

## GOVERNANÇA PÚBLICA E AVALIAÇÃO DO GRAU DE RISCOS PELOS GESTORES A PARTIR DA ESTRUTURA DO COSO NA UFSM

### *PUBLIC GOVERNANCE AND LEVEL OF RISK ASSESSMENT BY MANAGERS FROM THE STRUCTURE OF THE COSO AT THE UFSM*

Diego Brenner dos Reis<sup>1</sup>  
Nilmar Sandro Kessler<sup>2</sup>  
Nelson Guilherme Machado Pinto<sup>3</sup>

#### RESUMO

As ferramentas de governança pública são preponderantes para tornar a gestão das instituições governamentais mais eficiente. Esta pesquisa busca avaliar como os gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração da Universidade Federal de Santa Maria percebem o grau de risco desta pró-reitoria numa visão a partir da Estrutura do COSO. A pesquisa teve abordagem descritiva e quantitativa. A partir dos resultados obtidos verifica-se que o grau de instrução dos gestores consultados exerce maior influência nas variações das respostas sobre as suas percepções de riscos. As respostas dos gestores com cargo de direção e/ou chefia apontam que em 4 dos 5 blocos houve requisitos de controle interno nas questões que os levaram a se posicionar com concordância apenas parcial, o que evidencia que ações de controle interno podem ser melhoradas para se aumentar a satisfação com o grau de riscos nas atividades desenvolvidas pela Pró-Reitoria de Administração.

**Palavras-chave:** governança pública; avaliação de risco; COSO.

#### ABSTRACT

*The public governance tools are preponderant to make the governmental institutions management more efficient. This survey aims evaluate how the sub-units managers of the Administrative Pro-Rectorry of the Universidade Federal de Santa Maria perceive the level of risk of this Pró-Rectorry based in COSO Structure. The research is a descriptive approach and is classified, in line with the focus, as a quantitative research. From the results obtained it is verified that the level of education of the consulted managers has more influence on the variations of the answers on their risks perceptions. The managers responses indicate that in 4 of the 5 blocks there were internal control requirements in the issues that led them to position themselves with only partial agreement, which shows that internal control actions can be improved to increase the satisfaction with the degree of risks in the activities developed by Administrative Pro-Rectorry.*

**Keywords:** public governance; risk assessment. COSO

<sup>1</sup>Economista no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha e Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Organizações Públicas da UFSM. E-mail: dbrennerdosreis@gmail.com.

<sup>2</sup>Contador da Universidade Federal de Santa Maria e Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Organizações Públicas da UFSM. E-mail: knilmar@yahoo.com.br.

<sup>3</sup>Professor Adjunto do Departamento de Administração UFSM, professor dos Programas de Pós-Graduação em Administração Pública (PPGAP) e Gestão de Organizações Públicas (PPGOP) da UFSM e Doutor em Administração pela UFSM. E-mail: nelguimachado@hotmail.com.

## 1 INTRODUÇÃO

Novos conceitos estão sendo aplicados à gestão do Setor Público no Brasil. Conceitos como Governança Pública e avaliação de riscos ganham cada vez mais relevância no atual cenário brasileiro em decorrência da necessidade premente de que a sociedade possua mecanismos de controle dos atos dos gestores públicos. Neste sentido, a Constituição Federal de 1988 trouxe em seu regramento, como Carta Magna, princípios a serem seguidos por todos aqueles que administram recursos públicos, mais especificamente em seu Art. 37 reza cinco princípios a serem observados, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Estes princípios, por sua própria definição, endossam a necessidade de mitigação dos conflitos de interesses entre administradores e administrados, que remontam à época da criação da Teoria da Agência. A necessidade de controles efetivos, de mecanismos de poder de controle por parte dos administrados, ensejou o desenvolvimento da Governança Corporativa, que se iniciou no âmbito privado e atualmente se aplica ao setor público. De acordo com *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO 2013*, “o controle interno auxilia as entidades a alcançar objetivos importantes e a sustentar e melhorar o seu desempenho”.

Outrossim, na doutrina legislativa brasileira que trata dos aspectos de cunho administrativo e de acesso a informações destacam-se instrumentos legais como a Lei 101/2000, que trata sobre as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a Lei 4.320/1964, que trata sobre os demonstrativos financeiros das entidades públicas, bem como a Lei 12.527/2001, denominada de Lei de Acesso a Informação – LAI, que regulamenta o acesso a informações públicas a serem fornecidas por governos, gestores, servidores, enfim, todos aqueles que são responsáveis pelas informações de direito público. Esta legislação, a despeito do vasto acervo normativo não mencionado, cria exigências que interferem nos atos e procedimentos a serem adotados pelos gestores públicos, como por exemplo, a necessidade de atendimento de prazos legais e de conformidades com exigências estabelecidas, além de formalizar as possíveis penalidades que possam ser aplicadas nos casos em que os gestores ou detentores de cargos públicos não cumpram seus estritos deveres estabelecidos em lei.

Destarte, estes instrumentos legais, acompanhados das dificuldades e atribuições diárias dos gestores públicos, podem gerar preocupações e incertezas quanto ao que se possa fazer ou quais mecanismos possam vir a minimizar as possibilidades de erros nas atividades, visto que os gestores se encontram num ambiente de riscos, de possibilidades de falhas, de não conformidades causadas por dolo ou culpa. Em se tratando do setor público, onde os serviços prestados atingem diretamente o bem-estar da população e legitimam os direitos constitucionais estabelecidos, qualquer risco não tratado de forma correta pode causar situações problemáticas, como malversação de recursos públicos, inconformidades de comunicação externa, insatisfação com os serviços prestados e inclusive insegurança jurídica.

No entanto, gerenciar os riscos, identificá-los, conhecê-los e mapeá-los pode auxiliar o processo de mitigação dos mesmos, ou seja, sua redução a um nível aceitável, controlado, ou pelo menos para que se tomem as devidas medidas de precaução. E é neste sentido, de conhecer a percepção dos gestores públicos quanto ao tema, que se estabelece a questão-problema deste estudo: Como os gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração (PRA) da Universidade Federal de Santa Maria avaliam o grau de riscos desta pró-reitoria numa visão a partir da Estrutura do COSO?

Para se responder ao problema de pesquisa, estabeleceu-se, então, o objetivo geral do estudo, qual seja, analisar como os gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração (PRA) da Universidade Federal de Santa Maria avaliam o grau de riscos numa visão a partir da Estrutura do COSO. Justifica-se este estudo pela importância da Governança para o setor público, que se utiliza de recursos da população para ofertar serviços aos cidadãos. Também, pela oportunidade de se verificar na prática como que ocorre o gerenciamento de riscos na Pró Reitoria de Administração da UFSM, pela oportunidade de se averiguar os aspectos de governança nesta pró-reitoria.

Além disso, o uso da PRA se justifica por ser a Pró Reitoria da UFSM que tem como função, dentre outras, executar e acompanhar o orçamento da Universidade, bem como a política definida pelo Conselho Universitário referente à área administrativa. Também, coordenar as atividades administrativas por meio das subunidades, que são: Biblioteca Central, Centro de Processamento de Dados, Departamento de Arquivo Geral, Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Material e Patrimônio e Imprensa Universitária.

O estudo em questão está estruturado em cinco tópicos. O primeiro apresenta a introdução, contemplando a contextualização do problema, os objetivos do estudo e a justificativa para sua consecução. O segundo, aborda o referencial teórico que embasou a pesquisa e a interpretação dos resultados. O terceiro tópico aborda a metodologia, com os procedimentos necessários para o alcance dos objetivos propostos. Na sequência, apresentam-se e discutem-se os resultados obtidos, no capítulo denominado resultados. Por fim, o tópico de considerações finais, que apresenta o que é possível ser deduzido com os resultados encontrados, além das recomendações para estudos futuros.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico estão abordadas as teorias que fundamentaram o estudo na execução de seus objetivos e resolução da problemática da pesquisa.

### 2.1 Governança corporativa

O termo governança tem sua origem no estudo *The nature of the firm* de Ronald Coase, publicado em 1937 e o seu conceito não possui uma única definição. Conforme Matias-Pereira (2012), o conceito de governança atualmente utilizado pelo Banco Mundial é aquele como sendo a forma com que os recursos econômicos e sociais de um determinado país são gerenciados para promover o desenvolvimento.

Para Oliveira *et al.* (2008) a governança corporativa é uma tradução do inglês *corporate governance* e constitui um conjunto de mecanismos internos e externos de relacionamento entre os interesses dos gestores e dos acionistas para garantir a equidade, a transparência, a responsabilidade pelos resultados e a obediência à legislação. Neste sentido, a governança corporativa apresenta-se como um conjunto de mecanismos de controle para diminuição da assimetria das informações, dos conflitos de interesses e dos custos de agência.

A governança corporativa está lastreada em pressupostos micro e macroeconômicos, segundo Rossetti e Andrade (2014). Os pressupostos microeconômicos são: financeiros, riscos assumidos, gestão e conflitos de agência. No âmbito macroeconômico, o argumento básico é o de que a maximização do lucro pelas empresas conduz ao máximo benefício para a sociedade como um todo. Para este autor, a governança corporativa está firmada sobre quatro

princípios básicos, os quais são: *fairness* (tratamento justo aos acionistas), *accountability* (que se refere à questão da prestação de contas de forma responsável), *compliance* (que é a conformidade no cumprimento das leis e normas reguladoras) e *disclosure* (transparência das informações, especialmente das de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem riscos).

Internacionalmente, em 1999 a *Organization for Economic Cooperation and Development (OCDE)* divulgou o documento *Principles of Corporate Governance* que apresenta as diretrizes e as recomendações de boas práticas de governança corporativa para os seus países membros. Em 2002, é criada nos Estados Unidos a Lei *Sarbanes-Oxley (SOX)* motivada por escândalos financeiros de grandes corporações, como o caso da empresa Enron.

Existem outros modelos de governança corporativa no mundo. O modelo anglo-saxão tem como principais características o controle acionário e a separação da propriedade e da gestão. Há também o modelo alemão onde se tem o capital acionário concentrado e com financiamento predominantemente bancário, onde a alavancagem mais utilizada ocorre por meio de empréstimos de longo prazo. Em países como o Japão há semelhanças ao modelo alemão, mas com diferenças na estrutura de propriedade, constituição e nos conselhos de administração (CATAPAN; CHROBIM, 2010).

No Brasil, em 1999 o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) lança o primeiro código brasileiro de governança corporativa denominado Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. A quinta edição deste código define a governança corporativa como sendo o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas; tendo como princípios básicos a transparência, a equidade, a prestação de contas (*accountability*) e a responsabilidade corporativa (IBGC, 2015).

A administração pública nos estados organizados é representada por órgãos, instituições e agentes legalmente constituídos de autoridade para atender as demandas da sociedade com qualidade e transparência. Neste sentido, Silva (2004) define a administração pública como o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas. Para Matias-Pereira (2010), a administração pública pode ser compreendida como uma atividade concreta e imediata realizada pelo Estado a fim de garantir os interesses coletivos, apoiada em um conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício de função.

Na administração pública a governança está relacionada às ações governamentais, através de suas agências, e ao alcance dos seus objetivos. Para Peters e Pierre (2010) a governança, do ponto de vista da gestão pública, pode ser definida como um regime de leis, regras, decisões judiciais e práticas administrativas que restringem, prescrevem e implementam o exercício da autoridade pública em prol do interesse público. Para Matias-Pereira (2012) a governança na gestão pública segue os princípios das relações éticas, da conformidade, da transparência e da prestação responsável de contas.

## 2.2 A prática da governança na administração pública

O art. 37 da Constituição Federal estabelece que a administração pública direta e indireta deve seguir cinco princípios constitucionais: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A partir do conceito de governança corporativa definido pelo IBGC, evidencia-se a importância deste sistema para a observância dos princípios constitucionais da administração pública.

As instituições públicas podem aplicar a governança corporativa nos seus atos administrativos atuando de forma transparente, legal, responsável, equitativa e prestando contas de suas ações. A transparência visa garantir o acesso público às informações de forma que as partes interessadas possam entendê-las e monitorá-las. Neste sentido, foi criada a Lei 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação que regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas, possibilitando a qualquer pessoa, física ou jurídica, sem necessidade de apresentar motivo, o recebimento de informações públicas dos órgãos e entidades. A Lei 12.527/2011 vale para os três Poderes da União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Tribunais de Conta e Ministério Público. Também as entidades privadas sem fins lucrativos devem dar publicidade a informações referentes ao recebimento e à destinação dos recursos públicos por elas recebidos.

A legalidade refere-se ao fato de que à administração pública só é permitido fazer o que a lei lhe autoriza. Por responsabilidade, Dias (2017) informa que cada órgão deve explicar suas ações e assumir as responsabilidades. A equidade, conforme o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todas as partes interessadas e na administração pública deve o agente público agir para satisfazer os interesses da coletividade com estrita imparcialidade. De acordo com o princípio da prestação de contas, os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis (IBGC, 2015).

### **2.3 O controle interno na administração pública**

Para Marques (2015) o controle interno compreende ações preventivas que constatarem as ilicitudes, as irregularidades e ilegitimidades contra os princípios da Constituição e da lei. Neste sentido, Gil, Arima e Nakamura (2013) indicam que o controle interno constitui um conjunto de métodos e ferramentas que as instituições utilizam para assegurar que as operações do ciclo de negócios sejam feitas de acordo com processos predefinidos. O controle interno deve impedir a ocorrência de atos ou fatos administrativos que estejam em desacordo com leis, normas e regulamentos, além de contribuir para o uso responsável dos recursos sociais pelos agentes públicos. Ao controle interno cabe, portanto, acompanhar e fiscalizar os atos administrativos, orçamentários, financeiros, patrimoniais e contábeis.

A 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. Em seu art. 21 estabelece competência ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal para avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e orçamentos da União e a avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização. Estas competências, de acordo com Crepaldi (2013), representam o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos da entidade, capazes de produzir dados confiáveis que permitam a administração a conduzir de forma ordenada suas atividades.

Já o Art. 24 da Lei 10.180/2001 estabelece as competências dos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, das quais pode-se citar: a avaliação do cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual; avaliação da execução dos orçamentos da União; apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República e criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União. Neste sentido, Souza (2009) afirma que o controle interno coexiste com as demais funções da administração pública e ocupa-se essencialmente com o processamento de informações que retroalimentem a função de comando, colaborando para a correta tomada de decisões e adequado funcionamento do sistema da gestão pública.

Assim, nos órgãos da administração pública deve o controle interno, segundo Calixto e Velasquez (2005), ajudar a gestão na execução ágil e segura das suas ações sem interferir no processo gerencial. Corroborando esta ideia, Attie (2000) afirma que o controle interno deve compreender métodos e medidas para proteger o patrimônio, analisar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política institucional delineada pela administração.

## 2.4 Gerenciamento de riscos

Diante do cenário atual de transformações e desafios que passam o país e o mundo, a gestão de riscos torna-se imprescindível para gestão das organizações públicas. As mudanças no mundo empresarial e nas organizações públicas são resultados das revoluções tecnológicas e de gestão e da crise financeira e econômica em curso no mundo; e nesse sentido a sobrevivência das empresas ou das organizações públicas depende da capacidade que elas têm de antever as ameaças geradas por estas transformações, (MATIAS-PEREIRA, 2012).

A gestão de riscos, segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), deve ser efetuada pelo conselho de administração, gerência e demais colaboradores com a finalidade de identificar os eventos potenciais que possam gerar riscos à realização dos objetivos da entidade. As organizações faceiam incertezas que podem interferir na geração de valor às partes interessadas, por essa razão é necessário gerenciar os riscos corporativos, incertezas e oportunidades, com o intuito de melhorar a capacidade de gerar valor, (COSO, 2004).

Sobre os riscos e incertezas, deve-se fazer a distinção desses termos. De acordo com Ferreira (2009) o risco pode ser definido como sendo a possibilidade de ocorrência de um evento quantificada pela sua distribuição de probabilidade; enquanto que incerteza é definida para os casos em que a distribuição de probabilidade de ocorrência do evento é desconhecida. Para este autor, uma situação de risco é aquela em que a distribuição de probabilidade de ocorrência de um evento associado aos resultados é objetiva e pode ser determinada, e uma situação de incerteza é aquela para a qual não se pode determinar objetivamente tal distribuição de probabilidade ou somente se pode associar uma distribuição de probabilidade subjetiva.

A Instrução Normativa Conjunta MP/TCU Nº 01 de 10 de maio de 2016 define risco como sendo a possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos, sendo medido em termos de impacto e de probabilidade. O risco inerente é definido como aquele risco em que a organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto. Risco residual é o tipo de risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o seu tratamento. A incerteza é definida como a incapacidade de saber com antecedência a real probabilidade ou impacto de eventos futuros. Esta Instrução Normativa Conjunta tipifica os tipos de riscos como: riscos operacionais, riscos de imagem/reputação do órgão, riscos legais e riscos financeiros/orçamentários.

Para Lima (2016) os riscos operacionais são aqueles causados por erros humanos, intencionais ou não, tecnológicos, ambientais e outros. Estão normalmente associados a falhas em processos e controles, fraudes, sistemas de informação, entre outros. De acordo com a Instrução Normativa Conjunta MP/TCU Nº 01 os riscos de imagem/reputação do órgão são eventos que podem comprometer a confiança da sociedade (ou de parceiros, de clientes ou fornecedores) em relação à capacidade do órgão ou da entidade em cumprir a sua missão institucional. Os riscos legais são aqueles eventos derivados de alterações legislativas ou normativas que podem comprometer as atividades da organização. Os riscos financeiros/orçamentários são aqueles eventos que podem comprometer a capacidade da organização de contar com os recursos orçamentários e financeiros necessários à realização de suas atividades ou os eventos que possam comprometer a própria execução orçamentária, como atrasos no cronograma de licitações.

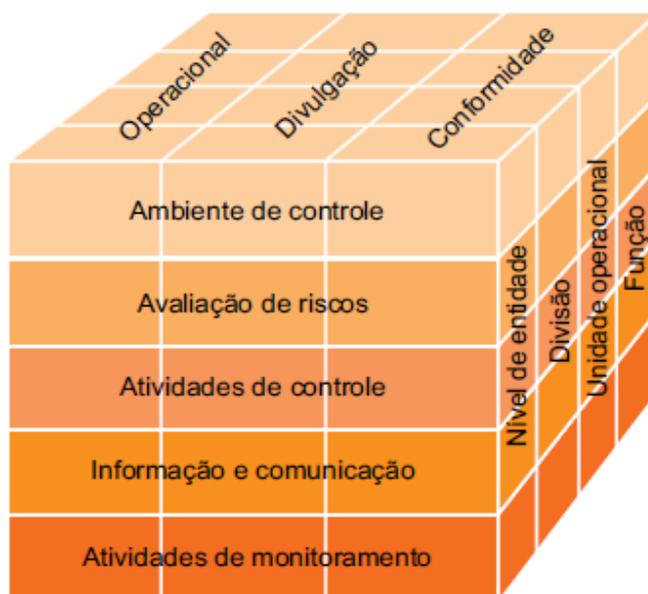
Quando da definição de riscos e incertezas, os efeitos destes sobre os resultados institucionais podem ser positivos ou negativos. Os efeitos positivos representam oportunidades e os efeitos negativos representam as ameaças. Para Gil, Arima e Nakamura (2012) a gestão dos riscos e incertezas é uma ferramenta ideal para a tomada de decisões e deve ser trabalhada com a lógica SWOT (S – forças, W – fraquezas, O – oportunidades e T – ameaças). Neste sentido, a previsão eficaz dos riscos e incertezas garante o melhor aproveitamento das oportunidades e a melhor defesa em relação às ameaças.

#### 2.4.1 Caracterização da metodologia coso 2013

Em 1985, nos EUA, foi criada a Comissão Nacional sobre fraudes em Relatórios Financeiros, para estudar as causas de fraudes em documentos contábeis. Os controles internos tornaram-se objeto de estudo desta comissão que, em 1992, publicou o artigo *Internal Control – Integrated Framework* considerado uma referência mundial. Mais tarde, esta comissão veio a transforma-se em um comitê. O COSO, *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, representa uma organização sem fins lucrativos que visa o aprimoramento dos relatórios financeiros, sobretudo pela aplicação da ética e cumprimento dos controles internos, colaborando para a efetivação da Governança (LOUREIRO, 2010).

A metodologia COSO é um ferramental para a adaptação dos controles internos em ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, de forma eficaz e eficiente. Dividem-se em categorias, componentes e estrutura organizacional. Os componentes que são integrados entre si são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. As categorias formadoras deste método são três: operacionais, divulgação e conformidade. No que se refere a estrutura organizacional, esta subdivide-se em nível de entidade, divisão, unidade operacional e função (COSO, 2013), conforme ilustrado na Figura 1.

Figura 1 - Relação entre objetivos, componentes e estrutura organizacional da entidade



Fonte: COSO (2013).

Como menciona COSO (2013, p. 5), a aplicação desta metodologia proporciona para o público externo de uma entidade e outras partes que interagem com a entidade:

- maior confiança na supervisão dos sistemas de controle interno pela estrutura de governança.
- maior confiança na realização dos objetivos da entidade.
- maior confiança na habilidade da organização de identificar, analisar e responder ao risco e a mudanças nos ambientes operacionais corporativos.
- maior entendimento da necessidade de possuir um sistema eficaz de controle interno.
- melhor entendimento de que, por meio do uso de julgamento, a administração será capaz de eliminar controles ineficazes, redundantes ou ineficientes.

Assim, percebe-se que a metodologia COSO pode ser aplicada por entidades que desejam obter um mecanismo para demonstrar às partes interessadas a importância dos controles internos, o que contribuirá para a Governança da entidade.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo tem por objetivo delimitar e explicar os procedimentos metodológicos que foram utilizados neste trabalho. Desta maneira, apresenta-se o delineamento da pesquisa, a definição do público-alvo e os procedimentos que foram adotados para a coleta e análise dos dados.

### 3.1 Delineamento da pesquisa

Com base nos objetivos do trabalho, realizou-se uma pesquisa de natureza quantitativa do tipo descritiva. A pesquisa se caracteriza como de natureza quantitativa devido ao tratamento aplicado às informações numéricas apresentadas. Conforme Diehl (2004) a característica da abordagem quantitativa é o uso da quantificação, tanto na coleta quanto no tratamento das informações. Utiliza-se de técnicas estatísticas, busca resultados que evitem possíveis distorções de análise e interpretação, permitindo uma maior margem de segurança. A abordagem quantitativa visa “organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados”, por meio da utilização de métodos e técnicas estatísticas (MARTINS; TEÓFILO, 2007, p. 103).

As pesquisas descritivas, de acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006) medem, avaliam ou coletam dados sobre diversos aspectos, dimensões ou componentes do fenômeno a ser estudado, ou seja, são selecionadas uma série de questões, das quais medem-se ou coletam-se informações para descrever o que se pesquisa. Para Gil (2008), é um tipo de pesquisa que tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Uma das suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas na coleta de dados, sendo habitualmente utilizada por pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. Ainda para Triviños (1992) é descritiva na medida em que pretende detalhar fatos e fenômenos de uma determinada realidade.

### 3.2 Público-alvo e procedimentos de coleta dos dados

A pesquisa foi desenvolvida no âmbito da Pró-Reitoria de Administração da Universidade Federal de Santa Maria – PRA/UFSM, bem como suas subunidades, quais sejam: Biblioteca Central, Centro de Processamento de Dados, Departamento de Arquivo Geral, Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Material e Patrimônio e Imprensa Universitária. O público alvo estabelecido foram os servidores das subunidades vinculadas e que compõem a referida Pró-Reitoria que estavam ocupando cargos de chefia e/ou direção no período de levantamento dos dados, qual seja, 28 de novembro de 2017 a 07 de dezembro de 2017. Optou-se por este público-alvo pelo fato dos autores entenderem que os mesmos, por possuírem justamente cargos de direção e/ou chefia, estarem mais bem preparados para responder ao instrumento de coleta de dados. Em outras palavras, entende-se que estes servidores estejam cientes da realidade apresentada em cada subunidade da PRA, inclusive estando responsáveis pelo adequado funcionamento e controle das atividades desempenhadas por si próprios e por seus subordinados.

O universo da pesquisa corresponde a 59 servidores com cargo de direção ou chefia da PRA e suas subunidades que a compõem. Chegou-se a este universo em consulta realizada diretamente pelos autores ao Sistema de Informações Educacionais (SIE) da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, por também serem servidores e possuírem essa alçada de acesso de informação. A partir desta população foi obtida uma amostra de 39 servidores, respondentes do questionário, que constituem a base de dados analisada.

O ferramental de coleta de dados foi um questionário adaptado do Plano Anual de Auditoria Interna da Universidade Federal do ABC – UFABC. O questionário inicial compunha-se de 29 perguntas elaboradas a partir da Estrutura Integrada do COSO 2013, com uma escala do tipo *likert* de quatro pontos. A este questionário, nesta pesquisa, acrescentaram-se 5 perguntas com o objetivo de medir a avaliação de modo geral em cada um dos blocos

iniciais estabelecidos no questionário, quais sejam, Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Atividades de Monitoramento. Ainda, alterou-se a nomenclatura utilizada na escala: onde se lia “Não concordo, parcialmente”, utilizou-se “Discordo parcialmente” e onde se lia “Não concordo em sua totalidade” utilizou-se “Discordo totalmente”. Esta alteração ocorreu por se entender que auxiliaria na clareza da opção que se estava disponibilizando.

Além disso, no instrumento aplicado na presente pesquisa adicionou-se uma quinta variável, no intuito de possibilitar aos respondentes que não conhecessem algum requisito da pergunta ou não desejassem responder pudessem assinalar esta opção. Também, acrescentaram-se 5 perguntas de perfil, mas que não identificavam o respondente. As questões faziam referência ao tempo de experiência no cargo, idade, grau de instrução completo, renda pessoal mensal e departamento/setor em que atua o respondente, objetivando, com estas questões, realizar-se testes de diferença de médias em relação às respostas e demais questões do instrumento aplicado aos gestores da PRA.

Assim, o questionário desenvolvido foi composto por 34 variáveis afirmativas que estimam como os gestores avaliam o grau de risco nas suas unidades, constituído por duas partes. Na primeira parte foram utilizadas questões fechadas relacionadas à avaliação dos gestores quanto ao grau de risco e, na segunda parte, perguntas para definir o perfil dos respondentes. As respostas obtidas foram registradas em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos com resposta única para mensurar as informações. As opções de resposta foram: 1 para “Discordo Totalmente”, 2 para “Discordo Parcialmente”, 3 para “Concordo Parcialmente”, 4 para “Concordo Totalmente” e 5 para “Desconhece”.

As 34 variáveis do questionário que avaliavam a percepção de risco, bem como a denominação que receberam neste estudo, apresentam-se na sequência. Primeiramente, do bloco Ambiente de controle: QUEST.1 “Os servidores da área demonstram comprometimento com a integridade e os valores éticos (considerar, por exemplo, histórico de processos disciplinares respondidos e recomendações da Comissão de Ética aos servidores da área)”; QUEST.2 “A estrutura de governança (dirigentes) da área demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno”; QUEST.3 “A área estabelece, com a supervisão da estrutura de governança (dirigentes), as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos”; QUEST.4 “A área demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos alinhados com seus objetivos”; QUEST.5 “A área faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos”; QUEST.6 “A área detalha, no processo de planejamento, os recursos (materiais, financeiros, humanos) necessários para a implementação do(s) plano(s)”; QUEST.7 “A área identifica o perfil profissional requerido/desejado para desenvolver suas atividades”; QUEST.8 “A área executa processo de gestão do conhecimento, documentando e compartilhando o conhecimento com os seus servidores”; QUEST.9 “A área monitora o conjunto de indicadores relevantes sobre sua força de trabalho (exemplos: índices de absentismo, índices de rotatividade, projeções de aposentadoria, etc.)”; QUEST.10 “De modo geral, como você avalia o Ambiente de controle do seu departamento?”.

Já no bloco de Avaliação de riscos as variáveis foram: QUEST.11 “A área especifica e comunica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos”; QUEST.12 “A área identifica e analisa os riscos à realização de seus objetivos, definindo a forma como os riscos devem ser gerenciados”; QUEST.13 “A área considera o potencial para fraude (financeira, informações manipuladas ou outras naturezas) na avaliação dos riscos à realização dos seus objetivos”; QUEST.14 “A área desenvolve ações educacionais com base em necessidades futuras, buscando mitigar

riscos”; QUEST.15 “A área identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, seus controles internos”; QUEST.16 “De modo geral, como você avalia a Avaliação de Riscos do seu departamento?”.

No bloco de Ambiente de controle usaram-se as seguintes variáveis: QUEST.17 “A área seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos”; QUEST.18 “A área utiliza, seleciona e/ou desenvolve ferramentas gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos”; QUEST.19 “A área define atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas”; QUEST.20 “As atividades de controle são implementadas de maneira ponderada, consciente e consistente, considerando, entre outras questões, a relação custo/benefício do controle”; QUEST.21 “A área dispõe de instrumentos/rotinas de conformidade e de conferência que permitam se certificar de que os mecanismos de controle são adequados”; QUEST.22 “Há políticas e procedimentos para assegurar que decisões críticas sejam tomadas com aprovação adequada (nível hierárquico)”.

Já no bloco sobre Informação e comunicação, as questões foram as seguintes: QUEST.23 “De modo geral, como você avalia as Atividades de Controle do seu departamento?”; QUEST.24 “A área obtém, gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento dos seus controles internos”; QUEST.25 “A área comunica internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento dos seus controles internos, inclusive os objetivos e as responsabilidades pelo controle”; QUEST.26 “A área fornece as informações que lhe são solicitadas de forma prática e tempestiva”; QUEST.27 “A área comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno;” QUEST.28 “Os arquivos (banco de dados) são periodicamente revisados, atualizados e validados, no sentido de garantir a produção de informações adequadas e confiáveis”; QUEST.29 “A área adota medidas quando recebe críticas ou elogios”; QUEST.30 “De modo geral, como você avalia as Informações e Comunicações do seu departamento?”.

Por fim, no bloco das Atividades de monitoramento as seguintes questões foram utilizadas: QUEST.31 “A área seleciona, desenvolve ou se submete a avaliações para se certificar da presença e do funcionamento dos seus controles”; QUEST.32 “O sistema de controle interno da área tem contribuído para a melhoria do desempenho de suas atividades”; QUEST.33 “A área avalia e comunica deficiências nos controles internos em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura de governança e à alta administração, conforme aplicável”; e QUEST.34 “De modo geral, como você as Atividades de Monitoramento do seu departamento?”. As outras cinco perguntas do questionário faziam referência ao perfil do respondente.

De posse dos questionários, solicitou-se autorização ao Pró-Reitor de Administração da UFSM, momento no qual se explicou o instrumento de pesquisa e a finalidade do estudo. Após a sua ciência e concordância, entregou-se uma cópia do questionário ao mesmo (que inclusive compõe a amostra), sendo que o Pró-Reitor, neste momento, solicitou acesso aos resultados e achados da pesquisa após a sua consumação.

Após, os questionários foram entregues aos gestores da PRA e suas subunidades e posteriormente coletados com os mesmos. A aplicação foi precedida de breve explicação sobre os objetivos da pesquisa, sendo que, ao apresentar o instrumento, era esclarecido que a participação era voluntária e que a identidade dos respondentes não se fazia necessária, apenas as questões de perfil. A aplicação e coleta dos questionários foi realizada pessoalmente.

### 3.3 Procedimentos de análise dos dados

Os dados obtidos por meio do questionário foram quantitativamente analisados a partir das etapas: codificação e preparação dos dados, estatística descritiva, distribuição de frequência, teste de normalidade e testes de hipóteses para comparação de médias.

Assim que os dados foram obtidos, os mesmos foram codificados e preparados através do software Microsoft® Excel® 2016 para análises posteriores no software *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS). Inicialmente, testes estatísticos univariados foram realizados como cálculo de distribuição de frequências, para identificar o perfil da amostra pesquisada e estatísticas descritivas.

Posteriormente, efetuou-se o teste de normalidade de Shapiro-Wilk para testar a hipótese de os dados seguirem ou não uma distribuição normal. A partir dos resultados do teste de normalidade, realizou-se o teste de hipótese para testar se o perfil dos respondentes exerce influência nas respostas obtidas. Conforme Fávero e Belfiore (2017), o teste de normalidade Shapiro-Wilk deve ser aplicado quando a amostra tem tamanho  $4 \leq n \leq 2000$  e o teste não paramétrico Kruskal-Wallis para testar se os grupos apresentam a mesma mediana deve ser aplicado quando a hipótese de distribuição normal dos dados for rejeitada. O nível de significância adotado nesta pesquisa é 5% (ou 0,05).

## 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão analisados e discutidos os resultados encontrados na realização da pesquisa em atendimento ao problema de pesquisa e ao objetivo geral do estudo.

### 4.1 Perfil dos gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração

No intuito de obter-se um perfil dos profissionais que estão como gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração, coletaram-se e tabularam-se dados referentes às questões de tempo de experiência no cargo, renda pessoal mensal bruta, grau de instrução, idade e departamento de atuação. Os resultados são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Perfil dos respondentes quanto ao tempo de experiência no cargo, idade, grau de instrução, renda pessoal mensal bruta e departamento de atuação

Variáveis	Alternativas	Frequência	Porcentagem válida
Tempo de experiência no cargo	Até 2 anos	3	8,1
	De 2 a 5 anos	8	21,6
	Acima de 5 anos	26	70,3
Idade	De 26 anos até 35 anos	6	15,8
	De 36 anos até 45 anos	11	28,9
	46 anos ou mais	21	55,3
Grau de instrução completo	Ensino Médio	5	13,2
	Graduação	3	7,9
	Especialização	18	47,4
	Mestrado	11	28,9
	Doutorado	1	2,6

Renda pessoal mensal bruta	De R\$ 3.000,01 até R\$ 4.500,00	5	13,5
	De R\$ 4.500,01 até R\$ 6.000,00	11	29,7
	Acima de R\$ 6.000,00	21	56,8
Departamento	PRA	1	2,6
	DEMAPA	13	33,3
	DCF	5	12,8
	DAG	9	23,1
	CPD	5	12,8
	IMPrensa	2	5,1
	Não informado	4	10,3

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Como pode ser observado na Tabela 1, a maioria dos gestores possui acima de cinco anos de experiência no cargo, 70,3%. Quando se observa a idade dos mesmos, visualiza-se que 84,2% possuem acima de 35, representando o total de 32 respondentes. No que tange ao grau de instrução completo, a maior concentração encontra-se no grau de especialização, com 47,4%, seguido do grau de mestrado, com 28,9%. Observa-se ainda um entrevistado com o grau de doutorado. Ou seja, a maioria dos entrevistados, aproximadamente 79%, apresentam alguma das modalidades de pós-graduação, do que se depreende que os gestores entrevistados da Pró-Reitoria de Administração possuem elevado grau de instrução.

Quanto à renda mensal bruta dos respondentes, 86,5% recebem acima de R\$4.500,00. Não foi objetivo deste trabalho averiguar níveis de renda dos gestores, mas, a título de compreensão, este fato explica-se, em partes, pela remuneração pelo cargo de chefia ocupado, pelo elevado grau de instrução apresentado pelos respondentes e pela estrutura atual do plano de carreira dos servidores públicos federais.

Já quanto aos departamentos de atuação, ou seja, as subunidades propriamente ditas, observa-se o maior número de gestores respondentes no Departamento de Materiais e Patrimônio (33,3%), seguido de Departamento de Arquivo Geral (23,1%), Centro de Processamento de dados e Departamento de Contabilidade e Finanças (cada um com 12,8%), Imprensa Universitária (5,1%) e Direção da Pró-Reitoria de Administração (2,6%).

Com estes resultados, tem-se um perfil dos gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração que responderam ao questionário aplicado, o que, em conjunto com os demais achados da pesquisa, oferecem subsídios para analisar o grau de avaliação de riscos no âmbito da PRA, problemática deste estudo.

#### 4.2 Avaliação dos gestores quanto ao grau de riscos nas subunidades da PRA/UFSM

No intuito de atender aos objetivos deste estudo e responder a questão-problema, apresentam-se, nesta seção, as estatísticas descritivas das respostas dos gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração da UFSM em relação às perguntas do questionário aplicado, como explicado na seção de método deste estudo.

Optou-se pela análise das respostas dos gestores pela sequência dos grupos de questões dos questionários quais sejam, Ambiente de Controles, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação, e Atividades de Monitoramento. Na Tabela 2 apresentam-se as estatísticas para o grupo Ambiente de Controles.

Tabela 2 - Estatísticas descritivas dos respondentes quanto ao Ambiente de Controle

Variáveis	Média	Mediana	Desvio padrão
QUEST.1	3,69	4,00	0,655
QUEST.2	3,36	3,00	0,873
QUEST.3	3,44	4,00	0,821
QUEST.4	3,36	3,00	0,843
QUEST.5	3,31	3,00	0,893
QUEST.6	3,31	3,00	0,832
QUEST.7	3,37	3,50	1,025
QUEST.8	3,18	3,00	0,955
QUEST.9	3,08	3,00	1,222
QUEST.10	3,36	3,00	0,707

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Primeiramente, observa-se na Tabela 2 que a média de cada umas das perguntas ficou acima de 3. Isto permite deduzir que, em média, os entrevistados concordam parcialmente com as premissas e procedimentos encontrados em cada questão deste bloco. Apenas as questões 1 e 3 obtiveram resultados mais próximos da concordância total, fato corroborado por sua mediana, que foi 4. Como o desvio padrão foi baixo, oscilando próximo a 1, observa-se uma baixa variabilidade entre os respondentes quanto a este bloco, do Ambiente de Controle.

Atendo-se mais especificamente a cada questão do bloco, as maiores médias foram obtidas para as questões que faziam referência ao comprometimento dos servidores com a integridade e valores éticos (3,69), de estrutura, níveis de subordinação, autoridades e responsabilidades adequadas estabelecidas (3,44), seguida da identificação de profissionais para desenvolvimento das atividades (3,37).

As menores médias, por sua vez, encontraram-se nas questões referentes ao monitoramento do conjunto de indicadores sobre sua força de trabalho (3,08), questões referentes a independência da estrutura de governança em relação aos dirigentes superiores e desenvolvimento e acompanhamento dos controles internos (3,16) e de comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos (3,16), gestão e compartilhamento de conhecimento com servidores (3,18), seguida das questões de assunção de responsabilidades de controle interno (3,31) e detalhamento e planejamento dos recursos para implementação dos planos (3,31).

De modo geral, a avaliação do Ambiente de Controle obteve média de 3,36 e mediana de 3. Isto indica que apesar dos gestores estarem atribuindo valores médios de concordância com as questões, evidencia-se que o Ambiente de Controle não é completamente entendido, na visão dos gestores, como de riscos controlados, visto que a média geral e da maioria das questões individuais aponta para a concordância somente parcial. Assim, depreende-se que o Ambiente de Controle pode ser otimizado para que se alcance a concordância total para com os requisitos, visando o maior grau possível de controle e mitigação de riscos.

Na sequência, apresentam-se as estatísticas quanto à Avaliação dos riscos pelos gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração da UFSM. Os resultados encontram-se na Tabela 3.

Tabela 3 - Estatísticas descritivas dos respondentes quanto à Avaliação de risco

Variáveis	Média	Mediana	Desvio padrão
QUEST.11	3,36	3,00	0,932
QUEST.12	3,23	3,00	0,902
QUEST.13	3,33	4,00	1,084
QUEST.14	3,23	3,00	0,842
QUEST.15	3,08	3,00	0,900
QUEST.16	3,29	3,00	0,867

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Da mesma forma que no Ambiente de Controle, observa-se na Tabela 3 que a média de cada uma das questões que avaliaram a percepção dos gestores quanto à Avaliação de riscos ficou acima de 3. Isto permite deduzir que, em média, os entrevistados concordam parcialmente com as premissas e procedimentos encontrados em cada questão deste bloco. No entanto, apenas a questão 13 obteve resultado mais próximo da concordância total, como demonstra a sua mediana, que foi 4. Como o desvio padrão das respostas foi baixo, oscilando próximo a 1, visualiza-se uma baixa variabilidade entre os respondentes quanto a este bloco, da Avaliação de riscos.

Especificamente, as maiores médias foram obtidas para as questões que faziam referência a especificação e comunicação dos objetivos de forma clara para identificação e avaliação de seus riscos (3,36) e o potencial de fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos da área (3,33). Já as menores médias concentraram-se nas questões referentes a identificação e avaliação de mudanças capazes de afetar significativamente os controles internos (3,08), definição e gerenciamento de riscos (3,23) e desenvolvimento de ações educacionais mitigadoras de riscos (3,23).

De modo geral, o bloco de Avaliação de riscos obteve média de 3,29 e mediana de 3. Isto indica que apesar dos gestores estarem atribuindo valores médios de concordância com as questões, evidencia-se que, de acordo com as respostas dos gestores, a Avaliação de riscos não está sendo plenamente realizada, visto que a média geral e da maioria das questões individuais aponta para a concordância somente parcial com as questões desse bloco. Assim, depreende-se que a Avaliação de riscos pode ser otimizada para que se alcance a concordância total para com os requisitos, visando o maior grau possível de controle e mitigação de riscos.

A seguir, na Tabela 4, apresentam-se as estatísticas dos respondentes quanto às Atividades de Controle.

Tabela 4 - Estatísticas descritivas dos respondentes quanto às Atividades de Controle

Variáveis	Média	Mediana	Desvio padrão
QUEST.17	3,26	3,00	0,938
QUEST.18	3,23	3,00	1,063
QUEST.19	3,23	3,00	0,986
QUEST.20	3,18	3,00	0,854
QUEST.21	3,28	3,00	1,099
QUEST.22	3,18	3,00	1,097

QUEST.23	3,37	3,00	0,883
----------	------	------	-------

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4 que a média das sete questões do bloco das Atividades de controle ficou acima de 3. No entanto, nenhuma questão apresentou mediana com valor 4, todas as medianas possuem valor 3, indicando que tanto em média como em mediana a concordância com as questões deste bloco é apenas parcial. O desvio padrão manteve-se próximo a 1, o que confirma a baixa variabilidade das respostas dos gestores em estudo.

Analisando-se cada questão de forma individualizada, tem-se a questão 21, que trata dos instrumentos/rotina de conformidade e conferência de certificação da adequação dos controles, como a de maior média, 3,28. Já a questão referente ao desenvolvimento de atividades de controle para redução de riscos a níveis aceitáveis obteve média 3,26. Em seguida, as questões sobre seleção/desenvolvimento de ferramentas de controle sobre tecnologia para realização dos objetivos e definição de políticas e procedimentos de controle obtiveram média 3,23. A menor média encontrou-se nas questões relativas à implementação das atividades de controle e políticas e procedimentos de tomada de decisões críticas, 3,18.

De modo geral, os gestores atribuíram média 3,37 e mediana 3 para as Atividades de Controle, o que demonstra uma concordância apenas parcial para com os requisitos das questões apresentadas. Desta maneira, observa-se que os gestores avaliam as atividades de controle como não totalmente adequadas, o que evidencia a necessidade de otimização destas atividades para a efetiva mitigação dos riscos atrelados aos objetivos de cada subunidade da Pró-Reitoria de Administração da UFSM.

A próxima estatística descritiva a ser analisada na busca de resposta à questão problema e objetivos deste estudo será a do bloco de Informação e comunicação do questionário, cujos resultados são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 - Estatísticas descritivas dos respondentes quanto à Informação e comunicação

Variáveis	Média	Mediana	Desvio padrão
QUEST.24	3,53	4,00	0,862
QUEST.25	3,39	4,00	0,855
QUEST.26	3,58	4,00	0,758
QUEST.27	3,47	4,00	0,979
QUEST.28	3,42	3,00	0,919
QUEST.29	3,39	3,50	0,855
QUEST.30	3,39	3,50	0,855

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Atentando-se à Tabela 5, observa-se que as médias das questões do bloco referente à Informação e comunicação são todas acima de 3. Mais ainda, das sete questões, quatro obtiveram mediana com valor 4 e duas com valor de 3,5. Considerando-se o fato de que a menor média individual das questões do bloco foi 3,39, com duas questões com médias inclusive superiores a 3,5 e desvio padrão próximo a 1, percebe-se que há uma tendência de aproximação das respostas ao nível de concordância total com os requisitos das questões do bloco por parte dos respondentes. No entanto, não se pode generalizar esta tendência para as subunidades como um todo, somente para os respondentes, pois não se trata de uma amostra significativa, estatisticamente suficiente para se chegar a tal conclusão.

Individualmente, a questão que recebeu maior média foi a que abordava a praticidade e tempestividade das informações solicitadas à área de atuação de cada entrevista, com 3,58. A segunda maior média foi 3,53, para a questão que abordava a obtenção, geração e utilização de informações significativas e de qualidade para o funcionamento dos controles internos. A questão referente à comunicação com o público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno obteve média 3,47.

As menores médias do bloco de Informação e comunicação obtiveram-se nas questões de comunicação interna sobre controle funcionamento, objetivos e responsabilidades do controle interno e medidas adotadas quanto a elogios e críticas recebidos, ambas com média 3,39, e a questão que fazia referência à revisão, atualização e validação dos arquivos para a geração de informações adequadas e confiáveis, média 3,42. A questão de avaliação geral recebeu média 3,39 e mediana 3,5. Assim, resta claro que por mais que exista uma tendência de aproximação com a concordância total nas questões de forma individualizada, de modo geral a percepção média ainda é próxima a concordância parcial, o que sugere que devam/possam ser adotadas medidas de otimização das informações e comunicações dentro do âmbito da Pró-Reitoria de Administração da UFSM.

Na sequência, na Tabela 6 apresentam-se as estatísticas descritivas do último bloco do questionário aplicado aos gestores objeto de estudo. Trata-se do bloco de questões referentes às Atividades de Monitoramento.

Tabela 6 - Estatísticas descritivas dos respondentes quanto às Atividades de monitoramento

Variáveis	Média	Mediana	Desvio padrão
QUEST.31	3,16	3,00	1,041
QUEST.32	3,27	3,00	1,097
QUEST.33	3,18	3,00	1,136
QUEST.34	3,16	3,00	1,001

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Visualiza-se na Tabela 6 que todas as questões abordadas apresentaram média superior a 3 e mediana igual a 3. Percebe-se, desta maneira, que os gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração da UFSM concordam parcialmente com os requisitos apresentados nas questões do bloco de Atividades de Monitoramento. O desvio padrão foi próximo a 1, demonstrando a baixa variabilidade nas respostas dos gestores.

Em ordem decrescente de maioridade de médias, a questão que abordava a contribuição do sistema de controle interno para a melhoria do desempenho das atividades obteve média 3,27, a questão que abordava a avaliação e comunicação de deficiências nos controles internos em tempo hábil aos responsáveis, 3,18, e a variável que questionava se a área seleciona, desenvolve ou se submete a avaliações para certificar a presença e o funcionamento dos controles internos obteve média 3,16. Já a questão de avaliação geral das atividades de monitoramento, por sua vez, recebeu media 3,16 e mediana 3, o que permite concluir que, de modo geral e em média, os gestores concordam apenas parcialmente com os requisitos apresentados nas questões do bloco referente à Atividades de monitoramento, sugerindo que podem ocorrer melhorias nestas atividades, com o objetivo maior de mitigação dos riscos atrelados às atividades e ao alcance dos objetivos do Pró-Reitoria de Administração da UFSM.

### 4.3 Teste de normalidade

Por se tratar de uma pesquisa com 39 questionários aplicados aos servidores que constituem a amostra analisada, os resultados para o teste de normalidade Shapiro-Wilk não restaram estatisticamente significativos para o nível de significância de 5% adotado nesta pesquisa. Portanto, estes resultados permitem inferir que a hipótese de distribuição normal dos dados seja rejeitada.

### 4.4 Teste de igualdade das medianas

Baseado na hipótese de não normalidade dos dados, realizou-se o teste não paramétrico Kruskal-Wallis para testar se o perfil dos respondentes influencia nas avaliações individuais. A Tabela 7 a seguir apresenta as variáveis da pesquisa que têm resultados significativos para o teste Kruskal-Wallis.

Tabela 7 - Teste de igualdade das medianas Kruskal-Wallis

Questão da pesquisa	Tempo de experiência no cargo			Idade			Grau de instrução completo			Renda pessoal mensal bruta		
	Chi-quadrado	df	sig.	Chi-quadrado	df	sig.	Chi-quadrado	df	sig.	Chi-quadrado	df	sig.
QUEST.6	1,139	2	0,566	7,447	2	0,024*	3,225	4	0,521	1,292	2	0,524
QUEST.7	4,467	2	0,107	9,087	2	0,011*	10,007	4	0,040*	1,413	2	0,493
QUEST.8	1,125	2	0,570	2,981	2	0,225	17,242	4	0,002*	4,284	2	0,117
QUEST.9	0,766	2	0,682	2,948	2	0,229	13,962	4	0,007*	3,005	2	0,223
QUEST.11	1,993	2	0,369	,296	2	0,863	12,724	4	0,013*	4,462	2	0,107
QUEST.13	0,494	2	0,781	1,602	2	0,449	12,637	4	0,013*	0,614	2	0,736
QUEST.14	2,364	2	0,307	1,836	2	0,399	19,899	4	0,001*	7,154	2	0,028*
QUEST.15	0,116	2	0,944	1,119	2	0,572	14,066	4	0,007*	1,860	2	0,395
QUEST.16	1,886	2	0,389	,157	2	0,925	15,068	4	0,005*	3,358	2	0,187
QUEST.17	3,215	2	0,200	,912	2	0,634	13,240	4	0,010*	2,842	2	0,241
QUEST.21	3,917	2	0,141	,070	2	0,965	9,725	4	0,045*	6,717	2	0,035*
QUEST.22	10,331	2	0,006*	2,636	2	0,268	10,244	4	0,037*	2,756	2	0,252
QUEST.23	4,334	2	0,115	1,339	2	0,512	11,513	4	0,021*	2,926	2	0,232
QUEST.30	1,380	2	0,502	,746	2	0,689	11,773	4	0,019*	4,555	2	0,103
QUEST.34	0,543	2	0,762	1,020	2	0,600	14,334	4	0,006*	3,844	2	0,146

\* Valores com significância estatística para  $\alpha = 0,05$ .

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Assim, deve-se rejeitar a hipótese nula de igualdade das medianas sempre que os valores de significância do teste Kruskal-Wallis (sig.) forem menores que o nível de significância de 5% adotado nesta pesquisa, indicando que o perfil dos respondentes interfere na avaliação individual de cada respondente em relação a uma questão específica do questionário. Omitiu-se desta tabela os casos em que os valores de significância do teste Kruskal-Wallis (sig.) são maiores que o nível de significância de 5% da pesquisa pois, nestes casos, assume-se o perfil dos respondentes não interfere na avaliação individual em relação às questões do questionário.

Depreende-se, então, que o Grau de instrução completo é o grupo do perfil dos respondentes que mais interfere nas respostas das questões apresentadas no questionário. Já o Tempo de experiência no cargo apresentou um resultado significativo para diferença de mediana em apenas um caso, indicando que o Tempo de experiência no cargo influencia na resposta de um item específico do questionário.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar como os gestores das subunidades da Pró-Reitoria de Administração da Universidade Federal de Santa Maria avaliam o grau de riscos numa visão a partir da Estrutura do COSO. Para tanto, utilizou-se de questionário para coleta de dados que subsidiassem as análises de resultados, o qual foi aplicado aos servidores que estavam com cargo de direção e/ou chefia no âmbito da Pró-Reitoria de Administração da Universidade Federal de Santa Maria, considerando-se suas subunidades.

Verificou-se por meio do teste de normalidade Shapiro-Wilk que as questões representativas das variáveis não apresentaram distribuição normal de dados. Assim, realizou-se o teste não paramétrico Kruskal-Wallis para testar se o perfil dos respondentes influencia nas avaliações individuais. Com este teste, foi possível se observar que, em mediana, o Grau de instrução completo é o grupo do perfil dos respondentes que mais interfere nas respostas das questões apresentadas no questionário. Já o Tempo de experiência no cargo apresentou um resultado significativo para diferença de mediana em apenas um caso, indicando que o Tempo de experiência no cargo influencia na resposta de um item específico do questionário.

Como principais resultados tem-se que para os blocos que avaliavam a percepção aos riscos no Ambiente de Controle e Avaliação de risco a média das respostas é superior a 3 e medianas variando entre 3 e 4, o que aponta uma concordância parcial para com as questões, com tendência a concordância total. Já nos blocos das Atividades de Controle e Atividades de monitoramento, encontrou-se perguntas com média de respostas acima de 3, porém muito próximas a este valor, com medianas com valor 3, o que aponta que os respondentes concordam parcialmente com os requisitos das perguntas deste bloco. No bloco de avaliação da percepção de riscos referente a Informação e comunicação, no entanto, que obteve médias às respostas superiores a 3, a mediana de quatro das sete perguntas foi 4, apontando uma tendência considerável de concordância total com os requisitos do bloco de questões.

Com estes resultados, espera-se que a Pró-Reitoria de Administração da UFSM consiga otimizar as ações que vem adotando no intuito da mitigação de riscos, visto que as respostas dos gestores com cargo de direção e/ou chefia apontam que em 4 dos 5 blocos houve requisitos de controle interno nas questões que os levaram a se posicionar com concordância apenas parcial, o que evidencia que ações de controle interno podem ser melhoradas para se aumentar a satisfação para com o grau de riscos nas atividades desenvolvidas pela PRA.

No que tange às limitações, destaca-se a não obtenção da totalidade dos respondentes com cargo de direção e/ou chefia da PRA e subunidades, o que exigiu que a estatística de testes fosse a não-paramétrica, devido ao tamanho pequeno da amostra, inferior ao mínimo necessário para as classes a serem utilizados para testes paramétricos. Outra limitação é a não comparação dos resultados deste estudo com os achados da literatura em estudos anteriores.

Para estudos futuros, sugere-se investigar a evolução da percepção dos gestores da PRA em períodos futuros, a fim de avaliar as possíveis ações tomadas por esta Pró-Reitoria. Da mesma forma, este estudo pode ser aplicado a outras Pró-Reitorias e/ou departamentos da UFSM, adequando-se a análise de acordo com os objetivos dos mesmos e com a avaliação de grau de risco encontrada. Por fim, sugere-se que os resultados deste estudo sejam comparados com os de outros estudos semelhantes.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo, ed. Atlas, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 jan. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 03 mai. 2017.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 mai. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 03 jan. 2017.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. **Sistema de controle interno na administração pública federal**. Revista eletrônica de contabilidade – UFSM. I Simpósio de iniciação científica dos cursos de ciências contábeis de Santa Maria, 2005.

BRASIL. Lei Complementar n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 03 dez.. 2017.

BRASIL. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 fev. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 08 dez. 2017.

CATAPAN, A.; CHEROBIM, A. P. M. S. Estado da arte da governança corporativa: estudo bibliométrico nos anos de 2000 a 2010. **Revista de administração, contabilidade e economia - RACE**, UNOESC, v. 9, n. 1-2, p. 207-230, 2010.

CÓDIGO DAS MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. 5.ed. **IBGC**. São Paulo, 2015.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Enterprise Risk Management: integrated framework executive summary framework**, 2004.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle interno: estrutura integrada**. 2013.

- CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- DIAS, R. **Gestão pública**: Aspectos atuais e perspectivas para atualização. São Paulo: Atlas, 2017.
- DIEHL, A. A. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. **Análise de dados**: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.
- FERREIRA, R. G. **Engenharia econômica e avaliação de projetos de investimento**: critérios de avaliação, financiamentos e benefícios fiscais e análise de sensibilidade e risco. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, A. L.; ARIMA, C. H.; NAKAMURA, W. T. **Gestão**: controle interno, risco e auditoria. São Paulo: Saraiva, 2013.
- INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA MP/CGU Nº 1, de 10 de maio de 2016.
- LIMA, F. G. **Análise de riscos**. São Paulo: Atlas, 2016.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.
- \_\_\_\_\_. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2012.
- MERQUES, E. **Finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2015.
- OLIVEIRA, A. M. S.; FARIA, A. O.; OLIVEIRA, L.M.; ALVES, P. S.L. G. **Contabilidade internacional**: Gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos. São Paulo: Atlas, 2008.
- PETERS, B. G.; PIERRE, J. **Administração pública**. Brasília, DF: UNESP, 2010.
- ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa**: Fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2014.
- SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. H.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.
- SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004
- SOUZA, A. A. S. Controle interno na administração pública. **Revista Controle Doutrina e Artigos**. TCE/CEARÁ, v. 7, n.1, p. 225-234, 2009.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo, Atlas. 1992.