



Controles Internos no Setor Público: Uma Análise do modelo COSO Aplicado ao Almoxarifado das Universidades Federais do Sul do Brasil

João Victor Lucas

UFPR – Universidade Federal do Paraná
jvlucas@gmail.com

Everton Lucio Soares de Oliveira

UFPR – Universidade Federal do Paraná
evertonadmcontabeis@outlook.com

Josele Nunes Ferreira

UFPR – Universidade Federal do Paraná
josele.ferreira@ufpr.br

Robson Batista da Silva

UFPR – Universidade Federal do Paraná
robsonbatistadasilva97@gmail.com

Blênio Cezar Severo Peixe

UFPR – Universidade Federal do Paraná
bleniocsp@gmail.com

ISSN: 1984-6266

Recebimento:

28/05/2021

Aprovação:

08/03/2022

Editor responsável pela
aprovação do artigo:

Dra. Luciana Klein

Editor responsável pela edição do
artigo:

Dra. Luciana Klein

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial,
pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

A adequação de processos e controles emergem da necessidade da padronização de procedimentos na definição das diretrizes e políticas dos controles internos de acordo com a realidade setorial. Esta investigação teve por objetivo avaliar a adequação dos controles internos das políticas de suprimentos das Universidades Federais do Sul do Brasil, com os padrões dispostos pelo COSO. Trata-se de uma pesquisa descritiva e exploratória quanto aos objetivos, em relação aos procedimentos técnicos e documental, e quanto à abordagem do problema classifica-se como qualitativa, utilizando a análise de conteúdo como ferramenta metodológica. Foram analisadas as 8 universidades federais do sul do Brasil, onde criou-se uma relação entre princípios dos controles internos dos manuais dos almoxarifados, por meio da análise de conteúdo utilizando o *software NVivo Realse 1.3*, evidenciando as orientações advindas dos padrões do COSO. Verificou-se a existência de rotinas operacionais nos manuais, mas estas necessitam de maior adequação na aplicação dos princípios, diretrizes e políticas dos controles internos sobre as transações para aderência adequada às normas.

Palavras-chave: Controles Internos. Setor Público. Almoxarifado. Universidades Federais. Padrão COSO.



DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v14i1.81869>

INTERNAL CONTROLS IN THE PUBLIC SECTOR: AN ANALYSIS OF THE COSO MODEL APPLIED TO THE WAREHOUSE OF FEDERAL UNIVERSITIES IN SOUTHERN BRAZIL

ABSTRACT

The adequacy of processes and controls arises from the need to standardize procedures in defining the guidelines and policies of internal controls in accordance with the sectorial reality. This investigation aimed to evaluate the adequacy of the internal controls of the supply policies of the Federal Universities of Southern Brazil, with the standards established by COSO. It is a descriptive and exploratory research in terms of objectives, in relation to technical procedures, it is bibliographical and documental, and in terms of the approach to the problem, it is classified as qualitative, using content analysis as a methodological tool. The 8 federal universities in southern Brazil were analyzed, where a relationship was created between the principles of internal controls in warehouse manuals, through content analysis using the NVivo Realse 1.3 software, highlighting the guidelines arising from the COSO standards. In the result, it was verified the existence of operational routines in the manuals, but these need more adaptation in the application of the principles, guidelines and policies of internal controls on transactions for proper adherence to the rules.

Keywords: Internal Controls. Public sector. Warehouse. Federal Universities. COSO standard.

1 Introdução

O ambiente acirrado gerado pela globalização e pela competitividade do mercado levou à criação de mecanismos de proteção aos riscos de negócio. Houve, dessa forma, a necessidade da criação de rotinas diárias, procedimentos que auxiliam as atividades das várias áreas nas organizações, sejam elas administrativas ou operacionais (Teixeira, 2008).

Diversos fenômenos que vem ocorrendo para mudanças no mundo contemporâneo, estão exigindo um modelo para melhora do desempenho de Estado. Segundo Matias-Pereira (2010), pode-se destacar crises financeiras, fragilidade do sistema político, características de incapacidade de governabilidade, entre outras dimensões. Ainda o ambiente de turbulências está fazendo com que os governantes adotem atitudes inovadoras e criativas para a gestão do setor público.

De acordo com Fernandes, Heinzmann e Wienhage (2010, p.3), “nos últimos anos intensificou-se o foco e a preocupação com o gerenciamento de riscos e tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos”. Nesse sentido, a existência de elevados índices de fraudes, de desvios e de ineficiência dos serviços públicos, segundo Wassally (2008), podem ser sinais de controles internos frágeis e ineficazes, escândalos como os desvios de verbas públicas, conluio, fraude, superfaturamento, escolas deterioradas, entre outros, são notícias rotineiras quando o tema envolvido é o setor público.

“O controle interno é constituído de vários sistemas, que deve atuar de forma harmônica e integrada para atender à dupla finalidade, qual seja, auxiliar o administrador na tomada de decisões e apoiar o controle externo” (Thomé & Tinoco, 2005, p. 7). Para os usuários internos o controle interno traz dados para melhorar a execução dos trabalhos, já externamente como fonte de informação para efetuar o controle das contas públicas (Azevedo, Ensslin, Reina, 2010).

Segundo Queiroz et al., (2012), o fato do financiamento das universidades públicas federais ser de origem Federal, faz com que os gestores propiciem maior transparência e controle dos gastos, necessitando manter um controle interno abrangente e efetivo. Ciente do fato, Teixeira (2008) ressalta que dentre os benefícios dos controles internos, destaca-se o melhor emprego dos recursos, prevenção de gastos e desperdícios, e a mitigação de riscos e fraudes.

As universidades públicas possuem desafios na criação de novos cursos e aumento no número de vagas. Porém, apresentam distorções no processo de gestão, o que pode afetar a manutenção e a qualidade dos serviços prestados (Albuquerque, 2011), indicando prévia dificuldade no processo de gestão das universidades.

Nesse sentido, os controles internos são ferramentas utilizadas na busca pela eficiência na mitigação de riscos no setor público, em ambiente onde as universidades federais estão inseridas. Entende-se que esse fenômeno pode envolver o fato de terem a necessidade de transparência e prestação de contas do resultado da gestão. Portanto, tal inquietação conduz à seguinte pergunta: como as Universidades Federais do Sul do Brasil estão aplicando as diretrizes de controles internos dispostos em seus manuais de almoxarifado, com os padrões dispostos pelo COSO?

O presente estudo tem por objetivo avaliar a adequação dos controles internos das políticas de suprimentos das Universidades Federais do Sul do Brasil, com os padrões dispostos pela Estrutura Integrada de Controles Internos – COSO 2013.

De acordo com Albuquerque (2011), os controles internos possuem uma amplitude no assessoramento dos resultados gerenciais, buscando assegurar o pleno funcionamento desse sistema; haveria, assim, a necessidade de se medir, avaliar e levantar não só vulnerabilidades, como também fragilidades. Além disso, deveriam ser propostas soluções quanto aos critérios apontados como fundamentais na consumação dos controles internos das Universidades Públicas Federais.

A aplicação dos controles internos tem relevância para dar visibilidade a gestão de recursos de toda a natureza, quanto a fiscalização do armazenamento, distribuição e controle de bens móveis que transitam pelo almoxarifado, os quais são utilizados para o ensino, extensão e pesquisa nas Universidades.

A pesquisa é relevante para a sociedade, pois as universidades públicas têm como missão principal a geração de conhecimentos científicos e tecnológicos, a promoção da cultura, prestação de serviços à comunidade e formação de profissionais (Queiroz, 2011) que ocasionam em repercussões socioeconômicas (Araújo, 2014), e a verificação dos manuais dos almoxarifados centrais das Universidades Federais implicam em observar a utilização dos recursos dessas entidades.

Espera-se que a pesquisa forneça subsídio ao aperfeiçoamento da avaliação dos sistemas de controles internos no setor público (Teixeira, 2008), em especial, usuários internos das Universidades Federais, como os gestores dessas instituições que usam essas informações para a tomada de decisão (Thomé & Tinoco, 2005).

Esta proposta de estudo foi alinhada para evidenciar a aplicação dos controles internos na gestão de recursos públicos, quanto aos seus objetivos e diretrizes identifica-se uma lacuna importante para implementar a pesquisa, em especial, para dar visibilidade, transparência e aumentar a eficiência no uso de recursos para sociedade, que dependem dos serviços de atendimento do estado (Wassally, 2008).

O estudo foi estruturado com esta introdução; referencial teórico que irá abordar a evolução e a importância do COSO, o controle interno aplicado no setor público e os estudos correlatos; metodologia de pesquisa que aborda os aspectos metodológicos relacionado a análise de conteúdo; análise dos resultados e considerações finais.

2 Referencial Teórico

Na abordagem deste referencial foram discutidos os conceitos relacionados ao *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO, Controle Interno Aplicado ao Setor público e Estudos Semelhantes e Correlatos.

2.1 *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*

O *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO* foi criado em 1985 por meio da iniciativa do setor privado, para estudar os fatores causais que podem levar a relatórios fraudulentos, atualmente o Comitê tem por objetivo fornecer liderança inovadora lidando com três assuntos inter-relacionados: gerenciamento de risco corporativo (ERM), controle interno e prevenção de fraude (COSO, 2021).

Em 1992, o COSO publicou o “*Internal Control – Integrated framework*” (COSO-IC ou COSO I), a fim de orientar as instituições quanto a princípios e melhores práticas de controle interno, em especial para assegurar a produção de relatórios financeiros confiáveis e prevenir fraudes, neste documento foi estabelecido controle interno como “um processo projetado e implementado pelos gestores para mitigar riscos e alcance dos objetivos” (Gattinger & Marinho, 2020; TCU, 2021).

No *Internal Control – Integrated framework* existe relação direta entre os objetivos do controle interno (operações, comunicação e conformidade), que se pode entender com o que uma organização pretende atingir, e os seus componentes, que entendem como meios necessários para atingir esses mesmos objetivos (Pickett, 2005, citado por Vieira, 2014).

Por preocupações do mercado com a gestão de risco, o modelo do COSO foi reformulado em 2004, por meio da publicação do “*Enterprise Risk Management – integrated framework*” (COSO-ERM ou COSO II), sendo ampliado o componente de riscos que são fundamentais para a gestão de riscos eficaz, e conseqüentemente controle interno efetivo, essa orientação propiciou diretrizes para a evolução e aperfeiçoamento dos procedimentos da Gestão de Riscos (Vieira, 2014; TCU, 2021).

O COSO-ERM não surgiu para substituir o modelo COSO-IC, mas pode ser utilizada para atender tanto as necessidades de controle interno quanto para adotar um processo completo de gerenciamento de riscos (Audibra & PricewaterhouseCoopers, 2007). Para Farias, De Luca e Machado (2009) o modelo COSO-ERM trouxe uma visão mais estratégica e leva em conta oportunidades associadas ao risco em relação ao COSO-IC. No COSO-ERM além dos objetivos operações, comunicação e conformidade, foi incluído o objetivo estratégia em que as metas devem estar alinhadas com a missão (Vieira, 2014).

A atualização mais recente no modelo do COSO foi em 2013, com a divulgação do “*The 2013 COSO Framework & SOX Compliance*”, com o intuito de atuar em conformidade com a SOX (*Lei Sarbanes-Oxley*) e revisar as mudanças que ocorreram no meio empresarial durante os últimos anos (COSO, 2013). Essa publicação incluiu melhorias e esclarecimentos destinados a facilitar o seu uso e aplicação, por ceder material complementar (Vieira, 2014).

A melhora mais percebida foi a inclusão de conceitos fundamentais introduzidos na estrutura original (COSO-IC), e a transformação destes em princípios, e esses princípios foram relacionados aos cinco componentes da estrutura trazendo mais clareza no desenvolvimento e implementação de um sistema de controle interno, além da compreensão eficaz dos requisitos de um controle interno (Vieira, 2014). Na figura 1 é demonstrada a estrutura mais recente do COSO.

Na estrutura apresentada na figura 1 os cinco componentes integrados de controle interno são: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento (COSO, 2013).



Figura 1: Representação do cubo do COSO
Fonte: COSO (2013).

Para Dantas et al. (2010, p. 5) o ambiente de controle é o “fundamento sobre o qual se assentam os demais componentes, influenciando a forma como as estratégias e os objetivos são estabelecidos, as atividades de negócios são estruturadas e os riscos são tratados”. Portanto, o sistema de controle interno sofre influência de fatores tais como as transformações ocorridas no ambiente interno, como a cultura de controle instituída (Lima Neto, 2012, citado por Araujo, 2014), além, de outras características do ambiente que terão implicação no controle interno e nos riscos das atividades das organizações.

“A avaliação de risco consiste na identificação de riscos, que inclui o exame de fatores externos e internos, e na análise de risco que envolve o impacto, a probabilidade de ocorrência e a forma de gerir o risco” (Vieira, 2014, p. 21). Essa avaliação deve ocorrer de forma contínua, pois os riscos podem interferir na consecução de objetivo e metas das organizações, sendo que o risco é reduzido pelas atividades de controle.

De acordo com Teixeira (2008), as atividades de controle são capazes de garantir ou minimizar a ocorrência de riscos ou incertezas, se executadas com o tempo, e devem ser implementadas de forma consciente e sistematizada, podendo ter natureza de prevenção ou detecção. Podendo facilitar também a comunicação dos riscos aos usuários internos e aos usuários externos.

Conforme Dantas et al. (2010, p. 6), informação e comunicação “pressupões um adequado mecanismo de fluxo de informações no âmbito da empresa e com partes externas, quando for o caso, no intuito de influenciar positivamente no alcance dos planos organizacionais”. Além das informações fornecerem alcance dos planos organizacionais, podem ser utilizadas como meios para acompanhamento das atividades.

“O monitoramento é representado pelo acompanhamento contínuo ou por avaliações pontuais, das operações e atividades, através de autoavaliação, revisões e auditoria interna” (Teixeira, 2008, p. 86).

Com a reformulação em 2013, os conceitos transformam-se em princípios, que são associados aos cinco componentes e que proporcionam à utilização com maior clareza no desenvolvimento e na implementação dos sistemas de controle interno, além de compreensão dos requisitos de um controle interno eficaz” (Vieira, 2014). Esses princípios podem ser verificados na Tabela 1.

Tabela 1: Princípios de controle interno, proposto pela Estrutura do COSO 2013

Ambiente de Controle	Atividades de Controle
1. Demonstra compromisso com a integridade e os valores éticos	10. Seleciona e desenvolve atividades de controle
2. Exercita a responsabilidade de supervisão	11. Seleciona e desenvolve controles gerais sobre a
3. Estabelece estrutura, autoridade e responsabilidade	Tecnologia
4. Demonstra compromisso com a competência	12. Implanta por meio de políticas e procedimentos
5. Impõe responsabilidade	Informação e Comunicação

Avaliação de Risco	
6. Específicas objetivos adequados	13. Usa informações relevantes
7. Identifica e analisa o risco	14. Comunica-se internamente
8. Avalia o risco de fraude	15. Comunica-se externamente
9. Identifica e analisa mudanças significativas	16. Realiza avaliações contínuas e / ou separadas
	17. Avalia e comunica deficiências

Fonte: Adaptado do Coso (2013)

Percebe-se que o disposto na Tabela 1 realça a abordagem, o ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação, comunicação e monitoramento, considerando os princípios do controle interno e a estrutura do COSO.

Nas organizações públicas, o controle interno tem como intuito auxiliar o bom gerenciamento dos negócios públicos, e o COSO por meio de suas estruturas busca auxiliar no aperfeiçoamento dos controles internos das entidades (Da Silva & Carvalho Moura, 2020). Sendo que a seguir serão apresentados alguns aspectos do controle interno e as suas implicações no setor público, em especial nas Universidade Federais.

2.2 Controle Interno Aplicado ao Setor público

O controle evolui e insere-se em uma visão pós-moderna, que usa tecnologia e conceitos oriundos da teoria geral da administração, para ser apresentado, como um sistema de controle, sendo definitivamente introduzido nas pesquisas acadêmicas e no mundo dos negócios como ferramenta de gestão empresarial (Farias, De Luca e Machado, 2009). Segundo o INTOSAI (2004, p. 6), o Controle Interno é definido como:

[...] um processo integral que é efetuado pela administração e pessoal, de uma entidade e é projetado para abordar riscos e fornecer garantia razoável de que, na prossecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais estão sendo alcançados: (1) executar operações ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e eficazes; (2) cumprimento das obrigações de *accountability*; (3) cumprir as leis e regulamentos aplicáveis; e (4) protegendo os recursos contra perda, mau uso e danos.

Para Attie (2018, p. 239), o controle interno é definido como:

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.

Os princípios dos controles internos representam o conjunto de regras, diretrizes e sistemas, que visam ao atendimento de objetivos específicos, que para Peter e Machado (2003) são:

Quadro 1 – Princípios dos Controles Internos

Princípio	Objetivo
Relação custo/benefício	Minimizar a probabilidade de falhas/desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar.

Qualificação adequada	Garantir o treinamento e rodízio de funcionários: a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal.
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades	Assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, fazendo-se necessário um regimento/estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização;
Segregação de funções	Prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
Instruções devidamente formalizadas	Disciplinar e formalizar as ações, procedimentos e instruções, alcançando o nível de segurança adequado, através de instrumentos eficazes, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente.
Controles sobre as transações	Estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, sendo efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/ entidade e autorizados por quem de direito
Aderência às diretrizes e normas legais	Determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos interno

Fonte: Peter e Machado (2003)

Sendo que a qualidade dos controles internos nas organizações depende diretamente da utilização de procedimentos e estes devem estar em constante aperfeiçoamento para garantir adequados processos gerenciais (De Oliveira Ritta, 2010). Porém o controle interno precisa não somente de monitoramento constante, mas também de uma atualização periódica de seus métodos e procedimentos, adaptando-se, desse modo, às novas realidade de um sistema, que, com o tempo, pode perder a sua eficiência e efetividade (Teixeira, 2008).

Mesmo assim, com aplicação de estratégias de monitoramento constante e atualização periódica, Crepaldi e Crepaldi (2016), destacam que os controles internos possuem limitações, sendo as principais delas relacionadas as práticas de conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, instrução inapropriada dos empregados com relação às normas internas e negligência por parte dos funcionários durante a execução de suas tarefas diárias.

Os controles impactam no acompanhamento de atividades de qualquer organização – pública, privada ou terceiro setor -, uma vez que aponta as falhas e os desvios e que realiza a manutenção dos bens e a apuração dos recursos (Koontz & O'Donnell, 1972). Eles referem-se às medidas e procedimentos concebidos e implementados pelo conselho e pela gestão de uma entidade, para melhorar a eficiência operacional, relatórios financeiros, objetivos de conformidade e expectativa das principais partes interessadas em questões de proteção de ativos e investimentos (Lartey et al., 2019), melhorando a transparência nas contas públicas que exige informações confiáveis que reflitam a real situação patrimonial (Feijó, 2013).

Portanto, o Controle Interno é relevante e imprescindível para o acompanhamento do uso dos recursos públicos, ou seja, a boa aplicação dos recursos que o cidadão paga de tributos (da Cruz, 2020). E quando se fala na importância do Controle Interno na Administração Pública, pode-se entender que o controle será para toda a estrutura da Administração Pública, isto é, todos aqueles que movimentam recursos públicos (da Cruz, 2020).

Nas instituições públicas, o controle interno atua para que as ações tomadas aumentem a chance das metas e os objetivos organizacionais sejam atingidos, conferindo assim, a precisão e a confiabilidade dos dados (Menezes et al., 2005).

As universidades públicas federais do Brasil são autarquias federais pertencentes a administração indireta, que tem por finalidade garantir um serviço social garantido pela Constituição Federal do Brasil de 1998, que é a educação (Linczuk, 2012), e esse serviço social é importante para a produção de conhecimento e formação com o sentido de pertinência social, identificando prioridades, carências e demandas da sociedade em geral (Araujo, 2014), portanto se torna fundamental o controle interno para aumentar a confiabilidade das informações aos gestores e para a sociedade e outros usuários externos verificar como estão sendo utilizados os recursos dentro dessas instituições.

Os controles internos em uma universidade se relacionam diretamente com os macroprocessos da instituição, sendo eles pesquisa, ensino e extensão, e podem influenciar na eficiência operacional, caso sejam bem executados e atuantes, encorajando os gestores a adesão de políticas internas eficientes (Mendes, 2016).

Com relação as principais práticas de controles internos para o setor público, há que se citar bases que dão norte para as atividades de controles em entes governamentais. Tais necessidades não constam detalhadamente em um único documento para o setor público. Todavia, há documentos que realizam norte para práticas de controles no setor, um exemplo seria a Portaria 426/2016 realizada pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (2016), além da Política de Gestão e Integridade, Riscos e Controles Internos, realizada pelo mesmo ministério (2017).

Ao acessada a literatura relacionados as premissas da Estrutura Integrada do COSO 2013 e os princípios de controle interno com as premissas do COSO, é possível utilizar criar a relação entre gerando o relacionamento apresentado conforme a Figura 2, gerando base para análise futura:

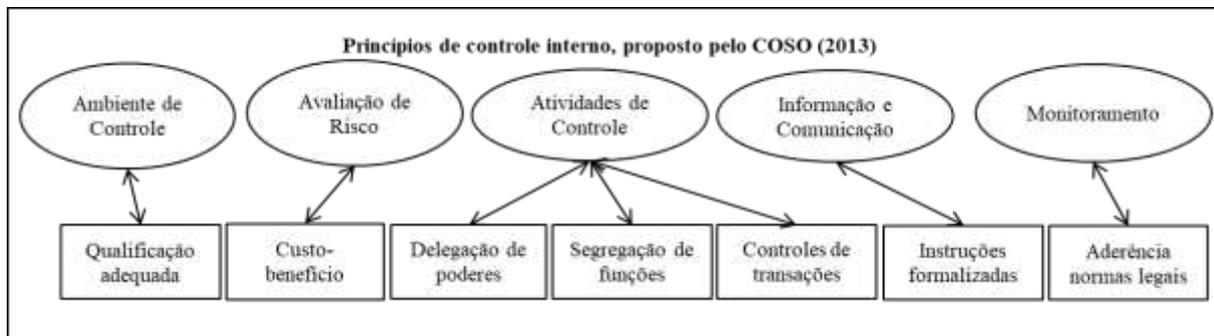


Figura 2 – Relação entre os Princípios do Controle Interno e as Premissas da Estrutura Integrada COSO 2013

Fonte: Elaborado pelos Autores

2.3 Estudos Correlatos

No âmbito nacional, sobre as pesquisas relacionadas ao controle interno e ao setor público, temos os achados de Gattringer e Marinho (2020) que avaliaram os Controles Internos que estão em operação nos municípios Catarinenses para constatar se os componentes e princípios de Controles Internos do modelo COSO Framework 2013, relacionados à eficiência operacional: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, estão substancialmente presentes. Como resultado da pesquisa evidenciou-se que os municípios catarinenses, no seu conjunto, utilizam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO Framework 2013, contribuindo para a efetividade do Sistema de Controle Interno, a pesquisa também revelou a necessidade de aprimoramento dos componentes Ambiente de Controle e Informação e Comunicação.

Da Silva e Moura (2020) tiveram como propósito conhecer o controle interno na administração pública do estado do Piauí, especificamente quanto à aderência ao COSO e a partir do entendimento dos seus gestores, em que foram encontrados adoção parcial dos elementos do COSO. Portanto, foram encontradas falhas na observância, principalmente, com relação aos programas de treinamento e aperfeiçoamento, 72% dos respondentes consideram existência potencial para fraudes na avaliação de riscos à realização dos objetivos, e nas atividades de controle foi constatado que a Controladoria Geral do Estado funciona como órgão central de controle interno e que o item “monitoramento” apresenta vulnerabilidade, especialmente no que diz respeito à realização de avaliações independentes.

No estudo de Melo e Leitão (2021) tiveram como objetivo investigar as características do controle interno nas Universidades Federais Brasileiras. Como principais resultados verificou-se que 55,8% das universidades não atribuem a responsabilidade do controle a um setor específico e não existência de um órgão central responsável pelo controle interno nas universidades. Observou-se que em 13 universidades não existe sequer essa responsabilidade, apesar de apenas 4 das 43 universidades considerarem os controles internos pouco importantes. Constatou-se que apesar da importância atribuída ao controle interno, este ainda não se encontra consolidado em todas as universidades federais.

Ao estudar as informações e forma de comunicação dos controles internos das Universidades Federais do Nordeste do Brasil por meio de revisão dos relatórios de gestão de 2010 das quatorze Universidades Federais da Região Nordeste, Gomes et. al. (2017). O estudo demonstrou que as instituições de ensino estudadas são afetadas pela pouca eficiência na sua identificação, documentação, armazenamento e transmissão tempestiva às pessoas adequadas, visto que, em que poucas Universidades Federais da Região Nordeste possuam divulgação interna de informações que atendam às expectativas dos diversos grupos e indivíduos e contribuam para a execução das responsabilidades de forma eficiente.

Quanto as pesquisas que abordaram controle interno no âmbito internacional em diversas perspectivas, ressaltamos os achados de Lartey et al. (2019) realizada em Gana verificou a crescente relevância do controle interno no setor público, utilizando as ferramentas de controle certas para enfrentar desafios específicos a fim de restaurar a conformidade. Destacando os principais resultados, o controle interno é mais eficaz entre as organizações que praticam medidas preventivas e sugerem que os controles preventivos, detectivos, corretivos e diretivos são bons determinantes da conformidade. Cada constructo explicativo medido significativamente em todos os limiares com base nas estimativas estatísticas relatadas na análise fatorial de confirmação, pesos de regressão e os índices de adequação.

Tambari et al. (2019) pesquisou empresas em Anambra, Estado da Nigéria investigaram os efeitos do sistema de controle interno no desempenho das PMEs. tendo como principais resultados que para gerar otimização na aplicação de recursos, que é um *sine qua non* para um melhor desempenho, as PMEs precisam adotar um mecanismo de controle interno que garanta que todos os tipos de resíduos (financeiros e não financeiros) sejam reduzidos ao mínimo durante o esforço. Para aumentar a entrada de receita; ao fazer isso, eles podem alcançar a eficiência operacional e a liderança de custos, o que pode impulsionar suas capacidades financeiras.

Abiodun (2020) analisou os procedimentos de controle interno e o desempenho da empresa na região sudoeste da Nigéria e tendo como principais resultados indicaram a relação positiva entre o controle de auditoria interna, as práticas de gerenciamento e monitoramento de riscos e o sucesso organizacional, entretanto, as práticas de controle e o ambiente de controle têm um impacto negativo significativo no desempenho da empresa.

Com base nas pesquisas internacionais com empresas privadas, foi observado que os controles internos são importantes para a otimização de recursos (Tambari *et al.*, 2019), e que causam impactos para o desempenho (Abiodun, 2020), já no setor público, o controle interno é mais eficaz em organizações que usam medidas de prevenção (Lartey et al., 2019). No Brasil, na Controladoria do Estado de Piauí foi verificado vulnerabilidade no monitoramento, existência potencial de fraude na avaliação de riscos (Da Silva & Moura, 2020), já os municípios catarinenses apresentaram satisfatoriamente os componentes do modelo COSO

Framework 2013 (Gattinger & Marinho, 2013), nas Unversidades federais, 55,8% não tem um órgão responsável pelo controle interno (Melo & Leitão, 2021).

Dessa forma, as pesquisas demonstram que o controle interno é importante para as organizações, mas dentro das instituições públicas brasileiras os controles internos são vulneráveis e precisam de melhorias, principalmente dentro das universidades públicas, que utilizam recursos públicos e são responsáveis pela formação de profissionais e promove cultura, entre outras atividades para a sociedade.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa é classificada, quanto ao problema, aos objetivos, procedimentos técnicos e coleta de dados, são descritas na Tabela 2.

Tabela 2: Abordagem da Pesquisa

Abordagem	Decisão para Pesquisa
Quanto ao problema	Qualitativa
Quanto aos objetivos	Descritivo exploratório
Quanto aos procedimentos técnicos	Pesquisa documental
Quanto à técnica de coleta de dados	Análise de conteúdo

Fonte: Adaptado de Gil (2019)

A escolha da amostra se deu de maneira intencional e por conveniência. O presente estudo tem como amostra as universidades federais da região sul do Brasil, contando com 8 (oito) universidades federais, distribuídas nos 3 (três) estados, conforme verificado no (TCU) Tribunal de Contas da União (2019). Para realização da pesquisa, foram retiradas, da amostra, as fundações de Universidades, por se tratar de entidades do Terceiro Setor, a fim de avaliar apenas as Autarquias, corroborando com a definição de universidade dada por Linczuk (2012). Portanto, as universidades componentes da amostra podem ser observadas na Tabela 3.

Tabela 3: Mapeamento das Universidades Federais do Sul do Brasil por Estado

Universidades Federais da região Sul do Brasil	Estados de oferta dos cursos
Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS)	Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul
Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila)	Paraná
Universidade Federal de Pelotas (UFPEL)	Rio Grande do Sul
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)	Santa Catarina
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)	Rio Grande do Sul
Universidade Federal do Paraná (UFPR)	Paraná
Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	Rio Grande do Sul
Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)	Paraná

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ressalta-se que para análises de resultados, a Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS se classifica como pertencente ao estado de Santa Catarina, ao considerar o local de sede da Reitoria da instituição.

No que se refere a pesquisa da adequação das normas e diretrizes públicas pelas universidades, buscou-se a evidenciação dos “princípios dos controles internos” identificados por (Peter & Machado, 2003).

Por meio da fonte de dados documental, foram utilizados um total de 04 documentos externos disponibilizados pelas autarquias por meio de dados externos publicados em seus meios de comunicação. Sendo analisado os manuais de procedimentos dos almoxarifados centrais ou gestão de estoques. E por meio desses documentos foram buscadas palavras-chaves de acordo com os princípios dos Controles Internos, apresentados na Tabela 2, com base no desenvolvido por Peter e Machado (2003). Para análises dos resultados e alinhamento com o objetivo deste estudo, os princípios utilizados por meio da análise de conteúdo, foram discutidos com base nas premissas apresentadas na Figura 1, destacando os cinco componentes integrados de controle interno: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação, comunicação e atividades de monitoramento (COSO, 2013). Cabe ressaltar que, apesar da figura do cubo apresentar seus componentes segregados, o controle interno deve apresentá-los inter-relacionados e integrados. Diante da necessidade de estudar e analisar a documentação de maneira objetiva e sistemática, com inferências confiáveis dos dados e informações (Martins & Theóphilo, 2016), buscando compreender as características, estruturas e modelos que estão por trás dos fragmentos das mensagens (Câmara, 2013) constantes nos manuais de almoxarifado, optou-se então por utilizar como técnica de investigação a análise de conteúdo.

Percorreu-se então as três diferentes fases de análise onde o processo de formação das categorias se concretizou da forma prevista por Bardin (1977), depois da seleção do material, manuais de almoxarifado, e a leitura flutuante, como parte da metodologia proposta por Bardin (1977), dos mesmos, a exploração foi realizada por meio da codificação.

A codificação se deu em função da repetição de termos e palavras vinculados aos princípios dos controles internos de Peter e Machado (2003), culminando na construção de um *index*, que uma vez triangulado com os resultados observados, foram constituindo-se em unidades de registro, para então efetuar-se a categorização progressiva, constituindo as normas de referência para análise dos dados (Bardin, 1977; Silva & Fossa, 2015).

A coleta de dados ocorreu entre os dias 14 de janeiro de 2021 e 26 de março de 2021. Para tratamento, inferência e interpretação desses dados optou-se pela utilização do *software NVivo*, uma vez que este auxilia os pesquisadores em várias etapas da pesquisa qualitativa, como definição e organização de categorias e subcategorias, organização dos dados em múltiplas fontes, entre outras funcionalidades (Mozzato *et al.*, 2016).

4 Análise dos Resultados

No universo das autarquias que compõem o estudo, identificou-se que 50% delas possuem materiais referentes à formalização de seus processos e controles envolvendo a gestão de estoques em sua operacionalização do almoxarifado de universitária.

De maneira geral, utilizou-se a elaboração de análises de frequência, evidenciando a presença das categorias de classificação vinculadas aos sete princípios de controle interno observadas nos manuais de almoxarifado, procedimento realizado por meio do *software NVivo Realse 1.3*. Cabe ressaltar que por definição, as variáveis qualitativas são aquelas que tornam possível a elaboração de análises de frequência, sem o cálculo de medidas de posição e de dispersão (Fávero, Belfiore, Silva, & Chan, 2009).

Diante da interpretação dos dados, os achados de Bardin (1977) relatam que as operações estatísticas simples como porcentagens, permitem estabelecer quadros de resultados, os quais condensam e põem em relevo as informações fornecidas pela análise, conforme evidenciado na Tabela 4.

Tabela 4: Frequência dos princípios de controle interno evidenciados nos manuais de almoxarifado

Princípios de controle interno	Frequência
Relação Custo/Benefício	2,25%
Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários	0%
Delegação de poderes e determinação de responsabilidades	20,27%
Segregação de Funções	1,73%
Instruções devidamente formalizadas	23,12%
Controles sobre as transações	37,20%
Aderência as diretrizes e normas legais	15,43%
	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

As análises indicaram que nos manuais de procedimentos de almoxarifado das Instituições de Ensino Públicas do Sul, demonstram com maior relevância os princípios do controle interno direcionados aos “controles sobre as transações” (37,20%), os quais evidenciam o cuidado quanto ao acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais perante os procedimentos de gestão do estoque de suprimento, bem como de sua documentação suporte (Peter & Machado, 2003; Santos, 2017). Ressalta-se também que essa premissa traz consigo os objetivos operacionais do COSO (2013), bem como itens relacionados à avaliação de riscos e à atividades de controle e de monitoramento.

Os cuidados quanto as “instruções devidamente formalizadas” (23,12%) por instrumentos eficazes e objetivos, configuram o segundo princípio de controle interno, ressaltado por repetidas vezes com intuito de criar uma rotina eficiente, evitando possíveis falhas e riscos na operacionalização do almoxarifado. Esse princípio está relacionado ao objetivo de divulgação do COSO (2013), contemplando seus cinco componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e atividades de monitoramento.

A aplicação das diretrizes de Peter e Machado (2003) quanto a frequência de (20,27%) foi verificada para “delegação de poderes e determinação de responsabilidades”, cujo objetivo consiste em assegurar a definição de responsabilidade e autoridade por meio da formalização de regimentos, que apesar da relevância na análise, observou-se que na documentação em análise apresentou-se de forma bastante superficial, apenas delimitando o responsável pelo almoxarifado como pessoa responsável, sem maiores detalhamento sobre suas responsabilidades. Esta diretriz contempla os componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos e atividades de controle (COSO, 2013).

Outro princípio representativo na análise foi “aderência as diretrizes e normas legais” (15,43%), enaltecendo a imposição da regulamentação e o cumprimento desta por meio de sistemas existentes nas Universidades pesquisadas. Em comparabilidade as diretrizes do COSO (2013) essa premissa representa o objetivo de conformidade e ressalta os componentes de avaliação de risco e informação e comunicação.

Quanto aos princípios de controle interno relativos a “relação custo/benefício” que busca a redução da probabilidade de falhas e/ou desvios e contempla os componentes de avaliação de riscos e informação e comunicação, e a “segregação de funções” que tem por responsabilidade prever as funções de aprovação ou autorização que contempla o componente de atividades de controle, representam juntos (3,98%), demonstrando pouca atenção quanto a esses procedimentos nos ambientes de almoxarifado, não sendo explícito nos relatórios os conteúdos voltados as ações.

Por fim, os manuais de procedimentos de estoques não apresentaram qualquer menção quanto a política do quadro de pessoal que deveria contemplar a eficácia dos controles internos, representada pelo princípio “qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários” (0%), evidenciando a falta de entendimento quanto a importância e a necessidade de políticas voltadas para qualificação dos profissionais

de recursos humanos. Esse item impacta diretamente os componentes de informação e controle, e avaliação de riscos.

Aplicando os resultados descritos por meio da identificação do objeto de estudo, a operação de gestão de suprimentos de almoxarifado em universidades, percebe-se que ao se caracterizar como uma atividade essencial em que se pressupõe um constante fluxo de informações na cadeia de suprimentos por meio do armazenamento, distribuição e controle de produtos entre os *stakeholders* (Belinski & Frederico, 2019), é perceptível nos relatórios a necessidade principal ao formalizar procedimentos de controles internos sobre as transações, devido a alta complexidade da operação, sendo acompanhada pela formalização adequada dos procedimentos.

Diante das análises descritas, constatou-se que dos 7 (sete) princípios de controles internos e os cinco componentes de COSO (2013) utilizados neste estudo, a análise de conteúdo realizada mostrou que quatro desses princípios (controles sobre as transações, delegação de poderes e determinação de responsabilidades, instruções devidamente formalizadas e aderência as diretrizes e normas legais), contemplando os cinco componentes de forma parcial, possuem uma significativa menção nos manuais de almoxarifado das instituições de ensino da região sul, demonstrando uma maior preocupação com atividades operacionais e registros, bem como objetivos operacionais, de divulgação e de conformidade.

Em contrapartida, três diretrizes tiveram uma discreta ou nula abrangência pelos relatórios analisados e nos manuais dos almoxarifados para a gestão de suprimentos (relação custo/benefício, qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários e segregação de funções), contemplando alguns elementos do COSO (2013), trazendo a reflexão da baixa observância do objeto de estudo, relacionado as atividades não cotidianas, mas não menos importante para observância de efetividade dos controles internos.

Sendo classificados de maneira individualizada, os conteúdos analisados por meio princípios de controles internos, propostos por Peter e Machado (2003) e relacionados aos Princípios de controle interno, apresentados pela Estrutura do COSO (2013), possuem a ordem de aderência por instituição e consequentemente por estado sede conforme disposto pela Tabela 5:

Tabela 5: Classificação da Aderência aos Princípios do Controle Interno por Instituição e por Estado

Descrição	Aderência – Controles Internos
UNILA	37,50%
UFPR	20,83%
UTFPR	8,33%
UNILA	66,67%
TOTAL - PARANÁ	20,83%
UFFS	12,50%
UFSC	33,33%
TOTAL – SANTA CATARINA	37,50%

Fonte: Elaborado pelos autores (2021)

As análises dos dados coletados apresentadas acima corroboram com a literatura vigente sobre o tema, no que demonstra pouca divulgação de informações que atendam às expectativas dos diferentes grupos e indivíduos que fazem parte da estrutura complexa que é uma Universidade Federal (Gomes et. al, 2017).

Em contrapartida a diferenciação da forma de apresentação das informações com base nos princípios de controles internos, vem em encontro ao entendimento de que o desenvolvimento institucional reflexos nos controles internos, conforme modelo integrado defendido pelo COSO (2013).

5 Considerações Finais

O objetivo principal deste trabalho foi avaliar a adequação dos controles internos das políticas de suprimentos das Universidades Federais do Sul do Brasil, com os padrões dispostos pelo COSO, com o intuito de entender os reflexos de pesquisas anteriores de controles internos, no cotidiano nas universidades federais da região sul, aplicado a um setor fundamental para as atividades fins das instituições, o almoxarifado e gestão de suprimentos.

Entre os resultados encontrados por meio da análise do conteúdo disponibilizado pelas universidades, sendo os manuais de almoxarifados e instruções para gestão ou operacionalização área da gestão de suprimento, chegou-se à conclusão de que poucas Universidades Federais da Região Sul possuam divulgação externa de informações que atendam às expectativas dos grupos que se alinham as demandas necessárias ao controle interno na rotina de suprimento das instituições, para que assim, contribuam para a execução das responsabilidades de forma eficiente e que, poucas delas possuam comunicação de informações que perpassem todos os níveis hierárquicos, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura..

Verificou-se que as análises indicaram que nos manuais de procedimentos de almoxarifado das Instituições de Ensino Públicas do Sul, demonstram com maior relevância os princípios do controle interno direcionados aos “controles sobre as transações” (37,20%), os quais evidenciam o cuidado quanto ao acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais perante os procedimentos de gestão do estoque de suprimento. Além disso, as universidades que apresentaram documentação de formalização de manuais para o setor de almoxarifado e gestão de suprimentos, percebeu-se por meio da análise de conteúdo realizada, que a maior preocupação das universidades está relacionada a rotinas operacionais envolvendo os setores, se apresentando com maior importância nos manuais, destacando os cinco elementos destacados no COSO (2013). Enquanto as atividades não rotineiras, como análise de “custo/benefício” de controles internos, “qualificação e preparação de equipe” e “segregação” clara de funções aparecem de maneira mais discreta ou nula nos manuais, evidenciando a necessidade de readequação dos mesmos aos princípios do controle interno e aos objetivos e padrões do COSO (2013).

A pesquisa apresentar de forma exploratória a situação real das universidades pesquisadas e analisadas, tendo como objeto de estudo os manuais dos almoxarifados. Considerando um ambiente de avaliação de risco por diversos fatores importantes para a gestão de suprimento, no atingimento das atividades fundamentais das universidades pesquisadas.

Os resultados obtidos por esta pesquisa indicam possíveis deficiências na forma de controle interno nas Universidades, por outro, indicam também oportunidades de melhoria nas práticas relacionadas à organização da informação e do conhecimento registrado e socializado e, conseqüentemente, de melhoria na eficiência dos controles internos das instituições pesquisadas.

Portanto, é possível identificar que existem pontos a serem pesquisados sobre o tema, como a motivação da não implantação de formalização de processos dos controles internos, nas universidades que ainda não possuem esses manuais de procedimentos. E o aprofundamento sobre a obrigatoriedade da implantação das políticas de controles, analisando os critérios dos processos de adequação e implantação dos princípios dos controles internos para padronizações das atividades. Ademais, este estudo pode servir de base para replicações e oportunizar novas pesquisas na realidade de outras universidades públicas, com similaridade operacional.

Dentro dos limites que cercam esta pesquisa a presente restringiu à análise, apenas, das rotinas envolvendo os manuais dos setores de suprimentos das universidades, gerando assim a necessidade de entendimento de outros elementos das universidades. Além disso novas investigações que acessem as pessoas envolvidas no processo, considerando a importante influência do ser humano para desenvolvimento de controles internos.

Referências

- Abiodun, E. A. (2020). Internal Control Procedures And Firm's Performance. *International journal of scientific & technology research*, 9(2), 6407-6415.
- Albuquerque, J. M. (2011). Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA-Construtivista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 129-150.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Araújo, J. G. R. (2014). Controle interno na perspectiva do framework COSO ERM: um estudo na Universidade Federal da Paraíba [dissertação de mestrado, Universidade Federal de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte]. Repositório da UnB.
- Attie, W. (2018) *Auditoria Interna* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Audibra & PricewaterhouseCoopers. (2007). COSO: Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. Recuperado de: <<https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>>.
- Azevedo, N. K., Ensslin, S. R., & Reina, D. R. M. (2010). Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 29(3), 34-45.
- Baltacioglu, T; Ada, E; Kaplan, M. D; Yurt, O; Kaplan, Y.C. (2007). A new framework for service supply chains. *Service Industries Journal*, 27(2), 105–124.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Belinski, R., & Frederico, G. F. (2019). Modelo teórico de avaliação da gestão da informação nos processos logísticos e de gestão da cadeia de suprimentos nas instituições federais de ensino superior brasileiras. *AtoZ: novas práticas em informação e conhecimento*, 8(1), 21-26.
- Bowersox, D. J., Closs, D. J., Cooper, M. B., & Bowersox, J. C. (2013). *Gestão logística da cadeia de suprimentos* (4ª ed.). Porto Alegre: AMGH Editora Ltda.
- Boynton, W. C; Johnson, R. N.; & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. (J. E. Santos, trad). São Paulo: Atlas.
- Câmara, R. H. (2013). Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. *Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia*, 6(2), 179-191.
- Carlomagno, M. C., & Rocha, L. C. da. (2016). Como Criar e Classificar Categorias para Fazer Análise de Conteúdo: Uma Questão Metodológica. *Revista Eletrônica de Ciência Política*, 7(1), 173–188.
- Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO. (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Recuperado de: < <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>>.
- Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO. (2021). *About Us*. Recuperado de: < <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>>.
- Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2016). *Auditoria contábil* (10ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Da Cruz, L. G., Felix, J. F. P., & Freire, E. J. (2020). A Importância do Controle Interno na Administração Pública Municipal. *Revista Científica da Ajes*, 9(19), 1-10.
- Da Silva, N. L., & de Carvalho Moura, I. R. (2020). Controles internos no setor público: uma análise à luz da estrutura do COSO no estado do Piauí. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., Marcelino, G. F., & Lustosa, P. R. B. (2010). Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(1), 3-19.
- De Oliveira Ritta, C. (2010). Análise comparativa do controle interno no contas a receber e a pagar nas empresas Beta Ltda e Alfa Ltda. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 9(26), 63-78.
- Delipinar, G. E., & Kocaoglu, B. (2016). Using SCOR model to gain competitive advantage: A Literature review. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 229, 398-406.
- Farias, R. P., De Luca, M. M. M., & Machado, M. V. V. (2009). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 12(3), 55-71.

- Fávero, L. P., Belfiore, P. P., Silva, F. L., & Chan, B. L. (2009). *Análise de Dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Federation of European Risk Management Association – FERMA. (2003). Norma de gestão de riscos. Recuperado de: <<http://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf>>.
- Feijó, P. H. (2013). *Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público*. (1.ed.). Gestão Pública Editora.
- Fernandes, F. C., Heinzmann, L. M., & Wienhage, P. (2010). Controles internos: comparativo entre estruturas padrão. In *Anais, XIII SEMEAD*, São Paulo.
- Gattringer, J. L., & Marinho, S. V. (2020). O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 75-95.
- Gomes, W. M., Duarte, Z., Assunção, D., & Rosa, A. (2017). Informação e comunicação dos controles internos das Universidades Federais do Nordeste do Brasil. In *Tendências atuais e perspectivas futuras em organização do conhecimento* (pp. 567-576). Centro de Estudos Interdisciplinares do Século XX.
- Gil, A. C. (2019). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. (7.ed.). São Paulo: Atlas.
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Anísio Teixeira - INEP. (2000). *Educação Superior: conceitos, definições e classificações*. Brasília.
- International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI. (2004). Guidelines for internal controls standards for the public sector. Recuperado de: <<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6883-A22DF8F253B907C7599ED7639A374C05765D2DC7.pdf>>.
- Koontz, H., & O'donnell, C. (1972). *Principles of Management: An Analysis of Managerial Functions*. New York: McGraw-Hill Book Company, Inc.
- Lartey, P. Y., Kong, Y., Bah, F. B. M., Santosh, R. J., & Gumah, I. A. (2019). Determinants of internal control compliance in public organizations; using preventive, detective, corrective and directive controls. *International Journal of Public Administration*, 43(8), 711-723.
- Linczuk, L. M. W. (2012). *Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais* [tese de doutorado, Universidade Tecnológica Federal do Paraná]. Repositório da UTFPR.
- Martins, G. de A. & Theóphilo, C. R. (2016). *Metologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, 2(1), 109-134.
- Melo, M. S., & Leitão, C. R. S. (2021). Características do controle interno nas universidades federais brasileiras. *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 224-244.
- Mendes, R. G. (2016). Os controles internos da Universidade Federal de Juiz de Fora e a sua contribuição para o processo de gestão e para a governança institucional. [dissertação de mestrado, Universidade Federal de Juiz de Fora]. Repositório da UFJF.
- Menezes, C. E. O., Cardoso, S., Campos, S. N. B. M., & Souza, M. S. (2005). Modelo Fleuriet como ferramenta na prática da auditoria contábil. In *Anais, XII Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis.
- Moreira, J. M. M., & Moreira, A. M. M. (2016). O Reconhecimento do Regime de Competência do Crédito Tributário de Acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade. *Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável*, 2(1), 271-293.
- Mozzato, A. R., Grzybovski, D., & Teixeira, A. N. (2016). Análises Qualitativas nos Estudos Organizacionais : As Vantagens no Uso no Software Nvivo ®. *Revista Alcance*, 23(4), 578–587.
- MPDG - Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (2017). Manual de Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos de Gestão. Recuperado de: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/planejamento/control-interno/manual_de_girc__versao_2_0.pdf>.
- Müller, T. C. (2019). A contabilidade como instrumento de controle social na prestação de contas dos partidos políticos [trabalho de conclusão de curso, Universidade de Caxias do Sul]. Repositório da UCS.
- Peter, M. G. A., & Machado, M. V. V. (2003). *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.
- Portaria nº 426 (2016, 30 dezembro). Dispõe sobre a instituição da Política de Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Diário oficial da União nº 105, Brasília-DF.

- Queiroz, M. A. S. (2011). Controle interno e controladoria na administração pública: estudo nas universidades federais brasileiras. [dissertação de mestrado, Universidade Federal do Ceará]. Repositório da UFC.
- Queiroz, M. A. S., Peter, M. G. A., Machado, M. V. V., Gomes, A. O., & Rodrigues, M. D. N. R. (2012). Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras. In *Anais, XIX Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves.
- Santos, D. G. (2017). Gestão da cadeia de suprimento de serviço em uma instituição federal de ensino superior: Uma análise da universidade federal de alagoas. [dissertação de mestrado, Universidade Federal de Alagoas]. Repositório da UFAL.
- Silva, A. H. & Fossá, M. I. T. (2015). Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. *Qualitas Revista Eletrônica*, 16(1), 1-14.
- Tambari, J. C., Chioma, A., & Abara, C. G. (2019). Internal Control Systems and the Performance of Selected Small and Medium Scale Enterprises in Anambra State. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 9(6), 698-706.
- Teixeira, E. C. B. (2008). Estudo dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do Estado do Paraná. [dissertação de mestrado, Pontifício Universidade Católica de São Paulo]. Biblioteca Digital PUC-SP.
- Thomé, V. A., Tinoco, J. E. P. (2005). A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná – Brasil. In *Anais, 5º Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo.
- Tribunal de Contas da União – TCU (2021). Modelo de referência de gestão corporativa de riscos. Recuperado de: <<https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>>.
- Tribunal de Contas da União – TCU. (2019). Universidades Federais do Sul do Brasil. Recuperado de: <<https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>>.
- Vieira, R. J. F. (2014). O Sistema de Controlo Interno numa Empresa do Sector Hoteleiro Estudo de Caso: âmbito da área de vendas. [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto.
- Wassally, L. P. M. P. (2008). Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. [dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, Universidade da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte]. Repositório da UnB.

DADOS DOS AUTORES

João Victor Lucas

Doutorando em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná UFPR
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal do Paraná
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico, Curitiba - PR, 80210-170
jvlucas@gmail.com

Everton Lucio Soares de Oliveira

Mestrando em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná UFPR
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal do Paraná
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico, Curitiba - PR, 80210-170
evertonadmcontabeis@outlook.com

Josele Nunes Ferreira

Doutoranda em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná UFPR
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal do Paraná

Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico, Curitiba - PR, 80210-170
josele.ferreira@ufpr.br

Robson Batista da Silva

Mestrando em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná UFPR
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal do Paraná
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico, Curitiba - PR, 80210-170
robsonbatistadasilva97@gmail.com

Blênio Cezar Severo Peixe

Doutor - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal do Paraná
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico, Curitiba - PR, 80210-170
bleniocsp@gmail.com

Contribuição dos Autores:

Contribuição	João Victor Lucas	Everton Lucio Soares de Oliveira	Josele Nunes Ferreira	Robson Batista da Silva	Blênio Cezar Severo Peixe
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√				
2. Definição do problema de pesquisa	√				
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)					
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)					
5. Desenvolvimento da plataforma teórica		√		√	
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos		√	√	√	
7. Processo de coleta de dados	√				
8. Análises estatísticas			√		
9. Análises e interpretações dos dados coletados			√		
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√	√	√	√	√
11. Revisão crítica do manuscrito					√
12. Redação do manuscrito	√	√	√	√	