

APLICAÇÃO DO MODELO COSO ERM NO GERENCIAMENTO DOS CONTROLES INTERNOS EM UMA UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA

APPLICATION OF THE COSO ERM MODEL IN MANAGEMENT OF INTERNAL CONTROL IN A UNIVERSITY COMMUNITY

RAQUEL TERESINHA NEDEL PÉRTILE¹
 OMERI DEDONATTO²
 SADY MAZZIONI³
 SILVANA DALMUTT KRUGER⁴
 ANTONIO ZANIN⁵

RESUMO: O objetivo deste estudo é analisar a percepção de gestores em relação aos processos de gerenciamento de riscos em uma universidade comunitária, a partir dos componentes do modelo COSO. Os aspectos inerentes à pesquisa permitem caracterizá-la quanto aos objetivos como descritiva, de levantamento em relação aos procedimentos e quantitativa em relação à abordagem do problema. 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. Em relação à fixação de objetivos na IES, a avaliação de riscos e a identificação de eventos, a percepção dos entrevistados considerou que os procedimentos da organização estão em um patamar bom ou ótimo. 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, a segregação de funções entre a retirada de materiais e sua utilização na entidade e os manuais de procedimentos para as áreas apresentaram deficiências.

Palavras-chave: Gerenciamento de riscos corporativos, COSO, universidade comunitária.

ABSTRACT: The aim of this study is to analyze the perception of managers in relation to the processes of risk management at a community college, from the components of the COSO model. The aspects of the research allow to characterize it as to objectives and descriptive survey regarding procedures and quantitative in relation to addressing the problem. The survey was carried out among 15 heads of administrative units from a community college located in southern Brazil, through a questionnaire composed of seventy questions. Regarding the setting of goals in organization, the risk assessment and identification of events, the perception of the respondents considered that the procedures of the organization are at a level good or great. The study results show that the policies and procedures established by the entity obtained an overall considered good. However, items such as control input and output of strangers, rotations between sectors and responsibilities of employees, segregation of duties between accounting and operations in the entity, the segregation of duties between the removal of materials and their use in organization and procedure manuals for areas showed deficiencies.

Keywords: Corporate risk management. COSO. University community.

Sumário: 1 Introdução - 2 Revisão da Literatura - 3 Metodologia - 4 Resultados e Discussão - 5 Conclusões - Referências.

¹ Pós-graduada em Auditoria e Perícia (UNOCHAPECÓ). Especialista em Gestão de Negócios Internacionais (UNOCHAPECÓ). E-mail: raquelpertile@hotmail.com

² Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. E-mail: omeri@unochapeco.edu.br

³ Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB. Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. Bolsista do Programa do Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior – FUMDES. E-mail: sady@unochapeco.edu.br

⁴ Doutoranda em Ciências Contábeis - Universidade Federal de Santa Catarina. Professora da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. E-mail: siivanak@unochapeco.edu.br

⁵ Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. E-mail: zanin@unochapeco.edu.br

1 INTRODUÇÃO

As mudanças relacionadas ao mundo dos negócios, aliadas a velocidade em que ocorrem tanto no contexto interno como externo, exigem das organizações constantes adaptações e transformações na forma da gestão e relacionamento com seus colaboradores.

Os desafios oriundos destas condições são diversos. Além da necessidade de estratégias de atuação, as organizações devem treinar constantemente seus funcionários e possuir controles internos eficazes e eficientes, a fim de que sejam evitados ao máximo os riscos de exposição da entidade.

Os governos e outras 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 financeiros, evitando a divulgação de balanços com informações que não espelham a realidade, o que leva os investidores a avaliações incorretas.

Segundo o *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO (2007)*, nos Estados Unidos, após a ocorrência de uma série de escândalos financeiros em diversas empresas que gerou prejuízos aos investidores, empregados e outros *stakeholders*, no ano de 2002 foi promulgada a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), que apresentou a importância de existirem controles internos eficientes nas organizações, bem como, da verificação da atuação das empresas de auditoria.

Para que os controles internos possam ser considerados eficientes, uma série de verificações deve ser realizada, com a adoção de métodos de controle que tenham abrangência em todos os setores da organização e que visem avaliar a eficiência dos controles internos existentes na organização. Neves e Boya (2010) destacam que a SOX recomenda o modelo COSO como método de controle. Segundo a concepção de Farias, Luca e Machado (2009, p. 8), “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”.

Em 1992, o COSO publicou o *Internal Control - Integrated Framework* (controles internos – um modelo integrado), que define controle interno como um processo que visa à eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e adequação e obediência com as leis e normas aplicáveis.

Conforme o modelo COSO (2007), as organizações tem a finalidade de gerar valor às partes interessadas. Estão abrangidas nesta afirmação tanto as entidades com e sem fins lucrativos quanto os órgãos de governo. Todas devem possuir alguma forma de gestão de riscos, pois possuem incertezas e é função dos gestores determinar o nível de incerteza que a organização aceita enfrentar em suas atividades e, conseqüentemente, nos atos que geram valor as partes interessadas. Gerir os riscos significa administrar as incertezas e os riscos e oportunidades que trazem consigo na busca pelo aprimoramento da capacidade de geração de valor.

Neste contexto, a pesquisa pretende responder o seguinte problema: Qual a percepção dos gestores em relação aos processos de gerenciamento de riscos em uma Universidade Comunitária? O objetivo do estudo é analisar a percepção dos gestores em relação aos processos de gerenciamento de riscos em uma universidade comunitária, a partir da perspectiva do Modelo Coso.

Justifica-se o estudo pelo fato das instituições de ensino superior necessitar de controles internos cada vez mais eficientes a fim de atenderem às exigências institucionais, obter melhor aplicação de seus recursos e melhoria de seus processos.

Para que isto seja possível, mecanismos que possam auxiliar na gestão dos controles internos mostram-se importantes e necessários. Além disso, o modelo COSO tem sido utilizado por várias organizações, principalmente aquelas com finalidade lucrativa, e tem se mostrado bastante eficiente.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A seção de fundamentação teórica apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados, contemplando os riscos corporativos, os controles internos, o modelo COSO ERM e a gestão das instituições de ensino superior.

2.1 RISCOS CORPORATIVOS

Os riscos são intrínsecos ao desenvolvimento das atividades organizacionais e estão relacionados ao ambiente interno (processos, equipamentos, pessoas) e ao ambiente externo (economia, segurança, fatores ambientais). A conotação dos riscos pode assumir diferentes formas, de ordem física, estrutural, econômica, social e ambiental, possível de desdobrar-se em diversos componentes e em sucessivos níveis de detalhamento (GUIMARÃES, 2006), exigindo o gerenciamento por parte do gestor no sentido de proteger a entidade.

Uma das formas utilizadas de mitigação dos riscos é a utilização do sistema de controle interno. Segundo Crepaldi (2011) a estrutura de controle interno compreende o ambiente de controle, o mapeamento e avaliação dos riscos, os procedimentos de controle, a informação e a comunicação, e o monitoramento. O controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, cuja estrutura integrada abrange o controle interno, porém esta é mais adequada como ferramenta de gestão (COSO, 2007).

Os riscos podem afetar os objetivos e as metas da organização e, quando isto ocorre, as mesmas precisam investir em programas de prevenção e minimização de riscos (O'REILLY-ALLEN; MAWN, 2011). Neste sentido, podem ser adotados controles de gestão que permitem visualizar se a organização está desempenhando conforme o estabelecido no planejamento (RÄVAS, 2011).

O modelo COSO ERM apresenta uma estrutura integrada de controle interno e fornece um foco pujante e extensivo de gerência de risco da empresa, permitindo às companhias se espelhar nesta estrutura para satisfazer suas necessidades internas de controle, bem como, ampliar seus métodos gerenciais no alcance dos objetivos (ZANETTE et al., 2008).

Portanto, o modelo COSO ERM pode ser uma sistemática eficiente a ser utilizada pela gestão das organizações no controle e gestão dos riscos corporativos. O gerenciamento de riscos corporativos envolvem os riscos e oportunidades que afetam a criação ou conservação de valor da entidade.

2.2 CONTROLES INTERNOS

As atividades de controle interno são importantes para minimizar os riscos das organizações. Para Farias, Luca e Machado (2009, p. 3), "o controle interno não pode ser dissociado do risco. Ambos seguem um caminho conjunto, que ajuda a instituição a atingir seus objetivos, quando aplicado e gerenciado da forma mais adequada".

Os controles internos compreendem o conjunto ordenado de métodos e medidas, que visam assegurar o patrimônio, garantir a confiabilidade dos dados contábeis e

promover a eficiência operacional (ATTIE, 2011).

Os controles internos devem ser coerentes com as estratégias da organização e visam auxiliar para que as metas e objetivos da organização sejam atingidos mediante a menor exposição ao risco possível. Crepaldi (2011, p. 385) afirma que: “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias”.

Segundo Perardt (2011) o sistema de controles internos permite a fiscalização e o monitoramento das atividades, bem como, a comparação entre o realizado com o planejado, em busca de avaliar a efetividade dos recursos das organizações.

Por meio dos controles internos é possível determinar as atividades e ações que visam evitar ou reduzir a exposição da entidade aos fatores que possam resultar em prejuízos, financeiros ou não, além de acompanhar o desempenho e a efetividade. Assim, Perardt (2011) argumenta que controlar consiste na verificação das ações realizadas para certificar-se de que estão sendo executadas em obediência às regras e princípios estabelecidos. Neste sentido, o controle é essencial para identificar e corrigir as fraquezas, além de prevenir novos eventos.

O ato de controlar tem como meta o alcance do planejado para a organização, conforme as normas e princípios da entidade, visando evitar acontecimentos e fatos contrários ao desejado. Crepaldi (2011) observa que a importância do controle interno é compreendida a partir do momento em que se verifica que seu mecanismo garante a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as entidades.

Quanto melhores são os controles, menores são as chances de algo contrário ao planejado ocorrer e, em face à ocorrência, mais fácil se torna verificar o que aconteceu em termos de não conformidade, quem foram os envolvidos e definir ações corretivas e preventivas.

2.3 MÉTODO COSO PARA GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS - ESTRUTURA INTEGRADA

Em 1992, o COSO publicou o *Internal Control - Integrated Framework* (controles internos – um modelo integrado), com objetivo de ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controles internos. Desde então, o modelo proposto foi incorporado em políticas, normas e regulamentos adotados por organizações para controlar melhor suas atividades, na busca do cumprimento dos objetivos estabelecidos (COSO, 2007),

Após esta publicação, intensificou-se a percepção quanto à necessidade de existir uma estratégia sólida capaz de identificar, avaliar e administrar riscos das organizações. Com esta finalidade, o COSO (2007) criou o *Enterprise Risk Management – ERM* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), que oferece um enfoque mais vigoroso e extensivo em relação ao gerenciamento de riscos corporativos e possui em seu texto a estrutura de controle interno, podendo ser utilizada, tanto para atender às necessidades de controle interno de uma organização quanto para adotar um processo completo de gerenciamento de riscos.

As informações e orientações constantes no COSO ERM podem servir como guia no desenvolvimento de atividades de identificação, tratamento e monitoramento dos riscos corporativos em qualquer organização. Segundo a proposição do modelo COSO (2007), as organizações tem a finalidade de gerar valor às partes interessadas. Para atingir esta finalidade, 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.

Ainda, salienta-se a importância da avaliação e gerenciamento de riscos corporativos, visando o cumprimento dos objetivos organizacionais e da continuidade dos negócios. Neste processo, especialmente o conselho de administração, a diretoria e demais empregados envolvidos na gestão ou responsáveis pelo estabelecimento das estratégias organizacionais, ponderando eventos em potencial, que possam afetar os negócios, neste sentido, a gestão de riscos administra e busca garantias para não afetar o cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2007, p. 4).

O gerenciamento de riscos objetiva, entre outras coisas, alinhar o risco a que a organização está sujeita com a estratégia adotada, de fortalecer as decisões diante dos riscos existentes, reduzir as incertezas, identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos, aproveitar as oportunidades que surgem e melhorar a alocação de capital (COSO, 2007).

De acordo com o COSO (2007), a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos é orientada a fim de alcançar os objetivos de uma organização e são classificados em quatro categorias:

- Estratégicos (*strategic*): são semelhantes aos objetivos definidos como críticos para o sucesso estratégico da organização, como metas globais alinhadas à sua missão. O gerenciamento de riscos vai ao encontro dos objetivos estratégicos da organização;
- Operações (*operations*): são os objetivos relacionados à utilização eficaz e eficiente dos recursos, necessários ao sucesso do negócio;
- Comunicação (*reporting*): tanto interna quanto externa e relacionada à confiabilidade dos relatórios. Os relatórios internos são importantes para garantir que os indicadores-chave serão medidos e monitorados para possibilitar à gerência tomar decisões quando necessário. Já os relatórios externos são importantes para garantir transparência e que a organização atende às necessidades de seus *stakeholders*;
- Conformidade (*compliance*): objetivam conformidade no cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Segundo Cook (2012), tais objetivos não existem isoladamente. Normalmente, inicia-se com os objetivos estratégicos e operacionais e após parte-se para a comunicação e a conformidade. Estas categorias estão relacionadas com os componentes do gerenciamento de riscos corporativos, sendo constituído de oito componentes inter-relacionados, que se originam de acordo com a forma da administração gerenciar a organização e que se integram ao processo de gestão.

Esses componentes, segundo o COSO (2007), são os seguintes:

- Ambiente interno (*internal environment*): a administração estabelece uma forma de tratar os riscos e estabelece o grau de exposição ao risco que julga aceitável. O ambiente interno é bastante importante, pois muitas fraudes ocorrem em virtude de deficiências ocorridas nele. E isto está relacionado à forma como os riscos e os controles são vistos e abordados pelos empregados da organização. Também interfere neste meio os atributos individuais dos empregados, conhecimentos e habilidades, inclusive a integridade e os valores éticos e, ainda, em qual ambiente atuam, se suas responsabilidades são condizentes com sua competência para a função que possuem. Outro fator importante é a estrutura da organização, como ser centralizada ou descentralizada, pois interfere na forma de poder dos empregados e gestores.

- Fixação de objetivos (*objective setting*): o processo de fixação de objetivos deve ser semelhante ao processo de planejamento estratégico e operacional. Os objetivos devem ser estabelecidos antes que a administração identifique as oportunidades e ameaças que podem afetar sua realização, a fim de que haja um direcionamento para as ações da organização, e que estas ações estejam alinhadas à missão da organização e sejam

compatíveis com seu apetite ao risco.

- Identificação de eventos (*event identification*): a organização deve buscar identificar os eventos possíveis de ocorrência e que podem impactar a organização, afetando a realização dos objetivos. Os eventos podem estar relacionados a riscos de processos, de valores, de desempenho ou outros riscos associados aos recursos. No processo de identificação de eventos, gerados por fontes internas ou externas, estes poderão ser diferenciados em riscos, oportunidades, ou ambos. As oportunidades são utilizadas pela alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos para aproveitá-las.

- Avaliação de riscos (*risk assessment*): os riscos identificados devem ser submetidos a uma avaliação para verificar sua probabilidade de ocorrência e seu possível impacto. Deve-se determinar como serão administrados e, depois, associá-los aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais.

- Resposta ao risco (*risk response*): há quatro possíveis respostas ao risco: evitar, reduzir, compartilhar e aceitar. Em cada caso, de acordo com a atividade da organização e as situações, uma resposta ao risco torna-se mais adequada, considerando o grau de risco que a organização julga adequado se submeter.

- Atividades de controle (*control activities*): são procedimentos a serem realizados que visam verificar se o tratamento dos riscos selecionados pela administração está sendo executado com eficácia.

- Informações e comunicações (*information & communication*): a informação que é relevante a cada funcionário deve ser emitida em tempo hábil, a fim de que possa utilizar em suas atividades. A informação deve ser identificada, colhida e comunicada para todos os níveis hierárquicos, de acordo com a necessidade. A comunicação é eficaz quando flui na organização em todas as direções, quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades.

- Monitoramento (*monitoring*): o processo de gerenciamento de riscos corporativos deve ser monitorado, a fim de que as modificações sejam realizadas assim que percebida a necessidade, estando a organização apta a mudança de acordo com as circunstâncias. Isto ocorre mediante atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos.

Para Perardt (2011, p. 8), “o modelo COSO ERM fornece às organizações uma estrutura para a gestão de risco, permitindo a identificação de eventos que possam afetar a entidade, além de aproveitar as oportunidades relacionadas com a realização dos objetivos”.

Portanto, o modelo COSO ERM é um instrumento de orientação às organizações com a finalidade de melhor gerir os riscos corporativos.

2.4 GESTÃO DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

A globalização ocorrida nas últimas décadas tem provocado grandes transformações nas organizações e nas pessoas em geral. A informação em tempo real, e de fácil acesso a grande parte da população mundial, tem instigado os gestores a repensarem as formas de gerirem suas organizações, bem como, os procedimentos tradicionais usados ao longo do tempo, que precisam ser revistos e reestruturados, sob pena de perder competitividade.

Portanto, a gestão destas instituições não pode mais repetir os erros e o amadorismo de gestão de décadas passadas. Gestores precisam formar empresas organizadas e com visão de futuro (BRAGA, 2004), pois somente sobreviverão e vencerão as instituições que forem mais bem administradas, voltadas ao mercado a que servem e com uso de práticas modernas de gestão (CARVALHO, 1997).

O ensino superior privado brasileiro, assim como organizações de outros segmentos, também foi afetado pelas transformações ocorridas nas últimas décadas. Alguns fatores estão diretamente atrelados a elas, tais como a profissionalização do setor, o avanço tecnológico, a internacionalização, as fusões, incorporações e cisões, as mudanças de comportamento dos consumidores, o emprego estrutural, entre outros temas, tornando-os vulneráveis a competitividade acirrada, e a partir do enfrentamento inicial do excesso de oferta com demanda reprimida, vê-se em processo de consolidação, forçando as IES a se reestruturarem ou até mesmo a redefinirem seu próprio negócio (SILVA, 2009, p. 1).

Rivero e López (2012), afirmam que gerenciar estrategicamente uma Universidade significa: (a) elaborar o seu desenvolvimento futuro, cientes das condições turbulentas existentes no ambiente, tentando avaliar as mudanças que ocorrem e ir ao encontro (sistema aberto); (b) priorizar os fatores externos com relação aos internos, dando importância também nos principais usuários de resultados institucionais e parceiros estratégicos que podem apoiar a missão; (c) assumir atitudes proativas, empreendedoras e criativas, com uma abordagem baseada no futuro e mais realista; (d) estar consciente de que não basta desenhar a projeção estratégica institucional, também é importante torna-la realidade por meio de ações que promovam mudanças ou enfrentar a resistência interna, que é um sistema que integra a concepção, implementação e complementação da estratégia.

Para se compreender a complexidade da gestão universitária, alguns aspectos são destacados por Mainardes, Miranda e Correia (2011), por exemplo, o alto grau de autonomia dos professores, a dependência de habilidades individuais, a falta de planejamento, a diversidade e a falta de clareza nos objetivos, e a improvisação das ações. Santos e Bronnemann (2013) corroboram esse pensamento, afirmando que normalmente os professores são nomeados ou eleitos para cargos de gestão sem terem conhecimento ou habilidades para o exercício dessa função, de forma que o aprendizado ocorre, costumeiramente, ao longo da atuação por meio da experiência com acertos e erros.

Contudo, as universidades operam em meio às incertezas, turbulências e complexidades, que obrigam a busca contínua da eficiência e eficácia de seus modelos de gestão, exigindo a profissionalização dos gestores e uma vinculação clara entre a missão e os propósitos da instituição e seus instrumentos de gestão (RIVERO; LÓPES, 2012).

A deficiente habilidade gerencial e a pequena flexibilidade estrutural das IES deixam a desejar quando é necessário o estabelecimento de mudanças rápidas para se adequar ao ambiente e aproveitar as oportunidades que este ambiente oferece. Um dos desafios da gestão é a determinação de objetivos de longo prazo e a dificuldade dos produtos e resultados da educação (QUEIROZ; QUEIROZ; HÉKIS, 2011).

Para Santos e Bronnemann (2013) as IES podem ser consideradas como sistemas frouxamente articuladas, ou seja, possuem uma liderança mais difusa, sendo que cada unidade representa um sistema parcialmente autônomo de ação e cada pessoa possui relativa autonomia em suas atividades. Como consequência, tanto as decisões são divulgadas quanto as divergências são negociadas em ritmos mais lentos, tornando o sistema menos tangível e mais difícil de ser administrado.

3 METODOLOGIA

Os aspectos inerentes à pesquisa permitem caracterizá-la quanto aos objetivos como descritiva, de levantamento em relação aos procedimentos e quantitativa em

relação à abordagem do problema. O levantamento dos dados foi realizado por meio de questionário composto por setenta questões, encaminhado aos responsáveis pelas instâncias administrativas (setores) de uma universidade comunitária localizada na região sul do Brasil. Do total de 59 sujeitos sociais selecionados por ocuparem de cargos de gestão, obteve-se o retorno de 15 respondentes, correspondendo a aproximadamente 25% da amostra selecionada.

O período temporal de aplicação do questionário ocorreu entre os meses de fevereiro e março de 2013. As perguntas do questionário aplicado foram separadas em seções correspondentes aos oito componentes do gerenciamento de riscos corporativos, proposto pelo modelo COSO (2007), sendo: ambiente interno (17 questões), fixação de objetivos (4 questões), identificação de eventos (3 questões), avaliação de riscos (4 questões), resposta a risco (3 questões), atividades de controle (25 questões), informações e comunicações (8 questões), e monitoramento (6 questões). As escalas utilizadas para avaliação dos itens analisados estão demonstradas na Tabela 1.

Tabela 1 – Escalas de avaliação dos itens analisados

0	1	2	3	4	5
Não se aplica	Ruim	Satisfatório	Bom	Ótimo	Excelente

Fonte: elaborado pelos autores

A análise dos dados considerou a técnica de quantitativa, por meio de tabelas com a distribuição de frequência relativa em cada item analisado. A análise realizada considera as respostas dos pesquisados em cada um dos 8 componentes do gerenciamento de riscos corporativos do Modelo Coso ERM (2007), e mensura a percepção dos respondentes quanto aos procedimentos de controles internos, a partir dos critérios identificados na Tabela 1.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção analisa os resultados obtidos na aplicação do questionário, buscando atender ao objetivo proposto na pesquisa. Inicialmente, a análise recaiu no Ambiente Interno da entidade estudada, em que foram aplicadas dezessete questões, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Avaliação do ambiente interno

Pergunta	0	1	2	3	4	5
1) Como você avalia o clima organizacional na entidade?	0%	0%	13,33%	66,67%	13,33%	6,67%
2) Como você avalia os padrões de comportamento da entidade em termos de integridade e ética?	0%	0%	0%	6,67%	33,33%	60%
3) Como você avalia a comunicação formal em termos de integridade e os valores éticos?	0%	0%	0%	20%	53,33%	26,67%
4) Como você avalia a atuação dos administradores em termos de reforço da filosofia da universidade, não apenas verbalmente, mas também através de ações do dia-a-dia?	0%	0%	20%	6,67%	53,33%	20%
5) Como você considera as normas ou códigos de conduta da entidade?	0%	6,67%	0%	33,33%	20%	40%
6) Como você avalia a comunicação dessas normas aos empregados?	0%	6,67%	0%	46,67%	40%	6,67%
7) Como você avalia a forma com que você respeita as normas e códigos de conduta da entidade?	0%	0%	0%	0%	33,33%	66,67%
8) Como você avalia a política de contratação da entidade?	0%	13,33%	13,33%	6,67%	53,33%	13,33%
9) Como você avalia a política de treinamentos de pessoal?	6,67%	6,67%	6,67%	26,67%	53,33%	0%
10) Como você avalia a organização, em termos de alocar os profissionais certos para executar os papéis corretos segundo suas competências, a fim de que a IES atinja seus objetivos?	0%	26,67%	20%	13,33%	40%	0%
11) Como você avalia a realocação de pessoal na entidade quando necessário?	0%	33,33%	40%	0%	20%	6,67%
12) Como você avalia o sistema de distribuição de tarefas e responsabilidades?	0%	0%	40%	40%	13,33%	6,67%
13) Como você avalia os manuais de procedimentos em relação à sua função?	0%	0%	13,33%	33,33%	40%	13,33%
14) Como você avalia seu conhecimento em relação às suas atribuições?	0%	0%	0%	18,75%	25%	56,25%
15) Como você avalia sua habilidade e técnica para exercer sua função?	0%	0%	6,25%	0%	75%	18,75%
16) Como você avalia as ações corretivas que a entidade pode tomar caso sua função não for exercida corretamente?	0%	6,67%	20%	13,33%	53,33%	6,67%
17) Como você avalia a utilização de recursos na IES?	20%	0%	20%	26,67%	26,67%	6,67%

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio das respostas obtidas no grupo de respondentes, conforme apresentado na Tabela 2, é possível observar que, em termos de avaliação de ambiente interno, a maioria dos itens analisados foi avaliada na escala entre bom e excelente. Observa-se quanto ao questionamento de comportamento ético, valores e códigos de conduta (questão 2, 5 e 7), que existe na instituição uma percepção dos respondentes de valorização de postura e conduta ética, ou seja, há uma pré-disposição, para um clima favorável aos procedimentos internos que priorizem e valorizem condutas ou ações de postura ética, o que reflete na melhoria dos controles internos e sua efetividade, embora a comunicação apareça como um item a ser melhorado para garantir a efetividade dos procedimentos internos.

Entretanto, observou-se que alguns assuntos relacionados ao funcionalismo tiveram sua avaliação um pouco abaixo da média, como é o caso da distribuição de tarefas e alocação de pessoas, que podem ser melhoradas. A questão nº 10, que buscou analisar as habilidades das pessoas em relação às atividades a serem executadas na sua função, indicou que 26,67% considera ruim a atual distribuição; para 20% está satisfatória; para 13,33% está boa; e 40% indicaram que está ótimo. A questão nº 11 avaliou a realocação de pessoal na entidade, sendo que 40% consideraram como satisfatório e 33,33% como ruim. Assim, a entidade deve buscar ações para melhoria deste quesito.

Posteriormente, quanto à avaliação da Fixação de Objetivos, tema do qual foram feitas quatro questões, conforme demonstra a Tabela 3.

Tabela 3 – Avaliação da fixação de objetivos

Pergunta	0	1	2	3	4	5
18) Como você avalia o planejamento da entidade?	0%	6.67%	20%	33.33%	33.33%	6.67%
19) Como você avalia o processo de fixação de objetivos pela entidade?	0%	0%	25%	37.5%	25%	12.5%
20) Como você avalia os objetivos que a entidade possui, em termos de alinhamento com a missão da organização e compatibilidade com o seu apetite a riscos?	0%	0%	18.75%	31.25%	31.25%	18.75%
21) Como você avalia a adequação/ alteração dos objetivos quando necessário?	0%	13.33%	13.33%	20%	40%	13.33%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 mostra que em relação à fixação de objetivos na entidade objeto da análise, na percepção dos entrevistados, a maioria dos itens pesquisados foi considerada entre bom e ótimo. Para alguns, a percepção do planejamento da entidade e a adequação dos objetivos foi considerada ruim, sendo 6,67% e 13,33% respectivamente, deste modo, faz-se interessante que a entidade analise estes itens para verificar a possibilidade de realização de melhorias.

Nesta perspectiva, cabe salientar que considerando as respostas obtidas, a entidade precisa melhorar os esclarecimentos dos objetivos definidos, inclusive quanto a sua execução, o que pode justificar o questionamento de alguns dos respondentes quanto a definição e acompanhamento dos objetivos traçados. Após as questões da Fixação de Objetivos, foram realizadas as questões de Identificação de Eventos conforme a Tabela 4.

Tabela 4 – Avaliação da identificação de eventos

Pergunta	0	1	2	3	4	5
22) Como você avalia as estratégias formuladas pela entidade para identificar em toda a organização eventos em potencial?	6.67%	26.67%	20%	6.67%	33.33%	6.67%
23) Como você avalia a maneira que a IES se relaciona com a ocorrência de eventos em termos de buscar analisar possibilidades de ocorrência?	6.67%	20%	13.33%	20%	33.33%	6.67%
24) Como você avalia a identificação e classificação dos eventos entre riscos e oportunidades?	13.33%	6.67%	20%	26.67%	33.33%	0%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao tratar sobre a Identificação de Eventos, conforme apresentado na Tabela 4, 33,33% dos respondentes julgou ser ótimo o item em questão, porém, observou-se na questão nº 22, que 26,67% julgaram que as estratégias formuladas pela entidade para identificar em toda a organização eventos em potencial são classificadas como ruins e 20% julgaram ser satisfatórias, indicando que podem ser realizadas melhorias neste quesito.

Ainda, na questão nº 23, as respostas foram distribuídas entre as opções, sendo que 20% dos respondentes consideraram ruim, 13,33% considerou satisfatória e outros 20% julgaram ser boa a maneira que a entidade se relaciona com a ocorrência de eventos em termos de buscar analisar possibilidades de ocorrência.

Para este grupo de questões, observou-se que vários respondentes não opinaram, correspondendo a 6,67% nas questões nº 22 e 23 e 13,33% na questão nº 24.

Relacionando a Tabela 4 com os dados anteriores apresentados nas Tabelas 2 e 3, observa-se que possivelmente o ruído de comunicação evidenciado na Tabela 2, pode prejudicar o entendimento quanto aos objetivos da entidade (percepção da Tabela 3), bem como estes comprometem a percepção de novas oportunidades ou estratégias para a organização, bem como, podem comprometer a continuidade da organização, conforme justificam Rivero e López (2012), é preciso que todas as pessoas estejam conscientes de que não basta desenhar a projeção estratégica institucional, mas é preciso buscar por ações que promovam mudanças e permitam a complementação das estratégias organizacionais, ponderando as atitudes proativas, empreendedoras e criativas.

Na sequência, foram realizadas perguntas sobre a Avaliação de Riscos na entidade, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Avaliação da avaliação de riscos

Pergunta	0	1	2	3	4	5
25) Como você avalia o conhecimento que a entidade tem sobre os riscos do negócio?	0%	0%	6.67%	46.67%	20%	26.67%
26) Como você avalia o sistema ou mecanismos que a entidade possui para identificar esses riscos?	0%	0%	20%	40%	20%	20%
27) Como você avalia a análise que a entidade faz destes riscos em termos de possibilidades de ocorrência e impacto?	0%	0%	13.33%	40%	40%	6.67%
28) Como você avalia a administração destes riscos pela entidade?	0%	0%	13.33%	40%	33.33%	13.33%

Fonte: Dados da pesquisa

Já na Tabela 5, em termos de avaliação de riscos, a maioria dos participantes da pesquisa julga que está boa e/ou ótima a avaliação de riscos na universidade. De acordo com a pergunta nº 25, 46,67% julgou como bom o conhecimento que a entidade possui sobre os riscos do negócio; 20% dos entrevistados consideraram ótimo; e 26,67% opinaram como excelente. Apenas 6,67% julgaram como satisfatório, indicando que a percepção dos gestores é de que entidade pesquisada tem bom conhecimento sobre os riscos da atividade.

Um item que merece mais atenção pela entidade é o sistema ou mecanismos que a entidade possui para identificar os riscos da atividade, pois, apesar de 40% ter considerado bom, 20% indicado como ótimo e 20% como excelente, outros 20% dos respondentes considerou este quesito como satisfatório, indicando que há possibilidades de melhorias.

Neste aspecto observado no questionário aplicado, confirme o Modelo Coso ERM, observa-se que existem diversas possibilidades de melhorias, especialmente quando se relaciona com os riscos da atividade, porém cabe aos gestores de cada setor ou departamento da entidade estudada, identificar os procedimentos que podem ser melhorados no intuito de minimizar os riscos internos apontados pela pesquisa. Conforme salientam Santos e Bronnemann (2013) as IES possuem uma liderança mais difusa, e cada unidade representa um sistema parcialmente autônomo de ação e cada pessoa possui relativa autonomia em suas atividades, gerando decisões em ritmos mais lentos, tornando o sistema menos tangível e mais difícil de ser administrado, conforme pode-se observar pela percepção dos respondentes na análise das Tabelas 4 e 5 apresentadas.

Na sequência, as perguntas foram relativas à Resposta ao Risco, cujos resultados estão demonstrados na Tabela 6.

Tabela 6 – Avaliação da resposta ao risco

Pergunta	0	1	2	3	4	5
29) Como você avalia a reação da entidade diante dos riscos existentes?	0%	0%	20%	40%	40%	0%
30) Como você avalia a administração dos riscos na IES, de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos?	0%	0%	13,33%	66,67%	13,33%	6,67%
31) Como você avalia as medidas tomadas pela entidade para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a riscos da IES?	13,33%	0%	20%	33,33%	26,67%	6,67%

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto à Resposta ao Risco, nas três questões a opinião foi de que, em relação às perguntas, a situação predominante na universidade é boa, conforme a Tabela 6. Porém, nos assuntos abordados nas questões, alguns dos respondentes opinaram como satisfatório na entidade, correspondendo a 20% nas perguntas nº 29 e 31, que buscavam saber a opinião dos respondentes de como estava a reação da entidade diante dos riscos existentes e as medidas tomadas pela entidade para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a riscos da universidade, indicando possibilidades de melhorias.

As questões seguintes foram em relação às Atividades de Controle, apresentadas na Tabela 7.

Tabela 7 – Avaliação das atividades de controle

Pergunta	0	1	2	3	4	5
32) Como você avalia, no geral, as políticas e procedimentos estabelecidos pela entidade em termos de controles?	0%	0%	20%	60%	6.67%	13.33%
33) Como você avalia a implementação destas políticas e procedimentos, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia?	0%	0%	20%	60%	20%	0%
34) Como você avalia a fixação de alçadas para decisão na universidade?	0%	6.67%	26.67%	33.33%	26.67%	6.67%
35) Como você avalia o controle em termos de autorizações de pagamentos?	20%	0%	6.67%	0%	33.33%	40%
36) Como você avalia as autorizações para a retirada de itens de estoque?	13.33%	0%	6.67%	6.67%	26.67%	46.67%
37) Como você avalia os controles de documentação comprobatória de transações?	20%	0%	20%	6.67%	6.67%	46.67%
38) Como você avalia a confrontação dos registros contábeis na entidade?	20%	6.67%	20%	0%	20%	33.33%
39) Como você avalia o monitoramento do comportamento das receitas da empresa?	6.67%	13.33%	20%	6.67%	26.67%	26.67%
40) Como você avalia o monitoramento do comportamento das contas a receber?	20%	0%	6.67%	20%	20%	33.33%
41) Como você avalia o acompanhamento entre o orçado e realizado na universidade?	6.67%	13.33%	26.67%	26.67%	13.33%	13.33%
42) Como você avalia o acompanhamento da concorrência?	6.67%	13.33%	6.67%	46.67%	20%	6.67%
43) Como você avalia o controle de entrada e saída de funcionários?	13.33%	6.67%	20%	20%	33.33%	6.67%
44) Como você avalia o controle de entrada e saída de estranhos?	26.67%	26.67%	33.33%	6.67%	6.67%	0%
45) Como você avalia o controle de entrada e saída de materiais?	13.33%	13.33%	13.33%	13.33%	26.67%	20%
46) Como você avalia a segurança de senhas de acesso para sistemas eletrônicos?	0%	0%	6.67%	6.67%	46.67%	40%
47) Como você avalia o inventário de bens?	20%	6.67%	6.67%	26.67%	20%	20%
48) Como você avalia o controle de entrada e saída de recursos financeiros?	26.67%	0%	6.67%	13.33%	13.33%	40%
49) Como você avalia a qualidade das rotações de setor e de responsabilidades entre os funcionários?	13.33%	6.67%	33.33%	26.67%	20%	0%
50) Como você avalia a segregação de funções entre a contabilização e as operações na entidade?	20%	0%	46.67%	0%	13.33%	20%
51) Como você avalia a segregação de funções entre retirada de materiais e sua utilização na entidade?	20%	6.67%	26.67%	20%	20%	6.67%
52) Como você avalia o ambiente informatizado da entidade?	6.67%	6.67%	20%	40%	20%	6.67%
53) Como você avalia a guarda de informações (back-up) na entidade?	13.33%	6.67%	13.33%	13.33%	40%	13.33%
54) Como você avalia a confiabilidade dos sistemas informatizados da IES?	0%	6.67%	13.33%	26.67%	33.33%	20%
55) Como você avalia a normatização formal na entidade?	0%	0%	20%	33.33%	33.33%	13.33%
56) Como você avalia os manuais de procedimentos para as áreas?	6.67%	6.67%	33.33%	26.67%	26.67%	0%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme Tabela 7, nas atividades de controle, fica perceptível a distribuição bem variada entre as respostas dos entrevistados. Em relação às políticas e procedimentos estabelecidos pela entidade em termos de controles e à implantação destas políticas e procedimentos, a maioria (60%) avaliou como bom este item.

Itens com elevada indicação de avaliação ruim e/ou satisfatória, e que podem ser melhorados pela entidade, são: controle de entrada e saída de estranhos (26,67% ruim e 33,33% satisfatório); a qualidade das rotações de setor e de responsabilidades entre os funcionários (33,33% satisfatório); segregação de funções entre a contabilização e as operações na entidade (46,67% satisfatório); segregação de funções entre retirada de materiais e sua utilização na entidade (26,67% satisfatório); e, manuais de procedimentos para as áreas (33,33% satisfatório).

Observa-se que este conjunto de procedimentos internos avaliados pelo Método Coso (2007), corroboram a discussão proposta por O'Reilly-Allen; Mawn (2011) e Rãvas (2011); quanto a importância de avaliar os riscos, pois estes podem afetar os objetivos e as metas da organização, bem como na necessidade de investimento em capacitações e controles de gestão que permitam monitorar as metas planejadas com o realizado, e assegurar que os procedimentos atendam as necessidades internas. Nesta percepção, observa-se o indicativo de diversos procedimentos internos que precisam ser revistos e ajustados visando assegurar que os objetivos da IES sejam atendidos.

Posteriormente, questionou-se sobre Informações e Comunicações na entidade, em que as oito questões aplicadas são demonstradas na Tabela 8.

Tabela 8 – Avaliação das Informações e Comunicações

Pergunta	0	1	2	3	4	5
57) Como você avalia os processos de identificação e coleta de informações relevantes pela IES?	0%	20%	20%	40%	20%	0%
58) Como você avalia a utilização de informações relevantes internas (dos processos da entidade) e externas (economia, mercado) pela IES, a fim de possibilitar um processo decisório eficaz?	0%	0%	33.33%	60%	6.67%	0%
59) Como você avalia a pontualidade do fluxo de informações em relação ao nível de mudança nos ambientes internos e externos da empresa?	6.67%	20%	40%	13.33%	20%	0%
60) Como você avalia a forma de comunicação da informação aos interessados?	6.67%	0%	33.33%	26.67%	33.33%	6.25%
61) Como você avalia a tempestividade em que a informação chega aos interessados?	13.33%	0%	33.33%	20%	33.33%	6.67%
62) Como você avalia os dados e as informações gerados por sistemas de informática em relação à confiabilidade e fornecimento oportuno?	13.337%	0%	26.67%	53.33%	6.67%	6.67%
63) Como você avalia o tratamento dado às informações a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?	6.67%	6.67%	33.33%	40%	13.33%	0%
64) Como você avalia os canais de comunicação de informações relevantes e disposição de ouvir, que englobe todos e toda a estrutura funcional da empresa?	13.33%	6.67%	20%	40%	20%	6.67%

Fonte: Dados da pesquisa

Segundo as respostas dos entrevistados, vários itens receberam conceito bom, como: processos de identificação e coleta de informações relevantes (40%); utilização de informações relevantes internas e externas que possibilite um processo decisório eficaz (60%); os dados e as informações gerados por sistemas de informática em relação à confiabilidade e fornecimento oportuno (53,33%); o tratamento dado às informações (40%); canais de comunicação de informações relevantes e a disposição de ouvir, que englobe todos e toda a estrutura funcional da IES (40%). No item que trata da tempestividade em que a informação chega aos interessados, os resultados da Tabela 8 indicaram que 33,33% percebem como satisfatório, 20% como bom e 33,33% como ótimo, o que é possível supor que a tempestividade não é sempre efetiva, porém na média é boa. Itens que podem ser melhorados, julgados como satisfatórios, foram: pontualidade do fluxo de informações em relação ao nível de mudança nos ambientes internos e externos (40%); e forma de comunicação da informação aos interessados (37,5%).

Por fim, o questionamento sobre o Monitoramento na entidade, para o qual foram feitas seis questões, conforme mostrado na Tabela 9.

Tabela 9 – Avaliação do monitoramento

Pergunta	0	1	2	3	4	5
65) Como você avalia o monitoramento da gestão de riscos corporativos?	26,66%	6,67%	20%	33,33%	13,33%	0%
66) Como você avalia a realização de atividades contínuas de monitoramento e/ou supervisão, dos processos operacionais, atividades e serviços na empresa?	20,00%	0%	13,33%	53,33%	13,33%	0%
67) Como você avalia a supervisão e/ou monitoramento da entidade em relação à sua condução tempestiva e dinâmica para a tomada de decisão?	13,33%	0%	13,33%	40%	33,33%	0%
68) Como você avalia o monitoramento da segregação das atividades atribuídas aos integrantes da instituição, de forma que sejam evitados os conflitos de interesses e outros que prejudiquem nos desempenhos funcionais?	13,33%	6,67%	20%	26,66%	26,67%	6,67%
69) Como você avalia a comunicação às pessoas, com condições de tomar medidas necessárias e corretivas, das deficiências identificadas no monitoramento, que são capazes de afetar, de modo geral, a entidade?	6,67%	0%	46,67%	26,67%	20%	0%
70) Como você avalia a execução das modificações necessárias observadas nos processos de monitoramento?	13,33%	13,33%	20%	33,33%	20%	0%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar a Tabela 9, no que se refere ao Monitoramento da entidade, observou-se que os itens tiveram a maior frequência de respostas no quesito bom. A exceção é a pergunta nº 69, que trata da comunicação às pessoas, que foi apontada como satisfatória por 46,67%, indicando a necessidade de melhorias neste item.

Os resultados da pesquisa apontam que em relação à avaliação de ambiente interno, a percepção principal é de que está em nível bom ou excelente, contudo, a realocação de pessoal na entidade merece atenção. Em relação à fixação de objetivos

na IES, a avaliação de riscos e a identificação de eventos, a percepção dos entrevistados considerou que os procedimentos da organização estão em um patamar bom ou ótimo.

Quanto às políticas e procedimentos estabelecidos pela entidade em termos de controles e a implantação destas políticas e procedimentos, a avaliação geral foi boa. Contudo, alguns itens necessitam de melhorias, como o controle de entrada e saída de estranhos, a qualidade das rotações de setor e de responsabilidades entre os funcionários, segregação de funções entre a contabilização e as operações na entidade, segregação de funções entre retirada de materiais e sua utilização na entidade e os manuais de procedimentos para as áreas. Outros itens que foram apontados e que merecem melhorias é a pontualidade do fluxo de informações em relação ao nível de mudança nos ambientes internos e externos e a forma de comunicação da informação aos interessados.

De modo geral, os controles internos são parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, cuja estrutura integrada abrange o controle interno (COSO, 2007), neste sentido, percebe-se por meio da análise realizada a importância do alinhamento entre os objetivos das organizações e a forma como os procedimentos internos são percebidos. O Método COSO ERM torna-se um instrumento de apoio e suporte ao acompanhamento dos controles internos, visando assegurar credibilidade e o monitoramento dos riscos inerentes aos procedimentos internos, torna-se uma possibilidade para a implementação de melhorias contínuas.

A Tabela 10 apresenta a estatística descritiva consolidada dos oito componentes do COSO considerados nesta investigação.

Tabela 10 - Estatística descritiva consolidada dos oito componentes do COSO

Variáveis	Média	Desvio padrão	Média sobre máximo	Desvio sobre média	Escala teórica		Escala real	
					Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
Ambiente interno	59,6667	7,3647	70%	12%	17	85	32	83
Fixação de objetivos	13,2000	3,9857	66%	30%	4	20	6	20
Identificação de eventos	7,8667	4,0154	52%	51%	3	15	3	14
Avaliação de riscos	13,9333	3,0814	70%	22%	4	20	8	20
Resposta ao risco	9,1333	2,5033	61%	27%	3	15	6	14
Atividades de controle	73,7333	22,8738	59%	31%	25	125	37	119
Informações e Comunicações	21,4667	5,2490	54%	24%	8	40	12	36
Monitoramento	14,7333	7,0758	49%	48%	6	30	9	25

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se observar que nos oito componentes analisados, a média dos escores está mais próxima da escala teórica máxima do que da escala teórica mínima. Os componentes com maior percentual médio em relação à escala teórica máxima são os de avaliação do ambiente interno e de avaliação de riscos, com 70% da pontuação possível. Já a avaliação do monitoramento é o componente que apresenta a menor relação em comparação com a escala teórica máxima, com 49% da pontuação possível.

Quanto ao desvio padrão, que demonstra a variabilidade dos valores em

torno da média, nota-se que a maior variação percentual é constatada na avaliação de identificação de eventos (51%) e a menor variação na avaliação do ambiente interno (12%). Ou seja, dentre os entrevistados, a maior dispersão de respostas foi verificada no componente de avaliação de identificação de eventos e maior homogeneidade das respostas foi constatada na avaliação do ambiente interno.

Os resultados indicam que a instituição de ensino investigada deve considerar a prioridade na implementação de melhorias nos controles relativos à avaliação do monitoramento, que apresentou o menor desempenho e elevada dispersão nas respostas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O gerenciamento de riscos e a utilização de práticas de controles internos se mostram instrumentos importantes para a boa gestão, principalmente no que tange ao conhecimento das forças, fraquezas, ameaças e oportunidades da entidade, a fim de poder definir estratégias de atuação mais consistentes com as características organizacionais.

Por meio da aplicação dos questionários em uma universidade comunitária, foi possível observar a percepção dos gestores quanto ao ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informações e comunicações, e monitoramento, itens estes correspondentes aos oito componentes do gerenciamento de riscos corporativos.

O estudo demonstra que na percepção dos gestores pesquisados a entidade possui bons controles na maioria dos itens pesquisados, porém pode melhorar em diversos aspectos, sendo os mais relevantes nas áreas de gestão de pessoas, com melhorias na política de contratação, alocação e realocação de pessoal; na fixação de objetivos, como planejamento da entidade e da adequação dos objetivos; na identificação de eventos, com foco nas estratégias formuladas pela entidade para identificar em toda a organização eventos em potencial; nas informações e comunicações, com melhorias nos processos de identificação e coleta de informações relevantes pela entidade e na pontualidade da comunicação das informações relevantes aos interessados.

Outros itens que foram apontados e que merecem melhoria é a pontualidade do fluxo de informações em relação ao nível de mudança nos ambientes internos e externos e a forma de comunicação da informação aos interessados. Desta forma, os aspectos do Modelo COSO ERM podem auxiliar na gestão dos controles internos em uma universidade comunitária, sendo que a metodologia demonstra-se útil e eficiente para obtenção de um diagnóstico da entidade e para servir de fonte de informação para a gestão, especialmente na qualificação de melhorias contínuas relacionadas aos controles internos.

Portanto, os princípios do modelo COSO ERM podem também ser utilizados nas instituições de ensino superior, na perspectiva do gerenciamento dos riscos e para que a administração possua mais informações para a tomada de decisões e melhorias na gestão, bem como, para dar suporte ao acompanhamento dos controles internos e assegurar credibilidade na implementação de melhorias contínuas relacionadas aos controles internos.

Considerando-se que a análise e as conclusões ficaram restritas às considerações dos respondentes da pesquisa que ocupam cargos de gestão, ressalta-se a importância de novas pesquisas visando agregar outros gestores e também demais colaboradores.

Como sugestão para novas pesquisas, recomenda-se a adoção do Método Coso ERM em outras IES, bem como, a verificação de outros procedimentos relacionados ao alinhamento das estratégias organizacionais e as práticas em cada departamento. Sugere-se, ainda, a análise do alinhamento dos procedimentos internos e as estratégias

financeiras das IES.

De modo geral, os resultados da pesquisa evidenciam que o modelo COSO ERM, torna-se uma estrutura integrada para qualificar os procedimentos de controles internos, fornecendo aos gestores a percepção de melhorias internas de controle, para assegurar o controle e a gestão dos riscos corporativos.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRAGA, R. O CRM no setor educacional. **Ensino superior**. São Paulo, v. 6, n. 69, p. 44-46, 2004.

CARVALHO, M. H. Reengenharia comportamental aplicada as Instituições de Ensino Superior. In: FINGER, A. P. (Org.). **Gestão de universidades**: novas abordagens. Curitiba: Champagnat, 1997.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **COSO gerenciamento de riscos corporativos - estrutura integrada**. 2007. Disponível em: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf . Acesso em: 05 dez. 2012.

COOK, B. **1 Objectives COSO ERM Framework**. Finance Learning Academy, 2012. Disponível em: <http://www.financelearningacademy.com/riskmanagement.html> . Acesso em: 22 jan. 2013.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

GUIMARÃES, I. C. **Uma pesquisa de campo sobre a contribuição da controladoria à gestão de riscos nas empresas não-financeiras de capital aberto da cidade de São Paulo**. 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2006.

MAINARDES, E. W; MIRANDA, C. S; CORREIA, C. H. A gestão estratégica de Instituições de Ensino Superior: Um estudo multicaso. **CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v.9, n. 1, 2011.

NEVES, R.; BOYA, V. L. A. Características do controle interno com base na estrutura COSO: um estudo de caso. **Argumentandum Revista Eletrônica das Faculdades Sudamérica**, v. 2, 2010.

O'REILLY-ALLEN, M.; MAWN, L. Building effective risk management; Internal audit should be a key player in the process. **Accounting Today**, v. 25, n. 11, 2011.

PERARDT, S. Gestão de controles internos baseado na modelo COSO ERM: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior Pública. In: V SEMINÁRIO UFPE DE

CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2011, Recife. **Anais...** Recife: UFPE, 2011. CD-ROM.

QUEIROZ, F.C.B.P.; QUEIROZ, J.V.; HÉKIS, H. R. Gestão estratégica e financeira das instituições de ensino superior: Um estudo de caso. **IJIE – Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, v. 3. n. 1, p. 98-117, 2011.

RĂVAȘ, B. The Role of the Internal Audit in the Tourism Unit's Risk Management Process. **Economics**, v. 1, n. 11, 2011, p. 215-222.

RIVERO, J. L. A.; LÓPES, J.G. El proceso de planificación estratégica en los Universidades. Desencuentros y retos para el mejoramiento de su calidad. **Revista GUAL**, v. 5, n. 2, p. 72-97, 2012.

RODRIGUES, C. M. C. **Proposta de avaliação integrada ao planejamento anual: um modelo para as UCG's**. Tese de Doutorado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Porto Alegre – RS, 2003.

SANTOS, L.; BRONNEMANN, M. C. Desafios da gestão em instituições de ensino superior: Um estudo de caso a partir da percepção de diretores de centros de uma IES pública do sul do Brasil. **Revista GUAL**, v. 6. n. 1, p. 01-21, 2013.

SILVA, R. **Balanced scorecard – BSC: gestão de ensino superior, gestão profissionalizada e qualidade de ensino para instituições de ensino superior privado**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

ZANETTE, M. A.; ALBERTON, L.; NASCIMENTO, C.; SOUZA, J. V. Gestão do Ambiente Interno Cooperativista: Um estudo baseado na Modelo COSO. In: 2º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2008, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2008.

Artigo recebido em: Outubro/2013

Aceito em: Junho/2014