

# **Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras**

**Marly Alfaia Simões de Queiroz** (UFC) - marly@ufc.br

**Maria da Gloria Arrais Peter** (UFC) - gloria@arrais.com

**Marcus Vinicius Veras Machado** (UFC) - marcus@acep.org.br

**Amanda de Oliveira Gomes** (UFC) - amanda@acep.org.br

**Maria Denise Nunes Rodrigues** (UFC) - denuner@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*A universidade pública tem como missão principal a geração de conhecimento, e diante de suas ações empreendidas demandam de recursos para desenvolver suas atividades administrativas e acadêmicas, originado do Governo Federal, por isso os gestores devem propiciar maior transparência e controle dos gastos, ensejando, desta forma, a necessidade de manter um Sistema de Controle Interno efetivo e abrangente. Este artigo tem como objetivo principal analisar o perfil das unidades de controle interno ou controladoria nas universidades federais brasileiras, buscando traçar as características dos recursos humanos envolvidos, assim como a identificação das atividades e funções desenvolvidas por esta unidade em estudo. A metodologia se caracteriza como descritiva e qualitativa, com técnicas de pesquisas bibliográfica, documental e de campo, tendo como universo as 55 universidades federais brasileiras, nas quais foi aplicado questionário voltado para controle interno e controladoria. Diante da análise dos resultados, dentre outros aspectos relevantes, conclui-se que a unidade de controle interno ou controladoria é identificada pela auditoria interna dessas instituições, tendo como função prioritária de atender os órgãos de controle externo e dentre as atividades desenvolvidas há uma dispersão, pois a auditoria interna possui atribuições próprias e, por conseguinte, não realizam as atividades de controle interno em sua totalidade, deixando de assessorar efetivamente os gestores na hora de tomada de decisão, e de atender os objetivos planejados, em prol do bem da Instituição.*

**Palavras-chave:** *Controle Interno. Controladoria. Universidades Federais Brasileiras.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras.**

### **Resumo**

A universidade pública tem como missão principal a geração de conhecimento, e diante de suas ações empreendidas demandam de recursos para desenvolver suas atividades administrativas e acadêmicas, originado do Governo Federal, por isso os gestores devem propiciar maior transparência e controle dos gastos, ensejando, desta forma, a necessidade de manter um Sistema de Controle Interno efetivo e abrangente. Este artigo tem como objetivo principal analisar o perfil das unidades de controle interno ou controladoria nas universidades federais brasileiras, buscando traçar as características dos recursos humanos envolvidos, assim como a identificação das atividades e funções desenvolvidas por esta unidade em estudo. A metodologia se caracteriza como descritiva e qualitativa, com técnicas de pesquisas bibliográfica, documental e de campo, tendo como universo as 55 universidades federais brasileiras, nas quais foi aplicado questionário voltado para controle interno e controladoria. Diante da análise dos resultados, dentre outros aspectos relevantes, conclui-se que a unidade de controle interno ou controladoria é identificada pela auditoria interna dessas instituições, tendo como função prioritária de atender os órgãos de controle externo e dentre as atividades desenvolvidas há uma dispersão, pois a auditoria interna possui atribuições próprias e, por conseguinte, não realizam as atividades de controle interno em sua totalidade, deixando de assessorar efetivamente os gestores na hora de tomada de decisão, e de atender os objetivos planejados, em prol do bem da Instituição.

Palavras-chave: Controle Interno. Controladoria. Universidades Federais Brasileiras.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público.

### **1 Introdução**

A universidade pública tem como missão principal a geração de conhecimentos científicos e tecnológicos, promoção da cultura, prestação de serviços à comunidade e, formação de profissionais qualificados, que possam atender às demandas do mercado de trabalho e da sociedade, com visão crítica e posicionamento, ética e política, capaz de compreender e interferir nas mudanças sociais.

Portanto, torna-se necessário que essas instituições estejam sempre em alerta e focadas para o desenvolvimento contínuo e para a modernização da sua gestão, mantendo um sistema de controle que possa ser eficiente, eficaz e efetivo em todas as ações empreendidas, porquanto demandam grande volume de recursos para desenvolver atividades administrativas e acadêmicas.

Tendo em vista que o financiamento das universidades públicas federais é originado do Governo Federal, os gestores devem propiciar maior transparência e controle dos gastos, ensejando, desta forma, a necessidade de manter um Sistema de Controle Interno efetivo e abrangente, o qual se torna fundamental para favorecer a tomada de decisão nessas entidades, e contribuir para a transparência na prestação de contas dos administradores públicos.

As universidades federais, tendo o Controle Interno como instrumento de gestão universitária, baseado em um sistema de informação e avaliação eficiente, têm condições de resguardar o patrimônio e os recursos públicos, detectar fraudes, desvios, avaliar a gestão

quanto ao cumprimento de metas e à execução de orçamentos, no que concerne aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

Com isso, a presente pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: Qual o perfil das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras?

Considerando a intensiva regulamentação do controle na Administração Pública, na qual estão inseridas as universidades federais, este estudo tem como pressuposto que as unidades de Controle Interno ou Controladoria dessas universidades possuem perfil semelhante aos demais órgãos de Controle Interno da Administração Pública, mas não apresentam aderência aos aspectos considerados na literatura especializada sobre o tema.

Com efeito, este estudo tem como objetivo geral analisar o perfil das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras. Sendo assim, foi necessário, identificar alguns aspectos que compõem esse perfil, os quais estão discriminados nos objetivos específicos: (i) conhecer as características dos técnicos e dirigentes das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras; (ii) verificar as funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras; e (iii) identificar as atividades realizadas pelas unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras.

Tendo em vista os objetivos da pesquisa, esta se caracteriza como de natureza descritiva. No tocante aos procedimentos de pesquisa, foram realizadas pesquisas bibliográfica, para embasamento do referencial teórico, documental e de campo, utilizando-se como universo ou população de pesquisa as universidades federais brasileiras que, de acordo com os dados do Ministério da Educação (2010), totalizam 55. Utilizou-se como instrumento de coleta de dados o questionário referenciado pela pesquisa realizada pelo Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos ESE do Distrito Federal (CONACI, 2006) sobre o perfil dos órgãos de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal.

Quanto à estrutura da pesquisa, está apresenta-se em cinco seções, incluindo a presente introdução. A segunda seção discorre sobre Controle Interno e Controladoria, bem como os aspectos relacionados às universidades, especificando nas públicas federais. A terceira seção descreve a metodologia utilizada para o desenvolvimento da investigação. A quarta seção apresenta a análise dos resultados e, ao final, a quinta seção apresenta as considerações finais.

## **2 Controle Interno e Controladoria e Universidades Federais Brasileiras**

O controle é de suma importância no acompanhamento das atividades realizadas por qualquer organização, apontando falhas e desvios e realizando manutenção dos bens e aplicação dos recursos. Constitui uma das cinco funções universais do ramo científico da Administração, transformando-se em instrumento indispensável para que se atinjam os objetivos planejados por qualquer organização. A função controle se faz necessária em todos os patamares e setores, responsabilizando as pessoas de acordo com a escala hierárquica da organização (KOONTZ, et al., 1955).

O controle caracteriza-se por ser um instrumento utilizado por parte da Administração, em vista do aumento da diversidade das empresas e sua complexidade, usado, deste modo, para que as organizações atinjam bom desempenho.

No âmbito da gestão pública, Meirelles (2007, p. 665) assegura que o controle “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”, ou seja, está intrinsecamente ligada à Administração, que, ao praticá-lo, acompanha, analisa os resultados alcançados e compara com o planejado, com a finalidade de corrigir falhas que tenham existido.

Salienta-se o fato de que o controle na Administração Pública está dividido nos controles: externo, realizado pelo Poder Legislativo auxiliado pelos Tribunais de Contas;

interno, exercido pelos órgãos da própria Administração; e social, articulado pela sociedade. Tendo em vista os objetivos deste trabalho, a ênfase será centrada no Controle Interno, apesar da relevância das demais instâncias de controle na gestão pública.

De acordo com Maher (2001, p. 842), “controles internos são políticas e procedimentos desenhados para fornecer à organização segurança razoável de que os objetivos da organização serão atingidos”. Dessa forma, pode-se dizer que o Controle Interno propicia segurança aos administradores da organização na hora de tomar decisão.

Desta forma, observa-se ser por meio do Controle Interno que se pode acompanhar e mensurar os procedimentos adotados para o alcance dos objetivos da organização. O Controle Interno em uma organização tem como objetivo maior a proteção do patrimônio, o que se manifesta como resultado, e constitui ferramenta de apoio à Contabilidade. Ressalta-se a necessidade de expansão dos limites das ações do controle transpondo o conhecimento de eficiência, incluindo-se o conceito de eficácia dos resultados.

Os controles internos são mecanismos que a Administração Pública se utiliza para controlar as suas atividades, com intuito de prevenir fraudes e corrigir erros na esfera dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e nas próprias entidades, a fim de proteger seu patrimônio e alcançar seus objetivos.

Quanto à legislação que fundamenta o controle na Administração Pública, destaca-se: a Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964; o Decreto nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967; Constituição Federal, de 04 de outubro de 1988; Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001; e Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008.

Assim, insere-se a Controladoria em seu papel de manter o sistema de controles internos com o objetivo de proteger os ativos da organização, constituir o sistema de informações econômico-financeiras desta, exercendo controle, a fim de proporcionar decisões úteis durante a gestão e assegurar que os objetivos sejam cumpridos de acordo com o que foi inicialmente planejado.

Segundo Peter (2007, p. 23), a Controladoria

[...] apóia-se na Teoria da Contabilidade, com uma visão multidisciplinar, estabelecendo bases teóricas e conceituais, necessárias a modelagem de sistemas de informação que alimentam o processo administrativo, fazendo com que os gestores possam tomar decisões adequadas. Tem como principal enfoque as funções de planejamento e controle, abrangendo todas as atividades da organização.

A Controladoria, baseada numa visão multidisciplinar e na Teoria da Contabilidade, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, elaboração e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomar decisões corretas.

Numa dimensão conceitual, Borinelli (2006, p. 105) define Controladoria como “um conjunto de conhecimentos que constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Tendo em vista a visão sistêmica da Controladoria necessária para atuar coordenando e apoiando o processo decisório das empresas, Almeida, Parisi e Pereira (2001) e explicam que a sua missão é a de assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

Para Padoveze (2009), os objetos de estudo da Controladoria são: as organizações; o processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial; as necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação; e o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação.

Quanto às funções desempenhadas pelo *controller*, Nakagawa (2007, p. 13) estabelece que este “desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”.

De acordo com Catelli (2001), as funções da Controladoria aglutinam-se da seguinte forma: subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações; e atender aos agentes de mercado.

Para Borinelli (2006), a Controladoria possui funções: contábil, gerencial, de custos, tributária, de proteção e controle dos ativos, de controle interno, de controle de riscos e a gestão da informação. Figueiredo e Caggiano (2004) classificam como atividades fundamentais da Controladoria: planejamento, informação, controle, contabilidade e outras funções.

Deste modo, a percepção dos gestores acerca da necessidade de planejamento e controle tem aumentado significativamente, sendo que a Controladoria é capaz de proporcionar os elementos necessários para uma eficiente gestão dos diversos departamentos de uma corporação.

Catelli (2001) identifica, dentre as atividades desempenhadas pela Controladoria como órgão administrativo, as seguintes: a) desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica: visto que as decisões tomadas na condução das atividades têm como foco o resultado econômico, significa que os gestores devem estar de posse de instrumentos adequados, bem como devidamente treinados; b) subsídio ao processo de gestão com informação em todas as suas fases: os sistemas de informações devem ser disponibilizados para uso direto do gestor, de modo que as informações sejam oportunas; c) gestão dos sistemas de informação econômicas de apoio às decisões: os sistemas de informações devem propiciar informações que reflitam a realidade físico-operacional; e d) apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas: é a maneira de consistir a otimização do todo, constituindo-se num elemento catalisador da sinergia necessária para a otimização do resultado global.

Quanto ao controle interno ou Controladoria nas Universidades federais, para melhor compreender essa relação deve-se considerar a afirmação de Etzioni (1984, p. 78): “[...] a universidade é uma organização altamente complexa, resultado de um sistema diversificado e de uma estrutura organizacional fragmentada, propiciando, na prática administrativa, um número incontável de interfaces e confrontos entre seus participantes”.

Somente no século XX, surgiram as universidades brasileiras, visto que, segundo Sampaio (2000), com a Nova República, em cada unidade da Federação, foi criada em suas respectivas capitais uma universidade pública federal, perfazendo um total de 22 universidades federais, constituindo-se assim o sistema de universidades públicas federais. Nesse mesmo período, foram também criadas nove universidades religiosas, oito católicas e uma presbiteriana.

As instituições públicas foram criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público e podem ser classificadas como federais, mantidas e administradas pelo Governo Federal; estaduais, regidas pelos governos estaduais, e municipais, providas e mantidas pelo Poder Público Municipal (RODRIGUES, 2009).

As universidades federais brasileiras são instituições de ensino superior, constituídas, em grande parte, como fundações e autarquias educacionais de regime especial, fazendo parte da Administração Pública, sendo submetidas, portanto, às legislações que regem as demais instituições públicas federais, vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) e regidas pelo princípio de indissociabilidade entre as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Explorando trabalhos científicos que assemelhassem a linha de pensamento adotada neste artigo, com o objetivo de analisar o perfil das unidades de controle interno ou

Controladoria nas universidades federais brasileiras, destacaram-se algumas pesquisas: Lima (2010), que analisou o nível de organização e forma de atuação dos órgãos de controle interno nos municípios cearenses; Alczuk e Pires (2009), que versam sobre controle interno, orçamento e recursos financeiros e seus reflexos em instituições de ensino superior; Cavalcante, Peter e Machado (2008) analisaram as características dos órgãos de controle interno dos municípios cearenses, buscando delinear o perfil desses órgãos, de forma de contribuir para a melhoria de sua organização sistêmica; Peter (2001), que trata do controle de custos nas universidades federais; e de Abunahman (2006), que aborda o Controle Interno e a Auditoria voltados para a Administração Pública e analisa estes mecanismos nas instituições de ensino superior-IFES.

Para alcance dos objetivos propostos foi delineada a metodologia exposta na seção que se segue.

### **3 Metodologia da Pesquisa**

Tendo em vista o objetivo desta pesquisa, esta se caracteriza como de natureza descritiva que, para Collis e Hussey (2005, p. 24), é “aquela que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão”, e com abordagem qualitativa que, de acordo com Richardson (2008, p. 79), é a abordagem “[...] de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”.

No tocante aos procedimentos de pesquisa, foram realizadas pesquisas bibliográfica, para embasamento do referencial teórico, documental e de campo.

Para Witter (1997, p. 22), a pesquisa documental “é aquela cujos objetivos ou hipóteses podem ser verificados através de análises de documentos bibliográficos ou não bibliográficos, requerendo metodologia (coleta, organização, análises de dados) compatíveis com os mesmos”.

Esta pesquisa é classificada como de campo, pois buscou investigar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras. Para Martins (2002, p. 26), a pesquisa de campo é “aquela que corresponde à coleta direta de informação no local em que acontece o fenômeno”. Nesta coleta utiliza-se um universo ou população de pesquisa que, segundo Collis e Hussey (2005, p. 62), “é qualquer grupo bem definido de pessoas ou de itens que estará sob consideração”. Foram definidos como universo ou população-alvo as universidades federais brasileiras que, de acordo com os dados do Ministério da Educação (2010), totalizam 55.

Utilizou-se como instrumento de coleta de dados o questionário, de acordo com Martins e Théophilo (2007, p. 90), “o questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social”, os autores Martins e Théophilo (2007, p. 90) afirmam que este instrumento de coleta de dados “[...] é encaminhado para possíveis informantes, selecionados previamente [..]”.

O questionário usado nessa pesquisa, constando de 28 perguntas abertas e fechadas, foi referenciado pela pesquisa realizada pelo Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (CONACI, 2006) sobre o perfil dos órgãos de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal.

O questionário foi dividido em quatro blocos, para que houvesse melhor compreensão deste por parte do respondente, conforme segue: Bloco I- teve por finalidade estruturar o perfil do respondente do questionário, identificando dados pessoais, como faixa etária, escolaridade, área de formação superior; Bloco II teve como escopo descrever as características e estrutura da unidade organizacional que exerce as funções de Controle Interno, para que se identifique como a unidade se encontra estruturada; Bloco III- o objetivo

desse bloco foi obter conhecimento de quais atividades inerentes ao Controle Interno são exercidas pela unidade em questão; e Bloco IV- as perguntas contidas nesse bloco são direcionadas a investigar o perfil dos profissionais que exercem suas atividades na unidade de Controle Interno as universidades.

Foi realizado o pré-teste do questionário, no período de 02 a 20 de fevereiro de 2011, com o objetivo de verificar se o questionário era auto aplicável, ou seja, se este responde aos objetivos da pesquisa. Posteriormente, o questionário foi enviado às 55 unidades de Controle Interno ou Controladoria das universidades federais no período 14/03 a 31/03/2011. Após a devolução dos questionários respondidos, foi feito o tratamento e a tabulação dos dados por intermédio da ferramenta *google.docs*, que disponibilizou relatórios, o que possibilitou a realização de análises dos dados, através do software *Excel*, e de técnicas de Estatística descritiva.

Com as informações obtidas das respostas aos questionários enviados às universidades, foi possível traçar um perfil das unidades de controle interno ou Controladoria e dos recursos humanos que compõem estas unidades. Este perfil foi elaborado utilizando-se o critério de maior frequência nas observações, ou seja, em Estatística descritiva este critério é denominado de “moda”, no qual são utilizadas as informações mais frequentes em uma observação, segundo Iezzi, Hazzan e Degenszajn (2004, p. 129), “a moda de um conjunto de valores corresponde ao valor que ocorre mais vezes”. A seção seguinte apresenta a análise dos resultados da pesquisa.

#### 4 Análise dos Resultados

Foram enviados questionários às 55 universidades federais brasileiras, objeto de estudo desta pesquisa, dos quais foram respondidos 21, representando cerca de 38,2% do universo, abrangendo respostas das cinco regiões brasileiras. Atendendo ao objetivo específico de conhecer as características dos técnicos e dirigentes das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, apresenta-se Tabela 1.

Tabela 1 - Perfil dos recursos humanos da Unidade de Controle Interno das universidades federais brasileiras

Características	Perfil	%
Faixa Etária dos dirigentes da unidade de controle interno	De 51 a 60 anos	33
Sexo dos dirigentes da unidade de controle interno	Masculino	67
Escolaridade dos dirigentes da unidade de controle interno	Especialização	86
Formação dos dirigentes da unidade de controle interno	Contador	66
Experiência profissional anterior	Administração Pública	77
Cargo na Administração Pública	Servidor público federal	57
Tempo de experiência na Administração Pública	Mais de 15 anos	62
Quantidade de profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno	1 a 4	78
Nível de escolaridade dos profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno	Ensino superior	53
Formação dos profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno	Contador	53
Composição do quadro de profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno:	Efetivo	64

Fonte: Pesquisa Direta (2011)

Destacando-se os aspectos inerentes a temática em questão, observou-se na Tabela 1 que, a predominância no perfil do dirigente dessas unidades é ser servidor federal, formado em Contabilidade com titulação de especialista, com mais 15 anos na Administração Pública, possuindo experiências anteriores em área afim. Já, na quantidade dos profissionais que

operacionaliza as atividades chegam até 4 (quatro) profissionais por universidade, com nível superior, graduação em Ciências Contábeis e pertencentes ao quadro de profissionais efetivo.

Feito essa análise, procurou-se investigar a nomenclatura utilizada para identificar estas unidades, conforme demonstrado no Figura 1.

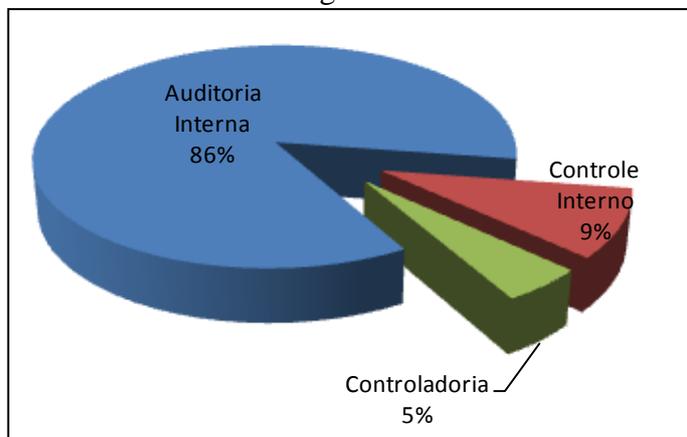


Figura 1 – Nomenclatura do Controle Interno  
Fonte: Pesquisa Direta (2011)

Foi constatado que quanto às denominações das unidades de controle interno, 86% das universidades adotam a denominação de Auditoria Interna; 9% a nomenclatura de Controle Interno; e 5% de Controladoria, demonstrando assim que o Controle Interno nas universidades federais brasileiras é identificado com a Auditoria, observou-se, também que a nomenclatura do cargo dos dirigentes do Controle Interno das universidades federais brasileiras apresenta a mesma tendência da nomenclatura adotada nas unidades de Controle Interno ou Controladoria, uma vez que a denominação de auditor representa a maioria dos dirigentes com um percentual de 67%, mesmo não existindo o cargo de Controlador no Plano de Cargos das universidades federais brasileiras, 14% dos dirigentes das unidades de Controle Interno ou Controladoria responderam que se utilizam da denominação de controlador, em seguida vem administrador com 10% e contador 9%.

De acordo com as respostas dos 77% dos dirigentes, as unidades de Controle Interno das universidades federais brasileiras, localizam-se no mesmo prédio onde funciona a reitoria, e integram a estrutura organizacional da universidade, confirmando assim a ligação física entre os órgãos de controle e a Administração Superior das instituições.

Quanto à forma de constituição das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras, observa-se que, em 57% das universidades federais brasileiras as unidades de controle interno foram instituídas por meio de resoluções dos respectivos conselhos, o que constitui mais da metade das instituições pesquisadas; 19% foram instituídas no respectivo Estatuto; enquanto isso, em um percentual de 14%, foram instituídas através de Portarias e 10% atuam informalmente.

Considerando que a Constituição Federal de 1988 exigiu a instituição de um Sistema de Controle Interno, englobando os três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, e que o Controle Interno se solidificou com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), embora não tenha sido obrigatório para as universidades federais brasileiras, destaca-se que o motivo da criação do Controle Interno nestas instituições foi cumprimento de exigência legal, melhor transparência dos gastos públicos e controle da aplicação do dinheiro público.

Quanto às áreas em que o Controle Interno atua com maior ênfase nas universidades federais, apresenta-se no Figura 2:

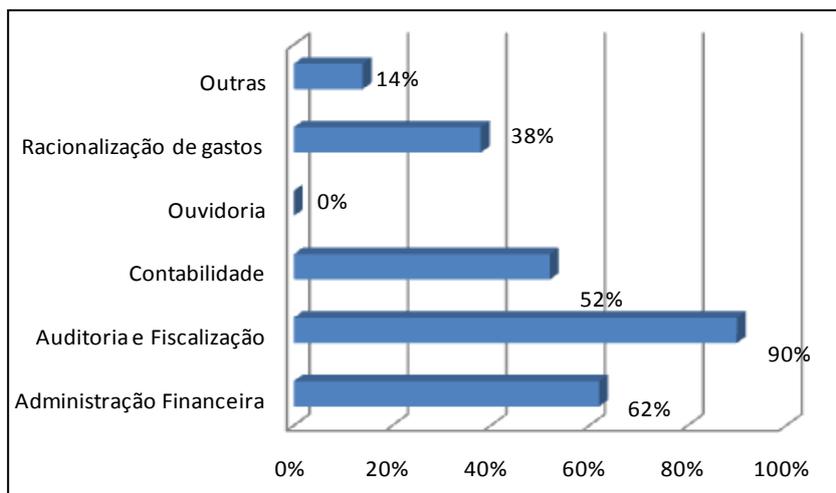


Figura 2 – Área de Atuação do Controle Interno  
Fonte: Pesquisa direta (2011)

Observa-se no Gráfico 2 que a Auditoria e Fiscalização constituem áreas em que as unidades de Controle Interno das universidades atuam com maior ênfase, com um percentual expressivo de 90%, seguindo-se da área de Administração Financeira, com a representatividade de 62%, Contabilidade com 52%, e, a Racionalização de gastos, com 38%. Nota-se, entretanto, um verdadeiro descaso com relação à Ouvidoria que sequer foi mencionada na pesquisa, sendo esta um importante elo de comunicação entre a comunidade e as universidades. A Ouvidoria quase que na sua totalidade é exercida por unidade de assessoramento ligada diretamente ao Gabinete do Reitor. Por esse motivo, a Unidade de Controle Interno não realiza esta atividade, conforme demonstrado nas respostas obtidas. Isto deve-se também ao fato da ouvidoria não ser uma atividade inerente a Auditoria Interna, que pelo que foi demonstrado na pesquisa é quem realiza o Controle Interno das universidades federais brasileiras.

As unidades de controle interno das universidades exercem a função prioritária de atender os órgãos de controle em 90% das instituições, além de outras, como: orientar ao atendimento das diretrizes e normas da instituição, em 71%; avaliar o desempenho mediante a promoção da eficiência operacional da instituição, em 67%; assessorar os conselhos universitários, em 52%; controlar os gastos orçamentários para combater os desperdícios, em 48%; detectar as ineficiências e, salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais, também em 52% das universidades. Verifica-se, neste caso, que os órgãos de controle interno das universidades federais brasileiras preocupam-se, prioritariamente, em prestar conta aos órgãos de controle representados pela pesquisa Tribunal de Contas da União e Controladoria Geral da União, uma vez que tal função está presente na quase totalidade das universidades que responderam à pesquisa.

Quanto às atividades que se relacionam à Administração Financeira, realizadas pela Unidade de Controle Interno pode-se observar a dispersão destas através dos resultados: acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos, em 23% das respostas dos profissionais do Controle Interno, seguindo-se por análise e verificação da execução financeira, em 19% das respostas. As atividades de auditoria orçamentária e financeira, como também as de monitoramento das atividades do setor e procedimentos internos, são igualmente citadas por estes profissionais, tendo por último, na visão dos respondentes, efetuar recolhimento de arrecadação específica e verificação e análise das prestações de contas, descentralizações, transferências e convênios, em 5% das respostas. Existem atividades que se encontram presentes em 23% das universidades, sendo verificar a regularidade dos atos de receitas e despesas, 4,6%; acompanhamento e assessoramento na

racionalização dos gastos, 4,6%; acompanhar os processos por amostragem, identificar falhas e recomendar melhorias nos processos, 4,6%; análise de prestações de contas e procedimentos internos, 4,6%; monitoramento das atividades do setor, 4,6%.

Em relação às atividades de Auditoria, verifica-se que 86% dos respondentes demonstram a realização de auditorias, fiscalizações ou inspeções, seguindo-se 76% para a atividade de realizar auditoria de prestação de contas da gestão anual, que mesmo sendo uma exigência legal, 24% das universidades pesquisadas não realizam esta atividade. As atividades de verificar a regularidade dos atos de receitas e despesas também tiveram um número significativo de respostas, com 71%. Já as atividades de realizar auditoria de tomada de contas especial, e supervisionar o sistema de auditoria, obtiveram o mesmo percentual por parte dos profissionais de Controle Interno pesquisados (19%). Verifica-se, neste caso, que as atividades de Controle Interno têm como foco a realização de auditorias, fiscalizações ou inspeções.

No que se refere às atividades de Controle realizadas pela Unidade de Controle Interno, pode-se destacar, como a de maior frequência, dar apoio necessário à Controladoria Geral da União, evidenciado por percentual de 100%, como segunda atividade mais realizada, tem-se o apoio ao Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas da União, em 95 %; das entidades, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão, em 85%; avaliar a execução de planos, programas e orçamentos, em 76%; acompanhar o sistema de administração financeira da Universidade e acompanhar os contratos e convênios, em 57%; normatizar e orientar sobre assuntos do controle interno, em 52%; e fiscalizar o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 38%.

E quanto às atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Ouvidoria ficou evidenciado que mesmo sendo uma importante ferramenta para o aprimoramento da gestão das universidades federais, a Ouvidoria não se configura uma atividade que seja exercida pelo Controle Interno das universidades federais brasileiras. A Ouvidoria se caracteriza como uma unidade de assessoramento ao Gabinete do Reitor. Já a atividade de estimular a transparência e o controle social é desenvolvida por 43% das unidades pesquisadas. O que desperta a atenção na Tabela 14 é a quantidade de respostas no item “Outra”, com 57%; mesmo sendo este um percentual significativo não indicam atividades que relacionem o Controle Interno com a Ouvidoria, sendo indicados nas respostas itens como: acompanhar e fiscalizar a resolução dos problemas; não se aplica; nenhuma atividade; “diretamente não vejo relação”.

No que concerne à Racionalização das despesas, as atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno relacionadas à citada função, são concentradas nas ações que visam à otimização de despesas, em 52%. das universidades. Enquanto isso, a ação de implementar atividades que reduzam a despesas encontra-se em segundo lugar, com o percentual de 19%. No item “Outras”, com 43% das respostas, há várias atividades, dentre as quais se mencionam-se: análise da execução financeira; acompanhamento da sistemática de compras; assessoria ao planejamento; fiscalizar despesas efetuadas; e, “não se aplica”.

Para que as unidades de controle interno das universidades federais brasileiras exerçam suas atividades de modo eficaz, de acordo com os respondentes dessas unidades, é necessário que se cumpram as etapas a seguir: planejamento dessas atividades de controle com um percentual de 100% de respostas; realizadas amostragem das análises executadas utilizando-se programas e papéis de trabalho apenas 10% realizam essas etapas. Entretanto, 81% das instituições afirmaram desenvolver todas essas etapas.

As atividades realizadas pelas unidades de controle interno das universidades federais brasileiras, pela ordem das respostas, são desenvolvidas mediante análise documental com a maioria absoluta das respostas, seguidas de auditorias *in loco* com 95%; reuniões com gestores com 76%; expedições de normas e orientações com 71%.

Foram evidenciados os níveis de atuação do Controle Interno das universidades federais brasileiras, onde pode-se detectar o fato de que a atuação do Controle Interno dessas instituições universitárias é percebida pelos dirigentes destes como muito atuante com um percentual de respostas em torno de 42%, enquanto 33% dos dirigentes avaliaram o Controle Interno em suas instituições com atuação apenas razoável.

No que diz respeito ao nível de relevância do Controle Interno das universidades federais brasileiras, 43% dos respondentes são da opinião de que o Controle Interno apresentou resultados consideráveis, com expressivos impactos para a gestão, enquanto 33% dos respondentes chegaram à conclusão de que o Controle Interno apresentou resultados, porém sem análise dos seus impactos para a gestão. Conclui-se que o Controle Interno se mostra atuante e apresenta resultados para a gestão, porém, torna-se necessário que sejam intensificados o acompanhamento e a análise desse controle para que se torne mais eficiente.

A análise e a avaliação dos dados sobre as unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, possibilitou traçar um perfil destas unidades com as informações obtidas das respostas aos questionários. Para o procedimento em questão, foi utilizado o critério de Estatística descritiva, denominado de moda, conforme definido na metodologia.

No Quadro 2 demonstra-se o perfil das Unidades de Controle Interno das universidades federais brasileiras.

<b>Características</b>	<b>Perfil</b>	<b>%</b>
Denominação	Auditoria Interna	86
Cargo do dirigente	Auditor	67
Localização	Prédio do gabinete do Reitor	77
Forma de constituição	Resolução	52
Motivo da criação do controle interno	Exigência da Legislação e melhor transparência dos gastos públicos	71
Áreas de atuação	Auditoria e Fiscalização	90
Funções	Atender aos órgãos de controle	90
Atividades relacionadas à Administração Financeira	Acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos	23
Atividades relacionadas à Auditoria	Realizar auditorias, fiscalizações ou inspeções	86
Atividades relacionadas à Contabilidade	Supervisionar a contabilidade da Universidade	24
Atividades relacionadas ao Controle	Apoiar as atividades da Controladoria Geral da União	100
Atividades relacionadas à Ouvidoria	Estimular a transparência e o controle social	43
Atividades relacionadas à Racionalização das despesas	Efetuar ações de otimização das despesas	52
Etapas utilizadas na execução das atividades	Planejamento das atividades	100
Atividades do Controle Interno	Análise documental	100

Fonte: Pesquisa direta (2011)

Quadro 2 - Perfil da Unidade de Controle Interno das Universidades Federais brasileiras

Após o delineamento do presente perfil, este setor da universidade federal deverá ser verificado e ajustado, em casos necessários, para que o mesmo possa estar exercendo suas atividades conforme há o entendimento da atuação da unidade de controle interno e controladoria disposto na literatura e regulamentações legais ora apresenta no referencial desse artigo.

## 5 Considerações finais

A partir da análise dos dados obtidos mediante a pesquisa de campo, a revisão literária e o levantamento das legislações pertinentes, foi atingindo o objetivo geral deste trabalho - analisar o perfil das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais

brasileiras-, traçando-se as características dos recursos humanos envolvidos, assim como a identificação das atividades e funções desenvolvidas por esta unidade em estudo.

Quanto ao problema apontado nessa pesquisa foi respondido, pois observou-se que diante dos aspectos mais presentes para identificação do perfil da unidade de controle interno e controladoria das universidades federais brasileiras foram: a nomenclatura utilizada para unidade de controle interno é auditoria interna, enquanto que a denominação utilizada para o cargo do dirigente desta unidade é auditor. Portanto, são as auditorias internas dessas instituições que executam as atividades relacionadas ao Controle Interno, essas atividades estão concentradas nas áreas de Administração Financeira, Auditoria e Fiscalização, Contabilidade, Racionalização de despesas. Tendo maior atuação em Auditoria e Fiscalização, e como função prioritária atender aos órgãos superiores de controle, Tribunal de Contas da União e Controladoria Geral da União, direcionando o foco ao cumprimento da legislação, em detrimento de ações que possam colaborar para que se atinja a eficácia da Instituição. O Controle Interno é considerado pouco atuante, e os resultados ou não foram apresentados ou não produziram impactos para a gestão.

Uma vez que, como demonstrado neste estudo, às atividades de Controle Interno nas universidades federais brasileiras estão sendo realizadas pela Auditoria Interna. Deve-se ressaltar que a Auditoria Interna não pode ser confundida com Controle Interno, pois as atividades dessas duas áreas são distintas, com responsabilidades que são diferentes, pois o Controle Interno pode implantar sistemas de controles, atuando cotidianamente no monitoramento e auto-avaliação desses controles. É um instrumento de gestão, fazendo parte da estrutura de linha da organização, e suas atividades são direcionadas ao gerenciamento de riscos e controles, enquanto que a Auditoria Interna não implanta controles, realizando trabalhos periódicos com uma metodologia específica, avaliando a eficiência e eficácia do Sistema de Controle Interno. As unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras não se utilizam da Contabilidade como fonte de informações no sentido de orientar os gestores para a tomada de decisão correta, assim como não realizam avaliação de resultados, avaliação de desempenho, não gerenciam sistemas de informação, portanto, não podendo subsidiar de forma adequada ao processo de gestão.

Entretanto, apesar das exigências legais com relação à Administração Pública sobre a existência e atuação das unidades de controle interno, verificou-se que o pressuposto destacado nessa pesquisa é verdadeiro, pois as universidades possuem unidade de controle interno ou controladoria, com sua de atuação semelhante aos demais órgãos de controle interno da Administração Pública, porém deixando de atender aspectos legais, necessitando, assim, que seja elaborada uma política de esclarecimento das suas funções para que os gestores destes órgãos se sensibilizem da necessidade de uma unidade de controle interno atuante.

Portanto, conclui-se que as universidades federais brasileiras fazem parte da Administração Pública Indireta e tem a obrigação legal de atender à legislação vigente no País, ao mesmo tempo adequar a Unidade de Controle Interno ou Controladoria que possa assessorar gestores, através de conhecimentos técnicos especializado, definindo estratégias para gerenciamento de riscos, identificando e avaliando os mesmos, definindo, implantando e monitorando estes controles internos adequados para minimizar os riscos, desvios e fraudes.

## **Referências**

ABUNAHMAN. José Geraldo. **Controle interno na Administração Pública federal: Estudo do modelo de prestação de contas na universidade federal fluminense**. 2006. Dissertação (Mestrado em Sistema de Gestão) - Universidade Federal Fluminense. Niterói, 2006.

ALCZUK, Silvestre, PIRES, Santo Dal Bem. O Controle interno e seus reflexos no gerenciamento dos recursos financeiros em uma instituição pública de ensino superior. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, II, 2009, Distrito Federal. **Anais...** Distrito Federal: Consad, 2009.

ALMEIDA, Lauro Brito, PARISI, Cláudio e PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p.343-355.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 out. 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jul. 1967.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 10.180, de 06 de Fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 fev. 2001.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

CATELLI. **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, Sousa Danival; PETER, Maria da Glória Arrais Peter; MACHADO, Marcus Vinicius Veras Machado. **Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: Um estudo na região metropolitana de Fortaleza**. In: 8º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Congresso USP, 2008.

COLLIS, Jill; HUSSEY Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONACI. Conselho Nacional dos Órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal. Perfil dos Recursos Humanos dos Órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal. In: **Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal**, Rio Grande do Sul, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.135, de 21 de Novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br). Acesso em 30.03.2011.

ETZIONI. **A Organização moderna**. São Paulo: Pioneira, 1984.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria** : teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IEZZI, G.; HAZZAN, S.; DEGENSZAJN, D. **Fundamentos de matemática elementar 11**: Matemática comercial, Matemática financeira e Estatística descritiva. São Paulo: Atual, 2004.

KOONTZ, Harold & O'DONNELL, Cyril. Principles of Management: Na Analysis of Managerial Functions. New York: McGraw-Hill Book Company, Inc, 1955.

LIMA, Ana Paula Araújo. **Controle interno no âmbito do poder executivo**: estudo nos municípios do estado do ceará. 2010. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade. Universidade Federal do ceará, Fortaleza: UFC, 2010.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo, Atlas, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional**: Conceitos, estrutura, aplicação. 2.ed. São Paulo: Pioneira Cengage Learning, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Proposta para um sistema de custos para as universidades Federais brasileiras fundamentado no activity based costing**: uma abordagem de Controladoria estratégica. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, São Paulo. Universidade de São Paulo, 2001.

PETER, Maria da Glória Arrais **Controladoria na Administração Pública**: um estudo fundamentado no *activity based costing*. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo.: Atlas, 2008.

RODRIGUES, Maria Denise Nunes. **Processo de implantação de cursos de graduação nas universidades públicas Federais**: implicações na gestão de custos e financiamento institucional. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade. Universidade Federal do Ceará. Fortaleza: UFC, 2009.

SAMPAIO, Helena. **O ensino superior no Brasil**: o setor privado. São Paulo: FAPESP/Hucitec, 2000.

WITTER, G. P. (org.). **Produção científica**. Campinas: Alínea, 1997.