

PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO EVIDENCIADAS NO RELATÓRIO DE GESTÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO SUL

Sandra Fistarol

Graduanda em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
sandrafistarol@unochapeco.edu.br

Clésia Ana Gubiani

Professora do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)
Mestre em Ciências Contábeis (FURB)
clesia@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni

Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração
sady@unochapeco.edu.br

Daniela Di Domenico

Professora do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)
Mestre em Ciências Contábeis (FURB)
didomenico@unochapeco.edu.br

RESUMO

O objetivo desse estudo é analisar as práticas de controle interno evidenciadas no relatório de gestão das Universidades Federais da região Sul do Brasil. Os dados foram coletados a partir dos quadros de auto avaliação constantes no Relatório de Gestão, reportado anualmente ao Tribunal de Contas da União. A pesquisa caracteriza-se como pesquisa descritiva, documental e qualitativa, utilizando dados de sete universidades referentes ao ano de 2015. Os resultados evidenciaram que há aspectos e conceitos de controles internos bem gerenciados e esclarecidos nas universidades, como é o caso do ambiente de controle e da informação e comunicação. A Universidade que obteve a melhor pontuação foi a Universidade Federal do Paraná, com 98% de conformidade. A afirmativa que foi melhor pontuada pelos gestores foi do quesito avaliação de risco, que aborda sobre fraudes e desvios, e sobre a prática das Universidades instaurar sindicância, que obteve 100% de atendimento. Por outro lado, também existem aspectos que apresentam discordância de opiniões entre os gestores. Conforme indicam os valores atribuídos na auto avaliação, alguns aspectos de controle interno requerem maior atenção, em especial a avaliação de riscos e os procedimentos de controle. A universidade que teve a menor pontuação foi a Universidade de Integração Latino Americana com percentual de conformidade de 60.7%. De forma geral, destaca-se a importância da análise e acompanhamento dos procedimentos de controle interno, visando minimizar os riscos e buscar melhoria contínua.

Palavras-chave: Controle interno. COSO. Relatório de gestão.

1 INTRODUÇÃO

Em todos os ramos empresariais os gestores buscam melhorias contínuas nos processos internos com o objetivo de atingir o resultado almejado, a realização da missão e principalmente, reduzir os riscos a que a empresa está exposta diariamente. O controle interno torna-se necessário, pois permite aos gestores a resposta de maneira rápida às eventuais mudanças no ambiente econômico. Destaca-se o fato de que os sistemas de controle interno promovem a eficiência necessária para reduzir o risco da perda de recursos e a segurança de modo geral (ZANETTE et al., 2009).

Além da proteção do patrimônio, um bom sistema de controle interno aumenta a eficiência operacional, os colaboradores têm maior conhecimento e entendimento a respeito das áreas que atuam e a sua responsabilidade na empresa, aumentando a efetividade do processo e trazendo maior confiabilidade nas demonstrações (VIDAL; SILVA, 2017). Dessa forma, os controles são importantes uma vez que podem diminuir os riscos que a organização possui para alcançar seus objetivos, muito comuns na maioria das empresas.

Os riscos ligados às atividades empresariais permitem uma visão diferenciada no contexto dos negócios, podendo resultar em perdas ou oportunidades para a organização. A gestão baseada em riscos requer avaliações do objetivo da empresa frente ao ambiente interno e externo, e administração dos eventos que possam ameaçar na busca dos resultados minimizando os impactos de eventos negativos (ZONATTO; BEUREN, 2010).

Os governos e as entidades têm buscado normatizar procedimentos e orientar as organizações a fim de que possam minimizar os riscos globais, por meio de melhores estruturas em termos de controles internos. Outro fator importante é a existência de legislações que obriga as empresas a serem mais transparentes em relação aos seus demonstrativos, evitando a divulgação de demonstrações com informações que não refletem adequadamente a realidade. As instituições de ensino superior necessitam de controles internos cada vez mais eficientes para atender às exigências institucionais, obter melhor aplicação de seus recursos e bem como a melhoria de seus processos. Para que isto seja possível, são necessárias formas de controles internos que possam auxiliar a gestão (PÉRTILE et al., 2013).

Um modelo disponível e eficaz para o gerenciamento de riscos de controle interno é aquele produzido pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), o qual é aceito mundialmente por desenvolver ações, visando a melhoria das demonstrações financeiras das organizações (ZONATTO; BEUREN, 2010). O COSO tem por objetivo ajudar as empresas no aumento da eficácia, com o aperfeiçoamento das atividades e o cumprimento do regulamento adotado pelas organizações por meio do controle interno (PÉRTILE et al., 2013).

Os procedimentos de controle ou atividades de controle são as ações que devem ser tomadas para o cumprimento das normas estabelecidas que servem para reduzir os riscos. Esses procedimentos são de competência de todos os responsáveis pela organização, ou seja, as políticas são aplicadas a todos os envolvidos com a organização, e essa deve estar comprometida com a integridade e os valores éticos, estabelecer níveis de subordinação, autoridade e responsabilidades, em todos os níveis (SOUZA JUNIOR; SILVA, 2016).

A metodologia COSO identifica os objetivos essenciais do negócio de qualquer organização e define o controle interno e seus componentes (ALVES; MORAES JUNIOR, 2016), assim como fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados e ofereçam informações relevantes para que a administração, auditoria e demais

interessados possam utilizar e avaliar um sistema de controle (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009).

Neste contexto, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: Quais são as práticas de controle interno evidenciadas no relatório de gestão das universidades federais da região Sul, por meio da metodologia COSO? Com o objetivo de analisar as práticas de controle interno evidenciadas no relatório de gestão das universidades federais da região Sul por meio da metodologia COSO.

Justifica-se o estudo considerando que os controles internos são eficazes para diminuir os erros e auxiliar nas operações, na confiabilidade dos relatórios e no cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis a qualquer empresa. Os controles internos também permitem determinar as atividades e ações que visam evitar ou reduzir a exposição da entidade aos fatores que possam resultar em prejuízos financeiros, econômicos ou materiais (ZONATTO; BEUREN, 2010). Já a metodologia COSO é importante para melhorar o gerenciamento das entidades, avaliando os riscos, os procedimentos do controle interno e a comunicação, produzindo informações transparentes e de acordo com as normatizações, contribuindo no alcance do objetivo organizacional (PÉRTILE et al., 2013).

O estudo encontra-se estruturado em quatro seções, além da introdução, na segunda seção apresenta-se a revisão da literatura, abordando o controle interno e a metodologia COSO e a sua importância para as empresas, bem como os estudos correlatos ao tema. Na terceira seção são elencados os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa, os instrumentos usados para a coleta dos dados, a análise e interpretação dos mesmos e por fim as considerações finais do estudo realizado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção são apresentados os conceitos de Controles Internos e da metodologia COSO, além de estudos correlatos ao tema da pesquisa constantes na literatura.

2.1 Controle interno

Os controles internos servem para melhorar a gestão das entidades, orientar as organizações com a visão de amenizar os riscos. Uma estrutura adequada de controles internos é fundamental para que as empresas sejam transparentes com as legislações e assim possam obter vantagens competitivas em relação aos concorrentes (PÉRTILE et al., 2013).

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n°. 1.135 de 2008 estabelece referências para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade.

A estrutura de controle interno pode ser definida como os processos executados para fornecer segurança razoável com relação ao cumprimento dos objetivos da instituição. Um adequado controle interno pode prevenir a ocorrência de fraudes e irregularidades dentro da empresa e pode auxiliar muito no cumprimento das suas metas (RITTA, 2011).

A administração da empresa deve estruturar os controles da forma que melhor atenda às necessidades e ofereça garantia de que os objetivos e metas serão atingidos da maneira mais econômica e eficiente. Para que o sistema de controle funcione é preciso que a informação chegue no tempo adequado e que se identifique o que realmente é válido para a empresa no momento (FILHO; JACQUES; MARIAM, 2005).

Os princípios do controle interno são de responsabilidade da administração, que deve conduzir todo o processo de forma eficiente e eficaz. Contudo, o adequado e eficaz gerenciamento de controle interno ajuda a empresa a identificar oportunidades de criação ou preservação de valor. O controle interno é considerado um processo que deve ser planejado, executado e monitorado pela administração pois possui uma série de ações que faz parte dos processos de entidade (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009).

O Quadro 1 apresenta os princípios e fundamentos do controle interno.

Quadro 1: Princípios e fundamentos do controle interno

CONTROLE INTERNO A SER ADOTADO	MOTIVO
1. Devem ser fixadas as responsabilidades.	Se não existir delimitação extra, o controle será deficiente.
2. A contabilidade e as operações devem estar separadas.	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da Contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos.
3. Controles cruzados. Por exemplo, as vendas diárias devem ser acumuladas e confrontadas ao final do período com a soma das etiquetas das mercadorias entregues.	Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para se comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade.
4. Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente ao ser cargo uma transação comercial.	Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros; entretanto, é provável que descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas.
5. Deve-se escolher e treinar cuidadosamente os empregados.	Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.
6. Se for possível: deve haver rotatividade entre os empregados destinados a cada trabalho. Deve ser imposta a obrigação de uso-fruto de férias para todas as pessoas que ocupam postos de confiança.	Isso reduz as oportunidades de fraude e indica a adaptabilidade do empregado.
7. As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito.	Os manuais de procedimento fomentam na eficiência e evitam erros e interpretações erradas.

Fonte: CREPALDI (2000, p.212)

Os gestores das empresas tomam inúmeras decisões e quando o fazem de forma inadequada podem causar instabilidades financeiras, gerando perdas de ativos, tendo como consequência maior a própria falência. O controle interno é uma ferramenta que auxilia os gestores na tomada de decisão, porém não garante que o resultado seja positivo. Com relação ao custo benefício, é importante destacar que o custo para manter ou implantar um sistema de controle não deve ser maior que os benefícios que o mesmo trará para a entidade (DANTAS et al., 2010).

Os controles internos se aplicados de forma correta são importantes para a entidade, além de prevenir fraudes e erros podem ser usados como base para tomada de decisão. Os colaboradores devidamente treinados possuem conhecimento amplo da atividade que desempenham, são mais produtivos, desempenham suas funções com mais facilidade e estão menos sujeitos ao erro.

A avaliação do sistema de controle interno compreende: determinar os erros e irregularidades que poderiam acontecer; verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades; analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria; emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa; o processo de avaliação de controle interno consta de três etapas: o realce do sistema, a avaliação propriamente dita do sistema, e a realização de testes de cumprimento de normas internas (CREPALDI, 2000).

Quanto a classificação a Resolução do CFC n°. 1.135 de 2008 afirma que o controle interno é dado nas seguintes categorias: o operacional que está relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; o contábil está relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; já o normativo está relacionado à observância da regulamentação pertinente

Conforme a Resolução do Conselho Nacional de Contabilidade n°. 1.210 de 2009 a deficiência de controle interno existe quando: o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente distorções nas demonstrações contábeis; ou falta um controle necessário para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente distorções nas demonstrações contábeis.

As entidades necessitam de controles internos, para a verificação dos processos e para assegurar a confiabilidade nos procedimentos, tendo em vista que tais informações quando divulgadas passam a servir de análise e escolha de novas oportunidades de negócios por parte dos gestores.

2.2 Metodologia Coso

A metodologia COSO é um instrumento de orientação às organizações, com a finalidade de melhor gerir os riscos corporativos, no qual os processos podem ser realizados pela administração ou pela diretoria da entidade, e serve para conduzir ao objetivo operacional em três categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis (KRUGER; HAMMES, 2014).

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. É patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009).

A principal proposta do COSO foi definida com o objetivo de avaliar a eficácia dos sistemas de controle, a partir da avaliação dos diversos conceitos estabelecidos para controle interno e definir um modelo conceitual que servisse como padrão para modelar a estrutura dos sistemas de controle interno nas organizações (ARAÚJO et al., 2016).

Conforme o modelo COSO, as organizações têm como finalidade gerar lucro e crescimento às partes interessadas e proprietários. Para isso, devem possuir alguma forma de gestão de riscos, ou seja, devem ter mecanismos para administrar as incertezas, os riscos e

oportunidades na busca pelo aprimoramento da capacidade de geração de valor (PÉRTILE et al., 2013).

A administração lida com incertezas e riscos que possivelmente estão sob seu controle. Porém, os controles podem ser anulados por conluio entre duas ou mais pessoas; neutralizado pela direção, com falsas declarações e emissão internacional de documentos falsos; e o estabelecimento de controles deve levar em conta os custos e benefícios relativos. Esses são fatores destacados pelo COSO, que limitam as expectativas em relação ao controle interno (DANTAS et al., 2010).

O modelo COSO foi desenvolvido para que a preocupação e a implantação do gerenciamento de riscos nas organizações se tornassem efetivo. Seu objetivo principal na gestão de riscos diz respeito aos controles internos da empresa, cujo objetivo é buscar a continuidade dos negócios da entidade. Verifica-se que os componentes do COSO abrangem toda a estrutura da empresa, contemplando desde as ações de planejamento, a definição de objetivos e o estabelecimento de controles até a avaliação constante da organização. Dessa forma, fornecem aos gestores um instrumento de apoio à gestão (ZONATTO; BEUREN, 2010).

Mesmo que o controle interno ajude a entidade a chegar a seus objetivos, não é garantido que não ocorram erros. Neste sentido, o sistema COSO tem por fim auxiliar a organização a alcançar suas metas de desempenho e lucratividade, fornece relatórios financeiros confiáveis e cumprimento de leis e regulamentos, podendo ajudar a entidade a chegar no resultado esperado e a evitar problemas no meio do caminho (DANTAS et al., 2010).

O COSO apresenta uma metodologia em que os componentes da estrutura do controle interno funcionam juntos, fornecendo segurança para a administração e para o conselho a respeito da realização dos objetivos da organização (CANNAVINA; PARISI, 2015).

2.3 Estudos correlatos

Os estudos anteriores evidenciam a importância da utilização de procedimentos de controles internos nas organizações e a pertinência do uso da Metodologia COSO.

Farias, De Luca, Machado (2009) analisaram a adequação da metodologia COSO no gerenciamento dos controles internos do Banco do Brasil (BB), na visão dos gerentes de agência. Foram analisadas questões relacionadas à adequação da metodologia COSO no gerenciamento dos controles internos do BB quanto aos seguintes aspectos: processo de gestão e objetivos estratégicos; eficiência e efetividade operacional; confiabilidade dos registros contábeis e financeiros; e conformidade com leis e normativos aplicáveis à entidade. Do ponto de vista dos gerentes de agência pesquisados, a metodologia COSO no gerenciamento dos controles internos do BB é adequada e alinham-se aos interesses da estrutura e da cultura de controle interno propostas pelo banco.

Zonatto e Beuren (2010) analisaram o conteúdo de evidenciação da gestão de riscos, tendo como referência a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2004), nos relatórios da administração das empresas brasileiras com emissão de *American Depositary Receipt* (ADRs) na Bolsa de Valores de Nova York (NYSE). O estudo foi descritivo realizado por meio de pesquisa documental, utilizando-se da técnica da análise de conteúdo nos relatórios da administração de 28 empresas, tendo como unidade de registro o termo risco. Foram identificados 400 termos relacionados à gestão de riscos em ambientes de controle. O ambiente que apresenta maior

evidenciação de termos relacionados à gestão de riscos é o ambiente de controle. Ficou constatado que não há uniformidade nas informações divulgadas pelas empresas a respeito das práticas de gestão de riscos.

Pértile et al. (2013) analisaram a percepção de gestores em relação aos processos de gerenciamento de riscos em uma universidade comunitária, a partir dos componentes do modelo COSO. O levantamento dos dados foi realizado junto a 15 responsáveis de unidades administrativas de uma universidade comunitária localizada na região sul do Brasil, por meio de questionário composto por setenta questões. Os resultados do estudo apontam que as políticas e procedimentos estabelecidos pela entidade obtiveram uma avaliação geral considerada boa. Contudo, itens como o controle de entrada e saída de estranhos, as rotações entre os setores e as responsabilidades dos funcionários, a segregação de funções entre a contabilização e as operações na entidade, e a segregação de funções apresentaram deficiências.

Krüger e Hammes (2014) em seu estudo verificaram se os procedimentos de controle interno de uma empresa agroindustrial atendem as recomendações da metodologia de avaliação de controle interno - COSO. A partir dos questionários aplicados foi analisado o sistema de controle interno utilizado pela empresa. De modo geral, os resultados da pesquisa demonstraram certa fragilidade na estrutura de controles internos, de acordo com os padrões de procedimentos reconhecidos como adequados pelo COSO. Os resultados do estudo evidenciam que os gestores da empresa estudada, têm consciência da necessidade de possuir um sistema de controle interno eficiente, porém, encontram dificuldades em relação à contratação e capacitação de colaboradores.

Filipin e Fernandes (2015) identificaram os riscos ao analisar o conteúdo de evidenciação da gestão de riscos nas concessionárias de rodovias listadas na Bovespa com base na metodologia COSO. O estudo foi feito a partir da análise documental em 16 empresas listadas no segmento de exploração de rodovias da Bovespa no ano de 2012. Os resultados indicam que os riscos mais evidenciados pelas empresas do segmento de exploração de rodovias são os relacionados ao mercado.

Araújo et al. (2016) verificaram se as constatações nos relatórios emitidos pelas Unidades de Controle Interno de municípios brasileiros encontram-se relacionadas às perspectivas do COSO II (gestão de riscos das organizações). O estudo foi realizado em 38 municípios, a partir da coleta de dados documental. Constatou-se que os municípios desempenham procedimentos de controle, em grande parte, apenas para avaliar o risco de descumprir leis ou que possam interferir em seus resultados orçamentários e financeiros. Ficou constatada a existência de procedimentos de controle interno instituídos, porém, sem encontrar-se em conformidade com as perspectivas do COSO II.

A pesquisa de Souza Junior e Silva (2016) avaliou a qualidade das práticas de controle interno evidenciadas no Relatório de Gestão, pelas Superintendências dos Estados brasileiros, e verificou a simetria de percepção sobre tais práticas. A coleta de dados foi realizada a partir dos quadros de auto avaliação dos aspectos do sistema de controle interno que constam do Relatório de Gestão de 24 Estados Brasileiros. Os resultados evidenciaram que há aspectos e conceitos de controles internos mais bem gerenciados e esclarecidos dentro das Unidades Jurisdicionadas.

De forma geral, os estudos correlatos destacam a importância de um sistema de controle interno e esse se bem estruturado, contribui para um bom desempenho e segurança na tomada de decisão das organizações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os aspectos inerentes aos procedimentos metodológicos, segundo Raupp e Beuren (2003) são classificados em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como pesquisa descritiva. Segundo Raupp e Beuren (2003), o principal objetivo da pesquisa descritiva é descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, sendo destaque a técnica padronizada de coleta de dados, a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrar, analisar, sem a interferência do pesquisador. Já para Gil (2010) a pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população, com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis, estudar características de um grupo e levantar opiniões, atitudes e crenças de uma população.

Diante disso, entende-se que a presente pesquisa é caracterizada como descritiva, observando que a mesma tem como objetivo analisar as práticas de controle interno evidenciadas no relatório de gestão das universidades federais da região Sul.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa se caracteriza como documental. Para Gil (2010) a pesquisa documental é aquela que faz uso de documentos já elaborados com diversas finalidades. Esses documentos podem ser fontes de primeira mão ou fonte de segunda mão. Sendo fonte de primeira mão os que não receberam qualquer tratamento, os de segunda mão são aqueles que de alguma forma já foram analisados. A pesquisa se caracteriza como documental, pois foi feita nos relatórios de gestão das universidades federais da região Sul. Ainda sobre pesquisa documental, Raupp e Beuren (2003) relatam que a pesquisa documental pode integrar o rol de pesquisas utilizadas em um mesmo estudo ou caracterizar-se como o único delineamento utilizado para tal.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa. Conforme Richardson (1999, p. 80) na pesquisa qualitativa “[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Na pesquisa qualitativa, concebem-se análises mais profundas em relação ao que está sendo estudada, esta pesquisa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo (RAUPP; BEUREN, 2003). A presente pesquisa classifica-se como qualitativa, sendo uma análise dos procedimentos de controle interno apresentados nos relatórios de gestão de um grupo de universidades.

Os dados foram coletados dos quadros de auto avaliação do sistema de controle interno das Universidades Federais que constam no relatório de gestão 2015. A população é composta por 60 Universidades Federais dos Estados Brasileiros e a amostra é composta por 10 universidades federais da região Sul.

Quadro 2 - As Universidades a serem analisadas

Estado do Rio Grande do Sul	Estado de Santa Catarina	Estado do Paraná
Universidade Federal de Santa Maria-UFSM	Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC	Universidade Federal do Paraná - UFPR
Universidade Federal do Rio Grande - FURG	Universidade Federal da Fronteira Sul-UFFS	Universidade Tecnológica Federal do Paraná-UTFPR

Universidade Federal do Pampa-UNIPAMPA		Universidade Federal da Integração Latino Americana-UNILA
Universidade Federal do Rio Grande do Sul-UFGRS		
Universidade Federal de Pelotas - UFPEL		
Excluídas		
Universidade Federal do Rio Grande do Sul-UFGRS	Universidade Federal da Fronteira Sul-UFFS	
Universidade Federal de Pelotas - UFPEL		

Fonte: e-MEC (2017).

Das dez Universidades da Região Sul, três delas não foi possível localizar o quadro de Auto avaliação dentro do Relatório de Gestão, são elas: Universidade Federal da Fronteira Sul-(UFFS), Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFGRS) e Universidade Federal de Pelotas (UFPEL).

Quadro 3 - Elementos do sistema de controles internos a serem avaliados

Ambiente de Controle
<ol style="list-style-type: none"> 1. A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento. 2. Os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade. 3. A comunicação é adequada e eficiente. 4. Existe código formalizado de ética ou de conduta. 5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais. 6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta. 7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. 8. Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades. 9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados.
Avaliação de Risco
<ol style="list-style-type: none"> 10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados. 11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade. 12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. 13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão. 14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.

15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.
16. Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.

Procedimentos de Controle

19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade, claramente estabelecidas.
20. As atividades de controle adotadas pela entidade são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.
21. As atividades de controle adotadas pela entidade possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.
22. As atividades de controle adotadas pela entidade são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.

Informação e Comunicação

23. A informação relevante para entidade é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.
24. As informações consideradas relevantes pela entidade são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.
25. A informação disponível para as unidades internas e pessoas da entidade é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível
26. A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da entidade, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da entidade, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.

Monitoramento

28. O sistema de controle interno da entidade é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.
29. O sistema de controle interno da entidade tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.
30. O sistema de controle interno da entidade tem contribuído para a melhoria de seu desempenho

Fonte: TCU (2015).

A partir do levantamento dos dados que constam no relatório da autogestão de cada universidade os mesmos foram classificados do item 1 a 5, sendo que:

- (1) totalmente inválida: significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da entidade.
- (2) parcialmente inválida: significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da entidade, porém, em sua minoria.
- (3) neutra: significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto entidade.

(4) parcialmente válida: significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da entidade, porém, em sua maioria.

(5) totalmente válido: significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da entidade (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2015)

Portanto, os itens foram avaliados em relação ao nível de atendimento ou não por parte das entidades pesquisadas, foi elaborada a análise dos percentuais de cada Universidade em cada item analisado visando assim atender ao objetivo proposto pela pesquisa sobre as práticas de controle interno praticado pelas instituições abordadas na pesquisa.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise dos dados está segregada de acordo com os cinco elementos de auto avaliação indicados no quadro 3. São elas: ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Iniciando-se o procedimento de análise, a tabela 1 contém para cada universidade nota atribuída para cada item, soma e média geral e individual das notas atribuídas por item avaliado e percentual de conformidade geral.

A primeira dimensão analisada é o ambiente de controle, no qual observa-se que a percepção dos gestores quanto à importância dos controles internos (item 1) e quanto ao código de ética e conduta (item 4) apresenta maior proximidade a escala máxima que indica totalmente válido, ou seja, que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da Universidade. O percentual de conformidade geral do item foi de 81,1%. No oposto, os itens com menor média foram o 2 (percepção dos demais servidores quanto aos mecanismos gerais de controle), 5 (procedimentos e instruções operacionais padronizados) e 9 (controles internos contribuem para os resultados planejados), todos com média de 3,7.

Ressalta-se que a escala três indica que o respondente não soube avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da Universidade. A média geral no quesito ambiente de controle foi de 4,1. Assim, é possível verificar que existe falha no controle interno e nos procedimentos de controle de algumas das universidades analisadas, tendo em vista que suas médias ficaram abaixo de quatro.

Os resultados corroboram com o estudo de Farias, De Luca, Machado (2009), quanto à necessidade de melhoria do gerenciamento dos controles internos, iniciando pelo processo de gestão e objetivos estratégicos da instituição, visando a eficiência e efetividade operacional dos registros contábeis e financeiros.

Na sequência, procedeu-se a análise da segunda dimensão da auto avaliação, que trata da avaliação de risco, que contém para cada universidade a nota atribuída para cada item, a soma e a média geral e individual das notas atribuídas por item avaliado e o percentual de conformidade geral. Os itens que apresentaram nota de resposta próximo da opção cinco na escala (o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da Universidade) foram os objetivos e metas (item 10), na existência de fraudes e desvios é instaurada sindicância (item 17), há normas e regulamento para atividades de guarda e inventários (item 18). O percentual geral de conformidade para o quesito foi de 77,1% e média geral de 3,9.

Tabela 1 - Apresentação dos resultados por Universidade

ELEMENTOS AVALIADOS	UFS M	FURG	UNIPAMP A	UFSC	UFPR	UTFP R	UNIL A	Soma	Média	Conf.
---------------------	-------	------	-----------	------	------	--------	--------	------	-------	-------

Ambiente de Controle	3,3	4,4	4,3	3,8	4,9	4,4	3,2	28,4	4,1	81,1%
1	4,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	4,0	33,0	4,7	94,3%
2.	2,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	26,0	3,7	74,3%
3.	3,0	4,0	4,0	3,0	5,0	4,0	4,0	27,0	3,9	77,1%
4.	5,0	5,0	5,0	3,0	5,0	5,0	5,0	33,0	4,7	94,3%
5	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	4,0	2,0	26,0	3,7	74,3%
6.	3,0	4,0	5,0	3,0	5,0	5,0	2,0	27,0	3,9	77,1%
7.	4,0	5,0	4,0	4,0	5,0	5,0	4,0	31,0	4,4	88,6%
8.	4,0	4,0	4,0	4,0	5,0	4,0	2,0	27,0	3,9	77,1%
9.	2,0	5,0	4,0	4,0	5,0	4,0	2,0	26,0	3,7	74,3%
Avaliação de Risco	3,4	3,9	3,9	4,1	4,9	3,8	3,0	27,0	3,9	77,1%
10.	4,0	5,0	5,0	4,0	5,0	5,0	5,0	33,0	4,7	94,3%
11..	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	3,0	2,0	25,0	3,6	71,4%
12.	3,0	3,0	4,0	4,0	5,0	3,0	2,0	24,0	3,4	68,6%
13.	3,0	3,0	4,0	4,0	4,0	3,0	2,0	23,0	3,3	65,7%
14.	3,0	3,0	2,0	4,0	5,0	3,0	2,0	22,0	3,1	62,9%
15.	3,0	3,0	2,0	4,0	5,0	3,0	2,0	22,0	3,1	62,9%
16.	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	4,0	3,0	27,0	3,9	77,1%
17.	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	35,0	5,0	100,0
18.	4,0	5,0	5,0	4,0	5,0	5,0	4,0	32,0	4,6	91,4%
Procedimentos de Controle	3,0	4,8	4,0	3,3	5,0	4,0	2,3	26,3	3,8	75,1%
19	3,0	4,0	4,0	3,0	5,0	4,0	2,0	25,0	3,6	71,4%
20.	3,0	5,0	4,0	3,0	5,0	4,0	2,0	26,0	3,7	74,3%
21.	3,0	5,0	4,0	3,0	5,0	4,0	3,0	27,0	3,9	77,1%
22	3,0	5,0	4,0	4,0	5,0	4,0	2,0	27,0	3,9	77,1%
Informação e Comunicação	3,0	4,0	4,0	3,8	4,8	4,6	4,0	28,2	4,0	80,6%
23.	4,0	4,0	4,0	4,0	5,0	5,0	4,0	30,0	4,3	85,7%
24.	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	5,0	4,0	29,0	4,1	82,9%
25.	2,0	4,0	4,0	3,0	4,0	4,0	4,0	25,0	3,6	71,4%
26.	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	4,0	4,0	28,0	4,0	80,0%
27.	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	5,0	4,0	29,0	4,1	82,9%
Monitoramento	2,7	4,3	4,3	4,0	5,0	5,0	2,0	27,3	3,9	78,0%
28.	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	5,0	2,0	27,0	3,86	77,1%
29.	3,0	4,0	4,0	4,0	5,0	5,0	2,0	27,0	3,86	77,1%
30.	2,0	5,0	5,0	4,0	5,0	5,0	2,0	28,0	4,00	80,0%
Soma	96,0	127,0	123,0	115,0	147,0	128,0	91,0			
Média geral	3,2	4,2	4,1	3,8	4,9	4,3	3,0		3,9	
Conformidad	64,0%	84,7%	82,0%	76,7%	98,0	85,3%	60,7%			78,8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com os resultados obtidos, percebe-se que enquanto algumas Universidades mantêm sua gestão de avaliação de risco bem estruturada, outras necessitam atenção no quesito visto que obtiveram média inferior a quatro, precisando melhorar seu controle na avaliação de risco.

No estudo de Zonatto e Beuren (2010) ficou constatado que não há uniformidade nas informações divulgadas pelas empresas a respeito das práticas de gestão de riscos. Em geral, as empresas pesquisadas divulgam ações relativas às atividades de controle e identificação de riscos, mas não indicam como respondem a estes riscos.

No item de procedimentos de controle obteve-se a média geral 3,8, o percentual de conformidade de 75,1%. Nesse item, percebe-se que há bastante variação de respostas de uma Universidades para outra, umas pontuaram notas três e dois que indica que o respondente não soube avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da Universidade, e outras com nota quatro e cinco para todos os quesitos, onde indica que o conteúdo da afirmativa é observado dentro do contexto da Universidade. Ressalta-se que, como o tópico se refere à realização dos objetivos e redução dos riscos, o resultado indica que existe deficiência quanto à sua capacidade de avaliar os fatores que promovem o controle e gerenciamento contra falhas, desvios e possíveis riscos. Tais ineficiências podem afetar os processos operacionais de competência das Universidades e seus “clientes” (alunos).

O estudo Araújo et al. (2016), também observou certa fragilidade na estrutura de procedimentos de controle, os funcionários não percebem os mecanismos gerais de controle instituídos para alcance dos objetivos da entidade, salientam que os controles internos contribuem para aumentar a segurança e o desempenho organizacional. Neste sentido, os resultados obtidos também sugerem aos gestores da empresa estudada a necessidade de melhorias voltadas aos aspectos de comunicação e informação dos procedimentos de controles internos.

Para o item informação e comunicação, obteve-se média geral 4, indicando que, em sua maioria, os itens são atendidos pelas Universidades, à exceção do item 25 (qualidade das informações disponíveis para as unidades internas e pessoas da entidade), cujo percentual de conformidade foi de 80,6%. Um fato que pode contribuir para as médias próximas a quatro é o crescente estímulo ao processo de transparência das informações nos órgãos públicos.

O último item avaliado é o monitoramento. Com base nos valores atribuídos pelos seus gestores, apresentam fragilidade no que se refere à percepção da efetividade e qualidade dos controles internos. Isso se revela pelo valor atribuído em dois dos três itens, cuja média foi três, conduzindo ao percentual de conformidade para esse item em 78%. Esse é um item de relevância, pois avalia se o controle interno da Universidade está sendo efetivo e se esse contribui para o seu desenvolvimento.

O estudo de Kruger e Hammes (2014), também observou certa fragilidade na estrutura de controles internos, de acordo com padrões de procedimentos reconhecidos como adequados pelo COSO, salientam que os controles internos contribuem para aumentar a segurança e o desempenho organizacional.

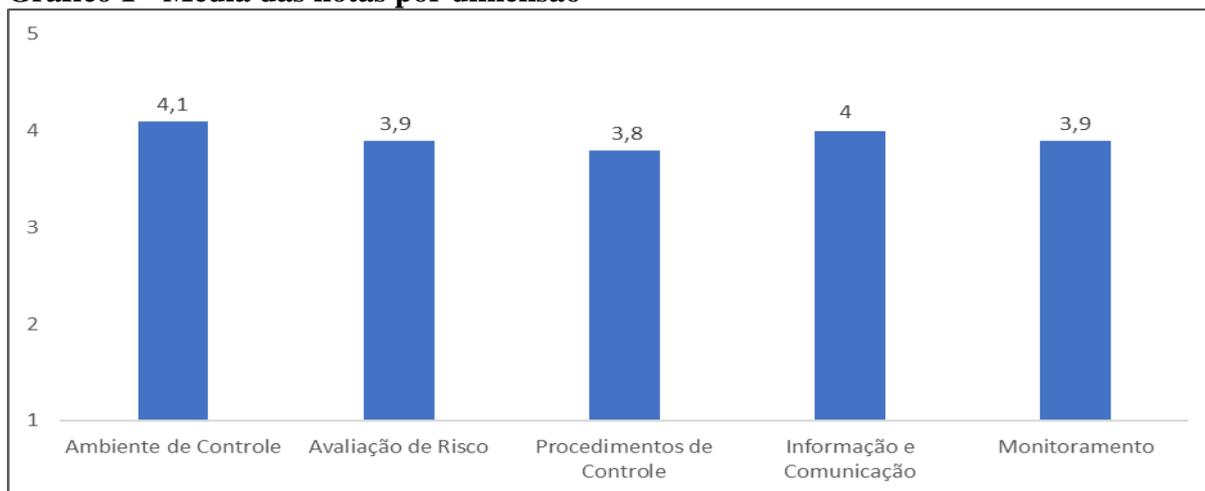
Pode-se observar que, no contexto geral, procedimentos de controle foi a dimensão que obteve a menor nota nas universidades avaliadas, ficando com média menor que quatro. Já a dimensão com melhor média foi a ambiente de controle, onde quatro das sete universidades ficaram com média superior a quatro.

Na pesquisa de Souza Junior e Silva (2016) os resultados evidenciaram que há aspectos e conceitos de controles internos mais bem gerenciados e esclarecidos dentro das

Unidades Jurisdicionadas. Indicam que alguns aspectos de controle interno requerem maior atenção, em especial a avaliação de riscos, os procedimentos de controle e o monitoramento.

Na sequência, o Gráfico 1 apresenta a média geral das notas por dimensão que foram analisadas na pesquisa, ficando comprovado que o ambiente de controle obteve a melhor pontuação entre as demais dimensões analisadas. Já a menor pontuação foi da dimensão procedimentos de controle.

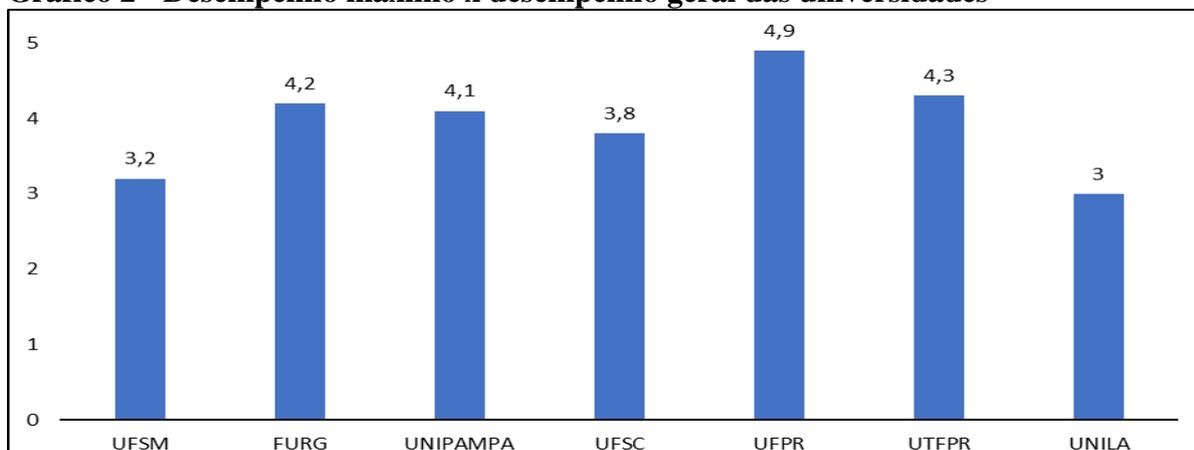
Gráfico 1 - Média das notas por dimensão



Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico 2 com a média geral das Universidades constantes na pesquisa.

Gráfico 2 - Desempenho máximo x desempenho geral das universidades



Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que, no contexto geral, a UFPR obteve a melhor nota em relação as demais, tendo sua média próximo a nota máxima de cinco, indicando que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da universidade. Já a UNILA foi a que obteve a menor média entre as demais universidades, atingindo nota três. No plano anual de auditoria da UNILA - Relatório N° 03/2015 Controles Internos, foi constatada a necessidade de aprimoramento do controle interno.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Este estudo teve o objetivo de avaliar as práticas de controle interno evidenciadas no relatório de gestão das universidades federais da região Sul por meio da metodologia COSO. A coleta de dados ocorreu por meio dos relatórios de gestão entregues e disponibilizados pelo Tribunal de Contas da União. Foram analisadas as práticas de controle interno apresentadas nos quadros de auto avaliação referente ao ano de 2015.

O relatório de auto avaliação exigido pelo Tribunal de Contas da União requer o preenchimento de um quadro contendo trinta questões subdivididas em cinco dimensões respondidas em uma escala de cinco pontos (quanto maior a escala, mais bem gerenciado é o item). Nela, os gestores apresentam sua percepção em relação ao ambiente de controle, à avaliação de risco, aos procedimentos de controle, à informação e comunicação e ao monitoramento do sistema de controle interno.

Os resultados indicam que para a dimensão ambiente de controle, os itens relacionados à importância dos controles internos e existência de código de ética/conduita formalmente estabelecido foram satisfatoriamente avaliados. No entanto, detectou-se fragilidade na avaliação dos itens que envolvem a participação dos servidores no processo de gestão dos controles internos, o que mostra que há falhas de comunicação nas universidades analisadas. A dimensão também avaliou se existe código de ética/conduita formalmente estabelecido. A média geral no quesito ambiente de controle foi de 4,1. Assim, é possível verificar que existe falha no controle interno e nos procedimentos de controle de algumas das universidades analisadas, tendo em vista que suas médias ficaram abaixo de quatro.

A média das notas para os itens da dimensão avaliação de risco foi de 3,9 sendo que, das nove questões que foram avaliadas seis obtiveram nota inferior a quatro, tratando da identificação e avaliação de riscos internos e externos a que as instituições estão expostas. As notas dadas pelos gestores mostram que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da universidade. No oposto, a questão que trata sobre a prática da universidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades em ocorrência de fraudes e desvios, obteve nota máxima em todas as instituições constantes na pesquisa.

Por sua vez, a dimensão que trata dos procedimentos de controles teve média 3,8 e todas as questões desse quesito obtiveram média inferior a quatro, sendo que nota três na escala indica que o respondente não soube avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da universidade e sinaliza fragilidade, principalmente no que se refere à redução de riscos e das atividades de controle. Conclui-se, também, que há discrepâncias entre as respostas, enquanto uma universidade pontua nota cinco para todas as questões do quesito, outra pontua nota dois. Essas fragilidades podem prejudicar a universidade e os alunos que fazem parte dela.

A penúltima dimensão trata da informação e comunicação. A comunicação é relevante para garantir que as informações necessárias cheguem até as partes interessadas. Nesse quesito, obteve-se média geral quatro e percentual de conformidade de 80,6%, que mostra que em sua maioria as Universidades atendem essa dimensão.

A última dimensão trata do monitoramento. Esse item apresenta fragilidade no que se refere a efetividade e qualidade dos controles internos, devido ao valor atribuído em dois dos três itens pontuados cuja média foi 3 e percentual de conformidade de 78%. Esse também é um item importante, pois avalia se o controle interno da Universidade está sendo efetivo e se contribui para o seu desenvolvimento.

No contexto geral, a UFPR obteve a melhor nota em relação as demais, tendo sua média próxima a nota máxima de cinco, indicando que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da universidade. Já a UNILA foi a que obteve a menor média entre as demais universidades, nota três. No plano anual de auditoria da UNILA (Relatório N° 03/2015 Controles Internos), foi constatada a necessidade de aprimoramento do controle interno, essa necessidade se confirma diante das notas atribuídas pelo gestor na auto avaliação, onde em sua maioria as médias estão abaixo de quatro. Por fim, pesquisas futuras podem aumentar o número de universidades analisadas, no intuito de ampliar a compreensão sobre as forças e fraquezas das universidades e como elas podem traçar objetivos comuns para buscar melhoria contínua dos controles internos.

REFERÊNCIAS

- ALVES, A. G. S.; MORAES JÚNIOR, V. F. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, p. 56-71, 2016.
- ARAÚJO, D. J. C; LIBONATI, J. J; MIRANDA, L. C.; RAMOS, F. S. Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a Ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, p. 39-58, 2016.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Consulta de relatórios de gestão**. 2015. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>>. Acesso em: 20 maio 2017.
- _____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n.1.210 de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 265 – **Comunicação de Deficiências de Controle Interno**. Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim. Conselho federal de contabilidade, Brasília 27 de novembro de 2009.
- _____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n.1.135 de 21 de novembro de 2008. *Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno*. Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim. Conselho federal de contabilidade, Brasília 21 de novembro de 2008.
- CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão Pública em Entidades Brasileiras: adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas Coso/Intosai. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, p. 6-26, 2015.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.
- DANTAS, J.A; RODRIGUES, F. F; MARCELINO, G. F; LUSTOSA, P. R. B. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, p. 3–19, 2010.
- E-MEC-MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **O Cadastro e-MEC de Instituições e Cursos de Educação Superior**. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>> Acesso em: 05 jun. 2017

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

RESKE FILHO, A.; JACQUES, E. A.; MARIAN, P. D. O Controle Interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Sociais e Humanas**, v. 18, n. 2, p. 49-54, 2005.

FILIPIN, R.; FERNANDES, F. C.; DAL MAGRO, C. B. Gestão de Riscos: Análise da Evidenciação de Riscos nas Concessionárias de Rodovias Listadas na Bovespa com Base na Metodologia COSO. **ConTexto**, v. 15, n. 30, p. 57-75, 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p.184.

KRUGER, S. D.; HAMMES, F. C. **Utilização do modelo COSO ERM para a verificabilidade da eficácia dos procedimentos de controles internos em uma empresa Agroindustrial**. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY MANAGEMENT – CONTECSI, 11., 2014, São Paulo. Anais...São Paulo: CONTECSI, 2014.

SOUZA JUNIOR, M.; SILVA, M. Z. Gestão Pública Estadual: Percepção dos Gestores sobre a Qualidade dos Controles Internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 46, p. 47-60, 2016.

PÉRTILE, R. T. N.; DEDONATTO, O.; MAZZIONI, S.; KRUGER, S. D.; ZANIN, A. Aplicação do modelo COSO ERM no gerenciamento dos controles internos em uma universidade comunitária. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 13, n. 24, p. 53-71, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.

RITTA, C. O. Análise comparativa do controle interno no contas a receber e a pagar nas empresas Beta Ltda. e Alfa Ltda. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 26, p. 62-78, 2011.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA JUNIOR, M.; SILVA, M. Z. Gestão Pública Estadual: Percepção dos Gestores sobre a Qualidade dos Controles Internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 46, p. 47-60, 2016.

VIDAL, D. C.; SILVA, A. H. C. S. A percepção dos auditores externos sobre a adequação dos sistemas de controle interno nas empresas de capital aberto. **Pensar contábil**, v. 18, n. 67, p.57-67, 2017.

ZANETTE, M. A; NASCIMENTO, C; PFITSCHER, E. D; ALBERTON, L. Gestão da informação, comunicação e monitoramento com base nos preceitos da metodologia coso: estudo multicaso. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, v. 5, p. 53-71, 2009.

ZONATTO, V. C.S.; BEUREN, I. M. Evidenciação das características básicas recomendadas pelo COSO (2004) para a gestão de riscos em ambientes de controle no relatório da administração de empresas brasileiras com ADRs. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 10, n. 1, p. 77-98, 2010.