

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA

MARLY ALFAIA SIMÕES DE QUEIROZ

CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

FORTALEZA

2011

MARLY ALFAIA SIMÕES DE QUEIROZ

CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Orientadora: Prof^a. Dra. Maria da Glória Arrais Peter.

FORTALEZA

2011

S 613c Simões de Queiroz, Marly Alfaia

Controle interno e controladoria na administração pública: estudo nas universidades federais brasileiras / Marly Alfaia Simões de Queiroz. 2011.

119 f.

Orientadora: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal do Ceará. Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2011.

1. Controladoria I. Título.

CDD 658.151

MARLY ALFAIA SIMÕES DE QUEIROZ

CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:
ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Aprovada em ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D.
Universidade Federal do Ceará - UFC

Profa. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

A Deus, a quem devo tudo.

Aos meus queridos pais,
Ubaldino Simões (*in memoriam*) e Aracy Alfaia Simões.

Ao meu irmão,
Ubaldino José Simões (*in memoriam*).

Ao meus amados tios,
Salomão Alcolumbre (*in memoriam*) e Marina Simões Alcolumbre.

Ao meu marido Carlos, e aos meus filhos
Thiago e Thaíssa, os quais amo muito.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que guia meus passos e ilumina o meu viver.

À minha orientadora, Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter, pela paciência, compreensão, estímulo, ensinamentos, e ajuda na realização deste trabalho.

Aos Professores Dr. Marcus Vinícius Veras Machado e Dra. Ana Maria Fontenele Catrib, por aceitarem fazer parte dessa banca e pelas valiosas sugestões ao trabalho.

Ao meu pai, Ubaldino Simões, exemplo de vida, honestidade e trabalho, pelo amor e apoio que me deu durante toda a vida.

À minha mãe, Aracy Alfaia Simões, minha grande amiga, presente em todos os momentos de minha vida, pelo amor, dedicação, incentivo e apoio que me deu durante toda a vida.

Ao meu irmão, Ubaldino José Simões, pelo amor e amizade dedicados a mim.

Ao meu marido, Carlos, pelo amor, companheirismo, incentivo, apoio e valiosas contribuições durante o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus filhos Thiago e Thaíssa, pelo amor, paciência e compreensão nos momentos mais difíceis.

Ao meus queridos tios, Salomão Alcolumbre e Marina Simões Alcolumbre, pelo amor, amizade e carinho que sempre me dedicaram.

Aos meus familiares e amigos, que muito me incentivaram para a realização deste trabalho

Ao Prof. Luiz Carlos Uchoa Saunders, Pró-Reitor de Administração da UFC, pelo incentivo e apoio.

Aos professores do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, que dedicaram seu tempo e compartilharam suas experiências.

Aos colegas do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, em especial ao Severino Francisco da Silva Júnior, pelo apoio, companheirismo, incentivo, críticas e sugestões.

Aos funcionários da Secretaria do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, e aos colaboradores Anelise, Amanda, Talyta, Cícero, Wallace, Júlio e Fernando Leão pela amizade e apoio.

Meus sinceros agradecimentos àquelas pessoas dos quais não citei o nome, mas que direta ou indiretamente contribuíram para elaboração desta dissertação.

“Ninguém realiza grandes obras se não for capaz de sonhar grande.”

(Lenin)

RESUMO

Atualmente, a Administração Pública é marcada pela carência de recursos, ao mesmo tempo em que há uma exigência maior por parte da sociedade no que tange à prestação de contas, por parte dos gestores públicos, refletindo a necessidade da existência de um sistema de Controle Interno mais eficiente nas instituições como as universidades federais brasileiras. Analisar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, delineando o perfil predominante destas unidades, constitui-se objetivo dessa pesquisa. Esta pesquisa caracteriza-se por ser descritiva, empírica, bibliográfica, documental e qualitativa, tendo como universo da pesquisa as universidades federais brasileiras. Realizou-se inicialmente a pesquisa bibliográfica e documental, tendo como foco principal o Controle Interno e a Controladoria na Administração Pública. A pesquisa de campo foi realizada nas universidades federais brasileiras, por meio da aplicação de questionários cujos dados foram coletados, tabulados e analisados mediante a técnica de Estatística descritiva chamada moda e demonstrados por meio de tabelas, quadros e gráficos. Dos resultados obtidos, tornou-se possível delinear o perfil tanto na área estrutural como na de recursos humanos das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras, e compará-lo com o perfil dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal, e, com a literatura existente sobre o tema. Concluiu-se, que a maioria das universidades federais brasileiras não possuem unidades de controle interno ou Controladoria em sua estrutura, e que esta atividade está sendo realizada pelas Auditorias Internas dessas instituições e apesar das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras possuírem perfil e forma de atuação semelhantes aos dos estados brasileiros e do Distrito Federal, estudo elaborado pelo CONACI, o perfil das unidades de controle interno ou Controladoria não está de acordo com os aspectos considerados na literatura especializada sobre o tema. E, as universidades federais brasileiras sentem falta de uma Unidade de Controle Interno ou Controladoria, que possa exercer as atividades inerentes ao controle interno, e assessorar efetivamente os gestores na tomada de decisão visando atender os interesses da sociedade como um todo e, concomitantemente atender aos objetivos planejados, em prol da instituição. Uma vez que, atualmente, a Administração Pública é marcada pela carência de recursos, ao mesmo tempo em que há uma exigência maior por parte da sociedade no que tange à prestação de contas, por parte dos gestores públicos, refletindo a necessidade da existência de um sistema de Controle Interno mais eficiente nas instituições como as universidades federais brasileiras.

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

ABSTRACT

Currently, the Government is marked by lack of resources, while there is a greater demand by society with regard to accountability on the part of public officials, reflecting the need for the existence of a system of Internal Control more efficient in institutions like the Brazilian federal universities. Therefore, it constitutes objective of this research to analyze the activities and functions of internal control units or the Controllershship Brazilian federal universities, outlining the predominant profile of these units. This research is characterized by being descriptive, empirical, literature, documentary and qualitative, with the survey with the Brazilian federal universities. We conducted a literature search initially and documentary, which focuses the Controllershship and Internal Control in Public Administration. The field research was conducted in the Brazilian federal universities, through the use of questionnaires and data were collected, tabulated and analyzed by descriptive statistical technique called fashion and demonstrated through tables, charts and graphs. From the results, it became possible to define the profile both in the structural and human resources units of internal control or the Controllershship of the Brazilian federal universities, and compare it with the profile of the internal control organs of the Brazilian states and the District Federal, and with the existing literature on the subject. It was concluded that most of the Brazilian federal universities do not have internal control units in its structure or the Controllershship, and that this activity is being conducted by these institutions and internal audit units in spite of internal control or the Controllershship of the Brazilian federal universities possess Profile and way of action similar to the Brazilian states and Federal District, a study prepared by CONACI, the profile of internal control units or the Controllershship is not in accordance with the aspects considered in the literature on the subject. And, in the Brazilian federal universities are missing an Internal Control Unit or Controller, which can carry out activities related to internal control, and effectively assist managers in decision making to meet the interests of society as a whole and simultaneously meet planned objectives, in support of the institution.

Keywords: Internal Control. Controllershship. Brazilian Federal Universities.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Evolução Histórica do Controle Interno no Brasil.....	47
Quadro 2 – Relação das Universidades Federais Brasileiras a serem Pesquisadas.....	75
Quadro 3 – Universidades Participantes da Pesquisa.....	79
Quadro 4 – Perfil da Unidade de Controle Interno das Universidades Federais Brasileiras.....	97
Quadro 5 – Perfil dos Recursos Humanos da Unidade de Controle Interno das Universidades Federais Brasileiras.....	99

Gráfico 1 – Universidades Federais Brasileiras, conforme a região.....	76
Gráfico 2 – Percentual de Universidade conforme a região.....	79
Gráfico 3 – Nomenclatura do Controle Interno.....	80
Gráfico 4 – Nomenclatura do Cargo de Dirigente do Controle Interno.....	80
Gráfico 5 – Forma de Constituição das Unidades de Controle Interno.....	81
Gráfico 6 – Área de Atuação do Controle Interno.....	82
Gráfico 7 – Etapas das Atividades do Controle Interno.....	88
Gráfico 8 – Atividade Realizada pelo Controle Interno.....	89
Gráfico 9 – Nível de Atuação do Controle Interno.....	89
Gráfico 10 – Faixa Etária dos Dirigentes do Controle Interno.....	91
Gráfico 11 – Sexo dos Dirigentes do Controle Interno.....	91
Gráfico 12 – Escolaridade dos Dirigentes do Controle Interno.....	92
Gráfico 13 – Formação dos Dirigentes de Controle Interno.....	93
Gráfico 14 – Experiência Profissional.....	93
Gráfico 15 – Experiência Profissional.....	94
Gráfico 16 – Tempo de Administração Pública.....	94
Gráfico 17 – Composição do Quadro de Profissionais do Controle Interno.....	96

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Evolução do número de instituições, segundo a categoria administrativa, de 2002 a 2008.....	56
Tabela 2 – Evolução do número de instituições, segundo a Organização Acadêmica, de 2002 a 2008.....	57
Tabela 3– Evolução do número de instituições públicas, segundo a categoria administrativa, de 2002 a 2008.....	57
Tabela 4 – Recursos orçamentários utilizados pelas universidades em 2010.....	66
Tabela 5 – Despesas executadas pelas universidades em 2010.....	66
Tabela 6 – Despesas fixadas e empenhadas pelas universidades em 2010.....	67
Tabela 7 – Número de universidades federais brasileiras pesquisadas.....	78
Tabela 8 – Motivo que levou à criação do Controle Interno das universidades federais brasileiras.....	82
Tabela 9 – Funções do Controle Interno das universidades federais brasileiras.....	83
Tabela 10 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Administração Financeira.....	84
Tabela 11 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Auditoria.....	85
Tabela 12 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Contabilidade.....	85
Tabela 13 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas ao Controle.....	86
Tabela 14 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Ouvidoria.....	87
Tabela 15 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Racionalização das Despesas.....	87
Tabela 16 – Nível de relevância do Controle Interno das universidades federais brasileiras.....	90
Tabela 17 – Experiência profissional dos técnicos do Controle Interno.....	93
Tabela 18 – Quantidade de profissionais que exercem atividades no Controle Interno das universidades federais brasileiras.....	95
Tabela 19 – Escolaridade dos profissionais que exercem atividades no Controle Interno das universidades federais brasileiras.....	95
Tabela 20 – Formação dos profissionais que exercem atividades no Controle Interno das universidades federais brasileiras.....	96

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABO – Associação Brasileira de Ouvidor

ANDIFES – Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CCCI – Comissão de Coordenação de Controle Interno

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

CISSET – Secretaria de Controle Interno

CNPq – Conselho Nacional de Pesquisa

CONACI – Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal

CONSUNI – Conselhos universitários

CRUB – Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras

FINEP – Financiadora de Estudos e Projetos

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFES – Instituições de ensino superior

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

LDB – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

SESu – Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais

SISG – Sistema de Serviços Gerais

SPCI – Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

TIC – Tecnologia da Informação e Comunicação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	20
2.1 Controle: conceitos e abrangências.....	20
2.2 Controle interno.....	25
2.3 Controladoria.....	36
3 UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS.....	52
3.1 Evolução histórica das universidades.....	52
3.2 Gestão e financiamento das universidades federais brasileiras.....	58
4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	71
4.1 Caracterização da pesquisa.....	71
4.2 Instrumentos de coleta de dados.....	73
4.3 Etapas do desenvolvimento da pesquisa.....	74
5 RESULTADOS DA PESQUISA.....	78
6 CONCLUSÃO.....	104
REFERÊNCIAS.....	107
APÊNDICE.....	114

1 INTRODUÇÃO

Os governos envidaram esforços com a finalidade de lograr uma administração pública mais eficiente e eficaz, com o intuito de dar agilidade e modernizar o Estado, assunto que está na pauta da agenda política de vários países. Com o objetivo de criar um Estado mais eficiente, uma condição primordial é ter maior controle dos gastos do governo e dar maior transparência na aplicação dos recursos públicos.

Há uma crescente exigência, por parte da sociedade, em relação aos administradores públicos, ocasionando, assim, uma grande preocupação quanto aos aspectos concernentes à existência de um controle mais eficiente nas instituições públicas sob suas responsabilidades.

No Brasil, observa-se uma cobrança, da sociedade por serviços com maior qualidade e que, realmente, atendam às suas demandas. Dentre estes, tem-se a educação, como um dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, sendo inegável a importância desta como instrumento de progresso e desenvolvimento de um país, privilegiando desde a educação básica até o ensino superior.

É possível assegurar que o desenvolvimento da sociedade ocorre em grande parte das organizações universitárias, notadamente as públicas federais, que concentram a maioria dos avanços científicos e tecnológicos de uma nação, e que tiveram suas origens nessas organizações.

A universidade pública tem como função a responsabilidade social, a produção científica contemporânea, bem como a essência dessa responsabilidade está em produzir e socializar conhecimentos que tenham não só mérito científico, mas também valor social e formativo, uma vez que a educação superior é um patrimônio público, exercendo função de caráter político e ético, indo muito além de uma simples função instrumental de capacitação técnica e de treinamento de profissionais para o exercício do trabalho. Ante tal premissa, é importante que a educação superior produza conhecimento e formação com um sentido de pertinência social, identificando prioridades, carências e demandas da sociedade em geral.

A universidade pública tem como missão principal a geração de conhecimentos científicos e tecnológicos, a 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 ético e político, sendo capaz de compreender e interferir nas mudanças sociais.

Portanto, torna-se necessário que essas instituições estejam sempre alerta e focadas no 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 a contento suas atividades administrativas e acadêmicas. Seu financiamento tem origem em recursos do Governo Federal, além de recursos próprios, em menor escala, provenientes de contribuições e convênios com órgãos de fomento ao desenvolvimento de pesquisas. Esses recursos devem ser administrados de acordo com os princípios norteadores da Administração Pública.

É neste âmbito que a universidade, como parte integrante da Administração Pública, deve prestar contas à sociedade, utilizando-se, para tanto, do Controle Interno, a fim de monitorar a operacionalização dos planos da organização, incluindo métodos e medidas que assegurem o alcance dos objetivos previstos.

A sociedade e a comunidade acadêmica têm o direito, e os órgãos de controle externo o dever, de cobrar dos gestores das universidades públicas federais maior transparência e controle dos seus 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.

O Controle Interno nas universidades federais é de suma importância para a gestão dessas instituições, ao se considerar que suas atribuições demonstram não só responsabilidade como também o dever dos gestores de zelar, avaliar, comprovar e exercer controle adequado sobre os atos praticados pela Administração. Os responsáveis pelas instituições, para exercer o controle, utilizam-se de instrumentos que tornam viável o alcance

de seus objetivos, tendo em vista a missão, a visão, a política e a supervisão dos servidores a quem estão subordinados os controles, propiciando, desse modo, a redução e a reincidência de erros ou mesmo de fraudes.

As universidades federais, tendo o Controle Interno como instrumento da gestão universitária, baseado em um sistema de informação e avaliação eficiente, têm condições de resguardar o patrimônio e os recursos públicos, detectar fraudes e desvios, avaliar a gestão quanto ao cumprimento de metas e à execução de orçamentos, no que concerne aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

A criação de um Sistema de Controle Interno tornou-se obrigatória para a Administração Pública, mediante dispositivos da Constituição Federal, além de ser condição primordial para os gestores cumprirem eficazmente as suas funções e responsabilidades perante a sociedade. O Controle Interno também auxilia os gestores diretamente, como controle imediato na avaliação do cumprimento das metas orçamentárias, na comprovação da legalidade, na avaliação dos resultados e no controle das movimentações de bens, direitos e obrigações. Essa obrigatoriedade, entretanto, não se estende às universidades federais brasileiras que ainda não instituíram sistemas de controle interno, porém é oportuno que os conselhos universitários, por meio de resoluções, façam cumprir os dispositivos da Carta Magna do País.

Observa-se, ainda, que nas universidades federais há um elevado nível de problemas atinentes a fragilidades de controle, o que leva a crer que falta efetividade nas ações empreendidas pelas respectivas unidades de controle, ou que estes carecem de condições estruturais e orientação técnica no desempenho das atividades de sua competência.

De tal maneira, baseada nestas premissas, esta pesquisa procura responder ao seguinte questionamento: Qual o perfil, as atividades e funções 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 e forma

de atuação semelhantes a outros 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 as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, delineando o perfil predominante dessas unidades.

Como objetivos específicos foram considerados os seguintes:

- 1) identificar as atividades realizadas pelas unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras;
- 2) verificar as funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras;
- 3) examinar as áreas de atuação das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras;
- 4) identificar a operacionalização das atividades desenvolvidas pelas unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras; e,
- 5) conhecer as características dos técnicos e dirigentes das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras.

Justifica-se a necessidade desta pesquisa, haja vista a importância de um Sistema de Controle Interno ou Unidade de Controladoria que mostre indicadores de excelência na execução das políticas públicas educacionais nas universidades. É importante ressaltar que há a necessidade de se ampliar o horizonte das ações de controle que ultrapasse o conceito de eficiência, chegando à eficácia dos resultados, pois o controle é uma atividade imprescindível da administração, desempenhando o papel de guardião do patrimônio das entidades, constituindo-se como ferramenta essencial de apoio à gestão.

A importância desta pesquisa, ainda, está em se obter uma visão, definir o alcance e funcionamento das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, visando a uma gestão aderente à legalidade e à economicidade, pois, como um conjunto de órgãos e entidades mantidos sob um sistema de comunicação e coordenação próprias, objetiva operacionalizar os planos da instituição, incluindo atitude dos gestores,

métodos e medidas que proporcionem a segurança de que os objetivos desta estão sendo alcançados.

Além disso, esta pesquisa se justifica pela relativa escassez de publicações referentes ao tema, uma vez que a bibliografia que discorre sobre esse assunto em pauta, em sua maioria, é dirigida a discussões no âmbito das instituições privadas, ressaltando-se os trabalhos de Alczuk e Pires (2009), que versam sobre controle interno, orçamento e recursos financeiros e seus reflexos em instituições de ensino superior; de 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. Diferem do trabalho aqui apresentado, pois esta pesquisa é direcionada a analisar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras.

Este estudo é importante, também, para a identificação da existência de unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, sua estrutura, natureza organizacional, o funcionamento dessas unidades e as suas características em geral, de modo que se tenha um perfil de como são as formas de controle aplicadas na gestão universitária.

Cabe salientar que esta pesquisa contribuirá para novas perspectivas, dimensões e tratamento conferidos ao Controle Interno, servindo como semente para a germinação de mais estudos, uma vez que não se pretende esgotar toda a problemática concernente ao tema, mas, sim apresentar uma análise e maior reflexão e discussão com base na literatura, pois o Controle Interno é um instrumento primordial na gestão, notadamente na área pública.

Esta pesquisa pode ser definida, quanto aos objetivos, como do tipo descritiva; com relação aos procedimentos técnicos utilizados, é empírica, bibliográfica e documental; no que concerne à abordagem do problema, é qualitativa, sendo o universo da pesquisa constituído pelas 55 universidades federais brasileiras.

A pesquisa bibliográfica e documental foi realizada em livros, teses, dissertações, artigos publicados em anais de eventos e periódicos, estatutos, regimentos e leis sobre o

ensino superior e as universidades federais do Brasil, envolvendo os assuntos: Controle Interno, Controladoria, educação superior, universidades federais brasileiras.

O questionário usado na pesquisa é composto de 28 perguntas abertas e fechadas, sendo dividido em quatro blocos, com o objetivo de trazer informações acerca das características das unidades de Controle Interno e dos recursos humanos, sua atuação e de que modo se encontram estruturadas essas unidades nas instituições objeto de estudo.

Esta dissertação está estruturada em seis seções, incluindo a introdução, que discorre sobre o tema e formulação do problema, com abordagem sobre sua relevância, definindo os pressupostos, objetivo geral e específicos, enfocando também a proposta metodológica.

A seção dois apresenta a discussão teórica sobre o problema, com a finalidade de fundamentá-lo nas teorias, trazendo assim uma revisão dos pensamentos dos teóricos e estudiosos do assunto. Nela há definições de Controle Interno e de Controladoria, abordando esses temas no contexto da Administração Pública.

A seção três aborda aspectos relacionados com as universidades, especificando as públicas federais, seu processo de gestão e financiamento.

A seção quatro, traz detalhadamente, a metodologia utilizada para o desenvolvimento da investigação, com sua classificação quanto à abordagem, aos procedimentos e aos objetivos. Demonstra a técnica de coleta de dados adotada, o universo e as etapas da pesquisa.

A seção cinco contém a análise dos dados e os resultados alcançados ao longo da pesquisa, enquanto na seção seis constam as considerações finais do trabalho e contribuições para pesquisas posteriores na mesma linha temática.

2 CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nesta seção são apresentados os aspectos referentes ao controle, focando nas temáticas de Controle Interno e Controladoria, principalmente, voltados para a Administração Pública.

O controle é de suma importância no acompanhamento das atividades realizadas por qualquer organização, apontando falhas e desvios, que acontecem, e realiza a 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).

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.

2.1 Controle: conceitos e abrangência

O controle caracteriza-se por ser um instrumento utilizado por parte da Administração, em virtude 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.

Na perspectiva de Castro (2008, p. 27),

A palavra controle é originária de *contre-role*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. No italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais.

Ao se controlar alguma atividade, o pensamento que se tem é o de “fiscalizar”, no entanto, controlar não se resume apenas a fiscalizar. Segundo Ferreira (1993, p. 145), controlar significa “exercer o controle, submeter a controle, manter o controle”.

Na reflexão de Pondé (1998), o termo “controlar” sinaliza um pensamento de averiguação e disciplina do exercício de atividades. Surgem, pois, duas versões: a do Direito francês, segundo a qual o controle implica o reexame de um ato, ou situação jurídica. A outra, é a do Direito inglês, no sentido de poder diretivo, vigilância, predomínio sobre uma atividade programada.

Entende Sanches (1997, p. 65), por sua vez, que controle é “o conjunto de técnicas, procedimentos e comportamentos através das quais os processos, empreendimentos, programas e organização são mantidos direcionados para seus fins e objetivos”.

O controle como função administrativa deve ser exercido em todas as atividades, para que se cumpram todas as metas com o máximo possível de eficiência e eficácia. Desse modo, a ação de controle é um complexo de atividades que estão interligadas ao acompanhamento dos atos e fatos da Administração, cuja intenção é de assegurar o sucesso na consecução de suas finalidades. É necessário o acompanhamento da execução dos programas, verificando-se as falhas e os desvios, zelando-se pela utilização e guarda dos bens patrimoniais, aplicação dos princípios adotados e constatação da veracidade das operações.

A eficácia dos controles relaciona-se com a implantação de métodos que contribuam para que a entidade alcance os objetivos de forma econômica, eficiente e eficaz,

fazendo com que a Administração alcance os parâmetros desejáveis com base nos planos da empresa, devendo ser exigidas medidas de desempenho e ações corretivas antes das ações propriamente ditas.

O controle é exercido por todos os gestores, que são subsidiados pelos relatórios do sistema de informação, destinados à avaliação de resultados e de desempenho, pois, para Peter e Machado (2003, p. 22),

[...] qualquer que seja o sentido ou a amplitude do controle, a grande problemática está na base de produção de informações estratégicas, que devem ter como objetivo, a continuidade, o desenvolvimento, e a responsabilidade social da entidade, tanto no curto como no longo prazo.

A eficácia do controle depende de um sistema que forneça informações de modo que estas possam auxiliar na avaliação do resultado mediante o que havia sido planejado, isto é, um sistema de informação e avaliação eficiente.

O controle constitui um dos princípios básicos da Administração, de tal forma que a inexistência ou a deficiência do controle reflete direta e negativamente nas outras funções: direção, organização e planejamento o que decreta, invariavelmente, a perda total ou parcial dos objetivos.

Catelli (2001, p. 61) explica que

O controle visa assegurar, por meio de correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos. O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas.

Com base nessas afirmações, pode-se concluir que o controle é primordial para qualquer tipo de organização, seja esta pública ou privada, e é exercido pela própria Administração podendo ser entendido como o conjunto integrado de métodos e procedimentos que servirão para proteger o patrimônio, promover a confiabilidade e tempestividade dos registros e das demonstrações contábeis, bem como da eficácia operacional da entidade.

Na concepção de Pereira (1997), há três mecanismos fundamentais de controle: o Estado, o mercado e a sociedade civil. No Estado está incluso o sistema legal, enquanto o mercado é o sistema econômico. A sociedade civil está estruturada pelos grupos sociais. Ao se empregar um critério funcional, Pereira (1997) classifica o controle em: administrativo ou hierárquico (podendo ocorrer dentro das organizações públicas ou privadas); democrático ou social (exercido em termos políticos sobre os indivíduos e as organizações); econômicos (ocorre por meio do mercado). Pereira (1997) considera que o controle hierárquico pode ser gerencial, burocrático ou tradicional, ao passo que o controle democrático pode ocorrer via democracia representativa ou direta, que é o controle social.

Conforme determina o IFAC (2001), o controle no setor público deve adotar práticas que envolvam as seguintes áreas:

- 1 - Gestão de risco – é medida de incerteza com relação ao alcance dos objetivos da organização, que deve ser identificado, avaliado, corrigido e monitorado;
- 2 - Auditoria Interna – deve assegurar a revisão sistemática, a avaliação e o relato da adequação dos sistemas gerenciais, financeiros, operacionais e de controles orçamentários;
- 3 - Controle Interno– cabe observar uma garantia quanto a alcançar os objetivos da organização; confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com a legislação vigente; e
- 4 - Controle orçamentário e financeiro – deve dar suporte aos gestores para que estes administrem os recursos de forma econômica e eficiente e ser complementado por uma estratégia da gestão por resultados.

Os focos de área de atuação do controle podem ser traduzidos em atividades, sendo inventariadas a avaliação de resultados da gestão; a auditoria e fiscalização, que atua na área gerencial, estratégica e contábil com o objetivo de cumprir a legalidade e a finalidade pública; a ouvidoria, com a finalidade de evitar desperdícios, fraudes; o controle financeiro, com o objetivo de proteção e controle dos ativos, através das informações contábeis, financeiras administrativas e operacionais; a racionalização de gastos, traduzida na aderência às normas, diretrizes, planos e procedimentos organizacionais, e que é desempenhada pela

área administrativa e operacional; e o controle de custos, que visa a subsidiar os gestores quando das decisões.

Para Reis e Valadares (2004) a Racionalização das despesas traduz-se na necessidade de integração e coordenação de esforços, com o objetivo de adequação e o equilíbrio das despesas às receitas; na necessidade de estabelecer mecanismos de otimização de custos e eliminação de desperdícios, visando garantir a eficiência administrativa no oferecimento do serviço à sociedade. Torna-se assim imprescindível a formulação de um programa de redução dos gastos públicos com normas consistentes a serem cumpridas, em todas as esferas de governo.

Quanto à ouvidoria é uma ferramenta de consolidação da democracia. É um canal de participação do cidadão em relação às organizações. O ouvidor representa o cidadão junto à organização e zela por seus legítimos interesses junto às instituições públicas ou privadas nas quais atuam. (ABO, 2005)

As ouvidorias públicas estabelecem a ligação entre a sociedade e a Administração Pública, fazendo desse modo que a sociedade participe e colabore com processos decisórios e implementação de políticas públicas. As ouvidorias zelam pela legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência dos atos da Administração Pública, direta, indireta ou fundacional, a nível federal, estadual e municipal, atuando nas três esferas do poder: executivo, legislativo e judiciário. Sugerindo medidas para a correção de erros, omissões ou abuso dos órgãos da Administração, visando a proteção do patrimônio público; receber e apurar a procedência das reclamações, denúncias e sugestões propondo instauração de sindicâncias e inquéritos, quando necessário para a defesa dos direitos dos cidadãos.

O gestor, para exercer a atividade de controle, focaliza na relação entre o custo da restrição, a correção da atividade de controle e o benefício trazido por esta atividade, realizando a revisão sistemática dos relatórios, sejam estes financeiros, orçamentários, operacionais, de modo que na atividade do controle não haja divergência da eficiência administrativa nem desvios das normas que regem a matéria. Assim, o gestor público toma suas decisões fundamentado em instruções normativas e pareceres que regulamentam o assunto.

Conforme Araújo (1993), são quatro os tipos de controle: político, que é de responsabilidade do Poder Legislativo; administrativo, exercido pelos órgãos do Sistema de Controle Internos, auxiliando o Tribunal de Contas, quando solicitado, na realização do controle externo; de contas, exercido pelo Tribunal de Contas, que visa a subsidiar o controle político pelo Poder Legislativo; e judiciário, cuja função é coibir abusos das normas de conduta e das práticas dolosas contra o patrimônio público, exercido pelo Poder Judiciário e Ministério Público.

Cabe ainda destacar 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.

2.2 Controle Interno

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.

Para Lopes (1999, p. 2), o Controle Interno é

O plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Tem sua origem na Administração, do dever-poder que esta conserva sobre seus atos e agentes, envolvendo todas as áreas, tornando-se assim uma responsabilidade do administrador.

Franco e Marra (2001, p. 267) entendem que os controles internos

[...] são todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio

Corroborando a ideia desses autores, Attie (2006, p. 110) garante que o controle interno

[...] compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

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.

Megginson, Mosley e Pietri Jr. (1986) definem Controle Interno como o procedimento de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais sejam cumpridos de acordo com o que foi planejado. Compreende-se, de imediato, a estreita vinculação que há entre as funções administrativas do planejamento e do controle.

Na visão de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010), o Controle Interno compreende os procedimentos integrados ao fluxo operacional da entidade, que tem como meta revelar desvios, erros, irregularidades, intencionais ou não, que porventura venham a interferir negativamente no desempenho da entidade, em sua lucratividade ou em suas demonstrações contábeis, relatórios gerenciais, análises e demonstrativos operacionais e financeiros.

O Controle Interno contábil deverá propiciar à Administração meios que possam captar erros nos registros contábeis, possuindo assim um sistema de informações gerenciais que forneça informações confiáveis, precisas, claras e tempestivas, possibilitando a tomada de decisões por parte dos responsáveis pela organização, sempre em concordância com as

normas emanadas pela Administração, visando a alcançar os objetivos desta, pautando-se em alguns princípios orientadores.

Os princípios do Controle Interno servem para orientar as medidas a serem tomadas pelas instituições com o objetivo de prevenir fraudes, erros e desajustes. Para Peter e Machado (2003, p. 25), constituem princípios de Controle Interno, o conjunto de regras, diretrizes e sistemas, que visam a atingir objetivos específicos, como:

- a) Relação custo/benefício
- b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades
- d) Segregação de funções
- e) Instruções devidamente formalizadas
- f) Controle sobre as transações
- g) Aderência às diretrizes e normas legais.

Do exposto, é importante destacar que os custos do controle não podem ser maiores do que os benefícios que este possa proporcionar, que haja a orientação exata sobre critérios, padrões de comparação, e outras variáveis que identifiquem e analisem os desvios, comparando-os aos resultados previsíveis. A eficácia dos controles está diretamente ligada à competência e integridade do pessoal que o realizará, sendo assim necessário que haja uma política de pessoal em que exista seleção, treinamento criterioso, rotatividade de funções, férias regulamentares gozadas obrigatoriamente pelos funcionários, e que a delegação de competência seja um instrumento de descentralização administrativa, assegurando maior rapidez e objetividade às decisões a serem tomadas, e devendo estar previstas em normativos.

A estrutura de Controle Interno deve também prever que se separem as funções de autorização, execução, controle e contabilização destas, sendo assim, imprescindível o estabelecimento do acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, de modo que sejam realizados de acordo com os atos legítimos, verificando-se a existência de sistemas que estabeleçam a correta observância dessas leis, normas e outros tipos de procedimentos administrativos internos.

Esses princípios, no entanto, só funcionarão com o compromisso das pessoas que fazem parte da organização, pois o apoio e o comprometimento devem partir da alta cúpula

administrativa e se expandir por toda a organização, proporcionando, desse modo, condições que possam ocasionar mudanças de comportamento e de processos.

Consoante Silva (2002, p. 4), os controles internos são compostos pelo plano de organização e todos os métodos e as medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, visando a assegurar a proteção do patrimônio, a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, bem como a eficiência operacional, como meios para alcançar os objetivos globais da organização.

Entende-se, por conseguinte, que Controle Interno é o conjunto de métodos, orientações, normas, rotinas e procedimentos, impostos pelos administradores e gestores às Unidades Administrativas, seguindo alguns princípios básicos como manutenção de manual de rotinas e procedimentos, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso aos sistemas de informação e treinamento de pessoal.

Na Administração Pública, o Controle Interno deve estar presente e atuar de forma contínua, permanente e preventiva, em todas as suas funções administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outras objetivando realizar os objetivos propostos (JOSÉ FILHO, 2008).

Para Meirelles (2007, p. 667), Controle Interno é “todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração”. O Controle Interno é conhecido como autocontrole, e é exercido pela própria Administração, mediante vigilância, fiscalização e acompanhamento das normas administrativas com o objetivo de proteger o patrimônio.

Para Slomski (2003, p. 30):

O Controle Interno nas entidades de direito público, ressalvadas as competências dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos, é realizado ou superintendido pelos serviços de Contabilidade.

A Contabilidade constitui pilar do sistema de informações econômico-financeiras e orçamentárias, tornando-se instrumento indispensável em todos os enfoques do controle. A fiscalização financeira verifica se a administração dos recursos é feita conforme as normas e os princípios da Administração Pública, utilizando o orçamento como elo entre as áreas de planejamento e de finanças. Auditoria por sua vez, é uma atividade realizada com técnicas próprias, à qual cumpre verificar a fidedignidade e legitimidade das informações contábeis e dos fatos da organização.

Os gestores públicos se utilizam de instrumentos de Controle Interno para proporcionar o acompanhamento, a avaliação e a execução das metas dos planos, projetos e programas governamentais.

Os controles internos encontram-se em todas as áreas da entidade, e o exercício correto desse controle é de fundamental importância para que sejam atingidos os melhores resultados, consumindo menos recursos. Deve ser uma preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, porque nenhum planejamento pode assegurar que os objetivos almejados sejam alcançados.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), entidade que normatiza a atividade de auditoria, objetivando fortalecer os sistemas de Controle Interno nas organizações públicas, apresentou a definição e os objetivos a seguir para controle interno:

As diretrizes para as Normas de Controle Interno, definem uma estrutura para Controle Interno respeitando os planos e diretrizes de uma organização, a qual engloba a atitude, os métodos, os procedimentos e outras medidas de gestão, que proporcionem uma garantia razoável de que alcançarão os seguintes objetivos gerais:

- a) Promover operações econômicas, eficazes e produtos e serviços de qualidade de acordo com a missão da instituição;
- b) Preservar os recursos de qualquer má gestão, fraudes e irregularidades;
- c) Respeitar as leis, regulamentos da direção da instituição;
- d) Elaborar, manter e apresentar relatórios financeiros das gestões quando houver necessidade (INTOSAI, 2002).

Nota-se, pois, que os dois últimos tópicos visam a efetuar os métodos e procedimentos exigidos por lei, enquanto os dois primeiros objetivam o alcance dos resultados das ações institucionais.

Pode-se dizer que o Controle Interno tem como objetivos prever a ocorrência de erros e fraudes, a salvaguarda dos ativos financeiros e físicos, bem como assegurar a legitimidade do passivo, sempre em estreita observância às leis e normas regulamentares, e em aderência às diretrizes e procedimentos do órgão, legitimando, desse modo, informações gerenciais oportunas e confiáveis sobre os resultados atingidos, permitindo, assim, a implementação de programas, projetos e outras atividades, a fim de visar à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos (PETER; MACHADO, 2003).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade, o Controle Interno é classificado nas seguintes categorias:

- a) operacional - relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- b) contábil - relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) normativo - relacionado à observância da regulamentação pertinente (CFC, 2010).

Nas categorias de Controle Interno apresentadas, pode-se constatar que os atos da Administração Pública não devem se desvincular das normas, sob pena de nulidade desses atos. Além disso, não se observam as normas e os estatutos inerentes a cada pessoa jurídica de direito público, comprovando a legalidade referente aos resultados da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

Para Peter e Machado (2003, p. 24), na área governamental,

Constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

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

Na compreensão de Cavalheiro e Flores (2007), alguns elementos devem ser observados na organização de um sistema de controle interno:

- a) Condições estruturais - os controles internos recebem influência da cultura da organização, de sorte que as linhas de *staff*, os cargos, o perfil do colaborador precisam estar bem-definidos. O respeito nos relacionamentos interpessoais e outros elementos relacionados ao ambiente organizacional precisam ser observados pela Unidade de Controle Interno.
- b) Vontade política - deverá haver a colaboração por parte do agente público maior da entidade, ao qual caberá: estruturar e organizar o sistema de controle; e viabilizar as condições de trabalho, em relação à equipamentos, capacitação e demonstração da importância do sistema de controle organizado; apoiar e incentivar a equipe da Unidade de Controle Interno para o bom funcionamento do sistema.
- c) Estrutura de servidores de provimento efetivo - a Unidade de Controle Interno deve ser composta por servidores de provimento efetivo, por ser a única forma impessoal de garantir a segurança dos controles ao próprio chefe do Poder, ao Legislativo e ao Tribunal de Contas. Esta medida garante a continuidade dos controles e bom andamento dos processos.
- d) Estrutura física - a estrutura física para o funcionamento dos controles e do sistema de maneira geral é de fundamental importância, demonstrando, assim, o empenho da Administração para que seja realizado da melhor forma possível, levando os servidores a pensar da mesma maneira.

Quanto à legislação que fundamenta o controle na Administração Pública, destaca-se que com a promulgação da Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, houve uma inovação, por parte da legislação, ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle; instituiu também o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa

Anual e estabeleceu a eficácia dos gastos públicos como objetivo das novas técnicas orçamentárias.

Sobre o exercício do controle da execução orçamentária, a citada Lei determina que haja: verificação da legalidade dos atos oriundos da arrecadação da receita ou a realização da despesa, vínculo efetivo dos servidores que sejam responsáveis por bens e valores públicos; e cumprimento do programa de trabalho, tanto em termos monetários e como no que concerne à realização de obras e prestação de serviços; e vincula a execução do Controle Interno ao Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente (BRASIL, 1964).

A Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, nos dispositivos, frisa a importância que têm a Contabilidade e os setores de planejamento para o Controle Interno, como também exige que haja controle durante a execução orçamentária, citando os tipos, a forma e os meios de controle necessários.

Em 1967, com a publicação do Decreto nº. 200, a ênfase do controle era a fiscalização financeira e o Controle Interno era exercido pela Inspeção Geral de Finanças, subordinada tecnicamente ao Ministério da Fazenda. Quando da criação da Secretaria do Tesouro Nacional, a ênfase do controle e de auditoria mudou o foco para os aspectos financeiros do orçamento, em detrimento dos resultados da execução dos programas governamentais.

Este decreto que dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, estabeleceu no artigo 6º que as atividades da Administração Federal obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. No artigo 13, em que se refere ao controle, garante que este deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de Contabilidade e Auditoria. Com isso, cada Ministério passou a ter sua inspeção de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, Contabilidade e Auditoria, cujo órgão central era a Inspeção-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda, de acordo com o artigo 23 (BRASIL, 1967).

Como preceito constitucional, o Controle Interno surgiu pela primeira vez na Constituição Federal de 1967: “Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de Controle Interno do Poder Executivo, instituídos por lei”. (BRASIL, 1967).

A Carta Magna do País, ora vigente, é mais enfática em relação ao assunto aqui abordado, e suas disposições são mais incisivas quanto ao controle, na procura da excelência na gestão dos recursos públicos, quando exige a instituição de um sistema de Controle Interno que englobe todos os poderes, dando prioridade a ações preventivas, com visão mais focada nos resultados, de acordo com os princípios da legalidade, conforme dispõem os artigos 70 e 74.

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988).

Com a obrigação e imposição da Constituição Federal por intermédio desse disposto, o sistema de Controle Interno passou a ser instituído englobando a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, com relação à legalidade, legitimidade e economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, tanto na Administração Direta quanto na Administração Indireta.

A Lei nº. 8.666, de 21 de junho de 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, no artigo 113, frisa que é de responsabilidade do Tribunal de Contas da União, na forma da Lei, o controle das despesas originárias dos

contratos e demais instrumentos regidos pela referida Lei, e, concomitantemente, dos órgãos da Administração a demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do Sistema de Controle Interno nela previsto.

A mesma lei, no artigo 102, obriga os magistrados, membros dos tribunais, conselhos de contas e titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno, de qualquer dos poderes, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou denúncia, enviarem ao Ministério Público as cópias e documentos necessários ao oferecimento da denúncia (BRASIL, 1993).

Em 1994, quando foi criada a Secretaria Federal de Controle (SFC), ainda pertencente ao Ministério da Fazenda, no âmbito da União esta passou a exercer as funções de Controle Interno (CGU, 2010).

O Controle Interno, porém, só foi se solidificar nas demais esferas com o advento da Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a qual tem seu fundamento nos artigos 163 a 169 da Constituição Federal, mais especificamente no artigo 165, §9º, em que firmam regras para se promover uma administração financeira eficiente, atendendo ao critério de maior controle da sociedade sobre o Estado (BRASIL, 2000). Considerado um código de conduta para os gestores públicos de todo o País, a referida Lei instituiu o Controle Interno como um pressuposto de responsabilidade a gestão fiscal, de acordo com o disposto no artigo 1º, § 1º:

Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A Responsabilidade da gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

A prevenção de riscos e a correção de desvios que podem afetar o equilíbrio das contas públicas são realizadas por meio do Controle Interno, presente nas ações que

constituem pressupostos de responsabilidade fiscal, e juntos formam as colunas de sustentação desta Lei, tornando-se, desse modo, uma necessidade para toda a Administração Pública a implantação do Sistema de Controle Interno para que se faça cumprir o que dita a LRF no que tange ao artigo 59. Tal dispositivo se refere ao controle e à fiscalização da gestão fiscal, determinando que esta última seja realizada pelo Poder Legislativo, diretamente ou auxiliado pelo Tribunal de Contas, e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder e do Ministério Público, enfatizando prioritariamente que sejam atingidas as metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias.

No artigo 59 da LRF, está bem clara a intenção de corrigir rumos da Administração Pública, no âmbito estadual, municipal, federal e distrital limitando os gastos ao que é arrecadado, mediante adoção das técnicas de planejamento governamental, organização, Controle Interno e Externo e transferência das ações do governo em relação à população. De acordo com os termos da Lei, ficam os administradores públicos expressamente responsáveis por ações implementadas durante o exercício de suas funções, sujeitos a penalidades definidas em legislações próprias.

O controle e o acompanhamento da gestão fiscal serão implementados com a criação de um Conselho de Gestão Fiscal, que será formado de representantes de todos os poderes e esferas governamentais, pelo Ministério Público e por entidades representativas da sociedade. Esse órgão desenvolverá ações de cunho prático, que culminarão na efetiva operacionalização da lei (BRASIL, 2000).

Com a globalização da economia, o avanço tecnológico e a crescente competitividade empresarial, houve grande preocupação e necessidade dos gestores das organizações em matéria de controle e planejamento, surgindo, a Controladoria, que vai além dos aspectos de Controle Interno, exercendo papel fundamental no gerenciamento, cumprimento da missão e objetivo da empresa e no sucesso de sua sobrevivência e de sua continuidade, munindo os gestores de todo tipo de informação que permita que estes decidam com maior segurança.

2.3 Controladoria

Com vistas a explicar sobre Controladoria, verifica-se o pensamento de vários teóricos, tais como Schmidt (2002, p. 20), o qual destaca que a Controladoria:

[..] surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

A partir do século XIX, as empresas dos Estados Unidos em grande número iniciaram a junção, dando origem aglomerados de grandes empresas, cujo crescimento vertical e diversificado necessitava de um controle centralizado, originando desse modo a Controladoria.

Beuren (2002) também informa que a Controladoria teve origem vinculada ao crescimento das organizações. Com a ampliação dos negócios, as necessidades de controle tornaram-se urgentes, atribuindo o seu desenvolvimento a três fatores-verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações.

A Controladoria foi unificada à prática empresarial com a instalação das multinacionais dos Estados Unidos no Brasil. Sobre o nascimento do profissional de Controladoria no mercado brasileiro, Siqueira e Soltelinho (2001, p. 6) asseguram que,

[...] no ano de 1960 houve um aumento na procura de profissionais, na área de Contabilidade no Brasil, onde 92 anúncios de jornal requisitavam profissionais que pudessem desempenhar funções como: administração tributária e acessória ao processo decisório.

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”.

Borinelli (2006) constata que não há um consenso entre os autores sobre os aspectos conceituais da Controladoria. Diversos textos são discordantes e não apresentam clareza. Segundo o autor, a teoria sobre a Controladoria encontra-se ainda em desenvolvimento, ou seja, não aborda sua definição nominal, todavia, é possível inferir que a origem está na palavra controle.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 88), a Controladoria

[...] consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a) como órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

A Controladoria é um ramo do conhecimento que se apóia na Teoria da Contabilidade, sendo responsável pelo Sistema de Informações e pelo Modelo de Gestão. Na qualidade de órgão administrativo, a Controladoria coordena e fornece informações adequadas aos gestores, dando suporte na decisão para que sejam alcançadas a eficácia e a eficiência da organização.

Mosimann e Fisch (1999, p. 99) ainda destacam que a Controladoria pode ser conceituada como

[...] um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para eficácia.

Portanto, existe uma abordagem multidisciplinar no que se refere à Controladoria, tendo como base a hipótese de que apenas o conhecimento da Contabilidade não é mais suficiente para atender às funções das empresas.

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.

Existe na Controladoria um corpo de doutrinas e de conhecimentos relativos à gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia, eficiência e efetividade gerencial. Pode-se dizer que é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude.

Convém conceituar, pois, o que é conhecimento, que, segundo Probst, Raub e Romhardt (2006), engloba percepção e habilidades que os indivíduos possuem para solucionar problemas, abrangendo tanto, o conhecimento teórico quanto o prático. Probst, Raub e Romhardt (2006) ensinam que, apesar de estar fundamentado em dados e informações, o conhecimento basicamente está ligado a pessoas e reflete as crenças destas acerca das relações causais.

Borinelli (2006) acrescenta outra perspectiva à Controladoria, que se refere aos aspectos procedimentais, a forma como as questões conceituais se aplicam nas organizações. Em outras palavras, uma transição da teoria para a prática. Sob este prisma, Borinelli (2006) comenta, ainda, que os conhecimentos sobre Controladoria podem ser sistematizados em um arcabouço teórico denominado “Estrutura Conceitual Básica de Controladoria” no qual descreve Controladoria sob três perspectivas: quanto aos aspectos conceituais, aos aspectos procedimentais e como unidade organizacional.

De acordo com Peleias (2002), a Controladoria é uma área da organização a qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Para Peleias (2002), as decisões tomadas na Controladoria são referentes à definição de formas e critérios de identificar,

prever, registrar e explicar eventos, transações, além das atividades que ocorrem em todas as áreas das organizações, sempre buscando assegurar a eficácia empresarial.

Vista como uma unidade administrativa, a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação do conjunto de teorias, conceitos e sistemas de informações, e também como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam a otimização do resultado global da organização (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001).

Ante tais afirmações, como unidade administrativa, a Controladoria é uma área coordenadora, quanto aos conceitos e sistemas de informações, é um órgão orientador dos gestores no que tange à operacionalização do resultado integral da organização.

A missão da Controladoria, para Mosimann e Fisch (1999, p. 90), é “otimizar os resultados econômicos de uma empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”. Assim, a Controladoria torna-se fundamental no sentido de coordenar todas as áreas da empresa, para que atinjam um resultado global que venha a superar o total de resultados de cada área.

De acordo com Padoveze (2009, p. 36), a Controladoria tem como missão “suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão”. Com o apoio na visão sistêmica da Controladoria necessária para atuar coordenando e apoiando o processo decisório das empresas, Almeida, Parisi e Pereira (2001) explicam que a sua missão é a de assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

A missão da Controladoria é assegurar a eficácia da empresa por meio da otimização de seus resultados, pois o lucro é a melhor medida da eficácia empresarial. Para alcançar sua missão, a Controladoria estabelece uma série de funções dentre as evidenciadas por Perez, Pestana e Franco (1997), que situam a função básica da Controladoria de garantir o perfeito acompanhamento e controle das atividades da empresa.

Na compreensão de Guerreiro (1989), a missão pode ser cumprida a contento, quando objetivos claros e viáveis são estabelecidos. Pode-se dizer que os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão determinada, constam de promover a eficácia organizacional e a integração das áreas de responsabilidade, assim como a viabilização da gestão econômica.

A Controladoria tem por finalidade ser uma área coordenadora das informações sobre a gestão econômica, no entanto, não substitui a responsabilidade dos gestores pelos resultados, mas busca orientá-los à otimização do resultado econômico. Portanto, os gestores devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve a gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas.

Sendo assim, cumpre à Controladoria dar suporte à gestão dos negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão e mantendo sua sobrevivência.

Para Padoveze (2009), os objetos de estudo da Controladoria são:

- a) as organizações;
- b) o processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial;
- c) as necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação; e
- d) o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação.

Mambrini, Beuren e Colauto (2002) enfatizam que a proposta da Controladoria é desempenhar o controle centralizado de todas as operações da empresa, notadamente quanto ao controle contábil e dos profissionais da área de finanças, sobretudo do profissional da Contabilidade, para formação ampla e a visão holística do sistema empresarial que possui este profissional.

O *controller* é o profissional gestor do campo de Controladoria com o conhecimento efetivo do processo de gestão, em especial do planejamento e do controle empresarial, sendo também o gestor do sistema de informação gerencial, exercendo, por meio deste, o controle pela interpretação de informações úteis e lógicas para a tomada de decisão.

Sendo que o profissional *controller*, segundo Nakagawa (2007), cumpre uma função especial ao gerenciar o sistema de informações e exerce influência ao levar os gestores a tomar decisões racionais e harmônicas de acordo com a missão e objetivos da organização.

Conforme Figueiredo e Caggiano (2004), os primeiros *controllers* foram recrutados entre os indivíduos das áreas de Contabilidade e Finanças por possuírem uma ampla visão da empresa, o que lhes possibilitaria reconhecer dificuldades e propor soluções gerais.

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”.

Desta forma, para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010), o *controller* deve gerir o Sistema de Informações Gerenciais, sendo responsável por áreas como informática, finanças, departamento de pessoal, devendo ter uma visão diretamente focada para o futuro, que, segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001), auxiliam os gestores na tomada de decisão e garantem a continuidade das organizações contextualizadas em um ambiente de alta competitividade no qual é exigida a maximização do desempenho e do controle gerencial.

Atualmente, o *controller* deve ser um profissional multifuncional, pois as exigências do cargo se tornaram complexas e desafiadoras, visando a atender as exigências do mercado. Para que o *controller* exerça eficientemente suas funções, é necessário que ele tenha noções de Contabilidade e finanças; sistemas de informações gerenciais; tecnologia da informação; aspectos legais de negócios e visão empresarial; métodos quantitativos; processos informatizados da produção de bens e serviços, além de práticas internacionais de negócios,

controles orçamentários, planejamento estratégico, e possuir habilidade para “vender” suas idéias (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2010).

Conforme citado anteriormente, num mundo globalizado, o *controller* precisa ampliar suas funções, e não deixar que se limitem apenas às funções contábeis, contribuindo desse modo para a ampliação da Contabilidade em aplicações gerenciais, ao mesmo tempo em que garante que a Controladoria realize sua missão de fornecer informações adequadas ao processo decisório, ajudando os gestores na busca da eficácia, eficiência e efetividade gerencial.

Para Figueiredo e Caggiano (2004), as atividades fundamentais para o exercício da Controladoria podem ser assim classificadas:

- a) Planejamento – constituir e manter um plano padronizado para as operações, sólidos com os objetivos e as metas da companhia a curto e longo prazo, que deve ser analisado e comunicado aos gestores por meio de um sistema de comunicação;
- b) Informação – preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo decisório, bem como preparar informações para uso externo;
- c) Controle – incrementar e revisar os sistemas de avaliação de desempenho da atividade da empresa, de modo que estes colaborem para aprimorar a performance dos gestores na cumprimento das suas funções e o resultado global da empresa;
- d) Contabilidade – manter os registros do sistema de Contabilidade geral e de custos em conformidade com os princípios da Contabilidade e de acordo com as finalidades do controle interno;
- e) Outras funções – administrar e supervisionar as atividades que assessorem o desempenho empresarial, criar relacionamentos com auditores internos e externos, avaliar a manutenção de sistemas e procedimentos de registro e instituir programas de financiamento.

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.

Ante tais afirmações, pode-se concluir que a Controladoria é a responsável pela gestão operacional, pela maneira de conseguir a otimização do todo, constituindo um elemento catalisador da sinergia necessária para a otimização do resultado global. Como qualquer área de gestão, a Controladoria tem suas responsabilidades definidas pela organização, e responde pelas áreas financeiras, econômica, operacional e patrimonial.

Corroborando esse pensamento, Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 347) escrevem que “é responsabilidade da Controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores”.

Peter (2001, p. 11) ensina que a Controladoria é responsável

[...] pelo gerenciamento da informação e a Contabilidade insere-se em sua estrutura como a grande fornecedora de informações financeiras, que contribuem para melhorar o desempenho futuro das atividades organizacionais.

À Contabilidade recai o papel de repassar à Controladoria informações que se referem aos sistemas contábeis, financeiros, de pagamentos e de recebimentos, de folha de pagamento da organização, além de tratar, gerenciar e repassar essas informações aos gestores, de modo que estes tomem decisões corretas no âmbito da organização.

De acordo com Catelli (2001), as funções da Controladoria aglutinam-se da seguinte forma:

- a) Subsidiar o processo de gestão;
- b) Apoiar a avaliação de desempenho;
- c) Apoiar a avaliação de resultado;
- d) Gerir os sistemas de informações; e
- e) Atender aos agentes de mercado.

A Controladoria, no desempenho de suas funções, realiza: projeções sobre eventos econômicos; análise de desempenho tanto das áreas como dos gestores e de desempenho econômico da própria empresa; coordena, acompanha, estabelece padrões e avalia os resultados de seus serviços, gerenciando, dessa forma, as informações necessárias à tomada de decisão dos gestores.

O crescimento das empresas e o aumento de complexidade de suas atividades produziram a necessidade também de ampliação das funções da Controladoria.

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.

Bragg (2009) estabelece que a Controladoria é responsável pelo gerenciamento das transações fins da entidade, pelo monitoramento dos resultados e pelo estabelecimento de regras para a gestão financeira.

A Auditoria Interna e o Controle Interno são citados como atividades da Controladoria e as funções de cada uma dessas áreas se confundem, de modo que levam ao pensamento de que sejam atividades iguais. Corroborando esse pensamento, Borinelli (2006) assegura que as atividades de Controle Interno e Auditoria Interna são atividades relativas à Controladoria, sendo que à Auditoria Interna cabe a verificação do cumprimento dos controles internos no sentido de proceder à revisão, apreciação e avaliação dos controles internos para verificar se estes são satisfatórios ou não. Não cabe à Auditoria fazer o estabelecimento destes, e sim à Controladoria.

Corroborando o exposto, Bragg (2009) salienta que os objetivos do Controle Interno estão relacionados com a prevenção de erros e a detecção destes ou de irregularidades nas transações. Entrementes, a Auditoria Interna é responsável pela revisão e divulgação das operações realizadas pelas áreas de Contabilidade e Finanças.

Desta forma, verifica-se que aquele responsável pelas atividades de Controle Interno não pode realizar as atividades de Auditoria Interna, resguardando-se o respeito ao princípio de segregação de funções.

Conclui-se, que a Controladoria exerce funções primordiais no processo de gestão das organizações no sentido de organizar e transmitir informações aos responsáveis por tomar decisões, manter permanentemente o Sistema de Controle Interno sob monitoramento, cumprindo eficazmente suas atividades relacionadas aos aspectos contábeis e tributários.

No atual momento, as organizações, além de estarem preocupadas com a sua sobrevivência, crescimento e cumprimento de sua missão, estão buscando também a sua eficiência, eficácia e efetividade. Desta forma, torna-se necessário recorrer a Controladoria, pois, esta sendo um órgão aglutinador de todas as informações, procedimentos e técnicas, dará apoio e suporte técnico aos gestores, para se definir os caminhos a serem seguidos pela organização.

Destaca-se, ainda, a necessidade da existência de controle, e, em especial de uma Controladoria, também, na Administração Pública, proporcionando aos gestores e à sociedade mecanismos para a efetivação do controle social.

O papel do controle na Administração Pública é de fundamental importância, visto que, dentre suas funções, está a de fiscalizar, adequadamente, a aplicação dos recursos públicos por meio de órgãos governamentais.

Com a complexidade de atividades e funções, e a necessidade de maior controle dos recursos públicos, surgiu a figura da Controladoria.

Segundo Slomski (2007, p. 15), Controladoria é a “busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de dados que compõem a máquina de qualquer entidade”.

Já Oliveira (2002, p.19) entende Controladoria como sendo o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas. E que uma controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores das entidades, segundo os modernos conceitos de administração.

Conveniente é ressaltar que Slomski (2007) faz uma comparação da Controladoria com um concerto, pois incorpora uma sinfonia de vozes, sons e uma harmonia de instrumentos. Assinala a utilidade da harmonia advinda do seu desempenho, cuja função é englobar o objetivo de todos e fazer com que se trabalhe sob o mesmo ritmo.

No âmbito do Poder Executivo Federal o Sistema de Controle Interno evoluiu, tanto em termos áreas de competência quanto em estrutura organizacional, passando à denominação de Controladoria. As funções de Controle Interno, principalmente de auditoria e fiscalização, eram exercidas até o final nos anos 1990 pelo Ministério da Fazenda, conforme a cronologia apresentada no Quadro 1.

DATAS	FATOS
1964	Publicação da Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
1967	Decreto nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o Controle Interno era exercido pelas inspetorias de finanças.
1967	Constituição da República Federativa do Brasil, de 15 de março de 1967, a qual determina que o controle é um preceito constitucional.
1986	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional que passou a comandar o sistema financeiro da União e as secretarias de Controle Interno (CISSETs).
1988	Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.
1993	Lei 8.666, de 23 de junho 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública.
1994	Criação da Secretaria Federal de Controle (SFC).
2000	Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.
2002	Criação da Corregedoria-Geral da União.
2002	Decreto nº. 4.177, de 28 de março de 2002, estabelece que a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) passaram a integrar a estrutura da Corregedoria-Geral da União que incorporou as funções de Ouvidoria-Geral.
2003	Lei nº. 10.683, de 28 de março de 2003, alterou a denominação para Controladoria Geral da União (CGU), em substituição à Corregedoria-Geral.
2006	Criação da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI).

Quadro 1 - Evolução Histórica do Controle Interno no Brasil

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se como marco na legislação sobre o controle interno a Lei federal 4.320/64, de 17 de março de 1964, que institui o controle da execução orçamentária, devendo ser observado a legalidade dos atos da administração, a fidelidade funcional de seus agentes e o cumprimento do programa de trabalho.

Já com o Decreto nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o Controle Interno era exercido pelas inspetorias de finanças e o foco era dirigido para a fiscalização financeira.

O Controle Interno, como preceito constitucional, surgiu na Constituição da República Federativa do Brasil, de 15 de março de 1967, a qual determina que a fiscalização financeira e orçamentária da União seja exercida pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

Em 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, esta passou a gerenciar o sistema financeiro da União e as secretarias de Controle Interno.

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988, foi mais incisiva e exige a instituição de um Sistema de Controle Interno englobando os três poderes da União.

A Lei 8.666, de 23 de junho 1993, que regula as normas para licitações e contratos da Administração Pública, rege que a responsabilidade do controle das despesas originárias dos contratos e demais instrumentos regidos pela referida Lei é do Tribunal de Contas da União.

Em 1994, com a criação da Secretaria Federal de Controle (SFC), esta passou a exercer as funções de Controle Interno.

Com o advento da Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, o controle interno se solidificou como pressuposto de responsabilidade fiscal.

Com o Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002, as funções de Controle Interno saíram da competência do Ministério da Fazenda e passaram a integrar as funções da Corregedoria Geral da União, vinculada à Presidência da República, e, concomitantemente, foram criadas as Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), que passaram a integrar a estrutura da Corregedoria Geral da União, englobando também as funções de Ouvidoria-Geral, vinculada ao Ministério da Justiça (CGU, 2010).

Mediante a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, a denominação da Corregedoria Geral da União passou a ser Controladoria Geral da União (CGU) com “*status*” de Ministério. A CGU, segundo Peter e Machado (2003, p. 31) “é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e tem a função de fornecer orientação normativa e supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema”.

A Controladoria Geral da União tem como objetivo maior o combate, no âmbito do Governo Federal, da fraude e corrupção, promovendo a defesa do patrimônio público e o desenvolvimento da transparência da gestão.

Com a criação da CGU e a desvinculação do órgão de controle da Secretaria do Tesouro Nacional, resolveu-se um “problema” que era o de estarem subordinadas ao mesmo

órgão as funções a Gestão Financeira, Auditoria e Contabilidade, contrapondo-se ao princípio da segregação de funções. Com a mudança, houve a plena observância desse princípio.

A CGU tem a estrutura organizacional composta por quatro órgãos que compõem os sistemas de integridade do Governo Federal: Secretaria Federal de Controle (SFC); Corregedoria-Geral da União; Ouvidoria-Geral da União; Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. Desta maneira, o agrupamento das principais funções exercidas pela CGU – controle, correição, prevenção da corrupção e ouvidoria – foi realizado, consolidando-as em uma só estrutura funcional (CGU, 2010).

A Administração Pública requer que, cada vez mais, o ajuste de despesas públicas se dê de modo eficiente e com possibilidade efetiva de busca do equilíbrio das contas governamentais. Dessa forma, o Governo Federal, representado pela CGU, incentiva a criação de órgãos de controle nos estados e municípios, pois, além da obrigatoriedade por meio da legislação vigente, atualmente o controle governamental apóia as decisões dos gestores visando a alcançar os objetivos traçados.

Com essas novas regras, os governantes, sejam estes a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, terão que obedecer, sob pena de severas sanções, aos princípios do equilíbrio das contas públicas, a gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente e eficaz, e, sobretudo, transparente.

Estas ações aumentaram as exigências, em relação àquelas já contidas no Texto Constitucional malgrado a fiscalização com relação ao cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal. O gestor público ou o ordenador de despesas é quem autoriza a composição de compromissos financeiros, tendo sempre em vista o interesse público.

Por todos os dispositivos legais aqui mencionados, não há dúvida alguma quanto à obrigatoriedade da existência do sistema de Controle Interno nas instituições públicas.

É com o foco neste segmento, que surgiu a iniciativa de se realizar uma pesquisa, desenvolvida pelo Conselho Nacional do Controle Interno (CONACI), com o objetivo de preparar um perfil dos órgãos de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito

Federal, na qual foram solicitados dados que pudessem identificar os órgãos e o quadro de pessoal, considerando os aspectos da localização na estrutura organizacional do Governo, nível hierárquico, denominação do órgão e dirigente, área de atuação e competência básica (CONACI, 2006).

Os resultados encontrados e que moldaram o perfil predominante dos órgãos de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal mostram que a maioria dos estados possui órgão de Controle Interno e que 65% destes órgãos são independentes, ou fazem parte da estrutura da Governadoria do Estado. Na estrutura organizacional do governo, 70% desses órgãos pertencem ao primeiro escalão, tendo como Auditoria Geral a denominação do órgão em 40% dos Estados pesquisados, e constatando-se que Auditoria e Fiscalização predominam como área de atuação das unidades de Controle Interno existentes em todos os Estados (PETER; MACHADO, 2011).

Posteriormente o Conselho Nacional do Controle Interno (CONACI) realizou pesquisa com o intuito de conhecer a composição, formação, remuneração, atividades, *status*, composição e organização dos recursos humanos integrantes dos órgãos de Controle Interno em todo Brasil, com o objetivo de oferecer uma visão do perfil desses recursos humanos integrantes desses órgãos. As áreas de atuação do pessoal dos órgãos de controle interno, para fins desta pesquisa, foram classificadas em: área meio e área finalística. A área finalística é aquela que desenvolve as atividades de Auditoria e Fiscalização, Controle Interno, Racionalização de Despesas, Corregedoria e Correição. As áreas meio são as atividades de Contabilidade e Administração Financeira; a atividade de Ouvidoria foi considerada não diretamente relacionada à finalidade do Órgão de Controle (CONACI, 2006).

Do resultado dessa pesquisa, pode-se extrair que a área finalística concentra cerca de 63% do pessoal; apenas o Estado do Acre que concentra em torno de 92% do pessoal na área-meio. Também foi observado que a faixa etária dos profissionais que exercem suas atividades nos órgãos de Controle Interno está entre 40 e 50 anos, cerca de 80% tiveram a origem de suas carreiras profissionais no próprio órgão e 64% são servidores que possuem experiências anteriores ao ingresso no Órgão de Controle Interno como servidor público; destes, 45% já exerceram atividades na Administração Direta, e, possuem, na maioria nível superior (CONACI, 2006).

Tendo em vista que as universidades federais fazem parte da Administração Indireta do Governo Federal, a Controladoria Geral da União como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, tem o papel de orientar e cobrar as atividades desenvolvidas pelas unidades de controle interno e controladorias dessas instituições, tornando-se assim um órgão normalizador dessas unidades.

Procurou-se realizar uma pesquisa que abrangesse todas as universidades federais, identificando as unidades de controle, sejam estas representadas por uma Unidade de Controle Interno ou Controladoria, suas características e a dos recursos humanos pertencentes à estas, fazendo-se necessário, portanto, um maior conhecimento acerca da instituição universitária, para melhor entendimento da atuação do controle nessas entidades. O que será descrito na seção a seguir.

3 UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Na presente seção, tendo em vista os objetivos do trabalho, contextualizou-se a universidade de uma forma geral, o ensino superior e a criação da universidade no Brasil e seus desdobramentos, para posteriormente dissertar sobre o processo de gestão e financiamento das universidades federais brasileiras.

3.1 Evolução histórica das universidades

Universidade é uma criação do grande orador Cícero, para traduzir a palavra grega *holotes*, que significa totalidade ou conjunto. Na Idade Média, passou a ser usada como uma expressão para a corporação, ou seja, para associações que partilhavam interesses comuns (MACHADO, 2004).

Com o aparecimento da economia mercantil das cidades e a organização destas em comunas, surgiram os chamados “mestres livres”, os quais se cercavam de discípulos e repassavam a estes seus conhecimentos. Os discípulos aprendiam com o mestre e o tinham como espelho. Estes mestres faziam suas escolas que, segundo Manacorda (2000), provavelmente deram origem à Universidade, uma vez que atuavam junto às escolas episcopais e sempre sob a tutela jurídica da Igreja e do Império.

Na Grécia e em Roma, existiam, na Antiguidade Clássica, escolas cujo interesse era formar especialistas em Medicina, Filosofia, Retórica e Direito. As invasões bárbaras, no entanto, nos séculos V a X, cessaram esse processo de ensino superior. Para Luckesi et al. (2007), foi entre os séculos XI e XV, final da Idade Média, que nasceu a universidade, identificando-se com a sociedade e com a cultura da época, tornando-se, assim, a Igreja Católica autora da unificação do ensino superior em um só órgão que se chamou “universidade”.

A origem das universidades produz controvérsias entre vários autores, como é o caso de Manacorda (2000) e Luckesi et al. (2007). Para uns, a universidade surgiu no período final da Idade Média; para outros, na época da Grécia Antiga, havendo os que afirmam que seu aparecimento se deu concomitantemente em Roma, Atenas e Alexandria.

Nessa época, a Igreja Católica predominava com seus dogmas e imposições de verdade. Nesse sentido, Manacorda (2000, p. 147) exprime que “o poder Papal e Imperial, que inicialmente interveio para regulamentá-las, em seguida tomou a iniciativa de criá-las, como em Salamanca, Roma, Nápoles, Viena, Praga, Cracóvia, com dotações próprias”.

Segundo Martins Filho (2001, p. 22), a palavra “Universidade” foi usada pela primeira vez na sua acepção moderna nos estatutos da Universidade de Oxford, fundada no final do século XII, a partir de então o conceito foi se estratificando, até a significação atual.

No final do século XII, o termo passou a ser aplicado na Itália para o conjunto de professores e alunos de um estabelecimento de ensino (*universitas magistrorum et scholarium*) e os interesses que marcavam o sentido original eram dispostos para conotar a literalidade de “universais, significado que, até hoje, perdura e está presente no uso atual da palavra “universidade” (MACHADO, 2004).

De acordo com Martins Filho (2001, p. 21),

O termo *universitas* significou inicialmente uma corporação ou agrupamento de pessoas devotadas a uma mesma atividade. Quanto às corporações para fins lucrativos, eram associações estruturadas em sãos princípios de unidade e solidariedade com direitos e obrigações definidos em estatuto próprio, surgindo assim a chamada *Universitas Magistrorum et Scholarium*, ou como também se denominou *Studium* ou *Studium Generale*.

A partir do final do século XIV, o vocábulo passou a significar associação de professores e alunos, e as instituições eram reconhecidas pelas autoridades civis ou eclesiásticas, e *Studium Generale* significava centros de estudos, originados espontaneamente, objetivando reunir estudantes do mundo todo para obter todos os conhecimentos e também se proteger mutuamente. Cada um desses centros destinava-se ao aprendizado de uma especialidade científica, podendo ser citados como exemplo as Escolas de Palermo, onde o

ensino era de Medicina, a de Paris, onde se aprendia Teologia, e a de Bolonha, que se dedicava ao estudo da Jurisprudência.

A evolução histórica da universidade perpassou por várias etapas, desde a Época Medieval, marcada pelo espírito de união cultural e vida comunitária entre os mestres e os discípulos. Aquela que se originou do Renascimento veio como instituição independente de qualquer vínculo com qualquer outra instituição, ou com a comunidade. Após isso, surgiu a universidade liberal, voltada para si mesma, e também a universidade dirigida dos países totalitários, modificada em seus traços históricos e na sua essência. E, finalmente aflorou a universidade contemporânea, eminentemente social, humanística e tecnológica (MARTINS FILHO, 2001).

Para 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.

Como este estudo é circunscrito ao âmbito das universidades federais no Brasil, cabe um enfoque sobre o ensino superior e como ocorreu a criação destas universidades no País e seu desenvolvimento como instituição.

Para Teixeira (1968), a Universidade de Coimbra foi considerada a “primeira universidade” do Brasil, pois, como não havia na época universidades no País, os estudantes, filhos da classe dominante, se deslocavam para Portugal para frequentá-la, o que resultou na graduação pela Universidade de Coimbra de mais de 2.500 jovens nascidos no Brasil, em Teologia, Direito Canônico, Direito Civil, Medicina e Filosofia durante os primeiros três séculos da história do Brasil.

Após quatro séculos de descobrimento do Brasil, a Universidade do Paraná foi criada em 1912, e em 1909 começou a funcionar a Escola Livre de Manaus, posteriormente chamada de Universidade de Manaus, as quais foram desfavorecidas pelas Reformas Rivadávia, em 1911, e Carlos Maximiliano, em 1915 (MORHY, 2004).

Em 1920, deu-se a criação da Universidade do Rio de Janeiro, surgindo, em 1927, a Universidade Federal de Minas Gerais e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em 1936 (FÁVERO, 1980).

Para Fávero (1980), a Revolução de 1930 trouxe um desafio para o País, que foi o de realizar uma transformação em suas instituições. A Reforma do ensino de 1931, coordenada por Francisco Campos, aprovou o Decreto nº. 19.851, de 11 de abril de 1931, denominado Estatuto das Universidades Brasileiras, que vigorou até 1961, dispondo sobre o ensino superior do Brasil, o sistema universitário, a organização técnica e administrativa das universidades, autorizando e regulamentando o funcionamento dessas instituições.

A criação da Universidade de São Paulo aconteceu em 1934, logo após foi criada a Universidade do Distrito Federal, em 1935, que teve uma curta existência, extinta em 1939 (OLIVEN, 2002).

Durante a década de 1940, formaram-se universidades públicas e privadas da junção de várias outras. Pode-se mencionar a Universidade Federal de Minas Gerais, a Universidade Federal da Bahia, a Universidade Federal Rural de Pernambuco, a Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro e as Pontifícias Universidades Católicas do Rio de Janeiro, do Paraná e do Rio Grande do Sul. Em 1950, existiam 10 universidades funcionando e inúmeras instituições isoladas de educação superior. Nos anos 1960 já havia 20 universidades no País, Em 1962, foi criada a Universidade de Brasília, adotando-se o sistema instituto/faculdades/unidades complementares, em que os departamentos constituíam a unidade didática básica substituindo a cátedra vitalícia (MORHY, 2004).

Ressalta-se, portanto, que, durante o século XX, foi que enfim 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.

Após 14 anos de tramitação no Congresso Nacional, foi promulgada em 1961, a Lei nº. 4.024, a primeira Lei de Diretrizes e Bases da Educação Brasileira, uma lei muito conservadora e que não trouxe avanços significativos em se tratando de ensino superior.

Em 20 de dezembro de 1996, foi promulgada, a Lei de Diretrizes e Bases, por de nº. 9.394, que no artigo 19 classifica as instituições de ensino nos diferentes níveis nas seguintes categorias administrativas: públicas, são as entidades criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público, e privadas, são as entidades mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

Na Tabela 1, pode-se observar a evolução do número de instituições, segundo a categoria administrativa, de 2002 a 2008 e nota-se que tanto as instituições públicas como as privadas apresentam uma diminuição no número de estabelecimentos de ensino superior no ano de 2008 em relação ao ano 2007.

Tabela 1 - Evolução do número de instituições, segundo a categoria administrativa, de 2002 a 2008

Ano	Instituições de Ensino Superior					
	Total	%	Pública	%	Privada	%
2002	1.637	-	195	-	1.442	-
2003	1.859	13,6	207	6,2	1.652	14,6
2004	2.013	8,3	224	8,2	1.789	8,3
2005	2.165	7,6	231	3,1	1.934	8,1
2006	2.270	4,8	248	7,4	2.022	4,6
2007	2.281	0,5	249	0,4	2.032	0,5
2008	2.252	-1,3	236	-5,2	2.016	-0,8

Fonte: MEC/INEP/DEED (2009).

O Decreto Federal nº. 2.306, de 19 de agosto de 1997, revogado pelo Decreto nº. 3.860, de 09 de julho de 2001 e este, revogado pelo Decreto nº. 5.773, de 09 de maio de 2006, que regulamenta o Sistema Federal de Ensino, no artigo 12 classifica o ensino superior quanto à organização acadêmica em: faculdades, centros universitários e universidades.

Na Tabela 2 é apresentada a evolução do número das instituições, conforme a organização acadêmica.

Tabela 2 - Evolução do número de instituições, segundo a Organização Acadêmica, de 2002 a 2008

Ano	Instituições de Ensino Superior							
	Total	%	Universidades	%	Centros Universitários	%	Faculdades	%
2002	1.637	-	162	-	77	-	1.398	-
2003	1.859	13,6	163	0,6	81	5,2	1.615	15,5
2004	2.013	8,3	169	3,7	107	32,1	1.737	7,6
2005	2.165	7,6	176	4,1	114	6,5	1.875	7,9
2006	2.270	4,8	178	1,1	119	4,4	1.973	5,2
2007	2.281	0,5	183	2,8	120	0,8	1.978	0,3
2008	2.252	-1,3	183	0,0	124	3,3	1.945	-1,7

Fonte: MEC/INEP/DEED (2009).

Ao se analisar as Tabelas 1 e 2, verifica-se que o número de instituições de ensino superior vem tendo crescimento no período de 2002 a 2007. Já no ano de 2008 este crescimento foi interrompido, ocorrendo neste ano uma diminuição do número de estabelecimentos em 1,3%, devido principalmente a ocorrência de fusões de universidades e faculdades. Vale a pena salientar que neste mesmo período somente os centros universitários não foram afetados pelas fusões, tendo assim, crescido durante os anos de 2002 a 2008.

As instituições públicas foram criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público e podem ser classificadas em: federais, mantidas e administradas pelo Governo Federal; estaduais, regidas pelos governos estaduais, e municipais, providas e mantidas pelo Poder Público Municipal. Enquanto isso as instituições privadas podem ser aquelas com fins lucrativos, que são as instituições particulares; e as que não possuem fins lucrativos; as comunitárias, confessionais e filantrópicas (RODRIGUES, 2009).

Na Tabela 3 apresenta-se a evolução do número das universidades de acordo com a esfera de governo

Tabela 3 - Evolução do número de instituições públicas, segundo a categoria administrativa, de 2002 a 2008

Ano	Total	%	Instituições Públicas					
			Federal	%	Estadual	%	Municipal	%
2002	195	-	73	-	65	-	57	-
2003	207	6,2	83	13,7	65	0,0	59	3,5
2004	224	8,2	87	4,8	75	15,4	62	5,1
2005	231	3,1	97	11,5	75	0,0	59	-4,8
2006	248	7,4	105	8,2	83	10,7	60	1,7
2007	249	0,4	106	1,0	82	-1,2	61	1,7
2008	236	-5,2	93	-12,3	82	0,0	61	0,0

Fonte: MEC/INEP/DEED (2009).

Na Tabela 3, nota-se que as instituições públicas federais de ensino superior no Brasil a cada ano crescem na sua participação relativa em comparação com as instituições estaduais e municipais, exceto no ano de 2008, quando, pela ocorrência de várias fusões de instituições federais, mostrou uma diminuição no número de estabelecimentos de ensino superior.

Como este estudo aborda o Controle Interno e a Controladoria na Administração Pública, mais especificamente, nas universidades federais brasileiras, há a necessidade de se comentar acerca da gestão destas universidades no contexto das organizações, após as explanações desenvolvidas ao longo do trabalho sobre Controle e Controladoria, sobre a criação das universidades e seu desenvolvimento ao longo do tempo, de uma forma geral e no Brasil.

3.2 Gestão e financiamento das universidades federais brasileiras

Na perspectiva de Nagle (1974), a universidade moderna deveria ser organizada de maneira que, sem perder o seu caráter de universidade, se possa desenvolver, como uma instituição orgânica e viva, posta pelo seu espírito científico, pelo nível dos estudos, pela natureza e eficácia de sua ação, a serviço da formação e desenvolvimento da cultura nacional.

O ensino superior no Brasil desenvolveu-se com base em políticas públicas fragmentadas, trazendo assim dificuldades para se estabelecer uma estratégia global da universidade.

Cunha e Góes (1985, p. 246) asseguram que,

Por proposta de Rudolph Atcon, é criado em 1966, o Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras (CRUB), com o objetivo de se constituir em agente da reforma universitária, pela via da sua modernização administrativa, tomando como exemplo a Universidade americana.

Para Fávero (1994), o desenho organizacional da universidade brasileira teve como eixo norteador o modelo empresarial, tendo como finalidade o rendimento e a

eficiência, em que burocracia passa a ser o meio de realização, bem como as leis de mercado. Nesta perspectiva, o esquema administrativo ideal apresentado baseia-se numa separação completa entre os órgãos, que formulam a política universitária e os que a executam.

Conforme Blau (1984), as universidades compõem-se em uma estrutura administrativa, que é fundamentalmente semelhante à de burocracias governamentais, ou seja, organizações mais formais. Pode-se afirmar, com suporte no conceito de Blau (1984), que na Lei nº. 5.540, de 1968, estão presentes valores de racionalidade administrativa com base no formalismo, em que é determinado o melhor uso dos meios para atender aos objetivos da universidade de produção e disseminação do conhecimento científico.

As universidades possuem estrutura hierárquica departamentalizada ou colegiada, e, por força de seus estatutos, diferem umas das outras, entretanto, no aspecto macro, essas instituições se assemelham em muitos aspectos, como, por exemplo, sua organização e funcionamentos deverão reger-se por Estatuto, Regimento Geral, regimentos específicos, nos quais contêm definições e formulações básicas, regulamento sobre todos os aspectos comuns da vida universitária e funcionamento dos colegiados superiores, dos órgãos administrativos que integram a Reitoria e as características próprias dos vários centros e faculdades.

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. São vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) e, de acordo com o artigo 207, da Constituição Federal de 1988, possuem autonomia didático-científica, administrativa, de gestão financeira e patrimonial, são regidas pelo princípio de indissociabilidade entre as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Regem-se administrativa e juridicamente pela legislação federal de ensino superior, de acordo com o Estatuto, Regimento Geral e Regimento Interno de suas diversas unidades, os quais são aprovados pelo Conselho Universitário e publicados em Portaria Ministerial, pelos regimentos gerais e resoluções emanadas de seus conselhos superiores.

Nos estatutos e regimentos, consta a estrutura formal das universidades federais, e são descritos os níveis de autoridades e responsabilidades dos diversos órgãos e departamentos que as compõem.

As universidades federais brasileiras possuem estruturas organizacionais diferenciadas, apresentando divergências estruturais e funcionais tanto em relação a nomenclaturas dos órgãos quanto na quantidade destes, especialmente quanto aos órgãos de assessoria e órgãos complementares. Pode-se mencionar como exemplo na Universidade Federal do Rio Grande do Norte a unidade responsável por manter contatos com pessoas e instituições no País e no Exterior, manter a Administração informada de ofertas de cooperação internacional, acompanhar professores e técnicos visitantes, orientar professores, alunos e técnicos no Exterior, articular-se com agentes financiadores internacionais recebe a denominação de Assessoria Internacional, enquanto, na Universidade Federal do Ceará, a unidade com iguais atribuições leva o nome de Coordenadoria de Assuntos Internacionais.

Nas universidades federais, existe uma série de características que lhes são peculiares, como: estrutura dual entre atividades acadêmicas e atividades administrativas; conflito entre departamentos e comissões; falhas na comunicação; processos administrativos burocratizados; interferências externas e resistências internas, além de decisões demoradas que comprometem o desempenho organizacional. O MEC (2000) reconhece que as universidades federais são superiores em qualidade e tem um papel de destaque nas pesquisas, porém, considera que existe ineficiência na utilização dos recursos destinados a estas.

Almeida (2000) diz que a falta de uma visão estratégica na formulação de suas políticas institucionais caracteriza-se como a pior situação da universidade brasileira.

Já Nunes (1998) entende que as universidades federais não possuem um ambiente único, pois a cultura organizacional, os processos decisórios e os seus modelos variam de uma instituição para outra. Assim, mesmo que as universidades estejam estruturadas, conforme os dispositivos legais, estas são organismos vivos e, como tais, passíveis de modificações. Com base neste fato, não pode haver universidades iguais. A diversidade é uma de suas características, normal e desejável em entidades eminentemente criadoras.

No entanto, de forma em geral, a administração e a coordenação das atividades universitárias são exercidas em dois níveis: Administração Superior e Administração Acadêmica.

De acordo com Ribeiro (1997) os órgãos da Administração Universitária quanto às atividades dividem-se em dois segmentos, os que exercem atividades fim e aqueles que exercem atividades meio:

- a) órgãos que exercem atividades fim, que são: a nível de executivo estão os departamentos didático-científicos, institutos, faculdades ou centros, órgãos de integração interdepartamental ou núcleos, órgãos suplementares, órgão central de registro e controle acadêmico; e a nível deliberativo estão os colegiados de cursos, colegiados acadêmicos auxiliares, colegiados departamentais, e o órgão superior de ensino e pesquisa;
- b) órgãos que exercem atividades meio, que são: a nível executivo estão os departamentos administrativos de Finanças, de Pessoal, de Material, de Patrimônio, entre outros, assessorias especializadas, os gabinetes de diretores, pró-reitores e reitor, secretarias, reitoria, vice-reitoria, pró-reitorias e chefias de departamentos; e a nível deliberativo, encontram-se o órgão central deliberativo, da Administração da Universidade: Conselho Universitário ou de Administração, ou ainda Conselho Diretor, quando se tratar de Fundação, e comissões administrativas auxiliares.

A administração de uma universidade é de responsabilidade da Administração Superior, exercida pelo Conselho Universitário; Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão; Reitoria e Conselho de Curadores, que são os órgãos deliberativos, e pelo Reitor, como principal executor das políticas da organização. Entrementes, as pró-reitorias exercem a coordenação e a supervisão das atividades fim e meio, que podem tratar de assuntos estudantis, de planejamento, de graduação, de pesquisa e pós-graduação, de extensão e de administração. Tem-se ainda os órgãos de assistência direta e os órgãos de assessoramento ao reitor, dentre os quais se pode citar: Procuradoria Geral, Ouvidoria Geral, Auditoria Interna, Unidade de Gestão de Recursos Humanos, e órgãos suplementares, que exercem atividades de

apoio às atividades fim das universidades (Imprensa Universitária, Biblioteca Universitária, Núcleo de Processamento de Dados, hospitais; museus; escolas-modelo; editoras. Por fim, tem-se as unidades acadêmicas, que exercem as atividades-fim das universidades, sendo estruturadas por área de conhecimento, de onde se derivam as subáreas. A Administração Acadêmica de cada centro ou faculdade será exercida pelos conselhos de centro ou conselho departamental; diretoria; departamentos; coordenações de cursos de graduação e de pós-graduação (PETER, 2001).

As universidades possuem autonomia legal para criar e extinguir, em seu território, subunidades com cursos e programas de educação superior, de acordo com as normas gerais da União.

Consideradas como uma organização complexa, as universidades se utilizam de formas diferentes de escolha e decisão. A análise da universidade como organização requer um estudo das dimensões que constituem sua estrutura, vista como o inter-relacionamento de seus diferentes subsistemas, interagindo em seu modelo organizacional.

Um dos desafios das universidades é trabalhar com o objetivo de identificar seus problemas, sua capacidade e possibilidade de melhoria em busca de otimizar os recursos recebidos.

A Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, no artigo 55, menciona que “caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas”. Só a legislação, no entanto, não garante que as universidades mantenham o recebimento dos recursos destinados à sua manutenção.

Além dos recursos públicos orçamentários que as IFES recebem do Ministério da Educação, essas instituições recebem apoio de instituições que financiam pesquisas científicas e tecnológicas, dentre as quais pode-se citar: Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), fundações, instituições nacionais e internacionais.

Os recursos provenientes do Governo Federal para a Educação, além de ser um percentual limitado, são rateados entre os vários níveis de educação e, destes recursos, destinados à educação superior, é realizada a distribuição entre as instituições de ensino superior, englobando tanto as universidades privadas como públicas. Esse rateio de recursos entre as instituições de ensino superior é feito pela Secretaria de Educação Superior (SESu) do Ministério de Educação, a qual adota um modelo baseado em recursos destinados quase que somente para despesas de manutenção, denominadas de custeio, e investimentos de capital. Cerca de 80% desses recursos destinam-se aos gastos com pessoal e uma parcela de aproximadamente 20% do orçamento das universidades é representada por outros custeios e capital, tendo esta papel importante no desenvolvimento das universidades (PETER, 2007, p. 64).

Para Peter (2007), o modelo de alocação de recursos das universidades é destinado ao financiamento do ensino e da pesquisa. O financiamento do ensino é calculado com base no total de alunos da instituição, que compreende os alunos da graduação, mestrado, doutorado e residência (área médica). Enquanto isso o financiamento da pesquisa é proporcional ao corpo docente permanente nos programas de pós-graduação, sendo que estes têm que ter a aprovação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

No panorama atual, em que as instituições de ensino superior são cobradas por mais eficiência e ensino de qualidade, desenvolvimento de pesquisa básica, aplicada e tecnológica em busca de respostas aos desafios e problemas sociais, econômicos, políticos e culturais, de forma concreta e regionalizada, especialmente as universidades federais têm sido vistas com olhos de interrogação sobre seus objetivos, sua estrutura burocrática, da ineficiência no uso dos recursos e da pouca importância social dos serviços prestados (MARRA; MELO, 2005).

As universidades brasileiras ainda se ressentem de uma administração adequada às suas peculiaridades. Geralmente, essas organizações tendem a adotar os mesmos modelos empregados nas organizações públicas e privadas, sem levar consideração as especificidades

próprias de uma instituição complexa e como objetivos múltiplos e especializados, voltados para a criação e difusão do conhecimento (GRILLO, 1991).

As crises que permearam a trajetória das universidades brasileiras têm como causas, fatores que caracterizam o momento econômico e político de cada época. Atualmente, o foco é de mudanças em virtude do avanço tecnológico e científico, e isso exige mudanças na estrutura e na gestão das universidades, dado que se torna necessário haver mais dinamismo, flexibilidade e inovação, para que a instituição acompanhe o desenvolvimento da sociedade. Apesar das mudanças ocorridas, em especial com a promulgação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), as críticas sobre o desempenho das universidades existem, pois, ainda não se definiu uma política para a educação superior pública e de qualidade, que atenda à expansão de vagas por ensino superior que possa suprir as demandas da sociedade e do mercado (GONÇALVES, 2010).

O maior desafio da Administração Universitária é suprir de meios e de recursos necessários para investimento no seu quadro de pessoal de maneira contínua, quer na capacitação, quer nas condições de trabalho e na avaliação. As universidades são instituições peculiares, complexas e especializadas, que executam múltiplas atividades, relacionadas às suas funções de ensino, pesquisa e extensão (GRILLO, 2001).

Em decorrência destes fatos, há a necessidade da presença da Controladoria, responsável pelo planejamento, execução e controle, para atingir os objetivos e metas traçados pelas universidades.

Portanto, o controle é inerente às funções dos gestores responsáveis pela instituição, uma vez, que para o efetivo exercício do Controle Interno da organização, a Administração deve possuir um sistema organizado que se adapte às características da Administração Pública e da instituição de ensino.

Deste modo, é necessário que exista um sistema de informações estruturado com o objetivo de atender às necessidades de planejamento, execução e controle, capaz de subsidiar os gestores na tomada de decisão.

Destaca-se o fato de que as informações contábeis são básicas para a tomada de decisão, por parte dos gestores das universidades, quanto à alocação de recursos em relação as suas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Com efeito, com a evolução econômica e tecnológica da sociedade torna-se necessidade que o Estado, por meio da Administração Pública também se desenvolva utilizando a Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) na busca de mais eficiência e controle na sua gestão.

Consoante Beraldi, Escrivão Filho e Rodrigues (2000), a TIC representa todo tipo de tecnologia que gerencia as informações em tempo hábil e de maneira adequada, e assim todos os sistemas de computador que fazem o tratamento de informações são considerados um componente da tecnologia de informação.

Para Rodriguez (2002), “a tecnologia da informação considerada da década de 70 e 80 como um mal necessário, passou a ser no final do século XX uma ferramenta fundamental em qualquer empresa”, seja esta pública ou privada.

Com a finalidade de controlar e dar transparência às rotinas e decisões tomadas pelos gestores da Administração Pública, o Governo Federal criou controles por meio de sistemas de tecnologia da informação, para se ter mais visão e transparência na execução da despesa. Para tal, o Governo Federal se utiliza do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), um conjunto informatizado de ferramentas para operacionalizar, internamente, o funcionamento sistêmico das atividades inerentes ao Sistema de Serviços Gerais (SISG), do qual o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) é órgão central normativo. Faz parte da rede o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE).

A fim de verificar a relevância do controle dos recursos financeiros utilizados pelas universidades brasileiras, a Tabela 4 apresenta os recursos utilizados por estas instituições, conforme a Região, no ano de 2010.

Tabela 4 – Recursos orçamentários utilizados pelas universidades em 2010

Região	Número de Universidades	Despesas Executadas em R\$ 1.000,00	Percentual
Sul	9	4.033.155	17%
Sudeste	19	9.248.837	39%
Centro-Oeste	5	2.868.002	12%
Nordeste	14	5.924.808	25%
Norte	8	1.544.169	7%
TOTAL	55	23.618.971	100%

Fonte: STN (2011)

As universidades utilizam um montante considerável de recursos financeiros, como demonstrados na Tabela 4, na qual se observa que a região Sudeste, para o funcionamento de 19 universidades, utiliza cerca de 39% dos recursos destinados à todas as instituições universitárias. Pode-se também observar que, existe uma diferença de tratamento em relação às regiões Norte e Centro-Oeste, pois a região Centro-Oeste, mesmo tendo um número menor de universidades, tem um percentual de despesas maior do que a região Norte.

Na Tabela 5 apresenta-se o montante das despesas executadas pelas universidades federais brasileiras distribuídas por seus respectivos estados.

Tabela 5 – Despesas executadas pelas universidades em 2010

Estado	Despesas Executadas em R\$ 1.000,00	Percentual
Paraná	1.027.623	4,35%
Rio Grande do Sul	2.231.019	9,45%
Santa Catarina	774.513	3,28%
Espírito Santo	789.369	3,34%
Minas Gerais	3.549.901	15,03%
Rio de Janeiro	3.944.697	16,70%
São Paulo	964.870	4,09%
Distrito Federal	1.020.430	4,32%
Goiás	1.099.162	4,65%
Mato Grosso	388.267	1,64%
Mato Grosso do Sul	360.143	1,52%
Alagoas	354.903	1,50%
Bahia	887.523	3,76%
Ceará	804.439	3,41%
Maranhão	379.563	1,61%
Paraíba	1.027.933	4,35%
Pernambuco	1.005.052	4,26%
Piauí	337.583	1,43%
Rio Grande do Norte	851.472	3,61%
Sergipe	276.340	1,17%
Acre	161.749	0,68%
Amapá	47.183	0,20%

Amazonas	290.945	1,23%
Pará	703.801	2,98%
Rondônia	119.742	0,51%
Roraima	81.469	0,34%
Tocantins	139.280	0,59%
Total	23.618.971	100,00%

Fonte: STN (2011)

Na Tabela 5, pode-se observar que todos os Estados da Federação se utilizam de recursos da União. Nota-se que os que dispõem mais recursos são os estados da região Sudeste, em particular, os estados do Rio de Janeiro e de Minas Gerais, com percentuais de 16,70% e 15,03% respectivamente. Em seguida, está o Estado Rio Grande do Sul, com um percentual de 9,45%, pertencente à região Sul, seguido do Estado de Goiás, com o percentual de 4,65%, e do Distrito Federal, com o percentual 4,32%, estes pertencentes à região Centro-Oeste. A região Nordeste tem nas universidades que se utilizam do maior volume de recursos as dos Estados da Paraíba e Pernambuco, com um percentual de 4,35% e de 4,26 %, respectivamente. Observa-se que o estado que detém o menor percentual em matéria de despesa é o Estado do Amapá, pertencente a região Norte do País, com um percentual de 0,20% de recursos. Ainda com relação ao uso de recursos por parte das universidades federais brasileiras nota-se que os recursos utilizados entre as universidades que realizam o maior volume de despesas, são as quatro instituições do Estado do Rio de Janeiro, com R\$ 3.944.697.000,00, e a universidade que utiliza o menor volume de recursos, é a do Estado do Amapá, recursos na ordem de R\$ 47.183.000,00, uma diferença de 8.360%, aproximadamente demonstrando que existe de fato uma centralização de recursos nas instituições das regiões mais desenvolvidas.

Na Tabela 6 estão as despesas fixadas e as empenhadas durante o ano de 2010, pelas universidades federais.

Tabela 6 – Despesas fixadas e empenhadas pelas universidades em 2010

Região	Estado	Universidade	Despesa Fixada em R\$ 1.000,00	Despesa Empenhada em R\$ 1.000,00	Percentual
Sul	Paraná	UFPR- Universidade Federal do Paraná	746.709	708.871	94,9%
		UTFPR - Universidade Tecnológica Federal do Paraná	322.915	318.751	98,7%
	Rio Grande do Sul	FURG - Universidade Federal do Rio Grande	268.615	264.669	98,5%
		UFCSPA - Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	53.651	52.586	96,0%

Região	Estado	Universidade	Despesa Fixada em R\$ 1.000,00	Despesa Empenhada em R\$ 1.000,00	Percentual
Sudeste		UFPEL - Universidade Federal de Pelotas	349.738	341.906	97,8%
		UFRGS - Universidade Federal do Rio Grande do Sul	923.085	908.056	98,4%
		UFSM - Universidade Federal de Santa Maria	566.165	562.115	99,3%
		UNIPAMPA - Universidade Federal do Pampa	103.311	101.668	98,4%
	Santa Catarina	UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina	811.814	774.512	95,4%
	Espírito Santo	UFES - Universidade Federal do Espírito Santo	449.679	406.315	90,4%
	Minas Gerais	UFSJ - Universidade Federal de São João Del Rei	139.117	137.652	98,9%
		UFLA - Universidade Federal de Lavras	167.060	165.159	98,9%
		UFJF - Universidade Federal de Juiz de Fora	443.116	412.830	93,2%
		UNIFAL - Universidade Federal de Alfenas	85.813	83.333	97,1%
		UFV - Universidade Federal de Viçosa	446.942	444.281	99,4%
		UFU - Universidade Federal de Uberlândia	476.560	469.198	98,5%
		UNIFEI - Universidade Federal de Itajubá	108.676	95.665	88,0%
		UFVJM - Universidade Vale do Jequitinhonha e Mucuri	79.243	77.858	98,3%
		UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais	1.025.263	1.008.464	98,4%
		UFTM - Universidade Federal do Triangulo Mineiro	112.508	109.602	97,4%
		UFOP - Universidade Federal de Ouro Preto	196.255	195.074	99,4%
		Rio de Janeiro	UNIRIO - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	186.542	183.371
	UFF - Universidade Federal Fluminense		992.022	936.727	94,4%
	UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro		1.630.419	1.622.092	99,5%
UFRRJ - Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	316.666		311.689	98,4%	
São Paulo	UNIFESP - Universidade Federal de São Paulo	575.237	561.121	97,5%	
	UFSCAR - Universidade Federal de São Carlos	285.666	283.394	99,2%	
	UFABC - Universidade Federal do ABC	127.237	120.355	94,6%	
Centro-Oeste	Distrito Federal	UnB - Universidade de Brasília	1.066.956	1.020.431	95,6%
	Goiás	UFG - Universidade Federal de Goiás	575.311	571.304	99,3%
	Mato Grosso	UFMT - Universidade Federal de Mato Grosso	406.652	388.267	95,5%
	Mato Grosso do Sul	UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados	84.830	81.410	96,0%
		UFMS - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	290.280	278.734	96,0%
Nordeste	Alagoas	UFAL - Universidade Federal de Alagoas	359.761	355.490	98,6%
	Bahia	UFBA - Universidade Federal da Bahia	798.006	777.133	97,4%
		UFRB - Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	115.090	110.389	95,9%
	Ceará	UFC - Universidade Federal do Ceará	826.766	804.439	97,3%
	Maranhão	UFMA - Universidade do Maranhão	385.289	379.563	98,5%
	Paraíba	UFPG - Universidade Federal de Campina Grande	302.977	299.233	98,8%
		UFPB - Universidade Federal da Paraíba	732.370	728.700	99,5%
	Pernambuco	UFRPE - Universidade Federal Rural de Pernambuco	268.600	260.363	96,9%
		UFPE - Universidade Federal de Pernambuco	709.991	675.558	95,2%
		UNIVASF - Universidade Federal Vale do São Francisco	69.985	69.130	98,8%
	Piauí	UFPI - Universidade Federal do Piauí	340.959	337.583	99,0%
	Rio Grande do Norte	UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido	102.128	100.579	98,5%

Região	Estado	Universidade	Despesa Fixada em R\$ 1.000,00	Despesa Empenhada em R\$ 1.000,00	Percentual
		UFRN - Universidade Federal do Rio Grande do Norte	753.467	750.894	99,7%
	Sergipe	UFS - Universidade Federal de Sergipe	309.129	276.340	89,4%
Norte	Acre	UFAC - Universidade Federal do Acre	170.031	161.749	95,1%
	Amapá	UNIFAP - Universidade Federal do Amapá	50.654	47.182	93,1%
	Amazonas	UFAM - Universidade Federal do Amazonas	302241	290.946	96,3%
	Pará	UFRA - Universidade Federal Rural da Amazônia	84.202	83.019	98,6%
		UFPA - Universidade Federal do Pará	631.006	620.781	98,4%
	Rondônia	UNIR - Universidade Federal de Rondônia	126.867	119.742	94,4%
	Roraima	UFRR - Universidade Federal de Roraima	81.672	81.468	99,8%
	Tocantins	UFT - Universidade Federal do Tocantins	140.645	139.280	99,0%
Total			22.075.889	21.467.041	97,2%

Fonte: STN (2011)

O exposto na Tabela 6 se refere às despesas fixadas, isto é, despesas planejadas pelas universidades. Pode-se notar que o menor percentual de despesas efetuadas é de 88% realizado pela Universidade Federal de Itajubá, localizada na região Sudeste do País, e o maior é de 99,8%, da Universidade Federal de Roraima, localizada na região Norte. Das despesas fixadas no ano de 2010, as universidades federais realizaram 97,2%, ou seja, de um montante de R\$ 22.075.889.000,00 (Vinte e dois bilhões, setenta e cinco milhões, oitocentos e oitenta e nove mil reais), as despesas realizadas são no valor de R\$ 21.467.041.000,00 (Vinte e um bilhões, quatrocentos e sessenta e sete milhões e quarenta e hum mil reais). Mesmo não sendo suficiente para suprir todas as carências de recursos das universidades federais, este montante é relativamente de grande vulto.

No âmbito das especificidades das universidades federais brasileiras, torna-se imprescindível analisar de que forma o Controle Interno desenvolve suas atividades, como trata as informações contábeis, como auxilia os gestores na tomada de decisão, como controla e dá transparência nas suas rotinas e, principalmente, como pode auxiliar a população a ter acesso às informações oriundas das atividades principais das universidades, que são ensino, pesquisa e extensão.

O Controle Interno procura oferecer aos dirigentes das instituições, aos gestores de políticas educacionais, um norte na busca do alcance dos objetivos das organizações, visando a dar continuidade às mesmas.

Ante o exposto, observa-se a necessidade de unidades de Controle Interno nas universidades públicas brasileiras, uma vez que há muita complexidade nas atividades desenvolvidas e a dependência por recursos financeiros e o efetivo gerenciamento destes. E, desse modo, a Controladoria poderá plenamente cumprir sua missão de fornecer subsídios à eficiente gestão dos recursos públicos, auxiliando na tomada certa de decisão e contribuindo para a moralidade da Administração Pública.

Em busca de analisar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras, com o intuito de definir suas características e o perfil que predomina nas unidades que exercem o controle interno, utilizou-se a metodologia que será apresentada na seção seguinte.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa científica é realizada por intermédio de fundamentos teóricos, métodos e procedimentos científicos durante um processo, que é permeado de várias fases, indo desde a formulação do problema até a apresentação dos resultados.

Esta seção apresenta a metodologia utilizada, incluindo a caracterização da pesquisa, a definição do universo, os procedimentos e as técnicas a serem utilizadas para coleta e análise dos dados.

4.1 Caracterização da pesquisa

Demo (2000, p. 20) entende pesquisa “tanto como procedimento de fabricação do conhecimento, quanto como procedimento de aprendizagem (princípio científico e educativo), sendo parte integrante de todo processo reconstrutivo de conhecimento”.

A metodologia é o caminho que o pesquisador percorre durante a elaboração da pesquisa. Collis e Hussey (2005, p. 61) referem-se a metodologia como sendo “a maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

Segundo Richardson (2008, p. 70), “método científico consiste em delimitar um problema, realizar observações e interpretá-las com base nas relações encontradas, fundamentando-se, se possível, nas teorias existentes”.

A pesquisa aqui apresentada tem como finalidade analisar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, delineando o perfil predominante dessas unidades, e caracteriza-se por ser de natureza descritiva.

Para Collis e Hussey (2005, p. 24) a pesquisa descritiva é “aquela que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão”.

A pesquisa aqui apresentada é descritiva, trata-se de um estudo realizado em instituições complexas, como as universidades federais brasileiras, tentando trazer informações acerca das atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria, e de que modo se encontram estruturadas essas unidades nas instituições objeto de estudo.

Quanto à natureza das variáveis pesquisadas, o estudo se caracteriza como de uma abordagem qualitativa. De acordo com Richardson (2008, p. 79), “a abordagem qualitativa 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 realizados levantamentos bibliográficos e documentais. Para Beuren (2003, p. 89), a pesquisa bibliográfica “é a que utiliza-se principalmente da contribuição de vários autores sobre determinada temática de estudo”. A documental, conforme Witter (1997, p. 22), “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.”

A pesquisa bibliográfica foi realizada em livros, teses, dissertações, artigos publicados em anais de eventos e periódicos, e a pesquisa documental realizada teve como fonte estatutos, regimentos e leis sobre o ensino superior e as universidades federais do Brasil.

Quanto ao ambiente, 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”. Isto é, pode ser um grupo de pessoas ou coisas que possuem as mesmas características e que se encontram sob propósitos de pesquisa.

No estudo em questão, foram definidos como universo ou população-alvo as universidades federais brasileiras que, de acordo com os dados do Ministério da Educação (2010), totalizam 55.

4.2 Instrumento de coleta de dados

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 [..]”.

As vantagens de se usar esse tipo de instrumento para recolher indicadores é que a avaliação é uniforme e se pode atingir um maior número de pessoas em menos tempo, ocasionando uma economia de tempo.

O questionário (Apêndice A) usado nessa pesquisa, constando de 28 perguntas abertas e fechadas, foi adaptado da pesquisa de Lima (2010) sobre o nível de organização e forma de atuação dos órgãos de Controle Interno nos municípios cearenses, e de 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 elaborado (Apêndice A), 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. O pré-teste foi realizado na Universidade Federal do Ceará, nas seguintes unidades administrativas: Comissão Permanente de Controle Interno, Núcleo de Contratos e Convênios e Auditoria Interna. Tendo sido escolhida a Universidade Federal do Ceará, pois como o estudo tem como universo as universidades federais brasileiras a UFC, faz parte deste universo e conseqüentemente tem condições de responder plenamente a pesquisa em questão.

4.3 Etapas do desenvolvimento da pesquisa

Para que a pesquisa atendesse ao objetivo geral, esta teve como etapa inicial o levantamento bibliográfico e documental envolvendo os assuntos: Controle Interno, Controladoria, e Universidades Federais, realizado por meio de livros, revistas, artigos científicos, dissertações, teses e documentos oficiais.

Em seguida, elaborou-se questionário estruturado, contendo perguntas abertas e fechadas, no qual constam inicialmente dos dados de identificação: a Unidade da Federação, a

Instituição, Órgão de Controle Interno, Cargo do Dirigente e Cargo ou Função do Respondente.

O próximo passo foi realizar uma pesquisa no portal do Ministério da Educação (MEC), com o objetivo de levantar informações sobre quantas são as universidades federais brasileiras.

A consulta foi realizada no portal da Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES), com a finalidade de obter informações sobre as universidades federais brasileiras, como: Região, Estado, Nome da Instituição, Nome do Reitor, Endereço e Telefone, Cidade, e *Homepage*. Do resultado desta consulta, foram encontradas 55 universidades federais, conforme Quadro 2.

ESTADO	INSTITUIÇÃO
REGIÃO SUL	
PARANÁ	UFPR - Universidade Federal do Paraná
	UTFPR - Universidade Tecnológica Federal do Paraná
RIO GRANDE DO SUL	FURG - Fundação Universidade Federal do Rio Grande
	UFCSPA - Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
	UFPeI- Universidade Federal de Pelotas
	UFRGS - Universidade Federal do Rio Grande do Sul
	UFSM - Universidade Federal de Santa Maria
	UNIPAMPA - Universidade Federal do Pampa
SANTA CATARINA	UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina
SUB-TOTAL – 09	
REGIÃO SUDESTE	
ESPÍRITO SANTO	UFES - Universidade Federal do Espírito Santo
MINAS GERAIS	UFJF - Universidade Federal de Juiz de Fora
	UFLA - Universidade Federal de Lavras
	UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais
	UFOP - Universidade Federal de Ouro Preto
	UFSJ - Universidade Federal de São João Del Rei
	UFTM - Universidade Federal do Triângulo Mineiro
	UFU - Universidade Federal de Uberlândia
	UFV - Universidade Federal de Viçosa
	UFVJM - Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
	UNIFAL - Universidade Federal de Alfenas
	UNIFEI - Universidade Federal de Itajubá
RIO DE JANEIRO	UFRJ - Universidade Federal do Rio De Janeiro
	UFF - Universidade Federal Fluminense
	UFRRJ - Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
	UNIRIO - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
SÃO PAULO	UFABC - Universidade Federal do ABC
	UFSCar - Universidade Federal de São Carlos
	UNIFESP - Universidade Federal de São Paulo
SUB-TOTAL – 19	

ESTADO	INSTITUIÇÃO
REGIÃO CENTRO-OESTE	
DISTRITO FEDERAL	UnB - Universidade de Brasília
GOIÁS	UFG - Universidade Federal de Goiás
MATO GROSSO	UFMT - Universidade Federal de Mato Grosso
MATO GROSSO DO SUL	UFGD - Universidade Federal da Grande Dourados
	UFMS - Universidade Federal de Mato Grosso Do Sul
SUB-TOTAL – 05	
REGIÃO NORDESTE	
ALAGOAS	UFAL - Universidade Federal de Alagoas
BAHIA	UFBA - Universidade Federal da Bahia
	UFRB - Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
CEARÁ	UFC - Universidade Federal do Ceará
MARANHÃO	UFMA - Universidade Federal do Maranhão
PARAÍBA	UFCG - Universidade Federal de Campina Grande
	UFPB - Universidade Federal da Paraíba
PERNAMBUCO	UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
	UFRPE - Universidade Federal Rural de Pernambuco
	UNIVASF - Universidade Federal do Vale do São Francisco
PIAUI	UFPI - Universidade Federal do Piauí
RIO GRANDE DO NORTE	UFERSA - Universidade Federal Rural do Semiárido
	UFRN - Universidade Federal do Rio Grande do Norte
SERGIPE	UFS - Universidade Federal de Sergipe
SUB-TOTAL – 14	
REGIÃO NORTE	
ACRE	UFAC - Universidade Federal do Acre
AMAPÁ	UNIFAP - Universidade Federal do Amapá
AMAZONAS	UFAM - Universidade Federal do Amazonas
PARÁ	UFRA - Universidade Federal Rural da Amazônia
	UFPA - Universidade Federal do Pará
RONDÔNIA	UNIR - Universidade Federal de Rondônia
RORAIMA	UFRR - Universidade Federal de Roraima
TOCANTINS	UFT - Universidade Federal de Tocantins
SUB-TOTAL – 08	
TOTAL GERAL – 55	

Quadro 2 – Relação das Universidades Federais Brasileiras a serem Pesquisadas
Fonte: ANDIFES (2010)

No Gráfico 1 é demonstrada a participação relativa da quantidade de universidades federais brasileiras, conforme a região.

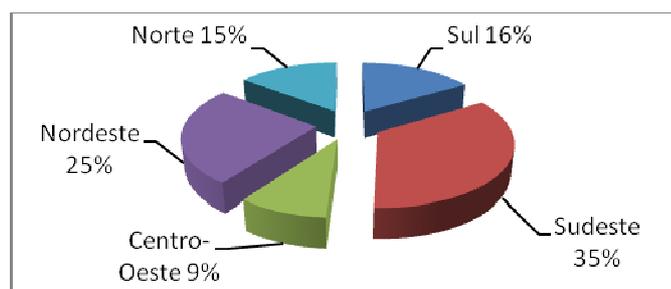


Gráfico 1 - Universidades Federais Brasileiras conforme a região
Fonte: ANDIFES (2010)

Verifica-se no Gráfico 1 que a distribuição percentual das universidades federais brasileiras conforme a região tem na região Sudeste a maior concentração com cerca de 35% destas instituições instaladas na referida região. Em seguida tem a Região Nordeste com 25% seguida das Regiões Sul e Norte com 15% e 16% respectivamente; por último a região Centro-Oeste, que abriga 9% das universidades federais brasileiras.

Identificadas as 55 instituições que constituem o universo da pesquisa, foi feito um levantamento preliminar, com a finalidade de identificar um possível respondente para o questionário. Procurou-se entrar em contato com o responsável pela Unidade de Controle Interno ou Controladoria dessas instituições e enviar os questionários por meio eletrônico, precedido de uma carta de apresentação da orientadora e a indicação de um *link* para que fosse enviado o questionário respondido. O questionário foi desenvolvido por intermédio da ferramenta *google.docs*.

O questionário foi disponibilizado para os respondentes no período de 14 a 31 de março de 2011. Após a devolução dos questionários respondidos, foram 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”.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção é apresentada a análise e a interpretação dos dados coletados mediante aplicação de questionários. Foram enviados questionários às 55 universidades federais brasileiras, objeto de estudo desta pesquisa, dos quais foram respondidos 21, no período de 14/03/ a 31/03/2011, representando cerca de 38,2% do universo.

Tabela 7 - Número de universidades federais brasileiras pesquisadas

Região	Instituições Federais de Ensino		Percentual (II/I)
	Total (I)	Pesquisadas (II)	
Norte	8	5	62%
Nordeste	14	3	21%
Sul	9	5	56%
Centro-Oeste	5	2	40%
Sudeste	19	6	32%
Total	55	21	38%

Fonte: ANDIFES (2010), Dados da pesquisa (2011)

Pode-se verificar que a região que teve o maior nível de participação relativa na pesquisa foi a região Norte com 62% das universidades. Nota-se, também na Tabela 7 que a região Nordeste, foi a que teve menor nível de respostas, restringindo-se a 21%.

Apesar do percentual de resposta dos questionários enviados, todas as regiões do País enviaram sua colaboração, respondendo a pesquisa, portanto, fazendo parte desta. O quadro 3 demonstra quais universidades responderam ao questionário.

REGIÃO	UNIVERSIDADE
Norte	UNIFAP - Universidade Federal do Amapá
	UFPA - Universidade Federal do Pará
	UFERSA - Universidade Federal Rural do Semiárido
	UNIR - Fundação Universidade Federal de Rondônia
	UFRR - Fundação Universidade Federal de Roraima
Nordeste	UNIVASF - Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco
	UFAL - Universidade Federal de Alagoas
	UFC - Universidade Federal do Ceará
Sul	UTFPR - Universidade Tecnológica Federal do Paraná
	FURG - Universidade Federal do Rio Grande
	UFRGS - Universidade Federal do Rio Grande do Sul
	UFPEL - Universidade Federal de Pelotas
	UNIPAMPA - Fundação Universidade Federal do Pampa
Centro-Oeste	UFG - Universidade Federal de Goiás

REGIÃO	UNIVERSIDADE
	UFMT - Universidade Federal de Mato Grosso
Sudeste	UFF - Universidade Federal Fluminense
	UNIFEI - Universidade Federal de Itajubá
	UNIFAL - Universidade Federal de Alfenas
	UFSJ - Fundação Universidade Federal de São João Del Rei
	UFSCAR - Fundação Universidade Federal de São Carlos
	UFOP - Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
TOTAL	21

Quadro 3 - Universidades Participantes da Pesquisa
 Fonte: Pesquisa direta (2011).

O Gráfico 2 demonstra os percentuais de respostas conforme a região.

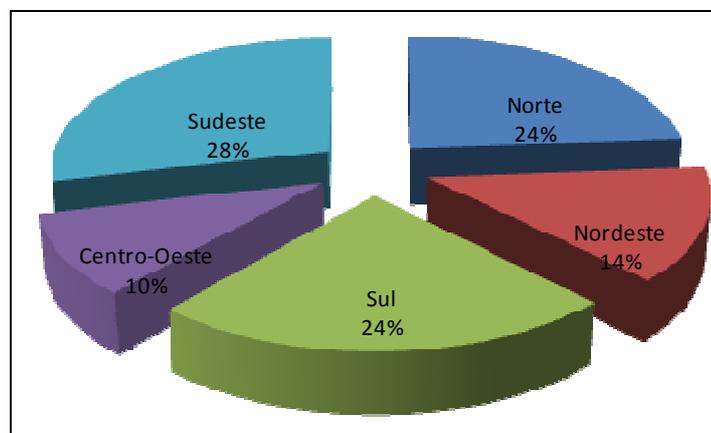


Gráfico 2 – Percentual de Universidade conforme a região.
 Fonte: Pesquisa direta (2011).

Verifica-se no Gráfico 2 que a participação relativa das universidades das regiões brasileiras na pesquisa é bastante significativa, tendo a região Sudeste maior participação no processo, com cerca de 28% dos questionários objetos de tabulação e análises, seguido pela região Sul e Norte, ambas com 24% de participação.

Observando-se os resultados da pesquisa, primeiramente investigou-se a existência ou não, de uma Unidade de Controle Interno ou Controladoria nas universidades que responderam a pesquisa, e, em seguida procurou-se identificar a nomenclatura destas unidades, conforme ilustrado no Gráfico 3.

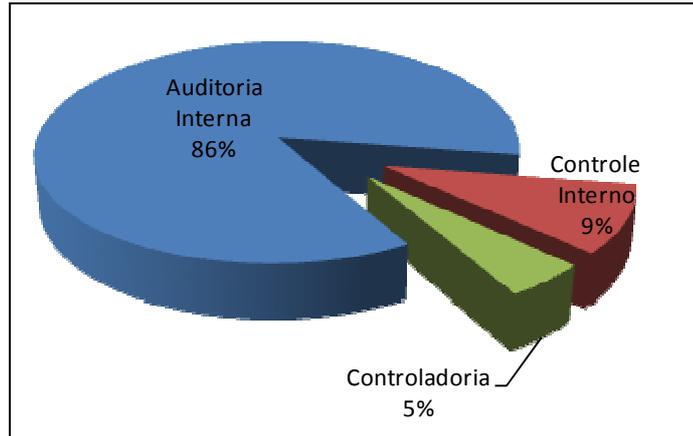


Gráfico 3 – Nomenclatura do Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Constatou-se 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.

Quanto à função dos dirigentes das unidades responsáveis pela realização do Controle Interno nas universidades, foram recolhidos os dados constantes no Gráfico 4.

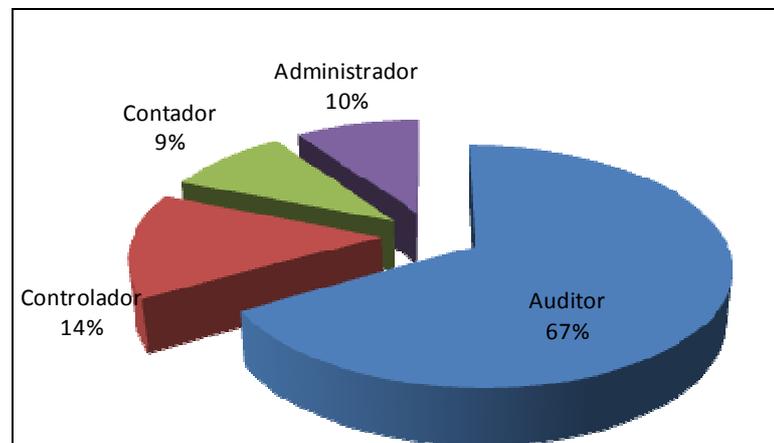


Gráfico 4 – Nomenclatura do Cargo de Dirigente do Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Observa-se 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%.

Após identificação da nomenclatura da unidade de controle e dos dirigentes dessas unidades, os dados sobre Controle Interno da presente pesquisa destinavam-se a investigar as características das unidades de Controle Interno das universidades federais brasileiras, como: localização, forma de constituição, áreas de atuação, funções e atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno, assim como o nível de atuação e da relevância que essa unidade tem na instituição, chegando, desse modo, o objetivo geral dessa pesquisa, que é analisar a forma de atuação do Controle Interno das universidades federais brasileiras, delineando o perfil predominante desses órgãos.

As unidades de Controle Interno das universidades federais brasileiras, de acordo com as respostas dos 77% dos dirigentes, 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, o resultado pode ser verificado no Gráfico 5.

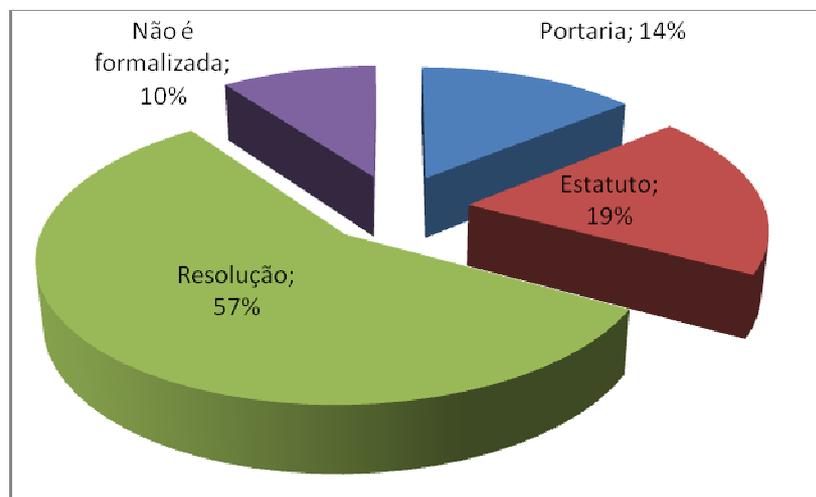


Gráfico 5 – Forma de Constituição das Unidades de Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

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, procurou-se identificar qual o motivo da criação do Controle Interno nestas instituições. Os resultados podem ser constatados na Tabela 8.

Tabela 8 – Motivo que levou à criação do Controle Interno das universidades federais brasileiras

Motivo de Criação do Controle Interno	Qnt.	%
Transferência de responsabilidades de outras unidades e setores da universidade	1	3
Necessidades de fortalecimento dos procedimentos ou controle/recomendações da CGU	6	29
Melhor gestão dos recursos e salvaguarda dos bens	3	12
Exigência da legislação e melhor transparência dos gastos públicos/Controle da aplicação do dinheiro público	11	56
Total	21	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Constatou-se, pelos dados obtidos que a criação do Controle Interno para a maioria dos respondentes (56%) buscou propiciar às universidades federais o cumprimento de exigência legal, melhor transparência dos gastos públicos, e o controle da aplicação do dinheiro público seguindo-se a necessidade de fortalecimento dos procedimentos ou controle e recomendações da CGU (29%).

Quanto às áreas em que o Controle Interno atua com maior ênfase nas universidades federais, pode-se observar no Gráfico 6 os resultados.

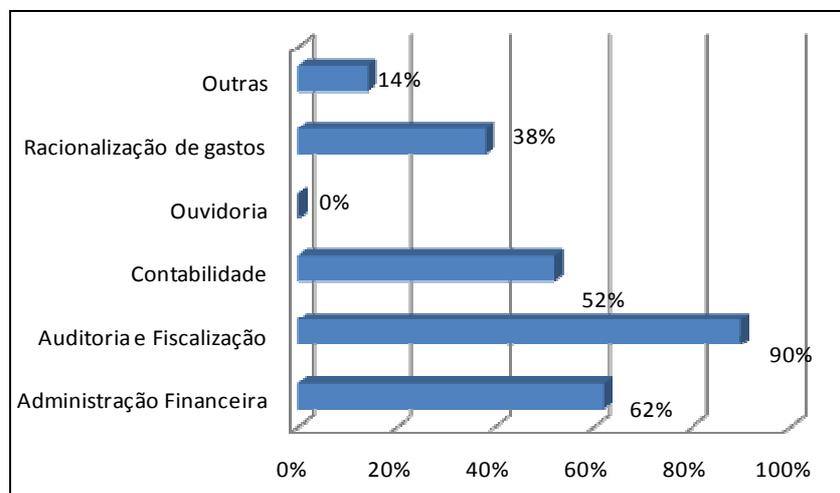


Gráfico 6 – Área de Atuação do Controle Interno

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Verificou-se no Gráfico 6 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 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.

A Tabela 9 demonstra as funções exercidas pelo Controle Interno das universidades federais brasileiras.

Tabela 9 – Funções do Controle Interno das universidades federais brasileiras

Funções da Unidade de Controle Interno	Qnt.	%
Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais.	11	52
Avaliar o desempenho, por meio da promoção da eficiência operacional da entidade.	14	67
Estimular adesão às normas e diretrizes fixadas pela instituição.	15	71
Controlar os gastos orçamentários com a finalidade de detectar as ineficiências e combater os desperdícios.	10	48
Assessorar os conselhos universitários.	11	52
Atender aos órgãos de controle.	19	90
Outras	1	5

Fonte: Pesquisa direta (2011).

De acordo com os dados da Tabela 9, observa-se que 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 pelo 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 na Tabela 10.

Tabela 10 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Administração Financeira

Atividade realizada	Qnt.	%
Definir a programação financeira	1	5
Efetuar recolhimento de arrecadação específica	1	5
Acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos	5	23
Verificar e analisar as prestações de contas, descentralizações transferências convênios	1	5
Monitoramento das atividades do setor e procedimentos internos	2	10
Auditoria orçamentária e financeira	2	10
Análise e verificação da execução financeira	4	19
Outras	5	23
TOTAL	21	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Observa-se na Tabela 10 que as atividades realizadas pelas unidades de controle interno das universidades federais brasileiras, relacionadas à administração financeira, são 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 que 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%.

Com relação às atividades relacionadas à Auditoria realizadas pela unidade de Controle Interno, pode-se constatar os resultados na Tabela 11.

Tabela 11 – Atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno relacionadas à Auditoria

Atividade realizada	Qnt.	%
Verificar a regularidade dos atos de receitas e despesas	15	71
Realizar auditorias, fiscalizações ou inspeções	18	86
Realizar auditoria de prestação de contas da gestão atual	16	76
Supervisionar o sistema de auditoria	4	19
Realizar auditoria de tomada de contas especial	4	19
Outras	2	10

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Quanto às atividades de Auditoria, verifica-se na Tabela 11 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 atual, 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.

As atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Contabilidade, podem ser verificadas na Tabela 12.

Tabela 12 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Contabilidade

Atividade realizada	Qnt.	%
Exercer a atividade de supervisão da Contabilidade	5	24
Manter plano de contas	0	0
Elaborar a prestação de contas da universidade	3	14
Elaborar a prestação de contas de convênios ou contas de repasse	1	5
Outras	17	81

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Nota-se na Tabela 12 que as atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Contabilidade que mais se destaca foram o item “Outras”, com um percentual de 81%, vale ressaltar que essas atividades, segundo os respondentes são: analisar as demonstrações contábeis; emitir parecer na prestação de contas; realizar auditorias de acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e contábil; acompanhar a prestação de contas; montar o processo de contas anual da gestão; verificar a conformidade dos processos; análise dos registros; acompanhamento e assessoramento no aprimoramento das rotinas internas. Em seguida, tem as atividades de supervisão da Contabilidade, realizada em 24% das entidades; elaboração da prestação de contas da universidade, 14%, e, em sequência, a elaboração da prestação de contas de convênios ou contas de repasse, com 5%.

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%, conforme demonstrado na Tabela 13.

Tabela 13 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas ao Controle

Atividade Realizada	Qnt.	%
Comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão	18	86
Avaliar a execução de planos, programas e orçamentos	16	76
Normatizar e orientar sobre assuntos do controle interno	11	52
Apoiar o controle externo	20	95
Efetuar exame prévio sobre a regularidade de atos de gestão	13	62
Elaborar relatórios sobre as contas do Reitor	8	38
Acompanhar a programação financeira	11	52
Fiscalizar o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal	8	38
Examinar previamente processos de admissão, aposentadoria e pensão	10	48
Apoiar as atividades da Controladoria Geral da União, quando necessário	21	100
Acompanhar as contas bancárias e cancelar saldos financeiros	4	19
Acompanhar o sistema de administração financeira da Universidade	12	57
Acompanhar os contratos e convênios	12	57
Outra	5	24

Fonte: Pesquisa direta (2011).

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%.

As atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Ouvidoria ficam evidenciadas na Tabela 14.

Tabela 14 – Atividades realizadas pela unidade de Controle Interno relacionadas à Ouvidoria

Atividade Realizada	Qnt.	%
Exercer atividades de ouvidoria	0	0
Estimular a transparência e o controle social	9	43
Outras	12	57
TOTAL	21	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

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, conforme foi verificado. 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, a Tabela 15 demonstra as atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno relacionadas à citada função.

Tabela 15 – Atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno relacionadas à Racionalização das despesas

Atividade Realizada	Qnt.	%
Efetuar ações de otimização das despesas	11	52
Implementar atividades que reduzam as despesas	4	19
Outras	9	43

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Já as atividades relacionadas com a Racionalização de despesas, verificando os dados da Tabela 15, 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”.

No Gráfico 7 são demonstradas as etapas desenvolvidas pelo Controle Interno das universidades federais brasileiras na execução das atividades desta unidade.

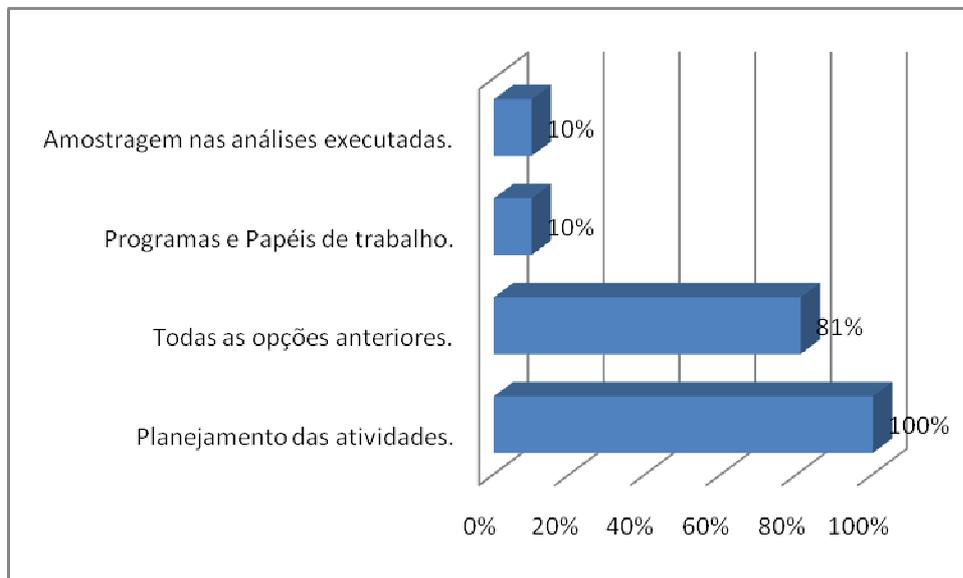


Gráfico 7 - Etapas das Atividades do Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Conforme dados do Gráfico 7, 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.

O Gráfico 8 demonstra a representatividade da análise documental para realização das atividades do Controle Interno das universidades federais brasileiras.

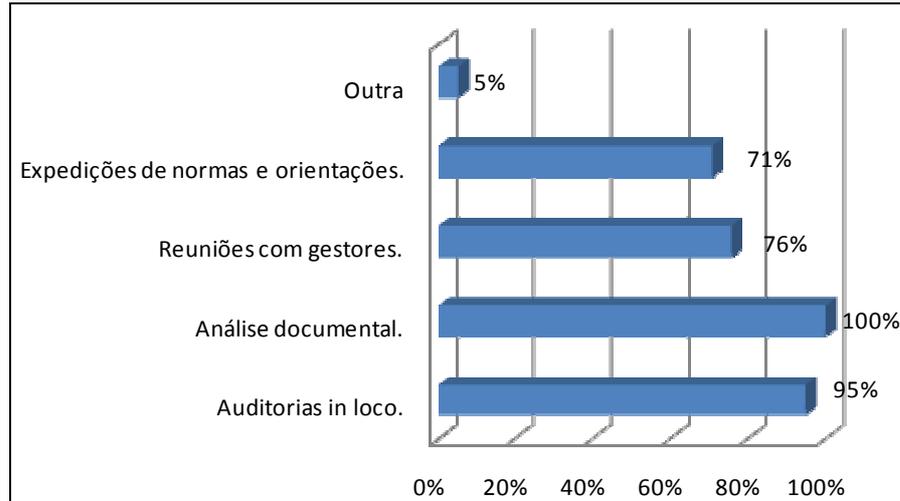


Gráfico 8 - Atividade Realizada pelo Controle Interno

Fonte: Pesquisa direta (2011).

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%.

No Gráfico 9, são evidenciados os níveis de atuação do Controle Interno das universidades federais brasileiras.

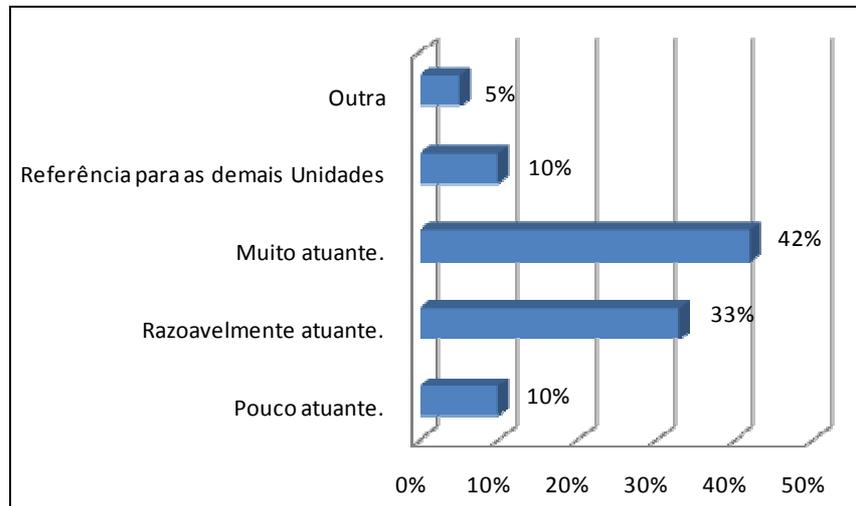


Gráfico 9 - Nível de Atuação do Controle Interno

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Por intermédio do Gráfico 9, pode-se detectar o fato de que a atuação do Controle Interno dessas instituições universitárias é percebida pelos dirigentes destas 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.

Com relação à relevância que o Controle Interno apresenta nas universidades federais brasileiras, os dados encontram-se expostos na tabela 16.

Tabela 16 – Nível de relevância do Controle Interno das universidades federais brasileiras

Relevância	Qnt.	%
Pouco relevante	1	5
Relevante, porém sem resultados	4	19
Apresentou resultados consideráveis, com expressivos impactos para a gestão	9	43
Apresentou resultados, porém sem análise dos seus impactos para a gestão	7	33
Total	21	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

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.

Para complementar a análise apresentada até o momento, investigou-se o perfil dos dirigentes das unidades de controle interno das universidades e dos profissionais que exercem atividades nas unidades de controle interno das universidades federais brasileiras, tendo-se detectado como resultado da pesquisa os dados demonstrados pelas tabelas e gráficos a seguir:

Inicialmente, buscou-se identificar a faixa etária dos dirigentes do Controle Interno das universidades federais brasileiras, como se pode observar no Gráfico 10.

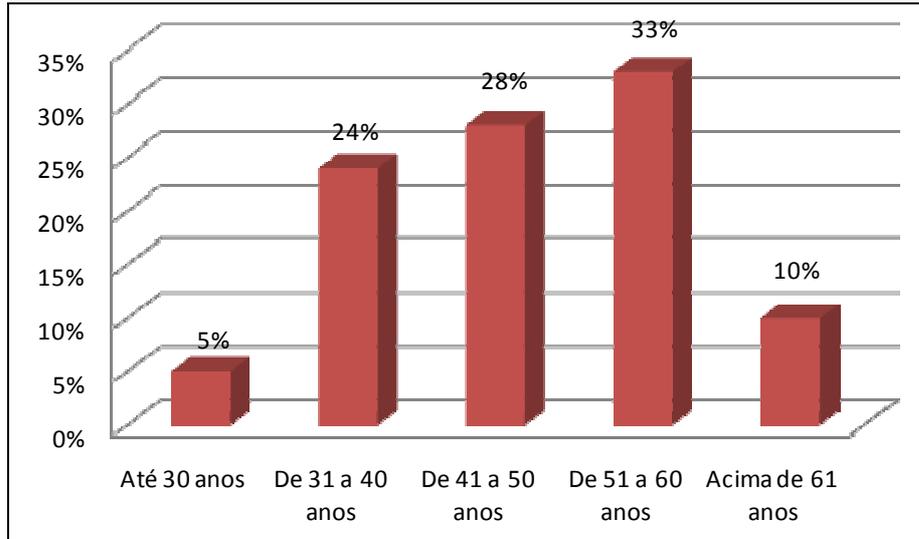


Gráfico 10 - Faixa Etária dos Dirigentes do Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Conforme demonstrado no Gráfico 10, a faixa etária que concentra a maioria dos dirigentes das unidades de controle interno é a faixa a do intervalo de 51 a 60 anos, com 33%, seguida da faixa etária de 41 a 50 anos, com 28%. Nota-se, portanto, que essas duas classes de faixa etária concentram a maioria dos dirigentes, com 61% destes profissionais das unidades de controle interno, demonstrando, dessa forma, serem profissionais experientes.

O Gráfico 11 evidencia o sexo dos dirigentes do Controle Interno das universidades federais brasileiras.

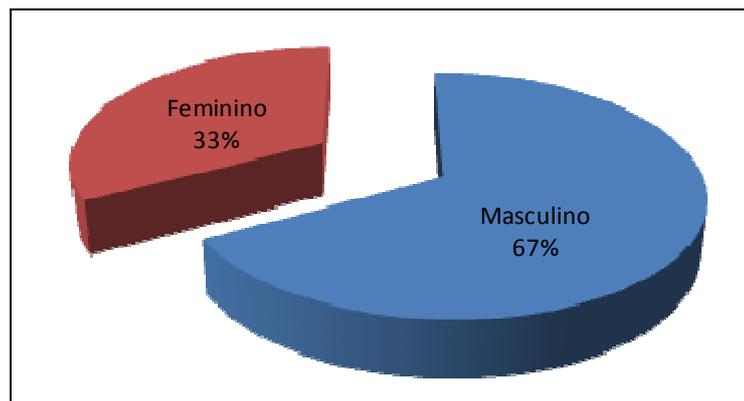


Gráfico 11-Sexo dos Dirigentes do Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Nota-se a predominância do sexo masculino, 67%, na gerência dos controles internos das universidades federais brasileiras, como demonstrado no Gráfico 11. Entretanto, ao contrário do que a pesquisa preconiza, que a maioria dos dirigentes das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras é do sexo masculino, na região Norte

do país, das cinco universidades federais pesquisadas, três têm como dirigente da Unidade de Controle Interno profissionais do sexo feminino. Constatase que, mesmo existindo a predominância do sexo masculino na gerência dos controles internos das universidades federais brasileiras, existem regiões, como a região Norte, onde este fato não se evidencia.

O Gráfico 12 apresenta uma visão em termos de escolaridade dos dirigentes do Controle Interno das universidades federais brasileiras.

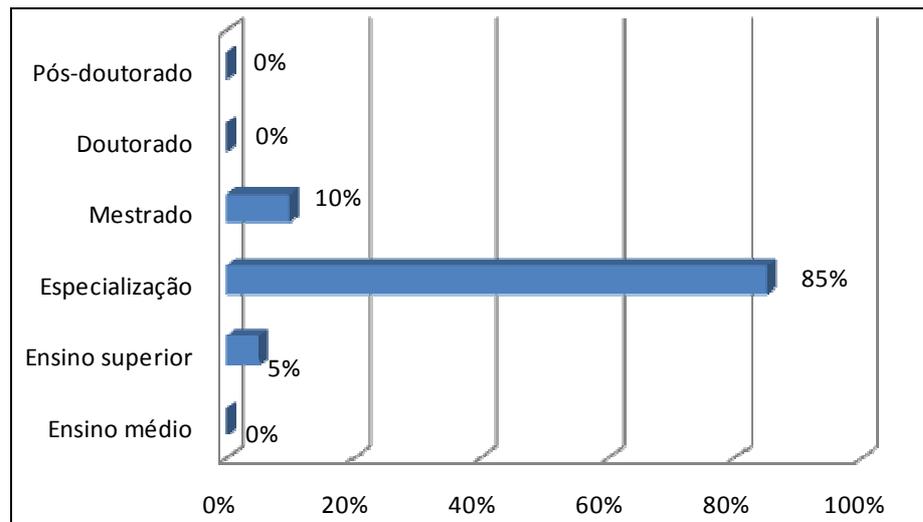


Gráfico 12 – Escolaridade dos Dirigentes do Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Observa-se, pelo Gráfico 12, que os profissionais de Controle Interno das universidades federais brasileiras possuem escolaridade mínima em nível superior, sendo que 96% possuem pós-graduados, ou seja, 86% têm Especialização e 10% possuem o título de Mestre, demonstrando que são profissionais com qualificação para exercerem a função.

Por intermédio do Gráfico 13, observa-se uma relação direta entre as Ciências Contábeis e as atividades desenvolvidas pelo Controle Interno.

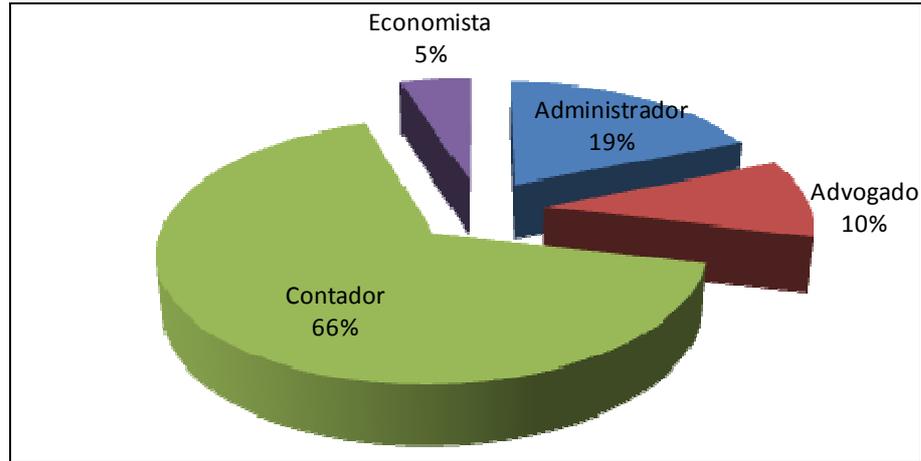


Gráfico 13 – Formação dos Dirigentes de Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Constatou-se que os dirigentes pesquisados são, em sua maioria, formados em Ciências Contábeis (66%), seguido de administrador (19%), advogado (10%) e economista (5%), evidenciando, assim, a estreita relação entre as Ciências Contábeis e as atividades desenvolvidas pelo Controle Interno.

A Tabela 17 e os Gráficos 14 e 15 evidenciam a experiência profissional dos técnicos do Controle Interno.

Tabela 17 - Experiência profissional dos técnicos do Controle Interno

Experiência Profissional	Gestor	Servidor				Percentual
		Federal	Estadual	Municipal	Total	
Administração Pública	2	12	3	1	18	86%
Esfera Privada	3	--	--	--	3	14%
Total	5	12	3	1	21	100%
Percentual	24%	57%	14%	5%	100%	--

Fonte: Pesquisa direta (2011).

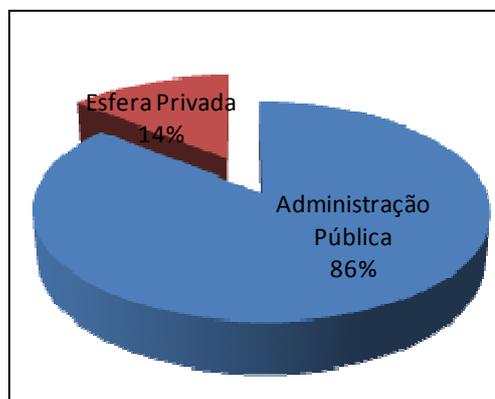


Gráfico 14 – Experiência Profissional
Fonte: Pesquisa direta (2011).

De acordo com a Tabela 17 e o Gráfico 15, a experiência profissional de cerca de 86% dos técnicos que exercem o Controle Interno nas universidades federais brasileiras é proveniente de administrações públicas, enquanto 14% são oriundos da esfera privada.

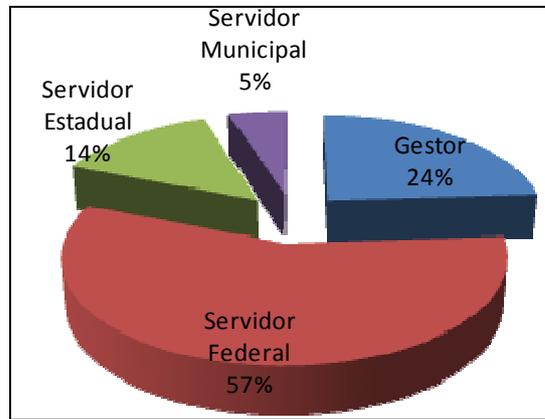


Gráfico 15 – Experiência Profissional
Fonte: Pesquisa direta (2011).

De acordo com Gráfico 15, 57% dos respondentes que têm experiência na Administração Pública já atuaram como servidor público federal, 14% como servidor público estadual e somente 5% provêm da área municipal, caracterizando, desse modo o fato de, que esses profissionais possuem experiência tanto na Administração Pública quanto na área específica em que atuam, ou seja, na área federal.

O Gráfico 16 demonstra o tempo de experiência que possuem os profissionais do Controle Interno na Administração Pública.

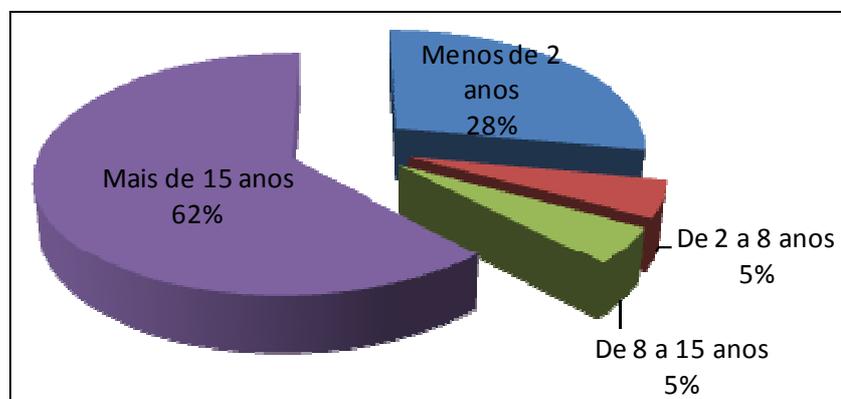


Gráfico 16 – Tempo de Administração Pública
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Por meio do Gráfico 16, pode-se ter uma visão de que os profissionais que exercem suas atividades nas unidades de controle interno possuem experiência em termos de Administração Pública, visto que a maioria, com um percentual de 62%, se apresenta com tempo superior a 15 anos de experiência de serviço público, o que é importante, pois a Administração Pública difere em muitas normas e procedimentos da esfera privada. Mediante a Tabela 18, pode ser observado quantos profissionais atuam nas unidades de Controle Interno das universidades federais brasileiras

Tabela 18– Quantidade de profissionais que exercem atividades no Controle Interno das universidades federais brasileiras

Quantidade de profissionais	Qnt.	%
1 - 2	8	38
3 - 4	8	38
5 - 6	5	24
7 - 8	0	0
Acima de 9	0	0
Total	21	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Cerca de 76% das unidades de controle interno possuem de um a quatro profissionais, executando as atividades de Controle Interno nas universidades federais brasileiras. Pode-se dizer que, em virtude da relevância da Unidade de Controle Interno e sua importância para a gestão de uma universidade federal, faz-se necessário um quadro de servidores com maior número de profissionais que possa atuar nessa área. Possibilitando assim maior atuação da Unidade de Controle Interno das universidades federais brasileiras.

A Tabela 19 apresenta a escolaridade dos profissionais que exercem atividades de Controle Interno nas universidades federais brasileiras.

Tabela 19 – Escolaridade dos profissionais que exercem atividades no Controle Interno das universidades federais brasileiras

Nível de escolaridade	Qnt.	%
Ensino médio	6	6
Ensino superior	52	53
Especialização	37	38
Mestrado	3	3
Doutorado	0	0
Pós-doutorado	0	0
Total	98	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Pode-se observar, na Tabela 19, que quase a totalidade, ou seja, 94% dos servidores que exercem as atividades nas unidades de controle interno possuem nível de escolaridade superior, sendo que 3% possuem mestrado, 38% especialização e 53% possuem o nível de escolaridade de graduação. Esse fato demonstra que essas unidades possuem profissionais qualificados para o desenvolvimento das suas funções.

Desses profissionais que exercem suas atividades nas unidades de controle interno, a Tabela 20 e o Gráfico 19 apresentam as respectivas áreas de formação.

Tabela 20– Formação dos profissionais que exercem atividades no Controle Interno das universidades federais brasileiras

Formação	Qnt.	%
Administrador	10	16
Contador	34	53
Advogado	10	16
Economista	6	9
Outra	4	6
Total	64	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Dos profissionais atuantes nas unidades de controle interno, 53% são contadores. Em seguida vem os administradores e advogados, com 16%. Percebe-se, dessa forma, que a área de Contabilidade está diretamente relacionada com o exercício da função de controle interno, como já demonstrado na formação do dirigente.

A composição do quadro de profissionais que atua no Controle Interno das universidades federais brasileiras está representada no Gráfico 17.

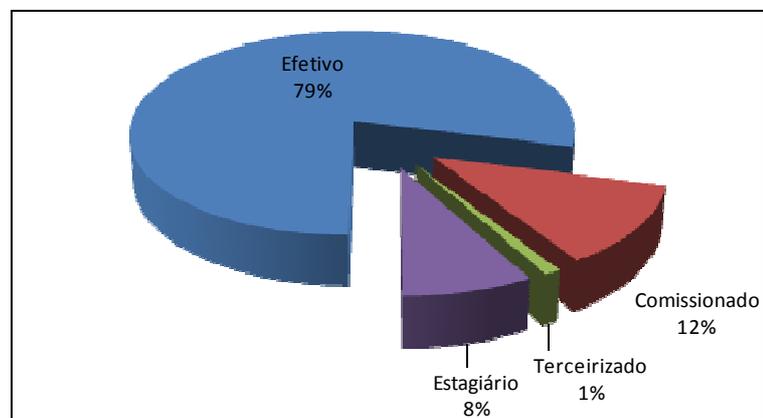


Gráfico 17 – Composição do Quadro de Profissionais do Controle Interno
Fonte: Pesquisa direta (2011).

De acordo com o Gráfico 18, o quadro de pessoal das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras é composto de 79% profissionais efetivos, seguido de 12% de cargos comissionados e 8% de estagiários, caracterizando-se o fato de que a maioria dos profissionais que faz parte do quadro das unidades de controle interno, possuem vínculo efetivo com a instituição, favorecendo a independência destes profissionais no exercício de suas funções.

Ao concluir a análise e a avaliação dos dados sobre as unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, é objeto deste estudo 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 4 demonstra-se o perfil das Unidades de Controle Internas das universidades federais brasileiras.

Características	Perfil	%
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

Quadro 4 - Perfil da Unidade de Controle Interno das Universidades Federais brasileiras
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Na análise das informações constantes no Quadro 04, que permite visualizar o perfil de uma Unidade de Controle Interno pertencente às universidades federais brasileiras pode-se constatar o seguinte.

A denominação da Unidade de Controle Interno mais presente é Auditoria Interna, pois 86% das universidades afirmam possuir esta nomenclatura, enquanto a denominação utilizada para o cargo do dirigente desta unidade é Auditor, com 67% das respostas.

Quanto à localização da Unidade de Controle Interno, está situada no prédio onde funcionam as reitorias das universidades, resposta presente na maioria dos questionários. Resolução é a forma mais comum de constituição da Unidade de Controle Interno, com 52% de respostas. E o que motivou a criação das unidades de controle interno nas universidades federais brasileiras foi exigência da legislação e maior transparência dos gastos públicos, com 71% de representatividade.

Auditoria e Fiscalização constituem áreas de maior atuação do Controle Interno, apresentando maior representatividade, 90%. E a função prioritária do Controle Interno é atender aos órgãos de controle, TCU e CGU, com um percentual expressivo de 90%.

As unidades de controle interno das universidades federais brasileiras realizam atividades de acordo com as suas áreas de atuação. Nas atividades relacionadas com Administração Financeira, destacam-se o acompanhamento e a fiscalização da gestão de recursos, com 23% de participação dos resultados; nas relacionadas à Auditoria, destacam-se as que realizam auditorias, fiscalizações ou inspeções, com 86%; nas atividades relacionadas à Contabilidade, tem-se prioritariamente a de supervisionar a Contabilidade da universidade, com 24%; já nas atividades relacionadas ao Controle, observa-se que todas, ou seja, 100% das unidades pesquisadas, executam a referida atividade, que é de apoiar as atividades da Controladoria Geral da União. No que diz respeito às relacionadas à Ouvidoria, tem-se a atividade de estimular a transparência dos gastos públicos e o controle social, com 43%; e nas relacionadas à Racionalização das despesas, onde são efetuadas ações de otimização das despesas, é demonstrado percentual de 52%.

Todas as universidades pesquisadas, informaram que a etapa prioritária utilizada na execução das atividades da Unidade de Controle Interno é o planejamento das atividades, e que utilizam a análise documental na realização dessas atividades do Controle Interno.

Tem-se o Controle Interno das universidades federais brasileiras como muito atuante, percebido pelo índice de 42% das respostas que apontam para tal afirmação. Quanto ao nível de relevância que o Controle Interno possui para essas Instituições, a opinião de 43% dos respondentes é de que o Controle Interno apresentou resultados consideráveis, com expressivos impactos para a gestão.

Foi elaborado o perfil dos recursos humanos da Unidade de Controle Interno das universidades federais brasileiras, com as informações produzidas mediante a da tabulação dos dados oriundos dos questionários recebidos das universidades federais brasileiras, conforme demonstrado no Quadro 5.

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

Quadro 5 - Perfil dos Recursos Humanos da Unidade de Controle Interno das Universidades Federais Brasileiras

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Quanto ao perfil dos recursos humanos dos profissionais de Controle Interno das universidades federais brasileiras, pode-se notar que: a faixa etária que concentra o maior número de dirigentes da Unidade de Controle Interno é de 33% e está no intervalo compreendido entre 51 e 60 anos. Quanto ao sexo, há predominância do sexo masculino, demonstrada por 67% das respostas.

O nível de escolaridade dos dirigentes das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras é Especialização, com 86%. A maioria desses dirigentes tem como formação Ciências Contábeis, justificado pelo percentual de 66% das respostas.

A experiência profissional de 86% dos dirigentes das unidades de controle interno é em administração pública, pois em torno de 57% atuaram como servidor público federal, e 62% possuem experiência profissional de mais de 15 anos de serviço. Das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras, 76% possuem de uma a quatro profissionais exercendo atividades nessa unidade.

Quanto ao quadro de profissionais que exercem as atividades na Unidade de Controle Interno, tem-se que 53% possuem nível de escolaridade e ensino superior, com formação em Ciências Contábeis, e que 64% são compostos de pessoal do quadro efetivo.

Na tentativa de correlacionar os dados obtidos neste estudo com a pesquisa realizada pelo Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal (CONACI, 2006), foi realizada a comparação entre os perfis das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras com os dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal.

Quanto à denominação da unidade/órgão de Controle Interno, constatou-se que, em ambos os estudos, a denominação mais utilizada é Auditoria. O mesmo ocorre com relação à denominação do dirigente da unidade/órgão em que a nomenclatura mais usada é a de auditor, demonstrando desse modo que o Controle Interno tanto na esfera federal que é o caso das universidades federais, como na esfera estadual, caso dos órgãos estaduais, o Controle é identificado com a Auditoria.

As áreas de atuação do Controle que mais se destacam, em ambas pesquisas são Auditoria e Fiscalização. Em relação à competência básica da unidade/órgão do controle nas duas pesquisas, essas competências divergem, uma vez que nas universidades, o Controle tem como prioridade apoiar as atividades da Controladoria Geral da União, quando se fizer necessário, enquanto, nos órgãos estaduais, a prioridade é a comprovação da legalidade e avaliação dos resultados da gestão.

Relativamente à atuação, o Controle Interno das universidades federais brasileiras atua nas seguintes áreas: Administração financeira, Auditoria e fiscalização, Contabilidade, Racionalização dos gastos entre outras. Já os órgãos estaduais de controle atuam nas áreas de Controladoria, Contabilidade, Corregedoria, Administração Financeira, Racionalização, Ouvidoria.

Quanto às atividades realizadas pela unidade/órgão, observa-se nas duas pesquisas que algumas atividades são convergentes, como se pode citar: comprovação da legalidade dos atos de gestão, avaliação da execução de planos, programas e orçamentos, normatização e orientação sobre assunto de controle interno, verificação dos atos de despesa e receitas, realização de auditoria de contas de gestão, elaboração de relatórios sobre as contas da gestão, análise, acompanhamento e controle da execução orçamentária e financeira, fiscalizar o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os profissionais que exercem atividades nas unidades de controle interno das universidades federais brasileiras, em sua maioria, estão concentrados na faixa etária de 51 a 60 anos, enquanto aqueles profissionais que atuam nos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal se encontram na faixa etária de 40 a 50 anos, demonstrando dessa forma que os profissionais das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras apresentam idade média superior á dos profissionais dos órgãos de controle controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal.

Quanto à experiência anterior dos profissionais do Controle Interno das duas pesquisas, são convergentes, pois, em relação aos que pertencem às universidades federais brasileiras a experiência é na Administração Pública, e os pertencentes aos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal também possuem experiência na Administração Pública. Superior é o grau de escolaridade dos profissionais objeto de ambas as pesquisas.

Observou-se que as atividades dos órgãos de controle das universidades federais brasileiras, embora tenham perfil semelhante às controladorias estaduais – o que não causa surpresa, pois mesmo estando em esferas de governo distintas estão sujeitas a legislação

muito semelhante – não são plenamente aderentes às características apresentadas na literatura especializada no assunto.

Foi possível verificar que a denominação de Auditoria para o órgão de controle e de auditor para o dirigente respectivo revela a falta de compreensão das características essenciais da área, que deve ter na auditoria um importante instrumento, capaz de testar a eficácia do próprio controle, mas que não traduz a abrangência da atuação que esta unidade deve contemplar. Outro aspecto que vale ressaltar é a preocupação predominante em atender aos órgãos superiores de controle a que as universidades estão sujeitas, como TCU e CGU, em detrimento do maior apoio à eficácia da gestão da organização o que justifica a ausência de atividades relacionadas à administração financeira, bem como a centralização dos trabalhos com fundamento na análise documental.

Verificou-se que as atividades relacionadas à Contabilidade por serem realizadas pelas Auditorias, se constituem em analisar as demonstrações contábeis, emitir parecer na prestação de contas, realizar auditorias de acompanhamento de gestão orçamentária, financeira e contábil, o que se caracteriza como atividades de Auditoria, em detrimento das atividades inerentes à Controladoria, que seriam ter a Contabilidade como fonte de informações para orientar a tomada de decisões dos gestores.

Percebeu-se que na maioria das universidades federais brasileiras a atividade de Ouvidoria da Unidade de Controle Interno, inexistente, mesmo sendo importante para o aprimoramento da gestão universitária, e que em geral a Ouvidoria é exercida por unidade de assessoramento ao reitor.

Constatou-se que a avaliação sobre a relevância dos órgãos de controle é positiva em apenas 43% das universidades, enquanto a maioria considerou que os resultados ou não foram apresentados ou não produziram impactos para a gestão, o que pode ser justificado por esse distanciamento de foco, plenamente voltado para usuários estranhos ao processo de gestão.

Apesar das unidades de controle interno das universidades federais brasileiras possuírem quadro funcional altamente qualificado, o quantitativo é reduzido, o que dificulta a

expansão das atividades de apoio à gestão, fazendo com que as unidades de controle interno atuem de forma incipiente, sem contemplar o potencial de contribuição para a melhoria dos processos organizacionais das universidades federais brasileiras.

6 CONCLUSÃO

Com base na análise dos dados da pesquisa de campo, atingiu-se o objetivo deste trabalho, que é o de analisar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras, traçando-se o perfil destas unidades. Isto foi possível mediante a identificação das atividades realizadas por essas unidades, e das características dos técnicos e dirigentes das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras. Em seguida, foi realizado um comparativo com o perfil dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal, elaborado pelo CONACI.

A pesquisa desenvolvida tornou evidente que: a nomenclatura utilizada para unidade de Controle Interno é Auditoria Interna, enquanto 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. Seu quadro funcional é composto de profissionais preparados e altamente qualificados, porém em quantidade reduzida, dificultando assim o cumprimento de sua missão de forma eficaz.

Pode-se constatar pelo perfil delineado das unidades de controle interno ou Controladoria das universidades federais brasileiras, que estes não se encontram de acordo com o que preconiza a literatura sobre o tema, uma vez que, como demonstrado neste estudo, as 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 controle, atuando

cotidianamente no monitoramento e autoavaliação 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 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 o processo de gestão.

Ante o exposto, confirma-se o pressuposto de que a Unidade de Controle Interno ou Controladoria das universidades federais possuem perfil e forma de atuação semelhantes a outros órgãos de controle interno da Administração Pública, mas não estão de acordo com os aspectos considerados na literatura especializada sobre o tema.

Apesar das exigências legais com relação à Administração Pública sobre a existência de unidades de controle interno, e a demanda da sociedade por mais prestação de contas na gestão dos recursos públicos, são em quantidade reduzida as universidades que possuem Unidade de Controle Interno ou Controladoria, uma vez que, de 21 universidades respondentes, somente três possuem Unidade de Controle Interno ou Controladoria em sua estrutura organizacional, e não existe, por parte do Ministério da Educação, nem das universidades federais brasileiras, projetos para implantação de unidades desta natureza, mesmo sendo um importante órgão de suporte para a gestão universitária, portanto, é necessário que seja elaborada uma política de esclarecimento das suas funções para que os gestores destes órgãos se sensibilizem da necessidade de sua implantação.

Além do mais, vale destacar que as universidades federais brasileiras fazem parte da Administração Pública Indireta, e têm a obrigação legal de se adequar à legislação vigente no País, e, ao mesmo tempo, procurar instituir uma Unidade de Controle Interno, ou Controladoria que possa assessorar gestores, por meio de conhecimentos técnicos especializados, definindo estratégias para gerenciamento de riscos, identificando-os e avaliando-os, definindo, implantando e monitorando estes controles internos adequados para minimizar os riscos, desvios e fraudes.

Portanto, conclui-se que a maioria das universidades federais brasileiras não possui unidades de controle interno ou Controladoria em sua estrutura organizacional, e esta atividade está sendo realizada pelas auditorias internas dessas instituições, e, apesar de possuírem perfil e forma de atuação semelhantes aos outros órgãos de controle interno da Administração Pública, não estão de acordo com os aspectos considerados na literatura especializada sobre o tema.

As auditorias internas possuem 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.

Apesar das dificuldades encontradas para a realização desta pesquisa, tendo em vista o número de universidades federais brasileiras que não responderam ao questionário, bem como a falta de conhecimento nessas instituições das atividades do Controle Interno ou Controladoria e das funções exercidas por essa unidade, com o Controle Interno sendo exercido equivocadamente pelas auditorias internas dessas instituições, espera-se que este trabalho possa contribuir para futuras pesquisas com novas análises e descobertas referentes à Controle Interno e Controladoria nas universidades federais brasileiras. Sugere-se, desta feita, que sejam realizadas pesquisas com o objetivo de verificar a percepção dos gestores universitários acerca da importância do Controle Interno e Controladoria nas universidades federais brasileiras, assim como da importância de implantação de unidades de controle interno e Controladoria nas universidades federais brasileiras.

REFERÊNCIAS

- ABO – Associação Brasileira de Ouvidores. Ouvidorias públicas. São Paulo. 2005. Disponível em <www.abonacional.org.br>. Acesso em: 05. abr. 2011.
- 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, Edson Pacheco de. A universidade como núcleo de inteligência estratégica. In: MEYER JR. MURPHY, J. P. **Dinossauros, gazelas e tigres**. Florianópolis: Insular, 2000.
- 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.
- ANDIFES. Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior. Instituições Federais de Ensino Superior, 2010. Disponível em: <www.andifes.org.br/revista>. Acesso em: 05. mar. 2010.
- ARAÚJO, I. da P. S. Instituição de sistema de controle interno no âmbito municipal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Minas Gerais. 1993. Disponível em: <www.tce.mg.gov.br/revista>. Acesso em: 02. mar. 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BERALDI, L. C.; ESCRIVÃO FILHO, E.; RODRIGUES, D. M. Avaliação da adequação do uso de tecnologia de informação na pequena empresa. In: Simpósio de Engenharia de Produção, SIMPEP, VI, 2000, Bauru. **Anais...** São Paulo: SIMPEP, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann, 2002, p. 15-38.
- _____. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BLAU, P. **Organizações formais**. São Paulo: Atlas, 1984.
- 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.

BRAGG, Steven M. **Controllership**: The work of the managerial Accountant. 8 ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 out. 1967.

_____. 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.

BRASIL. 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 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.

_____. Lei nº 8666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 jun. 1993.

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 dez. 1996.

_____. Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961. Fixa as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 1961.

_____. Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002. Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça que especifica e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1 abr. 2002.

_____. Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 mai. 2006.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2008

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

CAVALEIRO, J.B.; FLORES, P.C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília. 2010. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 20. abril. 2010.

CGU - CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Histórico**. Brasília. 2010. Disponível em: <www.cgu.gov.br/revista>. Acesso em: 07abr. 2010.

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.

CUNHA, Luís A.; GÓES, M. de. **O golpe na educação**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, Editor, 1985.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

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

FÁVERO, Maria de Lurdes de Albuquerque. **Universidade e poder**: Análise crítica/fundamentos históricos. Rio de Janeiro: Achiamé, 1980.

_____. Vinte e cinco anos de reforma universitária: um balanço. In: MOROSINI, Marília Costa. **Universidade no mercosul**. São Paulo: Cortez, 1994.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Minidicionário da Língua Portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

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

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GONÇALVES, Margarida Maria Dias Pinheiro. **A implementação do programa de expansão e reestruturação das universidades federais(REUNI) na UFC (2007 – 2009)**: um estudo de caso sob a perspectiva da qualidade de ensino. Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior) – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza: 2010.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação da gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da Contabilidade. 1989. Tese

(Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

GRILLO, Antônio N. **Desenvolvimento de pessoal nas universidades**: em busca da qualidade do ensino superior. Florianópolis: Insular, 1991.

_____. **Gestão de pessoas**: princípios que mudam a Administração Universitária. Florianópolis: CAD/FEPES, 2001.

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

IFAC - *International Federation of Accountants* **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. New York: 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study_13_Governance.pdf>. Acesso em 21 jun. 2010.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira **Relatório Técnico do Censo da Educação Superior 2008**. Brasília:2009 Disponível em: http://download.inep.gov.br/download/censo/2008/resumo_tecnico_2008_15_12_09.pdf Acesso em 15 out 2010.

INTOSAI. International Organisation of Supreme Audit Institutions. **Standing Committee on IT Audit**. 2002. Disponível em:< <http://www.intosaiitaudit.org>>. Acesso em 15 jun. 2010.

JOSÉ FILHO, Antonio. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, a. I, n. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

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.

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

LOPES, José Gabriel da Cunha. O controle interno na administração municipal – uma contribuição para sua implantação nos municípios. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 4, a. XVII.1999. Disponível em:<www.tce.mg.gov.br/>. Acesso em:05 mar 10 nov. 2010.

LUCKESI, Cipriano et al. **Fazer universidade**: uma proposta metodológica. 15. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

MACHADO, Nilson José. A maioria sempre tem razão. Ou não. **Estudos Avançados**. v.19, n.55, São Paulo,set./dez. 2004.

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

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A Controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão. In: SEMINÁRIO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2., São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2002. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressosp/seminario2/trabalhos/c66.pdf>>.

MANACORDA, M. A. **Historia da educação**: da antiguidade aos nossos dias. São Paulo: Cortez, 2000.

MARRA, Adriana Ventola; MELO, Marlene Catarina de Oliveira Lopes A prática social de gerentes universitários em uma instituição pública. **RAC**, v. 9, n. 3, jul./set. 2005. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/rac/v9n3/v9n3a02.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2010.

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.

MARTINS FILHO, Antônio. **Autonomia nas universidades federais**. Fortaleza: Imprensa Universitária do Ceará, 2001.

MEC - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA. **Cadastro das Instituições de Educação Superior**. <www.mec.gov.br>. Acesso em: 09 nov. 2010.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI Jr, Paul H. **Administração**: conceitos e aplicações. São Paulo: Hasper & How do Brasil, 1986.

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

MORHY, Lauro (Org.). **Universidade no mundo - Universidade em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAGLE, Jorge. **Educação e sociedade na primeira república**. São Paulo: EPU, 1974.

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

NUNES, Rogério da Silva. **Administração universitária**: concepções, modelos e estratégias gerenciais. 1998. Tese (Doutorado em administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____; **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 2002.

OLIVEN, Arabela Campos. **A educação superior no Brasil**. In: Instituto Internacional para a Educação Superior na América Latina e no Caribe IESALC – Unesco – Caracas. 2002. Disponível em <www.unesdoc.unesco.org>. Acesso em mar.2011.

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

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo. Saraiva, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. **A reforma do Estado nos anos 90**: lógica e mecanismos de controle. In: Cadernos MARE nº. 1. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997.

PEREZ, José Hernandez Jr.; PESTANA, Arnaldo Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão** – Teoria e Prática. 2. ed. São Paulo. Atlas, 1997.

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.

_____; CAVALCANTE, Mônica Clark; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; SANTOS, Sandra Maria; PETER, Fábio Arrais. A Controladoria e a gestão pública: a experiência do governo do estado do Ceará. In: CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, VIII, 2003, Punta del Este. **Anais...** Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003.

_____; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo. Atlas, 2003.

_____; **Controladoria na Administração Pública**: um estudo fundamentado no *activity based costing*. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

_____; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. Controladoria governamental: Perfil dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros. In: PINHO, Ruth Carvalho de Santana. (Org.). **Temas transversais em auditoria**. Fortaleza: Edições UFC, 2011, p.153-176.

PONDÉ, Lafayette. Controle dos atos da Administração Pública. **Revista de informação legislativa**. Brasília, n. 35, 1998.

PROBST, Gilbert; RAUB, Steffen; ROMHARDT, Kai. **Gestão do conhecimento**: os elementos construtivos do sucesso. Porto Alegre: Bookman, 2006.

REIS, José Guilherme A.;VALADARES, Sílvia M. Ajuste fiscal, despesa pública e crescimento econômico. **Referências FIESP**. São Paulo. 2004. Disponível em <www.fiesp.com.br>. Acesso em abr.2011.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle Interno e paradigma gerencial**. Brasília: Enap, 1997.

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.

RODRIGUEZ, M. V. R. **Gestão Empresarial: organizações que aprendem**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

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

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SCHMIDT, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de Controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 16, n. 27, set./dez. 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. Um enfoque na Contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – **Relatório Resumido de Execução Orçamentária**. Disponível em <www.stn.gov.br> Acesso em 20 abr. 2011.

TEIXEIRA, Anísio. Uma perspectiva da educação superior no Brasil. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**. Brasília, v.50, n.111, p.21-82, jul./set. 1968.

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

APÊNDICE A – Questionário da Pesquisa



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO - FEAACS
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC)

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Fortaleza-CE, 21 de fevereiro de 2011.

Ilustríssimo(a) Sr (a).

A presente correspondência tem o objetivo de apresentar a V.Sa. a Sra. MARLY ALFAIA SIMÕES DE QUEIROZ, mestranda do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC), da Universidade Federal do Ceará (UFC), cuja dissertação de mestrado encontra-se sob minha orientação.

A dissertação de mestrado da Sra. MARLY, denominada Controle Interno e Controladoria na Administração Pública: Estudo nas Universidades Federais brasileiras, tem o objetivo de analisar a forma de atuação do Controle Interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, delineando o perfil predominante dessas unidades.

Os dados coletados nessa pesquisa servirão de fonte para a elaboração de um perfil sobre a atuação do Controle Interno nas universidades federais brasileiras, e são da maior importância para o desenvolvimento da pesquisa. Portanto, solicito a colaboração de V.Sa., no sentido de responder o questionário em anexo, que consta de 28 (vinte e oito) questões.

Outrossim, informo o compromisso ético assumido pela pesquisadora, ou seja, os dados coletados serão utilizados única e exclusivamente para os fins aqui mencionados, passando por um tratamento estatístico, e sendo garantido o sigilo necessário.

O questionário preenchido deverá ser devolvido, de forma eletrônica, por *e-mail* até o dia 17/03/2011. Caso existam dúvidas, por favor, queira entrar em contato por *e-mail* marly@ufc.br ou por telefone (85) 8806.9853.

Deverão ser seguidas as instruções para que sejam respondidas as perguntas.

Desde já agradeço a vossa colaboração.

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter

Orientadora

QUESTIONÁRIO

OBJETIVO

Realizar levantamento de informações junto aos dirigentes das unidades de Controle Interno das universidades federais brasileiras, e desse modo elaborar um mapa sobre a atuação do Controle Interno nas universidades federais brasileiras.

Instruções para preenchimento do Questionário:

Assinale a(s) alternativa(s) que considerar mais adequada(s). Algumas questões podem ter mais de uma resposta.

IDENTIFICAÇÃO

Unidade da Federação:
Nome da Instituição:
Denominação do Órgão de Controle Interno:
Denominação do Cargo do Dirigente
Denominação do Cargo ou função do Respondente:

Bloco I - Perfil do Respondente

1 - Faixa etária

- Até 30 anos
- De 31 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- De 51 a 60 anos
- Acima de 61 anos

2 - Sexo

- Feminino
- Masculino

3 - Escolaridade

- Ensino médio
- Ensino superior
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Pós-doutorado

4 – Formação superior, se houver

- Administrador
- Advogado
- Contador
- Economista
- Engenheiro

- () Jornalista
 () Outra: (especifique) _____

5 - Se você está cursando ou concluiu pós-graduação, identifique a área.

- () Administração
 () Contabilidade/Controladoria
 () Direito
 () Economia
 () Outra: (especifique) _____

6 - Experiência profissional anterior

- () Na Administração Pública
 () Na esfera privada
 () Autônomo
 () Outra: (especifique) _____

7 - Caso marque “Na Administração Pública” na questão anterior, qual a sua atuação?

- () Gestor
 () Servidor municipal
 () Servidor estadual
 () Servidor federal
 () Outra: (especifique) _____

8 – Caso marque “Na Administração Pública”, qual o tempo de experiência na Administração Pública?

- () Menos de 2 anos
 () De 2 a 8 anos
 () De 8 a 15 anos
 () Mais de 15 anos

Bloco II – Características do órgão

1 - Onde está localizado o espaço físico da unidade responsável pelo Controle Internodesta Universidade?

- () No mesmo prédio do gabinete do reitor.
 () Em prédio diferente do gabinete do reitor.
 () No prédio de uma Pró-reitoria. Qual? _____
 () Não existe um espaço físico destinado a Unidade de Controle.
 () Outra: (especifique) _____

2 - Quanto à estrutura organizacional, a Unidade de Controle Interno:

- () Integra a estrutura da Reitoria.
 () É um órgão suplementar. Vinculado a quem? _____
 () Tem status de pró- reitoria.
 () Subordina-se a uma pró-reitoria. Qual? _____
 () Outra: (especifique) _____

3 - Qual a forma de constituição da Unidade de Controle Internodessa Universidade?

- () Portaria.
 () Estatuto.
 () Resolução.
 () Não é formalizada.
 () Outra: (Especifique) _____

4 - Em sua opinião, o que motivou a criação de Unidade de Controle Internodessa universidade? (Pode marcar mais de uma resposta)

- () Transferência de responsabilidades de outras unidades e setores da universidade.
 () Necessidades de fortalecimento dos procedimentos ou controle.
 () Melhor gestão dos recursos e salvaguarda dos bens.
 () Exigência da legislação e melhor transparência dos gastos públicos.
 () Outras: (especifique)_____

Bloco III – Atividades de Controle

1 - Quais as áreas de atuação (na execução de atividades) da Unidade de Controle Internodessa universidade ? (Pode marcar mais de uma resposta)

- () Administração Financeira.
 () Auditoria e Fiscalização.
 () Contabilidade.
 () Ouvidoria.
 () Racionalização de gastos.
 () Outra. (especifique)_____

2 - Quais as funções da Unidade de Controle Internodessa universidade? (Pode marcar mais de uma resposta)

- () Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais.
 () Avaliar o desempenho, por meio da promoção da eficiência operacional da entidade.
 () Estimular adesão às normas e diretrizes fixadas pela instituição.
 () Controlar os gastos orçamentários com a finalidade de detectar as ineficiências e combater os desperdícios.
 () Assessorar os conselhos universitários.
 () Atender aos órgãos de controle.
 () Outra. (especifique)_____

3 – Marque um “X” nas atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno, no âmbito da Universidade:

3.1 Administração financeira

Definir a programação financeira	
Efetuar pagamento de obrigações financeiras da Universidade	
Efetuar recolhimento de arrecadação específica	
Operacionalizar a programação financeira	
Outras: (especifique)	

3.2 Auditoria e outros serviços da não auditoria

Verificar a regularidade dos atos de receitas e despesas	
Realizar auditorias, fiscalizações ou inspeções	
Realizar auditoria de prestação de contas da gestão atual	
Supervisionar o sistema de auditoria	
Realizar auditoria de tomada de contas especial	
Outras: (especifique)	

3.3 Contabilidade

Exercer a atividade de supervisão da Contabilidade	
Exercer a atividade de execução da Contabilidade	

Manter plano de contas	
Elaborar a prestação de contas da universidade	
Elaborar a prestação de contas de convênios ou contas de repasse	
Outras: (especifique)	

3.4 Controle

Comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão	
Avaliar a execução de planos, programas e orçamentos	
Normatizar e orientar sobre assuntos do controle interno	
Apoiar o controle externo	
Efetuar exame prévio sobre a regularidade de atos de gestão	
Elaborar relatórios sobre as contas do reitor	
Acompanhar a programação financeira	
Fiscalizar o cumprimento da LRF	
Examinar previamente processos de admissão, aposentadoria e pensão	
Apoiar as atividades da Controladoria Geral da União, quando necessário	
Acompanhar as contas bancárias e cancelar saldos financeiros	
Acompanhar o sistema de administração financeira da universidade	
Acompanhar os contratos e convênios	
Outras: (especifique)	

3.5 Ouvidoria

Exercer atividades de ouvidoria	
Estimular a transparência e o controle social	
Outras: (especifique)	

3.6 Racionalização das despesas

Efetuar ações de otimização das despesas	
Implementar atividades que reduzam as despesas	
Outras: (especifique)	

4 - Quais as etapas utilizadas na execução das atividades dessa unidade?

- () Planejamento das atividades.
 () Amostragem nas análises executadas.
 () Programas e papéis de trabalho.
 () Todas as opções anteriores.
 () Outras: (especifique) _____

5 - Como são desenvolvidas as atividades de Controle Interno dessa Universidade? (Pode marcar mais de uma resposta)

- () Auditorias in loco
 () Análise documental.
 () Reuniões com gestores.
 () Expedições de normas e orientações.
 () Outras: (especifique) _____

6 - Como avalia a atuação do Controle Interno na gestão dessa Universidade?

- () Pouco atuante.
 () Razoavelmente atuante.

- () Muito atuante.
 () É tida como referência para as demais unidades.
 () Outras: (especifique)_____

7 - Na sua visão, qual a relevância que o Controle Interno possui para os demais gestores desta universidade?

- () Pouco relevante.
 () Relevante, porém sem resultados concretos.
 () Apresentou resultados consideráveis, com expressivos impactos para a gestão.
 () Apresentou resultados, porém sem análise dos seus impactos para a gestão.
 () Outras: (especifique)_____

Bloco IV – Perfil dos Recursos Humanos

1 - Quantos profissionais exercem atividades na Unidade de Controle Interno desta universidade?

- () 1-2
 () 3-4
 () 5-6
 () 7-8
 () Acima de 9

2 - Qual o nível de escolaridade destes profissionais? (Informar a quantidade de profissionais em cada nível)

Ensino médio	
Ensino superior	
Especialização	
Mestrado	
Doutorado	
Pós- doutorado	

3 – Se superior, qual a área de formação destes profissionais? (Informar a quantidade de profissionais em cada nível)

Administrador	
Contador	
Jornalista	
Advogado	
Engenheiro	
Economista	

Outra: (especifique)_____

4 – Qual a composição do quadro de pessoal? (Informar a quantidade de profissionais em cada nível)

Efetivo	
Comissionado	
Terceirizado	
Estagiário	

Outra: (especifique)_____