituição.

No componente identificação de eventos o quantitativo de respostas com maior frequência foi para afirmativa “medianamente aplicável” (39) evidenciando que o conteúdo das afirmativas está parcialmente sendo observada no contexto da instituição, na questão do cumprimento dos objetivos da organização e como devem ser classificados entre riscos e oportunidades. No componente avaliação de riscos a maior frequência de respostas foi na afirmativa “pouco aplicável” (40), significando que os conteúdos das afirmativas estão parcialmente sendo observados na instituição de forma minoritária.

No componente resposta a riscos a maior frequência de respostas foi igual nas afirmativas “medianamente aplicável” (99). Esses três componentes correspondem à expansão dos componentes do COSO I para o COSO II, os mesmos visam fornecer elementos gerenciais para o modelo de administração com foco em resultados e no gerenciamento de riscos, que possam comprometer o alcance dos objetivos institucionais.

O componente atividades de controle compreende os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a posteriori, de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. Obtendo-se como maior frequência de respostas a afirmativa medianamente aplicável (23), significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição.

Outro componente avaliado foi o de informações e comunicações que serve para identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade institucional, para os usuários internos e externos, o qual obteve a maior frequência de respostas igual a 31 na afirmativa “medianamente aplicável”. Por fim, o componente

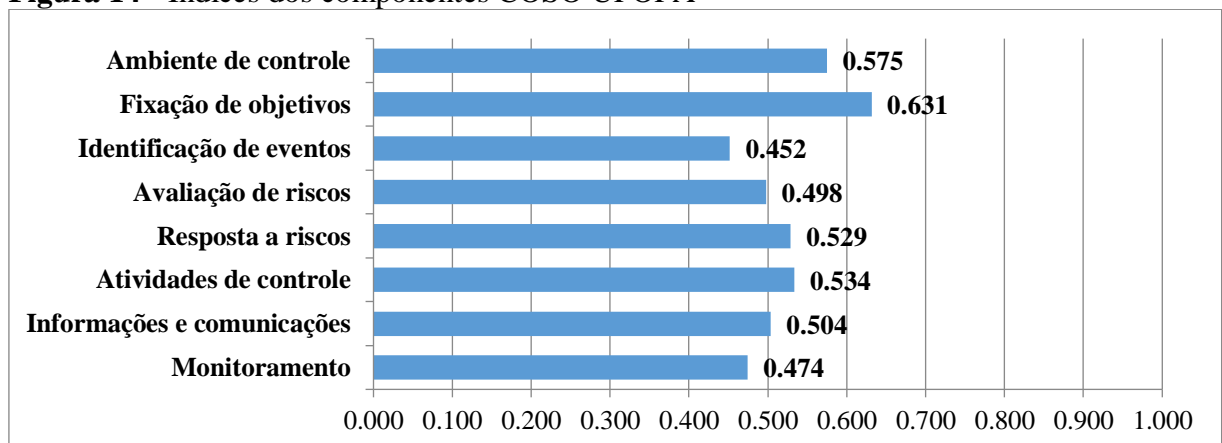
monitoramento apresentou os maiores valores na afirmativa “medianamente aplicável” com quantitativo de respostas igual a 15.

Logo, como se observa nos resultados, as afirmativas com maiores frequências sobre os componentes do COSO, segundo os entrevistados do nível estratégico da UFOPA, estão na afirmativa medianamente aplicável. O quantitativo de respostas obtidas (dentro da escala *likert*) irá compor valores necessários para subsidiar o cálculo do índice de maturidade da UFOPA.

4.2.4.3 Maturidade no nível estratégico UFOPA

Conforme proposto na metodologia para se chegar a um dado nível de maturidade por componente do COSO e que represente o nível estratégico da IFE, foi necessário fazer primeiramente o levantamento das frequências para compor valores necessários ao cálculo dos índices, obtendo-se os seguintes resultados, conforme figura:

Figura 14 - Índices dos componentes COSO UFOPA



Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Nos resultados aferidos na UFOPA, o componente que apresentou maior índice foi o fixação de objetivos, na faixa proposta de maturidade entre 0,601 a 0,800, correspondendo ao nível de maturidade avançado em controles internos e associado a baixo risco de não alcançar os objetivos institucionais. Contudo, os demais componentes apresentaram valores na faixa entre 0,400 e 0,600 indicando maturidade intermediária predominantes nas avaliações feitas pelos entrevistados. O índice geral obtido na UFOPA foi de 0,530 (nível intermediário de maturidade).

Dessa forma, conforme as avaliações feitas pelos entrevistados do nível estratégico da UFOPA sobre os componentes do COSO, têm-se os seguintes resultados:

Quadro 27 - Nível de maturidade dos componentes COSO UFOPA

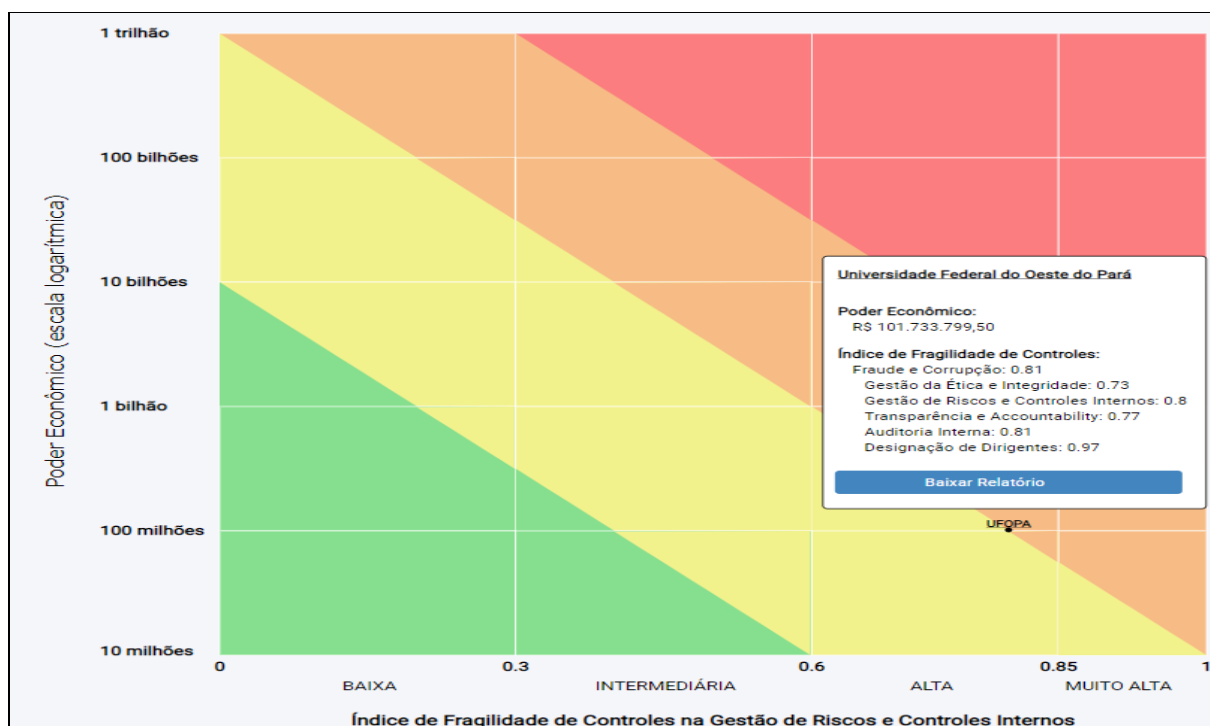
Componente COSO	Nível de maturidade	Risco aos objetivos institucionais
Ambiente de controle	Intermediário	Médio
Fixação de objetivos	Avançado	Baixo
Identificação de eventos	Intermediário	Médio
Avaliação de riscos	Intermediário	Médio
Resposta a riscos	Intermediário	Médio
Atividades de controle	Intermediário	Médio
Informações e comunicações	Intermediário	Médio
Componente Monitoramento	Intermediário	Médio
Resultado geral	Intermediário	Médio

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Na literatura levantada para compor a base teórica empírica e discussão dos resultados desta dissertação, não encontrou-se trabalhos similares em nível de pós-graduação sobre a UFOPA que abordem e demonstrem a questão da maturidade por meio da relação entre o COBIT 4.1 e o COSO II. Contudo em termos de trabalhos de auditoria o TCU em 2018, por meio de auditoria operacional (Processo: 010.348/2018-2 e Acórdão: 2604/2018-PL do TCU) para avaliar os controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e corrupção de órgãos do Poder Executivo Federal, construiu metodologias de cálculo e índices sobre a implementação dos controles, dentre os quais o que avalia a Gestão de Riscos e Controles Internos.

As faixas dos índices estabelecidos, na metodologia do TCU para avaliar a fragilidade dos controles no fator risco poder econômico, variam entre 0,000 e 1,000, quanto mais próximo de 0,000 menor o índice de fragilidade de Controles na Gestão de Riscos e Controles Internos e quanto mais próximo de 1,000 maior o índice fragilidade. As faixas dos índices de fragilidade, segundo TCU (2018), variam entre: 0,0 a 0,3 (baixa), 0,3 a 0,6 (intermediária), 0,6 a 0,85 (alta) e 0,85 a 1,0 (muito alta). O resultado sobre o item gestão de riscos e controles internos, levantado pela auditoria operacional do TCU em 2018 na UFOPA, apresentou o índice de 0,8 (fragilidade alta) para instituição, conforme figura:

Figura 15 - Índice de fragilidade de controles TCU/UFOPA



Fonte: BRASIL, 2018b.

Destarte, os resultados levantados nesta dissertação sobre o nível de maturidade na estrutura estratégico da UFOPA, demonstram nível de maturidade intermediário nos processos de controle (referência COSO II) e médio risco de não alcançar os objetivos institucionais. Contudo, os resultados do trabalho de auditoria operacional do TCU (outra metodologia e variáveis) apresentaram um índice alto de fragilidade nos controles.

4.2.4.4 Controles internos adotados pelo nível estratégico UFOPA

No terceiro bloco de perguntas do questionário apresentavam-se duas questões, na qual, uma está em consonância ao primeiro objetivo específico traçado para pesquisa que é “Identificar quais controles internos existem no âmbito estratégico das estruturas administrativas das IFES no Estado do Pará” e a outra visa identificar alguma dificuldade do entrevistado em responder as questões dos componentes do COSO presentes no questionário, dos treze entrevistados da UFOPA, quatro responderam não ter encontrado dificuldade e três encontraram dificuldade em responder o questionário; E seis (46%) apresentaram algum procedimento relacionado aos controles internos administrativos, conforme o quadro:

Quadro 28 - Controles internos adotados na UFOPA

Controles internos administrativos adotados formalmente pela unidade em seus processos	
01.	[...]Conformidade Documental para documento emitidos no SIAFI realizado pela [...] UFOPA[...]
02.	[...]A subunidade elencou alguns processos e encaminhou para Auditoria Interna da Ufopa, para compor o Plano Anual de Auditoria/2020. Ou seja, somente após aprovação do documento que trabalharemos no controle interno, utilizando as técnicas propostas[...]
03.	[...]Checklist dos processos[...]
04.	[...]Conciliação de informações acadêmicas, financeiras e de indicadores de gestão[...]
05.	[...]Acompanhamento Orçamentário[...]
06.	[...]Solicitação de parecer a Procuradoria Jurídica da IFES, segregação de funções, instâncias revisoras e recursais distintas. Informatização de processos e decisão com base em legislação vigente e pareceres dos órgãos de controle[...]

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados desta questão demonstram que os gestores conseguem identificar e empregar algum tipo de controle aos processos que tramitam pela sua unidade, logo os controles internos apresentados pelos participantes sintetizam a noção de controle organizacional, como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos institucionais (AUDIBRA, 2007).

Além disso, a UFOPA em termos de controles internos observados em documentos institucionais (Resoluções, portarias e relatórios), apresenta dentre as ações de planejamento e aprimoramento da gestão: O fortalecimento dos órgãos de controle e correição internos (SIC, Auditoria Interna, Ouvidoria, Procuradoria) e o aprimoramento da transparência dos atos dos seus agentes públicos (UFOPA, 2012-2016).

Em termos normativos, a UFOPA considerando os termos da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01, de 10.05.2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, instituiu em 2017 por meio da Portaria Nº 179/2017, de 31 de março de 2017, o Comitê de Governança, Integridade, Gestão de Riscos e Controles - CGIRC/UFOPA, sendo constituído pelos dirigentes máximos da alta administração e presidido pelo Magnífico Reitor desta Instituição.

Além disso, a UFOPA no ano de 2019, a partir do CGIRC aprovou o Plano de Integridade da UFOPA 2019-2020, que tem como objetivo:

[...] de fortalecer as instâncias de integridade e os mecanismos de gerenciamento de riscos, com vistas ao desenvolvimento de uma gestão capaz de lidar com incertezas e responder, com eficiência, a eventos que representem risco ao atingimento dos objetivos organizacionais, evitando e combatendo violações éticas, vícios, fraudes e atos de corrupção. Portanto, este plano consolida e alinha a integridade como o princípio fundamental sobre as decisões, em diferentes instâncias, e que devem ser pautadas para alcançar a missão institucional [...] (UFOPA, Plano de integridade, p. 4)

De modo geral, observa-se na IFE, a partir da IN 01/2016 CGU/MP um progressivo avanço institucional em termos de normatização dos procedimentos relacionados à gestão de riscos e controles, tendo como principais partícipes a alta administração (nível estratégico).

4.2.5 Descrição e análise dos resultados IFPA

Os resultados neste tópico da dissertação correspondem à ordem de respostas obtidas no IFPA, que institucionalmente por meio do e-SIC/IFPA, assessoria do gabinete/IFPA e dirigente máximo da IFE (Reitoria), negou o pedido de coleta de dados junto à instituição, contudo apenas cinco gestores de forma consentida resolveram contribuir com a pesquisa. Os resultados se orientam a partir dos três blocos de questões do questionário que visa: 1º bloco - Identificar o perfil socioprofissional; 2º bloco - Demonstrar o nível de maturidade dos controles internos a partir das respostas dos gestores (nível estratégico) sobre os componentes do COSO e o 3º bloco - Identificar quais controles internos são adotados pela instituição e qual dificuldade encontrada pelo entrevistado em responder as questões do COSO.

4.2.5.1 Perfil do nível estratégico IFPA

O perfil do nível estratégico do IFPA foi obtido por meio de questionário, nos itens da sua primeira parte com as seguintes questões: Função na instituição; Gênero; Categoria profissional; Cargo; Grau de escolaridade; Área de formação (graduação); Faixa etária; e Tempo de serviço na Instituição. O objetivo é descrever o perfil socioprofissional do nível estratégico da IFE (Pró-reitorias e diretorias) que estão diretamente envolvidos com a tomada de decisões institucionais.

No IFPA, obteve-se a participação de cinco gestores como entrevistados da pesquisa, sendo 02 pró-reitores (as) e 03 diretores (as), correspondendo aos resultados da pergunta sobre qual função o participante atualmente exerce na IFE.

No IFPA, 60% (03) responderam ser do gênero masculino e 40% (02) do gênero feminino, observando-se no resultado geral das respostas um equilíbrio entre os gêneros nas funções de direção exercidas.

Na pergunta sobre a categoria profissional, ao qual o Pró-reitor (a) ou diretor (a) pertence, levou-se em consideração a carreira legalmente designada aos servidores das IFES (técnico-administrativo ou docente), obtendo-se os seguintes resultados: 40% (02) pertencem ao quadro de técnico-administrativo e 60% (03) pertencem ao quadro de docentes, que ocupam funções no nível estratégico da IFE, ou seja, na amostra colhida, evidencia-se que nas funções no nível estratégico, há um equilíbrio entre as duas categorias.

Quanto aos dados primários sobre o grau de escolaridade dos gestores do nível estratégico do IFPA, obtiveram-se os seguintes resultados, conforme tabela:

Tabela 17 - Distribuição quanto ao grau de escolaridade dos participantes do IFPA

Grau de escolaridade	Frequência	Percentual
Ensino Fundamental	0	0,0%
Ensino médio	0	0,0%
Graduação	0	0,0%
Especialização	0	0,0%
Mestrado	4	80,0%
Doutorado	1	20,0%
Total	5	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados sobre o grau de escolaridade evidenciam que os servidores do nível estratégico, em sua maioria (100%) estão no nível de pós-graduação (mestrado e doutorado), ou seja, servidores que possuem um grau elevado de escolaridade.

Quanto aos resultados da área de formação (graduação) dos gestores, os resultados evidenciam formações diversas, não podendo afirmar qual área ou curso há predominância, em razão do baixo quantitativo de participantes, conforme tabela:

Tabela 18 - Distribuição quanto à área de formação dos participantes do IFPA

Área de formação (Graduação)	Frequência	Percentual
Estatístico	1	20,00%
Direito	1	20,00%
Engenharia Civil	1	20,00%
Ciências Sociais, Antropologia	1	20,00%
Letras Licenciatura	1	20,00%
Total	05	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Em relação à faixa etária dos gestores os resultados demonstram que a maior parte se posicionou no extrato de 31 a 40 anos (60,0%), conforme tabela:

Tabela 19 - Distribuição quanto à faixa etária dos participantes do IFPA

Faixa etária	Frequência	Percentual
Até 30 anos	0	0,00%
De 31 a 40 anos	3	60,00%
De 41 a 50 anos	2	40,00%
De 51 a 60 anos	0	0,00%
De 61 a 70 anos	0	0,00%
Acima de 70 anos	0	0,00%
Total	5	100,00%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados quanto ao tempo de serviço na instituição dos gestores do nível estratégico, evidenciam que os participantes se posicionaram no extrato de até 10 anos (60,0%), ou seja, apresentam servidores com pouco de tempo de serviço na instituição se considerar que a mesma é centenária.

Tabela 20 - Distribuição quanto ao tempo de serviço na instituição dos participantes do IFPA

Tempo de serviço na Instituição	Frequência	Percentual
Até 10 anos.	3	60%
De 11 a 20 anos.	1	20%
De 21 a 30 anos.	1	20%
31 a 40 anos.	0	0,0%
Acima de 40 anos.	0	0,0%
Total	5	100%

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

De modo geral, os resultados com maiores frequências evidenciam que o nível estratégico do IFPA, segundo os entrevistados da pesquisa são constituídos pelo gênero masculino, do quadro de docentes, com pós-graduação (mestrado e doutorado), com formações diversas, na faixa etária de 31 a 40 anos e com tempo de serviço na instituição na faixa de até 10 anos.

4.2.5.2 Avaliação dos Componentes COSO no nível estratégico IFPA

Com a finalidade de atender o objetivo específico “2” desta dissertação o instrumental de coleta de dados primários (questionário) na sua segunda parte foi elaborado e constituído por oito blocos de perguntas a partir dos Componentes do COSO II, como modelo de referência para avaliação de controles internos e gestão de risco. Tendo sido utilizada a escala *likert* com as afirmativas “não se aplica”, “pouco aplicável”, “medianamente aplicável”,

“bastante aplicável” e “totalmente aplicável”, obtendo-se o seguinte quantitativo de respostas, conforme quadro 29:

Quadro 29 - Distribuição de frequência das afirmativas IFPA

COMPONENTE COSO	Não se Aplica	Pouco Aplicável	Medianamente Aplicável	Bastante Aplicável	Totalment e Aplicável	Total de respostas
Ambiente de controle	0	10	16	16	8	50
Fixação de objetivos	0	7	3	7	13	30
Identificação de eventos	0	12	6	6	6	30
Avaliação de riscos	1	14	10	9	11	45
Resposta a riscos	0	7	7	4	2	20
Atividades de controle	0	8	5	4	3	20
Informações e comunicações	0	8	8	7	2	25
Monitoramento	1	3	6	5	0	15
TOTAL	2	69	61	58	45	235

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados aferidos no IFPA demonstram que no componente ambiente de controle, a maior frequência de respostas encontram-se nas afirmativas “medianamente aplicável” (16) e “bastante aplicável” (16), ou seja, significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição, em sua maioria. O componente ambiente de controle visa deve demonstrar o grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle, de prevenção e de detecção dos riscos.

No componente Fixação de objetivos tem-se que os objetivos institucionais devem existir antes que a administração possa identificar eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. Neste componente, a maior frequência de respostas (13) foi na afirmativa “totalmente aplicável”, significando que o conteúdo das afirmativas estão sendo observadas integralmente no contexto da instituição.

No componente identificação de eventos o quantitativo de respostas com maior frequência foi para afirmativa “pouco aplicável” (12) evidenciando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição de forma minoritária, na questão de como devem ser classificados os riscos e oportunidades. No componente avaliação de riscos a maior frequência de respostas foi na afirmativa “pouco aplicável” (14), significando que os conteúdos das afirmativas estão parcialmente sendo observados na instituição de forma minoritária.

No componente resposta a riscos a maior frequência de respostas foi igual nas afirmativas “pouco aplicável” (07) e “medianamente aplicável” (07). Esses três componentes correspondem à expansão dos componentes do COSO I para o COSO II, os mesmos visam fornecer elementos gerenciais para o modelo de administração com foco em resultados e no gerenciamento de riscos, que possam comprometer o alcance dos objetivos institucionais.

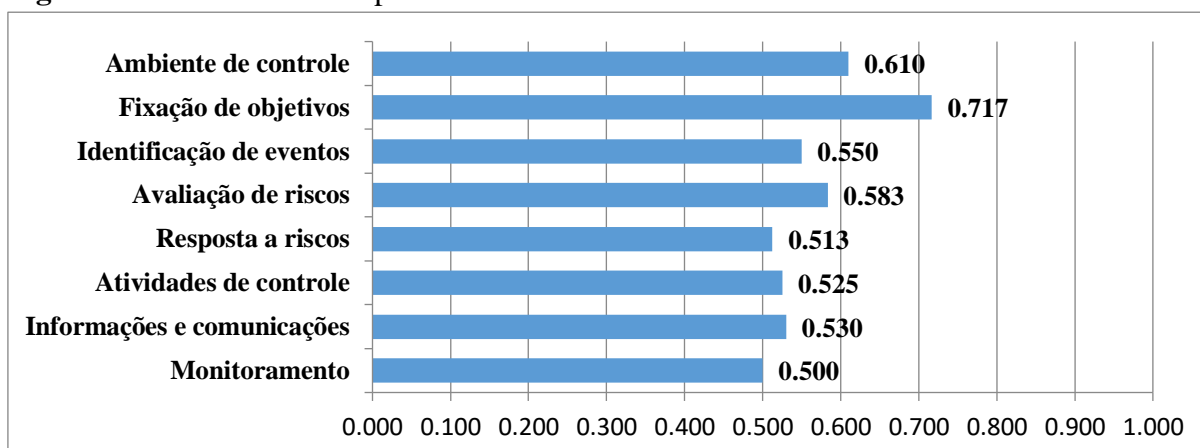
O componente atividades de controle compreende os meios utilizados pela gestão que possibilitem a identificação, concomitante ou a posteriori, de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. Obtendo-se como maior frequência a afirmativa “pouco aplicável”(08), significando que o conteúdo das afirmativas estão parcialmente sendo observadas no contexto da instituição de forma minoritária.

Outro componente avaliado foi o de informações e comunicações que serve para identificar, coletar e divulgar as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados e assegurar a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento a finalidade institucional, para os usuários internos e externos, o qual obteve a maior frequência de respostas igual nas afirmativas “pouco aplicável” (08) e “medianamente aplicável” (08). Por fim, o componente monitoramento apresentou os maiores valores na afirmativa “medianamente aplicável” com quantitativo de respostas igual a 06.

Assim sendo, como se observa nos resultados, as afirmativas com maiores frequências sobre os componentes do COSO, segundo os entrevistados do nível estratégico do IFPA, está na afirmativa “pouco aplicável”. O quantitativo de respostas obtidas (dentro da escala *likert*) irá compor valores necessários para subsidiar o cálculo do índice de maturidade do IFPA.

4.2.5.3 Maturidade no nível estratégico IFPA

De acordo com o proposto na metodologia para se chegar a um dado nível de maturidade por componente do COSO e que represente o nível estratégico da IFE, foi necessário fazer primeiramente o levantamento das frequências para compor valores necessários ao cálculo dos índices, obtendo-se os seguintes resultados, conforme figura:

Figura 16 - Índices dos componentes COSO IFPA

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Nos resultados aferidos no IFPA, os componentes que apresentaram os maiores índices foram o ambiente de controle (0,610) e fixação de objetivos (0,717), na faixa proposta de maturidade entre 0,601 a 0,800, correspondendo ao nível de maturidade avançado em controles internos e associado a baixo risco de não alcançar os objetivos institucionais. Contudo, os demais componentes apresentaram valores na faixa entre 0,400 e 0,600 indicando maturidade intermediária predominante nas avaliações feitas pelos participantes. O índice geral obtido no IFPA foi de 0,580 (nível intermediário de maturidade).

Em vista disso, conforme as avaliações feitas pelos entrevistados do nível estratégico do IFPA sobre os componentes do COSO, têm-se os seguintes resultados:

Quadro 30 - Nível de maturidade dos componentes COSO IFPA

Componente COSO	Nível de maturidade	Risco aos objetivos institucionais
Ambiente de controle	Avançado	Baixo
Fixação de objetivos	Avançado	Baixo
Identificação de eventos	Intermediário	Médio
Avaliação de riscos	Intermediário	Médio
Resposta a riscos	Intermediário	Médio
Atividades de controle	Intermediário	Médio
Informações e comunicações	Intermediário	Médio
Componente Monitoramento	Intermediário	Médio
Resultado geral	Intermediário	Médio

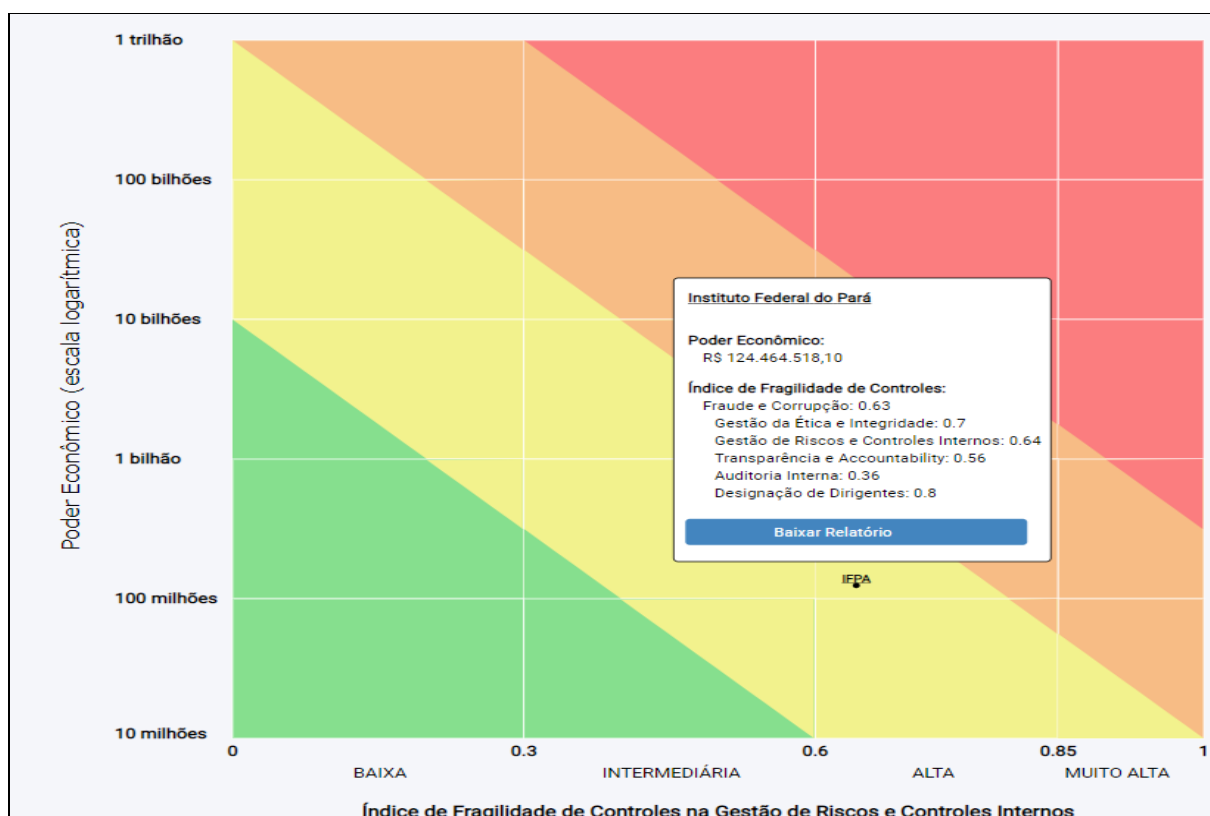
Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Na literatura levantada para compor a base teórica empírica e discussão dos resultados desta dissertação, não encontrou-se trabalhos similares em nível de pós-graduação sobre o IFPA que abordem e demonstrem a questão da maturidade por meio da relação entre o COBIT 4.1 e o COSO II. Contudo em termos de trabalhos de auditoria o TCU em 2018, por

meio de auditoria operacional (Processo: 010.348/2018-2 e Acórdão: 2604/2018-PL do TCU) para avaliar os controles de prevenção e detecção relacionados à fraude e corrupção de órgãos do Poder Executivo Federal, construiu metodologias de cálculo e índices sobre a implementação dos controles, dentre os quais o que avalia a Gestão de Riscos e Controles Internos.

As faixas dos índices estabelecidos, na metodologia do TCU para avaliar a fragilidade dos controles no fator risco poder econômico, variam entre 0,000 e 1,000, quanto mais próximo de 0,000 menor o índice de fragilidade de Controles na Gestão de Riscos e Controles Internos e quanto mais próximo de 1,000 maior o índice fragilidade. As faixas dos índices de fragilidade, segundo TCU (2018), variam entre: 0,0 a 0,3 (baixa), 0,3 a 0,6 (intermediária), 0,6 a 0,85 (alta) e 0,85 a 1,0 (muito alta). O resultado sobre o item gestão de riscos e controles internos, levantado pela auditoria operacional do TCU em 2018 no IFPA, apresentou o índice de 0,64 (fragilidade alta) para instituição, conforme figura:

Figura 17 - Índice de fragilidade de controles TCU/IFPA



Fonte: BRASIL, 2018b.

Em vista disso, os resultados levantados nesta dissertação sobre o nível de maturidade na estrutura estratégico do IFPA, demonstram nível intermediário de maturidade nos

processos de controle (referência COSO II) e médio risco de não alcançar os objetivos institucionais. Contudo, os resultados do trabalho de auditoria operacional do TCU (outra metodologia e variáveis) apresentaram um índice alto de fragilidade nos controles.

4.2.5.4 Controles internos adotados pelo nível estratégico IFPA

No terceiro bloco de perguntas do questionário apresentavam-se duas questões, na qual, uma está em consonância ao primeiro objetivo específico traçado para pesquisa que é “Identificar quais controles internos existem no âmbito estratégico das estruturas administrativas das IFES no Estado do Pará” e a outra visa identificar alguma dificuldade do entrevistado em responder as questões dos componentes do COSO presentes no questionário, dos cinco entrevistados do IFPA, apenas três responderam não ter encontrado dificuldade em responder o questionário e dois não responderam sobre a dificuldade; E quatro (80%) apresentaram algum procedimento relacionado aos controles internos administrativos, conforme o quadro:

Quadro 31 - Controles internos adotados no IFPA

Controles internos administrativos adotados formalmente pela unidade em seus processos	
01.	[...]acompanhamento dos servidores afastados para qualificação; controle de avaliação dos cursos de pós-graduação; controle de produção científica dos grupos de pesquisa; autorização e extinção de cursos de pós-graduação no ifpa; acompanhamento da política de pesquisa científica da instituição; controle da carga horária docente destinada à pesquisa; controle de registros de propriedade intelectual e contratos de transferência de tecnologia.[...]
02.	[...]Não há[...]
03.	[...]Os editais são avaliados por avaliadores ad hoc[...]
04.	[...]Sistema de Planejamento[...]

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados desta questão demonstram que os gestores conseguem identificar e empregar algum tipo de controle aos processos que tramitam pela sua unidade, logo os controles internos apresentados pelos participantes sintetizam a noção de controle organizacional, como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos institucionais (AUDIBRA, 2007, p. 119).

Além disso, o IFPA em termos de controles internos observados em documentos institucionais como Resoluções, Portarias e Relatórios disponíveis *on-line*, apresenta-o como atribuição de uma das suas pró-reitorias: Garantir e supervisionar o processo de avaliação

institucional com vistas ao atendimento dos requisitos legais, documentais e de infraestrutura exigidos pelos órgãos de controle internos e externos, objetivando a melhoria contínua dos indicadores institucionais (IFPA/PDI, 2014-2018, pg. 226).

Em termos normativos, o IFPA considerando os termos da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP N° 01, de 10.05.2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, instituiu em 2017 por meio da Resolução N° 188/2017/CONSUP/IFPA, de 02 de Maio de 2017, a Política de Gestão da Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão-PGIRC, tendo sido esse o único documento encontrado *on-line* no período da pesquisa.

Dessa forma, observa-se na IFE, a partir da IN 01/2016 CGU/MP pouco avanço institucional em termos de normatização dos procedimentos relacionados à gestão de riscos e controles, pois verificou-se poucas publicações relativas à temática quando comparado à transparência e publicação que as outras IFES investigadas no período da coleta de dados para esta pesquisa, disponibilizaram sobre a gestão de riscos e controles.

4.3 Considerações gerais dos resultados

A apresentação dos resultados obtidos por IFE seguiram a composição dos blocos de perguntas do questionário, no qual, o primeiro bloco é voltado para a identificação do perfil socioprofissional dos participantes da pesquisa de cada IFE. O segundo abrange os componentes adaptados do modelo de referência em controles internos administrativos COSO (Ambiente de controle; Fixação de objetivos; Identificação de eventos; Avaliação de riscos; Resposta a riscos; Atividades de controle; Informação e comunicação; e Monitoramento) e a terceira parte voltada para identificar os controles internos adotados nas IFES.

Em termos gerais, as respostas do primeiro bloco com maiores frequências sobre o perfil socioprofissional, que se destacam, têm-se o grau de escolaridade em nível de pós-graduação, servidores com idade partir de 31 anos e com tempo de serviço de até 10 anos, conforme o quadro 32:

Quadro 32 - Resultados perfil socioprofissional IFES

INSTITUIÇÃO	GÊNERO	CATEGORIA PROFISSIONAL	GRAU DE ESCOLARIDADE	FAIXA ETÁRIA	TEMPO DE SERVIÇO NA INSTITUIÇÃO
UFPA	Feminino	Técnico-adm.	Pós-graduação	De 51 a 60 anos	De 21 a 30 anos
UFOPA	Masculino	Docentes	Pós-graduação	De 31 a 40 anos	Até 10 anos
IFPA	Masculino	Docentes	Pós-graduação	De 31 a 40 anos	Até 10 anos
UNIFESSPA	Masculino	Técnico-adm.	Pós-graduação	De 31 a 40 anos	Até 10 anos
UFRA	Feminino	Técnico-adm.	Pós-graduação	Até 30 anos	Até 10 anos

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Os resultados aferidos no segundo bloco de perguntas sobre os componentes do COSO, junto aos gestores do nível estratégico das IFES do Estado do Pará consoante a um dos objetivos específicos, referencial teórico-empírico e metodologia aplicada nesta dissertação, demonstram que o nível de maturidade dos controles internos da UFOPA (índice geral 0,530) e IFPA (índice geral 0,580), encontra-se no extrato intermediário dos índices (entre 0,401 a 0,600), evidenciando que os controles estão em funcionamento e adequadamente documentados, a efetividade operacional é avaliada periodicamente, e existe um número médio de problemas.

Associado, ao nível intermediário têm-se o risco médio, conforme metodologia proposta, no qual, os riscos poderão ocorrer e atingir os objetivos institucionais, pois as circunstâncias indicam medianamente essa possibilidade.

Logo, com base no referencial teórico empírico e na metodologia proposta, as IFES que se posicionaram no nível intermediário ainda precisam melhorar seus processos relacionados a controles internos com vistas a progredir rumo ao nível avançado ou o otimizado de maturidade que é o ideal, por meio do atendimento de modo total e/ou gradativo a depender da organização e estrutura de cada IFE das questões contempladas no questionário e das seguintes ações:

- a) Fazer avaliação e documentar os controles internos;
- b) Mapear os processos;
- c) Reduzir o número médio de problemas que afetam os processos;
- d) Conscientizar os servidores quanto as suas responsabilidades relacionadas aos controles;
- e) Promover um efetivo ambiente de controles internos e gerenciamento de riscos;
- f) Identificar rotineiramente problemas de controle.

Em um nível superior de maturidade a UFOPA e IFPA, as instituições UFPA (índice geral 0,663), UNIFESSPA (índice geral 0,690) e UFRA (índice geral 0,623), conforme os dados obtidos e proposta metodológica encontram-se no extrato avançado dos índices (entre 0,601 a 0,800), mas próximo do nível intermediário do que o nível otimizado conforme demonstram os valores dos índices.

O nível avançado, de acordo com a metodologia proposta, caracteriza-se por existir um efetivo ambiente de controles internos, gerenciamento de riscos, avaliação formal e documentada dos controles, no qual, muitos controles são informatizados, revisados e a

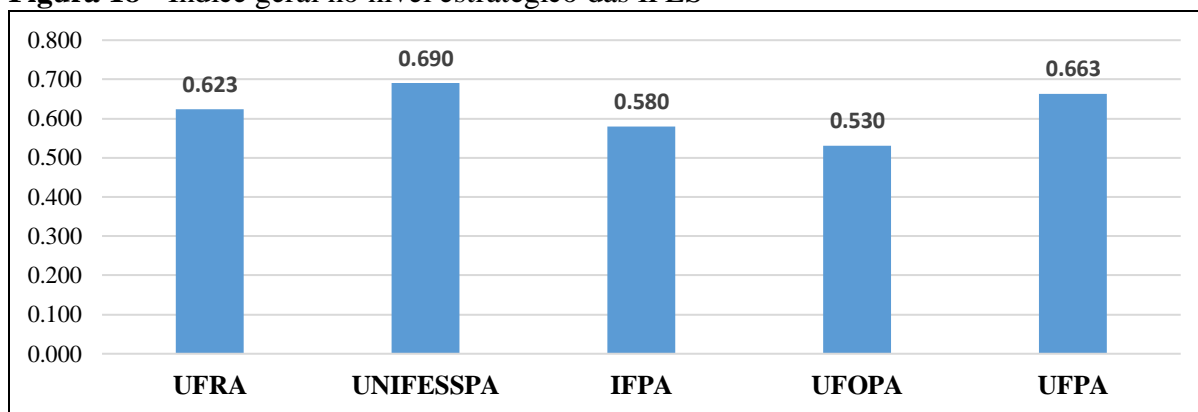
gestão provavelmente detecta a maioria dos problemas de controle, mas nem todos os problemas são rotineiramente identificados. Associado, ao nível avançado têm-se o risco baixo, conforme metodologia proposta, que indica que o evento poderá ocorrer de forma inesperada ou casual em relação à afetação dos objetivos, pois as circunstâncias pouco indicam essa possibilidade.

Logo, conforme referencial teórico-empírico e metodologia, a UFPA, a UNIFESSPA e UFRA ainda precisam progredir ao nível de maturidade otimizado por meio do atendimento de modo total e/ou gradativo a depender da organização e estrutura de cada IFE das questões contempladas no questionário e das seguintes ações:

- a) Identificar rotineiramente os problemas que impactam os controles;
- b) Efetivar uma política institucional de riscos e controles que promova uma contínua e efetiva resolução de questões relacionadas a controles e riscos.
- c) Integrar o gerenciamento de riscos às práticas institucionais, apoiado por um monitoramento automatizado em tempo real, com uma total responsabilização pelo monitoramento dos controles, gerenciamento de riscos e com procedimentos para conformidade.
- d) Fazer avaliação dos controles de modo contínuo, baseado na autoavaliação e análise de lacuna e de causa raiz, por exemplo.
- e) Envolver de modo proativo todos servidores no aprimoramento dos controles, nos seus mais diferentes níveis organizacionais.

De modo geral, a figura 18, sintetiza os índices de maturidade aferidos junto as IFES nesta dissertação:

Figura 18 - Índice geral no nível estratégico das IFES



Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Assim sendo, conforme as avaliações feitas pelos entrevistados do nível estratégico das IFES têm-se os seguintes resultados gerais:

Quadro 33 - Níveis gerais de maturidade das IFES

Componente COSO	Nível de maturidade				
	UFPA	UFOPA	IFPA	UNIFESSPA	UFRA
Ambiente de controle	Avançado	Intermediário	Avançado	Avançado	Avançado
Fixação de objetivos	Avançado	Avançado	Avançado	Avançado	Avançado
Identificação de eventos	Avançado	Intermediário	Intermediário	Intermediário	Intermediário
Avaliação de riscos	Avançado	Intermediário	Intermediário	Avançado	Intermediário
Resposta a riscos	Avançado	Intermediário	Intermediário	Avançado	Avançado
Atividades de	Avançado	Intermediário	Intermediário	Avançado	Intermediário
Informações e comunicações	Avançado	Intermediário	Intermediário	Avançado	Avançado
Monitoramento	Avançado	Intermediário	Intermediário	Avançado	Intermediário
Resultado geral	Avançado	Intermediário	Intermediário	Avançado	Avançado
Risco aos objetivos estratégicos	Baixo	Médio	Médio	Baixo	Baixo

Fonte: Dados primários da pesquisa (2019).

Em relação aos resultados gerais, observa-se que o componente fixação de objetivos, no qual, os objetivos institucionais devem existir antes da identificação dos riscos que poderão afetar a sua realização, apresentou nível avançado nas cinco IFES, evidenciando que os entrevistados avaliaram com maior frequência de respostas a afirmativa “bastante aplicável” em relação as questões, ou seja, o conteúdo da questão a sua respectiva IFE vem sendo observado em sua maioria. As maiores frequências de respostas (bastante aplicável) do componente fixação dos objetivos foram nas seguintes questões:

Quadro 34 - Questões componente fixação de objetivos

11) Os objetivos estratégicos da Instituição estão claramente definidos.
12) Os objetivos estratégicos da unidade estão claramente definidos.
13) Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (postas pela CGU, TCU e/ou AUDIN da sua IFE, por exemplo) estão definidos na instituição.
14) Os objetivos de eficiência das principais operações institucionais (macroprocessos) estão adequadamente definidos.
15) Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (postas pela CGU e/ou pelo TCU, por exemplo) estão divulgados na instituição.
16) Os objetivos de eficiência das principais operações (macroprocessos) estão/foram divulgados na Instituição.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir da Portaria TCU Nº 277/2010 (BRASIL, 2010b) e Portaria do TCU 175/2013 (BRASIL, 2013).

Outro componente do COSO que se destaca nos resultados da pesquisa foi o “Identificação de eventos” que em quatro IFES apresentou a maior frequência de respostas na opção “medianamente aplicável”, ou seja, os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos da organização estão sendo identificados e classificados entre riscos e oportunidades de modo mediano. As maiores frequências de respostas (medianamente aplicável) nesse componente foram nas seguintes questões:

Quadro 35 - Questões componente identificação de eventos

17) São identificados formalmente eventos potenciais (RISCOS) que podem afetar a realização dos objetivos institucionais.
18) Os eventos (RISCOS identificados) que podem afetar a execução dos objetivos institucionais são adequadamente divulgados.
19) Existe o reconhecimento formal pela instituição de identificar eventos prováveis que podem afetar negativamente os objetivos institucionais.
20) Existe o reconhecimento formal pela unidade de identificar eventos prováveis que podem afetar negativamente os seus objetivos.
21) A instituição possui técnicas de identificação de eventos passíveis de serem tratados estrategicamente como prováveis Riscos.
22) A instituição possui técnicas de identificação de eventos passíveis de serem tratados estrategicamente como prováveis oportunidades.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir da Portaria TCU Nº 277/2010 (BRASIL, 2010b) e Portaria do TCU Nº 175/2013 (BRASIL, 2013)

Os resultados apresentados no componente “identificação de eventos”, correspondem aos elementos gerenciais para o modelo de administração com foco no gerenciamento de riscos, que possam comprometer o alcance dos objetivos institucionais. Neste sentido, o levantamento dos dados secundários por meio de documentos oficiais, se fez necessário nesta dissertação para evidenciar quais ações se coadunam com esse modelo de administração com foco no gerenciamento de riscos e no *framework* COSO para controles internos. Observando-se, que as cinco instituições começaram a discutir organizar e normatizar um conjunto de ações com vistas à governança, gestão de riscos e controles internos, principalmente a partir da IN MP/CGU Nº 01/2016 que prevê: O fortalecimento da gestão, o aperfeiçoamento dos processos e o alcance dos objetivos organizacionais, por meio da criação e aprimoramento dos controles internos da gestão, da governança e sistematização da gestão de riscos. As IFES buscando atender que a IN MP/CGU Nº 01/2016, elaboraram seus próprios normativos com vistas a se adequar as medidas, para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança, que constituem elementos de uma administração pública voltada para resultados que alinhe o planejamento, a avaliação e o controle. As instituições a partir de 2016 elaboraram seus próprios normativos, conforme o quadro 36:

Quadro 36 - Normativos internos sobre controles IFES

Instituição	Normativo	Ano
UFPA	1. Portaria Nº 3118/2017-Instituiu o “Comitê de Governança, Riscos e Controles – CGRC;	2017
	2. Resolução Nº 778/2018(CONSUN/UFPA), Política de Gestão de Riscos.	2018
	3. Plano de Integridade da UFPA 2019-2020;	2019
	4. Manual de Gestão de Riscos organizacionais da UFPA;	
UFOPA	1. Portaria Nº 179/2017, instituiu o Comitê de Governança, Integridade, Gestão de Riscos e Controles - CGIRC/UFOPA;	2017
	2. Plano de Integridade da UFOPA 2019-2020;	2019
IFPA	1. Resolução Nº 188/2017/CONSUP/IFPA, de 02 de Maio de 2017, instituiu a Política de Gestão da Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão – PGIRC;	2017
UNIFESSPA	1. Portaria Nº865/2017, instituiu o Comitê de Governança, Riscos e Controles (CGRC);	2017
	2. Instrução normativa Nº 004, de 03 de Julho de 2018 instituiu a política de Gestão de Riscos da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará;	2018
	3. Plano de Integridade da UNIFESSPA 2018-2019;	
UFRA	1. Portaria Nº 1230/2017, instituiu grupo de trabalho para elaboração da política de Gestão de Riscos e Controles Internos da UFRA;	2017
	2. Resolução nº 174/2017 do Conselho Universitário da UFRA instituiu o Comitê de Governança, Riscos e Controles – CGRC;	
	3. Plano de Integridade da UFRA 2018-2019.	2018

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Dessa forma, observa-se nas IFES pesquisadas, a partir da IN 01/2016 CGU/MP um progressivo avanço institucional em termos de normatização dos procedimentos relacionados à gestão de riscos e controles, tendo como principais partícipes a alta administração (nível estratégico) de cada IFE, conforme análise dos documentos institucionais pesquisados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo realizado em cinco IFES do Estado do Pará, considera-se que a pergunta problema que norteou os objetivos a serem alcançados nesta pesquisa foi respondida, em razão de ter sido possível identificar processos de controles internos existentes no âmbito estratégico das IFES e de ter demonstrado o nível de maturidade dos controles internos a partir do referencial teórico-empírico e de proposta metodológica que utiliza a estrutura conceitual de maturidade do COBIT 4.1 e dos componentes do COSO ERM (COSO II).

Logo, de acordo com o referencial teórico-empírico base desta dissertação, observa-se que o controle interno como um processo a ser realizado por todos os membros de uma organização com vistas a garantir que os objetivos institucionais estabelecidos sejam alcançados de forma razoável, vem sendo executado nas IFES. O ideal seria de forma absoluta, mas todos os controles internos e organizações apresentam limitações e, portanto, não podem garantir segurança absoluta em todos os seus processos e, por si só, não podem transformar uma administração com baixo nível de maturidade em alto nível, sem considerar questões como: Custos *versus* benefícios do controle; Erros de julgamento; Falhas; Conluio; E burla de gestores, ou seja, o fator humano (BRASIL, 2012b).

Neste sentido, as IFES diante da crescente demanda social pelos serviços públicos e da diminuição cada vez maior de recursos, conforme se observa nos recentes decretos de contingenciamento do governo federal, veem instrumentalizando por meio de normativos e práticas de controle interno as suas instituições, com vistas a garantir de forma razoável o alcance dos objetivos planejados, a maximização dos resultados, a prevenção contra erros, fraudes e malversação dos recursos públicos, ou seja, amadurecendo seus processos de controle.

Posto isto, a sua aplicabilidade no contexto organizacional implica ao gestor a necessidade de conhecer e avaliar quais controles a instituição possui ou em que nível de maturidade eles estão para que a tomada de decisões seja tempestiva, confiável e segura. Portanto, a pesquisa em tela e os seus resultados apresentados, de acordo com metodologia proposta, vem fornecer elementos iniciais de análise e discussão sobre os controles internos em IFES do Estado do Pará que no cômputo geral apresentaram duas em nível intermediário de maturidade (UFOPA e IFPA) e três em nível avançado de maturidade (UFPA, UNIFESSPA e UFRA), contudo em termos do índice de fragilidade de Controles na Gestão de Riscos e Controles Internos, da auditoria operacional do TCU realizada em 2018, voltada para a questão da fraude e corrupção, evidencia que as cinco IFES apresentaram índices de

fragilidade entre alto e muito alto, ou seja, têm-se fragilidade alta no enfrentamento da fraude e da corrupção nessas instituições.

Diante dos resultados apresentados, se faz necessário um conjunto de ações que visem o fortalecimento dos controles internos e, por conseguinte a implantação e efetivação de uma política de gestão de riscos e governança (em fase inicial nas IFES) que se alinhe ao modelo de administração pública gerencial com foco em resultados e principalmente visando melhorar, a qualidade dos serviços públicos prestados ao cidadão, conforme indica o desenvolvimento e resultados da pesquisa.

A pesquisa no seu desenvolvimento apresentou algumas limitações como: O número elevado de questões do questionário, a negativa de participação de alguns gestores em responder o questionário, a não generalização dos resultados a todos os níveis organizacionais das IFES (em especial o operacional), limitando-se ao nível estratégico, o qual os servidores recebem funções gratificadas e de certo modo tem uma posição favorável à gestão, a falta de um indicador que permitisse analisar os controles internos das IFES levando em consideração a estrutura e orçamento das IFES que diferenciam-se. Observando-se, além disso, que as IFES produzem conhecimento em forma de pesquisa, ensino e extensão nas mais diversas áreas, mas sobre estas ainda se produz poucos trabalhos acadêmicos na área de gestão, governança, gestão de riscos e controles.

Dessa forma, a referida dissertação diante o que foi exposto ressalta que vem potencializar e avançar na produção do conhecimento sobre avaliação dos controles internos em IFES a partir de metodologia que utiliza o *framework* COSO II e os respectivos níveis de maturidade do modelo COBIT 4.1. Evidenciando que sejam desenvolvidas pesquisas futuras e referenciais teóricos sobre controles internos em instituições de ensino superior público como privado, replicando com as devidas adaptações o modelo de análise empregado nesta dissertação, que possam colaborar para o desenvolvimento do tema, para o aperfeiçoamento da gestão pública e promoção de estudos e avanços nesse campo do saber, tendo como foco os índices em controles internos, a percepção dos gestores sobre o que sejam controles internos, a relação entre estrutura, orçamento das organizações e os controles formalmente instituídos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Janison Machado. Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – construtivista. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 8, n. 15, p. 129-150, jan./jun. 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

ARAÚJO, Marcos Valério. **Tribunal de Contas: O controle de governo democrático - histórico e perspectivas**. Brasília: TCU, 1993. mimeografado.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DIRIGENTES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (ANDIFES). Universidades Federais Patrimônio Brasileiro. Brasília-DF, 2017. Disponível em: <http://www.andifes.org.br/wp-content/uploads/2017/11/Andifes-VERSAO-DOWNLOAD-REDES-SOCIAIS-E-WHATSAPP.pdf>. Acesso em 05 jan 2019.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AZEVEDO, Ivan Almeida de. **Ações de controle interno da Universidade Federal de Santa Catarina: Um estudo sobre o nível de maturidade do gerenciamento de riscos**. 2017. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) - Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

BECKER, J., KNACKSTEDT, R. & PÖPPELBUß, Developing Maturity Models for IT Management, **Bus. Inf. Syst.Eng**, v. 1, n. 213, jun. 2009. <https://doi.org/10.1007/s12599-009-0044-5>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s12599-009-0044-5>. Acesso em 23 maio 2019.

BEUREN, I.M; ZONATTO, V.C da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set./out. 2014.

BIBLIOTECA DIGITAL BRASILEIRA DE TESES E DISSERTAÇÕES (BDTD). Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/> acesso em 06 nov 2018.

BORGATTI NETO, Ricardo; SANCHES, *et al.* Estrutura tríplice: Proposta de modelo de estrutura organizacional com base no pensamento complexo. In: SEMINÁRIO LATINO-IBEROAMERICANO DE GESTIÓN TECNOLÓGICA, Altec, 10, 2003, **Anais [...]**, Altec, 2003.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 27 ago. 2017.

BRASIL. Controladoria-Geral da União - CGU. **Controle Social Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. Coleção Olho Vivo**. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/control-social/arquivos/controlsocial2012.pdf>. Acesso em 28 jun. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm. Acesso em 28 ago 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional Nº 95.** 2017b. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2016/emendaconstitucional-95-15-dezembro-2016-784029-publicacaooriginal-151558-pl.html>. Acesso em 28 ago 2017.

BRASIL. **Instrução normativa conjunta MP/CGU Nº 01/2016.** 2016. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_MP_01_2016.pdf. Acesso em 28 ago 2017.

BRASIL. **Instrução Normativa TCU 63/2010.** 2010. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/relatorio-de-gestao/2010.htm>. Acesso em 25 jun 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações. Brasília: Congresso Nacional, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 05 jan 2019.

BRASIL. **Lei Nº 8.443, DE 16 DE JULHO DE 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm. Acesso em 06 dez 2018.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) e o Instituto Legislativo Brasileiro (ILB). **Curso introdução ao controle interno.** [2018c]. Disponível em: <https://saberes.senado.leg.br/course/index.php?categoryid=174>. Acesso em 03 maio 2018.

BRASIL. **Portaria TCU nº 175/2013.** 2013. Disponível em: https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_tcu_175_-2013.pdf. Acesso em 14 maio 2019.

BRASIL. **Relatório de Gestão da UFPA do exercício de 2017.** 2017c. Disponível em: http://www.proplan.UFPA.br/images/conteudo/proplan/dinfi/relatorio%20de%20gestao/RG_2017_UFPA.pdf. Acesso em 01 dez 2018.

BRASIL. **Relatório de Gestão IFPA do exercício de 2017.** 2017d. Disponível em: <https://prodin.IFPA.edu.br/relatorios/1373-relatorio-de-gestao-de-2017/file>. Acesso em 06 dez 2018.

BRASIL. **Relatório de Gestão UFRA do exercício de 2016.** 2016b. Disponível em: <https://novo.UFRA.edu.br/images/Relatorio-de-Gesto-Final-UFRA-Ano-Base-2016.pdf>. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

BRASIL. **Relatório do Acórdão TCU 1074/2009 – Plenário.** [2009]. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=41434f5244414f2d434f4d504c45544f2d31313238363931&sort=RELEVANCIA&ordem=DESC&bases=ACORDAO-COMPLETO;&highlight=&posicaoDocumento=0&numDocumento=1&totalDocumentos=1>. Acesso em 20 out. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2604/2018 – TCU – Plenário.** Auditoria Operacional Exposição da Administração Pública Federal a Fraude e Corrupção. [2018].

Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/auditoria-do-tcu-mapeia-exposicao-a-fraude-e-corrupcao-na-administracao-publica-e-sugere-melhorias.htm>. Acesso em 17 jul. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Curso de avaliação de controles internos**. 2. ed. Brasília: TCU; Instituto Serzedello Corrêa, 2012b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria - TCU Nº 277/2010**. 2010b. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20101214/PRT2010-277.doc>. Acesso em 12 jun 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de gestão de riscos do Tribunal de Contas da União**. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n. 1, jan. 1996.

CAPOVILLA, Ricardo Augusto. **Análise das Estruturas de Controle Interno de Organizações Governamentais por meio de Modelo de Maturidade**. Dissertação (Mestrado em Ciências contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, DF, 2016.

CASADO, Frank Leonardo *et al.* **Manual de estruturas organizacionais da Universidade Federal De Santa Maria – UFSM** : versão 1.0. Santa Maria: UFSM, 2019. *E-Book*. Disponível em <https://www.ufsm.br/pro-reitorias/proplan/wp-content/uploads/sites/344/2019/05/Manual-de-Estruturas-UFSM-vrs1.0.pdf> . Acesso em 11 ago 2019.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos** - Estrutura Integrada: Sumário executivo. Tradução AUDIBRA, 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>. Acesso em 05 jan 2018.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Tradução Magda Franca Lopes; consultoria, supervisão e revisão técnica desta edição Dirceu da Silva. Porto Alegre: Bookman: Artmed, 2010.

DENZIN, Norman K. (orgs). **O Planejamento da pesquisa qualitativa: Teorias e abordagens**. 2 ed. Porto Alegre: ARTMED, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ENRIQUEZ, E. **Da horda ao estado: Psicanálise do vínculo social**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1996.

FADUL, E. *et al.* Administração pública no Brasil: Reflexões sobre o campo de saber a partir da Divisão Acadêmica da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (2009-2013). **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1329-1354, set./out. 2014.

FARAH, Marta F. S. Governo local, políticas públicas e novas formas de gestão pública no Brasil. **Organizações & Sociedade**, v. 7, n. 17, p. 59-86, jan/jun. 2000.

FARIA José Henrique de (Org). **Análise crítica das teorias e práticas organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2007.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**: Previsão, organização, comando, coordenação, controle. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FÓRUM DE PRÓ-REITORES DE PLANEJAMENTO E ADMINISTRAÇÃO. **Proposta de processo participativo**. 1995. Disponível em <http://www.uel.br/pei/download/FORPLAD.pdf>. Acesso em 18 ago 2019.

GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério. **Improbidade Administrativa**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed., 4.reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

GOMES, Wagner Miranda *et al.* O ambiente de controle nas universidades Federais da região nordeste do Brasil. In: ENCONTRO IBÉRICO, 8, 2017, Coimbra. **Anais [...]**. Coimbra: EDICIC, Universidade de Coimbra, 2017. p. 1009-1019. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6599048>. Acesso em 02 jun 2019.

GONÇALVES, Jussara Orige Bach. **A gestão universitária e a evasão no curso de graduação em engenharia de aquicultura da Universidade Federal de Santa Catarina**. Dissertação (Em Administração Universitária) - Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2016.

INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL ASSOCIATION (ISACA). IT GOVERNANCE INSTITUTE (ITGI). **COBIT 4.1**: Modelo, Objetivos de Controle, Diretrizes de Gerenciamento, Modelos de Maturidade. 2007.

INSTITUTO FEDERAL DO PARÁ. **Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2014-2018**. Disponível em: <https://www.IFPA.edu.br/documentos-institucionais/dcom/pdi/1124-pdi-2014-2018-e-res-189-2014-consup/file>. Acesso em: 06 dez 2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia Científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**: Teoria, Jurisprudência para os tribunais de contas. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MARINHO, A. O aporte de recursos públicos para as instituições federais de ensino superior. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 4, p. 83-93, 1998. Disponível

em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/7784>. Acesso em: 25 jan 2019.

MARTINS, Fernando Ramalho. Controle: Perspectivas de análise na teoria das organizações. **Cadernos EBAPE**. v, 4, n. 1, mar. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/cebape/v4n1/v4n1a08.pdf>. Acesso em 11 nov 2018.

MATTOS, C. A. C de. *et al.* Formação de grupos estratégicos entre empresas de laticínios: Uma Investigação no Estado do Pará, Brasil. **Nucleus**, v. 13, n.1, abr.2016. Disponível em: <http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/issue/view/59/showToc>. Acesso em 18 nov 2019.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo Brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

NASCIMENTO, Adelson Pereira do, *et. al.* Idade versus maturidade: uma pesquisa empírica sobre sistemas de gestão da qualidade. **Revista Eletrônica Sistemas & Gestão**. v. 10, n. 1, 2015, p. 108-123. DOI: 10.7177/sg.2015.v10.n1.a9.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Cleiton de; SILVA, Guaracy. O Novo Regime Fiscal: Tramitação e impactos para a educação. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**, v. 34, n. 1, p. 253 - 269, jan./abr. 2018.

OLIVEIRA, Edgard Augusto De. **O controle interno do estado do Pará na perspectiva do aperfeiçoamento da gestão pública e do enfrentamento da corrupção**. Dissertação (mestrado em Gestão Pública) - Programa de Pós-Graduação do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos da Universidade Federal do Pará, Belém, 2016.

OLIVEIRA, Marcos Paulo Valadares de. **Modelo de maturidade de processos em cadeias de suprimentos: Precedências e os pontos-chave de transição**. Tese (doutorado em administração) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração da Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2009.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração**. Catalão: UFG, 2011.

PLATT NETO, Orion Augusto, CRUZ, Flávio da. Composição e **expressividade das despesas com educação no orçamento do governo Federal do Brasil**, Revista Brasileira de contabilidade. n. 173 , out. 2008

PEREIRA, Carlos A. **Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenhos para gestão econômica**. Dissertação (Mestrado em controladoria e contabilidade) - Faculdade de economia, administração e contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

PERIÓDICOS DA CAPES/MEC. Disponível em: www.periodicos.capes.gov.br/. Acesso em 06 de dezembro de 2018.

PRADO, Edmir Parada Vasques; BARATA, Andre Montoia. Nível de Maturidade da Governança de TI. **Journal on Advances in Theoretical and Applied Informatics**, [S.l.], v. 4, n. 1, p. 17-27, oct. 2018. ISSN 2447-5033,doi: <https://doi.org/10.26729/jadi.v4i1.2721>. Disponível em: <<https://revista.univem.edu.br/jadi/article/view/2721>. Acesso em 22 nov 2019.

REDE AMAZÔNICA DE PESQUISA INTERDISCIPLINAR (RAPI). Marabá: UNIFESSPA, 2016. Disponível em: <https://rapi.UNIFESSPA.edu.br/>. Acesso em 20 fev 2019.

RIBEIRO FILHO, J. F. *et al.* Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, 2008. Disponível em:<https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/980/734>. Acesso em 22 ago 2018.

RIBEIRO, Adagenor Lobato. **Modelo de indicadores para mensuração do desenvolvimento sustentável na Amazônia**. Tese (Doutorado em Ciências: Desenvolvimento socioambiental) – Programa de doutorado em desenvolvimento sustentável do trópico úmido, NAEA-UFPA, Belém. 2002.

RODRIGUES, Alexandre. **Percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do coso 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos**. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015.

RODRIGUES, Carlos Rubens. **A atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) - Programa de Pós-graduação, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

SCHLICKMANN, Raphael. **Administração Universitária: Desvendado o campo científico no Brasil**. Tese (Doutorado em administração) - Programa de Pós Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013.

SCIENTIFIC PERIODICALS ELECTRONIC LIBRARY – SPELL. Disponível em: <http://www.spell.org.br/>. Acesso em 06 dez 2018.

SEVERO PEIXE, Blênio Cezar. **Mensuração Da Maturidade Do Sistema De gestão Ambiental De Empresas Industriais utilizando A Teoria Da Resposta Ao Item**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

SILVA, Cosmo Alves da. **Controles internos do Tribunal Eleitoral da Paraíba: Uma verificação de sua adequabilidade ao modelo COSO ERM**. 2016. Dissertação (Mestrado em Ciências contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, 2016.

SILVEIRA, Victor N. S. Modelos Multiestágios de Maturidade: Um Breve Relato de sua História, sua Difusão e sua Aplicação na Gestão de Pessoas por meio do People Capability Maturity Model (P-CMM), **RAC**, Curitiba, v. 13, n. 2, art. 4, pp. 228-246, Abr. /Jun (2009).

SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos; ARAÚJO, Ricardo Henrique Miranda de. Avaliação de controles internos no setor público: o caso da Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasil, ano 49, n. 139, Maio/Agosto 2017.

TEIXEIRA, Elenice Cacia Bittencourt. **Estudo dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do Estado do Paraná**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARÁ. **Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2012-2016**. Disponível em: http://www.UFOPA.edu.br/pdi/public/uploads/arquivos/pdi_2012-2016_aditamento.pdf. Acesso em 06 dez 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ. **Plano de Desenvolvimento Institucional(PDI) 2016-2025**. Disponível em: <http://www.proplan.UFPA.br/doc/pdi/PDI%202016-2025.pdf>. Acesso em 22 ago 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ. **Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2014-2019**. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1x8ehN3lmOp9LIQOyERG54vnTLHh2URWM/view>. Acesso em 06 dez 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZÔNIA. **Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2014-2024**. Disponível em: https://novo.UFRA.edu.br/images/PROPLADI_PLAIN_UFRA_2014-2024_CONSUN.pdf. Acesso em 06 dez 2018.

VALE, Keila Wirginia Malheiro. **Sistema de controle interno como elemento estratégico para o fortalecimento da governança organizacional**: um estudo de caso no tribunal de justiça do estado do Pará. Dissertação (Mestrado em Gestão pública) - Programa de Pós-Graduação do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos da Universidade Federal do Pará, Belém, 2016.

VELUDO DE OLIVEIRA, Tânia Modesto. Amostragem não Probabilística: Adequação de Situações para uso e Limitações de amostras por Conveniência, Julgamento e Quotas. **Administração On Line Prática Pesquisa Ensino**, v. 2, n.3, jul/set. 2001. Disponível em: https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/veludo__amostragem_ao_probabilistica_a_dequacao_de_situacoes_para_uso_e_limitacoes_de_amostras_por_conveniencia.pdf. Acesso em 22 jun 2018.

VICENTE, E. F. R. *et. al.* A política de governança nas instituições de ensino superior: Um estudo na Faculdade Capivari. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 31, Belo Horizonte, 2011. **Anais [...]** Belo Horizonte: FUCAP, 2011.

VIEIRA, C. H. L.; POSSATI JUNIOR, G. R. Governança no setor público voltada para resultados: Implantação e avaliação de indicadores de Governança. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO DO CONHECIMENTO, 10, São Paulo, 2011. **Anais [...]**. São Paulo, 2011.

WIGGERS, Ludmila. **O mestrado profissional em administração universitária: desafios e perspectivas no processo da gestão universitária, a partir do olhar dos seus docentes.** Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) - Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária, do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e métodos.** 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZYMLER, Benjamim. **Direito administrativo e controle.** Belo Horizonte: Fórum, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

04/12/2019

Questionário de pesquisa

Questionário de pesquisa

Prezado (a),

Esta pesquisa é a base para a formulação da dissertação que será apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública do Núcleo de Altos Estudos Amazônicos da UFPA.

O objetivo geral da pesquisa: Levantar o nível de maturidade dos controles internos nas estruturas organizacionais administrativas de Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Estado do Pará.

O questionário é composto de três partes, a primeira é voltada para a identificação dos perfis dos respondentes (gestores do nível estratégico-tático), a segunda parte abrange os componentes adaptados do modelo de referência em controles internos administrativos COSO (Ambiente de controle; Fixação de objetivos; Identificação de eventos; Avaliação de riscos; Resposta a riscos; Atividades de controle; Informação e comunicação; e Monitoramento) e a terceira parte com questões abertas tem o objetivo de identificar quais controles internos existem nas IFES e avaliar as questões dos componentes do COSO constantes do questionário. Todos os dados serão tratados de forma sigilosa de modo a não identificar o respondente. O Email solicitado é para fins de recebimento das respostas que você marcou.

Agradecemos por colaborar com esta pesquisa. A sua participação é importante.

att, Celso Maia de Souza (Servidor da Universidade Federal do Pará). Em caso de dúvidas entre em contato pelo email: celsosouza@ufpa.br

***Obrigatório**

1. Endereço de e-mail *

Perfil do respondente

2. Instituição de trabalho: *

Marcar apenas uma oval.

- UFPA
 UFRA
 IFPA
 UFOPA
 UNIFESSPA

3. Função na instituição: *

Marcar apenas uma oval.

- Pró-Reitor(a).
 Diretor (a).

4. Gênero: *

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
 Masculino

04/12/2019

Questionário de pesquisa

5. Categoria profissional: **Marcar apenas uma oval.*

- Técnico administrativo
- Docente

6. Cargo: **Marcar apenas uma oval.*

- Efetivo
- Comissionado
- Terceirizado

7. Grau de escolaridade: **Marcar apenas uma oval.*

- Ensino fundamental
- Ensino médio
- Ensino superior
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado

8. Área de formação (graduação): *

9. Faixa etária: **Marcar apenas uma oval.*

- Até 30 anos.
- De 31 a 40 anos.
- De 41 a 50 anos.
- De 51 a 60 anos.
- De 61 a 70 anos.
- Acima de 70 anos.

10. Tempo de serviço na Instituição: **Marcar apenas uma oval.*

- Até 10 anos.
- De 11 a 20 anos.
- De 21 a 30 anos.
- 31 a 40 anos.
- Acima de 40 anos.

Componentes do COSO para avaliação dos controles internos

As afirmativas a seguir admitem as seguintes opções de resposta:

- Não se aplica: Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da Unidade;
- Pouco aplicável: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da

04/12/2019

Questionário de pesquisa

Unidade, porém, em sua minoria;

- Medianamente aplicável :Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado na unidade;

- Bastante aplicável: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da Unidade, porém, em sua maioria;

- Totalmente aplicável: Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da Unidade.

Leia as questões abaixo (De 1 a 47) e marque a alternativa que corresponde a sua avaliação:

04/12/2019

Questionário de pesquisa

11. Componente - Ambiente de controle **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
1) A administração superior refere-se aos controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da Instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2) A administração superior dá suporte adequado ao funcionamento dos controles internos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3) Existem mecanismos gerais de controle interno na estrutura da Instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4) A Instituição conta com código próprio de ética.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5) Os procedimentos operacionais da unidade são padronizados em documentos formais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6) Há mecanismos que incentivam a participação dos servidores dos diversos níveis da estrutura organizacional na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7) As delegações de competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8) Existe adequada segregação de funções nos principais processos operacionais da Instituição (por exemplo, quem autoriza, não realiza; quem realiza, não fiscaliza).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9) Há controles internos formalmente estabelecidos na sua unidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10) Os controles internos formalmente estabelecidos contribuem para a consecução dos resultados planejados pela sua unidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

04/12/2019

Questionário de pesquisa

12. Componente - Fixação de objetivos **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
11) Os objetivos estratégicos da Instituição estão claramente definidos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12) Os objetivos estratégicos da unidade estão claramente definidos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
13) Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (postas pela CGU , TCU e/ou AUDIN da sua IFE, por exemplo) estão definidos na instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
14) Os objetivos de eficiência das principais operações institucionais (macroprocessos) estão adequadamente definidos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
15) Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (postas pela CGU e/ou pelo TCU, por exemplo) estão divulgados na instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
16) Os objetivos de eficiência das principais operações (macroprocessos) estão/foram divulgados na Instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

04/12/2019

Questionário de pesquisa

13. Componente - Identificação de eventos **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
17) São identificados formalmente eventos potenciais (RISCOS) que podem afetar a realização dos objetivos institucionais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
18) Os eventos (RISCOS) identificados) que podem afetar a execução dos objetivos institucionais são adequadamente divulgados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
19) Existe o reconhecimento formal pela instituição de identificar eventos prováveis que podem afetar negativamente os objetivos institucionais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
20) Existe o reconhecimento formal pela unidade de identificar eventos prováveis que podem afetar negativamente os seus objetivos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
21) A instituição possui técnicas de identificação de eventos passíveis de serem tratados estrategicamente como prováveis Riscos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
22) A instituição possui técnicas de identificação de eventos passíveis de serem tratados estrategicamente como prováveis oportunidades.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

04/12/2019

Questionário de pesquisa

14. Componente - Avaliação de risco **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
23) Os objetivos e metas institucionais estão definidos em documentos formais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
24) Há mapeamento dos processos críticos relacionados à consecução dos objetivos e metas institucionais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
25) É prática na Instituição o diagnóstico dos riscos envolvidos nos seus processos estratégicos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
26) É prática na Instituição a definição de níveis de riscos nos diversos níveis da gestão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
27) Ocorre avaliação de riscos na instituição de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da Instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
28) Os riscos identificados são classificados de modo a serem tratados de acordo com uma escala de prioridades para gerar informações úteis à tomada de decisão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
29) Existe histórico de perdas de eficiência decorrentes de fragilidades nos processos internos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
30) Na ocorrência de desvios de conduta, é prática a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e aplicar eventuais penalidades.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
31) Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da Instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

04/12/2019

Questionário de pesquisa

15. Componente - Resposta ao risco **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
32) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para evita-lo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
33) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para reduzi-lo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
34) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para compartilhá-lo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
35) Quando identificado um risco, a administração superior toma de pronto medidas / atitudes para aceitá-lo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. Componente - Atividades de controle **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
36) Existem políticas claramente estabelecidas na instituição para diminuir os riscos de não alcançar os objetivos institucionais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
37) As atividades institucionais de controle são apropriadas com o planejamento da unidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
38) As atividades institucionais de controle possuem custo adequado / apropriado em relação ao nível de benefício(s) que possa(m) derivar de sua aplicação.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
39) As atividades institucionais de controle são razoáveis em relação aos objetivos da unidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

04/12/2019

Questionário de pesquisa

17. Componente - Informação e comunicação **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
40) A informação relevante para a Instituição é comunicada tempestivamente às pessoas que dela necessitam.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
41) As informações consideradas relevantes pela Instituição são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
42) Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades dos gestores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
43) As informações institucionais sobre controles internos divulgadas na unidade contribuem de modo eficaz para execução das tarefas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
44) A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da Instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18. Componente - Monitoramento **Marcar apenas uma oval por linha.*

	Não se aplica	Pouco aplicável	Medianamente aplicável	Bastante aplicável	Totalmente aplicável
45) Os controles internos da Instituição são constantemente monitorado para avaliar sua qualidade ao longo do tempo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
46) Os controles internos da unidade, de acordo com as avaliações efetuadas, tem sido considerado efetivo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
47) Os controles internos tem contribuído para a melhoria do desempenho da sua unidade de trabalho.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

O objetivo desta seção é identificar quais controles internos existem nas IFES e avaliar as questões do componente COSO

04/12/2019

Questionário de pesquisa

aplicados no questionário.

19. **Dê exemplo, de controles internos administrativos formalmente adotados pela sua unidade em processos.**

20. **Você encontrou alguma dificuldade em responder as questões dos componentes do COSO (Ambiente de controle; Fixação de objetivos; Identificação de eventos; Avaliação de riscos; Resposta a riscos; Atividades de controle; Informação e comunicação; e Monitoramento)? Qual? Por quê?**

Uma cópia das suas respostas será enviada para o endereço de e-mail fornecido

Powered by
 Google Forms

APÊNDICE B – 11 medidas para o aumento do nível de maturidade das IFES

1. Fazer avaliação e documentar os controles internos;
2. Mapear os processos;
3. Reduzir o número médio de problemas que afetam os processos;
4. Conscientizar os servidores quanto as suas responsabilidades relacionadas aos controles;
5. Promover um efetivo ambiente de controles internos e gerenciamento de riscos;
6. Identificar rotineiramente problemas de controle;
7. Identificar rotineiramente os problemas que impactam os controles;
8. Efetivar uma política institucional de riscos e controles que promova uma contínua e efetiva resolução de questões relacionadas a controles e riscos;
9. Integrar o gerenciamento de riscos às práticas institucionais, apoiado por um monitoramento automatizado em tempo real, com uma total responsabilização pelo monitoramento dos controles, gerenciamento de riscos e com procedimentos para conformidade;
10. Fazer avaliação dos controles de modo contínuo, baseado na autoavaliação e análise de lacuna e de causa raiz, por exemplo;
11. Envolver de modo proativo todos servidores no aprimoramento dos controles, nos seus mais diferentes níveis organizacionais.