



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO SUPERIOR DE BACHARELADO EM GESTÃO PÚBLICA

GABRIELE BERNARDELLI DE MATOS

CONTROLE INTERNO: Uma Análise da Percepção da Central de Compras do Estado da Paraíba segundo o *Framework* COSO.

JOÃO PESSOA

2021

GABRIELE BERNARDELLI DE MATOS

CONTROLE INTERNO: Uma Análise da Percepção da Central de Compras do Estado da Paraíba segundo o *Framework* COSO.

Monografia desenvolvida como Trabalho de Conclusão de Curso de graduação apresentada à Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Gestão Pública.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Daniella de Oliveira Pereira da Silva

JOÃO PESSOA

2021

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M433c Matos, Gabriele Bernardelli de.

Controle interno: uma análise da percepção da Central de Compras do Estado da Paraíba segundo o Framework COSO / Gabriele Bernardelli de Matos. - João Pessoa, 2021.

61 f. : il.

Orientação: Maria Daniella de Oliveira Pereira da Silva.

Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Controle interno. 2. COSO. 3. Central de compras. I. Silva, Maria Daniella de Oliveira Pereira da. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 35(02)

GABRIELE BERNARDELLI DE MATOS

CONTROLE INTERNO: Uma Análise da Percepção da Central de Compras do Estado da Paraíba segundo o *Framework* COSO.

Monografia desenvolvida como Trabalho de Conclusão de Curso de graduação apresentada à Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Gestão Pública.

Aprovado em: 28 de junho de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Maria Daniella de Oliveira Pereira da Silva

Profa. Dra. Maria Daniella de Oliveira Pereira da Silva

DGP/ CCSA/ UFPB

Orientadora

Fernando José Vieira Torres

Prof. Me. Fernando José Vieira Torres

Departamento/ Instituição

DGP/ CCSA/ UFPB

Examinador interno

Karla Katiuscia Nobrega de Almeida

Profa. Dra. Karla Katiuscia Nobrega de Almeida

DFC/CCSA/UFPB

Examinadora externa

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo identificar a percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM. Os sistemas de controle interno em órgãos públicos são instrumentos fundamentais para garantir maior segurança aos processos organizacionais, todavia é preciso avançar sobre o entendimento da percepção da gestão pública acerca dos seus controles internos. Dessa forma, a pesquisa se caracterizou em um estudo de caso ao analisar a Central de Compras do Estado da Paraíba, por meio da aplicação de um questionário, assim como também pela realização de uma entrevista semiestruturada aos servidores operacionais e da alta administração deste departamento. Os resultados demonstraram que as práticas de controle interno realizadas na Central de Compras em sua maioria estão em sintonia com o modelo COSO ERM, conforme a percepção dos grupos analisados os maiores níveis de aderência se concentraram nos componentes de estratégia e definição de objetivos e revisão e ainda a partir dos resultados puderam-se notar divergências acerca do componente de performance. A presente pesquisa contribuiu para o levantamento da discussão sobre controle interno no âmbito público local, assim como possibilitou identificar a percepção dos servidores da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto aos níveis de aderência de suas práticas de controle interno segundo modelo COSO ERM e assim por meio dos resultados encontrados pensar alternativas para adoção de novas estruturas organizacionais visando fortalecer a segurança aos processos de compras públicas.

Palavras-Chave: controle Interno; COSO; central de compras.

ABSTRACT

The present work aimed to identify the perception of the servers and the board of the Purchasing Center of the State of Paraíba regarding the level of adherence to the internal control components of the COSO ERM framework. The internal control systems in public bodies are fundamental instruments to guarantee greater security to organizational processes, however, it is necessary to advance in understanding the perception of public management regarding its internal controls. Thus, the research was characterized in a case study by analyzing the Purchasing Center of the State of Paraíba, through the application of a questionnaire, as well as by conducting a semi-structured interview with operational staff and senior management of this department. The results showed that the internal control practices carried out in the Purchasing Center are mostly in line with the COSO ERM model, as the perception of the analyzed groups, the highest levels of adherence were concentrated in the components of strategy and definition of objectives and review and even from the results it was possible to notice divergences about the performance component. This research contributed to the survey of the discussion on internal control in the local public sphere, as well as it made it possible to identify the perception of the employees of the Purchasing Center of the State of Paraíba regarding the levels of adherence of their internal control practices according to the COSO ERM model and so through the results found, think of alternatives for the adoption of new organizational structures in order to strengthen the security of public procurement processes.

Key words: internal control; COSO; central of purchases.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - COSO I (1992).....	13
Figura 2- COSO II.....	14
Figura 3 - COSO ERM.....	15
Figura 4 – Organograma do Governo do Estado da Paraíba.....	28
Figura 5 – Organograma da Central de Compras do Estado da Paraíba.....	30

LISTA DE QUADROS E TABELAS

QUADROS

Quadro 1 - Resumo dos componentes do COSO II	14
Quadro 2 - Componentes e Princípios do COSO ERM	16
Quadro 3 - Fases do Pregão.....	18
Quadro 5 - Níveis de Aderência aos Componentes do COSO ERM	25
Quadro 6 - Níveis de Aderência em Ambas as Percepções	38

TABELAS

Tabela 1 – Número de Questionários e Respostas.....	24
Tabela 2 - Governança e Cultura	31
Tabela 3 - Estratégia e Definição de Objetivos	34
Tabela 4 - Performance.....	35
Tabela 5 - Revisão	36
Tabela 6 - Informação, Comunicação e Divulgação.....	37

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REVISÃO DA LITERATURA	11
2.1 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	11
2.2 <i>COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY</i> <i>COMMISSION – COSO</i>	12
2.3 COMPRAS PÚBLICAS	17
2.4 ESTUDOS ANTERIORES	19
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	22
3.1 TIPOLOGIA	22
3.2 DELIMITAÇÃO	22
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	23
4 INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	27
4.1 CENTRAL DE COMPRAS DO GOVERNO DA PARAÍBA.....	27
4.1.1 Percepção da Central de Compras sobre o Controle Interno	31
4.1.2 Síntese do Nível de Controle Interno	38
5 CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS	43
APÊNDICE A – Questionário “A percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do <i>framework</i> COSO ERM”	47
APÊNDICE B – Roteiro da Entrevista Semiestruturada com a Diretoria Executiva.....	56
APÊNDICE C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.....	59

1 INTRODUÇÃO

Fraudes e escândalos de corrupção podem instaurar desafios para a administração pública. Para que exista um gerenciamento eficiente dos recursos públicos os gestores precisam ser treinados de forma que se enquadrem a um regime de incentivo a promoção do atendimento aos atos normativos, essa promoção então é percebida pelo fortalecimento do uso de instrumentos que promovam a transparência e *accountability* na gestão pública (BEUREN; MACÊDO, 2014).

Desse modo, surgem os *frameworks* de controle interno que consistem em estruturas conceituais de controle que propõem metodologias para que os sistemas de gestão de risco se tornem mais eficazes. Os *frameworks* têm sido adotados na gestão pública, pois, segundo Fernandes et al. (2017) o Estado brasileiro está passando por um processo incremental de implementação de um novo modelo de gestão proposto na Reforma Gerencial o qual utiliza, junto a administração pública, conceitos derivados da iniciativa privada.

Em específico, entre as entidades que trabalham na elaboração de modelos de avaliação, destaca-se o *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). O COSO foi criado depois de diversos escândalos corporativos nos Estados Unidos, esses escândalos deram origem a Lei Sarbanes-Oxley de 2002 que instituiu requisitos de governança para serem adotados pelas instituições, entre esses requisitos estava a adoção de sistemas de controle interno adequados.

Apesar da Lei Sarbanes-Oxley não definir qual modelo, ou referência de controle, deve ser adotado, segundo Dantas et al. (2010), o COSO tem sido durante anos a escolha e prática que prevalece entre as organizações públicas e privadas o que é consequência da sua capacidade de flexibilização organizacional.

As compras públicas, segundo Cabral et al (2015), se caracterizam em um dos processos mais regulados no Brasil. Como compra pública se configura toda e qualquer aquisição de um bem, ou a prestação de um serviço contratado pela administração pública. Em âmbito Federal o processo de compra é regido pela Lei nº 8.666/93, conhecida como a Lei de Licitações, sendo essa a Lei que dispõe sobre os procedimentos e modalidades a serem adotadas.

Úbed, Alsua e Carrasco (2015) explicam que as compras públicas atuam como ferramenta essencial para o desenvolvimento e a melhoria das organizações públicas. Todavia, os fluxos de processos de compras públicas estão constantemente expostos a possíveis falhas, podendo essas ser de caráter processual, de caráter legal ou financeiro. Apesar dessa constatação, ainda são poucos os dados e informações consistentes sobre a operacionalização

de fatores de governança e gestão de riscos ligados aos processos de aquisições públicas (TERRA, 2016).

O presente estudo foi motivado pela necessidade de compreender e identificar a percepção dos níveis de controle interno que permeiam os processos de compras públicas desenvolvidos pela Central de Compras do Estado da Paraíba. Estudos anteriores encontrados em busca bibliográfica são em sua maioria desenvolvidos em âmbito Federal (MENEZES et al. 2015, WANDERLEY et al. 2015), deixando assim uma lacuna quanto a estudos sobre controle interno realizados em âmbito local.

Pensando na esfera local, a Central de Compras do Estado é um instrumento economicamente importante para o Governo da Paraíba, que ocupa o segundo lugar entre os estados do nordeste no ranking Escala Brasil Transparente, que avalia os dados de transparência ativa e passiva dos estados, segundo dados coletados pela Controladoria Geral da União no ano de 2020.

Uma vez que a Central de Compras é o órgão centralizador dos processos licitatórios do Estado da Paraíba e assim as atividades desempenhadas em seu ambiente movimentam grande volume de recursos públicos, são necessários níveis robustos de controles internos para auxiliar na gestão de riscos e na garantia do patrimônio público.

Com isso a presente pesquisa teve como objetivo geral identificar a percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM e como objetivo específico comparar a percepção do nível operacional e da alta administração quanto as suas divergências sobre os componentes de controle interno do COSO ERM, buscando responder a seguinte problemática: **Qual a percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM?**

Optou-se pela utilização do *framework* de avaliação COSO ERM, sendo este a versão mais recente dos modelos elaborados pelo COSO, pelo mesmo apresentar diferenciais na sua abordagem de interpretação dos riscos, na definição de objetivos e no estabelecimento de definições básicas de componentes para todos os níveis da organização, assim como por este se mostrar um modelo flexível e possuir reconhecimento de importantes organizações públicas, como o Tribunal de Contas da União (TCU) (COSO, 2017).

Dessa forma, o presente trabalho encontra-se à frente dos estudos anteriores, especificamente para os processos de compras públicas, pensando no fortalecimento dos sistemas de controle interno, das estruturas de governança, na gestão de riscos e no

fortalecimento de uma cultura de *accountability* em âmbito local, especificamente no Estado da Paraíba.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Um grande marco na administração pública brasileira consiste na implementação do gerencialismo na gestão pública que foi marcada pela adoção dos valores de eficiência e na qualidade da prestação de serviços públicos, abrindo espaço para uma maior participação dos indivíduos e das organizações da sociedade civil na reconstrução do Estado.

Segundo Sano (2003) a melhoria do Estado, integrada a nova gestão pública, necessitou de mecanismos essenciais para que fosse desenvolvida uma administração voltada para os resultados, com objetivos e metas definidas. Alguns desses instrumentos possibilitariam uma maior transparência dos órgãos públicas para os cidadãos, assim como proporcionaram o surgimento de novos conceitos como *accountability* e gestão de riscos.

As mudanças ocorridas nesse período de alteração do modo de gestão do Estado se concentravam nos processos buscando evitar abusos de seus agentes públicos o que teve como consequência a criação dos sistemas de controle interno (CASTRO, 2014).

O foco no controle interno dentro do Brasil teve início com a publicação do Código de Contabilidade da União no ano de 1992, em que foi estabelecida a atuação do controle sob a perspectiva de observar e validar as informações quanto a sua legalidade e formalidade, assim como atender aos órgãos de fiscalização (CALIXTO; VELÁZQUES, 2005).

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o controle interno é um conjunto de recursos, métodos e procedimentos adotados por uma entidade do setor público, tendo como finalidade contribuir para uma maior eficiência operacional. Dessa forma, o controle interno tem assumido papel importante dentro das organizações públicas e privadas, motivando o surgimento de diversos estudos (BRASIL, 2008).

O controle é uma atividade inerente ao Estado, na Constituição Federal de 1988 o controle possui destaque no artigo 74, o qual dispõe sobre os sistemas de controle interno e suas finalidades. Enquanto a Lei nº 4.320/64, biparte o controle na administração pública em dois polos de atuação, sendo o controle interno exercido por cada poder e o controle externo que sendo exercido pelo Poder Legislativo.

O sistema de controle interno é realizado em várias perspectivas, assim a responsabilidade pela sua manutenção é de todos que integram a organização. Na execução do

sistema de controle interno é necessário se atentar as orientações e normativas técnicas voltadas a verificação da legalidade dos atos e ao comportamento dos agentes, sejam eles de qualquer cargo ou função (CASTRO, 2014).

Diversos são os benefícios advindos de um sistema de controle interno sendo utilizado como ferramenta de garantia de eficiência de processos: i) alocação de recursos, ii) redução de fraudes, iii) desperdícios e iv) prevenção de riscos, procurando assim cumprir a missão do órgão público e sendo instrumento de tomada de decisão pelo gestor (JÚNIOR, 2018).

De acordo com Carvalho Neto e Papariello (2012) o controle interno deve ser realizado de forma contínua, sendo necessário comprometimento de toda a instituição por meio de uma estrutura eficaz com regras bem definidas e um quadro pessoal comprometido.

Com intuito de estabelecer estruturas padronizadas surgem então os modelos de avaliação de controle interno. Os modelos de avaliação de controle interno propostos pelo *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) são modelos que uniformizam as definições sobre o controle interno, definindo de forma integrada princípios, componentes, objetivos e objetos. Os modelos elaborados pelo COSO configuram-se como adequados para avaliar os controles internos, na medida em que este se configura em um modelo flexível capaz de entender o controle interno como um processo conduzido pela alta administração de forma a garantir uma execução eficiente das concretizações dos objetivos, levando em conta as variáveis que permeiam todo fluxo dos processos (COSO, 2013).

2.2 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO

Em 1985 foi criada nos Estados Unidos, em uma iniciativa independente, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, composta por diversos representantes da indústria, empresas de investimento e contabilidade, uma entidade sem fins lucrativos como objetivo de ajudar as organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno.

A *Treadway Commission* deu origem ao *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, mais conhecido como Comitê das Organizações Patrocinadoras - COSO, com a intenção de promover *frameworks*, ou seja, modelos que desenvolvessem referenciais comuns sobre controle interno. O COSO publicou critérios práticos,

internacionalmente reconhecidos, para a padronização dos sistemas de controle interno e a verificação da sua efetividade.

O primeiro *framework* apresentado pelo COSO em 1992 foi denominado de *Internal Control – Integrated Framework*, popularmente conhecido como COSO I. O COSO I, conforme representação na figura 1 apresenta três dimensões (representadas pelas faces do cubo), que são: i) os tipos de objetivos; ii) os níveis da estrutura organizacional e iii) seus componentes, este modelo foi o responsável por chamar atenção para necessidade de os sistemas de controle interno oferecerem proteção a organização acerca dos riscos.

Figura 1 - COSO I (1992)



Fonte: COSO (2013).

A metodologia proposta pelo *framework* COSO – *Integrated* busca alinhar os objetivos da organização para que sejam desenvolvidos de forma eficiente e eficaz sistemas de controle interno que possibilitem implementar uma gestão de riscos integrada, além de aumentar as chances da organização de alcançar seus objetivos (COSO 2013).

O primeiro *framework* desenvolvido pelo COSO, em uma nova versão, foi publicada em 2004 intitulado modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), popularmente conhecida como COSO II (Figura 2). O COSO II buscou amplificar o alcance dos controles internos, buscando dar um enfoque no gerenciamento de riscos incorporados aos componentes já existentes do COSO I.

Figura 2- COSO II

Fonte: COSO (2017).

O COSO II, diferente do COSO I, teve o componente análise de riscos substituído e complementado por outros três, conforme exposto no quadro 1, demonstrando sua preocupação em trazer maiores garantias quanto ao controle interno voltado para a gestão de riscos.

Quadro 1 - Resumo dos componentes do COSO II

(continua)

Componente	Resumo
Ambiente Interno	O ambiente interno está diretamente relacionado as questões éticas, aos valores e as formas de conduta, também engloba as políticas de recursos humanos e a estrutura da organização em geral. É a base para todos os demais componentes.
Fixação de Objetivos	A organização visando estabelecer mecanismos de controle interno deve fixar e alinhar seus objetivos a sua missão e visão para que assim seja facilitada a identificação dos riscos que permeiam os processos desempenhados pela mesma.
Identificação de Eventos	Os eventos devem ser identificados de modo a classificar riscos os quais possam prejudicar os objetivos da organização e possíveis oportunidades que possam facilitar os processos.
Avaliação de Riscos	Consiste na identificação e análise de riscos internos e externos que são relevantes aos objetivos e metas da organização.

Quadro 2 - Resumo dos componentes do COSO II

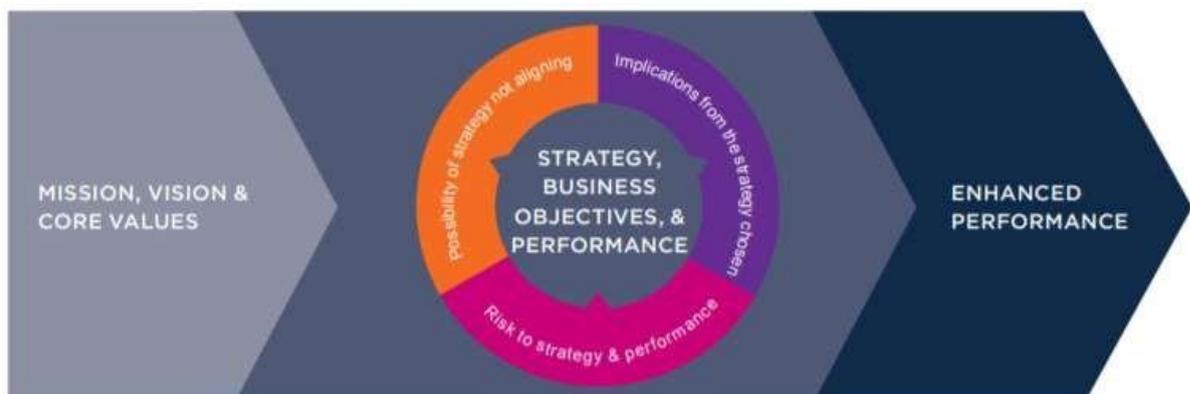
(conclusão)

Componente	Resumo
Resposta ao Risco	A organização cria medidas para considerar os riscos de acordo com o nível de risco definido e a partir disso desenvolve ações de resposta.
Atividades de Controle	São as políticas e procedimentos que direcionam os planos da organização.
Informações e Comunicações	Consiste na produção de relatórios informativos operacionais, financeiros e na prestação de conta.
Atividades de Monitoramento	São todas as atividades de regulação e supervisão. Tem como objetivo monitorar as operações e reportá-las ao responsável.

Fonte: Adaptado de COSO (2013).

Em 2017 uma nova versão do COSO foi lançada, intitulada *COSO ERM – Integrating with Strategy and Performance*, destacando a importância de considerar os riscos no processo e no estabelecimento das estratégias visando melhorar a performance dos controles internos. Esse modelo, conforme apresentado na figura 3, difere dos demais, pois, essa nova versão apresenta conceitos contemporâneos no desenvolvimento da aplicação da gestão de riscos voltados a corporações, apresentando ainda princípios organizados em 5 componentes conforme apresentado no quadro 2.

Figura 3- COSO ERM.



Fonte: COSO (2017).

Quadro 3 - Componentes e Princípios do COSO ERM.

Componente	Princípios	Resumo
Governança e Cultura	1. Fiscalização e supervisão dos riscos 2. Estabelecimento de estruturas operacionais 3. Cultura desejável 4. Comprometimento com os valores organizacionais 5. Atrair, desenvolver e reter pessoas	A governança e a cultura estabelecem as estruturas da organização, fortalecendo e estabelecendo responsabilidades para cada um dos componentes organizacionais. Além disso, definem os valores a serem adotados e os comportamentos desejáveis no ambiente organizacional.
Estratégia e Definição de Objetivos	6. Análise do contexto organizacional 7. Apetite aos riscos 8. Alternativas de estratégia 9. Objetivos da organização	A estratégia e a definição de objetivos buscam alinhar o apetite ao risco com os objetivos organizacionais e colocar as estratégias em prática para identificar, avaliar e responder aos riscos.
Performance	10. Identificação dos riscos 11. Avaliação da severidade dos riscos 12. Priorização dos riscos 13. Implementação de resposta aos riscos 14. Desenvolvimento de um portfólio	A performance está relacionada a classificação dos riscos identificados e o desenvolvimento de respostas rápidas a esses.
Revisão	15. Avaliação de mudanças 16. Revisão de riscos 17. Aperfeiçoamento da gestão de riscos	A partir da revisão a organização considera suas ações e avalia a necessidade de mudanças para aperfeiçoar a gestão de riscos.
Informação, Divulgação e Comunicação	18. Sistemas de informação 19. Informações sobre risco 20. Comunicação de risco	O processo de gerenciamento de riscos requer um processo contínuo de coleta e divulgação de informações, em âmbito interno e externo a organização.

Fonte: Adaptado de COSO (2017).

Apesar das modificações dos modelos COSO, suas estruturas não se substituem e sim se complementam, a evolução dessas estruturas demonstra sua flexibilidade de adaptação aos contextos nas quais foram criadas. O COSO I tem seu foco na avaliação dos controles internos, o COSO II dá ênfase a gestão de riscos e o COSO ERM traz a integração de novos conceitos de estratégia e performance nas gestões.

Em contexto com os processos de compras públicas, a busca por inovação na prestação desses serviços, visando ganhar mais celeridade e economicidade nos processos, fizeram com que os mecanismos de controle se modificassem com o tempo para acompanhar as necessidades dos órgãos públicos quanto a integração da tecnologia em seus procedimentos, pensando na estruturação de gestões preventivas.

2.3 COMPRAS PÚBLICAS

As compras públicas se configuram como uma atividade administrativa que tem por função a gestão de suprimentos do poder público. Segundo Thai (2001) as compras públicas fazem parte das quatro maiores atividades econômicas governamentais. As atividades econômicas governamentais estão diretamente ligadas a disponibilização e a manutenção dos organismos que viabilizam os processos e políticas públicas, os processos de compras públicas como parte dessas atividades são instrumentos essenciais para atingir os objetivos dos governos.

O processo de compra está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, que dispõe sobre a obrigatoriedade de a administração pública contratar por meio de processos licitatórios. Os processos licitatórios consistem em procedimentos administrativos anteriores a compra e são instituídos pela Lei nº 8.666/93.

A Lei nº 8.666/93, institui os fatores que devem ser observados nos processos de compras públicas, sendo esses a observância de alguns princípios constitucionais. Segundo Matias-Pereira (2010) a Lei de Licitações surge para diminuir o excesso do poder discricionário a fim de reduzir práticas fraudulentas.

Além das disposições gerais a Lei nº 8.666/93 também institui as modalidades as quais podem ser utilizadas para efetuar o processo de compra e quais são as suas especificidades, sendo estas: concorrência, tomada de preços, convite, leilão e concurso. Segundo Soares (2020) a modalidade de compra pública mais utilizada na contemporaneidade é o Pregão sendo esse instituído pela Lei nº 10.520 de 31 de maio de 2002.

O Pregão pode ser realizado em sua forma presencial ou eletrônica e é destinado a aquisição de bens e serviços comuns. A modalidade Pregão possui duas fases caracterizadas em: i) fase interna e ii) fase externa, conforme o quadro 3 (SOARES, 2020).

Quadro 4- Fases do Pregão

Interna
Solicitação de abertura de processo de compra, declarando a necessidade do bem ou serviço desejado.
Elaboração do termo de referência, documento que deve dimensionar a proposta do órgão para aquisição do bem ou serviço, contendo objeto do processo, especificações, exigências, qualificação técnica entre outros.
Aprovação do termo de referência pelo Ordenador de Despesa do órgão solicitante.
Justificativa de aquisição e quantidade, devendo em seu texto expor a necessidade da aquisição e a quantidade que se deseja adquirir do bem ou serviço.
Realização de Pesquisa de Preço, visando obter o preço médio e mínimo para aquisição.
Elaboração de edital obedecendo os critérios do Pregão
Designação de equipe de licitação (pregoeiro e apoios).
Externa
Publicação na imprensa oficial de documento de convocação de interessados.
Acolhimento de manifestações de dúvidas e impugnações aos documentos publicados.
Abertura do certame licitatório.
Análise e julgamento das propostas.
Fase de lances e disputas de preços.
Análise de habilitação do melhor classificado no certame.
Interposição de recursos.
Adjudicação do pregoeiro responsável.
Avaliação do controle interno da entidade pública.
Homologação pela autoridade competente da entidade pública.
Ata de Registro de Preços para processos exclusivamente feitos pelo Sistema de Registro de Preços.
Elaboração do contrato e assinatura desses.
Publicação oficial do extrato.
Encaminhamento ao órgão de controle externo competente.

Fonte: Adaptado de Soares (2020), p.73.

A fase interna trata da instrução processual inicial no qual serão recebidos e analisados os documentos complementares de licitação, já a fase externa refere-se à execução dos atos, ou seja, nessa fase é divulgado o certame, o acesso a documentação disponível e assim são

considerados possíveis recursos visando a homologação ou o fracasso do processo, conforme dispõe a Lei nº 8.666/93.

Na fase interna é possível identificar os mecanismos de controle interno na conferência dos documentos complementares de abertura da licitação buscando verificar se estes estão de acordo com o que determinam as normativas de acordo com o Estado ou Município. Na fase externa o controle interno está presente na fase de avaliação da documentação de habilitação das empresas interessadas e na homologação do processo.

Santos (2004) explana que a gestão de compras representa uma área de atuação governamental. Nisso por se tratar de um processo complexo, regido por normas e regulamentações e por apresentar significativa importância econômica, é necessário que estes apresentem estruturas de controle interno como prevenção da possível exposição a riscos organizacionais.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Menezes, Libonati e Neves (2015) analisando o grau de similaridade dos elementos do sistema de controle interno da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), com o modelo COSO II, por meio da aplicação de questionários aos servidores da universidade, constaram que os componentes da abordagem COSO, de maior similaridade com os elementos de controle interno da entidade são “ambiente de controle”, “fixação de objetivos” e “identificação de eventos”, respectivamente, apresentando entre 40% e 70% de presença nas respostas assertivas dos questionários. Enquanto os componentes “avaliação de riscos”, “resposta a riscos”, “atividades de controle”, “informação e comunicação” e “monitoramento”, respectivamente apresentando entre 33% e 38% de presença nas respostas assertivas dos questionários apresentam dissimilaridades. O estudo verificou ainda divergências conceituais entre os controles internos da Universidade e a estrutura de controle interno proposta pelo modelo COSO.

Wanderley et. al (2015) utilizou a análise dos conteúdos extraídos de pesquisas documentais e entrevistas semiestruturadas, para observar os níveis de harmonização teórica e prática do departamento de aquisição da Marinha do Brasil, com base no modelo COSO I. Os resultados apontaram que as diretrizes teóricas, ou seja, as normativas que definem o que deve ser desempenhado pelos servidores do departamento, se aproximaram superficialmente das bases conceituais do COSO, por meio especificamente dos componentes de “ambiente de controle” e “atividades de controle”. Porém, quanto a prática, notaram-se divergências dos

servidores com relação aos seus conhecimentos e habilidades, também se notou a adoção metas e objetivos inconsistentes pelo órgão, além de procedimentos de controle não pontuais. Com isso, os autores chegaram à constatação de que divergências como essas podem prejudicar a sustentabilidade de um sistema de controle interno dentro do órgão.

O estudo de caso proposto por Gattringer e Marinho (2018) a fim de medir o nível de operação do controle interno, segundo a metodologia COSO I, nos Municípios de Santa Catarina, demonstrou que a escolaridade, o tempo de serviço no órgão e na função impactam a eficiência do controle interno nos municípios. Observou-se ainda que os cinco componentes do COSO são preservados satisfatoriamente pelos municípios, a pesquisa revelou a necessidade do aprimoramento dos componentes “ambiente de controle” e “informação e comunicação”. Foi evidenciado que apesar da pequena diferença entre a adaptação aos componentes do COSO, os sistemas de controles internos contribuem efetivamente para a eficiência operacional dos municípios catarinenses.

A pesquisa de Sousa, Souto e Nicolau (2017) buscando identificar como as organizações públicas e privadas implementam o conceito, as dimensões de controle interno e os desafios, baseados no modelo COSO I, por meio da análise de conteúdo extraída de um teste *Mann-Whitney*, tiveram resultados que apontaram que nos dois seguimentos, público e privado, existe uma tendência das organizações a não serem eficientes, nem eficazes nos seus sistemas de controle interno, tendo como maiores dificuldades de absorção e institucionalização os componentes de “gestão de risco”, “atividades de controle”, “ambiente de controle” e “sistemas de informações e comunicação”.

Braga et al. (2018) em um relato técnico sobre a aplicação do modelo COSO I como um referencial paradigmático para avaliação de contratos administrativos de uma entidade da administração pública do estado do Rio de Janeiro, verificou que a aplicação do modelo na gestão de contratos permitiu mapear lacunas e boas práticas, promovendo o aprimoramento dos processos, apontando soluções e favorecendo a melhoria da *accountability*.

Em um estudo sobre a percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno, baseado na metodologia COSO II, Soares e Junior (2019), por meio de dados levantados através de questionários baseados nos princípios do COSO, constataram que os componentes do modelo e seus princípios possuem nível de aderência médio no controle interno da autarquia, com exceção do princípio voltado para integridade e valores éticos que teve nível de aderência alto demonstrando assim quais são os princípios mais adotados pelo órgão.

Chagas et. al (2019) em um diagnóstico das estruturas de controle interno na Marinha do Brasil, utilizando a abordagem COSO I, percebeu pela análise de dados por meio de técnicas estatísticas que segundo as contribuições do COSO, os componentes que mais agregam dentro das organizações militares são o monitoramento, a avaliação de riscos e o ambiente de controle e que além disso, as organizações em geral demonstraram apresentar bons níveis de controle interno.

Os estudos sobre os níveis de controle interno mencionados, apesar de serem no âmbito público se restringem ao nível federal, considerando assim uma possível lacuna quanto a aderência a sistemas de controle interno em níveis estaduais e locais. Considerando a revisão dos estudos anteriores e a importância dos sistemas de controle interno para garantir a segurança aos processos desempenhados no âmbito público, o presente trabalho buscou preencher essa lacuna.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPOLOGIA

O presente trabalho está estruturado em um estudo de caso. Segundo Gil (2002), o estudo de caso se caracteriza pela possibilidade de que um, ou poucos objetos sejam estudados de maneira mais detalhada. Seu propósito foi identificar os níveis de percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM.

3.2 DELIMITAÇÃO

Com intuito de atingir os objetivos propostos, no tocante dos processos de compras públicas, foi escolhida a Central de Compras do Estado da Paraíba como ambiente de desenvolvimento da pesquisa, tendo em vista essa repartição ter sido instituída com propósito de centralizar os processos de aquisições públicas referentes aos órgãos do Poder Executivo do Estado da Paraíba.

A Central de Compras é composta por oito departamentos, caracterizando seis gerências, sendo estas: i) Gerência Executiva de Especificação e Padronização; ii) Gerência Executiva de Registro de Preço; iii) Gerência Executiva de Licitação; iv) Gerência Operacional de Cadastro de Fornecedores; v) Gerência Operacional de Especificações de Materiais e Equipamentos e vi) Gerência Operacional de Pesquisa de Preço, e mais dois setores, o Setor de Triagem e a Diretoria Executiva.

Isto posto, a seleção dos participantes da pesquisa foi feita visando obter respostas de pessoas com maior experiência em compras públicas e que estejam diretamente em contato com práticas de controle interno. Foi estipulado a partir do número de servidores, frequentando presencialmente a Central de Compras, uma vez que muitos servidores foram limitados pelo contexto de pandemia gerado pelo vírus da Covid-19, que duas pessoas por setor responderiam o questionário, uma sendo obrigatoriamente o gerente.

A pesquisa foi realizada com os servidores do âmbito operacional por meio da aplicação de questionários, nisso participaram ao todo treze pessoas que compõem o quadro ativo da Central de Compras. Enquanto para obter a percepção do âmbito do planejamento foi realizada entrevista com a diretora executiva da central de compras em exercício. A diretora executiva é

responsável pela condução do fluxo dos processos de compras, integrando-o por meio das gerências e setores.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A coleta de dados foi pensada levando em conta os cinco componentes do COSO ERM. Os dados foram coletados pelo *software Google Forms*, no endereço: <<https://forms.gle/jMYWMsLP5KfCmwaN7>>, conforme questionário estruturado (Apêndice A), contendo 27 questões dicotômicas, do tipo fechada, com opções de sim ou não e ainda um espaço aberto ao respondente para acrescentar comentários.

O questionário foi aplicado junto aos servidores para obter a percepção de um âmbito operacional quanto ao nível de controle interno presente na estruturação da Central de Compras, tendo como base nos componentes e os princípios do modelo COSO ERM.

Dessa forma, o questionário buscou adaptar os componentes da metodologia COSO ERM, sendo estes: i) governança e cultura (Q1 – Q10); ii) estratégia e definição de objetivos (Q11 – Q15); iii) performance (Q16 - Q21); iv) revisão (Q22 – Q24) e v) informação, divulgação e comunicação (Q25 – Q27), a práticas de controle interno buscando identificar o nível operacional do controle interno dentro dos ambientes.

Pensando na otimização dos dados estipulou-se o prazo de uma semana, do dia 26 de abril ao dia 30 de abril do ano de 2021, para que estes respondessem as questões e submetessem suas respostas, que se deram conforme a tabela 1.

Tabela 1– Número de Questionários e Respostas¹

Gerência/Setor	Nº de Questionários por Setor	Nº de Respostas por Setor
Diretoria Executiva	1	1
Gerência Executiva de Registro de Preço	2	1
Gerência Executiva de Especificação e Padronização	2	1
Gerência Executiva de Licitação	2	2
Gerência Operacional de Cadastro de Fornecedores	2	2
Gerência Operacional de Especificações de Materiais e Equipamentos	2	1
Gerência Operacional de Pesquisa de Preço	2	4
Setor de Triagem	1	1
Total	16	13

Fonte: Autor (2021).

Apesar da proposta da aplicação do questionário contemplar a resposta de dois servidores por setor, tanto a Diretoria Executiva, quanto o Setor de Triagem apresentam apenas um servidor efetivo disponível para responder o questionário. Foi registrada apenas uma resposta da Gerência Executiva de Registro de Preço, contudo a Gerência Operacional de Pesquisa de Preço disponibilizou o questionário para mais de dois servidores o que ocasionou mais respostas por parte desse setor, tal fato não compromete a coleta de dados, uma vez que essa é a gerência com maior número de servidores da Central de Compras.

Ainda como forma de coleta de dados optou-se pela realização de entrevista (Apêndice B), de forma presencial, com a diretora executiva em exercício da Central de Compras. A escolha do método de coleta diferente ao método utilizado para obter a percepção dos servidores foi pensando na posterior comparação das percepções. A cessão da diretora foi obtida e documentada a partir da assinatura de Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (Apêndice C).

A entrevista, semiestruturada, teve como objetivo, obter a percepção quanto ao nível de controle interno presente na estruturação da Central de Compras, dessa vez do ponto de vista de planejamento, ou seja do ponto de vista estratégico da alta administração da Central de

¹ Foi esperado um total de 16 (dezesesseis) respostas ao questionário, porém ao fim da pesquisa registrou-se o retorno de 13 (treze) dos questionários aplicados.

Compras. Para isso foram utilizadas as mesmas perguntas do questionário, porém em caráter discursivo, pensando em aproveitar a abertura da discussão.

Os dados coletados, referentes ao questionário, foram analisados por estatística descritiva no qual foram aproveitadas as bases quantitativas geradas pelo *software* do *Google Forms*, em percentuais, com intuito de sistematizar as respostas obtidas. As respostas que apresentaram maiores percentuais foram aquelas que demonstraram, segundo a percepção dos servidores um alto nível aderência, em relação à consolidação do componente ou princípio do COSO ERM, diferente das respostas com menores percentuais que revelaram um baixo nível aderência.

O questionário buscou definir o nível de aderência aos componentes de controle interno do COSO ERM pela percepção dos servidores e da diretora, por meio das escalas de avaliação das questões. Essas escalas foram pensadas com objetivo de obter respostas mais fiéis ao atual contexto da Central de Compras do estado, além disso foi disponibilizada opção do respondente ao invés de marcar alguma das alternativas, optar por um comentário, conforme quadro 5.

Quadro 5- Níveis de Aderência² aos Componentes do COSO ERM

Nível	Indicador
Inexistente	Nenhuma aderência aos componentes do COSO ERM
Parcial	Aderência parcial aos componentes do COSO ERM
Total	Aderência total aos componentes do COSO ERM

Fonte: Autor (2021).

No questionário foram disponibilizadas três opções de respostas contextualizadas as práticas, conforme os princípios e componentes do COSO, que em análise estabeleceriam um nível inexistente, caracterizando nenhuma aderência ao componente de controle interno do COSO ERM, um nível parcial, caracterizando aderência parcial ao componente ou um nível total, caracterizando aderência total ao componente.

A análise da entrevista deu-se utilizando o método de análise de conteúdo e descrição, tendo como base a proposta de estudo de Bardin (2006), no qual o processo de análise de conteúdo se enquadra em técnicas de análise de informações, com o propósito de obter indicadores que permitam a dedução de conhecimentos das mensagens.

² A aderência é uma determinação do questionário e da entrevista.

No conteúdo da entrevista foram considerados os componentes e princípios do COSO ERM argumentados nas questões respondidas, posteriormente o conteúdo foi revisado e descrito a fim de obter os níveis de controle interno, segundo a visão da diretora.

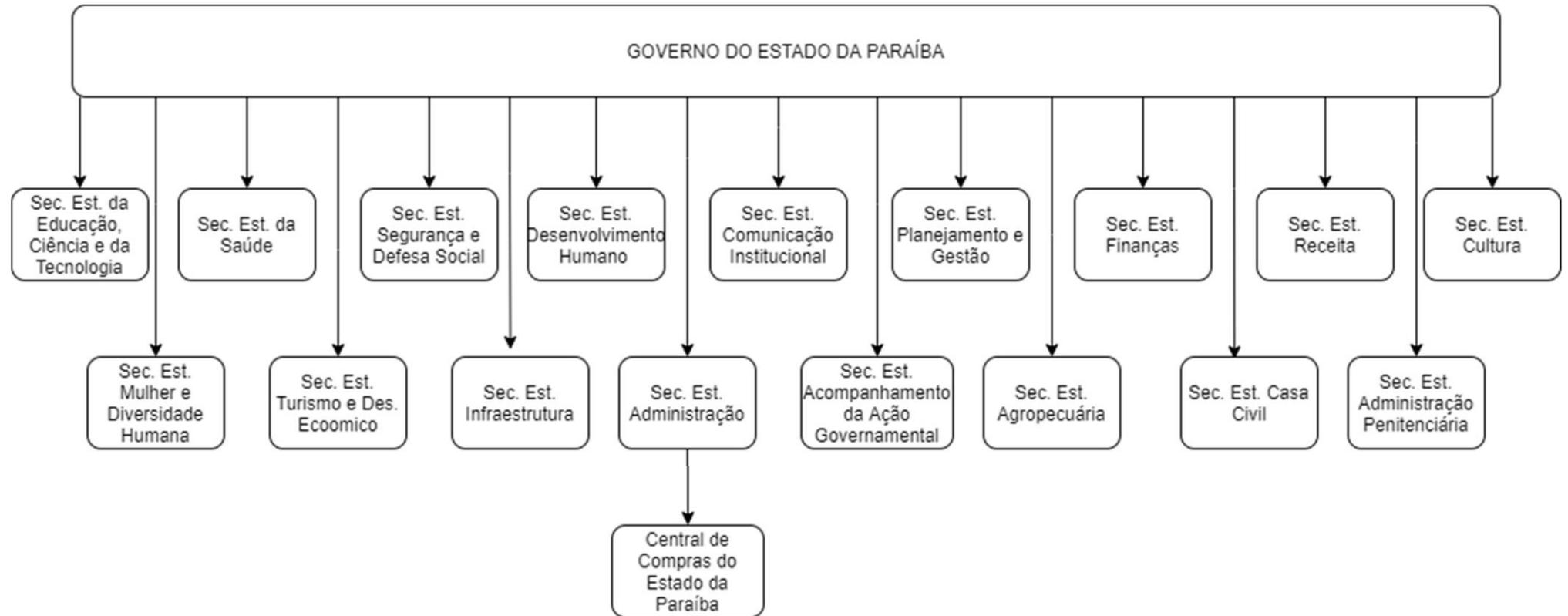
Como conclusão dos resultados os conteúdos obtidos na visão operacional, dos servidores, e na visão do planejamento, da diretora, foram comparados e sintetizados tendo como base o modelo COSO ERM, quanto a percepção comum da Central de Compras do Estado da Paraíba e seus níveis de aderência aos componentes de controle interno do COSO ERM.

4 INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 CENTRAL DE COMPRAS DO GOVERNO DA PARAÍBA

No âmbito do Poder Executivo do Estado da Paraíba, a Central de Compras do Governo da Paraíba foi implementada no ano de 2006 por meio do Decreto nº 27.010, de abril de 2006, com a função de comandar, coordenar e executar o controle e a orientação das atividades relacionadas as compras governamentais. A Central de Compras se caracteriza como um departamento integrado a Secretaria de Estado de Administração da Paraíba que é um órgão subordinado ao Governo da Paraíba, conforme a figura 4 (PARAÍBA, 2006).

Figura 4–Organograma do Governo do Estado da Paraíba



Fonte: Adaptado de Governo da Paraíba (2021).

A Central de Compras é estruturada por seis gerências e dois setores, um dos setores caracterizando-se como a Diretoria Executiva. A Diretoria Executiva da Central de Compras (DECEC), é chefiada pela diretora executiva, que ocupa cargo de confiança, que conta com o auxílio de um secretário. A diretoria tem a função de coordenar os setores subordinados, receber e dar andamento as demandas dos órgãos do Poder Executivo estadual e interagir com os demais departamentos (SOARES, 2020).

Conforme o Decreto nº 40.547/20, respondendo diretamente a Diretoria Executiva, temos as Gerências Executivas e o Setor de Triagem. Foi pensando na descentralização de funções dentro da diretoria que foi implementado no ano de 2020 o Setor de Triagem, responsável pelo controle da instrução processual inicial dos processos de compras públicas.

O Setor de Triagem é composto por duas servidoras e uma estagiária, que realizam indiretamente práticas de controle interno por meio da aplicação de *checklists* de conferência, para salvaguardar os processos de aquisições públicas, processos esses que são essenciais para os resultados dos planejamentos estratégicos e das políticas públicas de qualquer governo.

Além do Setor de Triagem, responde a diretoria a Gerência Executiva de Especificações e Padronizações (GEEPA). A GEEPA coordena as atividades das outras três gerências operacionais as quais são subordinadas a ela, a Gerência Operacional de Cadastro de Fornecedores, a Gerência Operacional de Pesquisa de Preços (GOPEP), e a Gerência Operacional de Padronização, totalizando dezesseis servidores ao todo (SOARES, 2020).

A Gerência Executiva de Registro de Preço (GEREP) é composta por cinco servidores e um estagiário que desempenham a função de abrir processos licitatórios dentro do Sistema de Registro de Preços com o recebimento de documentos e avaliação desses, além de realizarem o controle e utilização das atas de Registro de Preço já vigentes (SOARES, 2020).

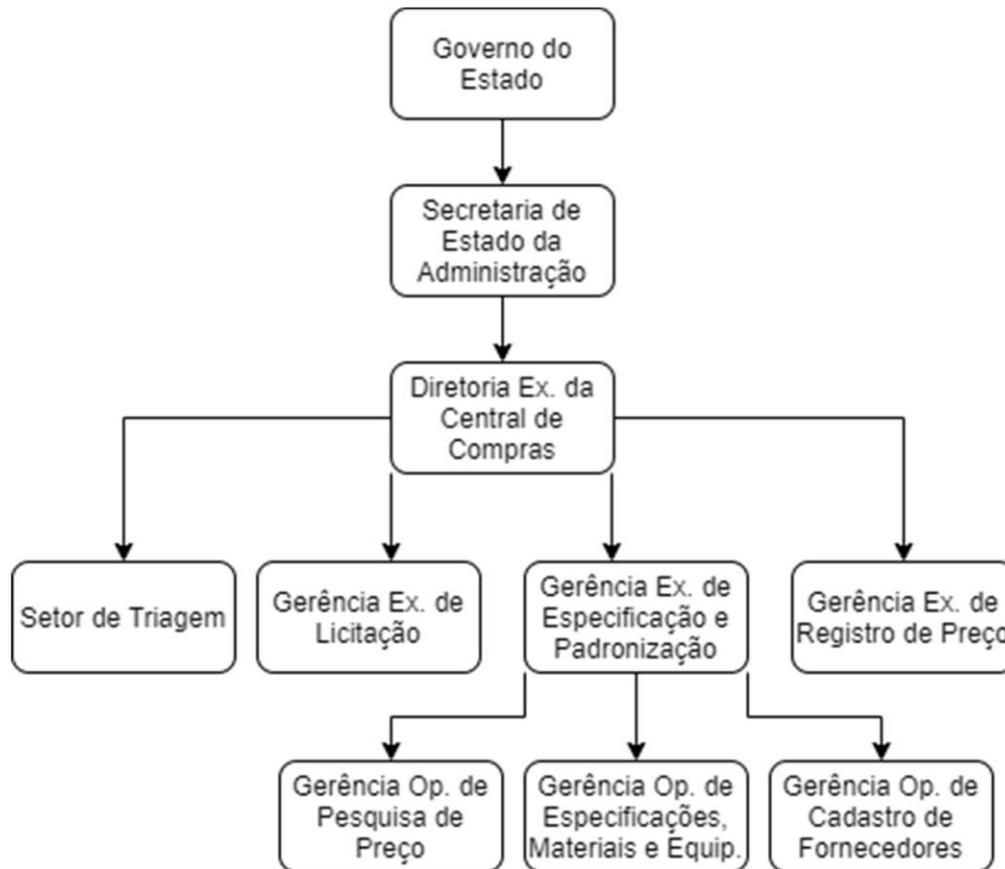
A última gerência que atende diretamente a Diretoria Executiva da Central de Compras é a Gerência Executiva de Licitações (GELIC), atualmente composta pelo gerente executivo, 7 (sete) equipes de pregão formadas por um pregoeiro e dois servidores da equipe de apoio que também contam com o apoio de um secretário assistente e um estagiário.

A GELIC é responsável por realizar os procedimentos licitatórios, desenvolvendo atividades como recebimento dos processos, elaboração de editais, realizações de sessões públicas e online, julgamento das negociações de preço, assim como a prestação de informações ao TCE (SOARES, 2020).

Todas as gerências e setores da Central de Compras funcionam para operacionalizar os processos de compras públicas referentes ao Poder Executivo estadual. A estrutura de

organização das gerências e setores da Central de Compras está disposta conforme ilustra a figura 5.

Figura 5– Organograma da Central de Compras do Estado da Paraíba



Fonte: Autor (2021).

Os mecanismos de controle interno são determinados dentro da Central de Compras conforme as fases dos processos, na fase interna o Setor de Triagem, conforme o Decreto nº 40.547/20, é responsável por realizar a verificação e aprovação da documentação mínima de abertura de um processo de licitação, documentos estes que são determinados pela Portaria 187/18 do Tribunal de Contas da Paraíba (TCE PB). Na fase externa a Gerência Executiva de Licitação que é a responsável pela condução dos certames licitatórios, análise e julgamento dos documentos referentes a habilitação das empresas, assim como é a responsável pela prestação de informações dos processos ao TCE PB (SOARES, 2020).

4.1.1 Percepção da Central de Compras sobre o Controle Interno

O primeiro componente do COSO a ser abordado pelo questionário e na entrevista foi o de Governança e Cultura. Com base no exposto na tabela 2, observa-se a percepção dos servidores quanto a formalização de uma estrutura de governança nos setores da Central de Compras.

No item “1. Princípios fiscalização e supervisão dos riscos”, na percepção de 61,5% dos servidores, foi acusada a inexistência de mecanismos que instrumentalizam a governança, como ouvidorias e conselhos. Já enquanto a percepção da diretora tais estruturas de governança estão presentes no meio organizacional, porém de maneira informal.

Tabela 2- Governança e Cultura

Componente: Governança e Cultura		Aderência Inexistente	Aderência Parcial	Aderência Total
1. Princípio Fiscalização e supervisão dos riscos	Estrutura de Governança	61,5%	30,8%	7,7%
	Elaboração das Estruturas pelos Servidores	61,5%	23,1%	7,7%
2. Princípio Estabelecimento de Estruturas Operacionais	Existência de Manuais de Procedimentos	15,4%	23,1%	53,8%
	Atribuição de Controle das Atividades	0%	15,4%	84,6%
3. Princípio da Cultura Desejável	Comunicação Formal	15,4%	61,5%	15,4%
	Discriminação dos Processos de Compras	15,4%	15,4%	61,5%
4. Princípio do Comprometimento com os Valores Organizacionais	Existência de Canal de Ouvidoria	46,2%	30,8%	7,7%
	Existência de Código de Ética	7,7%	76,9%	15,4%
5. Princípio da atração e desenvolvimento de indivíduos	Adoção de Gestão por Desenvolvimento	15,4%	53,8%	23,1%
	Correção por Baixa Produtividade/ Desempenho	7,7%	38,5%	53,8%

Fonte: Autor (2021).

Por meio da análise dos resultados, percebem-se níveis de aderência parciais atrelados ao princípio de fiscalização e supervisão dos riscos. A inexistência de estruturas bem definidas de governança, conforme demonstrado pelos servidores, pode gerar problemas em todos os âmbitos da entidade, acarretando conflitos de interesse, falta de transparência nos processos e a ausência de prestação de contas. Ainda a não formalização das estruturas de governança, conforme exposto na percepção da diretora, pode estar relacionada com a inexistência de instrumentos institucionais que impõem a existência de sistemas de controle interno (CHANGCHIT et al., 2001).

Conforme disposto no item “2. Princípio do Estabelecimento de Estruturas Operacionais” que disserta sobre a utilização de manuais de procedimentos e a atribuição de controles pontuais as atividades desempenhadas, respectivamente 53,8% e 84,6% dos respondentes apontaram a existência e a utilização desses instrumentos.

Na percepção da diretoria não há um manual de procedimentos próprios, mas sim a legislação que dispõe sobre a competência de cada uma das gerências e setores. Enquanto a atribuição de controle nas atividades, para a diretora, são instrumentos informais utilizados pelos próprios servidores.

O componente de governança e cultura ainda dispõe sobre as questões éticas e morais de conduta. Conforme o item “3. Princípio da Cultura Desejável”, na percepção de 61,5% dos servidores e também na percepção da diretora, a comunicação das metas e objetivos da Central de Compras é realizada de maneira informal por meio de comunicações não registradas e não físicas.

A utilização de meios de comunicação informais pode acarretar desvio de atenção dos servidores, além de ruídos nas informações que estão sendo veiculadas. Segundo a INTOSAI (2007) a comunicação é essencial para que uma entidade possa realizar e controlar suas operações, assim os servidores precisam têm acesso a uma comunicação completa, confiável e correta.

Outro ponto questionado, já acerca do item “4. Princípio do Comprometimento com os Valores Organizacionais”, foi a utilização de códigos de ética próprios, na qual a percepção de 76,9% dos servidores apontou a existência da utilização de códigos de ética funcionais, ou seja, códigos de ética que se referem a sua ocupação. Apesar disso, ainda 7,7% dos servidores demonstraram como inexistente os códigos de ética utilizados na Central de Compras e 15,4% demonstraram a existência de um código de ética próprio.

Ainda na percepção da diretoria não existe um código de ética próprio, mas o código de ética profissional do servidor público que dispõe sobre a conduta da função desempenhada. A

análise conjunta dos resultados aponta para o não conhecimento de todos os servidores acerca da utilização de códigos de ética. O não conhecimento de todos acerca do uso de códigos de ética pode gerar desvios de conduta dentro do ambiente de trabalho. Segundo COSO (2017) é de suma importância o conhecimento do código de ética por todos os membros da entidade.

Os resultados do item “5. Princípio da atração e desenvolvimento de indivíduos” demonstraram que na percepção de 53,8% dos servidores, os processos de gestão por desenvolvimento são realizados informalmente pela alta administração. A percepção da diretora vai de encontro a percepção dos servidores, ainda a gestora expõe o desejo para que tal gestão seja implementada na Central de Compras.

Em síntese, observando a percepção dos servidores e da diretora relacionadas aos princípios que compõem o componente de governança e cultura, percebem-se níveis parciais de aderência ao modelo COSO ERM, uma vez que se tem, mesmo sem estruturas formais, práticas de governança e cultura sendo realizadas de forma informal, como uso de código de ética já existente ou a gestão por desenvolvimento informal entre outros.

Adentrando na discussão sobre o segundo componente do COSO ERM, Estratégia e Definição de Objetivos, conforme os resultados expostos na tabela 3, quanto ao item “1. Princípio da Análise do Contexto da Organização”, na percepção de 61,5% dos servidores e também para a diretora, suas competências, atribuições e responsabilidades não são dispostas em organograma, mas sim de maneira informal. José Filho (2008) ressalta que a distribuição das competências e funções são ações fundamentais contra os desvios de conduta.

Tabela 3 - Estratégia e Definição de Objetivos

Componente: Estratégia e Definição de Objetivos		Aderência Inexistente	Aderência Parcial	Aderência Total
1.Princípio da Análise do Contexto da Organização	Estrutura Organizacional distribuição de Competências	30,8%	61,5%	7,7%
	Ocorrência de Fraudes no Setor	15,4%	53,8%	30,8%
2.Princípio do Apetite aos Riscos	Diagnóstico dos Riscos	23,1%	30,8%	38,5%
3. Princípio das Alternativas de Estratégia	Mudanças por conta dos Riscos	0%	0%	100%
4. Princípios dos Objetivos da Organização	Definição de Objetivos Estratégicos	0%	15,4%	84,6%

Fonte: Autor (2021).

O componente de estratégia e definição de objetivos, disserta ainda sobre a identificação e o tratamento dos riscos buscando estabelecer uma gestão de riscos concreta. Em sua integralidade, quanto ao item “3. Princípio das Alternativas de Estratégia”, 100% dos servidores e a diretora em entrevista, apontaram que após a identificação de riscos em suas atividades são desenvolvidas mudanças nos procedimentos visando garantir mais segurança aos processos.

Nisso também se verificou no item 4. “Princípio dos Objetivos da Organização” que 84,6% dos servidores indicaram que a definição dos objetivos dos setores operacionais está de acordo com os objetivos estratégicos da direção da Central de Compras, assim também respondeu a diretora, demonstrando sintonia organizacional.

Em síntese, a percepção dos respondentes e da diretora apresentam níveis totais de aderência ao componente de estratégia e definição de objetivos uma vez que relatam a definição dos objetivos da Central de Compras como sendo integrada por todos os níveis hierárquicos. Segundo Imoniana e Nohara (2005) a eficácia do controle interno se dá por meio da conscientização dos integrantes do ambiente de controle.

Conforme o terceiro componente de análise, Performance, os servidores quando questionados sobre a percepção de uma estrutura integrada de mecanismos de controle interno no item “1. Princípio da Identificação dos Riscos”, 69,2% disseram perceber os mecanismos de controle no desempenho de suas atividades, conforme demonstrado na tabela 4. Em desacordo

a percepção dos servidores, na visão da diretoria os servidores ainda estão começando a perceber a necessidade das estruturas de controle.

Tabela 4- Performance

Componente: Performance		Aderência Inexistente	Aderência Parcial	Aderência Total
1. Princípio da Identificação dos Riscos	Estrutura Integrada de Controle Interno	23,1%	46,2%	30,8%
	Percepção dos Mecanismos de Controle	23,1%	7,7%	69,2%
2. Princípio da Avaliação da Severidade dos Riscos	Classificação dos Riscos	38,5%	46,2%	15,4%
3. Princípio da Priorização dos Riscos	Tratamento dos Riscos por Escala	30,8%	7,7%	61,5%
4. Princípio da Implementação de Resposta aos Riscos	Prestação de Contas a Alta Direção	0%	7,7%	92,3%
5. Princípio do Desenvolvimento de Portfólio de Riscos	Existência de Portfólio de Respostas	38,5%	30,8%	23,1%

Fonte: Autor (2021).

Quanto ao item “3. Princípio da Priorização dos Riscos”, na percepção de 61,5% dos respondentes é realizado na Central de Compras o tratamento dos riscos por escala de eventualidades, juntamente disso, segundo item “4. Princípio da Implementação de Resposta aos Riscos”, 92,3% dos servidores afirmaram que existe prestação de contas sobre as atividades desempenhadas pelos setores a alta direção. Na percepção da diretoria o retorno a ela das atividades que estão sendo realizadas nas gerências e nos setores é baixo, caso não haja certa cobrança da parte da alta administração.

A análise conjunta das percepções apresentadas dentro princípios citados no componente de performance permitem observar a presença de mecanismos de gestão de riscos na Central de Compras, porém, conforme as divergências referentes ao componente de Performance, nos achados do questionário com os da entrevista, entende-se que esses mecanismos não são notados por todos.

Iniciando a análise sobre o componente Revisão, no item “1. Princípio da Avaliação de Mudanças”, conforme a tabela 5, na percepção de 84,6% dos servidores, assim como na percepção relatada pela diretora, os potenciais riscos nos fluxos dos processos são analisados antes que alguma mudança seja feita nos procedimentos de trabalho da Central de Compras.

Tabela 5- Revisão

Componente: Revisão		Aderência Inexistente	Aderência Parcial	Aderência Total
1. Princípio da Avaliação de Mudanças	Análise de Riscos Potenciais	0%	15,4%	84,6%
2. Princípio da Revisão de Riscos e Desempenho	Monitoramento Contínuo para o Cumprimento de Determinações	7,7%	0%	84,6%
3. Princípio do Aperfeiçoamento da Gestão de Riscos	Aperfeiçoamento dos Controles Internos	0%	23,1%	76,9%

Fonte: Autor (2021).

Segundo Araújo (2015) os controles estão associados à exigência de normativas e regulamentações, sobre isso, no item “2. Princípio da Revisão de Riscos e Desempenho”, 84,6% dos servidores apontaram que existe na Central de Compras monitoramento para que sejam atendidas as normativas dos órgãos de controle externo corroborando com as respostas do item “3. Princípio do Aperfeiçoamento da Gestão de Riscos”, 76,9% dos servidores responderam que as gerências e setores que compõem a Central de Compras buscam constantemente aperfeiçoar os controles internos de suas gestões.

Na percepção da diretoria são realizadas ações de monitoramento para o cumprimento das determinações conforme os órgãos de controle externo, referentes as atividades relacionadas a Central de Compras. Ainda para ela, a alta administração está sempre tentando aperfeiçoar as práticas de controle interno presentes no ambiente organizacional.

Cada vez mais os órgãos de controle vêm se modernizando a fim de salvaguardar os procedimentos públicos, a Central de Compras, quanto ao componente de revisão, na percepção dos respondentes atende a níveis totais de aderência aos princípios, utilizando análise de riscos potenciais, optando por mudanças que influenciem positivamente no desempenho das tarefas e monitorando a atualização de normativas e regulamentos que estruturam o processo de compras públicas.

Em relação ao componente Informação, Comunicação e Divulgação, acerca do item “1. Princípio dos Sistemas de Informação”, conforme tabela 6, 46,2% dos servidores relataram a inexistência de mecanismos de gestão de riscos integrados aos sistemas de informação. Para Saidin (2013) um sistema integrado economiza tempo de pessoal e aprimora os controles, tornando-os mais eficientes.

Tabela 6- Informação, Comunicação e Divulgação

Componente: Informação, Comunicação e Divulgação		Aderência Inexistente	Aderência Parcial	Aderência Total
1. Princípio dos Sistemas de Informação	Mecanismos de Gestão de Risco integrados ao Sistema	46,2%	38,5%	7,7%
2. Princípio da Informação sobre os Riscos	Compartilhamento de decisões	7,7%	38,5%	46,2%
3. Princípio da Comunicação de Risco	Comunicação em todos os níveis hierárquicos	0%	15,4%	84,6%

Fonte: Autor (2021).

Quanto a comunicação, o item “3. Princípio da Comunicação de Risco”, 84,6% dos respondentes disseram que a comunicação das informações gerais perpassa todos os níveis hierárquicos da Central de Compras.

Na percepção da diretora argumentando com o componente de informação, comunicação e divulgação, os sistemas informacionais utilizados na Central de Compras, não auxiliam na gestão de riscos, uma vez que não possuem mecanismos para isso. Quanto a comunicação, na percepção da diretora as informações perpassam todos os níveis hierárquicos internos de forma que todos os servidores são informados de tudo que se trata da sua competência.

As respostas atreladas ao componente de informação, comunicação e divulgação, conforme a percepção dos servidores e da diretora, apontam para fragilidades nos sistemas informacionais, segundo COSO os sistemas de informação devem fornecer dados apropriados aos servidores, apresentando assim níveis parciais de adoção ao componente.

Os resultados demonstram que ainda existem fragilidades nas estruturas de controle interno na Central de Compras, quanto a formalização de estruturas de governança, gestão de

riscos integrada aos sistemas de informação, mas que apesar disso, na percepção de ambos os grupos, são adotadas práticas para que o controle interno seja desenvolvido no ambiente organizacional. O controle interno é operacionalizado pelas pessoas e dessa forma não deve ser entendido como um manual de procedimentos, são as pessoas e as suas ações que vão instituir um controle interno efetivo (COSO, 2013).

4.1.2 Síntese do Nível de Controle Interno

A partir da coleta e da análise dos dados foi possível extrair o nível de aderência aos componentes controle interno do *framework* COSO ERM levantado pelo grupo dos servidores e pela diretora.

Conforme os resultados na visão operacional, ou seja, dos servidores, demonstrados em síntese no quadro 5, tem-se níveis totais de aderência a três dos cinco componentes do COSO ERM, sendo estes Estratégia e Definição de Objetivos, Performance, Revisão e níveis parciais de aderência ao componente de governança e cultura e Informação, Comunicação e Divulgação.

Quadro 6 - Níveis de Aderência em Ambas as Percepções

Componente	Nível de Aderência pelos Servidores	Nível de Aderência pela Diretora
1. Governança e Cultura	Parcial	Parcial
2. Estratégia e Definição de Objetivos	Total	Total
3. Performance	Total	Parcial
4. Revisão	Total	Total
5. Informação, Comunicação e Divulgação	Parcial	Parcial

Fonte: Autor (2021).

Nota-se que nenhum dos componentes, integrados por princípios, foi apontado, em sua totalidade, com níveis inexistentes de aderência, o que já demonstra níveis satisfatórios quanto a percepção dos servidores e da diretoria aos componentes de controle interno integrados ao modelo COSO ERM.

A aderência total a maioria dos componentes, demonstra que as práticas de controle interno adotadas nos processos realizados, mesmo que informalizadas, são reconhecidas pela maioria dos servidores na Central de Compras. Contudo a aderência parcial ao componente de

governança e cultura e estratégia, relata que apesar das práticas de controle interno identificadas, não são percebidas estruturas formais para esses procedimentos.

É possível perceber em uma análise conjunta, que na percepção dos servidores, a Central de Compras conta com níveis altos de aderência aos componentes de controle interno do COSO ERM uma vez que as práticas apontadas por eles relatam semelhança a maioria dos componentes do modelo COSO.

Já na percepção de planejamento da Central de Compras, ou seja, na percepção da diretora, apenas dois componentes apresentaram níveis de aderência total, o componente de estratégia e definição de objetivos e o componente de revisão. Os demais componentes, governança e cultura, performance, e informação, comunicação e divulgação, apresentaram níveis parciais de aderência.

A aderência parcial a maioria dos componentes demonstra que na percepção da diretora, as práticas de controle interno ainda são pouco observadas do ponto de vista do planejamento na Central de Compras. Apesar do nível total de aderência aos componentes de estratégia e definição de objetivos e revisão demonstrarem que os objetivos da Central de Compras estão bem definidos e que existem práticas de gestão de risco integradas as atividades, ainda são encontradas fragilidades nos demais processos de desempenho, monitoramento e comunicação.

Na visão da diretoria da Central de Compras percebe-se níveis parciais de aderência aos componentes de controle interno do modelo COSO ERM, uma vez que as respostas obtidas apresentaram menor semelhança a maioria dos componentes e princípios analisados.

Apesar das visões estarem alinhadas no contexto geral dos componentes do COSO ERM, surgem na discussão dos resultados alguns pontos em que a visão operacional e a de planejamento apresentam divergências, em destaque para os componentes de governança e cultura e performance.

No componente de governança e cultura, na percepção dos servidores são inexistentes estruturas bem definidas de governança na Central de Compras, enquanto na percepção da diretora tais estruturas existem, porém de forma informal. Essa divergência pode estar relacionada com o nível de função ou cargo ocupado, uma vez que o cargo de direção está diretamente ligado a responsabilidade de elaborar estruturas dentro do ambiente organizacional, a divergência pode significar também que tais estruturas de governança podem não ser percebidas por todos os níveis hierárquicos da Central de Compras.

Enquanto o componente de performance, a divergência de nível de aderência destaca-se na questão da prestação de contas a alta administração. Na visão dos servidores, periodicamente é realizada a prestação de contas a alta administração das atividades realizadas

por estes, enquanto na percepção da diretora esse retorno dos servidores é baixo, precisando assim ser cobrado pela alta direção, representada pela diretora.

Tal divergência pode ter sido gerada pela interpretação de cada uma das visões sobre a questão, os servidores podem ter suprimido o fato de que a prestação de contas somente é feita mediante cobrança, enquanto para a alta administração esse fato é mais visível, uma vez que essa cobrança é sua responsabilidade. Além disso, pode ser que não tenha se definido dentro da Central de Compras prazos ou períodos de prestação de contas tornando a necessidade dessa maior para a diretora do que para os servidores.

A visão operacional e a de planejamento estando em sintonia quanto aos demais componentes de estratégia e definição de objetivos, revisão e informação, comunicação e divulgação, confirma o achado de que os objetivos da Central de Compras estão definidos em todos os níveis hierárquicos, além disso expõe que a equipe operacional está alinhada com as estratégias estipuladas pela alta administração da Central de Compras para que se alcance os objetivos esperados.

É possível concluir apesar das divergências notadas nas percepções dos servidores e da direção, que em sua maioria, conforme os resultados analisados, a Central de Compras apresenta altos níveis de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM. Em partes, todas as práticas de controle interno utilizadas na Central de Compras se assemelham ao modelo, em destaque para o componente de revisão que em ambas as percepções, operacional e de planejamento, foi o componente que apresentou totalidade de conformidade com as estruturas de controle interno propostas pelo COSO.

5 CONCLUSÃO

O objetivo principal do presente trabalho foi identificar a percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do estado quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM. Para alcançar este objetivo foram identificadas as práticas de controle interno na percepção operacional, ou seja, dos servidores, e na percepção de planejamento, da diretora da Central de Compras, atreladas aos componentes e princípios do COSO ERM.

Na avaliação dos resultados por parte dos servidores verificaram-se níveis totais de aderência a três dos cinco componentes segundo o modelo COSO ERM, sendo estes, estratégia e definição dos objetivos, performance, revisão.

A aderência a estes componentes reflete a existência da disseminação dos pilares organizacionais dentro da Central de Compras, na qual essa possui seus objetivos definidos e de acordo com os princípios gerais do ambiente organizacional. Além disso, os resultados chamam atenção para a operacionalização da identificação e do tratamento dos riscos.

Na percepção da diretora, os componentes estratégia e definição dos objetivos e revisão apresentaram altos níveis de aderência ao modelo COSO. A aderência a estes componentes reflete que a alta administração percebe a importância da gestão de riscos atreladas ao desempenho das atividades realizadas na Central de Compras.

Ainda a análise conjunta de ambos os grupos revelou uma percepção uniforme quanto aos níveis parciais de aderência dos componentes de governança e cultura e informação, comunicação e divulgação. A ausência de estruturas bem definidas de governança, conforme relatado em ambas as percepções investigadas, podem causar o desalinhamento do sistema de controle interno organizacional. Contudo, como alternativa a tais resultados, sugere-se a padronização e a formalização dessas estruturas por meio de procedimentos operacionais como o desenvolvimento e revisão de políticas, normas, manuais e regulamentos internos.

Os resultados também demonstraram divergências nos achados quanto ao componente de Performance, a discordância quanto a periodicidade da prestação de contas pode ser justificada pelo fato da diretora ser responsável direta pela cobrança dessas ações, o que propicia a esta agregar mais relevância a essa atividade. Enquanto os servidores realizam atividades finalísticas.

Essa divergência poderia ser tratada com a implementação de um calendário organizacional, na qual ficaria acordado entre o operacional e o planejamento quando e como

se daria a prestação de contas das atividades desempenhadas, esse instrumento auxiliaria o controle das atividades e a identificação de possíveis eventos de riscos.

Os resultados em sua totalidade evidenciaram equilíbrios entre os componentes investigados, nota-se um esforço da Central de Compras no desenvolvimento de estruturas de controle interno e gerenciamento de riscos, contudo, o desenvolvimento dessas estruturas ainda conta com desafios como a descontinuidade administrativa, fatores como a realocação ou a substituição de servidores, a troca de políticos, de governo, podem afetar diretamente a estabilidade do ambiente de trabalho.

Os resultados encontrados também demonstraram desacordo entre os estudos de Menezes et. al. (2015) e Wanderley et. al. (2015), que apresentaram divergências entre os sistemas de controle interno dos órgãos públicos e os componentes propostos pelo modelo COSO. A diferença entre os resultados está diretamente ligada a evolução e ao fortalecimento das estruturas de controle interno no âmbito público.

Conclui-se que a Central de Compras apresenta altos níveis de aderência aos componentes de controle interno do COSO ERM, apesar dos bons níveis de controle interno destacados, ressalta-se ainda a importância dessas evidências para a construção de uma cultura de *accountability*.

O fortalecimento de estruturas de transparência e *accountability* dentro da Central de Compras pode fornecer elementos que auxiliarão no desempenho de processos mais seguros e confiáveis, reduzindo a assimetria informacional e estimulando a expansão de mecanismos institucionais de controle. Para que a expansão de mecanismos institucionais de controle seja possível as percepções de todos que compõem a Central de Compras quanto aos seus controles internos devem estar alinhadas.

Observa-se como principal limitação dessa pesquisa o instrumento de coleta de dados utilizado, questionário, pois este possui restrições quando se pretende avaliar percepções de indivíduos. Isto posto, cabem as futuras pesquisas, que objetivem os níveis de aderência aos componentes de controle interno do modelo COSO no âmbito de outras entidades do setor público, haja vista que este é um estudo que se acredita apresentar mudança à medida que novos instrumentos normativos forem aprovados institucionalizando cada vez mais o controle interno na administração pública, recomenda-se ainda realizar estudo semelhante, porém com foco na gestão de riscos.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, D. J. C. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II**. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2015.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2006.
- BEUREN, I.M.; MACÊDO, F.F.R.R. **Artigos sobre gasto público publicados em periódicos internacionais**. Revista Administração em Diálogo. PUC-SP. São Paulo, 2014.
- BRAGA, M. V. A. et al. Relato do uso do modelo COSO na gestão de contratos em governos. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 1-8, 2018.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. **Lei 10.520, de 17 de julho de 2002**. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2002.
- BRASIL. **Lei n.º 4320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, 1964.
- BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1993.
- BRASIL. **Portaria nº 187, de 17 de março de 2018**. Brasília: Presidência da República, 2018.
- BRASIL. **Resolução CFC n.º 1.135, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Brasília: Conselho Federal De Contabilidade, 2008.
- CABRAL, S.; REIS, P. R. C.; SAMPAIO, A. H. Determinantes da participação e sucesso das micro e pequenas empresas em compras públicas: uma análise empírica. **Revista de Administração**, Rio Grande do Sul, v. 50, n. 4, p. 477-491, 2015.
- CALIXTO, G. E; VELÁSQUEZ, M. D. P. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria, v.2, n.3, p. 81, 2005.
- CARVALHO NETO, A. A; PAPARIELLO, B.M. **Curso de avaliação de controles internos/tribunal de contas da união**. 2. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2012.
- CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 3. ed. Belo Horizonte. Fórum, 2014.

CHAGAS, C. de A. S. et al. Diagnóstico da harmonização das estruturas de controle interno na Marinha do Brasil com a abordagem COSO. **Acanto em Revista**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 6, p. 116-116, 2019.

CHANGCHIT, C.; HOLSAPPLE, C. W.; MADDEN, D. L. *Supporting managers' internal control evaluations: an expert system and experimental results*. **Decision Support Systems**. [S. l.], v. 30, n. 4, p. 437-449, 2001.

COSO. **Controle Interno - Estrutura Integrada**. 1. ed. [S.l.], Sumário Executivo, 2013.
COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos: Integrado com Estratégia e Performance**. 1. ed. [S.l.]: Sumário Executivo. 2017.

DANTAS, J. A. et al. Custo- Benefício do Controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 13, n.2, p.3-19, 2010.

FERNANDES et al. Auditoria e controle interno no setor público e sua contribuição para a democracia. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**. Três Corações, v.15, n.1, p. 645-654, 2017.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 39, n.1, p. 75-95, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, Rio Grande do Sul, v.2, n.1, p. 37-46,2005.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. 1. ed. Bahia: TCE/BA, 2007.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na gestão pública. **Revista Diversa**, Minas Gerais, v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008.

JÚNIOR, J. M. S. **A gestão de controle interno administrativo no INCRA-RN: uma avaliação baseada no método COSO I**. 2018. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública), Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal. 2018.

MACHADO, Q. C. M; TONIN, G. A. Benefícios do Controle Interno para Administração Pública Municipal. **Revista Eletrônica do TCE- RS**. Porto Alegre, v.1, n.1, p. 92-128, 2014.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no Setor Público**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENEZES, S. M. M.; LIBONATI, J. J.; NEVES, T. J. G. Funcionamento dos Controles Internos e o Modelo Utilizado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*: Um Estudo da Percepção dos Gestores da Universidade Federal de Pernambuco. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15, 2015. **Anais**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2015. p. 230.

MIRANDA, R. F. A. **Implementando a Gestão de Riscos no Setor Público**. 1. ed. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2017.

NASCIMENTO, J. O. Panorama internacional e brasileiro da governança, riscos, controles internos e compliance no setor público. In: DE PAULA, M. A. B.; DE CASTRO, R. P. A. **Compliance – a gestão de riscos e combate a corrupção**. 1 ed. Minas Gerais: Fórum, 2018.

PARAÍBA. Decreto nº 27.010, de 07 de abril de 2006. Dispõe sobre a regulamentação do Sistema de Compras do Governo do Estado da Paraíba e dá outras providências. João Pessoa: Poder Executivo Estadual, 2006.

SAIDIN, S. Z. et al. *Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level*. **Journal of Social and Development Sciences**, [S. l.] v. 4, n. 1, p. 16, 2013.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Reforma do Estado, Organizações Sociais e *Accountability*: o caso paulista. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e pesquisa em Administração 2003. **Anais**. Maringá: ANPAD, 2003. p. 1-16.

SANTOS, P. Compras Governamentais. In: FERRER, F.; SANTOS, P. **E-Government- o Governo Eletrônico no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

SOARES, F. C. V. C; JÚNIOR, M. S. R. Percepção dos Servidores de uma autarquia Federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO. **Revista Controle, Doutrina e Artigos**. Fortaleza, v.17, n.1, p.225-251, 2019.

SOARES, J. C. A. **Gestão De Riscos Em Compras Públicas: um estudo na Central de Compras do Estado da Paraíba**. 2020. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Cooperação Internacional) – Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa. 2020.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um mundo de incertezas: um *survey* sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.

TERRA, A.C.P. **Compras públicas inteligentes: um modelo de análise estratégica para a gestão das compras públicas – estudo de caso do Instituto do Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos do Distrito Federal**. 2016. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016.

THAI, K. V. *Public Procurement re-examined*. **Journal of public procurement**. [S. l.], v. 1, n. 1, p. 9-50, 2001.

ÚBEDA, R.; ALSUA, S.; CARRASCO, N. *Purchasing models and organizational performance: a study of key strategic tools*. **Journal of Business Research**. [S. l.], v. 68, p.177- 188, 2015.

VIEIRA, J.B.; BARRETO, R.T.S. **Governança, Gestão de Riscos e Integridade**. 1. ed. Brasília: ENAP, 2019.

WANDERLEY, C. A. N.; FONSECA, A. C. P. D.; PAULA, H. A. Controles internos no setor público à luz da estrutura COSO: o caso de um órgão de compra da marinha do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 77-93, 2015.

APÊNDICE A – Questionário “A percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM”



QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

I – OBJETIVOS DO QUESTIONÁRIO

O objetivo do questionário é levantar informações sobre a percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM, buscando assim identificar os diferentes níveis percepção de controle interno na Central de Compras, utilizando a metodologia COSO ERM, devidamente integrado aos princípios da gestão de risco.

Figura 1 – Estrutura do COSO ERM.



Fonte: COSO (2017).

O COSO trata-se de uma metodologia criada pelo *The Comittee of Sponsoring Organizations*, dedicada a melhoria dos processos utilizando a ética, a efetividade dos controles internos e as estruturas de governança. A estrutura do COSO conforme representação na figura 1, apresenta cinco componentes: i) governança e cultura, ii) estratégia e definição de objetivos, iii) performance, iv) revisão, v) informação, comunicação e divulgação.

Essa pesquisa é de autoria da discente Gabriele Bernardelli de Matos, concluinte do curso de Gestão Pública da Universidade Federal da Paraíba e é de suma importância ter a participação de diversos respondentes nessa pesquisa, para que a análise de dados seja baseada em relatos e dados aproximados da realidade das gerências e dos setores componentes da Central de Compras, para isso estimula-se um tempo médio de resposta do presente questionário em 10 minutos.

II- IDENTIFICAÇÃO DO SETOR

Indique com um “X” o setor ao qual faz parte:

	Diretoria Executiva		Gerência Operacional de Cadastro de Fornecedores
	Gerência Executiva de Especificação e Padronização		Gerência Operacional de Especificações de Materiais e Equipamentos
	Gerência Executiva de Registro de Preço		Gerência Operacional de Pesquisa de Preço
	Gerência Executiva de Licitação		Setor de Triagem

III - QUESTÕES

1. Existem estruturas de governança (ouvidoria, auditoria interna, conselhos, comitês, corregedoria) instituídas formalmente no setor?

- Não existem estruturas de governança instituídas formalmente.
- Sim, existem estruturas de governança, mas não instituídas formalmente.
- Sim, existem estrutura de governança instituídas formalmente.

COMENTE SOBRE: _____

2. Existe incentivo a participação dos servidores na elaboração das estruturas de governança (ouvidoria, auditoria interna, conselhos, comitês, corregedoria)?

- Não, é um processo apenas realizado pelas chefias e alta administração.
- Sim, porém não são todos os servidores, apenas alguns selecionados pela chefia.
- Sim, todos os servidores são convidados a participarem na elaboração de estruturas de governança para o setor.

COMENTE SOBRE: _____

3. Existem manuais de procedimentos (manuais, regimento interno, cartilhas) que detalham como devem ser feitas as principais atividades do setor?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não, existem manuais que detalhem as atividades. |
| <input type="checkbox"/> | Não, porém são utilizados regimento interno, estatuto dos servidores. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existem manuais formalizados e disponíveis aos servidores. |

COMENTE SOBRE: _____

4. O setor atribui aos seus servidores a necessidade de ter controle das atividades (tarefas, funções) realizadas pelos mesmos?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não existe controle. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém o controle realizado está desatualizado. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe controle pontual dos processos desempenhados pelos servidores do setor. |

COMENTE SOBRE: _____

5. A chefia do setor formaliza através de documento físico e comunica, por meio de comunicações formais (e-mail institucional, quadros de aviso gerais) objetivos e metas aos seus servidores?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não existe comunicação formalizada. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, são informados os objetivos e metas, porém de forma informal. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe uma comunicação formal dos objetivos e metas. |

COMENTE SOBRE: _____

6. Existe, no setor, algum mecanismo (sistema, filtro, planilhas) que discrimina os processos de compras realizados por natureza de despesa, produto, modalidade etc?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não existe nenhum mecanismo que faça isso. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém a discriminação não é feita por nenhum mecanismo e sim informalmente por cada servidor. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe um mecanismo que faça isso. |

COMENTE SOBRE: _____

7. O setor possui algum canal formalizado (número, e-mail, sistema) de ouvidoria, recebimento de denúncias?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não existe canal. |
| <input type="checkbox"/> | Não, porém qualquer denúncia pode ser feita a chefia do setor de forma informal. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe um canal formal de ouvidoria. |

COMENTE SOBRE: _____

8. O setor possui um código de ética ou de conduta próprio, ou o mesmo se complementa com o código de ética profissional do servidor público?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | O setor não possui código de ética e não utiliza o código de ética profissional do servidor público. |
| <input type="checkbox"/> | Não, o setor não possui código de ética próprio, mas utiliza o código de ética profissional do servidor público. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, o setor possui um código de ética próprio. |

COMENTE SOBRE: _____

9. O setor adota processos sistemáticos de gestão e desenvolvimento de competências (treinamentos, oficinas, valorização por produtividade) dos seus servidores?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não são adotados processos de gestão e desenvolvimento de competências. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém os processos são feitos informalmente. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, são realizados estudos sobre perfil de competências, habilidades dos servidores. |

COMENTE SOBRE: _____

10. A baixa produtividade, desempenho ou comprometimento de servidores são corrigidos pela chefia do setor?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não são corrigidos. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, a baixa produtividade, desempenho ou comprometimento dos servidores são alvos de ações corretivas por parte das chefias. |

	Sim, além de ações corretivas também existem ações preventivas a esse tipo de comportamento, como avaliações de desempenho periódicas.
--	--

COMENTE SOBRE: _____

11. Existe estrutura organizacional do setor, disposta em organograma que estabelece as competências, atribuições e responsabilidades dos servidores, entre os que ocupam cargos efetivos e comissionados?

	Não existe uma estrutura organizacional do setor disposta em organograma.
	Sim, o setor estabelece as competências, atribuições e responsabilidades dos servidores, porém tais informações não são dispostas em organograma.
	Sim, existe uma estrutura organizacional do setor disposta em organograma que estabelece as competências dos servidores.

COMENTE SOBRE: _____

12. As atividades desempenhadas no setor são consideradas potencialmente vulneráveis a ocorrência de fraudes?

	Não são vulneráveis a fraudes.
	Sim, as atividades por serem realizadas por pessoas estão vulneráveis a fraudes.
	Sim, porém o setor se previne utilizando instrumentos de controle.

COMENTE SOBRE: _____

13. É uma prática do setor fazer o diagnóstico dos riscos envolvidos nas suas atividades?

	Não são realizados diagnósticos dos riscos.
	Sim, o setor periodicamente realiza o diagnóstico de possíveis riscos envolvidos em seus processos.
	Sim, porém os diagnósticos só são feitos depois que eventos de risco acontecem.

COMENTE SOBRE: _____

14. Após a identificação dos riscos, alguma mudança nos procedimentos do setor é feita?**Visando mitigar novas ocorrências.**

<input type="checkbox"/>	Não são realizadas mudanças nos procedimentos.
<input type="checkbox"/>	Sim, são adotadas mudanças no procedimento visando garantir mais segurança aos processos.
<input type="checkbox"/>	Sim, porém as mudanças não surtem efeito.

COMENTE SOBRE: _____**15. A definição dos objetivos estratégicos do setor está de acordo com a missão, visão e valores da Central de Compras?**

<input type="checkbox"/>	Não estão de acordo com a missão, visão e valores.
<input type="checkbox"/>	Sim, porém a missão, visão e valores da Central não estão estritamente definidas.
<input type="checkbox"/>	Sim, a definição dos objetivos está de acordo com a missão, visão e valores da Central de Compras.

COMENTE SOBRE: _____**16. Há uma estrutura integrada de controle interno, funcionando adequadamente, definida no setor?**

<input type="checkbox"/>	Não existe uma estrutura integrada de controle interno.
<input type="checkbox"/>	Sim, existe uma estrutura de controle interno, porém ela não é estruturada formalmente.
<input type="checkbox"/>	Sim, existe uma estrutura de controle interno estruturada formalmente.

COMENTE SOBRE: _____**17. Os mecanismos de controle interno, se instituídos no setor, são percebidos por todos os servidores? Caso não exista comentar sobre.**

<input type="checkbox"/>	Não percebidos os mecanismos de controle interno.
<input type="checkbox"/>	Sim, mas apenas para alguns servidores.
<input type="checkbox"/>	Sim, são percebidos por todos os servidores.

COMENTE SOBRE: _____

18. Existe uma classificação dos riscos ao qual o setor está exposto?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não existe classificação dos riscos do setor. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, mas não são classificados os riscos, apenas pontuados informalmente. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe uma classificação dos riscos. |

COMENTE SOBRE: _____

19. Os riscos, classificados, são tratados em escala de prioridade pelos servidores do setor? Caso não exista comentar sobre.

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não existe uma escala de prioridade dos riscos. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, mas não é uma prática de todos os servidores. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, todos tratam os riscos por uma escala de prioridade. |

COMENTE SOBRE: _____

20. O setor presta contas das suas atividades a alta direção da Central de Compras periodicamente?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não existe prestação de contas. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, mas a prestação de contas não é feita periodicamente. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, é feita prestação de contas periodicamente para a alta administração da Central. |

COMENTE SOBRE: _____

21. O setor possui um portfólio de erradicação dos riscos? Onde constam respostas rápidas a serem utilizadas para sanar possíveis riscos nas atividades de rotina.

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não possui portfólio de mitigação dos riscos. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, mas não se constitui em um portfólio, apenas anotações informais. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe um portfólio de mitigação dos riscos. |

COMENTE SOBRE: _____

22. O setor analisa quais são os potenciais riscos antes de efetuar qualquer mudança nas atividades realizadas nele?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não são analisados os potenciais riscos. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém as mudanças são feitas, apesar dos riscos. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, todos os riscos são analisados antes que alguma mudança seja feita. |

COMENTE SOBRE: _____

23. A chefia de setor monitora e busca aperfeiçoar os controles internos da sua gestão?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não existe busca por monitoramento e aperfeiçoamento do controle interno. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém não há monitoramento, apenas o aperfeiçoamento dos controles com base no que já existe. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe um monitoramento e um aperfeiçoamento dos controles com base nos achados. |

COMENTE SOBRE: _____

24. Existem ações de monitoramento contínuo para o cumprimento de determinações e recomendações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado e pelos demais órgãos de controle interno e externo?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não existem ações de monitoramento para o cumprimento das determinações e recomendações do TCE e demais órgãos de controle. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém não há monitoramento, fazendo com que os servidores exerçam suas atividades com base em determinações e recomendações desatualizadas. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, existe um monitoramento contínuo para que os servidores desempenhem suas atividades com base nas mais recentes determinações e recomendações do TCE e demais órgãos de controle. |

COMENTE SOBRE: _____

25. O sistema de informática utilizado pelo setor possui mecanismos de gestão de riscos? Como notificações pela falta de documentos obrigatórios, ou demais erros que possam prejudicar o andamento do processo de compras?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não existem mecanismos de gestão de riscos. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, mas possui mecanismos de gestão de riscos, mas com falhas. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, possui mecanismos de gestão de risco que funcionam adequadamente. |

COMENTE SOBRE: _____

26. O setor compartilha abertamente, através dos meios de comunicação, as disposições decididas em reuniões e encontros com a alta administração, aos seus servidores?

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Não existem meios de comunicação. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém apenas as chefias de setor são comunicadas. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, todos os servidores são comunicados. |

COMENTE SOBRE: _____

27. A comunicação das informações gerais (avisos, notícias, decisões) perpassa todos os níveis hierárquicos da Central?

- | | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Não, fica apenas retida na alta administração. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, porém apenas a alta administração e as chefias de setor são comunicadas. |
| <input type="checkbox"/> | Sim, todos os servidores estão cientes das informações e comunicações pertinentes a Central de Compras. |

COMENTE SOBRE: _____

APÊNDICE B – Roteiro da Entrevista Semiestruturada com a Diretoria Executiva



ENTREVISTA "A percepção dos servidores e da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM"

I – OBJETIVO

Observar através das respostas a percepção da diretoria da Central de Compras do Estado da Paraíba quanto ao nível de aderência aos componentes de controle interno do *framework* COSO ERM

II – DATA E TEMPO ESTIMADO

Aplicação: 06 de maio de 2021.

Tempo estimado: 30 a 40 min.

III – IDENTIFICAÇÃO DO SETOR E CARGO

Sector: Diretoria Executiva da Central de Compras do Estado da Paraíba

Cargo: Diretora Executiva

Tempo na função:

IV – COMPONENTES

A entrevista foi dimensionada através dos 5 (cinco) componentes e princípios aplicados do COSO ERM.

V – QUESTÕES

Governança e Cultura

1. Existem estruturas de governança (ouvidoria, auditoria interna, conselhos, comitês, corregedoria) instituídas formalmente no setor?
2. Existe incentivo a participação dos servidores na elaboração das estruturas de governança (ouvidoria, auditoria interna, conselhos, comitês, corregedoria)?
3. Existem manuais de procedimentos (manuais, regimento interno, cartilhas) que detalham como devem ser feitas as principais atividades do setor?
4. O setor atribui aos seus servidores a necessidade de ter controle das atividades (tarefas, funções) realizadas por eles?

5. A chefia do setor formaliza através de documento físico e comunica, por meio de comunicações formais (e-mail institucional, quadros de aviso gerais) objetivos e metas aos seus servidores?
6. Existe, no setor, algum mecanismo (sistema, filtro, planilhas) que discrimina os processos de compras realizados por natureza de despesa, produto, modalidade etc.?
7. O setor possui algum canal formalizado (número, e-mail, sistema) de ouvidoria, recebimento de denúncias?
8. O setor possui um código de ética ou de conduta próprio, ou ele se complementa com o código de ética profissional do servidor público?
9. O setor adota processos sistemáticos de gestão e desenvolvimento de competências (treinamentos, oficinas, valorização por produtividade) dos seus servidores?
10. A baixa produtividade, desempenho ou comprometimento de servidores são corrigidos pela chefia do setor?

Estratégia e Definição de Objetivos

11. Existe estrutura organizacional do setor, disposta em organograma que estabelece as competências, atribuições e responsabilidades dos servidores, entre os que ocupam cargos efetivos e comissionados?
12. As atividades desempenhadas no setor são consideradas potencialmente vulneráveis à ocorrência de fraudes?
13. É uma prática do setor fazer o diagnóstico dos riscos envolvidos nas suas atividades?
14. Após a identificação dos riscos, alguma mudança nos procedimentos do setor é feita? Visando mitigar novas ocorrências.
15. A definição dos objetivos estratégicos do setor está de acordo com a missão, visão e valores da Central de Compras?

Performance

16. Há uma estrutura integrada de controle interno, funcionando adequadamente, definida no setor?
17. Os mecanismos de controle interno, se instituídos no setor, são percebidos por todos os servidores? Caso não exista comentar sobre.
18. Existe uma classificação dos riscos ao qual o setor está exposto?
19. Os riscos, classificados, são tratados em escala de prioridade pelos servidores do setor? Caso não exista comentar sobre.
20. O setor presta contas das suas atividades a alta direção da Central de Compras periodicamente?

21. O setor possui um portfólio de erradicação dos riscos? Onde constam respostas rápidas a serem utilizadas para sanar possíveis riscos nas atividades de rotina.

Revisão

22. O setor analisa quais são os potenciais riscos antes de efetuar qualquer mudança nas atividades realizadas nele?

23. Existem ações de monitoramento contínuo para o cumprimento de determinações e recomendações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado e pelos demais órgãos de controle interno e externo?

24. A chefia do setor monitora e busca aperfeiçoar os controles internos da sua gestão?

Informação, Comunicação e Divulgação

25. O sistema de informática utilizado pelo setor possui mecanismos de gestão de riscos? Como notificações pela falta de documentos obrigatórios, ou demais erros que possam prejudicar o andamento do processo de compras?

26. O setor compartilha abertamente, através dos meios de comunicação, as disposições decididas em reuniões e encontros com a alta administração, aos seus servidores?

27. A comunicação das informações gerais (avisos, notícias, decisões) perpassa todos os níveis hierárquicos da Central?

APÊNDICE C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB

Centro de Ciências Sociais Aplicadas – CCSA

Bacharelado em Gestão Pública – BGP

Campus Universitário – João Pessoa – PB – CEP: 580.599-00

Discente: Gabriele Bernardelli de Matos

OS NÍVEIS DE CONTROLE INTERNO DA CENTRAL DE COMPRAS DO ESTADO DA PARAÍBA

Esta pesquisa faz parte do Trabalho de Conclusão de Curso da discente Gabriele Bernardelli de Matos. Gostaríamos de contar com sua colaboração, que consiste em responder a uma entrevista sobre *o controle interno na Central de Compras*.

Esclarecemos que sua identidade será mantida em sigilo e que todas as informações prestadas serão utilizadas unicamente para os fins desta pesquisa. Sua participação, portanto, não lhe causará prejuízo algum, mas sim, colaborará para uma melhor compreensão *da temática de controle interno no serviço público*.

Além disso, esclarecemos que sua participação é voluntária e que, caso queira, poderá interromper ou desistir desta entrevista a qualquer hora ou deixar de responder a quaisquer das questões que lhe forem feitas.

Quaisquer dúvidas ou indagações poderão ser sanadas junto à Coordenação do Curso de Gestão Pública, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba.

Se você concorda em participar, nós agradecemos muito a sua colaboração e gostaríamos que você colocasse a sua assinatura a seguir, indicando que está devidamente informado (a) sobre os objetivos da pesquisa e os usos dos seus resultados.

Entrevistado(a)

Atesto que expliquei cuidadosamente a natureza e o objeto deste estudo, os possíveis riscos e benefícios da participação do selecionado. Acredito que o participante recebeu todas as informações necessárias, que foram fornecidas em linguagem compreensível e que ele compreendeu a explicação.

Entrevistadora – Gabriele Bernardelli de Matos

João Pessoa, 06 de maio de 2021