

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES

Programa de Pós-Graduação em Administração
Mestrado

Flávio Magno Moreira Pinto

**PRÁTICA DE CONTROLE INTERNO NOS ALMOXARIFADOS EM
UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO FEDERAL**

BELO HORIZONTE-MG

2019

Flávio Magno Moreira Pinto

**PRÁTICA DE CONTROLE INTERNO NOS ALMOXARIFADOS EM
UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Acadêmico em Administração do Centro Universitário Unihorizontes, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva.

Linha de Pesquisa: Estratégia, Inovação e Competitividade

Área de Concentração: Organização e Estratégia

BELO HORIZONTE-MG

2019

FOLHA DA BIBLIOTECA - REFERENCIA



Centro Universitário Unihorizontes
Mestrado Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO
DO CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIHORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **FLÁVIO MAGNO MOREIRA PINTO**

Matrícula: 0770819

LINHA DE PESQUISA: ESTRATÉGIA, INOVAÇÃO E COMPETITIVIDADE

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

TÍTULO: **PRÁTICA DE CONTROLE INTERNO NOS ALMOXARIFADOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO FEDERAL.**

DATA: 15/02/2019

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva
ORIENTADOR
Centro Universitário Unihorizontes

Prof. Dr. Marco Aurélio Ramos
Centro Universitário Unihorizontes

Prof. Dr. Juliano Pinheiro Lima
UFMG

DECLARAÇÃO

Declaro que fiz a correção linguística de Português da dissertação de Flávio Magno Moreira Pinto, intitulada **Prática de Controle Interno nos Almojarifados em uma Instituição de Ensino Federal**, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro Universitário Unihorizontes, como requisito parcial para obtenção do título de mestre.

Viçosa, MG, 29 de janeiro de 2019.



Edir de Oliveira Barbosa
Revisor de Textos – UFV
ebarbosaufv@gmail.com

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, por me dar saúde, perseverança e coragem diante deste desafio.

Aos meus pais José e Marites, por, com simplicidade, dedicação, carinho e amor, terem-me conduzido no caminho dos estudos, do trabalho e da responsabilidade e me ensinado os valores éticos da vida.

À minha amada Lívia, por compreender minhas angústias e ansiedades na realização deste sonho.

À minha sogra e ao meu sogro, por todo apoio e suporte.

Aos meus amigos do Mestrado, por terem compartilhado comigo momentos de aflições, inseguranças, descobertas, medos, sorrisos e conquistas.

Aos meus colegas de trabalho, por toda a compreensão nos momentos de falhas.

A todo o corpo docente do Mestrado do Centro Universitário, pelo conhecimento a mim transmitido; em especial, ao meu orientador Professor Wendel Alex, por acreditar neste projeto junto comigo.

Aos funcionários da Faculdade Novos Horizontes, em especial à Raquel, secretária do Mestrado, por ter estado sempre à nossa disposição e nos atendido com dinamismo e satisfação.

A todos que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização de mais uma conquista em minha vida.

A todos, o meu muito obrigado e que Deus os abençoe!

Creio no riso e nas lágrimas como antídotos contra o ódio e o terror.
(Charles Chaplin)

RESUMO

Este estudo tem como objetivo geral identificar e descrever as práticas de controle interno em uma instituição de ensino federal do Estado de Minas Gerais. A gestão pública no cenário brasileiro vem, desde a década de 1990, passando por um processo eficiente, da maximização da qualidade do serviço prestado e da redução de custos. O referencial teórico, para execução da pesquisa, foi elaborado com base nos seguintes temas: modelos de gestão pública, fundamentos de controle interno e as diretrizes de COSO, gerenciamento de estoques, gestão de armazenagem e estoques, gestão de estoques e almoxarifado nas instituições públicas, diretrizes de COSO e ambiente da pesquisa. Foi feita uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, tendo como unidade de análise os almoxarifados dos Departamentos, das Unidades Administrativas e o Almoxarifado Central de uma instituição de ensino superior e os sujeitos da pesquisa os 14 servidores que desenvolvem atividades laborais nessas unidades da instituição definidos para participarem da entrevista. As perguntas da entrevista têm como referência os princípios do modelo adaptado de Imoniana e Nohara (2005): ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos, sistemas de informação e de comunicação, procedimentos de controle e monitoramento. Para estudo dos dados, optou-se pela análise de conteúdo. Após analisar as respostas das entrevistas, evidenciou-se que as práticas de controle interno na instituição de ensino não aderem as diretrizes de COSO e há fortes indícios de que a universidade está à mercê de erros, fraudes e, ou, desvios durante a execução de suas atividades dentro de seus almoxarifados.

Palavras-chave: Práticas de Controle Interno, COSO, Almoxarifado, Instituição Federal de Ensino Superior, Gerenciamento de estoques.

ABSTRACT

The objective of this study was to describe study in internal control practices in a department of a federal education institution in the State of Minas Gerais. Public management in the Brazilian scenario, since the 1990, has undergone an efficient process of maximizing the quality of service provided and reducing costs. The theoretical framework for the execution of the research was elaborated based on the following themes: public management models, internal control fundamentals and COSO guidelines, inventory management, storage and inventory management, stock management and warehouse management in public institutions, looking for guidelines and research environment. A descriptive research with a qualitative approach was carried out, having as unit of analysis the department stores, the Administrative Units and the Central Warehouse of a higher education institution and the subjects of the survey the 14 employees that carry out work activities in those units of the institution defined for participate in the interview. The interview questions are based on the principles of the adapted model of Imoniana and Nohara (2005): control environment, control and risk assessment activity, information and communication systems, control and monitoring procedures. To study the data, was opted for content analysis. After analyzing the answers of the interviews, it was evidenced that the internal control practices in the educational institution do not adhere to the COSO guidelines and there are strong indications that the university has a lot of errors, fraud and, or, deviations during the execution of activities within their warehouses.

Keywords: Internal Control Practices, COSO, Warehouse, Federal Institution of Higher Education, Inventory management

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEPE – Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão

CONSU – Conselho Universitário

CTG – Conselho Técnico de Graduação

DMT – Diretoria de Material

IFES – Instituição Federal de Ensino Superior

PCCTAE – Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação

PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional

UFV – Universidade Federal de Viçosa

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Organograma das Pró-Reitorias da UFV	24
Figura 2 – Organograma dos Centros de Ciências da UFV	25
Figura 3 – Organograma da Seção de Controle de Estoques da DMT	26
Figura 4 – O cubo do COSO I	45
Figura 5 – Sistema de Controle Interno de Estoque	76

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Perfil dos servidores públicos entrevistados	59
QUADRO 2 – Componentes do modelo de gerenciamento do risco <i>COSO ERM</i>	60
QUADRO 3 – Atribuição da comunicação para as práticas de controles internos	62
QUADRO 4 – Regras de conduta e ética para cumprimento das regras de controle interno	63
QUADRO 5 – Identificação do jargão de que "o exemplo vem de cima"	64
QUADRO 6 – Programas de treinamento e conscientização para as práticas de controle interno	65
QUADRO 7 – Canais para comunicação aberta	67
QUADRO 8 – Existência de riscos nos principais processos operacionais	68
QUADRO 9 – Realização de auditorias interna e externa	69
QUADRO 10 – Regulamentação das categorias da classe dos servidores	70
QUADRO 11 – Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e de procedimentos da instituição	71
QUADRO 12 – Gerenciamento dos riscos do negócio	73
QUADRO 13 – Revisão dos indicadores de desempenho	74
QUADRO 14 – Controles dos sistemas de informática no que tange ao acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados e considerações de segurança	75
QUADRO 15 – Existência de documentação fidedigna das atividades operacionais	77
QUADRO 16 – Documentação em relação aos fatos operacionais	78
QUADRO 17 – Políticas e procedimentos formais a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas	79
QUADRO 18 – Divulgação das normas e procedimentos	80
QUADRO 19 – Divulgação dos fluxogramas de informações dos controles utilizados	81
QUADRO 20 – Sistemas internos de comunicação	82
QUADRO 21 – Divulgação das informações sobre ambiente de controle	83

QUADRO 22 – Confirmação de monitoramento dos procedimentos de controles	86
QUADRO 23 – Controle de autorizações por parte dos responsáveis	87
QUADRO 24 – Procedimentos de conciliações e reconciliações de dados	88
QUADRO 25 – Procedimentos de controle de verificação física dos bens patrimoniais	89
QUADRO 26 – Existência de Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno	90

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Objetivos	20
1.2 Justificativas	20
2 AMBIÊNCIA DA PESQUISA	22
2.1 Instituição pesquisada	22
3 REFERENCIAL TEÓRICO	27
3.1 Modelos de gestão pública	27
3.1.1 Administração pública patrimonialista	27
3.1.2 Administração pública burocrática	28
3.1.3 Administração pública gerencial	30
3.2 Fundamentos de controle interno e as diretrizes de COSO	32
3.3 Gerenciamento de estoques	35
3.4 Gestão de armazenagem e estoques: considerações gerais	37
3.5 Gestão de estoques e almoxarifado nas instituições públicas	41
3.6 Diretrizes de COSO	44
3.6.1 Ambiente de controle	46
3.6.2 Avaliação de riscos	50
3.6.3 Atividades de controle	50
3.6.4 Informação e comunicação	51
3.6.5 Monitoramento	52
4 METODOLOGIA	54
4.1 Tipo, abordagem e método de pesquisa	54
4.2 Unidade de análise e sujeitos da pesquisa	55
4.3 Coleta de dados	56
4.4 Análise dos dados	57
5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	59
5.1 Caracterização do perfil dos pesquisados	59
5.2 Análise qualitativa: categorias e subcategorias	60
5.3 Análise das entrevistas aplicadas aos servidores que atuam com os almoxarifados da instituição	61
5.3.1 Análise do ambiente de controle, da atividade de controle e da avaliação de riscos	61

5.3.2	Análise dos sistemas de informação e de comunicação	80
5.3.3	Análise dos procedimentos de controle e monitoramento	85
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	91
6.1	Limitações da pesquisa	94
6.2	Contribuições da pesquisa.....	95
6.3	Sugestões para futuros estudos	95
	REFERÊNCIAS.....	97
	APÊNDICES	105

1 INTRODUÇÃO

O Brasil desde o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado pretendia fazer uma reforma dentro do contexto da redefinição do papel do Estado, que deixava de "ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social pela via da produção de bens e serviços, para se fortalecer na função de promotor e regulador desse desenvolvimento". Nesse sentido, Bresser Pereira (2001) definiu que o Estado atuava em caráter regulador e, ao mesmo tempo, democrático e eficiente.

Nesse Estado gerencial e democrático, a questão da transparência passa a ter destaque como fator de inibição da corrupção e consolidação democrática. Nesse sentido, "a transparência do Estado se efetiva por meio do acesso do cidadão à informação governamental, o que torna mais democrática a relação entre o Estado e a sociedade civil" (BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 23).

Linna *et al.* (2010) afirmam que nunca se discutiu tanto os aspectos da produtividade, da eficiência dos processos e decisões no setor público. Para eles, é o reconhecimento de que a produtividade desse setor é tão importante quanto a do setor privado para o desenvolvimento econômico de um país e em benefício dos cidadãos.

Além disso, Secchi (2009) e Hood e Peters (2004) também reconheciam que desde a década de 1980 as administrações públicas realizam transformações substanciais, implantação de aprendizados originados do setor privado.

Nesse sentido, Castro Silva *et al.* (2014) afirmam que a Administração Pública incorpora novos instrumentos de gestão às organizações públicas, visando à obtenção de um controle mais efetivo das ações dos seus gestores para melhor atender ao interesse público.

Segundo Souza e Durigon (2012), as discussões em relação à organização das entidades públicas vêm aumentando significativamente, inclusive com o envolvimento das Instituições de Ensino Superior brasileiras que se apresentam de

várias e diferentes formas, sempre abrangendo análises e interpretações sobre suas histórias, seus impasses, seus desafios e sobre a forma como administram seus recursos.

De acordo com Oliveira (2008), o controle interno nas instituições públicas é essencial para atingir seus objetivos de orientar para a obediência às leis, às normas e diretrizes traçadas pela administração que irão nortear as rotinas de trabalho. Assim, é necessário que as organizações tenham controle sobre a exatidão e confiabilidade das informações relacionadas aos dados contábeis, pois estes são objetos de informações para a tomada de decisões pela administração pública (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005).

A busca por melhores padrões de desempenho no setor público e pela gestão por resultados deve atentar para a capacidade dos controles internos em minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades (BARROS; SAWAYA NETO, 2010).

Segundo Jund Filho (2002), a difusão de doutrinas de administração pública orientada a resultados, bem como medidas para melhorar a eficiência de organizações públicas, como privatizações, ênfase na qualidade e em serviços voltados para o cidadão, reflete na institucionalização de um novo e moderno tipo de atividade burocrática denominada auditoria de desempenho. Ainda, segundo esse autor (p. 143), a auditoria de desempenho “[...] deixa de ser formal e legalista, apenas, para voltar-se a análise da eficiência e da efetividade dos programas e das políticas públicas implementadas”.

Os fatores críticos para o desenvolvimento das atividades de qualquer organização estão na administração de materiais (INFANTE; SANTOS, 2007). Contemplar a otimização do tempo e a racionalização do trabalho, a obtenção de melhorias contínuas nos processos de armazenamento e estocagem surge como principal fator dos níveis estratégicos, táticos e operacionais, e os sistemas de informações buscam viabilizar soluções completas e integradas para a plena gestão do almoxarifado (LOTTA, 2012).

Segundo Razzolini Filho (2006), diante da necessidade de obter contínuas melhorias nos processos de distribuição, o almoxarifado deixa de ter caráter operacional e passa a ter papel estratégico para as organizações; se bem administrado, torna-se diferencial vantajoso para a instituição. Diante da abrangência desse setor, Razzolini Filho (2006) considera imprescindível a implantação de sistemas eficazes que permitam o controle dos suprimentos e a racionalização das tarefas e processos de trabalho.

Esmeraldo da Silva (2004) destaca a importância estratégica da área de compras nas empresas, tanto na esfera pública quanto na esfera privada. Segundo esse autor, o gerenciamento da armazenagem de estoques é uma abordagem que exige mudanças profundas em práticas arraigadas, tanto em nível dos procedimentos internos quanto no nível externo, no que diz respeito ao relacionamento entre os diversos participantes da cadeia.

Hoffmann (2011) considera que uma instituição pública difere de uma empresa em vários aspectos. Para ele, as organizações e instituições públicas brasileiras têm como objetivo principal prestar serviços à população e a seus usuários (clientes interno e externo) de maneira eficiente e com base nos princípios descritos na Constituição Federal de 1988.

Para que a prestação dos serviços seja realizada com eficácia, é necessário que o servidor público tenha as ferramentas, materiais e suprimentos necessários ao desenvolvimento de seu trabalho, sendo esses insumos adquiridos da mesma forma como em qualquer organização, ou seja, por meio do processo e gestão de compras e suprimentos (HOFFMANN, 2011). No entanto, Hoffmann (2011) também destaca que há uma série de deficiências nas organizações públicas, a exemplo de deficiências na gestão, no processo de compras e nos suprimentos necessários aos processos produtivos e, inclusive, na realização do trabalho.

Essas deficiências, segundo Hoffmann, fazem que seja comum nas organizações públicas a falta de materiais e, conseqüentemente, a diminuição da qualidade na prestação dos serviços, atrasos na realização de serviços, conflitos organizacionais, entre outros (HOFFMANN, 2011). No caso de instituições de ensino,

especificamente instituições de ensino público, a situação não é diferente da que ocorre nas demais organizações públicas, já que são regidas pela mesma legislação e princípios organizacionais.

Lotta (2012) ressalta ainda que, além das deficiências nos processos de licitação, obrigatórios na aquisição de qualquer material, equipamento ou serviço em organizações públicas, conforme a Lei nº 8.666/93, há processos deficientes na administração orçamentária, nos recursos humanos e tecnológicos e no próprio sistema de gestão.

Segundo Costa Junior (2014), a concepção do controle interno, apesar de ser definido e exigido legalmente, constitui importante instrumento de gestão, o que reflete nos resultados.

O Comitê de Organizações Patrocinadoras ou *The Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) – é uma entidade sem fins lucrativos, esforçada na melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, da efetividade dos controles internos e da governança corporativa. Em 1992, publicou o trabalho *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Um Modelo Integrado), também conhecido como *The COSO Report* (metodologia COSO I), tornando-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

Para o desenvolvimento deste estudo, foi escolhida uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) com mais de 90 anos de existência. Em sua estrutura organizacional, observa-se uma Diretoria de Compras formalmente estruturada, cujas atividades internas demandam gestão eficaz dos recursos materiais e patrimoniais para garantir a qualidade na prestação dos serviços.

A partir dessas constatações sobre a necessidade de eficiência e eficácia na gestão de compras e de estoques nas organizações públicas, de modo que viabilize o desenvolvimento organizacional e para que elas cumpram suas funções sociais de atender às necessidades dos cidadãos, esta pesquisa objetiva responder à seguinte pergunta: Quais são as práticas de controle interno nos almoxarifados em uma instituição de ensino federal?

1.1 Objetivos

O objetivo geral desta dissertação consiste em identificar e descrever as práticas de controle interno nos almoxarifados em uma instituição de ensino federal.

Os objetivos específicos são:

- a) identificar e descrever os processos de controle interno nos almoxarifados em uma instituição;
- b) identificar e descrever as práticas dos gestores e servidores dos almoxarifados departamentais quanto às ferramentas de gestão de controle interno;
- c) identificar e descrever o ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos;
- d) identificar e descrever os sistemas de informação e de comunicação;
- e) identificar e descrever os procedimentos de controle e monitoramento.

1.2 Justificativas

Fernandes (2003) relata o crescente desenvolvimento de pesquisas que objetivam destacar as transformações no Setor de Compras de organizações brasileiras, por este ser considerado estratégico dentro da empresa. Esse autor também considera a importância de conhecer novos modelos de gestão, principalmente aqueles que agregam tecnologia da informação e integração de recursos no setor citado.

No âmbito acadêmico, compreende-se que o estudo pode contribuir para com o desenvolvimento de uma visão aprofundada do tema, servindo de perspectiva para novas pesquisas. Isso pelo fato de este estudo tratar de tema diretamente relacionado à gestão de logística na Administração Pública, uma vez que a contratação de serviços é um dos principais meios para prover as necessidades da área-meio, com vistas ao alcance dos objetivos da atividade-fim.

Segundo Hoffmann (2011), é nítida a importância de otimizar os recursos, aumentar a satisfação dos clientes e obter como resultado o lucro financeiro, o que é aplicado ao setor público. Para que esse setor propicie atendimento eficiente e plena

satisfação tanto do cliente externo (no caso da IFES, o aluno) quanto do cliente interno (no caso da IFES, o servidor), são necessários processos eficazes e que atendam às necessidades de todo o seu público-alvo.

Em estudo realizado por Baptista (2011), concluiu-se que as empresas, de forma geral, apresentam indícios de aderência ao modelo Coso. Entretanto, observou-se que essa "aderência foi instituída por intuito ou transpassada por empresas maiores a conhecimento científico" e sugeriu investigar a empresa como um todo indivisível, acrescentando-se que na busca de "excelência" se deve considerar todo o contexto do processo produtivo.

Em outro estudo, Almeida (2013) confrontou a teoria com a prática organizacional, quando foi possível verificar que o não acompanhamento constante da mudança do perfil dos usuários pode acarretar uma série de problemas, como registros indevidos no sistema, o que pode dificultar o seu rastreamento, além de acessos às atividades indevidas e também a informações sigilosas. Constata-se que uma das prioridades de um grande e bom sistema, além da integração, é estar voltado para a manutenção da segurança das informações e dos ativos da empresa, evitando, assim, futuros desvios.

No que se refere às organizações públicas, estudos de Gonzáles (2005) indicam que o devido acompanhamento das atividades do setor é de interesse social, diante dos serviços que as organizações públicas prestam. Com relação ao aspecto organizacional, o desenvolvimento deste estudo é uma oportunidade de agregar conhecimentos teóricos e práticos que poderão contribuir para o controle interno do setor, para o aperfeiçoamento da gestão e, conseqüentemente, para o processo de controle de estoques da instituição.

2 AMBIÊNCIA DA PESQUISA

Neste capítulo discorre-se sobre a instituição pública na qual este estudo foi realizado, a Universidade Federal de Viçosa (UFV), como ela se originou, quando foi fundada, qual a sua Missão e Visão e onde se localiza. Também é apresentado informações sobre os sujeitos de pesquisas deste estudo.

2.1 Instituição pesquisada

O *locus* deste estudo é a Universidade Federal de Viçosa (UFV), sendo a ambiência os Almojarifados Departamentais e Unidades Administrativas e o Almojarifado Central da instituição. Os dados apresentados a seguir foram obtidos através de levantamento em documentos e no portal da Universidade.

A Universidade Federal de Viçosa (UFV) é regulamentada estatutariamente como Fundação de Direito Público, em 15 de julho de 1969. Originou-se da Escola Superior de Agricultura e Veterinária (ESAV), criada pelo Decreto nº 6.053, de 30 de março de 1922, do então Presidente do Estado de Minas Gerais, Arthur da Silva Bernardes (UFV, 2018).

A UFV tem sua atuação nas áreas de ensino de graduação e de pós-graduação, pesquisa e extensão, sob a forma de atividades presenciais e a distância, nas diversas áreas do conhecimento, em seus três *campi* nas cidades de Viçosa, Florestal e Rio Paranaíba.

De acordo com o seu Estatuto, a UFV é uma instituição federal de ensino superior instituída como Fundação vinculada ao Ministério da Educação, gozando de autonomias didático-científica, financeira, administrativa e disciplinar. É mantida com recursos do orçamento geral da União por meio de uma participação relativa no montante de recursos do MEC, de acordo com seus indicadores de produção e produtividade, bem como com recursos advindos de emendas ao Orçamento da União, recursos de convênios e receita própria.

De acordo com o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI/UFV 2018-2023), a instituição possui como valores a:

Ética, transparência, responsabilidade, legalidade, excelência, eficiência, comprometimento social, igualdade, cidadania e respeito às diversidades.

Além disso, a missão apresentada no mesmo documento é:

(...) promover, por meio de ações integradas de ensino, pesquisa e extensão, o avanço das ciências, letras e artes, a excelência, a inovação, o desenvolvimento institucional, a formação de cidadãos com visão técnica, científica e humanística, capazes de enfrentar desafios e atender às demandas da sociedade e a inclusão social.

Por fim, a visão de futuro da UFV, segundo seu PDI, é:

Consolidar-se como instituição de excelência no ensino, na pesquisa e na extensão, reconhecida pela comunidade científica e pela sociedade, nacional e internacionalmente.

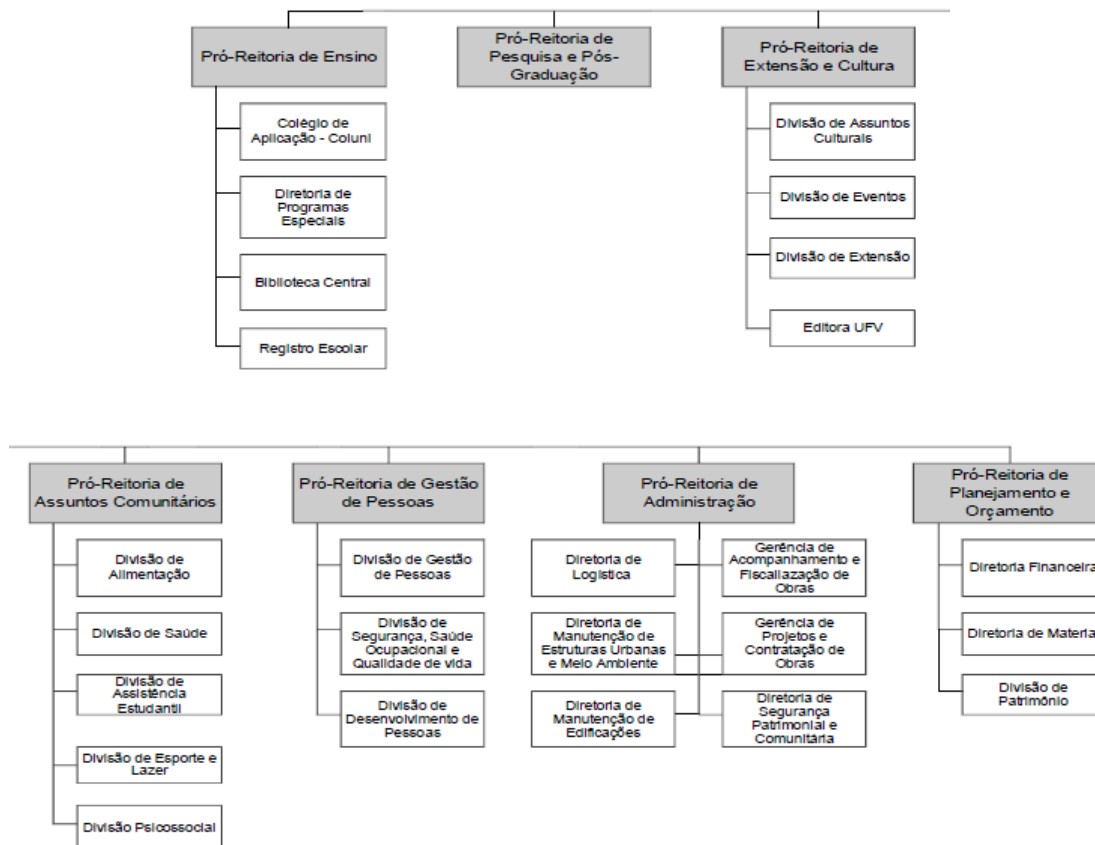
A UFV tem sua estrutura funcional estabelecida por normas estatutárias e regimentais, conforme resoluções emitidas pelos colegiados competentes. Caracteriza-se, em seus vários níveis hierárquicos, pela estrutura colegiada, própria da gestão pública universitária. A estrutura organizacional é composta pelos colegiados superiores, Conselho Universitário (CONSU) e Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE) e pela Administração Superior, formada pela Reitoria, Pró-Reitorias, Centros de Ciências e Diretorias de *Campus* fora de Viçosa. O *Campus* UFV-Viçosa é a sede.

À Reitoria compete supervisionar e controlar a execução das atividades administrativas da Universidade.

As Pró-Reitorias são órgãos de gestão administrativa das áreas de Administração, Assuntos Comunitários, Ensino, Extensão e Cultura, Gestão de Pessoas, Pesquisa e Pós-Graduação e Planejamento e Orçamento. À Pró-Reitoria de Assuntos Comunitários está vinculado o Conselho Comunitário; à Pró-Reitoria de Ensino, o Conselho Técnico de Graduação (CTG); à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, os Conselhos Técnicos de Pós-Graduação e de Pesquisa; e à Pró-

Reitoria de Extensão e Cultura, o Conselho de Extensão. As decisões das Pró-Reitorias e dos Conselhos são aplicáveis aos três *campi* da UFV.

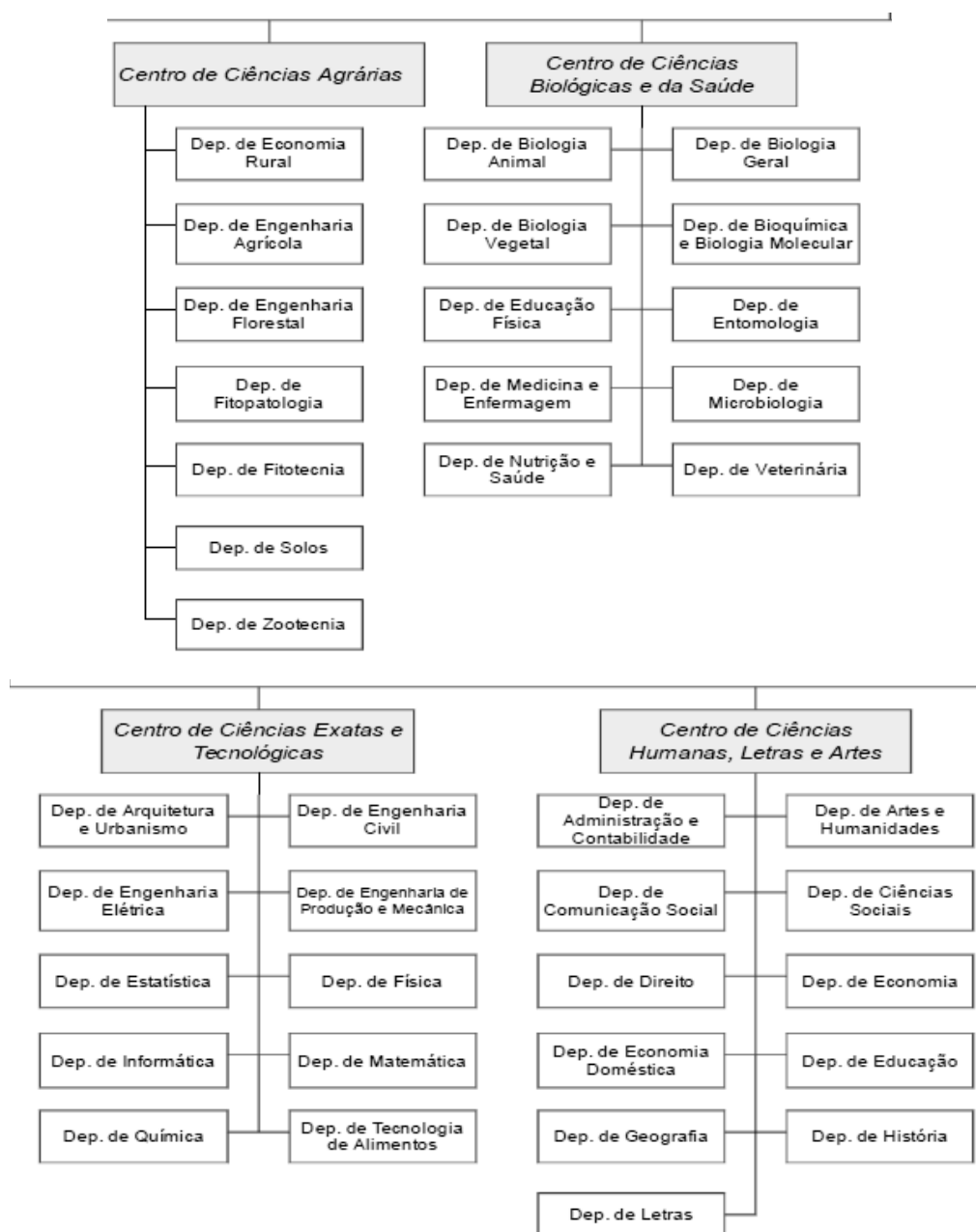
Figura 1 – Organograma das Pró-Reitorias da UFV



Fonte: UFV.

No *Campus* UFV-Viçosa, os Centros de Ciências são os órgãos que administram o exercício das atividades de ensino, pesquisa e extensão, em uma ou mais áreas do conhecimento, aos quais se vinculam os departamentos. A UFV conta com quatro Centros de Ciências, que são unidades acadêmicas que administram as atividades de ensino, pesquisa e extensão em uma ou mais áreas do conhecimento. Em cada um desses centros há vários departamentos, sendo o Centro de Ciências Agrárias o que tem a menor quantidade de departamentos, 7 (sete); o Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes, com o maior número de departamentos, 11 (onze); o Centro de Ciências Exatas e o Centro de Ciências Biológicas e da Saúde contam com 10 (dez) departamentos cada. Os departamentos são unidades básicas da estrutura universitária para todos os efeitos de organização administrativa, didático-científica e de distribuição de pessoal, compreendendo as disciplinas afins.

Figura 2 – Organograma dos Centro de Ciências da UFV

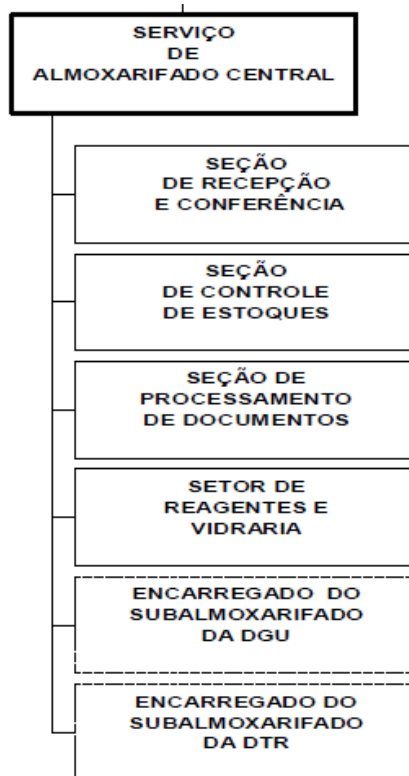


Fonte: UFV.

A Seção de Controle de Estoques é responsável pelo recebimento, guarda, segurança, distribuição, preservação e controle dos materiais adquiridos pela Instituição. Controla o processo de recebimento e, por meio da confirmação da conferência qualitativa e quantitativa, pode dar origem às seguintes situações: liberação de pagamento ao fornecedor, liberação parcial de pagamento ao fornecedor, devolução de material ao fornecedor, reclamação de falta ao fornecedor, entrada do material no estoque e entrega da mercadoria ao interessado. Entre os

procedimentos de regularização, visando à confrontação dos dados e objetivando a recontagem e aceite ou não de quantidades remetidas pelo fornecedor, tem-se o envolvimento dos seguintes documentos: nota fiscal, conhecimento de transporte rodoviário, nota de empenho, mapa de distribuição, catálogos técnicos, desenhos.

Figura 3 – Organograma da Seção de Controle de Estoques da DMT



Fonte: UFV.

Este estudo foi realizado nos setores de almoxarifados das Pró-Reitorias, dos Centros de Ciências e Departamentos da UFV, por meio de entrevista com roteiro estruturado a seus usuários.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados fundamentos que possibilitaram realizar o estudo de caso. A princípio são apontadas os conceitos referentes a informações, controle interno, estoques e sistemas de informações, para posteriormente focalizar no controle interno.

Segundo Bresser-Pereira (1995), a Administração Pública é um conjunto formado por um governo e seus agentes administrativos, que por sua vez são regulamentados por um ordenamento jurídico que consiste no conjunto das normas, leis e funções para organizar a Administração do Estado em todas as suas instâncias. Tem como principal objetivo buscar atender às demandas da sociedade, com serviços públicos de qualidade, além de criar um ambiente favorável à inclusão social e ao fortalecimento da capacidade de formulação de políticas públicas.

Portanto, cabe à Administração Pública, através de seus gestores, promover melhor uso dos recursos públicos, visando sempre atender às necessidades da população, como segurança, saúde, transporte, educação, entre outros.

3.1 Modelos de gestão pública

A partir de uma perspectiva histórica, verifica-se que a Administração Pública evoluiu por meio de três modelos básicos de gestão, que se sucederam ao longo do tempo sem, contudo, serem completamente suplantados: a Administração Pública Patrimonialista, a Burocrática e a Gerencial. Para fins de compreensão sobre a evolução dos citados modelos, é necessária uma reflexão sobre o transcorrer da Administração Pública brasileira até o modelo atual de gestão, conhecido como Administração Gerencial.

3.1.1 Administração pública patrimonialista

A Administração Patrimonialista foi o primeiro modelo de gestão na Administração Pública brasileira e se caracterizou pela ausência de distinção entre patrimônio

público e patrimônio privado. O aparelho do Estado funcionava como extensão do poder do soberano e, conseqüentemente, a corrupção e o nepotismo eram práticas comuns (GRANJEIRO; CASTRO, 1996).

Este modelo vigorou do período feudal até 1936, quando houve a tentativa de coibir os abusos do patrimonialismo. Para isso, foi realizado nos governos de Vargas, Maurício Nabuco e Luís Simões Lopes uma reforma administrativa, na qual implantaram a Administração Pública Burocrática brasileira, ao criarem o Conselho Federal do Serviço Público Civil, que posteriormente foi modificado para Departamento Administrativo do Serviço Público em 1938, com o Decreto-Lei nº 579 (BRESSER-PERREIRA, 2011).

Ainda segundo esse autor, o modelo patrimonialista não correspondia mais com o capitalismo industrial e com as democracias parlamentares do século XIX. O capitalismo determinava a definição clara entre Estado e mercado, pois a democracia necessitava da distinção entre a sociedade civil e o Estado. Logo, não satisfazia um modelo administrativo que separasse o público do privado, mas que também separasse o administrador público do político. Surge daí a necessidade de um novo modelo de gestão.

3.1.2 Administração pública burocrática

A Administração Pública Burocrática surge, portanto, da necessidade de combater os abusos históricos praticados pelo Estado Absolutista. Diante disso, o modelo burocrático almejava uma Administração Pública Profissional, com critérios racionais, funcionando por meio de normas gerais fixas, impessoais, com funcionários escolhidos pelos conhecimentos técnicos, mediante concurso público, vitaliciedade no cargo e hierarquia clara, fiscalização dos subordinados e o mínimo de discricionariedade decisória (WEBER, 1999).

Nesse sentido, Weber (1999) entendia que o modelo burocrático, ao preponderar pela precisão e eficiência, no modelo racional-legal, surge para defender o patrimônio público que, no patrimonialismo, com seu funcionamento imprevisível, era dilapidado, além de impossibilitar as pretensões capitalistas, o crescimento da

burguesia, o Estado Liberal emergente e a revolução industrial. Mazza (2011) caracteriza esse modelo burocrático como marcado pela autoridade com base na lei; subordinação hierárquica entre órgãos e agentes; seleção com base em competência técnica; remuneração pela função, não por realizações; controle de fins; e ênfase nos processos e ritos.

Para Castro (2003), entretanto, a burocracia caracteriza-se pela centralização, hierarquia, autoridade, disciplina, regras, carreira, divisão do trabalho e estabilidade. A implantação da Administração Burocrática fez que se incorporasse, de forma clara, a racionalidade, contida na teoria racional-legal de Max Weber. Isso contribuiu para o surgimento de um conjunto de normas e legislações específicas que objetivavam orientar o formalismo, a impessoalidade, a padronização e o controle de procedimentos, bem como a profissionalização dos serviços públicos por meio de carreira, hierarquia funcional e sistema de mérito. Portanto, regras rígidas foram estabelecidas para o funcionamento da máquina estatal, com controles *a priori* e voltados para o processo tanto na administração de pessoal e na aquisição de material e serviços quanto no atendimento ao público (MENEZES, 2002).

No entanto, de acordo com Matias-Pereira (2007), quando o Estado aumentou seu papel social e econômico, no século XX, a estratégia adotada pela Administração Pública Burocrática provou também ser inadequada. Segundo esse autor, com a ampliação do número das funções do Estado na atuação social e na regulação econômica, constatou-se que a Administração Pública Burocrática não tinha como dar garantias da rapidez, da boa qualidade ou do custo baixo para serviços prestados à população. Constatou-se, na verdade, que a Administração Pública Burocrática se revelou lenta, cara, autorreferida, ou seja, pouco ou nada orientada para o atendimento às demandas dos cidadãos (PEREIRA; SPINK, 1998).

Nesse contexto, Osborne e Gaebler (1999) afirmam que, ao se tentar controlar rigidamente a administração pública, a Administração Burocrática acabou estabelecendo um modelo obcecado em ordenar o modo como as coisas deveriam ser feitas – regulou procedimentos, controlou os insumos, mas ignorou os resultados.

Diante disso, o Estado passou a ser controlador nos processos, tornando-se fim em si mesmo, incapaz de orientar a si mesmo para o alcance dos resultados de seus serviços prestados. Para esses autores, o desempenho das atividades públicas foi posto em segundo plano em decorrência da autorreferência da Administração Pública, quando se abriu espaço para o surgimento do modelo de Administração Pública Gerencial.

3.1.3 Administração pública gerencial

O modelo de Administração Pública Gerencial, segundo Matias-Perreira (2010), origina-se da necessidade da Administração Pública de se voltar para o controle dos resultados, por meio da utilização mais eficiente dos recursos e patrimônios públicos, objetivando reduzir custos, amenizar a insatisfação com os serviços prestados e com o modelo burocrático. De acordo com esse autor, a Administração Pública passa, portanto, a se preocupar cada vez mais com os custos da máquina pública, por meio da busca da eficiência operacional, bem como da avaliação da efetividade dos serviços públicos e da equidade social.

Nessa perspectiva, a reforma do aparelho do Estado é orientada, predominantemente, pelos valores da eficiência e da qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações públicas (BRESSER-PEREIRA, 1995). Para Matias-Pereira (2010), o Modelo Gerencial tem como características genéricas uma postura mais flexível, descentralizada, desconcentrada, democrática e transparente em relação ao Modelo Burocrático, o que permite maior participação da sociedade, mas mantendo as funções reguladoras, fiscalizadoras e essenciais do Estado.

Segundo Corbari e Macedo (2012), a Administração Gerencial procura melhorar a eficiência da ação estatal por meio de modelos da iniciativa privada, bem como fortalecer a transparência e o controle social. Esses autores ressaltam que, apesar de esse modelo ser implantado desde a década de 1970 nos países europeus, no Brasil ele só começou a ser empregado a partir do governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso (1994-2002), por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995), promovido pelo então Ministro da Administração Federal

e da Reforma do Estado (MARE), Luiz Carlos Bresser-Pereira. Embora passadas mais de duas décadas de sua implantação, muitos autores afirmam que o modelo de gestão vigente no Brasil ainda tem mais características do modelo burocrático do que o gerencial. Uma significativa mudança proposta pela Administração Gerencial foi a visão sobre os agentes públicos.

Segundo Bresser-Pereira (1997), a Administração Gerencial pressupõe que os políticos e os funcionários públicos sejam merecedores de um grau real, ainda que limitado, de confiança. Como estratégia, serve-se da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação, e o instrumento pelo qual se faz o controle dos órgãos descentralizados é o contrato de gestão.

Por conta dessas características, verificam-se elementos trazidos da administração privada. E, para manter a concepção de cidadão-cliente acolhida pela nova gestão pública, a busca por renovação, excelência e resultados força a reinvenção das práticas, processos e procedimentos administrativos, a fim de atender aos anseios do “cliente”, ou seja, que o Estado cumpra seu papel, formulando e executando as políticas públicas de forma a preservar os escassos recursos do contribuinte. Portanto, o foco da Administração Gerencial seria propor o desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações públicas, orientando-as para a busca de resultados e para o aumento da governança do Estado, ou seja, da sua capacidade de gerenciar com efetividade e eficiência.

Apesar de muitos autores acreditarem que ainda exista um longo caminho a percorrer até a sua implantação de forma efetiva, atualmente o Modelo Gerencial vem-se demonstrando cada vez mais necessário, em virtude das mudanças ocorridas nas estruturas organizacionais, da redução da máquina estatal, da diminuição de custos, da descentralização dos serviços públicos e da criação das agências reguladoras. Todavia, não é possível considerar esse modelo como panaceia capaz de solucionar todos os males da organização estatal.

Conforme Paula (2005), ao mimetizar a administração empresarial, ignoram-se modelos e práticas voltados especificamente para o setor público, com suas diversas e inevitáveis particularidades. Cabe destacar também a existência, ainda,

das práticas patrimonialistas, que se adaptaram aos modelos organizacionais valendo-se do *rent seeking* (busca de renda), fisiologismo e clientelismo para capturar o patrimônio público. Obviamente, está em constante construção um modelo de Administração Pública hábil bastante para conter em si todas as necessidades sociais, desde regular os mercados, atender às questões de saúde, segurança e educação, incentivar o desenvolvimento e conter as práticas patrimonialistas.

Nesse sentido, cabe ressaltar que, independentemente do modelo de gestão escolhido, a Administração Pública, a partir da Constituição Federal de 1988, deve pautar todas as suas decisões e atos nos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 2016).

3.2 Fundamentos de controle interno e as diretrizes de COSO

Na ausência dos controles internos, é quase impossível conseguir atuar de maneira a conseguir uma boa gestão, considerando-se que o controle interno propicia a diminuição de fraudes e erros e, ainda, pode ser utilizado como ferramenta de planejamento, com a qual se corrigem e previnem falhas, contribuindo para que os objetivos da empresa sejam alcançados de forma a obter uma boa gestão. Segundo Attie (2011, p. 192), “o controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno”.

A partir dos conceitos apresentados, pode-se elucidar que o controle interno está relacionado com todas as rotinas e atividades da organização, com a intenção de que os colaboradores e a Administração compreendam as políticas estabelecidas e as respeitem e que os bens e direitos sejam protegidos e, por fim, que as informações geradas sejam fidedignas e disponíveis aos seus consultores.

O controle interno constitui atividade essencial para as organizações à medida que propicia a garantia de continuidade do fluxo de operações, bem como o fornecimento de informações precisas e confiáveis necessárias ao processo decisório (ATTIE, 1998; PEREIRA, 2004). Suas ações visam, conforme Thomé e

Tinoco (2002), impedir que sejam executadas ações em desacordo com os planos estabelecidos; racionalizar recursos; evitar que se pratiquem atos ilegais; prover informações adequadas ao planejamento das atividades; e oferecer tranquilidade e segurança aos gestores e outros interessados na organização.

Jund (2004, p. 344) esclarece que os objetivos básicos do controle interno são: “garantir informações adequadas, visando à tomada de decisões; estimular o respeito e obediência às políticas da Administração; proteger os ativos; e promover a eficiência e eficácia operacional”.

Na grande maioria das organizações, o controle interno exerce o papel fundamental de proteger o patrimônio da empresa; de garantir exatidão e confiabilidade dos relatórios contábeis e promover a eficiência operacional; e estimular a obediência às políticas e diretrizes administrativas (ATTIE, 1998; BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002; MAUTZ, 1976).

Quanto à sua função, os controles internos podem ser preventivos, detectivos ou corretivos. Preventivos quando são projetados para evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades. Agindo *a priori*, eles tendem a reduzir a frequência com que as causas de exposição ocorrerão; e agem como um guia, auxiliando para que os fatos aconteçam de acordo com o previsto e prevendo problemas ou desvios. Os controles detectivos são projetados para identificar erros ou fraudes e tomar providências necessárias antes que se agravem as consequências e os corretivos agem posteriormente, ou seja, depois do fato. Servem para corrigir as causas de problemas no processo (JUND, 2004; KPMG AUDITORES INDEPENDENTES, 2000; REZENDE e FÁVERO, 2004).

Os controles internos têm como propósitos salvaguardar o patrimônio, verificar a veracidade dos dados contábeis, auxiliar a tomada de decisão do gestor e promover a eficiência operacional do sistema de uma organização. Para Almeida (1996, p. 50), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a Administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Segundo Almeida, M. (1996) e Jund (2004), “o custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter”. Nesse sentido, as transações de valores mais vultosos devem possuir controles internos mais eficientes, uma vez que são mais dispendiosas, enquanto os controles podem ser menos rígidos para as transações de menores valores.

A segregação de função é a maneira de evitar que uma pessoa que tenha a posse de bens não tenha acesso aos correspondentes controles, evitando que a mesma pessoa encubra seus erros mesmo que estes tenham sido cometidos involuntariamente (ALMEIDA, M., 1996; CREPALDI, 2000; REZENDE, FAVERO, 2004).

Segregar função auxilia a efetividade dos controles internos, fazendo que a custódia e o inventário, a administração de recursos próprios e de terceiros, a contabilidade e a conciliação, a informação e a autorização, a contratação e o pagamento devem estar segregados entre os funcionários, para evitar os desfalques permanentes.

As responsabilidades devem ser limitadas e definidas nas orientações de rotinas e procedimentos, garantindo eficiente controle. Segundo Crepaldi (2000), os colaboradores devem ser escolhidos e treinados cuidadosamente, garantindo que seus colaboradores alcancem melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.

O monitoramento é ferramenta que permite avaliar os controles internos ao longo do tempo, sendo o melhor indicador de sua efetividade, cuja função é observar se os controles internos são adequados e efetivos (FERREIRA, 2002). Esses controles devem estar presentes e funcionando conforme o planejado para serem adequados ao ambiente, à avaliação de riscos, à atividade de controle, à informação, à comunicação e ao monitoramento. Entretanto, para serem eficientes, basta que a alta Administração tenha certeza razoável do grau de alcance dos objetivos estabelecidos, ou seja, tudo aquilo que se planejou deve estar sendo cumprido.

Além disso, na metodologia COSO a principal finalidade do controle interno é garantir alcançar as metas da empresa. Com relação a isso, presume-se que o

controle interno não possibilita a garantia total dos processos, mas deixa uma ressalva quanto à sua eficácia, uma vez que sua tarefa é auxiliar e dar suporte para o alcance dos objetivos estabelecidos. Sobre esse tema, Gonçalves e Riccio (2009) destacam que “sua implantação não erradica totalmente a possibilidade de ocorrência de problemas diversos, mas aumenta a confiabilidade no processo e conseqüentemente no seu resultado”.

A metodologia COSO descreve os seus componentes e apresenta os critérios para avaliá-los. COSO enfatiza que o controle interno de uma organização é ferramenta da administração e deve ser desenvolvido dentro das atividades operacionais, além de destacar a realização da avaliação de sua eficácia em um ponto no tempo. A metodologia COSO é dividida em cinco componentes, que se inter-relacionam, abrangendo as áreas de controle de que o administrador necessita para melhor tomar as decisões no que tange à organização: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

3.3 Gerenciamento de estoques

De acordo com Martins e Alt (2006), há elevado número de bibliografias que abordam o tema estoques, assunto relevante dentro das empresas. Stockton (1974) reitera essa afirmação, relatando que é crescente o interesse dos empresários por metodologias aperfeiçoadas de administração de estoques, assunto abordado em conferências empresariais e encontrado em diversas publicações profissionais. O interesse pelo assunto tem aumentado por três razões na opinião desse autor. A extração de vantagens competitivas do capital investido em estoque é a primeira, mesmo enfoque dado por Martins e Alt (2006); a segunda, a possibilidade de uma abordagem mais eficaz nas decisões sobre estoques permitidas pelo desenvolvimento tecnológico no campo de processamento de dados; e a terceira razão são as aplicações de modernos métodos quantitativos de análise.

De acordo com Stockton (1974) e Araújo (1980), os estoques são encontrados dentro dos almoxarifados intermediários dos fornecedores e dos usuários, abrigando provisoriamente seus produtos. Nesse mesmo pensamento, Gasnier (2002) cita um princípio básico e simples da dinâmica dos estoques, afirmando que, quando

produtos não estão em movimento, ficam em repouso em depósitos, almoxarifados, pátios ou armazéns, transmitindo a ideia de estoques, em que são apresentadas as transações de entradas e saídas, cuja subtração é o saldo da quantidade disponível. Atualmente, há diversos *softwares* de administração de estoques que registram as transações por meio das coletas de dados.

Gonçalves (2004) afirma que não tem dúvidas de que estoques são indispensáveis para o bom funcionamento do processo produtivo e equacionamento entre a produção e as vendas, mas salienta que ele tem custos. Martins e Alt (2006) e Ballou (2006) relatam que os estoques otimizam o nível do serviço, incentivam economias na produção, permitem economias de escala nas compras e no transporte, servem como proteção contra inflação, amenizam incertezas e dão segurança contra contingências. Por isso, todos os autores estimam que os estoques representam aproximadamente 40% dos custos de uma empresa.

Segundo Gasnier (2002), os estoques existem devido às incertezas, aos riscos diversos, às flutuações de oferta e demanda, erros de previsões e expectativas, ausência de flexibilidade no ambiente interno ou externo à empresa, ausência de sincronização às sazonalidades, ausência de informações ou, mesmo, pela inércia da administração. Para esse autor, os estoques funcionam como um pulmão, regulando o fluxo logístico e amortecendo as oscilações entre a oferta e a demanda. Para Ballou (2006), os estoques funcionam como resposta estratégica a riscos de caráter extraordinário, assumindo papel contingencial e servindo até mesmo de especulações, adquirindo-os por preços baixos e vendendo-os por preços altos.

Martins e Alt (2006) relatam que, para manter baixos os níveis de estoques, a empresa deve organizar sua estrutura de modo a reduzir os prazos de ressuprimento pelos fornecedores, aumentar sua produtividade em todos os seus setores, suprimir atividades que não agregam valor ao produto e criar estoques de segurança. A manutenção de altos níveis de estoques justifica-se, segundo os autores, para possibilitar o pronto atendimento dos clientes, normalmente exigido pela área de *marketing*, por exemplo.

Gasnier (2002), entretanto, explana motivos para manter ou reduzir estoques. Para manter o estoque, argumentam-se as possíveis restrições que podem ocorrer na cadeia de abastecimento e nas incertezas. Ballou (2006) complementa com os altos custos de vendas perdidas e de atrasos. Para diminuí-los, Gasnier (2002) argumenta a crescente diversificação da linha de produtos, a maior liquidez, o custo do financiamento em estoques, o rápido *feedback* dos produtos, a redução dos custos de armazenagem, seguros, manuseio, movimentação e obsolescência. Ballou (2006) também apresenta justificativas, citando, por exemplo, os custos de oportunidade, custos associados a seguros, impostos e armazenagem física.

Com relação aos estoques, cada autor classifica diferentes fatores de acordo com as necessidades de cada empresa, podendo ser por demanda, por custos, por produtos ou pelo próprio estoque. Ballou (2006) classifica alguns tipos de demanda, entre elas a permanente, a sazonal, a irregular, a em declínio e a demanda derivada. Entretanto, Martins e Alt (2006) fornecem duas classificações, a demanda dependente e a independente, a primeira com a produção de um carro e a segunda com a de um pneu. Viana (2000) também classifica a demanda, mas não assemelha aos outros autores, apresentando a demanda perfeitamente conhecida, demanda aleatória e a demanda sob incerteza.

Gasnier (2002) apresenta e classifica diversas categorias de produtos que podem ser encontrados nos estoques, entre eles as matérias-primas, os materiais complementares, os componentes, os ingredientes, os insumos, os materiais em processo, os materiais para embalagens, os produtos acabados, as mercadorias, os equipamentos produtivos, os veículos, as ferramentas, os instrumentos e os materiais de manutenção e auxiliares. Araújo (1980) e Martins e Alt (2006) classificam os estoques, e não os produtos, em estoques de materiais, de produtos acabados, de produtos em processo ou de produtos em trânsito.

3.4 Gestão de armazenagem e estoques: considerações gerais

Hoffmann (2011) descreve que o fenômeno da globalização tem trazido mudanças e impactos nas formas de gestão e na forma como o sistema produtivo das empresas são realizados e como este está relacionado desde o processo de compras de

insumos e matérias-primas até a distribuição e entrega ao cliente final. Nesse contexto, as técnicas e princípios da logística aparecem como fator em um nível estratégico para as organizações, tornando-se um diferencial que, se bem administrado, pode significar uma vantagem competitiva.

Em uma definição clássica sobre o que deve ser logística, Ballou (2007, p. 23) considera que "*A logística empresarial associa estudo e administração dos fluxos de bens e serviços e da informação associada que os põe em movimento*". O objetivo é vencer o tempo e a distância na movimentação de bens e, ou, na entrega de serviços de maneira eficaz, eficiente e efetiva.

Viana (2000) define etimologicamente o termo logística, alegando que vem do grego *logistiké* e é associado à lógica de algo. Na Administração, a associação do termo que mais se aproxima de sua finalidade é a aplicação da lógica no sentido militar, "que define a logística como a aplicação prática da arte de mover exércitos, compreendendo os meios e arranjos que permitem aplicar os planos militares estratégicos e táticos".

Na Administração, a logística representa, de acordo com Dalacorte (2008, p. 38):

O processo de gerenciar estrategicamente a aquisição, a movimentação e o armazenamento de materiais e seu fluxo de informação mediante os canais de marketing, de modo a poder maximizar as lucratividades presente e futura, através do atendimento de pedidos a baixo custo.

Diante disso, pode-se afirmar que logística é o processo de gerenciar estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, peças, produtos acabados e os fluxos de informações correlatas. Nas organizações e em seus canais de *marketing*, de maneira a permitir maximizar a lucratividade presente e futura através do atendimento dos pedidos a baixo custo.

As atividades de logística nas organizações envolvem, entre outros aspectos, os transportes, a manutenção de estoques, o processamento de pedidos, as compras, a armazenagem, o manuseio de materiais, a embalagem, os padrões de serviços e a programação do processo produtivo. Contudo, devido à característica sistêmica da

logística, as atividades administrativas passam a ser abordadas de forma diferente da tradicional distinção em atividades-fim e atividades-meio, como no caso de atividades específicas desenvolvidas nas organizações públicas.

No que tange às organizações públicas, Lotta (2012) define que as crises fiscais e monetárias do Estado, o processo de redemocratização e as mudanças sociais e tecnologias trouxeram uma série de desafios para as organizações públicas. Entre os quais, é possível destacar a racionalização no uso de recursos (materiais, financeiros e pessoais), a demanda por novos serviços de qualidade e a participação social no controle das atividades públicas. Esse autor compreende que tais desafios provocaram uma série de reformas no Estado, e a utilização de técnicas e princípios da logística tornou-se realidade nessas organizações, diante, principalmente, dos benefícios que podem ser obtidos quanto a melhorias nos processos e tarefas de trabalho.

Conforme descreve Lima (2009), nas organizações públicas a aplicação das técnicas e princípios da logística envolve, essencialmente, os seguintes setores:

Suprimentos (aquisição, distribuição, estoque, armazenagem e manuseio de materiais, distribuição para usuários finais); Transporte (pessoas, documentos, informação); Serviços de apoio e infra estrutura (protocolo, movimentação de arquivos, sistemas de informação, manutenção de equipamentos e instalações).

Dalacorte (2008) considera que, para que os processos de trabalho sejam realizados com eficiência e eficácia, são necessárias ações integradas, dinâmicas e bem organizadas. Nesse caso, as atividades da logística para as organizações públicas devem ter como objetivo prestar serviços voltados para a garantia dos direitos dos cidadãos e usuários, promover o acesso aos serviços de responsabilidade do setor público e, ainda, garantir a legalidade das ações e processos de trabalho realizados nas organizações públicas (LIMA, 2009).

É importante considerar que, em geral, as organizações públicas são prestadoras de serviços e, para Rosal Filho (2005), o objetivo da gestão da logística da prestação de serviços é proporcionar serviços com o menor custo total possível nas atividades envolvidas. No entanto, os objetivos de um sistema logístico de prestação de

serviços são: agregar valor para o cliente e reduzir custos no desempenho. Em relação ao primeiro, aquele autor explica que “os serviços têm pouco ou nenhum valor se os clientes não podem tê-los no tempo e no lugar esperados com as especificações corretas”.

A administração de materiais, uma das atividades de logística na visão de Kirzner (1986, p. 107), trata do processo de planejamento, implementação e controle do fluxo e armazenagem de matérias-primas, inventário em processo, produtos acabados e informações correlatas do ponto de origem ao ponto de consumo, em conformidade com os requisitos do cliente.

A necessidade de suprir os materiais constitui um processo empresarial, e, para Hall (2004), os processos empresariais desempenham papel importante na sobrevivência econômica das organizações. A probabilidade de perder um cliente devido a um processo empresarial deficiente é cinco vezes maior do que devido a um produto defeituoso.

Segundo Lambert, Stock e Vantine (1998), a administração de materiais caracteriza-se por quatro atividades básicas: antecipação das necessidades de materiais; identificação da fonte e obtenção de materiais; introdução de materiais na organização; e controle da condição dos materiais como ativo corrente. Assim, percebe-se que o processo de gerenciar estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, os fluxos de informações correlatas – através da organização e seus canais – podem minimizar os desperdícios e aumentar a lucratividade, através do atendimento dos custos (SLACK *et al.*, 2002).

A visão antiga da administração de materiais considerava esse setor uma área que fazia despesas para a organização. Nesse caso, não investia em processos de trabalho nem em recursos humanos capacitados. Com o tempo, observou-se que as organizações foram percebendo a importância desse setor, e seus gestores passaram a ser profissionais capacitados e conhecedores de técnicas específicas de gestão e de economia em geral. Assim, a administração de materiais ocupou um lugar estratégico na estrutura das organizações.

A malha logística, na gestão de materiais, contribui na identificação das origens e destinos de cada item que está sendo administrado, de forma que é possível avaliar as posições estratégicas dos estoques, estabelecendo políticas de cobertura e minimizando redundâncias, enquanto se agilizam o abastecimento e a distribuição (GASNIER, 2007).

Segundo Martins e Campos (2009), o planejamento começa com o estabelecimento dos objetivos para a organização. “Estratégias, políticas e padrões de longo prazo, com a correspondente alocação de recursos, devem ser estabelecidos para alcançar os objetivos” (MARTINS; CAMPOS, 2009).

Esta atividade é denominada planejamento estratégico e deve estar a cargo da alta direção da empresa. Entre as atividades da administração de materiais estão as atividades de compras, gestão de estoque e armazenagem.

3.5 Gestão de estoques e almoxarifado nas instituições públicas

As empresas almejam a todo momento desenvolver técnicas que possibilitam a redução de custos para fortalecer seus processos produtivos e se tornaram mais competitivas no mercado. Bossoni (2009) descreve que, com as organizações públicas, o processo é o mesmo, pois, independentemente de não haver o objetivo do “lucro” nessas organizações, a busca por melhorias dos processos produtivos e a redução de custo constituem uma premissa cada vez mais crescente.

Araújo (2010) considera que o gerenciamento de estoques nas organizações públicas é de suma importância, tendo em vista que os objetivos estão direcionados para atender às necessidades da população. Dessa forma, para prestar serviços de qualidade e adquirir produtos para as suas unidades é necessário um efetivo planejamento e gerenciamento correto dos materiais solicitados. Segundo Siqueira e Teixeira (2010), no modelo de gestão destinado à busca da eficiência, seja no setor público ou privado, os almoxarifados são considerados de extrema importância, uma vez que é onde guarda significativo patrimônio da organização, devendo ser um setor planejado e bem administrado, com menores custos possíveis.

Além disso, Bossoni (2009) complementa relatando que, dentro desse contexto, algumas organizações públicas agem como as empresas privadas, no que se refere a administrar suas funções com eficiência e eficácia, em que o serviço público deve ser gerenciado, otimizando a minimização de custos.

Araújo (2006) afirma, entretanto, que o almoxarifado é a unidade administrativa responsável pelo controle e movimentação dos bens de consumo, e sua posição estratégica é a mesma tanto no ambiente público quanto no ambiente de empresas privadas, uma vez que sua principal atribuição é entregar um produto quando ele for requisitado. Araújo (2010), descrevendo sobre a finalidade dos almoxarifados nas organizações públicas, destaca que:

Na administração pública, é interessante que se tenha almoxarifados conduzidos de forma gerencial sob o ponto de vista técnico e financeiro, sendo administrados estrategicamente. Sua importância está na sua atribuição maior de não permitir o desabastecimento dos setores da organização, ou seja, fornecer de forma contínua e ininterrupta os materiais às diversas unidades. Deve satisfazer as necessidades materiais da organização, evitando que a cada demanda se crie um procedimento de aquisição (ARAÚJO, 2010, p. 39).

Siqueira e Teixeira (2010) afirmam que no setor público é comum deparar com grande descaso com os materiais, em que há vários desperdícios, ressaltando também a forma como e onde são armazenados os materiais, muitas vezes comprometendo sua qualidade. Nesse caso, é fundamental a aplicação de técnicas e procedimentos que possibilitam o melhor planejamento e melhoria nos processos de gestão do setor.

Considerando ser um setor estratégico dentro de uma organização (pública ou privada), Bossoni (2009) relata que deve considerar alguns pontos relevantes sobre o almoxarifado desde o projeto de localização e até a sua instalação. Para tanto, é necessário levar em conta a localização do almoxarifado, que deve estar mais próximo possível dos usuários, estrategicamente subordinado a planos que visem, principalmente, receber e distribuir produtos de maneira eficaz; possuir funcionários (servidores) competentes e com funções formalmente definidas, que possuem conhecimento detalhado sobre os materiais estocados; funcionar conforme as

orientações internas da instituição; e estar de acordo com os critérios das legislações vigentes.

Araújo (2010) relata que um aspecto não menos importante, que deve ser considerado, é o controle do almoxarifado, que se dá pelo conjunto de ações integradas que registram e garantem a eficiência da movimentação de estoque, bem como de ações relacionadas à sua gestão, manutenção e segurança. Diante disso, de forma didática, esse autor considera que as entradas de materiais devem ser realizadas por documentação específica para cada situação de origem, em que algumas informações devem estar presentes, como número do documento de origem (Autorização de Fornecimento de Material), número da nota fiscal e data de emissão da nota fiscal e do recebimento dos materiais. Entretanto, as saídas de materiais ocasionarão baixa no seu saldo físico e contábil, devendo também ser realizado com documento específico de solicitação. Os documentos de registro de saída de material deverá sempre constar nome do setor de destino; data de saída; código do material; descrição do material; quantidade requisitada e efetivamente entregue; unidade de fornecimento; e identificação do solicitante, do autorizador e do despachante (ARAÚJO, 2010).

Siqueira e Teixeira (2010) consideram que, para que o setor funcione de forma estratégica e adequada às necessidades da organização, a Administração Pública necessita de um gestor de almoxarifado com conduta transparente, uma vez que administra local onde se guardam grandes quantias em valor do patrimônio público, ou seja:

O gestor de um almoxarifado deve zelar pela qualidade dos materiais, guardando-os de maneiras seguras no estoque existente, onde serão utilizados para a manutenção e funcionamento correto da Administração Pública (SIQUEIRA; TEIXEIRA, 2010, p. 7).

A conquista da excelência na gestão requer qualidade e mérito em suas práticas, uma vez que existe sempre uma expectativa do cidadão em relação à Administração Pública, pois se trata de investimento em bens para empreendimentos, obras, atividades no setor público e requerem proteção, evitando desperdícios e mau uso dos materiais (SIQUEIRA; TEIXEIRA, 2010).

3.6 Diretrizes de COSO

Foi criada em 1985, nos Estados Unidos, por iniciativa independente do setor privado, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), conhecida também como *Treadway Commission*, tendo como finalidade estudar as causas de fraudes em relatórios financeiros e contábeis e desenvolver orientações para empresas públicas e seus auditores independentes e para as instituições educativas (COSO, 2009). Posteriormente, essa Comissão se transformou em Comitê, conhecido como COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê de Organizações Patrocinadoras), uma entidade sem fins lucrativos, esforçada na melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, da efetividade dos controles internos e da governança corporativa. Em 1992, foi publicado o *Trabalho Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Um Modelo Integrado), também conhecido como *The COSO Report* (metodologia COSO I), que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

O documento publicado pelo COSO são de tamanha magnitude que as principais organizações internacionais que editam orientações sobre controles internos, tanto para o setor privado quanto para o setor público, revisaram suas publicações, no sentido de incorporarem o arcabouço conceitual e elementos introduzidos pelo COSO (WASSALY, 2008).

Com relação aos controles internos no setor público, o Comitê de Padrões de Controles Internos da INTOSAI, em 2004, publicou o estudo denominado *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Esse manual foi baseado no conhecimento do *COSO Report*, mas sua peculiaridade consistiu na contextualização dos conceitos e diretrizes introduzidas pelo COSO nas especificidades do setor público (WASSALY, 2008).

Segundo COSO I, a integração dos controles constitui o uso da estrutura tridimensional (denominado cubo do COSO), em que as três dimensões compreendem os objetivos da instituição, as unidades da organização e os componentes de controle, de acordo com a ilustração. A primeira é composta pelos

objetivos: processo, registro e conformidade, enquanto a segunda dimensão é constituída pelas unidades administrativas, que deverão ser avaliadas. E, por fim, os cinco componentes de controle estão na terceira dimensão: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, processo de comunicação e monitoramento (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

Boynton, Johnson e Kell (2002) enfatizam que, de acordo com o COSO, o controle interno é constituído de cinco componentes que se relacionam entre si. Assim, a avaliação dos controles internos é realizada por meio da verificação do alinhamento ou da integração que deve existir entre esses componentes (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

Figura 4 – O cubo do COSO I



Fonte: CARVALHO NETO, 2008.

Além disso, na metodologia COSO a principal finalidade do controle interno é garantir o alcance das metas da empresa. Com relação a isso, presume-se que o controle interno não possibilita a garantia total dos processos, mas deixa uma ressalva quanto à sua eficácia, uma vez que sua tarefa é auxiliar e dar suporte para a consecução dos objetivos estabelecidos. Sobre esse tema, Gonçalves e Riccio (2009) destacam que “sua implantação não erradica totalmente a possibilidade de

ocorrência de problemas diversos, mas aumenta a confiabilidade no processo e consequentemente no seu resultado”.

A metodologia COSO descreve os seus componentes e apresenta os critérios para avaliação deles. Enfatiza que o controle interno de uma organização é ferramenta da administração e deve ser desenvolvido dentro das atividades operacionais, além de destacar a realização da avaliação de sua eficácia em um ponto no tempo. A metodologia COSO é dividida em cinco componentes, que se inter-relacionam, abrangendo as áreas de controle que o administrador necessita para melhor tomar as decisões no que tange à organização: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

3.6.1 Ambiente de controle

O ambiente de controle é a base para todos os outros componentes, fornecendo disciplina e estrutura. O ambiente influencia o modo pelo qual as estratégias e os objetivos são estabelecidos, os negócios são estruturados e os riscos são identificados, avaliados e geridos. Dessa forma, influencia também o desempenho e o funcionamento das atividades de controle, dos sistemas de informação e comunicação, além das atividades de monitoramento (COSO, 2006).

O ambiente de controle é efetivo quando as pessoas da entidade conhecem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto e de modo correto (DIAS, 2006).

Para Pereira (2008), o ambiente de controle refere-se a atitude da organização, disposição, conscientização e comportamento de todos os colaboradores a respeito da importância de seus controles e, portanto, envolve o comprometimento daqueles que nela trabalham. Assim, todos devem ser capazes de saber o que deve ser feito, como deve ser feito e, finalmente, devem querer fazê-lo. A quebra de qualquer um desses elos compromete todo o ambiente de controle.

a) Integridade Pessoal e Profissional e Valores Éticos da Direção e do Quadro de Pessoal

A estratégia e os objetivos de uma organização e o modo pelo qual são implementados se baseiam em preferências, julgamentos de valor e estilos gerenciais (COSO, 2006). A integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal determinam suas preferências e seus juízos de valor, os quais se traduzem em normas de conduta. Eles devem demonstrar uma atitude de apoio ao controle interno, a qualquer tempo, durante toda a vida da organização (INTOSAI, 2007).

Cada pessoa que compõe a organização deve manter e demonstrar integridade pessoal, profissional e valores éticos, além de cumprir o código de conduta aplicável durante todo o tempo (WASSALY, 2008; INTOSAI, 2007).

b) Perfil dos superiores

O "perfil dos superiores" reflete na atitude de apoio permanente ao controle interno e no código de conduta de iniciativa da gerência, orientação e avaliação de desempenho, que apoiam os objetivos do controle interno e, em particular, as operações éticas (INTOSAI, 2007).

A dedicação, o envolvimento e o apoio dos dirigentes são decisivos para estabelecer uma postura de apoio positiva para o controle interno de uma organização, pois se a alta Administração acredita que o controle interno é importante, os demais membros da organização sentirão essa atitude e responderão, observando conscientemente os controles estabelecidos. Entretanto, se os membros da organização percebem que o controle interno não é preocupação relevante para a alta Administração e se lhe é dada pouca atenção, é quase certo que os objetivos de controle da empresa não serão efetivamente alcançados (INTOSAI, 2007).

A demonstração e a insistência em uma conduta ética pelos dirigentes são de vital importância para os objetivos do controle interno. Ao assumir esse papel, a Administração dará bom exemplo através de suas próprias ações, e sua conduta

deverá refletir o que é adequado e o que não é aceitável. Em particular, as políticas gerenciais, os procedimentos e práticas devem promover a conduta ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz. Por esse motivo, os funcionários deverão ser periodicamente lembrados das suas obrigações, segundo um código de conduta definido pela alta Administração (INTOSAI, 2007).

c) Estrutura organizacional

A estrutura organizacional de uma entidade contribui para o alcance de seus objetivos, fornecendo o arcabouço para planejamento, execução, controle e monitoração de suas atividades (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

O desenvolvimento da estrutura organizacional envolve a determinação das principais áreas de autoridade e responsabilidade de uma entidade e as correspondentes linhas de subordinação, que estão relacionadas com a delegação de autoridade e a obrigação de prestar contas – *accountability* (INTOSAI, 2007). Adicionalmente, a Administração deve atentar também para a definição de linhas apropriadas de comunicação, refletindo em seu sistema de informação (COSO, 2006).

A atribuição de autoridade e responsabilidade envolve os aspectos específicos de como e a quem serão atribuídas autoridade e responsabilidade por todas as atividades da entidade e deve capacitar cada indivíduo para saber como suas ações se inter-relacionam com as de outros, contribuindo para a consecução dos objetivos da entidade e por quais resultados será responsabilizado (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

A atribuição de alçada e responsabilidade inclui até que ponto pessoas e equipes estão autorizadas e são incentivadas a adotar sua própria iniciativa ao abordar questões, bem como a solucionar problemas e os limites dessa autoridade. O desafio crucial é delegar responsabilidade apenas até o grau necessário ao alcance dos objetivos (INTOSAI, 2007).

Qualquer que seja a estrutura, a entidade deve ser organizada de modo a possibilitar um controle interno eficaz e desempenhar as suas atividades, de modo a atingir seus objetivos (COSO, 2006).

d) Políticas e Práticas de Recursos Humanos

Os processos relacionados a recursos humanos enviam mensagens aos empregados em relação ao nível esperado de integridade, comportamento ético e competência (COSO, 2006).

As políticas e práticas de recursos humanos incluem contratação, capacitação, educação, assessoramento, orientação, avaliação, promoção, remuneração, consultoria e ações corretivas (INTOSAI, 2007).

As decisões de contratação devem assegurar que os indivíduos tenham a integridade, a formação e a experiência necessárias para realizar suas tarefas. Assegurar a transparência nos processos de seleção, publicando tanto as regras de recrutamento quanto as vagas disponíveis, também ajuda a ter uma administração ética dos recursos humanos (INTOSAI, 2007).

Para atingir os objetivos da entidade, pessoas em vários níveis da organização devem possuir o conhecimento e as habilidades necessários para que realizem eficazmente suas tarefas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). A Administração decide quão bem essas tarefas necessitam ser executadas, estipula os níveis de competência para executá-las e traduz esses níveis em habilidades e conhecimentos necessários. As habilidades e os conhecimentos necessários, por sua vez, podem depender do grau de inteligência, treinamento e experiências individuais (COSO, 2006).

Assim, políticas de capacitação (formal, em serviço e sobre a ética) podem reforçar os níveis de desempenho esperados e o comportamento ao comunicarem as funções e responsabilidades em perspectiva, bem como ao incluírem práticas como treinamentos, cursos, seminários, simulações de estudos de caso e exercícios de desempenho de papéis. Ensino e treinamento devem contribuir para que o pessoal

se mantenha atualizado, pois o processo de aprendizagem é contínuo (COSO, 2006).

A administração dos recursos humanos possui papel essencial na promoção de um ambiente ético, desenvolvendo o profissionalismo e fortalecendo a transparência nas práticas diárias. Isso se torna visível nos processos de orientação, avaliação de desempenho, promoção e remuneração, os quais devem estar baseados em méritos. Transferências e promoções fundamentadas em avaliações de desempenho demonstram o empenho da organização com o progresso dos empregados qualificados. Programas de compensação competitiva que incluem incentivos sob a forma de bonificações servem para motivar e reforçar os desempenhos de nível elevado (COSO, 2006). As avaliações de desempenho devem estar baseadas na avaliação de muitos fatores críticos, incluindo o papel do servidor que realiza o controle interno (INTOSAI, 2007).

As medidas disciplinares transmitem a mensagem de que as infrações aos comportamentos esperados não serão toleradas (COSO, 2006).

3.6.2 Avaliação de riscos

O controle interno busca atingir os objetivos da entidade. Para tanto, devem-se apontar os riscos que ameaçam o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para gerenciamento dos riscos identificados. Diante disso, a avaliação dos riscos é uma atividade proativa que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis (DIAS, 2006).

3.6.3 Atividades de controle

As atividades de controle são políticas e metodologias estabelecidas que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou a administração dos riscos e o alcance dos objetivos da organização (DIAS, 2006; INTOSAI, 2007).

Para serem efetivos, os procedimentos de controle devem ser apropriados, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, ter custo adequado, ser

abrangentes, razoáveis e relacionados aos objetivos de controle. Esses procedimentos devem existir em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções (INTOSAI, 2007).

As entidades devem sempre buscar um equilíbrio no uso dos procedimentos de detecção e de prevenção. Por essa razão, é comum utilizar uma mescla desses controles para compensar as desvantagens particulares de cada controle individualmente (INTOSAI, 2007).

3.6.4 Informação e comunicação

A informação e a comunicação são fundamentais para a concretização de todos os objetivos do controle interno (INTOSAI, 2007).

a) Informação

As informações originam-se de diferentes fontes internas e externas e nas formas quantitativas e qualitativas. Um dos desafios apresentados à Administração são o processamento e a depuração de grandes volumes de dados em informações úteis (COSO, 2006), uma vez que a habilidade da administração de tomar decisões consistentes pode ser prejudicada pela qualidade da informação (COSO, 2006).

Segundo a Intosai (2007), a informação importante deve ser identificada, armazenada e comunicada de uma maneira e em determinado prazo, permitindo que os funcionários façam do controle interno suas outras responsabilidades (comunicação tempestiva às pessoas adequadas). Por esse motivo, devem ser completamente documentados o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações e eventos significativos da organização.

b) Comunicação

A comunicação remete-se à movimentação de informações horizontal e verticalmente na organização, assim como entre a organização e partes externas, abrangendo todos os componentes e toda a estrutura organizacional (WASSALY,

2008). Dessa forma, é recomendável a toda organização estabelecer um plano de comunicações entre os níveis hierárquicos, bem como um plano de comunicação com terceiros, clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas (PEREIRA *et al.*, 2008).

Segundo a Intosai (2007), a comunicação interna objetiva aumentar a consciência da importância e da relevância de um controle interno eficaz, comunicar a tolerância ao risco da organização e fazer que os funcionários estejam sempre conscientes de seu papel e de suas responsabilidades diante do controle interno. Além das comunicações internas, a Administração deve garantir que existam meios adequados de se comunicar e obter informações de entes externos, visto que as comunicações externas podem fornecer insumos que tenham impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos.

Um dos canais mais críticos de comunicação é aquele da administração do corpo técnico. A Administração deve estar bem informada sobre o desempenho, desenvolvimento, riscos e funcionamento do controle interno, além dos temas e eventos relevantes. Do mesmo modo, a Administração deve manter seu corpo técnico informado e, quando necessário, fornecer *feedback* e orientações. A Administração deve também fornecer toda a comunicação específica e objetiva, incluindo orientações claras da filosofia e enfoque do controle interno da entidade e delegação de competência (INTOSAI, 2007).

3.6.5 Monitoramento

Monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos no decorrer do tempo, envolvendo a avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles, a verificação de inconsistências dos processos ou implicações relevantes e a tomada de ações corretivas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; ZANETTE, 2007).

A função do monitoramento é averiguar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle estão presentes e funcionando de acordo com o planejado (DIAS, 2006). Controles

são eficientes quando a alta Administração tem uma presumível confiança na consecução da missão e dos objetivos genéricos da organização (DIAS, 2006; WASSALY, 2008).

O monitoramento deve ser conduzido mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações periódicas ou a combinação de ambas (COSO, 2006). Normalmente, uma combinação de monitoramento permanente e de avaliações específicas ajudará a garantir que o controle interno mantenha sua eficácia (INTOSAI, 2007).

O monitoramento contínuo do controle interno é incorporado às atividades normais e repetitivas de uma organização, sendo dirigido durante a realização da atividade (PEREIRA *et al.*, 2008). Se executado continuamente, reage dinamicamente às mudanças de condições, sendo mais efetivo que as avaliações pontuais e ocasionando ações corretivas com custo mais reduzido (DIAS, 2006). Esse monitoramento pode ocorrer pelo acompanhamento contínuo das atividades pela Administração, pelos funcionários ou pelas partes externas (DIAS, 2006; BESSA, 2008).

Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações periódicas (COSO, 2006).

As avaliações periódicas separadas, realizadas por auditores internos, podem analisar diferentes partes dos controles internos de uma entidade e, com certa frequência, relatam fraquezas à Administração e ao comitê de auditoria, com orientações para realização de melhorias, quando cabíveis. Outras avaliações pontuais utilizadas são as autoavaliações e as revisões eventuais (DIAS, 2006).

Conforme Wassaly (2008), o processo de resolução começa quando os resultados do monitoramento são apresentados e encerra após a tomada de uma ação que: (1) corrija as deficiências identificadas, (2) produza melhorias e, ou, (3) demonstre que os achados e recomendações não requerem ação gerencial.

4 METODOLOGIA

A metodologia utilizada foi estruturada em fases distintas, em que se utilizaram em cada uma delas técnicas específicas de pesquisa. O objetivo foi explorar o que cada uma dessas técnicas tem de melhor para que os resultados fossem com a máxima confiança possível.

Neste capítulo são descritos os procedimentos metodológicos da pesquisa quanto ao tipo, à abordagem e ao método e apresentados as unidades de análise, a unidade de observação e os devidos sujeitos da pesquisa, bem como as técnicas de coleta e a análise dos dados.

4.1 Tipo, abordagem e método de pesquisa

Para se chegar aos objetivos desta investigação, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem de caráter qualitativo. O método adotado foi o estudo de caso, para identificar, descrever e analisar as práticas de controle interno em uma instituição de ensino federal.

Optou-se pela pesquisa descritiva por considerar a importância de analisar e descrever detalhadamente como ocorrem os fenômenos estudados.

A partir da pesquisa foram descritas e analisadas as práticas de controle interno vivenciadas pelos servidores públicos federais que desenvolvem atividades nos Almojarifados Departamentais e no Almojarifado Central de uma instituição pública de ensino. Para isso, o objetivo foi identificar e descrever os processos de controle interno na instituição quanto às ferramentas de gestão de controle interno, ao ambiente de controle, à atividade de controle e avaliação de riscos, aos sistemas de informação e de comunicação, aos procedimentos de controle e monitoramento e, por fim, à conduta da instituição.

Nesta pesquisa, a abordagem utilizada foi a qualitativa, que responde a questões muito particulares e trabalha, com profundidade, valores, motivos, desejos e atitudes

que constituem a realidade social, sob a ótica dos atores e das relações (MINAYO, 2007). Não se enumeraram ou mediram os fenômenos investigados por considerar a importância dos aspectos do ambiente natural como fonte de coleta de informações (GODOY, 1995). A partir da abordagem qualitativa, realizaram-se entrevistas estruturadas com os sujeitos da pesquisa, que contribuiriam com o conhecimento das práticas de controle interno vivenciadas no trabalho dos servidores dos Almoarifados Departamentais e do Almoarifado Central da instituição pública de ensino pesquisada.

Em relação ao método, estudo de caso, Yin (2005, p. 20) diz que “possibilita ao investigador a inquirição empírica de um fenômeno contemporâneo e idiossincrático de um conteúdo da vida real”. Considera-se que a utilização desse método atendeu à pesquisa proposta, uma vez que o objetivo deste estudo foi analisar o caso referente às práticas de controle interno nos almoarifados de uma instituição pública de ensino superior.

4.2 Unidade de análise e sujeitos da pesquisa

A unidade de análise refere-se às variáveis ou aos fenômenos em estudo e também ao problema de pesquisa, sobre os quais são coletados e analisados os dados (COLLIS; HUSSEY, 2005). A unidade de análise estabelece as fronteiras de interesse do pesquisador (GODOI *et al.*, 2012). Este estudo teve como unidade de análise os Almoarifados dos Departamentos, das Unidades Administrativas e o Almoarifado Central de uma instituição de ensino superior.

Os sujeitos da pesquisa, conforme Vergara (2013), são indivíduos que fornecerão os dados de que o estudo necessita. Neste estudo, foram os servidores técnico-administrativos dos Almoarifados Departamentais, das Unidades Administrativas e do Almoarifado Central da Universidade Federal de Viçosa, escolhidos por critério de acessibilidade, de acordo com a disponibilidade em participar da entrevista. Eles foram os responsáveis por fornecer as informações necessárias à identificação das práticas de controle interno os almoarifados da instituição.

A saturação é um critério de validação de um conjunto de observações, tendo em vista que designa o momento em que o acréscimo de dados e informações em uma investigação não altera a compreensão do fenômeno pesquisado (THIRY-CHERQUES, 2009). Além disso, para Fontanella *et al.* (2008) esse fato se dá com a interrupção de novas entrevistas, em virtude de os dados apresentarem repetição sob a avaliação do pesquisador, que considera irrelevante continuar com a coleta de dados.

Nas experiências realizadas por Thiry-Cherques (2009), ele constatou, com segurança, o momento que o ponto de saturação é atingido. Percebe-se que as categorias saturam quando atingem o equivalente a um terço das observações. Nesse sentido, as primeiras entrevistas apresentam-se cheias de novidades, mas a partir de determinado momento já não acrescentavam novas propriedades. É nesse momento que ocorre a saturação (THIRY-CHERQUES, 2009; BAUER; GASKELL, 2011).

4.3 Coleta de dados

Para a realização desta investigação foram utilizadas entrevistas semiestruturada como técnica de coleta de dados. Para atingir os objetivos, os dados foram coletados de forma adequada ao tipo de pesquisa definido pelo pesquisador, proporcionando maior compreensão do fenômeno estudado (CRESWELL, 2007). Isso favoreceu o pesquisador na descoberta dos significados, suas compreensões e interpretações (POPE; MAYS, 2005).

A entrevista é uma conversa orientada para o objetivo definido: recolher, por meio do interrogatório ao informante, dados para a pesquisa. Então, a entrevista não é uma simples conversa (CERVO *et al.*, 2007, p. 51). A partir da técnica de entrevista estruturada, pode-se caminhar em qualquer direção para melhor aprofundamento do tema proposto (MARCONI; LAKATOS, 2011). No caso específico desta pesquisa, o roteiro da entrevista foi adaptado pelo pesquisador, que se pautou no roteiro de Imoniana e Nohara (2005), buscando atender aos objetivos propostos pelo estudo. O roteiro da entrevista foi estruturado pelo perfil demográfico e semiestruturado pelas práticas de controle interno, em que estão agrupados o ambiente de controle,

a atividade de controle e avaliação de riscos e os sistemas de informação e de comunicação, bem como os procedimentos de controle e monitoramento.

As entrevistas foram gravadas, com a aquiescência e autorização dos servidores entrevistados. Terminadas as entrevistas, procedeu-se à sua transcrição. Os sujeitos da pesquisa foram convidados a participar das entrevistas, que, após o aceite, aconteceram no local de trabalho dos servidores. Para isso, foram agendados previamente encontros presenciais e, na oportunidade, o entrevistador apresentava a proposta do estudo, bem como as normas de sigilo da identidade dos envolvidos, em consonância com o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, assinado pelos participantes.

4.4 Análise dos dados

Para Vergara (2013), “a análise de conteúdo é uma técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema”.

Já para Bardin, a análise de conteúdo é:

[...] um conjunto de técnicas de análises de comunicação visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens (BARDIN, 2011, p. 42).

Para Bauer (2000), a técnica de análise de conteúdo dá-se em duas dimensões: a sintática, cujo foco são os signos e suas inter-relações; e a semântica, que define como centro das relações entre signos e seu significado. Já no que se refere às categorias de métodos em análises de conteúdo, Bardin (2011) destaca três grandes categorias: a análise temática, que segundo essa autora é aquela que busca revelar as representações sociais ou as avaliações dos locutores a partir de um exame de certos elementos constitutivos do discurso, a exemplo da frequência dos temas evocados e da avaliação dos juízos formulados pelo locutor; a análise formal, que tende nomeadamente sobre as formas e encadeamento do discurso, a exemplo da forma de comunicação, vocabulário, tamanho de frases e hesitações do locutor; e a análise estrutural, que busca revelar aspectos implícitos na mensagem.

No tratamento de dados, conforme Quivy e Campenhoudt (1998), todos os métodos de análises de conteúdo são adequados, tendo em vista que obrigam o investigador a manter distância em relação a interpretações espontâneas, ao dito e ao não dito e, principalmente, às suas próprias interpretações. Essa é, portanto, uma vantagem da utilização da análise de conteúdo como método de tratamento de dados.

As entrevistas foram gravadas, transcritas e, posteriormente, agrupadas de acordo com as seguintes categorias: ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos, em que foram abordados também a análise de cultura da instituição, por meio de padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo; a identificação e análise pela administração dos riscos internos e externos mais relevantes para o alcance dos objetivos operacionais; e as políticas, procedimentos e práticas adotados para assegurar que os objetivos operacionais fossem atingidos e as estratégicas para atenuar os riscos fossem executadas tempestivamente. Além dos sistemas de informação e de comunicação, houve a troca de informações entre a Administração e os funcionários, bem como dos procedimentos de controle e monitoramento.

Por meio desse conjunto de categorias, foram determinados os aspectos, que foram filtrados, e realizada a atenuação do material, por meio da sumarização, bem como selecionados os conteúdos mais importantes relacionados às referidas categorias (SILVA, 2013). Nesse processo, pretende-se definir as subcategorias que emergiram dos conteúdos dos depoimentos, tornando a análise específica e robusta (FRANCO, 2008).

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, procede-se à apresentação e análise dos resultados da pesquisa. Inicialmente, descreve-se o perfil dos sujeitos pesquisados. Em seguida, analisa-se o conteúdo dos depoimentos colhidos nas entrevistas.

5.1 Caracterização do perfil dos pesquisados

Por meio das entrevistas, foi possível apresentar o perfil dos servidores que atuam nos almoxarifados da instituição e como, na compreensão deles, se apresentam as práticas de controle interno nesses setores.

Os servidores públicos da instituição entrevistados foram identificados pela letra “E”, acompanhada da numeração crescente à medida que as entrevistas foram sendo realizadas (Quadro 1).

Quadro 1 – Perfil dos servidores públicos entrevistados

Entrev.	Sexo	Idade (anos)	Grau de instrução	Tempo de trabalho (ano)
E1	Masculino	De 51 a 60	Fundamental	33
E2	Feminino	De 31 a 40	Superior	5
E3	Feminino	De 20 a 30	Superior	1
E4	Feminino	De 41 a 50	Superior	4
E5	Feminino	De 41 a 50	Médio	14
E6	Masculino	Mais de 60	Fundamental	44
E7	Masculino	De 31 a 40	Mestrado	6
E8	Feminino	De 51 a 60	Médio	34
E9	Masculino	De 20 a 30	Superior	6
E10	Masculino	De 31 a 40	Superior	5
E11	Masculino	De 51 a 60	Médio	36
E12	Feminino	De 31 a 40	Superior	18
E13	Feminino	De 41 a 50	Superior	13
E14	Feminino	De 41 a 50	Médio	6

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 1 deixa claro que os entrevistados são, em sua maioria, do sexo feminino, com idade acima de 21 anos, grau de escolaridade variando desde o ensino fundamental até o mestrado e vínculo de 16 anos com a instituição, em média.

5.2 Análise qualitativa: categorias e subcategorias

Para a análise dos resultados de acordo com os objetivos propostos, foram utilizadas, neste estudo, as dimensões do modelo tridimensional de COSO, sendo elas: ambiente de controle, atividade de controle, avaliação de riscos, sistemas de informação e de comunicação e procedimentos de controle e monitoramento.

No Quadro 2, expõem-se os componentes dispostos no modelo tridimensional de gerenciamento do risco de COSO ERM.

Quadro 2 – Componentes do modelo de gerenciamento do risco *COSO ERM*

Componente	Definição
1) Ambiente Interno	Abrange o tom da organização, a base para como o risco é visto e dirigido por uma entidade, incluindo o apetite da filosofia do risco e da gerência de risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que se operam.
2) Definição dos Objetivos	Os objetivos devem existir antes que a gerência possa identificar os eventos potenciais que afetam sua realização. A gerência de risco da empresa assegura um processo para ajustar objetivos, e aqueles objetivos escolhidos suportaram e alinham com a missão da entidade de ser consistente com seu apetite do risco.
3) Identificação de Eventos	Os eventos internos e externos afetam a realização dos objetivos de uma entidade, devendo ser identificados, distinguindo entre riscos e oportunidades.
4) Avaliação do Risco	Os riscos são analisados considerando a probabilidade e o impacto, como uma base para determinar como devem ser controlados. Os riscos inerentes são avaliados em uma base residual.
5) Resposta ao Risco	A gerência seleciona respostas do risco – que evita, aceitando, reduzindo ou compartilhando o risco – desenvolvendo um jogo das ações para alinhar riscos com as tolerâncias do risco da entidade e o apetite do risco.
6) Atividades de Controle	As políticas e os procedimentos são estabelecidos e executados para ajudar assegurar as respostas aos riscos realizados eficazmente.
7) Informação e Comunicação	A informação relevante é identificada, capturada e comunicada em um formulário ou outro meio que permita pessoas realizarem a sua responsabilidade. Uma comunicação eficaz ocorre também em um sentido mais largo, fluindo para baixo, transversalmente, e em toda a entidade.
8) Monitoramento	A totalidade da gerência de risco da empresa é monitorada, e modificações são feitas como necessário. Monitoração é realizada em todas as atividades da gerência, avaliações separadas ou ambas. A gerência de risco da empresa não é estritamente um processo de série, em que um componente afete somente o seguinte. É um processo multidirecional, interativo, em que quase todo o componente pode e influencia outro.

Fonte: COSO, 2004b, p. 27-75. Adaptado.

Com vistas à melhor compreensão, a seguir apresenta-se a análise de cada uma das categorias.

5.3 Análise das entrevistas aplicadas aos servidores que atuam com os almoxarifados da instituição

O objetivo desta pesquisa foi identificar, na percepção dos agentes envolvidos, quais são as práticas de controle interno em uma instituição federal de ensino.

Os dados analisados aqui foram obtidos por meio de entrevistas semiestruturadas, sendo a análise realizada por meio da técnica de análise de conteúdo, assim como proposta por Bardin (2011).

Tem-se discutido muito a necessidade de requisitos básicos para levar a efeito uma análise qualitativa, e a maioria dos autores ligados ao tema considera que a experiência do pesquisador – dentro da área, com a literatura pertinente e diferentes formas de analisar dados da entrevista – seja condição *sine qua non* para que realize um estudo adequado, levando-se em conta que ele (o pesquisador) é, na realidade, o seu próprio instrumento de trabalho (GOUVEIA, 1984).

Nesse contexto, a seguir é apresentada a compreensão dos servidores que atuam nos almoxarifados da instituição a respeito das cinco variáveis abordadas nesta pesquisa, que são: ambiente de controle, atividade de controle, avaliação de riscos, sistemas de informação e de comunicação, procedimentos de controle e monitoramento.

5.3.1 Análise do ambiente de controle, da atividade de controle e da avaliação de riscos

Embora se encontrasse a prática de controle interno em alguns almoxarifados da instituição, averiguou-se que a comunicação acontece apenas no nível das chefias para com seus subordinados. Em nível institucional, evidencia-se que não há nenhuma comunicação das práticas de controle interno da Administração superior aos setores de almoxarifados.

Na avaliação a respeito da importância da comunicação das práticas dos controles internos, foi percebida apenas uma atenção entre aqueles que atuam diretamente nos almoxarifados, como evidência E2 (Quadro 3).

Além disso, os entrevistados destacaram a preocupação de suas chefias com a integridade do estoque dos almoxarifados aos quais pertence. Diante disso, há indícios de que os servidores consideram a comunicação das práticas de controle interno como necessárias e importantes para o desenvolvimento do trabalho que realizam nos almoxarifados, como evidenciado no Quadro 3.

Quadro 3 – Atribuição da comunicação para as práticas de controles internos

Entrev.	Respostas
E1	Importante.
E2	De cima para baixo, nunca veio nenhuma comunicação, à exceção da legislação vigente.
E3	Necessária, mas nunca vi aqui.
E4	Considero falha a comunicação dos Controles Internos, uma vez que não está presente nas rotinas administrativas da unidade.
E5	Seria bom se tivesse.
E6	Até hoje não há nenhuma comunicação.
E7	Às vezes, recebemos algumas orientações pelos <i>e-mails</i> que ficam esquecidas já que algumas são confusas e não temos a quem recorrer para sanar nossas dúvidas.
E8	Acontece quando têm reuniões.
E9	A comunicação é realizada durante nossas reuniões, sempre após alguma ocorrência que demanda maior atenção de todos.
E10	Seria importante.
E11	Não temos comunicação.
E12	A comunicação não existe.
E13	A comunicação é só para pedir material.
E14	As poucas comunicações que recebemos vieram por <i>e-mails</i> e não tínhamos a quem recorrer para esclarecimentos de dúvidas.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Entretanto, encontraram-se almoxarifados que realizavam reuniões mensais para esclarecer e resolver os problemas que porventura surgiram no período, destacando a realização dos controles, de modo que alguma falha não se repita, como E2 destaca:

E2: Dentro do setor, fazemos pelo menos reuniões mensais, destacando os problemas que aconteceram no período e falando dos controle tem que ser feito para que não aconteça mais.

Os entrevistados E3, E5, E6, E10, E11 e E12 revelaram não ter conhecimento ou condições de responder como atribuem a comunicação para as práticas de controles internos, o que evidencia que os responsáveis pelos produtos dos almoxarifados necessitam de capacitação de todos os envolvidos nos almoxarifados da instituição.

Embora durante a pesquisa documental tenham sido encontradas normativas e portarias de encerramento de exercício e contagem de estoque para o Almoxarifado Central, pressupõe-se que há falha da universidade quanto às práticas de comunicação desses controles, já que, conforme esses documentos, não se aplica a toda a instituição.

Tal fato sugere que as práticas de controle interno da maioria dos almoxarifados da instituição pública de ensino superior pesquisada estejam bem distantes das orientações de boas práticas de gestão de almoxarifados. Entretanto, no que tange à existência de código de conduta e ética, bem como ao programa de cumprimento de regras de controle interno, 13 dos 14 entrevistados declararam que não há nenhum documento formal, como pode ser observado no Quadro 4. No entanto, apenas o entrevistado E2 (Quadro 4) afirma que há conhecimento do Código de Ética dos servidores públicos, estabelecido pelo Decreto nº 1171, de 22 de junho de 1994.

Quadro 4 – Regras de conduta e ética para cumprimento das regras de controle interno

Entrev.	Respostas
E1	Não tem.
E2	Tenho conhecimento somente do Código de Ética de todo servidor público.
E3	Nenhum código.
E4	Não há documentação para controle interno.
E5	Não sei se tem.
E6	Não tem.
E7	Nunca vi.
E8	Não.
E9	Não.
E10	Não tem.
E11	Nenhum código.
E12	Não.
E13	Não tem.
E14	Não tem nenhum código de conduta e ética.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Diante das afirmativas dos entrevistados, evidencia-se uma falta de conhecimentos dos servidores que atuam nos almoxarifados ou a incompreensão da questão pelos

entrevistados, haja vista que nos documentos analisados foram encontradas apenas regras de conduta e ética. Portanto, pressupõe-se que os entrevistados compreenderam a questão como se havia um código de conduta e ética específico para aqueles servidores que atuam nos almoxarifados.

Os entrevistados, no entanto, afirmaram que o jargão de que "o exemplo vem de cima" não tem sido aplicado, com exceção de apenas um chefe entrevistado, identificado como E2 (Quadro 5), que relata que aplica o referido jargão para seus subordinados. No entanto, essa prática não é identificada quando se refere à administração superior da instituição com relação ao seu almoxarifado.

Quadro 5 – Identificação do jargão de que "o exemplo vem de cima"

Entrev.	Respostas
E1	Esse jargão não se aplica.
E2	Depende do ponto de vista; se for de mim como chefe para meus subordinados, sim, mas de Reitoria, de Pró-Reitoria e de Direção, não.
E3	Não.
E4	Não podemos aplicar esse jargão, uma vez que não é perceptível a atuação de controle e avaliação por parte dos ocupantes de cargos superiores.
E5	Isso não se aplica.
E6	Não.
E7	Não.
E8	Não podemos aplicar esse jargão.
E9	Não.
E10	Não.
E11	Não podemos aplicar esse jargão.
E12	Esse jargão não se aplica.
E13	Não.
E14	Não podemos aplicar esse jargão.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Destacam-se os depoimentos dos entrevistados E1, E5, E8, E11, E12 e E14, que afirmaram que não aplicam o jargão de que "o exemplo vem de cima", evidenciando uma ineficiência da Administração superior da instituição para o acompanhamento e controle das práticas de controle interno em seus almoxarifados.

Além disso, os entrevistados E3, E6, E7, E9, E10 e E13 apenas responderam "não", evidenciando haver imprudência dos gestores dos almoxarifados da instituição. No entanto, isso pressupõe uma dúvida quanto a essa questão, pois não foi percebido se responderam às suas chefias imediatas ou à Administração superior de toda a instituição para o almoxarifado no qual está lotado.

Nenhum dos entrevistados listados no Quadro 5 evidenciaram essa prática como gestores dos almoxarifados, ou seja, aplica-se o jargão "o exemplo vem de cima" para com seus subordinados. Essas respostas pressupõem que esses chefes não dão sequer para seus subordinados a devida importância das práticas de controle interno nos almoxarifados da instituição federal de ensino superior.

No que tange aos programas de treinamento e conscientização para as boas práticas de controle interno, é verificado que a busca por novos conhecimentos são realizados por iniciativas das chefias e não por um incentivo da instituição, como pode ser observado no Quadro 6.

Quadro 6 – Programas de treinamento e conscientização para as práticas de controle interno

Entrev.	Respostas
E1	Não tenho conhecimento.
E2	Não temos tantas modificações quando trata de almoxarifados; a base na legislação é de 1988, não é uma coisa que atualiza. Com isso, temos buscado cursos para ver como funciona nas outras universidades para melhorar nossos procedimentos e repassar para a minha equipe.
E3	Não sei.
E4	Buscam, por meio de cursos <i>online</i> , cursos oferecidos pelo departamento e cursos realizados por instituições capacitadas para tanto.
E5	Não sei responder.
E6	Não sei.
E7	Nunca ouvi falar.
E8	A maioria busca os cursos de capacitação apenas para fins de progressão na carreira.
E9	Não sei.
E10	Por meio de cursos internos quando há.
E11	Não tem.
E12	Não sei.
E13	Até hoje nunca teve.
E14	Não sei.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Os entrevistados E3, E5, E6, E9, E12, e E14 revelaram que não há conhecimento ou condições para responder se existem programas de treinamento e conscientização para as práticas de controle interno, o que evidencia a falta ou a ineficiência de um efetivo programa de treinamento por parte da instituição para seus servidores no que tange as práticas de controle interno nos almoxarifados da instituição de ensino federal.

Além disso, apenas dois entrevistados, E4 e E10, buscam por capacitação, evidenciando que a universidade não prioriza a capacitação dos servidores que procuram pelos cursos *online*, conforme mencionou E4.

Os servidores dos almoxarifados, no entanto, aparentemente não procuram capacitação para sua atividade e nem as têm por interesse da instituição, enquanto que para E10 os servidores que, em sua maioria, buscam capacitação estão visando apenas progressão na carreira.

O setor público deve investir em treinamento e qualificação dos servidores, para que estes desempenhem cada dia melhor suas atividades (BATISTA; MALDONADO, 2008). Considerando que são poucos os incentivos e as facilitações para participação por parte da instituição, observa-se que não é prioridade da instituição a capacitação de pessoal.

Embora a instituição possua um Serviço de Capacitação de Pessoal, E10 destaca que somente alguns cursos de treinamento são oferecidos esporadicamente, reiterando a evidência de que não é prioridade da universidade a capacitação de seu pessoal. Sugere-se que a instituição de ensino aproveite melhor a sua estrutura acadêmica e mantenha a qualificação constante de seus servidores.

Há indícios, pelas respostas dos entrevistados (Quadro 7), de que o canal de comunicação aberta, que possibilita a informação anônima, é a ouvidoria da instituição. Trata-se de um órgão que tem por finalidade o aprimoramento da universidade, constituindo um canal de comunicação entre a comunidade e seus dirigentes, primando suas ações pela ética e imparcialidade.

A ouvidoria da instituição recebe reclamações, denúncias, críticas, sugestões ou elogios apresentados pelos estudantes, professores e servidores técnico-administrativos, bem como da comunidade em geral. Esses apontamentos são encaminhados aos dirigentes dos órgãos ou a setores administrativos, para avaliação e resposta, retornando as respostas dos dirigentes aos manifestantes.

Quadro 7 – Canais para comunicação aberta

Entrev.	Respostas
E1	Só ouvidoria.
E2	Ouvidoria.
E3	Na ouvidoria.
E4	Via ouvidoria.
E5	Não sei.
E6	Ouvidoria.
E7	Não sei.
E8	Ouvidoria da instituição.
E9	Não sei.
E10	Ouvidoria da instituição.
E11	Ouvidoria.
E12	Acredito que só pela ouvidoria.
E13	Ouvidoria da instituição.
E14	Na ouvidoria.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Embora os entrevistados E5 e E7 possuam mais de uma década de trabalho na instituição, eles afirmam que não têm conhecimento de nenhum canal de comunicação aberta que possibilita informação anônima. Esses servidores evidenciam um descaso para com a instituição, pois não têm conhecimento de sua estrutura e, aparentemente, também não possuem nenhum interesse em conhecê-la, mesmo executando atividades de elevado risco.

Pressupõe-se, no entanto, uma negligência da instituição em manter esses servidores como responsáveis de almoxarifados, pois aparentemente não possuem conhecimento para atuar na função de gestores. Cabe ressaltar que muitos dos novos servidores possuem curso de graduação e pós-graduação e que, certamente, estão mais capacitados para o desempenho das funções de gestores que aqueles encontrados na pesquisa.

Com relação à identificação dos riscos nos principais processos operacionais das práticas de controle interno, sejam eles manuais e, ou, informatizados, averiguou-se que eles foram adquiridos ao longo do tempo, principalmente com a experiência daqueles que estão mais tempo exercendo essas atividades nos almoxarifados, como se pode observar no Quadro 8.

Quadro 8 – Existência de riscos nos principais processos operacionais

Entrev.	Respostas
E1	Não sei responder.
E2	É tudo com experiência; onde dá problema a gente muda o procedimento e adota para todos para que não tenha mais problema.
E3	O risco que temos é de faltar algum item.
E4	Essa identificação é feita por meio de conhecimento prévio das situações e convívio com as mesmas.
E5	Não sei
E6	Não sei.
E7	Com experiência dos mais velhos.
E8	Não sei como se faz.
E9	Aprendi com o trabalho, já que quando comecei era só eu aqui.
E10	Risco de sumir algum item.
E11	Não sei responder.
E12	Único risco aqui é a perda de material.
E13	Não sei.
E14	Com a experiência dos servidores antigos.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Os entrevistados E1, E5, E6, E8, E11 e E13 revelam que não têm conhecimento ou não possuem condições para responder ao que tange à existência de riscos nos principais processos operacionais de controle interno, sejam eles manuais e, ou, informatizados. É mais uma vez evidente que esses servidores não estão capacitados para exercerem suas funções, de modo como foi percebido por suas respostas que não são capazes de identificar os riscos aos quais estão expostos, entre os quais se destacam em um almoxarifado a perda e, ou, o extravio de material. No entanto, ficou evidente que o gerenciamento de riscos é recente em uma unidade, como é esclarecido pelo entrevistado E2:

E2: A gente fez análise várias vezes aqui de todos os riscos. Do ano passado para cá a gente faz o gerenciamento dos processos de estoque aqui. Eu tenho controle do meu processo de estoque. Então a gente gerencia sempre, acompanhando desde a compra até entrega.

Com relação ao gerenciamento de riscos, fica evidente que não há treinamento da instituição para os gestores dos almoxarifados, tendo em vista que o entrevistado E9 relata (Quadro 8) que desempenha seu trabalho a partir da experiência adquirida ao longo dos anos, de modo que pode ser percebido que o treinamento também não acontece para os novos servidores.

Quando pesquisada a realização de auditorias interna e externa, ficou evidenciado que essa prática é adotada apenas no Almoxarifado Central da instituição. Para isso,

é constituída uma comissão, anualmente, pela Pró-Reitoria de Planejamento e Orçamento, com a finalidade de contar todos os itens do estoque desse almoxarifado.

Verificou se, ainda, que o controle nos almoxarifados dos departamentos é realizado de diferentes formas, sem nenhuma padronização entre eles, embora pertencentes a uma mesma instituição. Há, ainda, aqueles onde não há nenhum tipo de controle, como se pode evidenciar nas respostas dos entrevistados (Quadro 9).

Quadro 9 – Realização de auditorias interna e externa

Entrev.	Respostas
E1	Fazemos uma contagem do estoque por conta própria; a última foi há mais de ano. Até hoje nunca chegou alguém pedindo para fazer essa contagem.
E2	Mensalmente, fazemos uma interna e anualmente, no final do ano, uma externa.
E3	Internamente fazemos uma contagem mensal.
E4	Apenas é avaliada a quantidade de material existente para a realização de novos pedidos, sem contagem precisa.
E5	Nunca houve a realização de auditoria.
E6	Não se aplica.
E7	Não há auditorias aqui.
E8	Nunca houve nem interna nem externa.
E9	Aqui contamos em épocas de pedido para ver se está precisando de algum material com maior urgência.
E10	Não se aplica aqui.
E11	Nunca contei o estoque que tem aqui dentro; só observo para fazer novas solicitações.
E12	Não tem.
E13	Não há auditoria nesse almoxarifado.
E14	Não tem.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Embora seja quase unânime a informação dada pelos entrevistados do Quadro 9 de que não há realização de auditorias nos almoxarifados, estes deveriam praticar ao menos um controle interno por analogia ao que determina a Portaria publicada a cada ano, abordando sobre a verificação de bens existentes no Almoxarifado Central e nos almoxarifados de seus *campi*.

No entanto, pressupõe-se que apenas um almoxarifado realiza mensalmente uma “auditoria interna” com a contagem de todo o seu estoque, como é evidenciado na afirmação do entrevistado E2:

E2: Mensalmente fazemos uma contagem de tudo que tem dentro do almoxarifado. Assim muito mais fácil identificar erros do próprio mês do que eu chegar em dezembro e descobrir um erro que surgiu em no mês de fevereiro.

Esse mesmo entrevistado esclarece a realização de auditoria externa no almoxarifado da instituição no qual exerce suas atividades, conforme fica evidente no seguinte depoimento:

E2: Todo final de ano é instituída uma comissão externa ao almoxarifado, designada pela Pró-Reitoria de Planejamento e Orçamento que vem aqui e faz a contagem de tudo que tem aqui e emiti um parecer.

Em relação aos servidores que atuam nos almoxarifados, há indícios de que são observadas as regulamentações das categorias dos servidores públicos, embora existam servidores de diferentes funções desempenhando as mesmas atividades. Além disso, E2 afirma no Quadro 10 que há funcionários terceirizados atuando nos almoxarifados, enquanto seu contrato deveria ser para outros serviços.

Quadro 10 – Regulamentação das categorias da classe dos servidores

Entrev.	Respostas
E1	Sim.
E2	Servidores da instituição estão alocados conforme sua função mesmo.
E3	Sim.
E4	Sim, as regulamentações são respeitadas.
E5	Somente o plano de carreira.
E6	Não, pois a atividade que exerço aqui é diferente de meu cargo.
E7	O PCCTAE.
E8	Sim.
E9	Não sei responder.
E10	Não.
E11	São respeitadas.
E12	Sim.
E13	Sem condições de responder.
E14	Somente o Plano de Carreira; nele está descrito nossas atividades de acordo com o cargo que ocupamos.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Nas entrevistas, fica evidenciado que não há nenhuma regulamentação específica, apenas o que é determinado pelo Plano de Carreira dos Servidores Técnico-Administrativos em Educação (PCCTAE).

A resposta de E6 evidencia que não são respeitadas as regulamentações das categorias da classe dos servidores, tendo em vista que atua nas funções de

separação e conferência de material, embora seu cargo seja outro. Nesse sentido, aparentemente esse servidor está em desvio de função, de acordo com a legislação vigente.

Além disso, os entrevistados E9 e E13 afirmam, respectivamente, que não sabem responder e “sem condições de responder”, evidenciando que não possuem conhecimento sobre seus planos de carreira e das atividades que exercem. Nesse sentido, há indícios, mais uma vez, que os servidores desses almoxarifados possuem limitação ou, mesmo, formação insuficiente para os cargos e as funções que ocupam nos almoxarifados da instituição.

A partir disso, é possível subentender que as funções nos almoxarifados são ocupadas mais por afinidades pessoais e não por competência do servidor.

No que tange às ocorrências por descumprimento das políticas e de procedimentos nos almoxarifados da instituição, verificou-se que isso não se aplica, tendo em vista que as orientações são seguidas e os problemas resolvidos em reuniões com a equipe do respectivo almoxarifado.

Quadro 11 – Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e de procedimentos da instituição

Entrev.	Respostas
E1	Não tem procedimentos.
E2	Nunca tive problemas de descumprimento de normas; já tive problemas de desatenção. Nada sério que eu precisasse formalizar; sempre uma conversa, voltar e lembrar os procedimentos.
E3	Não conheço.
E4	Geralmente, por meio de conversa entre os servidores envolvidos com as ocorrências com a chefia.
E5	Encaminhadas para a Comissão de Sindicância.
E6	Não sei responder.
E7	Quando há ocorrências sérias, como desvio de itens, é composta uma Comissão de Sindicância.
E8	Eu falo muito que, às vezes, a gente precisa sentar, conversar, lembrar as coisas, por que são feitas.
E9	Não temos manual de procedimentos.
E10	Nunca tivemos problemas de descumprimento das regras.
E11	Comissão de Sindicância.
E12	Nunca se aplicou aqui.
E13	Comissão de Sindicância para apuração.
E14	Não sei.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Os entrevistados E5, E7, E11 e E13 afirmam, entretanto, que os casos de descumprimentos seguem normatização de apuração dos fatos por meio de Comissão de Sindicância instituída para o fim específico de analisar os fatos.

Mesmo tendo conhecimento da existência de sindicância, o servidor não acompanha o desenvolvimento do processo, conforme declara E1:

Tenho conhecimento de sindicância aberta para apurar má conduta de servidores por desvio de materiais, mas não acompanhei como foram desenvolvidos os trabalhos de sindicância e quais foram seus resultados.

Já o entrevistado E5 tem conhecimento da abertura de processo administrativo, mas desconhece os trabalhos e os resultados:

Existem sim. Só que eu desconheço a maioria dos processos. Tenho em mente uma operação da Polícia Federal nos refeitórios sobre desvio de alimentos, carnes e material de higiene e limpeza.

Foi percebido que os entrevistados desconhecem, em sua maioria, a existência de processos administrativos contra servidores e, quando têm conhecimento, alegam não acompanhar o processo ou desconhecer o motivo. Embora tenha havido operação da Polícia Federal nos almoxarifados do refeitório, percebeu-se que nem dessa os servidores têm conhecimento de seus resultados.

No entanto, quando pesquisado o gerenciamento dos riscos do negócio, ficou evidenciado que os almoxarifados são responsáveis somente pela armazenagem de seu material.

Os servidores que atuam nos almoxarifados não são os mesmos responsáveis pelas compras da instituição que ocorrem via licitações. No Quadro 12, evidencia-se que os 14 entrevistados são responsáveis apenas pelo material solicitado após o seu recebimento no almoxarifado departamental e depois de realizado todo o processo de licitação, conforme o que determina a legislação vigente para a realização de compras destinadas aos órgãos públicos.

Quadro 12 – Gerenciamento dos riscos do negócio

Entrev.	Respostas
E1	Não há. Somente risco de perda de material.
E2	Não se aplica aqui devido à rotatividade dos materiais. O único risco é de perda ou extravio de algum item.
E3	Não sei.
E4	Não há gerenciamento dos riscos do negócio na unidade. Apenas de estoque.
E5	Não se aplica.
E6	Não tem.
E7	Não se aplica. Apenas risco de perda de material.
E8	Não temos gerenciamento de riscos.
E9	Não se aplica; às vezes, temos de observar a garantia de algum item por causa da necessidade de manutenção.
E10	Não se aplica. O risco aqui é de perda.
E11	Não temos esses riscos. O risco é de perda de material.
E12	Esses riscos não se aplica. Somente de estoque.
E13	Não se aplica; fazemos apenas a guarda do material necessário.
E14	Somos responsáveis pela guarda de todo material, mas nada que envolve mercado, liquidez, inadimplência. O risco é de perda de material.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

No entanto, é unânime a identificação do risco de perda e, ou, extravio de bens de dentro dos almoxarifados. Evidencia-se que o gerenciamento de riscos que surgem é referente apenas ao controle de bens em estoque, como prazo de garantia de algum item, como informado por E9 no Quadro 12 e nada com relação a riscos financeiros. Já E3, E6 e E8 afirmam que não possuem risco, evidenciando uma falta de conhecimento do trabalho que realizam nos almoxarifados.

Não foi evidenciado, no entanto, o estabelecimento de riscos pela Administração superior da instituição. Um controle interno deve integrar a gestão de riscos de modo a prever e a prevenir ameaças inerentes ao conjunto de processos da instituição que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos.

No Quadro 13 há indícios de que não existe nenhum instrumento de avaliação especificamente para os servidores que atuam nos almoxarifados da instituição em foco.

Quadro 13 – Revisão dos indicadores de desempenho

Entrev.	Respostas
E1	Não tenho conhecimento.
E2	Processos administrativos de avaliação de estágio probatório
E3	Nunca soube desse tipo de avaliação.
E4	Não é realizada.
E5	Não tem nenhuma avaliação específica.
E6	Não tem nenhuma avaliação de desempenho específica.
E7	Não tenho conhecimento.
E8	Sei da avaliação anual de desempenho para todos; específico para pessoas que trabalham nos almoxarifados não há.
E9	Não tem avaliação específica.
E10	Não conheço.
E11	Desconheço.
E12	Não tenho conhecimento.
E13	Não conheço nada de avaliação para quem trabalha nos almoxarifados, mas há avaliações de desempenho, que é feito pelas chefias e pelos seus subordinados e a avaliação de estágio probatório assim que a pessoa ingressa na instituição.
E14	Nunca vi esse tipo de avaliação.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Conforme apresentado pelos entrevistados, não há nenhuma avaliação específica para os servidores que atuam nos almoxarifados da instituição pública de ensino superior; as avaliações existentes são aquelas genéricas aplicadas a todo servidor de universidade pública federal.

Além disso, conforme relatos apresentados por E2, E8 e E13, há dois tipos de avaliação, o estágio probatório, quando é constituída uma comissão para avaliação do desempenho do novo servidor que acabara de entrar em exercício; e a avaliação de desempenho anual, realizada pelas chefias imediatas e pelos seus subordinados. Essa avaliação é utilizada para progressão de nível do servidor técnico-administrativo da carreira PCCTAE.

No Almoxarifado Central da instituição, no entanto são analisados os indicadores de desempenho, que representam o percentual de solicitações plenamente atendidas pelas demais unidades da instituição federal de ensino superior, conforme evidenciado no depoimento dado pelo entrevistado identificado como E2:

Analizamos os pedidos de materiais e como foram atendidos, o que pode ser plenamente atendido quando entregamos todos os materiais solicitados no pedido que chega; parcialmente atendido quando atendemos parte do material porque não tem tudo no estoque ou porque reduzimos a quantidade pedida para atender maior número de unidades da UFV e quando não é atendido porque não tem o que solicitaram.

Quanto aos controles dos sistemas de informática, no que tange a acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet, de banco de dados e de segurança, encontrou-se uma Diretoria na instituição especificamente para esse fim. No entanto, com relação aos almoxarifados analisados, somente o Almoxarifado Central faz uso dessa tecnologia. As demais unidades da instituição utilizam sistema de informação apenas para novas solicitações de material (Quadro 14).

Quadro 14 – Controles dos sistemas de informática no que tange a acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e de banco de dados e considerações de segurança

Entrev.	Respostas
E1	Não temos sistema.
E2	Tudo aqui é com base no sistema de informação gerenciado por uma Diretoria somente para os sistemas da instituição, entre outras demandas que envolvam tecnologia da informação. O sistema tem controle de tudo que é feito, por quem foi feito e hora em que foi feito.
E3	Não utilizamos sistema para controle do estoque.
E4	Não se aplica.
E5	Não utilizamos nenhum sistema para controle.
E6	Não tem.
E7	Não há nenhum sistema.
E8	Nenhum sistema para o controle de estoque.
E9	O controle é realizado com planilhas mesmo.
E10	Somente anotações que nunca são conferidas.
E11	De tudo não temos.
E12	Não utilizamos sistema, apenas uma planilha.
E13	Não tem.
E14	Recebemos, conferimos e encaminhamos para a Secretaria.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

É evidente pelas respostas dadas pelos entrevistados que constam no Quadro 14 que a maioria dos almoxarifados não utiliza sistema de informação para a prática de controle interno de seu estoque.

Diante disso, pressupõe-se mais uma fragilidade da instituição quanto às suas práticas de controle interno dos bens armazenados em seus almoxarifados. Embora não se tenha identificada a utilização de sistemas para o controle interno, a instituição possui um sistema para uso das unidades administrativas e departamentos para que esses órgãos pratiquem o controle de seus estoques (Figura 5).

Figura 5 – Sistema de Controle Interno de Estoque



Diante disso, pressupõe-se a má gestão por parte dos gestores quanto às práticas de controle interno, bem como de toda a Administração da instituição, que deveriam pelo menos incentivar e efetivar a utilização desse sistema em toda a universidade. Percebe-se que, embora essa ferramenta não seja utilizada pelos almoxarifados departamentais e das unidades administrativas, a instituição possui ferramenta para melhor gerenciamento e controle interno de seus bens nos almoxarifados.

Com relação à existência de documentação fidedigna das atividades operacionais, ficou evidenciado que no Almoxarifado Central há toda a documentação fidedigna de entrada e saída de material. Nos demais almoxarifados há indícios de que possuem documentação da entrada da mercadoria, não se preocupando com a documentação da saída, tendo em vista que objetivam apenas atender às necessidades da unidade a que pertence (Quadro 15).

Quadro 15 – Existência de documentação fidedigna das atividades operacionais

Entrev.	Respostas
E1	Guardamos todas as guias de recebimento.
E2	Existe documentação de tudo, tudo tem que ser documentado, assinado, quem fez, por que fez, quando fez. Tudo documentado e digitalizado também de forma que todo o setor tem acesso.
E3	Somente de recebimento de material.
E4	Não existe documentação fidedigna para essas atividades.
E5	Dos materiais recebidos.
E6	Documentação de recebimento.
E7	Não tem.
E8	De recebimento.
E9	Em partes, só do que entra.
E10	De tudo não temos.
E11	Desconheço.
E12	Não de tudo.
E13	Possuímos documentação dos itens que recebemos.
E14	Dos materiais que chegam.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

No entanto, E2 afirma que possui documentação de todo o trabalho realizado no almoxarifado, seja de entrada, saída, estorno e até mesmo de devolução de materiais.

Entretanto, há evidências de que servidores atuam nos almoxarifados sem nenhuma condição de realizar tais atividades e, nesse caso, pressupõe ainda ausência de conhecimento, já que desconhecem qualquer documentação de recebimento e saída de materiais do almoxarifado, conforme afirmou E11.

Considerando a afirmação de E4, evidências apontam que não há documentação da aquisição de materiais em todos os almoxarifados, seja por descuido ou, até mesmo, pelo indevido descarte de documentos. Além disso, encontrou-se documentação fidedigna de entrada de materiais nos almoxarifados departamentais, enquanto para a saída de material do estoque não foi encontrado nenhum tipo de documentação.

Há evidências de que os demais almoxarifados se preocupam com o recebimento correto dos materiais que chegam aos seus depósitos, não dando a devida atenção como os itens são distribuídos dentro do departamento, já que a liberação ocorre de acordo com a demanda apresentada pela unidade, bem como por seus setores.

Quanto à existência de documentação completa e precisa dos fatos operacionais, apenas um dos almoxarifados relatou possuir documentação de tudo, desde a entrada das mercadorias acompanhadas das respectivas notas fiscais até o encaminhamento para a unidade solicitante, como é evidenciado pelo entrevistado E2 (Quadro 16).

Quadro 16 – Documentação em relação aos fatos operacionais

Entrev.	Respostas
E1	Não temos.
E2	Temos documentação de tudo, desde o início do processo de compra até a entrega ao solicitante.
E3	Desconheço esse tipo de documentação.
E4	Em relação aos fatos, não há documentação completa.
E5	Não sei.
E6	Em parte; não temos tudo.
E7	Não tenho conhecimento desses papéis com relação ao almoxarifado.
E8	De tudo não.
E9	Até hoje não me falaram nada desse tipo de documento.
E10	Não tenho conhecimento.
E11	Muito pouco.
E12	Única documentação é de recebimento de material.
E13	Não sei responder.
E14	Nada.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Com as afirmações dos entrevistados E1, E5, E13 e E14, evidencia-se a incompreensão dos fatos operacionais realizados nos almoxarifados. Mais uma vez, as evidências apontam para o despreparo e para a falta de conhecimento dos servidores que atuam nos almoxarifados da instituição federal de ensino superior do interior de Minas Gerais.

Entretanto, os entrevistados do Quadro 17 foram unânimes ao afirmarem que na instituição não há políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas.

Quadro 17 – Políticas e procedimentos formais a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas

Entrev.	Respostas
E1	Nunca recebi manual.
E2	O conhecimento foi adquirido ao longo dos anos, de uns para outros.
E3	Não sei.
E4	Procedimentos formais não existem; apenas orientações em algumas situações sobre a utilização dos materiais.
E5	Nunca ouvi de políticas e procedimentos de almoxarifado.
E6	Sou novo aqui no almoxarifado, e isso me faz muita falta. Quando entrei não tive instrução de quase nada, estava tudo bagunçado, arrumei e hoje sei como tudo está. Senti falta de orientação; fiquei bem perdido.
E7	Os novatos vão aprendendo com os mais antigos, nada formal.
E8	Desconheço.
E9	Não sei responder a você.
E10	Não tem nada de política e procedimentos formais.
E11	A instrução que tenho é nunca deixar faltar material.
E12	Nada de documento de políticas e procedimentos; o conhecimento é passado de um para outro.
E13	Não tenho conhecimento de nenhuma política e procedimentos de almoxarifado.
E14	Acho que não tem isso.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Evidenciou-se que na maioria dos almoxarifados analisados o conhecimento foi transmitido diretamente por pessoas experientes na função para os novos servidores, e há indícios de que isso tem se perpetuado por muitos anos.

Nesse sentido, o entrevistado E6 destacou que há demanda dos servidores que trabalham nos almoxarifados para que se tenham manuais de políticas e dos procedimentos que possam orientar o trabalho, principalmente, dos recém-contratados e, até mesmo, como parâmetros de desempenho dos almoxarifados.

Além disso, os entrevistados E1, E3, E4, E5, E8, E9, E10, E11, E12, E13 e E14 afirmaram desconhecer quaisquer políticas e procedimentos formais da instituição que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal de modo que evitem interpretações dúbias e mal entendidas, levando a erros que podem ser onerosos ao serviço público.

Diante disso, há indícios de que a instituição não possui manual de procedimentos para os almoxarifados, bem como para inúmeras outras funções. Diante disso, sugere-se que a instituição crie um Manual de Procedimentos para as práticas de controle interno e, em seguida, que haja efetiva divulgação e implantação dessas práticas para todos os almoxarifados da instituição, bem como o incentivo imediato

do sistema já existente para o controle de estoque pelos departamentos e unidades administrativas da instituição.

5.3.2 Análise dos sistemas de informação e de comunicação

Para análise dos sistemas de informação e comunicação, foram pesquisadas as trocas de informações entre a administração superior e os seus diversos almoxarifados, bem como a Administração declara as novas diretrizes para as práticas de controle interno.

É evidente pelas respostas dos entrevistados do Quadro 18 que não há nenhum tipo de divulgação das normas e procedimentos para práticas de controle interno nos almoxarifados. No entanto, evidências indicaram que não há Manual de Normas e Procedimentos para as práticas de controle interno a serem divulgadas.

Quadro 18 – Divulgação das normas e procedimentos

Entrev.	Respostas
E1	Não possui.
E2	Hoje não temos nenhum manual formal, ele está sendo elaborado por mim e pela Diretoria.
E3	Não sei.
E4	Normas e procedimentos não são divulgados.
E5	Não tem normas.
E6	Desconheço.
E7	Não temos normas e procedimentos a serem divulgados.
E8	Não se aplica.
E9	Nem sei se tem normas para controle dos almoxarifados.
E10	Não possui.
E11	Não possui.
E12	Não temos normas e procedimentos para divulgação.
E13	Não possui.
E14	Não possui.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Há indícios pelas repostas dos entrevistados E1, E5, E7, E10, E11, E12, E13 e E14 que a instituição não possui normas e procedimentos para controle de almoxarifados. Além disso, o entrevistado E2 afirmou que está trabalhando na elaboração de um Manual de Normas e Procedimentos para o almoxarifado pelo qual é responsável.

Evidências indicaram que os demais almoxarifados da instituição não possuem Manual de Normas e Procedimentos e que também não há nenhuma expectativa de elaboração de algum manual dessa natureza.

Durante o estudo documental, conforme mencionado por E2 no Quadro 6, foi identificada a Instrução Normativa nº 205, de 8 de abril de 1988, da Secretaria de Administração Pública da Presidência da República (SEDAP/PR), que objetiva racionalizar o uso de material no âmbito do Sistema de Serviços Gerais, através de técnicas modernas.

Com relação à divulgação de fluxogramas, as respostas dos entrevistados E1, E3, E5, E7, E9, E11, E13 e E14, no Quadro 19, evidenciam que não existem fluxogramas para as práticas de controle interno na instituição, evidenciando-se, portanto, não haver fluxograma de informações dos controles utilizados nos almoxarifados e não o que pesquisar com relação à divulgação de fluxogramas em almoxarifados.

Quadro 19 – Divulgação dos fluxogramas de informações dos controles utilizados

Entrev.	Respostas
E1	Não tem fluxograma.
E2	Hoje não temos um fluxograma formalmente.
E3	Não temos fluxograma.
E4	Não é realizada.
E5	Não temos nenhum fluxograma.
E6	Desconheço fluxograma.
E7	Não tem fluxograma.
E8	Não se aplica.
E9	Não tem fluxograma.
E10	Não se aplica.
E11	Não tem fluxograma.
E12	Não temos.
E13	Não se aplica porque não temos nenhum tipo de fluxograma.
E14	Nenhum fluxograma existe.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

No entanto, há indícios de que há um fluxograma no sistema eletrônico de solicitações de materiais, no qual o acesso é liberado para o próximo usuário somente após a aprovação de um usuário com competência para tal finalidade, ou seja, não havendo alguma das aprovações, o fluxo é interrompido, como afirmado na entrevista de E2:

E2: Como aqui tudo é feito com base no sistema, o sistema não permite que o fluxo seja alterado. Uma solicitação somente "anda" no setor se alguém que tenha autoridade já tiver liberado a solicitação no sistema. Com isso, o sistema também impede que o fluxo seja alterado.

Embora a instituição possua diferentes canais de comunicação como *sites*, *e-mails*, documentos e até mesmo processos, ainda há indícios de que esses sistemas de comunicação são ineficazes. No entanto, evidências indicam que essa comunicação acontece apenas do nível superior para os subordinados. Pressupõe-se, ainda, que não há movimentações horizontal e vertical de informações na instituição, de modo que os servidores têm pouca consciência da importância de um controle interno eficaz.

Quadro 20 – Sistemas internos de comunicação.

Entrev.	Respostas
E1	Comunicação oral.
E2	Comunicação em reuniões com equipe, mas sempre temos de retomá-las porque as pessoas esquecem.
E3	Comunicação informal.
E4	Comunicação feita de forma oral e informal para os funcionários.
E5	Comunicação informal.
E6	Comunicação informal.
E7	Comunicação informal.
E8	Comunicação oral.
E9	Não temos comunicação.
E10	Comunicação informal.
E11	Não temos reuniões para comunicação. Nunca temos mudanças.
E12	Comunicação informal.
E13	Comunicação oral.
E14	Comunicação em reunião, mas cada um sabe de seu trabalho.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Além disso, há indícios de que as informações relevantes não são identificadas, impedindo que os colaboradores realizem o trabalho com responsabilidade. No Quadro 20, E2 relata que, embora sejam realizadas reuniões em alguns dos almoxarifados como meio de comunicação, esse método se mostra ineficaz, tendo em vista que as pessoas se esquecem das orientações e retornam aos mesmos erros.

Há indícios de que a instituição não possui um plano de controles com relação aos estoques dos almoxarifados departamentais e nas suas unidades administrativas. Embora haja auditoria interna e outros mecanismos de controle para as compras

públicas, há evidências de que esses controles não são aplicados à maioria dos almoxarifados. No entanto, o Almoxarifado Central da instituição é monitorado constantemente, como pode ser evidenciado no que disse E2 (Quadro 9), e externamente com a realização de contagem de estoque a cada final de exercício financeiro que, no Brasil, tem duração de 12 meses e coincide com o ano civil, conforme disposto no art. 34 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.

No entanto, há evidências de que há um plano informal pelo menos em um dos almoxarifados, como é mostrado no depoimento do entrevistado E2, que define o plano como "institucionalizado", que orienta o trabalho da equipe pela qual é responsável, como pode ser observado a seguir:

E2: Não temos um plano de controle formal, mas um institucionalizado que é o norte de todos que aqui trabalham.

Há evidências pelas respostas do Quadro 21 de que não há divulgação das informações relativas ao ambiente de controle nos almoxarifados da instituição. No entanto, haja indícios de que no almoxarifado de atuação de E2 são realizadas reuniões com a equipe de trabalho, por meio de conversas informais com determinado grupo de servidores ou, individualmente, tendo como foco a orientação para ambiente de controle do almoxarifado.

Quadro 21 – Divulgação das informações sobre ambiente de controle

Entrev.	Respostas
E1	Inexistente.
E2	Não temos nada formalizado, mas sempre temos de lembrar como as coisas acontecem, as coisas esquecem porque fazem determinados trabalhos e quando se fala em estoques isso nunca pode ser esquecido.
E3	Não acontece.
E4	Inexistente.
E5	Não se aplica.
E6	Não se aplica.
E7	Inexistente
E8	Não temos.
E9	Como aqui é só um, não cabe nenhuma divulgação.
E10	Inexistente.
E11	Não temos nada de divulgação ambiente de controle.
E12	Não temos nenhum tipo de divulgação.
E13	Não sei te falar o que é ambiente de controle.
E14	Aqui só recebemos informação.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Diante das respostas apresentadas no Quadro 21, há indícios de que a maioria dos almoxarifados da instituição de ensino superior em estudo não recebe nenhum tipo de divulgação referente ao ambiente de controle. Além disso, evidências indicam que o entrevistado E2 possui conhecimento dos riscos aos quais está sujeito no âmbito do almoxarifado onde desempenha suas atividades. Ademais, como foi identificado que esse almoxarifado é responsável por toda a entrada de materiais na instituição, bem como pela sua distribuição aos demais almoxarifados das unidades da universidade, evidências indicam que ele é mais propenso aos riscos, tendo em vista que atendem a toda a instituição.

Nesse sentido, evidências indicam que o servidor, identificado como entrevistado E2, se preocupa com os possíveis riscos a que ele e seus colegas estão sujeitos, a saber: perda, extravio e até mesmo a distribuição equivocada dos materiais de uma unidade para outra. Além disso, há sinais de que a divulgação de informações sobre a possibilidade de riscos acontece apenas no almoxarifado onde atua E2, considerando o que ele mesmo afirma:

E2: Os riscos aqui são muito claros, quando está cheio, eu fico conferindo toda hora para ver se não tem solicitação misturada, entregar rápido.

Segundo Pereira (2008), o ambiente de controle é a atitude da organização, é a disposição, a conscientização e o comportamento de todos os colaboradores a respeito da importância de seus controles e, portanto, envolve o comprometimento daqueles que nela trabalham. Nesse sentido, evidências indicam que os entrevistados não compreenderam o que trata o ambiente de controle, haja vista que as respostas apontam o entendimento de controle da área do almoxarifado, a exemplo de entrada e saída de pessoas, acesso às chaves e autorização de acesso.

Quando foram abordadas a relevância e confiabilidade das informações, averiguou-se uma discrepância entre os almoxarifados quanto a essa prática. Há servidores em almoxarifados que possuem conhecimento e, a princípio, tomam as devidas providências para que tudo esteja correto, como é percebido no depoimento de E2:

E2: O estoque é uma ciência exata, eu repito isso todos os dias, se tem alguma coisa errada, tem alguma coisa muito errada. Não tem como ter erro, é contagem.

No entanto, averiguaram-se, também, almoxarifados que não possuem nenhuma preocupação com a quantidade de itens em estoque e que nenhuma providência é tomada quando a quantidade não confere, como se identifica no depoimento de E6:

E6: Quando fazemos a contagem e os números não batem é por algum certamente houve algum erro no lançamento. Fica por isso mesmo, nunca procuramos encontrar o motivo do erro.

Os demais entrevistados, 12 pessoas de um total de 14, ou seja, 85,7%, afirmaram que não realizam a contagem de estoque, apenas observam o quantitativo de materiais para a realização de novos pedidos, de modo que não falte nenhum item na unidade onde trabalham.

Diante disso, há indícios de que a instituição está sujeita a todos os riscos possíveis na maioria de seus almoxarifados, haja vista as evidências de que as informações não são confiáveis, podendo haver grandes discrepâncias com o número real e o que se acredita possuir em estoque. Diante disso, há indícios de que alguns de seus materiais podem ser utilizados com uma função diferente daquela para a qual realmente seria destinada.

Há indícios, ainda, de que pode haver desperdício de recursos públicos, seja pela aquisição desnecessária de bens e vencimento de materiais, nos casos de produtos químicos, de limpeza, tintas.

5.3.3 Análise dos procedimentos de controle e monitoramento

Com relação aos procedimentos de controle e monitoramento, há evidências de que essa prática não é realizada nos almoxarifados da instituição.

Quadro 22 – Confirmação de monitoramento dos procedimentos de controles

Entrev.	Respostas
E1	Não tem.
E2	Sou avaliada em dois momentos, pela minha Diretoria com relação ao estoque abaixo do mínimo, quando tem alguma coisa que está acabando ,e pela auditoria de final de ano.
E3	Não tem confirmação.
E4	Não existe essa confirmação.
E5	Não tem.
E6	Não tem.
E7	Não existe.
E8	Não existe confirmação.
E9	Nunca vi isso aqui, mas não tem.
E10	Não temos confirmação do controle.
E11	Não há confirmação de controle.
E12	Isso não tem.
E13	Não existe confirmação.
E14	Não temos controle exato, muito menos confirmação do controle.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Há indícios de que a questão não foi plenamente compreendida pelo entrevistado, como se observa nas respostas do Quadro 22. No entanto, evidências indicam que no almoxarifado de E2 os controles internos são adequados e efetivos, haja vista depoimentos anteriores da realização de reuniões para sanar as deficiências identificadas, de modo que elas não mais se repitam.

Nos demais almoxarifados, há indícios de que os procedimentos de controles não são monitorados, embora esses almoxarifados não possuam sequer procedimentos de controle.

Em relação ao controle de autorizações por parte dos responsáveis por cada departamento, ficou evidenciado que os materiais são recebidos somente após a aprovação da chefia e do gestor em sistema específico.

Para autorizar, o servidor entra no sistema de solicitações de materiais com sua matrícula e senha para efetuar as devidas autorizações. Estas são realizadas pelos chefes de departamentos, diretores de centros, pró-reitores e chefes das unidades administrativas da instituição. A ausência de uma dessas autorizações resulta no não atendimento dos pedidos de materiais para o departamento ou a unidade administrativa solicitante (Quadro 23).

Quadro 23 – Controle de autorizações por parte dos responsáveis

Entrev.	Respostas
E1	As autorizações são para novos pedidos de compras.
E2	Todas as ordens são autorizadas no sistema; primeiramente, alguém faz a solicitação, depois a chefia autoriza e o gestor autoriza.
E3	As autorizações são realizadas no sistema de compras.
E4	Os responsáveis fazem as autorizações sem constar em controle documentado.
E5	Autorização para compra. Para liberação de material, somente um pedido mesmo.
E6	Autorizações para recebimento de novos materiais. Para saída fazemos um controle nos cadernos somente para fins de informação caso me questionem isso em algum momento.
E7	Não recebemos nenhum documento da chefia para liberarmos material para algum professor do departamento.
E8	Autorização para novos pedidos.
E9	Não há autorização para liberar material.
E10	Para atendimento interno não há autorização da chefia.
E11	As autorizações dos responsáveis acontecem nos pedidos de compra; primeiro autoriza a chefia e depois o gestor.
E12	Internamente não tem autorização para material.
E13	O controle de autorizações é realizado via sistema para novos pedidos, para saída daqui não é preciso autorização do chefe do departamento.
E14	De acordo que aparece a demanda eu providencio o material. Quando não temos o material em estoque, encaminho para a chefia fazer novo pedido e repor.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

No entanto, os entrevistados E6 e E11 evidenciam que as autorizações acontecem para aquisição de novos materiais e não para a saída. Durante a pesquisa foram encontrados almoxarifados que utilizam cadernos para apontamentos dos itens retirados do estoque e para quê se destinam.

Verificou-se que o controle de autorizações é realizado pelos departamentos na solicitação de materiais ao Almoxarifado Central, onde, no entanto, essas mesmas requisições são submetidas a autorizações para serem liberadas.

Com relação aos procedimentos de conciliações e reconciliações de dados, verifica-se que a instituição possui uma Diretoria de Tecnologia da Informação que tem como finalidade apoiar e executar as atividades necessárias à condução da política de informática no âmbito da universidade. Diante disso, evidências indicam que, embora não sejam praticados nos almoxarifados, a instituição possui procedimentos de conciliações e reconciliações de dados.

Há indícios de que a utilização dessa ferramenta se limita ao Almoxarifado Central da instituição, que possui todo o seu estoque gerenciado pela Tecnologia de Informação para recebimento e distribuição de materiais. Além disso, evidências indicam que apenas o almoxarifado onde trabalha o entrevistado identificado como E2 possui conciliação e reconciliação dos dados, conforme sua afirmação no Quadro 24, haja vista o que foi evidenciado anteriormente que esse almoxarifado utiliza o mesmo sistema de informação para controle do estoque no Almoxarifado Central da instituição pública de ensino superior.

Quadro 24 – Procedimentos de conciliações e reconciliações de dados

Entrev.	Respostas
E1	Não se aplica.
E2	Toda parte de banco de dados é de responsabilidade da DTI. Se há algum problema, pedimos a eles para recuperarem os dados de modo que possamos conferir com os documentos impressos.
E3	Não realizamos, aqui é manual.
E4	Não realizado.
E5	Desconheço.
E6	Desconheço.
E7	Não se aplica.
E8	Não se aplica.
E9	Não se aplica.
E10	Não se aplica.
E11	Não realizado.
E12	Desconheço.
E13	Não realizado.
E14	Desconheço.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Conforme averiguado no Quadro 24, quatro dos 14 entrevistados afirmaram que desconhecem quaisquer procedimentos de conciliações e reconciliações de dados, enquanto outros nove afirmaram que esse procedimento não se aplica ao almoxarifado onde trabalham.

Com relação aos procedimentos de avaliação e revisão de desempenho dos funcionários, evidenciou-se que algumas chefias trabalham com metas em relação aos almoxarifados e avaliam o cumprimento da meta como bom desempenho do almoxarifado.

Foi evidenciado que não há avaliação de desempenho específica para os servidores que atuam nos almoxarifados da instituição federal de ensino superior em estudo (Quadro 13).

Com relação à existência de procedimentos de controle de verificação física de bens patrimoniais, é evidenciado que essa prática ainda é muito rudimentar e que necessita de atenção especial por parte da instituição, tendo em vista que se trata de todo seu patrimônio.

Quadro 25 – Procedimentos de controle de verificação física dos bens patrimoniais

Entrev.	Respostas
E1	Organizamos o patrimônio por sala, mas temos muitos itens aqui que não aparece no cadastro.
E2	A gestão patrimonial ainda é defasada; precisa de muita atenção pela instituição.
E3	Não temos Manual de Procedimentos para Almoxarifado; fazemos o controle contando o material.
E4	É feita a verificação dos bens patrimoniais pelos servidores, sem a existência de procedimentos bem definidos.
E5	A relação de patrimônio sempre apresenta problemas, com itens que não aparecem nos documentos e alguns listados que não estão aqui.
E6	Não existe procedimentos de patrimônio.
E7	Não temos procedimentos. O negócio é conferir.
E8	Não existem procedimentos de patrimônio.
E9	Não existem procedimentos de patrimônio.
E10	Já tentamos organizar o patrimônio, mas esbarramos na legislação quando necessitamos dar baixa em itens que aparece na relação de patrimônio, só que não está aqui.
E11	Não temos procedimentos. O negócio é fazer uma conferência do que tem com o que está escrito.
E12	Não existem procedimentos de patrimônio.
E13	Aqui é uma loucura; se você procurar, irá encontrar vários itens que estão cadastrados em diferentes departamento e, ou, pró-reitorias.
E14	Não temos procedimentos. O negócio é conferir.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Embora a instituição possua um sistema eletrônico para consulta pública de seu patrimônio, bem como para o gerenciamento dos bens patrimoniais de cada unidade da instituição, há indícios de que essa universidade não possui procedimentos de controle de verificação física de bens patrimoniais. Além disso, há evidências documentais de que a instituição realiza a verificação por amostragem, em que a sua Divisão de Patrimônio solicita a todas as unidades da universidade para que informem a permanência de alguns dos bens patrimoniais relacionados no documento.

Por fim, evidenciou-se ainda a inexistência de Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno para os almoxarifados. Entretanto, no Quadro 26, o entrevistado E2 afirma que está em fase de elaboração um Manual desses para a unidade pela qual é responsável. Relatou, ainda, que esse Manual constará todos os procedimentos para recebimento e distribuição de mercadorias, bem como todos os prazos determinados pela legislação, no que diz respeito às atividades de almoxarifado.

Quadro 26 – Existência de Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno

Entrev.	Respostas
E1	Não existe.
E2	Hoje não temos um Manual de Procedimentos das práticas de controle interno, mas um está em elaboração.
E3	Não.
E4	Não temos.
E5	Não existe.
E6	Não.
E7	Não existe.
E8	Não existe.
E9	Não existe Manual de Normas e Procedimentos.
E10	Não temos manuais.
E11	Não existe.
E12	Não existe.
E13	Tenho 11 anos aqui e até hoje ninguém falou que tem um Manual para o controle dos materiais que tem aqui.
E14	Não existe.

Fonte: Elaboração do autor, 2018.

Os entrevistas do Quadro 26 foram, entretanto, unânimes ao afirmarem que a instituição não possui Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno. Entretanto, as evidências sugerem que os servidores dos almoxarifados tiveram pouca ou nenhuma capacitação para atuarem nesses locais. Além disso, foi evidenciado que o conhecimento foi adquirido durante a prática e na troca de experiências com pessoas que já se encontravam há mais tempo no setor.

Diante da ausência do citado Manual, evidencia-se que a instituição não possui um controle interno adequado que possa servir de ferramenta de gestão. Sem esse controle, há indícios de que a universidade está à mercê de erros, fraudes e, ou, desvios durante a execução de suas atividades, baseando-se em informações distorcidas para a tomada de decisão.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo geral identificar e descrever as práticas de controle interno nos almoxarifados de uma instituição pública de ensino superior do interior de Minas Gerais.

Para realização da pesquisa, o referencial teórico foi concebido sobre os temas: modelos de gestão pública, fundamentos de controle interno e as diretrizes de COSO, gerenciamento de estoques, considerações gerais da gestão de armazenagem e estoques, gestão de estoques e almoxarifado nas instituições públicas e as diretrizes de COSO.

Para atingir o objetivo deste estudo, foram entrevistados 14 servidores que atuam nos almoxarifados departamentais, ou nas unidades administrativas ou, ainda, no Almoxarifado Central da instituição pesquisada.

Os resultados foram atingidos por meio de estudo descritivo e utilizando a abordagem qualitativa, com análise de conteúdo dos dados obtidos das entrevistas com os funcionários responsáveis pelos almoxarifados.

Foi realizada uma pesquisa das práticas de controle interno nos almoxarifados de uma instituição de ensino federal, conforme modelo do COSO: ambiente interno, avaliação do risco, resposta ao risco, atividades de controle, informação e comunicação, monitoramento.

No primeiro objetivo específico, identificar e descrever as práticas de controle interno nos almoxarifados da instituição, evidenciou-se que essa prática é quase ignorada pelos departamentos e unidades administrativas da instituição. Identificou-se que um almoxarifado se preocupa com os controles, e reuniões são realizadas com a equipe, de modo que os procedimentos, mesmo que informais, não sejam esquecidos, expondo o setor a possíveis erros e equívocos.

Para o segundo objetivo específico, foram analisadas as práticas dos gestores e servidores dos almoxarifados quanto às ferramentas de gestão em controle interno.

Quanto à prática dos gestores, verificou-se que a universidade não possui o planejamento formal para as práticas de controle interno, o que acaba acarretando o planejamento informal de cada órgão. E, quando é realizada uma verificação do estoque, os dados quase nunca conferem, à exceção do almoxarifado do entrevistado E2, que possui práticas de auditorias interna e externa.

Como não há divulgação do planejamento formal dos controles, até porque eles não existem, isso implica falta de parâmetros que possibilitem a compreensão do que é planejado e do que é executado, com relação às práticas de controle interno dentro dos almoxarifados.

No terceiro objetivo específico, identificar e analisar o ambiente de controle, a atividade de controle e a avaliação de riscos, verificou-se que todos esses procedimentos são ineficazes, tendo em vista que não há normas que orientam os servidores na execução das práticas de controle interno nos almoxarifados da instituição. Entretanto, esses servidores não têm nenhum tipo de avaliação específica do seu desempenho, somente a avaliação a que são submetidos anualmente todos os servidores da universidade em foco.

Com relação ao ambiente de controle, embora tenha sido encontrado algum comprometimento daqueles que nos almoxarifados trabalham, não se percebeu uma atitude da instituição de modo a incentivar o comportamento de todos os colaboradores a respeito da importância das práticas de seus controles.

Quanto às atividades de controle, não foram encontrados indícios dos procedimentos de controle nos almoxarifados apropriados que funcionassem consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, abrangentes e relacionados aos objetivos de controle interno.

No que tange à avaliação dos riscos, evidenciou-se que os riscos que ameaçam o cumprimento das atividades nos almoxarifados são as perdas e, ou, extravios de algum item. Além do mais, destacam-se as ações tomadas em um almoxarifado, no qual o gerenciamento desses riscos identificados são as frequentes reuniões com a equipe de trabalho para sempre lembrar a importância da atenção do que fazem,

por que fazem e para quê executam determinadas atividades. Diante disso, verifica-se que a avaliação dos riscos é uma atividade proativa de um almoxarifado que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis.

As práticas de controle interno nos almoxarifados não são fiscalizadas pela Auditoria Interna da universidade, embora se tenha percebido que os entrevistados, em sua maioria, não consideram a contagem de estoque como uma fiscalização adequada do quantitativo de material em estoque. Ao passo que no objetivo específico de identificar e analisar os sistemas de informação e de comunicação é percebido que estes são falhos e apresentam diversos gargalhos.

No que tange à informação, não há identificação e armazenamento de maneira e em determinado prazo de modo que permitam aos funcionários fazerem o controle interno. Não se identificaram informações sobre as práticas de controle interno propriamente ditas, com transações e eventos significativos da organização completamente documentados.

A comunicação que deveria remeter à movimentação de informações horizontal e verticalmente na organização não é, no entanto, identificada, pois as informações não abrangem a instituição. A comunicação identificada limita-se aos almoxarifados da instituição, não havendo sequer comunicação de um para com o outro, de modo que pudesse haver pelo menos uma padronização quanto às práticas de controle interno dentro da instituição federal de ensino superior.

Dessa forma, são recomendáveis o planejamento e implantação de um plano de comunicações entre os diferentes níveis hierárquicos, bem como um plano de comunicação entre os diversos almoxarifados da instituição. Destaca-se que a comunicação interna objetiva aumentar a consciência da importância e relevância de um controle interno eficaz, comunicar a tolerância ao risco da organização e fazer que os funcionários estejam sempre conscientes de seu papel e de suas responsabilidades diante do controle interno.

Identificou-se ainda que os canais mais críticos de comunicação são o da administração departamental e o do corpo técnico do almoxarifado. A Administração

deveria estar bem informada sobre o desempenho, o desenvolvimento, os riscos e o funcionamento do controle interno, além dos temas e eventos relevantes. Além disso, se a comunicação já é ineficaz dentro dos departamentos, o que dirá de toda a instituição?

No último objetivo específico, identificar e analisar os procedimentos de controle e monitoramento, constatou-se que as práticas de controle interno não apresentam nenhuma forma, norma ou regulamento.

Não se obtiveram dados suficientes para verificar a eficácia do controle interno na instituição, pois não há planejamento formal nem a execução de práticas de controle interno.

Observou-se que a capacitação de pessoal no âmbito interno não é prioridade da universidade, pois são poucos os incentivos e facilitações.

Após analisar as respostas das entrevistas, pôde-se perceber que a universidade não utiliza as práticas de controle interno, conforme orienta COSO em seus almosarifados.

A comunidade universitária precisa conscientizar-se da importância das práticas de controle interno tanto do cumprimento das exigências legais quanto do controle interno, e a universidade necessita investir na capacitação dos seus servidores, para garantir maior qualidade na execução de suas práticas de controle interno.

Esta dissertação cria espaço para novas investigações sobre práticas de controle interno nas instituições de ensino superior, bem como em outros órgãos da Administração Pública, gerando oportunidades para o aprofundamento do tema.

6.1 Limitações da pesquisa

Como principal limitação deste estudo, destaca-se a dificuldade de acesso à alta Administração da instituição, fato que contribuiria significativamente para a

discussão aqui traçada. Cabe destacar que cada um desses entrevistados está lotado em um setor de almoxarifado, em unidade acadêmica ou administrativa diferente, ou seja, este estudo tomou como base 14 almoxarifados.

As entrevistas, em determinados pontos, direcionaram-se para outro viés de comportamento do setor público que não coincidia com o objetivo desta pesquisa. Ainda existem traços fortes de personalismo e de patrimonialismo aliados à cultura do serviço público, mesmo diante dos avanços tecnológicos, assunto que precisa ser explorado.

6.2 Contribuições da pesquisa

Entre as principais contribuições deste estudo para o ambiente acadêmico, destaca-se que ele ajuda a suprir uma lacuna do conhecimento que reside na literatura acerca das práticas de controle interno em organizações de iniciativa pública, principalmente se consideradas as instituições federais de ensino superior.

Na ótica organizacional, este estudo oferece um documento sintetizado, apoiado em uma bibliografia atualizada e consistente, que retrata as práticas de controle interno na instituição de ensino superior analisada, constituindo-se, por conseguinte, em importante material para que o processo seja analisado e repensado, com o intuito de se aprimorar o processo, diminuindo o desperdício e maximizando a eficiência e eficácia desse processo.

6.3 Sugestões para futuros estudos

Tendo por base as análises aqui discutidas, para futuros estudos sugere-se o desenvolvimento de pesquisas de abordagens tanto quantitativas quanto qualitativas com os usuários de serviços prestados por almoxarifados das instituições de ensino superior federais, a fim de que os resultados deste estudo sejam comparados e discutidos sob outra ótica, tomando como base o cliente do serviço.

Sugerem-se, ainda, estudos centrados no nível de desperdício de materiais nos setores de almoxarifados em IFES, que verifiquem a relação custo-benefício e um

planejamento sistemático e associado a outros setores, para melhor desempenho da instituição e também do emprego dos recursos a ela destinados.

Seria interessante promover estudos que abordem a questão do nível de responsabilidade que os servidores públicos possuem com os bens públicos em IFES.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, F. T. **Controles internos em sistemas ERP**: estudo de caso em empresa do setor alimentício em Belo Horizonte-MG. 2013. 148 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte. 2013.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de; TEIXEIRA, Maria Luiza Mendes; MARTINELLI, Dante Pinheiro. Por que administrar estrategicamente recursos humanos? **Revista de Administração de Empresas**, v. 33, n. 2, p. 12-24, 1993.
- ARAÚJO, Jorge Sequeira de. **Administração de materiais**. São Paulo: Atlas, 1980.
- ARAÚJO, José Lopes. **Auditoria interna**. Almojarifados. 2006. Disponível em: <<http://www.uerj.gov.br>>. Acesso em: 14 dez. 2013.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BALLOU, Ronald H. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos**: logística Empresarial. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007. 532 p.
- BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial**: transporte, administração de materiais. São Paulo: Atlas, 2006.
- BAPTISTA, A. E. **Sistema de controle interno**: estudo multicase em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba. Minas Gerais. 2011. 90 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte. 2011.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70, 2011.
- BARROS, F. H. G.; SAWAYA NETO, M. Inserindo a dimensão de resultados nas prestações de contas. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 42, n. 119, p. 65- 70, set./dez. 2010.
- BATISTA, Marco Antônio Cavalcanti; MALDONADO, José Manuel Santos de Varge. O papel do comprador no processo de compras em instituições públicas de ciência e tecnologia em saúde. **Revista de Administração**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 42, p. 681-699, jul./ago. 2008.
- BAUER, M. W. **Classical content analysis**: a review. In: BAUER, Gaskell, G. (Org.). **Qualitative researching**: with test, image and sound. London: Sage, 2000. p. 131-151.
- BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som**: um manual prático. 9. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como um instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BESSA, Francisco Eduardo de Holanda. **Objetivos de controle interno e componentes de controle**. Slides das aulas 5 e 6 da disciplina Avaliação de Controles Internos do Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, promovido pelo Instituto Sezerdello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2008. Não publicado.

BOSSONI, Cássio Augusto. **A gestão de estoque no almoxarifado de uma empresa pública do setor ferroviário**. 2009. 98 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso de Tecnologia em Logística) – Faculdade de Tecnologia da Zona Leste, São Paulo. 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymondo N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Brasília: Presidência da República, Imprensa Oficial, setembro de 1995.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei nº 8666/93** – Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 1993.

BRASIL. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Estado, aparelho do Estado e sociedade civil**. Brasília: ENAP, 1995.

BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos. **As formas de responsabilização na gestão pública**. Grau: Nuria Cunill, 2004.

BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos. In: PINHEIRO, Wilhelm e Sachs (Org.). **Brasil: um século de transformações**. São Paulo: Cia. das Letras, 2001. p. 222-259.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado. **Revista de Economia Política**, v. 17, n. 3 (67), jul./set.1997. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/67-3.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

CALIXTO, G. E.; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. jul. 2005. Edição Especial.

CARVALHO NETO, Antonio Alves de. **Avaliação de controles internos**. Slides do Curso de Formação ACE-CE 2008 promovido pelo Instituto Sezerdello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2008. Não publicado.

CASTRO SILVA, Wendel Alex; GOMES, Maria Cristina de Oliveira; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, [S.l.], v. 6, n. 1, maio 2014. ISSN 1984-6266. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/33374>>. Acesso em: 18 set. 2018.

CASTRO, Celso Antonio Pinheiro de. **Sociologia aplicada à administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2005. 349 p.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO (1992). **Internal Control – Integrated Framework**. New York: AICPA, 1992.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos – Estrutura integrada: Sumário Executivo – Estrutura**. [S.l. : s.n.t.], 2006. 125 p. Edição brasileira patrocinada pela Price Water House Coopers e Audibra.

CORBARI, Ely Celia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle interno e externo na Administração Pública**. Curitiba: Inter Saberes, 2012.

COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos – Estrutura integrada. Sumário Executivo: Estrutura**. [S.l.]: Price Watherhou Coopers – COSO – Audibra, Nov. 2009.

COSTA JUNIOR, A. G. A Importância do controle interno na Gestão Pública. **Boletim Conteúdo Jurídico**, p. 1, fev. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DALACORTE, André. **Terceirização da logística de distribuição**. 2008. Disponível em: em: <http://oggerente.com.br/novo/colunas_ler.php?canal=11&canallocal=41&canalsub2=132&id=1945>. Acesso em: 16 jan. 2018.

- DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais**: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUARTE, Rosália. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Cadernos de Pesquisa**, n. 115, mar. 2002.
- FERREIRA, Luiz Eduardo Alves. **Entendendo o COSO**: um roteiro prático para entender os princípios do COSO. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.com.br/coso.htm>>. Acesso em: 4 set. 2018.
- FONTANELLA, B. J. B.; RICAS, J.; TURATO, E. R. **Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas**. Cad Saúde Pública [Internet]. 2008.
- FRANCO, M. L. P. B. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Brasília: Líber Livro, 2008.
- GASNIER, Daniel Georges. **A dinâmica dos estoques**: guia prático para planejamento, gestão de materiais e logística. São Paulo: IMAM, 2002.
- GASNIER, Daniel. **Gestão de materiais**: finalidade dos estoques. 2007. Disponível em: <<http://www.portalpeg.eb.mil.br/artigos/materiais.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2018.
- GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.
- GONÇALVES, Paulo Sérgio. **Administração de materiais**: obtendo vantagens competitivas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- GONÇALVES, Rosana C.; GRILLO, M.; RICCIO, Edson Luis. **Sistemas de informação**: ênfase em controladoria e contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.
- GONZALES, Maurício Kalau. **O sistema de acompanhamento em compras e logística numa organização pública**. [S.l.]: SEMINA: Ciências Sociais e Humanas, 2005.
- GOUVEIA, A. J. Notas a respeito das diferentes propostas metodológicas apresentadas. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, n. 49, p. 67-70, maio. 1984.
- GRANJEIRO, J. W.; CASTRO, R. G. **Administração Pública**. Brasília: Vest-Com, 1996.
- HALL, Richard H. **Organizações**: estruturas, processos e resultados. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- HOFFMANN, Daniela de Lorenzo. **Planejamento de compras em uma universidade pública da Região Norte**. 2011. 149 f. Dissertação (Mestrado em Logística) – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Bento Gonçalves, Bento Gonçalves, RG. 2011.

HOOD, Chistopher; PETERS, Guy. The middle aging of new public management: into the age of paradox? **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 14, n. 3, p. 267-282, 2004.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 1, p. 37-46, jan./abr. 2005.

INFANTE, Maria; SANTOS, Maria Angelixa. A organização do Hospital Público a partir da cadeia produtiva: uma abordagem logística para a área de saúde. **Revista Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, n. 12, p. 945-954, abr. 2007.

INTOSAI. (2007). **Diretrizes para as Normas de Controlo Interno do Setor Público**. Disponível em: <http://controladoriageral.mg.gov.br/downloads/doc_download/61-diretrizes-para-as-normas-de-controle-interno-do-setor-publico-da-intosai-pdf-587-kb>. Acesso em: 5 jun. 2018.

JUND FILHO, S. L. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. 2002. 170 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. 2002.

JUND, Sérgio. **Auditoria, conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

KETTL, D. F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. K. (Org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 2005. p. 75-122.

KIRZNER, I. M. **Competição e atividade empresarial**. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1986.

KPMG AUDITORES INDEPENDENTES. Controles internos na produção. In: SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (Org.). **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LAMBERT, Douglas M.; STOCK, James R.; VANTINE, José G. **Administração estratégica da logística**. São Paulo: Vantine, 1998.

LIMA, José C. **Um estudo sobre a reconfiguração da função compras em empresas do setor automotivo**. 2009. Tese (Doutorado em Engenharia) – Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.

LINNA, Paula; PEKKOLA, Juhani; UKKO, Juhani; MELKAS, Helina. Defining and measuring productivity in the public sector: managerial perception. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 3, p. 300-320, 2010.

- LOTTA, Gabriela. **Logística aplicada às organizações públicas**. Assembléia Legislativa. 2012. Disponível em: <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/ilp/anexos/1041/YY2012MM10DD12HH17MM12SS58-M_dulo%207-curso_logistica.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.
- MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de materiais e recursos patrimoniais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de materiais e recursos patrimoniais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1976. v. 1.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MENEZES, A. M. F. **O processo de descentralização e as contas públicas: um estudo sobre as bases financeiras municipais baianas**. 2002. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador. 2002.
- MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento**. Pesquisa qualitativa em saúde. São Paulo: HUCITEC, 2007.
- OLIVEIRA, R. C. A. **A importância de um sistema de controle interno na gestão das instituições públicas**. 2008. Disponível em: <<http://www.unieducar.org.br/biblioteca/A%20IMPORTANCIA%20DE%20UM%20SISTEMA%20DE%20CONTROLE%20INTERNO...pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2018.
- OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector**. Reading, MA: Addison-Wesley, 1992.
- OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. 8. ed. Brasília: MH Comunicações, 1999.
- PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma Nova Gestão Pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.
- PEREIRA, Antônio Nunes. A importância do controle Interno para a gestão das empresas. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/68/68>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

PEREIRA, Eduardo Martins; BRACALENTE, Fernando; DINOFRÉ, Marcelo; BERNARDINELLI, Mário Luiz. **COSO** – The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission. 2008. Disponível em: <<http://www.mariolb.com.br/mlb/upload/COSO-v4.4.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. K. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

PEREIRA, Maria José Lara de Bretãs. **Faces da decisão**: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão. São Paulo: Makron Books, 1997.

POPE, C.; MAYS, N. Qualitative research: reaching the parts other methods cannot reach; an introduction to qualitative methods in health and health services researches. **British Medical Journal**, 311, 42-45, 1995.

QUIVY, R.; CAMPANHOUDT, L. V. **Manual de investigação em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Gradiva, 1998.

RAZZOLINI Filho, Edelvino. **Logística**: evolução na administração-desempenho e flexibilidade. Curitiba: Editora Juruá, 2006.

REZENDE, Suely Marques de; FAVERO, Hamilton Luiz. A importância do controle interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, n. 3, p. 33-44, jan./jun. 2004. Disponível em: <<http://paulodantas.com.br/importancia%20dos%20controles%20internos.pdf>>. Acesso em: 9 fev. 2018.

ROSAL FILHO, João. Logística da prestação de serviços. **Revista Técnica IPEP**, v. 5, n. 1/2, p. 29-37, 2005. Disponível em: <www.ipep.edu.br/portal/publicacoes/revista/revista2005/TEXTO%203.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2018.

SECCHI, Leonardo. Modelos Organizacionais e Reformas da Administração Pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, 2009.

SILVA, J. Esmeraldo. **Um modelo de programa de desenvolvimento de fornecedores em redes de empresas**. 2004. 353 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2004.

SIQUEIRA, Kátia Silvério; TEIXEIRA, Rogério de Assis. **A organização e gestão de almoxarifado na administração pública**. 2010. Disponível em: <<http://www.amog.org.br/amogarquivos>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

SLACK, Nigel; CHAMBERG, S.; HARLAND, C.; HARRISON, A.; JOHNSTON, R. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Marcos Antonio; DURIGON, Almir Rodrigues. Controladoria em Instituição Pública de Ensino Superior: percepção do seu papel sob a ótica dos gestores da UNEMAT. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – A internacionalização das empresas como fator estratégico para o crescimento, 19., 2012, Bento Gonçalves, RS. **Anais...** Bento Gonçalves, RS, 2012.

STOCKTON, Robert Stansbury. **Sistema básicos de controle de estoques: conceitos e análises.** São Paulo: Atlas, 1974.

THIRY-CHERQUES, H. R. **Sobreviver ao trabalho.** Rio de Janeiro: FGV, 2009.

UFV. **Plano de Desenvolvimento Institucional 2018-2023.** Viçosa, MG: UFV/PPO, 2018. Disponível em: <<http://www.planejamento.ufv.br/wp-content/uploads/PDI-UFV-2018-2023-VERSAO-FINAL-SITE.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2013.

VIANA, J. J. **Administração de materiais: um enfoque prático.** São Paulo: Atlas, 2000.

WASSALY, L. Pinho Morbach Paredes. **Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI.** 2018. 96 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília. 2008. Disponível em: <<http://biblioteca.universia.net/ficha.do?id=38532917>>. Acesso em: 17 abr. 2018.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva.** Trad. por Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

YIN, R. K. **Estudo de caso.** 2. ed. São Paulo: Sage, 2005.

ZANETTE, Maicon Anderson. **Controle interno no cooperativismo de crédito: um estudo de caso baseado nos componentes da metodologia COSO.** 2007. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/125961>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

APÊNDICES

APENDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Belo Horizonte/MG, outubro de 2018.

REFERÊNCIA: Roteiro semiestruturado para realização de entrevista.

Prezado Senhor,

Em meados de 2016, iniciei o curso de Mestrado em Administração no Centro Universitário Unihorizontes, em Belo Horizonte/MG, sob a orientação do Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva.

O tema escolhido para a dissertação do mestrado é “PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO NOS ALMOXARIFADOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO FEDERAL”. Para compreender o funcionamento desses controles, foi elaborado como instrumento de coleta de dados para a pesquisa um roteiro de entrevista conforme apresentado a seguir.

Ressalto que todas as informações servirão, exclusivamente, para questões acadêmicas. A identificação de seu nome será preservada, assim como suas informações serão tratadas sem identificar os órgãos referentes.

Agradeço antecipadamente a sua colaboração e coloco-me à disposição para quaisquer esclarecimentos julgados necessários, por meio do endereço eletrônico flavio.pinto@mestrado.unihorizontes.br.

Atenciosamente,

Flávio Magno Moreira Pinto
Mestrando em Administração

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTAS

Ressalta-se que este instrumento de pesquisa acadêmica tem por objetivo conhecer as práticas de controle interno, sendo todos os dados confidenciais, não sendo necessária nenhuma identificação.

PERFIL DEMOGRÁFICO

1) Sexo

() Masculino () Feminino

2) Idade

De 20 a 30 anos () De 31 a 40 anos () De 41 a 50 anos ()

De 51 a 60 anos () Mais de 60 anos ()

3) Grau de Instrução

Fundamental () Médio () Superior: Incompleto () Superior Completo ()

Especialização () Mestrado () Doutorado ()

PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO

A) AMBIENTE DE CONTROLE, ATIVIDADE DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE RISCOS.
A.a). Análise de cultura da instituição, por meio de padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo:
1. Comunicação da importância dos Controles Internos.
2. Código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento de regras.
3. Restabelecer o apropriado jargão “o exemplo vem de cima”.
4. Programas de treinamento e conscientização.
5. Estabelecer canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima).
A.b). Identificação e análise pela administração dos riscos internos e externos mais relevantes para alcance dos objetivos operacionais.
6. Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados).
7. Existência de auditoria interna.
8. Existência de auditoria externa.
9. Respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios.
10. Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da companhia.

11. Gerenciamento dos riscos do negócio (financeiros: mercado, liquidez e crédito, inadimplência e garantia).
12. Gerenciamento dos riscos na auditoria interna (permite a identificação de transações realizadas pela empresa que esteja em conformidade com as políticas determinadas pela Administração).
A.c) Políticas, procedimentos e prática adotadas para assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e as estratégias para atenuar os riscos sejam executadas tempestivamente.
13. Gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades.
14. Revisão dos indicadores de desempenho.
15. Controles dos sistemas de informática (acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados, considerações de segurança).
16. Existência de documentação fidedigna com as atividades operacionais.
17. Documentação completa e precisa em relação aos fatos operacionais.
18. Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas.
B) SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E DE COMUNICAÇÃO (SIC)
Troca de informações entre a administração e os funcionários. A Administração declara as novas diretrizes de controle, e os funcionários relatam os resultados, as deficiências e as questões geradas. Processo que assegura:
19. Divulgação das normas e procedimentos.
20. Divulgação dos fluxogramas de informações dos controles utilizados.
21. Sistemas internos de comunicação.
22. Informação sobre plano de controles.
23. Informação sobre ambiente de controles.
24. Informações sobre possibilidades de riscos.
25. Identificação das informações.
26. Relevância e confiabilidade das informações.
C) PROCEDIMENTOS DE CONTROLE E MONITORAMENTO (PCM)
27. Confirmação de que os procedimentos de controles estão sendo monitorados.
28. Existência de segregação de função pelas atividades desenvolvidas pelos funcionários.
29. Controle de autorizações por parte dos responsáveis por cada departamento.
30. Procedimentos de conciliações e reconciliações de dados.
31. Procedimentos de avaliação e revisão de desempenho dos funcionários e departamentos.
32. Existência de procedimentos de controle de verificação física de bens patrimoniais.
33. Existência de Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno.