

**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA**  
**MESTRADO EM CONTROLADORIA**

**MONIKE SILVA MELO**

**CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NAS UNIVERSIDADES  
FEDERAIS BRASILEIRAS**

**RECIFE**  
**2020**

**MONIKE SILVA MELO**

**CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS  
BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Orientadora:** Dr.<sup>a</sup> Carla Renata Silva Leitão

**RECIFE  
2020**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal Rural de Pernambuco  
Sistema Integrado de Bibliotecas  
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

- M528c      Melo, Monike Silva  
              Controle interno: Um estudo nas universidades federais brasileiras / Monike Silva Melo. - 2020.  
              179 f. : il.
- Orientadora: Carla Renata Silva Leitao.  
              Inclui referências e apêndice(s).
- Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria,  
              Recife, 2020.
1. Controle interno. 2. Estrutura organizacional. 3. Controles internos contábeis e administrativos. 4. Universidades  
              federais. I. Leitao, Carla Renata Silva, orient. II. Título

CDD 658.151

---

**MONIKE SILVA MELO**

**CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS  
BRASILEIRAS.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Linha de pesquisa:** Planejamento, Controle e Análise Financeira.

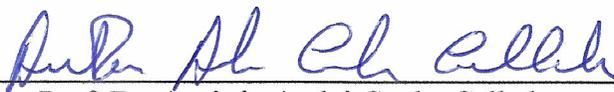
Aprovada em: 29 de janeiro de 2020.

**BANCA EXAMINADORA**



---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Carla Renata Silva Leitão – Orientadora  
Universidade Federal Rural de Pernambuco



---

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado  
Universidade Federal Rural de Pernambuco



---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Márcia Reis Machado  
Universidade Federal da Paraíba

Dedico este trabalho aos meus pais,  
irmãs e sobrinhas.

## AGRADECIMENTOS

Ao meu pai, Dorgival Bispo de Melo, e a minha mãe, Maria de Fátima da Silva Melo, que lutam minhas batalhas ao meu lado e sempre me incentivam a querer mais.

Às minhas irmãs, Girlhaine Silva Melo Calado e Sabrina Silva Melo, que sempre me apoiam nas escolhas que faço e torcem por mim.

Às minhas sobrinhas, Maria Eduarda Melo Calado, Maria Júlia Melo Calado e Maria Beatriz Melo Calado, por entenderem minhas escolhas ainda que elas sejam motivo de ausências em momentos importantes.

À minha orientadora, Dr.<sup>a</sup> Carla Renata Silva Leitão, pela dedicação constante, paciência, por tantos incentivos, ensinamentos e pela maestria que conduziu minha orientação.

Ao professor, Dr. Antônio André Cunha Callado, por toda dedicação ao Programa e por tantas vezes nos trazer de volta para o eixo e ter sido sincero e verdadeiro em todos os nossos encontros. Pelas contribuições valiosas na construção do projeto de dissertação tanto nas disciplinas de Metodologia da Pesquisa e Estatística quanto na homologação do projeto. E por ter falado no momento certo “Faça o melhor possível”.

Ao professor, Dr. Aldo Callado, pela dedicação e ensinamentos. À professora, Dr.<sup>a</sup> Alessandra Ceolin, pelos ensinamentos, dedicação e atenção.

À avaliadora externa, Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Márcia Reis Machado, por aceitar participar da banca de defesa e pelas contribuições dadas ao projeto da dissertação na fase de homologação.

À minha chefe imediata, Emília Herculino, por ter me incentivado e liberado, sem hesitar, meu afastamento por um ano para cursar as disciplinas do mestrado.

À direção, do Campus Agreste - UFPE, pela aprovação do meu afastamento por um ano para cursar as disciplinas do mestrado.

Aos meus amigos do trabalho, em especial a Alechard, por todo incentivo e compreensão.

À minha amiga, Thaysa Lira, pelo incentivo e ajuda desde a inscrição no Programa até o término desta pesquisa. Como diria Carl Sagan “Diante da vastidão do tempo e da imensidão do universo, é um imenso prazer para mim dividir um planeta e uma época com você.”

A Wladimir Fernandes, pela compreensão nos momentos de ausência e por todo apoio e dedicação dados a mim.

Aos meus amigos de turma por terem sido os melhores que eu poderia ter, em especial a Artur, por todo apoio e ajuda.

A todos vocês, muito obrigada!

## RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo investigar o Controle Interno nas Universidades Federais Brasileiras. Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa é descritiva, envolveu o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário, por meio de Levantamento. Em relação à abordagem do problema, o método utilizado foi o quantitativo. O universo do estudo foi composto pelas 63 Universidades Federais do Brasil retiradas da Sinopse Estatística da Educação Superior 2017 do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). A pesquisa foi realizada de forma censitária tendo em vista que foram contatadas todas as 63 Universidades Federais e a taxa de resposta foi 68,25% em um total de 43 universidades das cinco regiões do Brasil, as quais responderam um questionário com perguntas objetivas e com base na escala de *Likert* de cinco pontos. A pesquisa concluiu que, relacionado à caracterização dos respondentes, a maior parte possui graduação em Ciências Contábeis e um número alto de pós-graduados, mas com pouco tempo de experiência no cargo. Na caracterização do perfil da entidade, verificou-se que teve participação de universidades das cinco regiões do Brasil e que 37,2%, o equivalente a 16 entidades, são do Nordeste, configurando como a região com maior parte das instituições. Relacionado ao tempo de atuação das universidades, a maior parte (62,8%) possui certa maturidade, tendo em vista que atuam há mais de 30 anos. Foi verificado que 55,8% das universidades não atribuem a responsabilidade do controle a um setor específico. E que um reflexo da não existência de um órgão central responsável pelo controle interno é a pulverização de responsáveis pela elaboração dos controles internos nas instituições. Em 13 universidades, não existe sequer essa responsabilidade. Das 43 universidades, 4 consideraram os controles internos pouco importantes. Na verificação se existia relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes e das universidades com os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos, foram encontradas poucas relações com significância estatística. Referente à verificação de se existia relação estatisticamente significativa entre a estrutura organizacional e os controles internos das universidades e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos, foi identificado em diversos aspectos que existia sim significância estatística. Infere-se desse resultado que a estrutura organizacional dos controles internos, de acordo com os resultados encontrados, possui relação estatisticamente significativa com as dimensões de controles internos das universidades conforme preconizado na literatura. Como conclusão do estudo, nota-se que o controle interno está presente nas universidades federais brasileiras e que é identificado atendimento ao arcabouço legal e alinhamento com o preconizado pela literatura, mas que isso ainda não consolidou para a construção de uma cultura totalmente direcionada a ética das ações.

**Palavras-chave:** Controle interno. Estrutura organizacional. Controles internos contábeis e administrativos. Universidades federais.

## ABSTRACT

The purpose of this paper is to investigate the Internal Control in Brazilian Federal Universities. It is a descriptive study, according to its goals, and involved the use of standardized techniques of data collection: questionnaire by survey. The method is quantitative, according to the problem approach. The universe of study is the 63 Federal Universities in Brazil taken from Statistical Synopsis of High Education 2017 published by National Institute of Educational Studies and Researches Anísio Teixeira (called INEP). This research was conducted in census form considering that all the 63 Federal Universities were contacted, and the answer rate was 68,25% in a total of 43 universities from all the regions of Brazil, which answered a questionnaire with objective questions based on the five-point Likert scale. On characterization of the respondents, it concluded that most hold a degree in Accounting Sciences and also a post-graduation, but they have little time experience in office. On characterization of the entity profile, it verified that the universities of all the regions of Brazil participated, and 37,2% (16 entities) are located in Brazilian Northeast, setting this region with most of such institutions. Regarding their time working at these universities, most (62,8%) have certain maturity, considering that they have worked there for over 30 years. It verified that 55,8% of these universities do not assign the responsibility of control to a specific sector, and a result of the non-existence of a central organ responsible by internal control is the fragmentation of servant responsible for elaborating the internal control in these institutions. For instance, this responsibility does not even exist at 13 of such universities. From 43 universities, 4 considered the internal control to be little important. When verifying a possible statistically meaningful relationship between the characteristics of the respondents and universities and general aspects of internal, accounting internal and administrative internal controls, no statistical meaningfulness was found, even if there were some variations in the averages depending on the characteristic that was being tested. When verifying if there was a statistically meaningful relationship between the organizational structure, university internal control and the general aspects of internal, accounting internal and administrative internal controls, a statistical meaningfulness was found in several aspects. It can be inferred from this result that the organizational structure of internal controls statistically influence a meaningfulness on the dimensions of university internal control according to what is recommended in literature. As a conclusion of this study, it is observed that internal control is present in Brazilian Federal Universities and that it is identified compliance with the legal framework and alignment with that recommended by the literature, but that this has not yet consolidated for the construction of a culture totally directed to ethics of actions.

**Keywords:** Internal control. Organizational structure. Accounting and administrative internal controls. Federal universities.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Art. 74 CF (88).....	30
Figura 2 – Abrangência do SCI no Brasil ABNT .....	33
Figura 3 – Classificação do Controle Interno ABNT .....	36
Figura 4 – Modelo COSO em três dimensões.....	46

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Sexo do respondente .....	81
Tabela 2 – Escolaridade do responde .....	81
Tabela 3 – Formação do respondente.....	82
Tabela 4 – Faixa etária do respondente.....	82
Tabela 5 – Tempo de atuação na universidade do respondente .....	83
Tabela 6 – Departamento de lotação do respondente.....	83
Tabela 7 – Cargo que ocupa.....	83
Tabela 8 – Experiência no cargo.....	84
Tabela 9 – Região da Universidade.....	84
Tabela 10 – Tempo de atuação da Universidade.....	85
Tabela 11 - Existência na estrutura organizacional de um órgão ou setor responsável pelo Controle Interno. ....	85
Tabela 12 – Subordinação do órgão responsável pelo controle interno.....	86
Tabela 13 - Setor/Órgão/Departamento/ responsável pelos controles internos.....	87
Tabela 14 - Instituição dos controles internos.....	87
Tabela 15 - Importância atribuída à realização de avaliações do sistema de controle interno.....	87
Tabela 16 - Cruzamento dos resultados das variáveis de formação e avaliações do sistema de controle interno .....	88
Tabela 17 - Realização de avaliações periódicas do sistema de controle interno da universidade .....	88
Tabela 18 - Atividades compreendidas na avaliação do controle interno .....	89
Tabela 19 - A universidade utiliza que tipos de controles internos.....	90
Tabela 20 - Controle periódico dos saldos físicos e financeiros .....	91
Tabela 21 - A universidade possui uma política de gestão de riscos .....	91
Tabela 22 - Os desvios de conduta são identificados e corrigidos pela Universidade. ....	92
Tabela 23 - Cruzamento dos resultados das variáveis de formação e desvios de conduta.....	92
Tabela 24 - Cruzamento dos resultados das variáveis de cargo e desvios de conduta.....	93
Tabela 25 - Cruzamento dos resultados das variáveis de região e desvios de conduta.....	93
Tabela 26 - Realização de avaliação do risco de controle interno .....	94
Tabela 27 - Periodicidade das avaliações dos controles internos da Universidade varia conforme o risco da atividade.....	94
Tabela 28 - Avaliação dos resultados dos controles internos periodicamente .....	95
Tabela 29 - Deficiências de controles internos são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas .....	95
Tabela 30 - Cruzamento dos resultados das variáveis de formação do respondente e comunicação aos responsáveis para ações corretivas .....	95
Tabela 31 - A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das recomendações. ....	96
Tabela 32 - A estrutura hierárquica da Universidade está disposta em organograma.....	97
Tabela 33 - A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).....	97
Tabela 34 - Existe plano de treinamento e desenvolvimento periódico para colaboradores da universidade. ....	98
Tabela 35 - Os riscos identificados são mensurados, classificados e tratados continuamente pela instituição. ....	98
Tabela 36 - As atividades de controle subdividem-se em manuais e automatizadas. ....	98
Tabela 37 - Disponibilidade de canal de comunicação para denúncias internas.....	99
Tabela 38 - Os perfis de acesso aos sistemas de informação são delimitados conforme o cargo. ....	99
Tabela 39 – Utilização de formas de comunicação com o público considerando sempre os requisitos legais. ....	100
Tabela 40 - O ambiente de trabalho está composto por normas, processos e estruturas que fornecem a base para a elaboração do controle interno. ....	101

Tabela 41 - Acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional. ....	101
Tabela 42 - A estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno. ....	102
Tabela 43 - Atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Universidade. ....	102
Tabela 44 – Utilização de informações de fontes internas a fim de apoiar o funcionamento. ....	103
Tabela 45 – Utilização de informações de fontes externas a fim de apoiar o funcionamento. ....	103
Tabela 46 - Uso de avaliações contínuas independentes. ....	104
Tabela 47 - Comprometimento com a integridade e os valores éticos. ....	104
Tabela 48 - As pessoas assumem responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos. ....	105
Tabela 49 - Especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos. ....	105
Tabela 50 – Identifica os riscos à realização de seus objetivos como um todo e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados. ....	106
Tabela 51 - Considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos. ...	106
Tabela 52 - Identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno. ....	107
Tabela 53 - Seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos. ....	107
Tabela 54 - Seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos. ....	108
Tabela 55 - Estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e de procedimentos que colocam em prática essas políticas. ....	108
Tabela 56 - Transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle. ....	109
Tabela 57 - Seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno. ....	109
Tabela 58 - Há obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade. ....	110
Tabela 59 - Desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória. ....	111
Tabela 60 - As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público. ....	111
Tabela 61 - Controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição. ....	112
Tabela 62 - Controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição. ....	112
Tabela 63 – Consideração do princípio da economicidade na elaboração de procedimentos do controle interno. ....	113
Tabela 64 - Dispõe de procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. ....	113
Tabela 65 - Possui planejamento e controle orçamentário eficientes. ....	114
Tabela 66 - A universidade encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização. ....	114
Tabela 67 - Registra imediatamente as aquisições no controle de estoque. ....	115
Tabela 68 - Possui um plano de organização contábil eficiente. ....	115
Tabela 69 - Possui sistemas que dão suporte aos atos praticados. ....	116
Tabela 70 - Possui sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira. ....	116
Tabela 71 - Possui controle de acesso à informação por meio de restrição do acesso ao estoque e formulários autorizados. ....	117
Tabela 72 - Comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária. ....	117
Tabela 73 - Dispõe de controle da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. ....	117
Tabela 74 - Exerce o controle das operações de crédito, avais e garantias. ....	118
Tabela 75 - Possui atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações. ....	119
Tabela 76 - Aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional. ....	119
Tabela 77 - Possui organização administrativa, jurídica e técnica. ....	119
Tabela 78 - O controle administrativo da Universidade é realizado pela direção. ....	120

Tabela 79 - Apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. ....	120
Tabela 80 - O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade. ....	121
Tabela 81 - Possui sistemas de incentivo à promoção da conduta ética. ....	121
Tabela 82 - Atribuições e responsabilidades estão definidas no organograma institucional. ....	122
Tabela 83 - Executa revisões e atualizações periódicas. ....	122
Tabela 84 - Monitora possíveis abusos de autoridade.....	123
Tabela 85 - Possui meios de estimular a eficiência do pessoal. ....	123
Tabela 86 - Dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente. ....	124
Tabela 87 - Dispõe de um plano organizacional .....	124
Tabela 88 - Dispõe de mecanismos de controle de contratos e convênios.....	125
Tabela 89 - Possui sistemas de informação estruturados. ....	125
Tabela 90 - Possui controles interno de recursos humanos. ....	126
Tabela 91 - Possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.....	126
Tabela 92 - Possui uma estrutura hierárquica definida conforme linhas de autoridade. ....	127
Tabela 93 – Análise da significância entre as características dos respondentes e as três dimensões de controle interno. ....	128
Tabela 94 - Análise da correlação entre as variáveis de perfil do respondente e as variáveis de perfil da entidade e as dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos. ....	130
Tabela 95 – Análise da significância entre perfil da universidade e as três dimensões de controle. ..	134
Tabela 96 - Análise da significância entre as variáveis da estrutura organizacional e as três dimensões de controle.....	136
Tabela 97 - Análise da correlação entre as variáveis dos aspectos gerais dos controles internos e as dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos. ....	141
Tabela 98 - Análise da correlação entre as variáveis dos controles internos contábeis e as dimensões de controle: controles internos contábeis e controles internos administrativos. ....	148
Tabela 99 - Análise das correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e as dimensões de controle: controles internos administrativos. ....	153

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características de um sistema de controle interno .....	28
Quadro 2 – Estrutura e componentes do SCI .....	39
Quadro 3 - Vinculação de objetivos do SCI entre o setor público e o privado .....	43
Quadro 4 - Relação entre os cinco componentes do <i>framework</i> do COSO de 2013 e os 17 princípios de controle interno e os cinco princípios de gerenciamento do risco de fraude.....	46
Quadro 5 – Evolução histórica do controle interno.....	55
Quadro 6 - Objetivos do controle interno.....	58
Quadro 7 – Estudos anteriores relacionados .....	66
Quadro 8 – Universidades federais por localização .....	70
Quadro 9 - Perfil dos respondentes .....	71
Quadro 10 - Perfil da entidade .....	72
Quadro 11 - Estrutura organizacional dos controles internos .....	72
Quadro 12 – Aspectos gerais dos controles internos.....	73
Quadro 13 – Controles internos contábeis e administrativos .....	76
Quadro 14 Coeficiente de correlação .....	80
Quadro 15 - Lista das Universidades que compõe o universo da pesquisa.....	167

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFC	Analistas de Finanças e Controle
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AMMVI	Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí
AUDIN	Unidades de Auditoria Interna singulares
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
CI	Controle Interno
CISSET	Controle Interno Setorial
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPF	Comissão de Programação Financeira
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
DECOF	Delegacia Regional de Contabilidade e Finanças
GRC	Gerências Regionais de Controle Interno
IGF	Inspetorias Gerais de Finanças
IIA	Instituto de Auditores Interno do Brasil
IMSP	Instituições Sanitárias de Saúde Pública
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
ONG	Organizações Não Governamentais
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PPA	Plano Plurianual
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SCI	Sistema de Controle Interno

SECIN	Secretaria Central de Controle Interno
SFC	Secretaria Federal de Controle
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCM	Tribunal de Contas do Municípios
TFC	Técnico de Finanças e Controle
TI	Tecnologia da Informação

# Sumário

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	17
1.1 JUSTIFICATIVA.....	17
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	21
1.3 OBJETIVOS .....	23
<b>1.3.1 Geral</b> .....	23
<b>1.3.2 Específicos</b> .....	24
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	25
2.1 CONCEITO E OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO .....	25
<b>2.1.1 Conceito de Controle Interno</b> .....	25
<b>2.1.2 Tipos de Controle Interno</b> .....	35
<b>2.1.3 Objetivos do controle interno</b> .....	38
<b>2.1.4 Controle Interno Na Perspectiva Do Coso</b> .....	45
2.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL.....	48
<b>2.2.1 Evolução Histórica do Controle Interno no Brasil</b> .....	48
<b>2.2.2 Competências do controle interno nas instituições públicas: autarquias federais de ensino superior</b> .....	57
<b>2.2.3 Estrutura do controle interno nas autarquias federais de ensino superior</b> .....	59
<b>2.2.4 Princípios do Controle Interno</b> .....	60
2.3 ESTUDOS ANTERIORES .....	61
<b>3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	69
3.1 TIPIFICAÇÃO/ CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	69
3.2 ESCOPO E UNIVERSO .....	69
3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA .....	71
3.4 COLETA DE DADOS .....	78
3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE.....	78
<b>4. ANÁLISE DE RESULTADOS</b> .....	81
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA.....	81
<b>4.1.1 Perfil dos respondentes e das universidades</b> .....	81
<b>4.1.2 Existência de controles internos, estrutura organizacional e importância atribuída.</b> .....	85
<b>4.1.3 Aspectos gerais dos controles internos</b> .....	91
<b>4.1.4 Controles internos contábeis</b> .....	110
<b>4.1.5 Controles internos administrativos</b> .....	118
4.2 ANÁLISE INFERENCIAL.....	127
<b>4.2.1 Análise da relação entre as características dos respondentes e as dimensões: aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e administrativos.</b> .....	128
<b>4.2.2 Análise da relação entre as características do perfil da universidade e as dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles contábeis administrativos.</b> .....	133

<b>4.2.3 Análise da relação entre a estrutura organizacional quanto aos controles internos das universidades e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.....</b>	<b>135</b>
<b>4.2.4 Análise das correlações entre as variáveis das dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos.....</b>	<b>139</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>160</b>
<b>APÊNDICE A - LISTA DAS UNIVERSIDADES QUE COMPÕE O UNIVERSO DA PESQUISA.....</b>	<b>167</b>
<b>APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO.....</b>	<b>172</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 JUSTIFICATIVA

A importância do estudo do controle interno concentra-se no exame dos controles implementados nas entidades públicas, para se certificar da existência de ações corretivas em seus sistemas de controle interno e de ações que previnam a ocorrência de fraudes ou irregularidades que influenciem o desempenho e os resultados das atividades das entidades (ARAÚJO *et al.*, 2016).

É importante enfatizar nessa discussão a importância que a imprensa tem atribuído ao controle interno com um foco dominante sobre sua responsabilidade em evitar atos fraudulentos. Tais atos envolvem escândalos, *lobbies*, propinas e manipulação das informações financeiras referenciando a negligência dos controles empresariais. Sobre esse aspecto, há duas visões distintas na literatura: uma que se preocupa em evitar atos fraudulentos e a outra com foco em apoiar a gestão (PEREIRA, 2004).

O valor do controle interno vem crescendo com o passar do tempo. Atribui-se a esse crescimento o aumento da demanda por informações dos gestores transformando o controle interno num veículo mais estratégico e gerencial. A estrutura do controle interno deve atender às necessidades societárias, suporte a desempenho e avaliações empresariais (PEREIRA, 2004).

Diante dessa afirmação, entende-se que o estudo dos controles internos é relevante, tendo em vista que envolve todos os processos e rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o intuito de organizar a entidade de tal maneira que seus colaboradores compreendam, respeitem e façam cumprir as políticas traçadas pela administração, bem como que os ativos tenham sua integridade protegida. E, por fim, que as operações da empresa sejam adequadamente registradas na contabilidade e fidedignamente representadas pelas demonstrações financeiras (CHING *et al.*, 2005).

O Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará (2012, *apud* LOUREIRO *et al.*, 2014) afirma que os sistemas de controle interno passaram a ser uma ferramenta de prevenção a erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes, bem como de obediência às normas, apoio ao processo decisório, salvaguarda dos ativos financeiros e físicos, maior aproveitamento com o menor dispêndio e satisfação do bem comum.

Falcão *et al.* (1997, p. 07, *apud* TOSCANO JR.; LEITÃO, 2006) afirmam que a capacidade de avaliação do potencial de perda, oriunda da probabilidade de ocorrência de erro, ineficiência, ineficácia, gestão antieconômica, ilegalidade, desvio de objetivos

estratégicos, táticos e operacionais, e ainda de ocorrências que exijam a ação coordenada do controle interno conforme suas atribuições regimentais.

Adicionalmente, o Instituto de Auditores Interno do Brasil (IIA, 1992) estabelece que os controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração quanto os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos (IIA, 1992, p. 48, *apud* CHING *et al.*, 2005).

Portanto, o controle interno deve ser entendido como um instrumento imprescindível para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade. A administração deve usá-lo com o objetivo principal de proteger os ativos contra erros e fraudes, sua característica principal é preventiva e encontra-se em todos os níveis da entidade: operacional, administrativo e comercial. Se bem aplicado, atinge seu objetivo que é salvaguardar os ativos, sempre respeitando as políticas internas da empresa e obediência a normas (CHING *et al.*, 2005; TCM-CE, 2012).

Ao direcionar o foco para a administração pública, verifica-se que seus controles internos executam ações que podem ser conduzidas atendendo a normativos legais ou como ferramenta destinada para melhoria dos níveis de controle administrativos. Em contrário, a não obediência aos normativos e às regras internas com abrangência de todas as áreas da gestão e todas as suas atividades, as entidades tornam-se vulneráveis à ocorrência de fraudes (ARAÚJO *et al.*, 2016).

É interessante frisar que existem muitos desafios da gestão pública na busca de maneiras e soluções para gerir recursos públicos e ao mesmo tempo oferecer serviços de qualidade à população. O administrador tem como desassociar o controle interno de suas ações e o resultado disto é resguardar os recursos públicos contra os erros, as fraudes, os desperdícios e as irregularidades (MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2008). Corroborando esse entendimento, Silva e Couto (2017) identificaram em seu estudo que

[...] o aprimoramento dos controles internos também passa por um aumento da transparência na gestão pública, via aprimoramento nas prestações de contas dos gestores e aumento da comunicação com a sociedade em geral. (SILVA; COUTO, 2017, p. 34)

Esse melhoramento ocorreu por meio da utilização de controles que a integridade e confiabilidade das informações evidenciadas.

Por sua vez, Galvão (2016, p. 51) frisa que “O processo de implantação do Sistema de Controle Interno deve ser considerado com um grande projeto da Gestão Pública, que trará vantagens ao gestor, aos servidores, aos órgãos de fiscalização externa e, fundamentalmente, à sociedade”.

Outro ponto imprescindível para contextualizar o enfoque no controle das instituições públicas reside no fato da sociedade civil ter demonstrado maior interesse na transparência das entidades públicas, “disponibilizar os dados orçamentários para a sociedade civil é um grande avanço. No entanto, só isto pode não levar a se alcançar os resultados desejados” (THOMÉ; TINOCO, 2005, p. 02). O controle interno precisa estar presente de forma eficiente nessas entidades para o alcance da eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Convergente a essa ideia, Santos e Muraro (2008, p. 02) revelam que “Os interesses da sociedade estão vinculados às atividades desenvolvidas pelo governo, que, por sua vez, tem como premissa básica prestar serviços que supram as necessidades coletivas de forma eficiente e eficaz”. Além do aumento do interesse da sociedade nas atividades governamentais, as mudanças que vêm ocorrendo nas últimas décadas no setor privado também acabaram por atingir esse setor. Em meio a tantas mudanças, destacam-se principalmente os mecanismos de controle aplicados aos atos realizados pelos gestores públicos, como forma de proporcionar maior transparência e segurança nos procedimentos internos do governo.

Outro forte impulso para a transparência governamental provém da construção de um arcabouço legal, o que culminou com o advento da Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. O tema controle interno adquiriu importância maior no âmbito da administração pública em face da maior conscientização da população sobre a transparência e o controle dos recursos públicos. “Nesse sentido, a exposição dos resultados obtidos com o efetivo funcionamento de um órgão de controle interno torna-se elemento importante como forma de controle social e para o exercício da cidadania” (SOARES; SCARPIN, 2013, p. 06).

Contudo, no Brasil, a obrigatoriedade de manter um sistema de controle interno data de 1960, com a publicação da Lei Federal n. 4.320/1964, com vistas a acompanhar e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos para o atendimento das demandas da sociedade. Com a promulgação da Carta Magna em 1988, essa obrigação ganhou mais destaque e, em 2000, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficaram mais claras e definidas as atribuições dos órgãos de controle interno e sua estrutura vinculada aos Poderes de cada um dos entes da federação.

Sabe-se que a atividade principal da administração pública é a oferta de serviços para atendimento do bem comum, por meio da utilização de recursos públicos. Desse modo, para o cumprimento dessa função primordial, é preciso manter um controle interno que possua como alicerce a organização de forma sistematizada de procedimentos e medidas que controlem com exatidão, confiabilidade e integralidade os dados contábeis prevenindo práticas antieconômicas, erros e fraudes, tornando as operações internas mais eficientes e confiáveis.

Observa-se, então, que, na administração pública brasileira, os sistemas de controle têm importância vital, visto que aplicam por meio de suas estruturas a gestão dos recursos públicos. É preciso acompanhar e se adaptar às mudanças ocorridas no tempo, que podem mudar os próprios objetos de controle de forma relevante, para a manutenção de sua continuidade, e para a sobrevivência do sistema público a que atendem (VASCONCELOS *et al.*, 2012).

Um exemplo do papel desempenhado pelas instituições públicas, bem como da importância do sistema de controle, consiste na atuação das Universidades Públicas Federais que ultrapassa a barreira do desenvolvimento de conhecimento científico, cultural e tecnológico. Por prestar serviços à sociedade com uso de recursos públicos, elas têm a obrigação de se manterem atentas e dispostas ao desenvolvimento e aprimoramento contínuo de sua gestão. Assim, um controle interno ativo e abrangente é o órgão capaz de propiciar de forma eficiente e eficaz esse atingimento. O uso do controle interno como suporte à gestão universitária, com base em um sistema de informação e avaliação eficiente, será capaz de resguardar o patrimônio e os recursos públicos, por meio da detecção de fraudes, desvios e avaliação da gestão quanto ao cumprimento de metas e à execução de orçamentos, no tocante aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (QUEIROZ *et al.*, 2012).

Desse entendimento, surge a importância do estudo do controle interno no âmbito das universidades públicas, tendo em vista que é por meio desse controle que se pode garantir o uso dos recursos públicos em sua plenitude e proporcionar maior transparência dos atos praticados, logo, fica claro que a identificação das práticas de controles internos adotadas pelas universidades federais brasileiras é de interesse primordial da sociedade que é seu principal *stakeholder*.

Busca-se, pois, com o estudo, contribuir com a literatura sobre o tema, tendo em vista que as práticas de controle interno adotadas pelas universidades federais brasileiras levam em consideração o que preceitua a literatura. Além disso, o objetivo de proteção do patrimônio público e transparência dos atos praticados considerados pelo controle interno das universidades ratificam ainda mais a importância do estudo.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

As constantes mudanças ocorridas no cenário dos negócios em virtude não só da concorrência global e do desenvolvimento tecnológico, mas também de fatos econômicos ocorridos no mundo corporativo, trouxeram consigo novas necessidades quanto à utilização das informações contábeis, ela torna-se uma ferramenta vital na gestão estratégica das empresas. Em decorrência dessas mudanças, faz-se necessário a aplicação de ferramentas de controle e planejamento com o objetivo de dar subsídios para os *Stakeholders*.

No Brasil, a lei nº 13.303/2016 versa sobre a obrigatoriedade de implementar e supervisionar práticas cotidianas dos sistemas de gestão de riscos e de controle interno estabelecidos para a prevenção e contenção dos principais riscos a que está exposta a empresa pública ou a sociedade de economia mista, inclusive os riscos relacionados à integridade das informações contábeis e financeiras e os relacionados à ocorrência de corrupção e fraude (BRASIL, 2016).

Boas práticas de controle interno cooperam para redução dos riscos próprios do processo contábil, financeiro e operacional da administração (LOUREIRO *et al.*, 2014). Nesse sentido, o AICPA afirma que o controle interno envolve o plano de organização e todas as práticas e medidas, adotadas numa empresa com o objetivo de proteger seu ativo, verificar a exatidão dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas (MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2008). Assim como nas entidades privadas o controle interno no âmbito público busca proteger os ativos por meio da utilização de técnicas que promovam a proteção dos ativos.

Fica claro que os controles internos são compostos por um conjunto de métodos, atividades, planos e procedimentos inter-relacionados, visando à prevenção ou correção de erros ou fraudes, sendo auxiliares da gestão, buscando alcançar, de forma confiável e concreta, os objetivos e metas estabelecidos (PETER; MACHADO, 2003 *apud* MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2008).

Na administração pública, a necessidade e obrigatoriedade da adoção do controle interno administrativo é desempenhado pelo executivo e pelos órgãos de administração dos demais poderes relativos a sua própria atividade. Esse controle tem por objetivo manter nessas atividades a devida adequação aos preceitos legais, sempre respeitando as exigências dos serviços e as necessidades técnicas de sua realização, assumindo três aspectos para essa operacionalização: controle de legalidade, de conveniência e de eficiência (TINOCO; THOMÉ, 2005).

Um dos problemas enfrentados pelas entidades governamentais nas últimas décadas, segundo Vasconcelos *et al.* (2012), foi o agravamento da dívida pública. Tanto a sociedade como órgãos não governamentais desempenharam um papel importante por meio de pressões sobre as decisões dos gestores públicos para que fossem incorporadas às entidades estatais métodos de planejamento e principalmente de controle na aplicação de recursos públicos e de observação dos resultados de desempenho e da eficiência operacional que passassem a ser executados com mais frequência por esses gestores. “Assim, a redução da despesa e gestão dos recursos levou o Governo a tomar medidas expressas para controle da eficiência e produtividade das empresas estatais, bem como para a recuperação da saúde das finanças públicas” (VASCONCELOS *et al.*, 2012, p. 202).

Por meio das práticas de controle interno, a gestão pública poderá empreender esforços no sentido de criar estruturas humanas, normativas e procedimentais que sejam capazes de executar uma espécie de autocontrole. “A ideia de controle na Administração Pública consagra o fomento à burocratização da gestão pública no sentido de direcionar seus comportamentos ao crivo dos resultados almejados e especialmente das normas jurídicas existentes” (ALVES; MORAES JR., 2016, p. 58). Nesse contexto, fica evidente a necessidade da existência de controles internos em instituições públicas. Alves e Moraes Jr. (2016) reforçam o seu entendimento afirmando que:

Para consecução de seus propósitos de boa gestão pública, a Administração vincula-se a procedimentos de controle que permitam não apenas verificar o estado de suas práticas, mas também julgá-los e eventualmente emitir sugestões de providências a serem adotadas. No caso, seja de modo externo - como o que é exercido pelo Tribunal de Contas - ou de característica interna - com atuação entre sujeitos pertencentes à mesma estrutura de poder e administração -, a ideia de controle reforça-se de acordo com a relevância do estabelecimento de uma conjuntura que seja capaz de amparar a Administração Pública.

No Brasil, o controle interno é subestimado tanto pelos gestores que o veem como uma mera formalidade quanto pela sociedade que não reconhece sua importância, abrangência e utilidade (GALVÃO, 2016). O controle não deve se limitar apenas a questões relacionadas à mecânica de execução de registros financeiros ou patrimoniais da entidade, mas deve se estender também a questões gerenciais de acompanhamento de eficiência, desempenho e economicidade, questões estas que estão ligadas ao planejamento, execução e controle de programas e planos, para atendimento da sociedade, desenvolvidos pelo governo, bem como a conformidades legais (ALVES; MORAES JR., 2016).

O controle possui uma função específica que é a de estar presente em todos os níveis das organizações, acompanhando e atuando em todos os processos a fim de assegurar a execução dos processos pelas diferentes áreas da forma mais eficiente e eficaz possível. Diversas são as definições de controle e, em boa parte dessas definições, elas convergem invariavelmente para o entendimento de controle como sendo um processo destinado a assegurar que as ações dos agentes públicos estão sendo executadas alinhadas com o planejado, com vistas a atingir objetivos preestabelecidos (SILVA, 2002). Frumusachi (2017) interpreta o controle interno como sendo um meio e não um objetivo, um processo e não uma função e é por isso que deve ser encarado como um mecanismo dinâmico disponível para a administração, organizado com o objetivo de oferecer uma garantia de que os riscos a que a instituição está exposta são controlados, reduzidos e até extintos. O conceito de controle interno foi criado, desenvolvido e promovido com vistas à necessidade de um modelo estrutural e operacional para a constituição de um ambiente de controle interno próprio, que se mantenha atualizado.

As entidades públicas sofrem constantes transformações e enfrentam mudanças de caráter econômico, social e político. A cobrança constante da sociedade por transparência, ética e aplicação adequada dos recursos faz com que a administração pública empregue maior atenção na gestão do recurso público (CHIARELLI; CHEROBIM, 2009).

Faz-se necessário ultrapassar a barreira do controle interno apenas como órgão com foco apenas em confrontar e fiscalizar por meio de acompanhamento às atividades, metas e objetivos, comparando o planejado com o executado, a eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos e na consecução dos serviços destinados à sociedade. É necessário que estes controles internos sejam capazes de avaliar e responder a riscos intrínsecos. Para tanto, faz-se necessária a existência de uma central de sistema de controle interno, responsável pela implantação de rotinas e procedimentos para as práticas de controle interno que garantam a execução desses acompanhamentos, fiscalização e controles em todas as unidades do ente ao qual pertence.

Desse contexto, nasce o seguinte problema de pesquisa: **Quais as características do controle interno nas Universidades Federais Brasileiras?**

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 Geral

Investigar o controle interno nas **Universidades Federais Brasileiras**.

### 1.3.2 Específicos

- Caracterizar o perfil dos respondentes e das universidades;
- Investigar a existência de órgão de controle interno e suas características;
- Identificar os aspectos gerais dos controles internos, os controles internos contábeis e administrativos adotados nas Universidades;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes e as dimensões: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos.
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características das universidades e as dimensões: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre a estrutura organizacional relacionada aos controles internos das universidades e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONCEITO E OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

Nesta seção, serão apresentadas as perspectivas teóricas sobre o conceito e objetivos do controle interno. As perspectivas conceituais são norteadas considerando o controle como meio de salvaguardar o patrimônio com o objetivo de evitar erros e fraudes, conforme apontamentos teóricos apresentados pelos autores Wang e Hooper, (2017); Silva (2002); Vasconcelos *et al.* (2012); Lorenzoni e Vieira, (2013); Ayres *et al.* (2018); Sheriff, Gunasekaran e Nachiappan, (2012); Monteiro (2015), entre outros.

#### 2.1.1 Conceito de Controle Interno

Tradicionalmente, o controle interno tem sido descrito como um processo composto de práticas, técnicas e rotinas para auxiliar na proteção dos ativos e da integridade dos registros contábeis da organização, bem como fomentar eficientemente operações eficazes e em conformidade com regulamentos. O termo “controles” refere-se a qualquer aspecto dos componentes do controle interno. Logo, o controle interno é alicerçado por processos técnicos, como reconciliação de contas, comparação de metas orçadas com executadas, separação de funções incompatíveis, autorização apropriada de funções (WANG; HOOPER, 2017).

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (1949, *apud* MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2008) elenca que o controle interno compreende um plano de ação da organização e todos os métodos e medidas, adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Por sua vez, o Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA) registra que controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos (IIA, 1992, p.48, *apud* CHING *et al.* 2005). Wang e Hooper (2017) corroboram esse entendimento quando afirmam que o controle interno efetivo é mais do que apenas um processo, deve possuir uma gama mais ampla de aspectos fundamentais relacionados à maneira como uma organização opera.

Silva (2002), ao delinear essa temática, explana que o controle interno é um conjunto de ações e medidas por meio do qual uma organização controla suas atividades, com vistas à

salvaguarda do patrimônio, exatidão e fidedignidade das informações contábeis, e eficiência operacional, como meios para alcançar os objetivos globais da organização.

Já Vasconcelos *et al.* (2012, p. 205) ao observarem essa temática na esfera pública frisam que o controle “é um dos princípios básicos da administração pública”. Por meio dele é possível a concepção de novas técnicas e procedimentos administrativos, com vistas a proporcionar a implantação de um maior e mais eficiente sistema de controle da gestão pública.

Diante desses conceitos, pode-se afirmar que controle interno envolve todas os processos e rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o intuito de organizar a entidade de tal maneira que seus colaboradores compreendem, respeitam e façam cumprir as políticas traçadas pela administração, bem como os ativos tenham sua integridade protegida. E por fim, que as operações da organização sejam adequadamente registradas na contabilidade e fidedignamente pelas demonstrações financeiras (CHING *et al.*, 2005).

De acordo com a empresa *Deloitte Touch Tohmatsu* (2003, *apud* CHING *et al.* 2005, p. 56) uma forte estrutura de controle interno pode ajudar uma entidade a tomar melhores decisões operacionais e obter informações mais pontuais, conquistar ou (reconquistar) a confiança dos investidores, podendo também evitar evasão de recursos e aumentar o nível de cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. Assim, o controle garante a obtenção de vantagem competitiva por meio de suas operações dinâmicas.

Inversamente, as companhias que não dispõem de uma adequada estrutura de controle interno, estarão sujeitas a maior exposição à fraude e em consequência a um maior número de penalidades impostas pelos órgãos reguladores do mercado financeiro, bem como publicação desfavorável o que impactará negativamente sobre preço da ação e o aumento de queixas contra ações judiciais impetradas por acionistas (DELOITTE TOUCH TOHMATSU, 2003, *apud* CHING *et al.* 2005, p.56).

Calixto e Velásquez (2005) enfatizam o conceito de controle interno enquanto uma ferramenta de gestão. Para os autores o controle interno é composto pela junção da estrutura organizacional somado aos mecanismos de controle estabelecidos pela gestão, atribuído ainda normas internas que estabeleçam as responsabilidades das atividades, rotinas de trabalho, técnicas de revisão de ações, concordância e registro das operações. Neste sentido o planejamento da organização das ações precisa antever uma separação adequada das responsabilidades de cada função.

Nesse aspecto, o controle interno pode ser utilizado, como sugestão de metas e objetivos planejados pela instituição, esta importância se torna evidente quando fica

impossível idealizar uma entidade que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações planejadas (LORENZONI; VIEIRA, 2013). De forma complementar Castro (2010) expõe que o controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo aos dados contábeis segurança às informações deles decorrentes.

O uso do controle interno pela organização deve ser visto como uma ferramenta que apoie o desenvolvimento de suas ações, que suportem a administração para o atingimento das metas e objetivos sempre pautando suas atividades em obediência aos normativos. Ayres *et al.* (2018) defendem ainda que o referido controle tem por missão a adaptação ao tamanho da organização, sendo primordial ações que atendam em tempo hábil os anseios da entidade, e que, seus custos não sejam superiores aos benefícios.

Assim, os procedimentos que envolvem determinados ciclos operacionais da organização são inerentes ao controle interno. Esses ciclos podem envolver ativos, onde os controles objetivam garantir seus usos exclusivos na realização das atividades de interesse da entidade, dessa forma salvaguardando os bens da entidade (NASCIMENTO; REGINATO, 2010). Muitos desafios da gestão na busca de maneiras e soluções para gerir recursos e ao mesmo tempo oferecer serviços de qualidade à população, logo o administrador não tem como desassociar o controle interno de suas ações e o resultado disto é resguardar os recursos públicos contra os erros, as fraudes, os desperdícios e as irregularidades (MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2008).

Distorções materiais podem ser causadas por erros não intencionais, bem como pelo mau uso sistemático da descrição contábil. Erros não intencionais, por exemplo, aplicações inconsistentes de padrões contábeis ou coleta e processamento impreciso de informações financeiras e dados, introduzem ruídos nas demonstrações financeiras. Um exemplo disso é o acesso privilegiado que gerentes têm de informações superiores sobre a empresa inclusive perspectiva de desempenho, esse ruído nas divulgações financeiras contemporâneas contribui para a vantagem de informação assimétrica, portanto, impactando os lucros comerciais esperados (SHERIFF; GUNASEKARAN; NACHIAPPAN, 2012).

Monteiro (2015) afirma que o sistema de controle interno é de extrema relevância para o acompanhamento dos atos da administração da entidade, levando em consideração suas atribuições não só no campo de controle de responsabilidades, mas também com a sua preocupação em salvaguardar, examinar, acompanhar o desempenho através de controles

apropriados. É importante a não limitação do uso do controle interno apenas para evitar erros ou práticas fraudulentas.

No âmbito do controle público, o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará (TCM-CE, 2012, *apud* LOUREIRO *et al.*, 2014) delimita que os sistemas de controle interno passaram a ser uma ferramenta de prevenção de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes, bem como de obediência às normas, apoio ao processo decisório, salvaguarda dos ativos financeiros e físicos, maior aproveitamento com o menor dispêndio e satisfação do bem comum.

Contudo, há que se destacar que por não existir uma padronização organizacional dos sistemas de controle interno, essencialmente em função das diversas estruturas administrativas existentes no Estado, ocorrem diversos problemas relacionados ao assunto, como a atribuição do controle interno aos departamentos de contabilidade, ou aos departamentos de finanças, orçamentação, contabilidade e auditoria, ou, ainda, se atribui à auditoria interna todo o controle interno (OLIVEIRA, 2014).

De acordo com Tinoco e Thomé (2005, p. 04):

Constitui um dos princípios básicos da gestão pública, importante de tal maneira que a sua ausência ou as deficiências que apresenta tem consequências diretas e negativas nas demais funções como organização, planejamento e execução, decretando inegavelmente a frustração parcial ou total dos seus objetivos. Os resultados insatisfatórios ou desastrosos na administração pública ou privada tem como responsável falha do controle, de igual forma como o sucesso fundamenta-se na sua eficiência.

Corroborando esse entendimento, Ferrari (2009) afirma que o controle interno na administração pública poderá ser entendido como uma ferramenta de suporte a tomada de decisão do gestor público, tendo em vista que o controle poderá acompanhar os resultados dos seus atos e subsidiar informações para realização de correções caso seja necessário.

Conti e Carvalho (2011) afirmam que o controle na Administração Pública começa a ganhar outros ares, indo além do mero controle burocrático, promovendo-se um verdadeiro controle gerencial. Portanto, observa-se que o controle interno está no cerne da organização de qualquer entidade, essencialmente vinculado com a realização das metas e objetivos estratégicos da própria administração, justificando assim sua existência (OLIVEIRA, 2014).

Os sistemas de controle interno possuem aspectos gerais e eficientes para ajudar no funcionamento do controle da gestão, conforme apresentadas, de forma geral, no Quadro 1.

**Quadro 1** – Características de um sistema de controle interno

Característica do Sistema de Controle (ATTIE,	Característica de um eficiente sistema de Controle
---	--

2012)	(CREPALDE, 2013)
Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais.	Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções e correta divisão das responsabilidades funcionais.
Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre ativo, passivo, receitas, custos e despesas.	Observação de práticas salutareis no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização.
Observação de práticas salutareis no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização.	Sistema de autorização de procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre ativo, passivo, receitas, custos e despesas.
Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.	Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Fonte: Ayres et al. (2018)

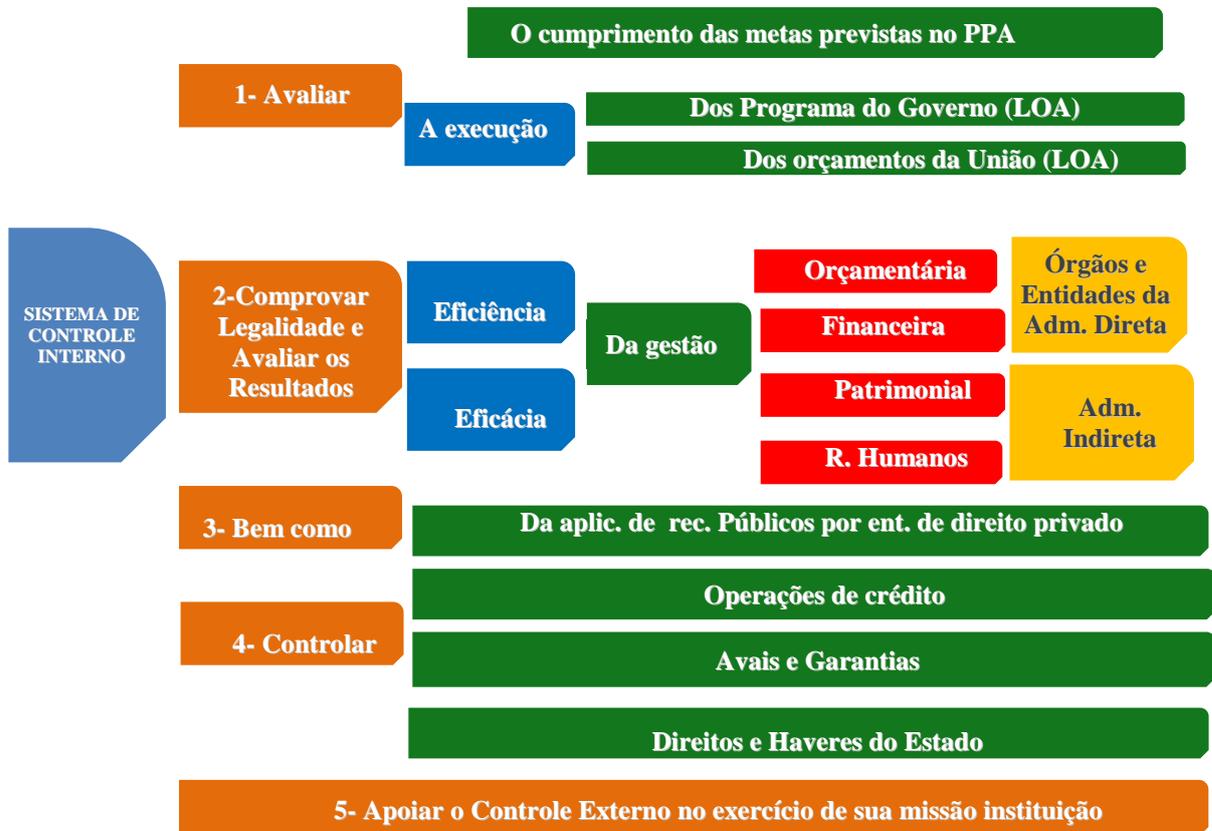
Um aspecto importante a destacar é que não há unanimidade quanto às funções do controle interno, mas as encontradas com maior frequência na literatura são a organização (administrativa, jurídica e técnica), os procedimentos e métodos, as informações relacionadas ao planejamento, orçamento, contabilidade, estatística e informatização; os recursos humanos e a autoavaliação do controle (OLIVEIRA, 2014).

A CF 1988 em seu art. 74 estabelece que o controle interno deve ter atuação integrada e sistemática, nos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com o objetivo 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.

Castro (2010) ilustra o sistema de controle interno de acordo com o Art. 74 da Constituição Federal, a Figura 1 apresenta de forma sistematizada esse artigo.

Figura 1 – Art. 74 CF (88)



Fonte: Castro (2010)

*O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1994 apud JORDÃO et al. 2012, p. 83), afirma que o modelo editado no ano de 1992 pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO) caracterizou o controle interno como um processo administrado pelo conselho de administração em colaboração com outros agentes, com o objetivo de promover razoável segurança em relação à confiabilidade das informações financeiras, obediência à legislação e eficiência e eficácia das operações. Tal modelo é estruturado em cinco componentes, a saber:*

- i) O ambiente de controle, que é a base do CI e se relaciona aos valores, formas de conduta, estrutura organizacional, ética, linhas de autoridade e responsabilidade, políticas de recursos humanos e cultura de controle da corporação;
- ii) A avaliação de riscos, que consiste na identificação e análise dos problemas/dificuldades mais relevantes a que a empresa está sujeita;
- iii) As atividades de controle, relativas aos procedimentos que buscam assegurar, em todos os níveis e atividades, que os objetivos almejados possam ser atingidos;
- iv) A informação e a comunicação, destinadas a divulgar as questões necessárias à condução e ao controle do negócio; e
- v) O monitoramento, que deve ser contínuo no curso das operações e atividades. (JORDÃO et al., 2012, p. 83).

No contexto do setor público, caso os gestores não implantem controles internos adequados no âmbito de sua entidade, poderá ocasionar problemas relacionados ao descumprimento de aspectos legais e da transparência de seus atos para divulgação à sociedade (SANTOS; MURARO, 2008).

Para Chiarelli e Cherobim (2009, p. 25), “O controle é uma das funções clássicas da administração de qualquer entidade, seja pública ou privada, sendo precedido pelas atividades administrativas de planejamento, organização e coordenação”. As autoras afirmam que na administração pública o controle assume uma importância e abrangência ainda maior, visto que essa é uma obrigação legal por meio da obrigatoriedade de prestação de contas a que todo ente governamental está submetido.

O controle constitui um dos princípios básicos de qualquer administração, e que a não observação da importância e cuidado dessa função, sua inexistência ou as deficiências que possam apresentar têm reflexos diretos e negativos no mesmo grau de importância que funções como organização, planejamento e comando, o que pode ser a sentença da frustração parcial ou total dos seus objetivos. Dessa forma entende-se que os resultados não alcançados na administração pública têm sempre como principal responsável controles ineficientes, da mesma forma como o sucesso assentasse basicamente na sua eficiência (OLIVEIRA, 2014).

O controle exerce o dever e poder de vigilância, orientação e correção exercidos sobre a entidade e tem como objetivo principal “a verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade da atividade pública, assegurando assim o atendimento dos interesses coletivos. O controle é também um instrumento de racionalização administrativa” (CHIARELLI; CHEROBIM, 2009, p. 25).

Neste contexto, Santos e Muraro (2008, p. 04) afirmam que a implementação, organização e a manutenção da eficácia do SCI, sistema de controle interno, são de inteira responsabilidade da alta administração e que se bem organizado, cumpre mantê-lo sob contínua avaliação e verificação, adaptando-os às novas situações e tecnologias existentes com o objetivo de evitar sua frustração. Logo, os fracassos encontrados em sua aplicação, em função de ineficiências ou a sua não colocação em prática acarretarão problemas e comprometerão totalmente sua finalidade.

Os autores supracitados ainda conjecturam o emprego dos controles internos como um mecanismo necessário para instrumentalização da unificação e do regramento das atividades rotineiras realizadas tanto pelos governantes quanto pelos subordinados, “ênfatizando a importância da implantação e correta estruturação dos controles para que a organização atinja

aos objetivos propostos nos planos de aplicação dos recursos públicos” (SANTOS, MURARO, 2008, p. 02).

Segundo Migliavacca (2002) e Attie (2007 *apud* SANTOS; MURARO, 2008, p. 03), a definição de controle interno caracteriza-se como a junção de todos os planos operacionais e organizacionais, sistemas, políticas, procedimentos e práticas, com a finalidade de alcançar a função básica de assegurar a disciplina e a conduta eficiente dos negócios e, especificamente:

- a) assegurar que os ativos das organizações sejam resguardados de perdas de qualquer tipo; b) assegurar a confiabilidade e a exatidão das informações contábeis e financeiras geradas dentro da empresa, assim como a integridade dos relatórios financeiros; c) promover a eficiência operacional em todos os departamentos da empresa; d) informar e encorajar a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização.

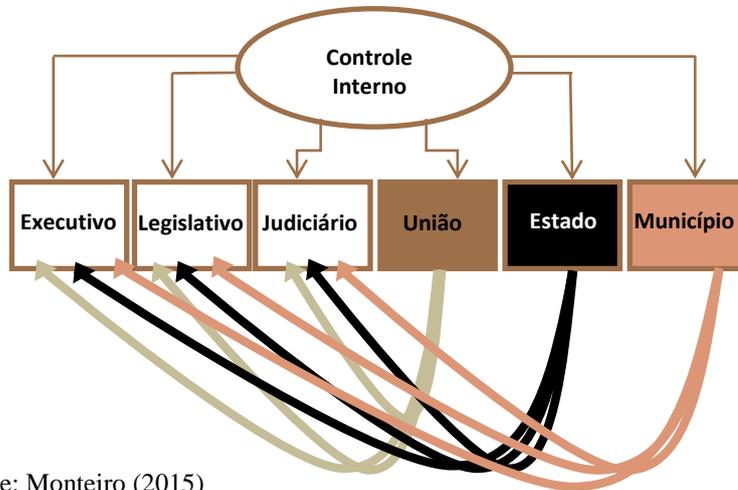
O controle interno é considerado uma ferramenta de gestão pública capaz de proporcionar por meio de sua estrutura informações gerenciais que facilitem a tomada de decisão, a fim de que as metas planejadas sejam cumpridas (SOARES; SCARPIN, 2013).

Observando essa contextualização sobre a definição de controle interno observa-se que os órgãos governamentais também oferecem métodos de controle interno que convergem para o mesmo objetivo das instituições privadas, incumbindo ao governo proporcionar sua implementação e monitoração de modo que atenda suas necessidades (SANTOS; MURARO, 2008).

Além do que foi exposto observa-se que, no âmbito público, a gestão do orçamento é vista também como uma ferramenta de controle por meio do qual é possível alcançar a transparência e o planejamento dos gastos e como resultado o alcance da avaliação do desempenho dos gestores, desse modo estabelecendo um processo de aprendizagem contínua, no intuito de corrigir desvios que venham a afetar o resultado anual das finanças (SANTOS; MURARO, 2008).

O art. 74 da CF de 1988 estabeleceu que os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) deverão manter de forma integrada o SCI com uma série de finalidades específicas atuando de forma harmônica e independente e que este deve contemplar também as três esferas (União, Estados e Municípios). A Figura 2 apresenta a abrangência do SCI no Setor Público do Brasil de forma que deve contemplar os três Poderes e as três Esferas.

**Figura 2 – Abrangência do SCI no Brasil ABNT**



Fonte: Monteiro (2015)

Destaca-se que o controle está diretamente relacionado com as demais funções do processo administrativo: planejamento, organização e direção. Apresenta-se como espelho de todas as demais funções administrativas, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados da ação organizacional (BORDIN; SARAIVA, 2005). Há uma amplitude dos controles internos no assessoramento dos resultados da gerência operacional das organizações públicas ou privadas. Por meio deles busca-se, cada vez mais, garantir o pleno funcionamento desse sistema.

Controlar deve ser entendido como toda energia dispensada pela administração com o objetivo de alcançar seus objetivos, por meio do planejamento o gestor é capaz de organizar e supervisionar a execução de várias atividades, e estas, quando bem executadas resultam no alcance das metas. Desse modo, o controle pode ser interpretado como sendo o resultado do planejamento, organização e supervisão (TINOCO; THOMÉ, 2005).

É necessário atentar para os reflexos que o controle interno exercerá na conduta do administrador, e que não é, essencialmente, apenas um conjunto de rotinas e procedimentos burocráticos que necessitem ser implementados exatamente como indicado nos livros e normas, é preciso observar a característica da entidade para que funcione de modo satisfatório. A condução do administrador determinará a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições favoráveis para a empresa, atendendo suas particularidades (BORDIN; SARAIVA, 2005).

O entendimento das mudanças ao longo do tempo ocorridas nos conceitos de controle internos é de suma importância, ele evoluiu de um simples procedimento de controle para uma estruturação adequada de controles internos. Essa estruturação de controle interno pode ser definida como “os processos executados para fornecer segurança razoável com relação ao cumprimento dos objetivos da instituição, quanto à eficiência e eficácia nas operações, integridade dos relatórios financeiros e aderência às leis e normas aplicáveis” (RITTA, 2010, p. 64).

As limitações inerentes ao controle interno caracterizam-se como o custo do controle interno não exceda os benefícios a serem obtidos; de que o foco dos controles internos tende a ser direcionado para transações rotineiras invés de para todas as transações; a possibilidade de erro humano em função de distração, erros de julgamento e instruções mal-entendidas; a não identificação das fraquezas dos controles internos que permitem contorna-los por meio de conluio de um membro da administração ou empregado com partes de fora (terceiros) ou de dentro da entidade; o não impedimento de abuso de poder por meio de pessoa responsável por exercer um controle interno, como exemplo um membro da administração que passe por cima de um controle interno; e por fim a possibilidade de que procedimentos se tornem obsoletos e inadequados devido a mudanças nas condições e de que o cumprimento desses procedimentos se deteriore (RITTA, 2010).

Fica claro que a administração por meio de suas políticas administrativas de promover ações que minimizem ações oportunistas por meio da ocorrência de fraudes ou erros, garantindo assim a confiabilidade e credibilidade das informações. Corroborando com esse entendimento Chiarelli e Cherobim (2009) afirmam que toda ação humana está exposta a erro e por isto é preciso prevenir para evitá-la. Por esta razão, faz-se necessária a verificação do cumprimento das metas estabelecidas e conseqüentemente do atendimento do objetivo da instituição.

Mesmo o controle interno se apresentando como um entrave para a prática de erros ou fraudes ele não é infalível, visto que a entidade está sempre exposta à má fé e a desídias humanas. Nesse sentido, os controles internos possuem a capacidade apenas de fornecer segurança razoável, em função de existir diversas limitações inerentes, como: “erros de julgamento; falhas; conluio; ausência de supervisão e impunidade” (OLIVEIRA, p. 206). A autora ainda defende que a falta de controles internos robustos proporcionará o crescimento e surgimento de erros e fraudes operacionais, e que associado a isso poderá existir a efetivação de desvios de conduta da direção da Entidade. Logo, deve-se entender que os erros são apenas

irregularidades involuntárias ocorridas nos procedimentos ou demonstrativos contábeis. Já as fraudes são irregularidades intencionais.

A definição de procedimentos de controle interno considera as especificidades de cada organização, como a estrutura organizacional, complexidade das operações e natureza do negócio. Além dessas, há algumas consideradas essenciais, dentre os quais cabe estudar:

O monitoramento de forma regular, revisões e atualizações periódicas, promoção de *feedback*, atribuições e responsabilidades definidas no organograma institucional, controle periódico dos saldos físicos e financeiros e o confronto desses saldos com o inventário físico, registro imediato das aquisições no controle de estoque, restrição do acesso ao estoque e formulários autorizados. (VIEIRA *et al.*, 2007, p. 44).

Um controle interno adequado é normalmente baseado na capacidade dos gerentes de delegar responsabilidades com uma garantia razoável de que o que eles esperam que aconteça realmente acontecerá. O entendimento moderno do controle interno nos negócios é orientado pelo sistema. Na prática, é responsabilidade de todos os funcionários desde a administração, que projetam, implementam e mantêm controles, até a equipe, que executa várias atividades de controle, incluindo relatórios contábeis, financeiros e outros. No entanto, os gerentes desempenham um papel de liderança. Eles devem desenvolver controles internos para cada atividade na organização, da qual são responsáveis. Assim, o controle interno aparece como um processo, integrado a todos os outros processos, e é estabelecido, mantido e monitorado por pessoas em todos os níveis de qualquer entidade (BILGI; MIHAYLOVA; PAPAZOV, 2017).

### **2.1.2 Tipos de Controle Interno**

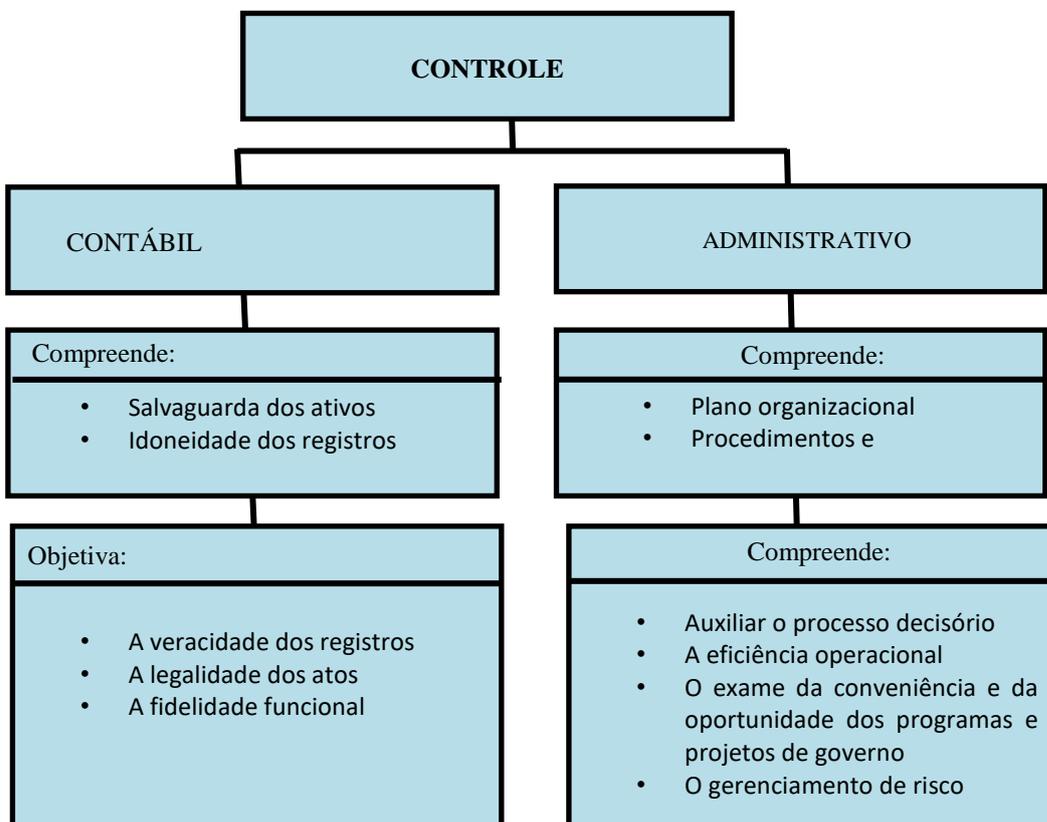
Os controles podem atuar em tempos e formas diferentes, mas sempre com vistas ao alcance de resultados comuns, para garantir a conformidade da tarefa com as regras e procedimentos estabelecidos pela entidade.

Eles são divididos em três tipos de aplicações: o primeiro é o controle prévio que antecede a conclusão da ação, seu foco primordial é dar segurança ao agente que pratica a ação ou que é de sua responsabilidade, a técnica que pode ser utilizada nesse caso é a contabilidade; o segundo tempo é o concomitante é o que acompanha a atividade no momento em que está sendo realizada para conferir sua regularidade, é o controle que ocorre paralelo à atividade, seu objetivo final é garantir a conclusão da ação. A técnica que pode ser utilizada é

a fiscalização; o terceiro é o subsequente que como o próprio nome já diz é posterior à execução da ação, seu objetivo é corretivo no caso de detecção de problemas na execução. Seu foco final é a verificação da eficiência e eficácia das ações da gestão, certificando-se da veracidade dos números e documentos que serviram de lastro para ação em comparação com as normas. A técnica utilizada é a auditoria (CASTRO, 2010).

Conforme apresentado, a literatura dispõe de diversas classificações para o controle interno. Silva (2004) e Queiroz *et al.* (2008) classificaram o controle interno em administrativo e contábil. A figura 3 apresentará a classificação do controle interno de acordo com os autores:

**Figura 3 – Classificação do Controle Interno ABNT**



Fonte: Queiroz et al. (2008)

O controle interno pode ser dividido em controles administrativos e controles contábeis. Referente aos controles administrativos há o entendimento de que eles abrangem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Compreendem controles que objetivam verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos.

Relacionado aos controles contábeis abarcam o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência, a fidedignidade e a veracidade dos registros contábeis. Envolvem também controles que dão sustentação aos números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados (AICPA, 1958 *apud* CASTRO, 2010).

A divisão do controle interno em controles administrativos e contábeis realçou o foco principal de cada um, os administrativos sustentam as operações ou servem como controles das ações de pessoas e controles físicos, já o contábil objetiva dar fidedignidade às informações registradas e divulgadas (CASTRO, 2010).

Corroborando com os entendimentos anteriores Crepaldi (2007) defende a divisão do controle interno também em dois grupos: o primeiro refere-se ao contábil que envolve desde o plano de organização até os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que os compõem. Esses controles contábeis envolvem ainda todos os sistemas, métodos e procedimentos, empregados dentro dos diversos setores, com o propósito de salvaguardar o patrimônio da empresa como: bens, direitos e obrigações, além da verificação de todos os registros contábeis da empresa, a fim de avaliar se os mesmos se encontram devidamente corretos. Podem ser citados como controle contábil sistemas de controle de autorização por responsabilidade, segregação de tarefas, custódia de bens patrimoniais, o objetivo desses controles é o de reduzir os riscos de fraudes e erros.

Já o segundo grupo é composto pelos controles administrativos que envolvem um plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proporcionar eficiência, eficácia e efetividade às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa, bem como seus registros financeiros. Como controle administrativo está a busca pela obediência de normas e diretrizes internas, atuação de profissionais capacitados, supervisão de responsáveis.

Nesse contexto apreende-se que o controle interno é parte integrante das atividades normais da administração pública, e tem por objetivo acompanhar a execução dos atos advertindo, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, como também os controles administrativos de toda a entidade (OLIVEIRA, 2014).

Os aspectos que a instituição deve observar para operar o controle administrativo e contábil de forma adequada e suficiente na busca do atendimento do objetivo social dos órgãos públicos que é o de prover a sociedade com serviços de qualidade são a legalidade, conveniência e eficiência (TINOCO; THOMÉ, 2005).

Convergente a essa perspectiva de divisão do controle interno em administrativo e contábil, Silva (2002) defende que os controles contábeis estão relacionados com as atividades de preservação do patrimônio e à fidedignidade das informações contábeis, entre elas estão os “controles físicos sobre bens, estabelecimento de níveis de autoridade e responsabilidade, segregação de funções, rotação de funcionários e elaboração de relatórios periódicos”. E relacionado aos controles administrativos o autor defende que os controles envolvem todos os métodos e procedimentos que tem por objetivo “à adesão às políticas estratégicas e à eficiência operacional da organização. São instrumentos de controle administrativo o planejamento estratégico, as metas de produção, os sistemas de custos e o controle de qualidade, entre outros” (SILVA, 2002, p. 04).

A NBT T 16.8 antes de ser revogada pela NBC TSP 11 tratava das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público especificamente, nesse caso, sobre controle interno, trazia em seu texto a classificação da estrutura de controle interno nas seguintes categorias, que eram: (a) operacional relacionada às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; (b) a contábil relacionada à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e a (c) normativo relacionado à observância da regulamentação pertinente. Nota-se que não há uma unanimidade entre a literatura e as normas brasileiras visto que há diferentes formas de classificação.

### **2.1.3 Objetivos do controle interno**

Percebe-se que estão inseridos no contexto de objetivos macros, tais como prevenir erros e fraudes que fazem parte de objetivos como proteção de ativos (fraudes) e potencializar a eficiência operacional (erros), e ambos, tanto fraude como erro, estão vinculados aos objetivos de comprovar a veracidade das informações contábeis, financeiras e operacionais (MONTEIRO, 2015). Adicionalmente, Vasconcelos *et al.* (2012, p. 205) afirmam que “o objetivo do controle é a avaliação e a correção da operação da organização dentro da estrutura de padrões externos e internos”.

O controle interno possui como objetivo primordial, a segurança do patrimônio, também gera eficiência na execução do objetivo social, o que se manifesta como resultado, apresentando-se como ferramentas de apoio à contabilidade. Por meio de um sistema de controle interno sólido, procura-se evitar desvios, perdas e desperdícios o que garante segurança razoavelmente no cumprimento de normas administrativas e legais e traz a oportunidade de identificação de erros, fraudes e identificação de seus respectivos

responsáveis. A partir dessa concepção é possível perceber que “o controle interno há de ser entendido como parte integrante da estrutura da Administração Pública, com o objetivo de auxiliar a gestão pública em relação ao cumprimento das metas e plano de governo” (OLIVEIRA, 2014, p. 204).

Monteiro (2015, p. 168) apresenta de forma sistematizada no Quadro 2 a estrutura do controle interno de acordo com seus principais elementos e componentes, que são: ambiente de controle, mapeamento de risco, avaliação de risco, procedimento de controle, informação e comunicação e monitoramento:

**Quadro 2** – Estrutura e componentes do SCI

Componente	Definição
Ambiente de controle	Deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.
Mapeamento de risco	É a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.
Avaliação de risco	Corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo: (a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência; (b) a forma como serão gerenciados; (c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e (d) a resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.
Procedimento de controle	São medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em : (a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato,, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil; (b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou a <i>posteriori</i> , de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.
Informação e comunicação	Deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.
Monitoramento	Compreende o acompanhamento dos pressupostos de controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

Fonte: Monteiro, 2015 com base em CRC 2008.

O controle interno tem por finalidade garantir o cumprimento de metas, proteger as ações e evitar a ocorrência de improbidade e irregularidades, para o alcance desses objetivos faz uso de princípios, técnicas e instrumentos próprios, que são caracterizados pela observação das normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos internos; a busca em assegurar, nas informações orçamentárias, contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade; ações constantes que busquem evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes para entidade; gerar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo ou operacional, e o confronto das metas e os resultados atingidos; salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização; permitir e alavancar a

implementação de ações, programas, projetos, atividades, sistemas, e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos da entidade; e garantir e incentivar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade pelos colaboradores (CASTRO, 2010).

O controle interno possui objetivos que estão alinhados com as metas estratégicas da entidade, os objetivos principais são o de dotar a empresa de uma base informativa confiável e tempestiva levando ao comportamento focado em resultados que garantam a salvaguardar o potencial de riqueza e garantir, subsidiariamente, observância de regulação aplicável à entidade (PEREIRA, 2004).

O gestor munido de um bom controle interno possui maior probabilidade de acertar continuamente o processo decisório e atingir a eficácia almejada da empresa: seja sobre lucro ou sobrevivência empresarial com agregação de valor ao negócio (PEREIRA, 2004, p. 41). O controle interno deve fornecer segurança para organização executar seus trabalhos por meio de sua estrutura, eles também serão avaliados quanto a sua aplicação para determinar a extensão dos seus testes e de seus procedimentos (TINOCO; THOMÉ, 2005).

Os métodos e procedimentos de controle são desenvolvidos conforme a necessidade de cada órgão estatal, mas para o atendimento pleno de seus objetivos devem atender critérios básicos. O controle certo, no lugar certo e no tempo certo, como o controle exercido junto ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; observar o equilíbrio dos custos, sem exceder os benefícios dele provenientes; o controle como instrumento de apoio que auxilie o gestor, para a tomada de decisão; e controle com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediados financeira, administrativa e politicamente. Logo, entende-se que para o sucesso da execução do controle interno seu objetivo macro deve ser observado que é simultaneamente funcionar como ferramenta de proteção e defesa do interesse público e ao mesmo tempo ser auxílio e suporte para o administrador público (CASTRO, 2010).

A literatura apresenta diversos objetivos para o controle interno na administração pública e em sua grande parte há a caracterização de proteção do interesse público, proteção do bem público e suporte à gestão. O controle interno penetra em toda a organização para detectar possíveis falhas, desvios ou deficiências, objetivando através de suas informações conduzir a administração a efetuar mudanças no curso da ação e possíveis modificações de políticas administrativas caso seja necessário. Complementa ainda afirmando que ao controle interno compete prestar informações de maneira permanente à administração superior sobre todas as áreas relacionadas com controle seja contábil, administrativo, operacional ou

jurídico, bem como colocar como prioridade os interesses da organização contra ilegalidades, erros ou outras irregularidades garantindo a consecução de metas pretendidas e recomendando quando necessário ajuste com vistas à eficiência operacional (OLIVEIRA, 2014).

É plausível que o objetivo do controle interno esteja ancorado em suportar o potencial de êxito decisório, gerando maior benefício econômico e social. “Nota-se que não foram explicitados somente objetivos financeiros, uma vez que se verificam nas organizações interesses diversos e que ultrapassam a barreira do retorno financeiro, econômico, social e ambiental” (PEREIRA, 2004, p. 35). Souza *et al.* (2007, p. 31) corroboram com essa visão quando afirmam que “o controle interno faz parte dos planos das organizações integrando a administração, configurando-se como o ponto central do plano organizacional de qualquer entidade organizada, com o compromisso principal de auxiliar a administração diante de seus objetivos”.

O controle é uma ferramenta usada para dar suporte na atuação dos órgãos do poder público, objetivando resguardar o patrimônio dos cidadãos. Sua estrutura objetiva é composta pelo planejamento e a previsão dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica dessa atuação, bem como a divulgação para a comunidade do desempenho dos atos de gestão, relacionados às fontes de recursos e sua aplicação demandados pelos cidadãos (TINOCO; THOMÉ, 2005).

É possível a integração entre o cidadão comum e a entidade na busca pelo aumento da qualidade na administração dos recursos públicos, com vistas à compreensão de que o controle não possui apenas caráter punitivo, mas, que também está revestido por atributos de prevenção, coordenação e orientação, dessa forma propiciando uma prestação de serviços públicos de alta qualidade para o seu maior interessado, o próprio cidadão (ALENCAR; FONSECA, 2014).

Observa-se que os papéis exercidos pelo controle interno são diversos, e que de acordo com a literatura seu foco principal é o de disponibilizar informação para a administração. Entende-se que a informação segura e tempestiva contemplará diversas necessidades empresariais e de difícil separação dos atos gerenciais, como: recolher tributos, tributos, promover evidenciação contábil, salvaguardar os ativos, dessa forma é possível identificar vários objetivos do controle interno destacando-se a informativa dando suporte ao processo decisório (PEREIRA, 2004).

Tinoco e Thomé (2005, p.2) entendem que “o controle interno objetiva a aderência às leis e regulamentações da administração superior. Por fim, busca o desenvolvimento e

manutenção de dados financeiros e gerenciais confiáveis, revelando esses dados em momento oportuno”.

Para o atingimento do seu objetivo o controle interno é dividido em três fases quanto ao momento em que ocorrem, afirmam que pode ser: “a) prévio, exercido antes da realização do ato; b) concomitante, exercido durante a realização do ato; e c) subsequente, quando é realizado após a consumação do ato. Há, ainda, com relação ao objeto controlado: sobre atos ou sobre atividades” (CONTI; CARVALHO, 2011, p. 204).

A importância e necessidade do controle interno afirmando que ele é preciso para manter avaliação, medindo e controlando as atividades do órgão da Administração Pública, de forma independente, por meio da prestação de assessoria à alta administração. Destaca ainda que possui a finalidade de verificar a eficiência, efetividade, eficácia, legalidade e legitimidade de todas as atividades administrativas e financeiras das ações exercidas pelos diversos componentes do órgão em questão, fazendo o monitoramento das ações que foram previstas pelo gestor, subsidiando ações de conformidade, ajustes e aperfeiçoamentos com o objetivo de cumprir o planejado, desse modo servindo de apoio a gestão por meio de informações úteis e necessárias para a tomada de decisões (CONTI; CARVALHO, 2011, p. 204).

O controle interno possui diversas finalidades que justificam sua existência, para Castro (2010) cinco possuem um destaque especial. A primeira delas refere-se a segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada, a cautela é a chave para que os atos cometidos estejam de acordo com a legislação e que quando sujeitos a julgamentos externos estejam suportados por controles internos prévios e seguros. As informações suportadas pelos controles referem-se tanto ao ato em si como ao resultado proveniente dele, por esta razão para o administrador que responde pelo que decide é que o controle interno prévio trará segurança.

A segunda finalidade versa sobre a promoção a eficiência operacional da entidade por meio de estímulos, consiste basicamente em subsidiar os mecanismos necessários para a execução das tarefas com vistas a alcançar o desempenho estabelecido nos planos e metas da instituição. Para essa consecução é necessário o estabelecimento de padrões e métodos para que as pessoas envolvidas consigam por meio da integração de forma racional, harmônica alcançar o objetivo global.

A terceira envolve os indivíduos por meio do estímulo a obediência e o respeito às políticas traçadas, essa é uma questão muito mais psicológica do que de fato objetiva, é uma forma de convencimento dos agentes de aceitarem as diretrizes fixadas, com vistas a garantir

que os propósitos globais da instituição serão alcançados. Deve existir o envolvimento tanto na seara individual quanto nos setores, o funcionamento harmônico para que todos os objetivos convirjam para o mesmo fim.

A quarta finalidade a de proteção dos ativos possui na literatura três possíveis interpretações: a primeira refere-se exclusivamente a proteção do ativo de qualquer exposição indesejável, essa é considerada a mais abrangente; a segunda compreende a proteção do ativo de ações dotadas de erros involuntários, não intencionais; e a terceira versa sobre a proteção do ativo contra irregularidades intencionais e essa é a interpretação mais restrita, que se refere exclusivamente a fraudes.

A quinta finalidade depreende-se da inibição a corrupção, essa é uma preocupação constante no setor público, a criação de controles que possam inibir ações de desvio ou mesmo a apuração mais rápida e eficiente de desvios. Um ponto negativo dessa finalidade está no excesso, porque essa situação pode desviar o verdadeiro sentido de existir do controle interno, o risco reside em ficar correndo atrás do erro ao invés de trabalhar na busca pelo certo, preocupar-se apenas com a má gestão quando o verdadeiro foco deve ser a excelência da administração.

Para que o controle interno seja eficiente a busca de melhoria do plano de organização da entidade é essencial, para que assim seja possível manter seus ativos salvaguardados e que seja viável o suporte à gestão na tomada de decisão. Observa-se que a integração entre os envolvidos nas atividades da entidade é de suma importância o sistema de controle interno funcione de forma eficiente e que suas práticas e procedimentos atendam os padrões e normativos institucionais (AYRES *et al.* 2018).

O quadro 3 apresenta a vinculação de objetivos entre setor público e privado relacionados ao controle interno.

**Quadro 3 - Vinculação de objetivos do SCI entre o setor público e o privado**

<b>Objetivos no setor privado</b> <b>Autores Referência</b>	<b>Objetivos no setor público</b>			
	<b>CF 88</b>	<b>LRF</b>	<b>NBC T 16.8</b>	<b>INTOSAI</b>
Proteção de ativos (salvaguardar os patrimônios): Mattos e Mariano (2009); Pereira (2009); Silva, Perez Júnior e oliveira (2002)	CF 2	LRF 6	NBC1 NBC6	INS4
Obtenção de informações apropriadas (confiáveis e tempestivas); Mattos e Mariano (2009). Pereira (2009); Silva, Perez Júnior e Oliveira (2002).	X	X	NBC3	X
Apoiar a eficiência operacional (localização de erros e desperdícios): Mattos e Mariano (2009); Silva, Perez Júnior e Oliveira (2002).	CF2	X	NBC5	INS1
Potencialização do êxito do processo decisório: Pereira (2009).	X	X	NBC3	X
Induzir o comportamento focado no resultado:	CF1	X	NBC5	INS1

Pereira (2009).				
Garantir o respeito a normas e regulamentos da entidade (comportamento ético): Pereira (2009); Silva, Perez Júnior e Oliveira (2002).	X	LRF3 LRF4 LRF5	NBC4	INS3
Comprovar a veracidade de informações contábeis e financeiras e operacionais: Silva, Perez Júnior e Oliveira (2002).	CF2	X	NBC2	X

Fonte: Monteiro, (2015).

Conforme apresentado pelo autor no Quadro 4 foram selecionados dos trabalhos de Silva, Perez Junior e Oliveira (2002); Mattos e Mariano (2009) e Pereira (2009). Estão detalhados como sendo os objetivos macro do controle interno, como, prevenir erros e fraudes que fazem parte de objetivos como proteção de ativos (fraudes) e potencializar a eficiência, eficácia e efetividade operacional com a redução dos erros, visto que, tanto a fraude quanto o erro, estão vinculados ao objetivo de comprovar a veracidade das informações contábeis, financeiras e operacionais.

A NBC T 16.8 antes de ser revogada pela NBC TSP 11, trazia em seu texto uma aproximação maior entre a visão privada e a pública em seus objetivos, o que apresenta uma verticalização maior com a finalidade contábil do SCI, sempre com vistas a suportar a contabilidade. Dessa forma conforme a NBC T 16.8 o controle interno sob o enfoque contábil compreendia o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes do patrimônio, bem como verificar a conformidade do registro contábil em relação ao ato correspondente propiciando a obtenção de informação oportuna e adequada, com vistas a estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas contribuindo para a promoção da eficiência operacional da entidade e auxiliando na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, como, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Monteiro (2015, p. 167) elaborou em seu estudo uma lista contendo onze objetivos do controle interno no setor público, que são:

- (1) Proteção de ativos;
- (2) Obtenção de informações apropriadas;
- (3) Apoio à eficiência operacional;
- (4) Potencialização do êxito do processo decisório;
- (5) Indução do comportamento focado no resultado;
- (6) Garantia do respeito a normas e regulamentos da entidade (comportamento ético);
- (7) Comprovação da veracidade de informações contábeis e financeiras e operacionais;
- (8) Exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos;
- (9) Apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional;
- (10) Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme a LRF; e
- (11) Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas.

### 2.1.4 Controle Interno Na Perspectiva Do Coso

O *Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO)* é uma entidade sem fins lucrativos, que tem seu objetivo pautado na melhoria dos relatórios financeiros por meio de três alicerces, que são: a ética, a efetividade dos controles internos e a governança corporativa. É patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos (*American Institute of Certified Public Accounts, American Accounting Association, Financial Executives International, The Institute of Internal Auditors e Institute of Management Accountants*), (FARIAS; DE LUCA; MACHADO, 2009).

Em 1992, o COSO lançou seu Controle Interno - Estrutura Integrada (a estrutura original). O quadro original ganhou ampla aceitação e é amplamente utilizado em todo o mundo e tem como base a eficácia e eficiência das operações; a confiabilidade dos relatórios financeiros a conformidade com as leis e normas aplicáveis (COSO, 1992). É reconhecido como uma estrutura líder para projetar, implementar e conduzir o controle interno e avaliar a eficácia do controle interno. No entanto o COSO revisou a sua estrutura original em 2013 (estrutura de 2013). O quadro de 2013 incorpora 17 princípios. Esses 17 princípios estão associados aos cinco componentes de controle interno, que são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, e fornecem clareza para o usuário na concepção e implementação de sistemas de controle interno e para a compreensão dos requisitos de controle interno eficaz. A Figura 4 apresenta o modelo COSO em três dimensões.

**Figura 4** – Modelo COSO em três dimensões



Fonte: Santos, Souza e Hillen, (2013).

O COSO deixa claro que, para que um sistema de controle interno seja eficaz, cada um dos 17 princípios deve estar presente, funcionando e operando em conjunto de maneira integrada (COSO, 2013). O quadro de 2013 incorpora 17 princípios. Esses 17 princípios estão associados aos cinco componentes de controle interno, que são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, e fornecem clareza para o usuário na concepção e implementação de sistemas de controle interno e para a compreensão dos requisitos de controle interno eficaz. O COSO deixa claro que, para que um sistema de controle interno seja eficaz, cada um dos 17 princípios devem estar presentes, funcionando e operando em conjunto de maneira integrada (COSO, 2013).

Os cinco princípios de gerenciamento de risco de fraude oferecem total suporte e são totalmente consistentes e paralelos aos 17 princípios de controle interno do *framework* do COSO. A correlação entre os princípios de gerenciamento de risco de fraude e os componentes de controle interno do *framework* COSO são apresentados no Quadro 4 a seguir:

**Quadro 4** - Relação entre os cinco componentes do *framework* do COSO de 2013 e os 17 princípios de controle interno e os cinco princípios de gerenciamento do risco de fraude

Componentes e Princípios do <i>framework</i> COSO		
Componentes do <i>Framework</i> COSO	Componentes e Princípios do <i>Framework</i> COSO	Princípios de Gerenciamento de Risco de Fraude

Ambiente de controle	1. A organização demonstra um compromisso com a integridade e valores éticos.	1. A organização estabelece e comunica um Programa de Gerenciamento de Risco de Fraude que demonstra as expectativas do conselho de administração e sênior gestão e seu compromisso com a alta integridade e valores éticos relacionados ao gerenciamento de risco de fraude.
	2. O conselho de administração demonstra independência da administração e exerce supervisão do desenvolvimento e desempenho do controle interno.	
	3. A administração estabelece, com supervisão do conselho, estruturas, linhas de relatórios e autoridades e responsabilidades apropriadas na busca de objetivos.	
	4. A organização demonstra um compromisso de atrair, desenvolver e reter indivíduos competentes em alinhamento com os objetivos.	
	5. A organização responsabiliza os indivíduos por suas responsabilidades de controle interno na busca de objetivos.	
Avaliação de Risco	6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente para permitir a identificação e avaliação dos riscos relacionados aos objetivos.	2. A organização realiza fraudes abrangentes avaliações de risco para identificar esquemas específicos de fraude riscos, avaliar sua probabilidade e significância, avaliar as atividades existentes de controle de fraudes, e implementar ações para mitigar os riscos residuais de fraude.
	7. A organização identifica os riscos para a realização de seus objetivos em toda a entidade e analisa os riscos como base para determinar como os riscos devem ser gerenciados.	
	8. A organização considera o potencial de fraude na avaliação de riscos para o alcance dos objetivos.	
	9. A organização identifica e avalia mudanças que poderiam impactar significativamente o sistema de controle interno.	
Atividades de Controle	10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a mitigação de riscos para atingir os objetivos em níveis aceitáveis.	3. A organização seleciona, desenvolve e implanta atividades de controle de fraudes preventivas e de detetive mitigar o risco de ocorrência de eventos de fraude ou não sendo detectado em tempo hábil.
	11. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle geral sobre tecnologia para apoiar o alcance dos objetivos.	
	12. A organização implanta atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e procedimentos que colocam as políticas em ação.	
Informação Comunicação	13. A organização obtém ou gera e usa informações de qualidade relevantes para apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno.	4. A organização estabelece uma comunicação processo para obter informações sobre possíveis fraudes e implanta uma abordagem coordenada para investigação e ação corretiva para tratar
	14. A organização comunica internamente informações, incluindo objetivos e responsabilidades pelo controle interno, necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno.	

	15. A organização se comunica com partes externas em relação a assuntos que afetam o funcionamento de outros componentes do controle interno.	apropriadamente a fraude e em tempo hábil.
Acompanhamento de Atividades	16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e / ou separadas para verificar se os componentes do controle interno estão presentes e funcionando.	5. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas para verificar se cada dos cinco princípios da gestão do risco de fraude é presente e funcionando e comunica Fraude Deficiências do Programa de Gestão de Risco em tempo hábil às partes responsáveis pela tomada de medidas corretivas ação, incluindo a alta administração e o conselho de diretores.
	17. A organização avalia e comunica as deficiências do controle interno de maneira oportuna às partes responsáveis pela tomada de ações corretivas, incluindo a alta administração e a diretoria, conforme apropriado.	

Fonte: COSO - Gerenciamento de riscos corporativos - Estrutura integrada, (2013).

Como mostra a exposição acima, todos os princípios do *framework* COSO 2013 e de gerenciamento de risco de fraude se correlacionam e se apoiam mutuamente.

## 2.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

### 2.2.1 Evolução Histórica do Controle Interno no Brasil

Em 1914, o controle interno teve sua origem demarcada em função do então Ministro da Fazenda que na época não teve operações de crédito aprovadas junto a banqueiros ingleses em função da incapacidade de apresentar informações que subsidiassem a capacidade de garantir a operação pretendida. A repercussão ocorrida sobre esse fato trouxe à tona a importância desse controle. O fato era que o governo não possuía uma contabilidade organizada que pudesse dar informações financeiras, econômicas e patrimoniais consistentes, visto que na época, a contabilidade do governo era baseada em escrituração do livro caixa. Assim, a partir desse ocorrido o governo decidiu implantar técnicas contábeis como padronização de registros, controle dos atos em todos os níveis da entidade, criação de legislações específicas que possibilitassem esses controles (CASTRO, 2010).

Em função do ocorrido anteriormente, em 1921, foi criada pelo decreto n 15.210, de 28 de dezembro de 1921, a Contadoria Central da República, uma repartição da Diretoria do Tesouro Nacional denominada Diretoria Central da Contabilidade pública e fiscalização do

Tribunal de Contas. Sua função determinada no Art. 13. A contabilidade geral da União, compreendendo todos os atos relativos à gestão do patrimônio nacionais, a inspeção e registro da receita e despesa federais. Em 1940 por meio do decreto n° 1990 ficou denominada contadoria geral da república (BRASIL, 1921; 1940).

Um ano após a criação sua criação da Diretoria Central de Contabilidade Pública por meio do decreto n° 4.536, de 28 de janeiro de 1922 atribuiu a essa diretoria em seu Art. 2° a obrigação de organizar, orientar e fiscalizar todos os serviços de escrituração das repartições federais, expedindo as necessárias instruções, exigindo todos os elementos de informação e exercendo inspeção por funcionários designados para esse fim. Foi também no referido ano que ocorreu a aprovação do regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública por meio do decreto n 15.783, de 8 de novembro de 1922. Esse regulamento tratava-se de um instrumento de grande valia e representava um marco para os profissionais da área (BRASIL, 1922).

Após duas décadas em 1946 a constituição atribui o controle prévio dos atos administrativos ao Tribunal de contas. Com essa ação veio uma série de medidas com objetivo de alargar o controle sobre atos da administração pública. No Art. 77, parágrafo I consta que compete ao Tribunal de Contas acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento; parágrafo II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas; e parágrafo III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões. E em seu Inciso 1° afirma que os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional, (CF, 1946).

Passados quase vinte anos, em 1964, é devolvido ao poder executivo o controle interno administrativo por meio da implantação do regime autoritário, haveria uma mudança de pensamento quanto a perspectiva do controle, “saindo do controle negativo, da cultura de "caça corrupto", para atuar como função da administração, o chamado controle positivo, voltado para auxiliar o dirigente público na obtenção dos resultados planejados” (CASTRO, 2010, p. 324). O autor ainda afirma que essa mudança de foco tinha por objetivo trazer o controle interno sua função original que, conforme o entendimento de autores como Fayol, Taylor, Peter, Drukere e outros, tem por essência subsidiar informações que tragam garantia da segurança aos atos praticados por gestores, por meio não só do controle contábil, mas também pelo controle administrativo. Ainda nesse ano é promulgada a lei n° 4320 que é

considerada a lei da contabilidade pública e em seu Art. 1º ela estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto na constituição federal.

Em 1967 com a promulgação da nova Carta Magna existiram alterações organizacionais e de foco do controle interno que definiram o controle interno como apoio ao externo e transferiu definitivamente para o poder executivo o controle prévio dos atos de gestão dos contratos. A Constituição Federal em seu Art. 71 atribuiu a fiscalização financeira e orçamentária da União ao Congresso Nacional por meio de controle externo, e dos sistemas de controle interno do poder executivo, instituídos por lei. Ainda em 67 foi realizada uma reforma administrativa, com o decreto-lei n º 200/67, em seu Art. Art. 13 o controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria (BRASIL, 1971).

Segundo Castro (2010), em 1969 houve a separação da programação financeira do controle interno, um ano e meio depois de iniciadas as reformulações estruturais do governo federal foram definidos instrumentos de regulamento e os regimentos que comporiam as inspetorias gerais de finanças (IGF). Do regulamento resultariam as características das estruturas que comporiam as inspetorias gerais de finanças setoriais, de cada ministério civil, e o regimento, trataria das funções da inspetoria geral de finanças do ministério da fazenda.

Dando sequência a reformulação administrativa do estado em 1972 foi realizada a criação do sistema de planejamento com vistas ao alastramento em toda a administração da filosofia adotada por meio do decreto-lei nº 200/67, da administração organizada por sistemas, em que o planejamento também deverá ser organizado por função. O planejamento foi instituído administração pública por meio do decreto nº 71,353, de 9 de novembro de 1972, que fazia menção as atividades de planejamento propriamente ditas e, ainda, de orçamento e de modernização da administração federal com a participação de todos os órgãos do governo, inclusive, como marco histórico pela primeira vez, da administração indireta (BRASIL, 1972).

Continuando a reformulação administrativa foi feita a transferência do sistema de controle interno do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento, por meio do decreto nº 84.362/1979, e que também lançou mão de grandes transformações na organização e no foco do sistema. Foi criado também o controle das estatais entre outras mudanças, como a alteração da denominação de inspetorias gerais de finanças (IGF) para secretarias de controle interno e posteriormente denominadas com uma sigla de (CISSET) controle interno setorial; retirou a competência de realizar auditoria das CISSET e passou essa atribuição para o órgão central sistema de controle interno, agora no ministério do planejamento; Organizou em três secretarias as atribuições das CISSETs, que são: de administração financeira, de contabilidade e processamento de dados, além da delegacia regional de contabilidade e finanças (DECOF); e criou a secretaria central de controle interno (SECIN), como órgão central dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria com subordinação diretamente ao Ministro-chefe da secretaria de planejamento da presidência da república (CASTRO, 2010).

Em 1985 o controle interno retorna ao ministério da fazenda em função de mudanças profundas na política nacional, que respingaram sobre a organização e controle das finanças públicas. O Banco Central realizou estudos que serviram de base para as reformulações nas finanças governamentais, nesse estudo foi confeccionado um relatório que apresentava o estado das finanças públicas e da política monetária, e foram sugeridas medidas, como a extinção da conta de movimento do Banco do Brasil; a extinção das funções de fomento do banco central; a extinção do orçamento monetário e a transferência de suas operações fiscais, incluindo os subsídios, para o orçamento fiscal; a transferência do banco central para o ministério e da fazenda, da gestão da dívida pública; e a transferência do Banco do Brasil para o ministério da fazenda. (CASTRO, 2010).

No ano de 1986 é criada por meio do decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986 a estrutura básica do Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro, diretamente subordinada ao Ministro de Estado da Fazenda. Com a criação da secretaria do tesouro nacional é extinta a secretaria central de controle interno (SECIN) que assumiu a função de órgão central dos sistemas de administração financeira contabilidade e auditoria, que recebeu no parágrafo I do referido artigo a atribuição de Secretaria Executiva da Comissão de Programação Financeira (CPF), órgão central do Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional. Além dessa atribuição também somou a obrigação de controlar as

operações: a) realizadas por conta e ordem do Tesouro Nacional; e b) nas quais o Tesouro Nacional figure como mutuário ou financiador. No ano em referência ainda foi criada a estrutura do sistema de controle interno (SCI) por meio do decreto 93.874, de 23 de dezembro de 1986, que em seu Art. 2º. Determinou como finalidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo: primeiro a criação de condições indispensáveis para garantir eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhamento da execução de programas de trabalho e do orçamento; e avaliação dos resultados alcançados pelos administradores e verificação a execução de contratos, convênios, acordos e ajustes (BRASIL, 1986).

No Art. 3º. é definida a sistematização do controle interno que compreende as ações relacionadas com o controle da gestão orçamentário-financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Federal, visando a alcançar as finalidades previstas no artigo anterior (BRASIL, 1986).

Com o objetivo de dar suporte permanente de recursos humanos ao sistema de controle interno em 1988 foram criadas as carreiras de finanças e controle, com dois níveis de servidores: analistas de finanças e controle (AFC) e o técnico de finanças e controle (TFC), além dessa finalidade também havia a preocupação da redução do risco de descontinuidade do SIAFI, então, foi promulgado o Decreto lei nº 2.346, de 23 de julho de 1987.

Mesmo com a criação em 1986 do sistema de controle interno com um desenho que levou em consideração a programação e administração financeira além da contabilidade e auditoria com o advento da Constituição federal de 1988 houve mudança de foco desse sistema. Essa mudança refere-se principalmente ao fato do texto anterior considerar o sistema de controle interno simplesmente como auditoria, não considerando finanças e contabilidade em seu escopo. Esse fato acarretou na pressão, por parte de seus integrantes, para que existisse a fusão dos segmentos de contabilidade, finanças e auditoria em um só sistema. O governo, no entanto, pode acrescentar atribuições àquelas definidas na constituição federal só não pode reduzir e essa estrutura foi mantida até 2001, quando foi publicada a lei nº 10.180/01, que desdobrou e organizou os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal. (BRASIL, 2001). Os anos de 1988 a 1994 marcaram a consolidação e a preocupação com o controle das finanças, por meio da criação da secretaria do tesouro nacional, em 1986; implantação do SIAFI, em 1987; da conta única em 1988; bem como da revisão dos métodos e processos de execução orçamentária, com ênfase na busca de cultura gerencial e superação da cultura burocrática que precisava ser enfrentada, para melhorar o funcionamento da máquina governamental (CASTRO, 2010).

No ano de 1992 os controles internos e externos foram impactados pelas Comissões Parlamentares de Inquérito, que provocaram no governo e na sociedade em geral uma reação que levou o controle interno a voltar o foco para uma visão negativa de correição, concentrando na legalidade dos atos praticados o elo gestor, como pode ser observado nos acontecimentos históricos relacionados a CPI do governo Collor em 1992 e CPI do Orçamento ocorrida em 1993 (CASTRO, 2010).

Em 1994 por meio da medida provisória nº480, de 27 de abril de 1994 em seu Art. 3º foi criado o sistema de controle interno do poder executivo que compreendia as atividades de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, sob a orientação técnica e normativa da Secretaria Federal de Controle, e pelas atividades de administração financeira e contabilidade, sob a orientação técnica e normativa da Secretaria do Tesouro Nacional. Esse sistema de controle interno do poder executivo tem como órgão central o Ministério da Fazenda e compreende: I - O Conselho Consultivo do Sistema de Controle Interno; II - A Secretaria Federal de Controle; III - a Secretaria do Tesouro Nacional; e IV - As unidades de controle interno dos ministérios militares, da Secretaria Geral da Presidência da República e do Ministério das Relações Exteriores, como órgãos setoriais (BRASIL, 1994).

Castro (2010, p. 359) afirma que “no mesmo período da reformulação do sistema de controle interno, o governo planejava uma reforma da administração pública federal com o objetivo de implantar uma gestão voltada para resultado, que implicaria em mudanças no paradigma da administração”. Essa reformulação foi finalizada com a emissão da emenda nº 19, de 4 de junho de 1998, que alterava a política administrativa; com o decreto nº 2.829/1998, que modifica o regime jurídico e dispõe sobre princípios e normas da administração pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas. O decreto nº 2829/1998 ao instruir o Plano Plurianual (PPA), regulava a política orçamentária; junto com o decreto nº 3.366/2000, que tratava da consolidação do sistema de controle interno (BRASIL, 1998; 2000).

Adicionalmente, Castro (2010) explana que com a finalização do processo de reformulação, o sistema de controle interno do poder executivo federal ficou dividido em dois órgãos: um central e outro setorial, além das unidades regionais. O Órgão central foi a secretaria federal de controle interno, que tinha a incumbência de orientação normativa e supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. Já o órgão setorial composto pela Ciset da Casa Civil da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e Ministério da Defesa. Unidades de controle interno dos comandos militares ficaram como

unidades setoriais da secretaria de controle interno do Ministério da Defesa; e as unidades regionais formadas pelas Gerências Regionais de Controle Interno (GRC), nos estados, como unidades regionais do órgão central.

Entende-se, portanto que o sistema materializou o aspecto constitucional, avaliativo, de seu trabalho, voltando-se para a avaliação da execução das ações integrantes dos programas de governo e da gestão dos administradores públicos federais, com caráter preventivo, orientativo ou corretivo, de acordo com cada ocasião.

Em 2000 foi sancionada a Lei Complementar n° 101 conhecida como a Lei de responsabilidade Fiscal que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. O Inciso 1° afirma que a responsabilidade na 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 crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Ainda em 2000 o Decreto n° 3.591, em seu Art. 1° estabeleceu que o sistema de controle interno do poder executivo federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências. Das finalidades estabelecidas no decreto estão: 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 à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública 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.

No ano de 2002, sanciona-se a Lei n° 10.180/2001, após 88 reedições de medidas provisórias, a partir da MP n° 480/94, atendendo a recomendações do Tribunal de Contas da União a Secretaria Federal de Controle (SFC) é transferida para a Presidência da República, o que de fato aconteceu com a edição do Decreto n° 4.113, de 5 de fevereiro de 2002. Essa transferência gerou certo desconforto perante a sociedade quando se tratava de assuntos polêmicos de auditoria.

Em 2003 com o advento da lei nº 10.683 ocorreu a alteração da denominação da Corregedoria para Controladoria-Geral da União, que concedeu a seu titular a denominação de Ministro de Estado.

Em 2017 a Lei nº 13.502 estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera a Lei no 13.334, de 13 de setembro de 2016; e revoga a Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003, e a Medida Provisória nº 768, de 2 de fevereiro de 2017 e Estabelece o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União.

Ainda em 2017 foi aprovada a Instrução Normativa nº 3 Art. 1º que aprova, na forma do Anexo a esta Instrução Normativa, o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Art. 2º As disposições desta Instrução Normativa devem ser observadas pelos órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, instituído pelo art. 74 da Constituição Federal e disciplinado pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e pelas unidades de auditoria interna singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Em 2018 foi publicada a Instrução Normativa Nº 9, de 09 de outubro de 2018 Art. 1º esta instrução normativa estabelece a sistemática para elaboração, comunicação e aprovação do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e para elaboração e comunicação do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, nos termos da Instrução Normativa SFC nº 03, de 09 de junho de 2017. Em seu Art. 2º para efeitos desta instrução normativa, considera-se Unidade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - UAIG: a) Secretaria Federal de Controle Interno – SFC; b) Secretarias de Controle Interno – Ciset; as Unidades de Auditoria Interna singulares - AUDIN dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta.

A seguir será apresentado no Quadro 5, de forma sistematizada, a evolução histórica do controle interno no âmbito brasileiro.

**Quadro 5** – Evolução histórica do controle interno

Ano	Fatos ocorridos
1914	Em 1914 o controle interno teve sua origem marcada em função do então Ministro da Fazenda na época não teve operações de crédito aprovadas junto a banqueiros ingleses.
1921	Foi criada em 1921, pelo decreto n 15.210, de 28 de dezembro de 1921, a Contadoria Central da República, uma repartição da Diretoria do Tesouro Nacional denominada Diretoria Central da Contabilidade pública e fiscalização do Tribunal de Contas
1922	Um ano após a criação sua criação da Diretoria Central de Contabilidade Pública por meio do

	decreto n° 4.536, de 28 de janeiro de 1922 atribuiu a essa diretoria em seu Art. 2° a obrigação de organizar, orientar e fiscalizar todos os serviços de escrituração das repartições federais, expedindo as necessárias instruções, exigindo todos os elementos de informação e exercendo inspeção por funcionários designados para esse fim
1946	Após duas décadas em 1946 a constituição atribui o controle prévio dos atos administrativos ao Tribunal de contas.
1964	Passados quase vinte anos, em 1964 é devolvido ao poder executivo o controle interno administrativo por meio da implantação do regime autoritário, haveria uma mudança de pensamento quanto a perspectiva do controle, “saindo do controle negativo, da cultura de "caça corrupto", para atuar como função da administração, o chamado controle positivo, voltado para auxiliar o dirigente público na obtenção dos resultados planejados”. Também foi promulgada a Lei n° 4.320 que foi considerada a lei da contabilidade.
1967	Em 1967 com a promulgação da nova Carta Magna existiram alterações organizacionais e de foco do controle interno que definiram o controle interno como apoio ao externo e transferiu definitivamente para o poder executivo o controle prévio dos atos de gestão dos contratos.
1969	Houve a separação da programação financeira do controle interno, um ano e meio depois de iniciadas as reformulações estruturais do governo federal foram definidos instrumentos de regulamento e os regimentos que comporiam as inspetorias gerais de finanças (IGF).
1972	O planejamento foi instituído administração pública por meio do decreto n° 71.353, de 9 de novembro de 1972, que fazia menção as atividades de planejamento propriamente ditas e, ainda, de orçamento e de modernização da administração federal com a participação de todos os órgãos do governo, inclusive, como marco histórico pela primeira vez, da administração indireta.
1979	Transferência do sistema de controle interno do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento, por meio do decreto n° 84.362/1979, e que também lançou mão de grandes transformações na organização e no foco do sistema. Foi criado também o controle das estatais entre outras mudanças.
1985	Em 1985 o controle interno retorna ao ministério da fazenda em função de mudanças profundas na política nacional, que respingaram sobre a organização e controle das finanças públicas.
1986	No ano de 1986 é criada por meio do decreto n° 92.452, de 10 de março de 1986 a estrutura básica do Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro, diretamente subordinada ao Ministro de Estado da Fazenda. Ainda em 1986 foi criada a estrutura do sistema de controle interno (SCI) por meio do decreto 93.874, de 23 de dezembro de 1986.
1988	Constituição federal de 1988 houve mudança de foco do sistema de controle interno. Essa mudança refere-se principalmente ao fato não menção em seu texto considerar o sistema de controle interno simplesmente como auditoria, não considerando finanças e contabilidade em seu escopo.
1992	No ano de 1992 os controles internos e externos foram impactados pelas Comissões Parlamentares de Inquérito, que provocaram no governo e na sociedade em geral uma reação que levou o controle interno a voltar o foco para uma visão negativa de correição
1994	Em 1994 por meio da medida provisória n°480, de 27 de abril de 1994 em seu Art. 3° foi criado o sistema de controle interno do poder executivo que compreendia as atividades de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, sob a orientação técnica e normativa da Secretaria Federal de Controle, e pelas atividades de administração financeira e contabilidade, sob a orientação técnica e normativa da Secretaria do Tesouro Nacional
1998	A reformulação administrativa foi finalizada com a emissão da emenda n° 19, de 4 de junho de 1998, que alterava a política administrativa; com o decreto n° 2.829/1998, que modifica o regime jurídico e dispõe sobre princípios e normas da administração pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e o decreto n° 2829/1998 ao instruir o Plano Plurianual (PPA), regulava a política orçamentária
2000	Em 2000 foi sancionada a Lei Complementar n° 101 conhecida como a Lei de responsabilidade Fiscal que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal
2000	Ainda em 2000 o Decreto N° 3.591 em seu Art. 1o estabeleceu que o sistema de controle interno do poder executivo federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste decreto.
2002	A Secretaria Federal de Controle (SFC) é transferida para a Presidência da República, com a edição do Decreto n° 4.113, de 5 de fevereiro de 2002.

2003	Em 2003 foi criada a Controladoria-Geral da União (CGU) com o advento da lei nº 10.683, ocorreu a alteração da denominação da Corregedoria para Controladoria-Geral da União, que concedeu a seu titular a denominação de Ministro de Estado.
2017	Em 2017 a Lei nº 13.502 estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; revoga a Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003, e estabelece o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017 que instituiu a assessoria especial de controle interno.
2017	Em 2017 foi aprovada a Instrução Normativa nº 3, art. 1º que aprova, na forma do anexo a esta instrução normativa, o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal, que estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal.
2018	Em 2018 foi publicada a Instrução Normativa Nº 9, de 09 de outubro de 2018 Art. 1º esta instrução normativa estabelece a sistemática para elaboração, comunicação e aprovação do plano anual de auditoria interna - PAINT e para elaboração e comunicação do relatório anual de atividades de auditoria interna - RAINIT das unidades de auditoria interna governamental do poder executivo federal.

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Percebe-se, a partir do exposto, que desde 1914 são envidados esforços no sentido de estruturar os atos e normatizar mecanismos de controle para o Estado, que melhor se ajustem as suas necessidades.

### **2.2.2 Competências do controle interno nas instituições públicas: autarquias federais de ensino superior**

São muitas as normas legais que devem ser obedecidas pelos órgãos públicos, dentre elas a Lei de Responsabilidade Fiscal – LC nº 101/2000 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, como meio de prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, são requisitos para sua consecução: planejamento, controle, transparência e a responsabilização.

Relacionados ao controle das atividades administrativas a lei supracitada estabelece meios para esse atendimento que são: a) controle pela autoridade administrativa; b) controle pelo Poder Legislativo; c) Controle pelos Tribunais e Contas; d) Controle pelos membros da sociedade em geral.

É por meio do controle que o gestor público direciona seu planejamento a fim de verificar se os resultados ambicionados nessa fase foram alcançados, bem como a identificação de possíveis correções que se façam necessárias e posteriores avaliações dos resultados (VASCONCELOS *et al.*, 2012).

Monteiro (2015) elaborou um quadro apresentando os objetivos do controle interno que deverão ser observados pela administração pública, esses objetivos foram estabelecidos pela CF/88 art. 74 e pela Lei Complementar n. 101, de 2000, art. 59, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme Quadro 6.

**Quadro 6 - Objetivos do controle interno**

Constituição Federal, art. 74	LRF, art. 59.
CF1 - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. CF2 - 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. CF3 - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União. CF4 - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.	LRF1- Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias. LRF2- Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; LRF3- Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais. LRF4- Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23. LRF5- Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites. LRF6- Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar.

Fonte: Monteiro (2015, p. 165).

Silva (1999, p. 12 *apud* TOSCANO JR.; LEITÃO, 2006, p. 04) identifica cinco objetivos estratégicos dos sistemas de controle interno em organizações públicas o primeiro refere-se à proteção dos ativos relacionados a erros sejam intencionais ou não e também das irregularidades, o segundo faz alusão à obtenção de informações corretas e seguras para com o objetivo de auxiliar o processo decisório, o terceiro versa sobre métodos que visem garantir a adesão às políticas gerais da organização, o quarto trata da necessidade de atingir as metas e programas traçados pela organização e o quinto aborda a promoção da eficiência e a eficácia nas operações da organização, por meio da utilização racional dos recursos.

É preciso preliminarmente, ao se tratar de controle especificamente controle governamental, entender que é de primordial importância a definição do “onde” serão aplicados os controles e entender o contexto em que o controle está inserido, bem como quais pessoas são responsáveis por essa função. Percebe-se que a organização pública representa a união de pessoas que visam a um objetivo comum, neste caso, o interesse da sociedade (ALBUQUERQUE, 2011). Assim, o gestor público se torna personagem principal e tem como função primordial empregar suas ações em benefício da sociedade. Essa imputação deverá ser sempre realizada com o objetivo de alcançar a finalidade pública (ALBUQUERQUE, 2011).

O objetivo principal do controle interno a garantia da aplicação dos recursos públicos de forma eficiente e eficaz garantindo que a aplicação dos recursos que são escassos sempre com foco na análise de todos os procedimentos administrativos, financeiros, contábeis,

operacionais e patrimoniais que ocorrem na administração pública. Sua efetivação é pressuposto para a gestão transparente dos recursos públicos (RODRIGUES, 2008).

### **2.2.3 Estrutura do controle interno nas autarquias federais de ensino superior**

A gestão pública passa por escassez de recursos e isso impulsiona o aumento do interesse em governar de forma eficiente e eficaz os recursos públicos objetivando atender plenamente as necessidades da sociedade. No contexto atual da administração pública que cada vez mais se exige a eficiência da gestão, mas em contrapartida ela é estigmatizada pela falta de recursos, é observado um reflexo no comportamento dos administradores públicos de elevada preocupação nos aspectos que tangem à existência de um controle mais eficiente nas entidades cuja administração é de sua responsabilidade (CALIXTO; VELÁSQUEZ, 2005).

Com o objetivo de superar essas limitações as entidades públicas têm buscado a instrumentalização de sua gestão com sistemas de controle interno que subsidiam o controle externo e garantem a obediência imposta pela legislação exercendo controles de forma preventiva e concomitante aos atos administrativos (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005).

Azevedo, Leitão e Manzi (2016) explanam que o controle da entidade pública é um conjunto de processos desenvolvidos de forma sistemática, que tem por objetivo o fornecimento informações confiáveis e úteis à administração possibilitando o acompanhamento do desempenho de suas atividades e do seu patrimônio. A área de atuação do controle interno é ampla e para sua correta aplicação é preciso adoção de métodos adequados que possibilitem e maximizem *accountability* na gestão pública.

Outro aspecto importante é que no Brasil desde 1922 já era dada alguma atenção ao controle interno no setor público, nessa época o foco principal do controle interno era com o exame e validade das informações de cunho legal e formal, a preocupação era despendida exclusivamente com o atendimento aos órgãos de fiscalização externa, não havia preocupação com a prestação de contas relacionados aos serviços públicos disponibilizados. Como expõem Calixto e Velasquez (2005, p. 66):

A história do controle interno na Administração Pública Federal tem seu marco inicial na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, a qual foi a responsável pela introdução das expressões controle interno e controle externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo.

Portanto, dentre os resultados a serem obtidos pelos procedimentos de controle, é necessário enfatizar a garantia que os aspectos legais estão sendo rigorosamente cumpridos, ou seja, que a lei está sendo observada e que não haverá sanções para o administrador público (SOUZA *et al.*, 2007).

#### **2.2.4 Princípios do Controle Interno**

Os controles internos possuem características e princípios que devem ser observados pela administração. A preocupação do controle interno tem relação direta com dois fatores preponderantes que são: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da organização. Castro (2010, p. 294) assegura que “responsabilidade e risco são os principais vetores da valorização do controle interno”. Os profissionais de controle que tem a responsabilidade por emitir certificado de auditoria, comungam com a preocupação dos administradores quanto a sua responsabilização e o risco ao patrimônio, visto que está em julgamento também a qualidade dos controles internos da instituição (CASTRO, 2010).

As características mais importantes que compõem um sistema de controle interno são: a adequação de sua estrutura administrativa de acordo com o seu potencial econômico, alterações na conduta do gestor público, envolvimento dos servidores em relação ao funcionamento do sistema de controle interno com o objetivo de monitorar simultaneamente os atos da administração com vistas a garantir e conduzir de modo eficaz a execução das atividades operacionais (CHIARELLI; CHEROBIM, 2009).

Castro (2010) elenca de forma sistematizada os princípios que considera básicos para a consecução do controle interno. Com base nas características, estruturas, normas e processos administrativos que envolva toda e qualquer ação dentro da organização, são eles:

- Fixação de responsabilidade: numa estrutura de controles internos, deve haver clara delimitação de responsabilidades, para evitar o comprometimento de sua eficiência;
- Segregação de funções: a segregação de funções, conhecida como Princípio de Oposição de Interesse, consiste no fato de que, numa estrutura de controles internos, a pessoa que realiza uma operação não pode ser a mesma envolvida na função registro;
- Ciclo de uma transação: preconiza que só uma pessoa não deve realizar todas as fases de uma transação, quer seja funcionário ou administrador;
- Pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado: para contratação de funcionários para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências, conferidas;
- Rodízio de pessoal: a entidade deve promover, periodicamente, o rodízio de servidores, visando, inclusive, permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas. Isso impede a existência de servidores

imprescindíveis, traz motivação ao pessoal e aumenta a segurança do sistema de controles;

- As tarefas devem estar previstas em manuais operacionais: as instruções inerentes ao desempenho funcional da estrutura devem ser escritas em manual organizado, a fim de evitar a ocorrência de erros e aumentar a eficiência operacional; e
- Utilização de processamento eletrônico: sempre que possível, a entidade deve adotar processo eletrônico para registrar as operações. Este procedimento aumenta a eficiência operacional dos controles internos, evita erros e dificulta fraudes.

Corroborando com esse entendimento Vasconcelos *et al.* (2012) destacam que o princípio básico de qualquer sistema de controle é a segregação das funções contábeis.

### 2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Ao direcionar a atenção para os estudos que se dedicam a seara do controle, percebe-se que o controle é analisado por diversas visões e enfoques. O trabalho de Oliveira em 2004 teve como objetivo discutir, apenas, como os sistemas de controle governamentais, definidos como sistemas de contabilidade, de controle interno e de controle externo, podem ser instrumentos de combate à corrupção.

O autor supracitado analisa os dados das punições aplicadas pela Controladoria Geral da União, órgão central de controle interno do Governo Federal. Foi utilizado em sua metodologia uma revisão da literatura e a realização de pesquisa documental em relatórios e certificados emitidos pela Secretaria Federal de Controle (SFC) da Controladoria Geral da União (CGU) no período de 1995 a 2001. Punições, por tipos, aplicadas pela CGU no período de 01/01/2001 até 20/07/2004 e o total de Punições por demissão, por Órgãos/Entidades, aplicadas pela CGU no período de 01/01/2001 até 20/07/2004. E apresentou os resultados de uma pesquisa realizada pela VEJA de dezembro de 2002 que publicou o resultado de uma pesquisa denominada de “A Transparência Internacional”, efetuada por uma ONG de combate à corrupção, sobre o índice de percepção da corrupção em 90 países. E concluiu que a corrupção está inserida em um contexto amplo, complexo e multidisciplinar, por isso o trabalho focou no controle governamental. A corrupção na Administração Pública está relacionada, também, à falta de controle, sobretudo, nos governos em que não há ou há regras pouco claras de controles internos onde existem ínfimas chances de a corrupção ser descoberta em face do sistema de prestação de contas ou fiscalização ser pequena ou inexistente, em que as informações não são transparentes.

Thomé e Tinoco (2005) objetivaram em seu estudo verificar a efetividade do uso do controle interno em vinte prefeituras, do Estado do Paraná. Defendendo a ideia de que o controle interno tem como base a Contabilidade e a Gestão Pública. A metodologia utilizada para atender o objetivo do estudo foi pesquisa exploratória, observando se municípios, com população superior a 100.000 habitantes dispõem de controle interno, no intuito de contribuir para a efetividade do uso dos recursos públicos, bem como sua salvaguarda, buscando ademais conhecer a existência do patrimônio de cada ente público, sua localização e, como essas divulgam para seus *stakeholders*, seu desempenho econômico, financeiro e social, no contexto da Governança Pública. A conclusão foi que apenas 30% dos municípios possuem órgãos de controle interno, e destes, 67% ainda não designaram uma pessoa responsável pelos trabalhos da unidade, portanto, na maioria dos municípios o controle interno não está atuando como ferramenta de auxílio à gestão, e nem a legislação está sendo atendida, configurando-se, sobretudo, como mera formalidade na estrutura organizacional municipal.

Calixto e Velasquez (2005) afirmam que o controle pode ser compreendido como uma maneira de fazer com que um determinado resultado seja atingido por intermédio da execução de tarefas cujas rotinas são predeterminadas em normas. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, segundo a Constituição no âmbito da União será exercida por meio de dois controles: o externo e o interno. A pesquisa teve como objetivo identificar se o Sistema de Controle Interno contribui para que haja uma eficiente execução das propostas de governo, diminuindo os riscos inerentes ao desvio de recursos e/ou a aplicação irregular de dinheiro público. Concluiu que a análise da eficiência do controle interno das instituições públicas federais representa, nesse sentido, uma ferramenta capaz de melhorar aplicação do dinheiro público e que o sistema de controle interno é aquele estruturado para no cumprimento de suas finalidades constitucionais atuar de forma a acompanhar e avaliar a execução das ações governamentais, a aplicação dos recursos orçamentários.

Bordin e Saraiva (2005) o estudo objetivou demonstrar a importância do controle interno como ferramenta fundamental para assegurar a fidedignidade e integridade dos registros e demonstrações contábeis. Os autores afirmaram que foram abordados os conceitos primordiais de controle interno, até a análise aprofundada dos itens que compõem um controle interno eficaz, conforme a literatura específica estudada. Como análise final do artigo afirmaram que é importante ressaltar que de nada vale possuir um controle interno de procedimentos e processos, sem manter colaboradores comprometidos e integrados com as finalidades da empresa.

Para Santos e Muraro, (2008) o setor público, necessita estabelecer mecanismos de controle a fim de evitar ações lesivas ao seu patrimônio e coibir atos ilícitos, os quais deverão abranger, sobretudo, as áreas administrativas, financeiras e patrimoniais, consideradas pelos estudiosos como as mais suscetíveis a fraudes. Em decorrência dos escândalos recentes e por serem enfatizadas pelas normas contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a pesquisa avalia a estruturação de tais procedimentos nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e do setor de controle interno nos municípios do Corede Produção do Rio Grande do Sul, estabelecendo como parâmetro o advento da LRF para identificar as principais mudanças ocorridas na gestão municipal. A metodologia utilizada foi um *check list* e uma análise estatística, como resultado ficou evidenciado que em 30% da amostra selecionada ocorreram os maiores índices de carência na implantação de controles na área contábil e de patrimônio, no entanto a expressiva maioria dos procedimentos avaliados foi implementada após a LRF, confirmando a mudança teórica esperada.

Ritta (2010) em seu estudo teve como objetivo comparar a estruturação dos controles internos no contas a receber e a pagar nas empresas Beta Ltda., a qual não contrata serviços de auditoria externa, e Alfa Ltda., que os contrata. O estudo caracterizou-se como de caso comparativo de caráter descritivo por meio de questionário e entrevista. Os resultados apontaram que a empresa Alfa Ltda. tem melhores níveis de controle interno e, conseqüentemente, está menos exposta a erros e fraudes. Com o resultado interpretou-se que os serviços de auditoria atuam como um instrumento de auxílio para minimização dos riscos operacionais e servem de alerta aos gestores quanto à eficiência das transações. E que a qualidade dos controles internos nas organizações depende diretamente da utilização de procedimentos de monitoramento.

Conti e Carvalho (2011) estabeleceram como propósito de seu estudo analisar alguns aspectos relacionados ao controle interno na Administração Pública brasileira. Além da observação de que a estruturação do sistema de controle interno de cada ente da Administração definirá a qualidade de seu gasto público. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e como resultado trouxe uma reflexão de que a função de controle na administração pública está intimamente relacionada à atividade financeira estatal. Por conta disso é que desponta como uma atividade de verificação das finanças públicas, por vezes com função corretiva e de aconselhamento. Extravasa a questão da formalidade dos atos: o controle visa a considerar o indivíduo como um “cliente” do Estado, avaliando a eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Albuquerque (2011) reflete uma proposta alternativa de mensuração dos elementos intrínsecos e extrínsecos dos controles estabelecidos numa Instituição Pública de Ensino Superior (IPES), situada no estado de Roraima à luz da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão-Construtivista. A pesquisa, quanto à abordagem, classificou-se tanto quantitativa quanto qualitativamente. Quanto aos objetivos, a pesquisa classificou-se como descritiva e buscou observar, registrar e interpretar fenômenos utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados. Quanto ao levantamento das informações, foi realizado de forma indireta, com ênfase essencialmente na pesquisa bibliográfica e nos dados obtidos por meio de entrevistas. Ao término da construção do modelo, foi possível identificar 11 critérios de mensuração para avaliar os controles internos, os quais influenciam sua avaliação global, determinando um sistema de controle.

Vasconcelos *et al.* (2012) analisaram como vem sendo desenvolvido o controle interno nas prefeituras da região metropolitana de Natal no Rio Grande do Norte. Para atender ao objetivo do estudo o método utilizado foi o indutivo, buscou-se analisar o controle interno desenvolvido pelas prefeituras de forma particular e se utilizou da pesquisa bibliográfica e de campo por meio de entrevista e aplicação de questionário. Os pesquisadores encontraram que as metas do controle interno das prefeituras em estudo tratam dos aspectos voltados ao controle social e eficiência da gestão pública, e o atingimento das metas chegou a 37% do total estabelecido. Concluiu-se que o controle interno utilizado nessas prefeituras ocorre, de forma geral, para atender a legalidade e não com o objetivo de dar suporte a gestão. Portanto, a efetividade do controle interno não ficou evidente na região em estudo.

Lorenzoni e Vieira (2013) tiveram como objetivo do estudo apresentar o controle e a auditoria interna como ferramenta de desenvolvimento às pequenas e médias empresas mostrando que utilizando a auditoria e o controle interno, a tomada de decisão fica mais precisa. A metodologia utilizada no estudo foi revisão de literatura sobre controle interno e auditoria interna, bem como sugerir alguns controles internos aplicáveis a pequenas e médias empresas. Os autores frisaram a importância do aprofundamento do conhecimento da auditoria interna e do controle interno, o qual pode influenciar no sucesso organizacional, por meio da confiança das informações contábeis e da segurança nos processos de tomada de decisão. Além disso, constatou-se que há possibilidade de implantar sistemas de controle e auditoria interna em pequenas empresas, adaptando-os a realidade dessas empresas.

Soares e Scarpin (2013) afirmam que os municípios são os entes da federação com o maior elo entre Poder Público e População. É nesse ambiente, de recursos controlados e demandas crescentes, que surge o controle interno como ferramenta de gestão pública que

propicia, entre outros benefícios, dotar as autoridades de informações gerenciais para facilitar a tomada de decisão, empreendendo-os de ações para que as metas traçadas sejam cumpridas. O estudo teve por objetivo avaliar, a partir dos controles orçamentários e financeiros praticados, o grau de eficiência dos controles internos dos municípios que compõem a região da Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí – AMMVI, estado de Santa Catarina. A pesquisa possui característica de cunho descritivo e de abordagem qualitativa. Concluiu que a eficiência na atuação do controle interno depende diretamente de uma estrutura capaz de atender aos grandes objetivos do controle interno municipal, direcionando ações que traduzam em resultados efetivos no dia-a-dia da gestão municipal.

Monteiro (2015) afirma que sua pesquisa parte da premissa de que o controle interno é importante no contexto das organizações públicas e tem-se por objetivo realizar uma análise das suas finalidades e importância na administração pública do Brasil e das barreiras para sua implantação. A estratégia de pesquisa desenvolvida foi uma revisão sistemática da literatura e a realização de pesquisa documental em relatórios do TCU e da CGU. Identificou-se um conjunto de onze objetivos para atuação do sistema de controle interno. Os resultados apontaram também para uma categorização da importância do SCI no contexto do setor e as principais barreiras para sua implantação. Um quadro teórico de cinco categorias de importância do SCI foi constituído gestão do risco, informação, comportamento ético, imagem da entidade e proteção dos recursos públicos. As principais barreiras detectadas foram a falta de uma cultura de gestão ao risco, a carência de pessoal em número adequado e a qualidade técnica exigida.

Bilgi, Mihaylova e Papazov (2017), em seu estudo objetivaram apresentar os principais resultados de um estudo empírico sobre as atividades de controle interno em pequenas empresas turcas, por meio de propostas de diretrizes de melhoria. Para atender ao objetivo do estudo utilizaram métodos de análise e síntese, estatística descritiva e comparação estatística. A pesquisa concentrou-se principalmente em pequenas empresas familiares, que estão presentes no mercado há mais de dez anos, com gestores de boa formação e outras características que pressupõem a disponibilidade de sistemas de controle interno. Os resultados do estudo mostraram que os participantes, em grande parte, classificam como mais importantes os tópicos do ambiente de controle, gestão de riscos, procedimentos de controle, Estrutura de TI, monitoramento e avaliações, que são os seis subcomponentes do sistema de controle interno do COSO. As informações coletadas sobre o desenvolvimento dos controles internos e sua sistematização proporcionam uma oportunidade para o pesquisador construir

uma análise SWOT do sistema de controle, e, assim, encontrar características típicas do setor de forma completa das empresas em estudo.

O estudo de Frumusachi (2017) abordou a necessidade de estudar o controle interno nas Instituições Sanitárias de Saúde Pública (IMSP) na República da Moldávia, em função da obrigação de combater o desperdício de fundos de seguro. Para estudar o assunto abordado no artigo, os métodos de pesquisa aplicados, foram: a) análise e síntese da legislação vigente em relação ao controle interno nas instituições públicas; b) dedução e indução, a fim de elucidar os componentes do Controle Interno Público no IMSP; c) comparar os componentes do Controle Interno Público nas instituições médicas públicas. Os autores concluíram que um papel particular na organização eficiente da gestão de uma entidade é o controle interno. Nas instituições do serviço público de saúde, a técnica desse controle reside na natureza específica da atividade das instituições envolvidas e é determinada pelas Normas Nacionais de Controle Interno no Setor Público. O sistema de controle interno nas instituições públicas de saúde tem a capacidade de analisar o esforço de toda a instituição para alcançar metas propostas, sinalizar permanentemente as disfunções e desvios da qualidade dos serviços médicos e levar, a tempo remédios úteis para remediar os problemas encontrados. A este respeito, gerentes são obrigados a analisar e redimensionar o sistema de controle interno sempre que mudanças substanciais ocorram na estrutura organizacional.

O Quadro 7 apresenta uma síntese dos diversos estudos citados anteriormente citados anteriormente.

**Quadro 7 – Estudos anteriores relacionados**

Autor	Título	Periódico	Objetivo
Oliveira, (2004).	Contabilidade, controle interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção.	Revista Controle Doutrina e Artigos.	Discutir, apenas, como os sistemas de controle governamentais, definidos como sistemas de contabilidade, de controle interno e de controle externo, podem ser instrumentos de combate à corrupção.
Calixto e Velasquez, (2005)	Sistema de controle interno na administração Pública federal.	Revista Eletrônica de Contabilidade.	Identificar se o Sistema de Controle Interno contribui para que haja uma eficiente execução das propostas de governo, diminuindo os riscos inerentes ao desvio de recursos e/ou a aplicação irregular de dinheiro público.
Bordin e Saraiva, (2005)	O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis.	Revista Eletrônica de Contabilidade.	Conceituar controle interno, fazendo a distinção deste com os controles administrativos. Demonstrar os objetivos de controle interno dentro da empresa, trazendo como forma de prevenir erros e irregularidades os princípios que regem o controle interno.
Thomé e Tinoco, (2005).	A existência do controle interno como auxílio à governança para gerar	Congresso Usp de Controladoria e Contabilidade.	Verificar a efetividade do uso do controle interno em vinte prefeituras, localizadas no Estado do Paraná.

	informações aos stakeholders das entidades Públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná – Brasil.		
Santos e Muraro, (2008)	A influência da lei de responsabilidade fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise nos Municípios gaúchos do Corede Produção.	18º congresso brasileiro de contabilidade.	Avaliar a estruturação de tais procedimentos nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e estruturação do controle interno nos municípios gaúchos do respectivo Corede, com a finalidade de identificar as principais mudanças ocorridas na gestão municipal no período posterior a lei.
Ritta, (2010)	Análise comparativa do controle interno no contas a receber e a pagar nas empresas Beta Ltda. e Alfa Ltda.	Revista Catarinense da Ciência Contábil – Crcsc.	Comparar a estruturação dos controles internos no contas a receber e a pagar nas empresas Beta Ltda., a qual não contrata serviços de auditoria externa, e Alfa Ltda., que os contrata.
Conti e Carvalho, (2011)	Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal.	Seção Especial – Teorias e Estudos Científicos. DPU Nº 37.	Analisar aspectos relacionados ao controle interno na Administração Pública brasileira.
Albuquerque, (2011)	Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – construtivista.	Construtivista, UFSC.	Construir um modelo de avaliação dos controles internos de uma Instituição Pública de Ensino Superior por meio da Multicritério de Apoio à Decisão-Construtivista (MCDA-C), que permita implementar um sistema de controle eficaz por parte dos gestores, em prol da missão institucional da Instituição Pública de Ensino Superior.
Vasconcelos et al., (2012)	Funcionalidade Do Controle Interno Nos Municípios: Um Estudo nas Prefeituras de Uma Região Metropolitana do Nordeste Brasileiro.	Advances in Scientific and Applied Accounting	Analisar como vem sendo desenvolvido o Controle Interno nas prefeituras da região metropolitana de Natal no Rio Grande do Norte.
Lorenzoni e Vieira, (2013)	O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas.	Revista gestão e desenvolvimento em contexto- GEDECON.	Apresentar o controle e a auditoria interna como ferramenta de desenvolvimento às pequenas e médias empresas mostrando que utilizando a auditoria e o controle interno, a tomada de decisão fica mais precisa.
Soares e Scarpin, (2013)	Controle Interno na Administração Pública: avaliando sua eficiência na gestão municipal.	UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres.	Avaliar, a partir dos controles orçamentários e financeiros praticados, o grau de eficiência dos controles internos dos municípios que compõem a região da Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí – AMMVI, estado de Santa Catarina.
Monteiro, (2015)	Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação.	Revista Contemporânea de Contabilidade.	Realizar uma análise das suas finalidades e importância na administração pública do Brasil e das barreiras para sua implantação.
Bilgi, Mihaylova e	Internal Control Activities In Small	Management: Journal of Contemporary	Apresentar os principais resultados de um estudo empírico sobre as atividades

Papazov, (2017).	Turkish Companies.	Management Issues.	de controle interno em pequenas empresas turcas, por meio de propostas de diretrizes de melhoria.
Frumusachi, (2017)	Internal Control in Public Health Services Institutions.	Revista / Journal, ECONOMICA.	Abordar a necessidade de estudar o controle interno nas Instituições Sanitárias de Saúde Pública (IMSP) na República da Moldávia, em função da obrigação de combater o desperdício de fundos de seguro.

Fonte: Elaborado pela autora, (2019).

Como apresentado no Quadro 6, diversas pesquisas foram realizadas tendo por objetivo analisar por alguma perspectiva o controle interno tanto em âmbito nacional quanto internacional. À luz da contribuição das pesquisas realizadas anteriormente realizou-se a análise desse estudo.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

É possível afirmar que pesquisa é um conjunto de procedimentos estruturados de forma racional e encadeados com vistas a responder problemas que são levantados (GIL, 2002). Nessa seção serão apresentados todos os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa.

#### 3.1 TIPIFICAÇÃO/ CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa é descritiva tendo em vista que serão registrados e descritos os fatos observados sem interferência neles. A pesquisa descritiva objetiva a descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Assume, em geral, a forma de levantamento (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Em relação à abordagem do problema o método utilizado foi o quantitativo. O papel do método quantitativo é, essencialmente, possibilitar uma descrição quantitativa da sociedade, considerada como um todo organizado. De acordo com Creswell (2007, p. 35), uma técnica é considerada quantitativa quando o investigador usa primariamente alegações pós-positivistas para desenvolvimento de conhecimento (ou seja, raciocínio de causa e efeito, redução de variáveis específicas e hipóteses e questões, uso de mensuração e observação e teste de teorias), emprega estratégias de investigação (como experimentos, levantamentos e coleta de dados, instrumentos predeterminados que geram dados estatísticos).

A pesquisa envolveu o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: levantamento, por meio de questionário. Levantamento ou *Survey* é um tipo de pesquisa que ocorre quando envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer por meio de algum tipo de questionário. Em geral, procedemos à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obtermos as conclusões correspondentes aos dados coletados (PRODANOV; FREITAS, 2013).

#### 3.2 ESCOPO E UNIVERSO

De acordo com Creswell (2007, p. 156), uma teoria delimita o escopo do estudo se os pesquisadores a usarem no começo e cria parâmetros de interpretação se ela for usada no

final, um pesquisador precisa delimitar a proposta de forma que os leitores entendam seus parâmetros. As delimitações abordam o escopo do estudo, nesse caso as Universidades Federais Brasileiras.

De acordo com a Sinopse Estatística da Educação Superior 2017 do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) o número de Universidades Federais Brasileiras é de 63, divididas em 31 nas capitais e 32 no interior. No Norte estão localizadas 10, Nordeste 18, Sudeste 19, Sul 11 e Centro-Oeste 5.

De acordo com Marconi e Lakatos (2002, p. 40) “universo ou população: é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”. Gil (2002, p. 98) ratifica essa proposição quando afirma que “de modo geral, população significa o número total de elementos de uma classe”. Desse modo, o estudo utilizará a lista das Universidades Federais disponibilizadas na Sinopse do INEP (2017) como universo da pesquisa. Gil (2002, p. 51) afirma que “quando o levantamento recolhe informações de todos os integrantes do universo pesquisado, tem-se um censo”. Desse modo a pesquisa em tela classifica-se como censitária.

O Quadro 8 apresenta o universo da pesquisa por localização segundo a unidade da federação.

**Quadro 8 – Universidades federais por localização**

<b>REGIÃO</b>	<b>Universidades</b>
<b>NORTE</b>	<b>10</b>
Rondônia	1
Acre	1
Amazonas	1
Roraima	1
Pará	4
Amapá	1
Tocantins	1
<b>NORDESTE</b>	<b>18</b>
Maranhão	1
Piauí	1
Ceará	3
Rio Grande do Norte	2
Paraíba	2
Pernambuco	3
Alagoas	1
Sergipe	1
Bahia	4
<b>SUDESTE</b>	<b>19</b>
Minas Gerais	11
Espírito Santo	1
Rio de Janeiro	4
São Paulo	3
<b>SUL</b>	<b>11</b>
Paraná	3
Santa Catarina	2
Rio Grande do Sul	6

<b>CENTRO-OESTE</b>	<b>5</b>
Mato Grosso do Sul	2
Mato Grosso	1
Goiás	1
Distrito Federal	1
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

Por tratar de pesquisa censitária os questionários foram enviados por meio digital, obtendo o retorno de 48 universidades do total de 63 universidades. Dessas respostas, 3 universidades enviaram em duplicidade e duas universidades não responderam as questões abertas de forma compreensível, por essa razão 5 questionários foram descartados, o que fez o número de 43 questionários aptos a compor a pesquisa. É importante esclarecer que uma universidade respondeu o e-mail afirmando que não poderia participar da pesquisa por não possuir nenhum tipo de controle interno.

### 3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

A variável pode ser considerada uma classificação ou medida, uma quantidade que varia; pode possuir um entendimento funcional que contém ou apresenta valores, características, predicados ou fator compreensível em um objeto de estudo e que está sujeito a algum tipo de observação e avaliação pelo pesquisador (PRODANOV; FREITAS 2013).

Nesse contexto pode-se entender que variável refere-se ao fenômeno a ser pesquisado, podendo ser denominado de variável o campo de variação de cada tipo de dado a ser pesquisado. As variáveis, na pesquisa científica, são os elementos observáveis, possuem correlação entre si para gerar um fenômeno e estão nas bases de uma pesquisa científica.

O Quadro 9 apresenta de forma sistematizada as variáveis relacionadas ao perfil dos respondentes.

**Quadro 9 - Perfil dos respondentes**

Características	Subcaracterísticas	Tipos de Variáveis	Escala de Mensuração
Escolaridade	Médio	Categórica	Ordinal
	Graduação		
	Especialização		
	Mestrado		
	Doutorado		
Graduação	Administração	Categórica	Nominal
	Ciências Contábeis		
	Economia		
	Outros		
Sexo	Feminino	Categórica	Nominal
	Masculino		
	Abaixo de 30		

Faixa etária	De 30 a 41	Categórica	Ordinal
	De 41 a 50		
	Acima de 50		
Tempo de atuação na entidade	Até 5 anos	Categórica	Ordinal
	Entre 5 e 10 anos		
	Entre 11 e 20 anos		
	Entre 21 e 30 anos		
	Acima de 31 anos.		
Departamento/setor está lotado	Aberta	Categórica	Nominal
Cargo que ocupa	Aberta	Categórica	Nominal
Tempo de experiência no cargo	Menos de 5 anos	Categórica	Ordinal
	Entre 5 e 10 anos		
	De 11 a 20 anos		
	De 21 a 30 anos		
	Acima de 30 anos		

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

O Quadro 10 apresenta as variáveis relacionadas ao perfil da entidade que tem por objetivo caracterizar as entidades que fazem parte do estudo.

**Quadro 10 - Perfil da entidade**

Características	Subcaracterísticas	Tipos de Variáveis	Escala de Mensuração
Tempo de atuação da entidade	Até 5 anos	Categórica	Ordinal
	Entre 5 e 10 anos		
	Entre 11 e 20 anos		
	Entre 21 e 30 anos		
	Acima de 31 anos.		
Região	Centro-Oeste	Categórica	Nominal
	Nordeste		
	Norte		
	Sudeste		
	Sul		

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

O Quadro 11 apresenta as variáveis que compõe a estrutura organizacional dos controles internos das entidades que compõe o estudo. As variáveis foram retiradas da literatura e do arcabouço legal sobre o tema.

**Quadro 11 - Estrutura organizacional dos controles internos**

Características	Subcaracterísticas	Tipos de Variáveis	Escala de Mensuração	Autores
	Possui em sua estrutura organizacional um órgão ou setor responsável pelo controle interno	Categórica	Nominal	Queiroz Neto, (2019); Calixto e Velásque (2005)
	A quem esse setor está subordinado	Categórica	Nominal	Rezende e Favero, (2004)
	Setor responsável pela pelos controles internos	Categórica	Nominal	Rezende e Favero, (2004)
	A Universidade possui	Categórica	Nominal	Conti e

Estrutura Organizacional dos controles internos	controles internos instituídos			Carvalho (2011).
	Importância atribuída à realização de avaliações do sistema de controle interno	Categórica	Ordinal	Conti e Carvalho (2011).
	Avaliações periódicas do sistema de controle interno da universidade	Categórica	Nominal	Mahadeen et al (2016); Tinoco e Thomé (2005)
	Avaliação do controle interno compreende	Categórica	Nominal	Pinto, (2006).
	Tipos de controle interno	Categórica	Nominal	Sá (2000); Thomé e Tinoco (2005) Silva (2004); Castro (2010).
	Setor/departamento responsável pela elaboração dos controles internos	Categórica	Nominal	Rezende e Favero, (2004)
	Controle periódico dos saldos físicos	Categórica	Nominal	Vieira et al. (2007)
	Política de gestão de risco	Categórica	Nominal	Monteiro, (2015); Brasil, (2016).

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

O Quadro 12 mostra as variáveis relativas aos aspectos gerais de controles internos. As variáveis serão levantadas por meio da aplicação do questionário com o objetivo de levantar as informações sobre os controles internos das entidades que compõe o estudo.

**Quadro 12** – Aspectos gerais dos controles internos

Características	Subcaracterísticas	Tipos de Variáveis	Escala de Mensuração	Autores
Aspectos	Os desvios de conduta são identificados e corrigidos pela Universidade.	Categórica	Ordinal	Oliveira (2014).
	Existência de métodos de avaliação do risco do controle interno.	Categórica	Ordinal	Araújo et al. (2016); Jordão et al. (2012); (Castro, 2010);
	A periodicidade das avaliações dos controles internos da Universidade varia conforme o risco da atividade	Categórica	Ordinal	Monteiro (2014); Araújo (2012).
	A administração avalia os resultados dos controles internos periodicamente	Categórica	Ordinal	Queiroz Neto, (2019).
	As deficiências de controles internos da Universidade são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas	Categórica	Ordinal	ARAÚJO et al., (2016)
	A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das	Categórica	Ordinal	Lorenzoni e Vieira, 2013

gerais dos controles internos	recomendações			
	A estrutura hierárquica da Universidade está disposta em organograma	Categórica	Ordinal	Vieira et al. (2007)
	A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).	Categórica	Ordinal	Ritta, (2010).
	Existe plano de treinamento e desenvolvimento periódico para colaboradores da universidade	Categórica	Ordinal	Frumusachi (2017)
	As atividades de controle da Universidade subdividem-se em manuais e automatizadas	Categórica	Ordinal	Mahadeen, (2016)
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas	Categórica	Ordinal	Jacome, (2016)
	Os perfis de acesso aos sistemas de informação da Universidade são delimitados conforme o cargo	Categórica	Ordinal	Pinto, (2006).
	A universidade utiliza formas de comunicação com o público considerando sempre os requisitos legais	Categórica	Ordinal	Queiroz Neto, (2019); Silva e Couto (2017); Soares e Scarpin, (2013).
	O ambiente de trabalho está composto por normas, processos e estruturas que fornecem a base para a elaboração do controle interno.	Categórica	Ordinal	Castro, (2010).
	Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Universidade	Categórica	Ordinal	Castro, (2010); Tinoco e Thomé, (2005).
	A estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno.	Categórica	Ordinal	Queiroz Neto, (2019).
	As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Universidade	Categórica	Ordinal	Ching et al., (2005); TCM-CE, (2012).
	A administração obtém ou gera e utiliza informações de fontes internas a fim de apoiar o funcionamento	Categórica	Ordinal	Alves e Moraes Jr., (2016).
	A administração obtém ou gera e utiliza informações de fontes externas a fim de apoiar o funcionamento	Categórica	Ordinal	Alves e Moraes Jr., (2016).
	A universidade faz uso de avaliações contínuas independentes	Categórica	Ordinal	Najah e Omar, (2018).
	A universidade demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos	Categórica	Ordinal	Mahadeen, (2016)

A universidade faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.	Categórica	Ordinal	Silva, (2002).
A universidade especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos	Categórica	Ordinal	Monteiro (2015); Araújo et al. (2012); Lei nº 13.303/2016; Maia, (2005); Frumusachi (2017) Vinnari e Skaerbaek (2014, apud MONTEIRO, 2015).
A universidade identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados	Categórica	Ordinal	Monteiro (2015); Araújo et al (2012); Lei nº 13.303/2016; Frumusachi (2017) Vinnari e Skaerbaek (2014, apud MONTEIRO, 2015).
A universidade considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos	Categórica	Ordinal	Monteiro (2015); Araújo et al. (2012); Loureiro et al., (2014); Farias, De Luca e Machado, (2009)
A universidade identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno	Categórica	Ordinal	Vasconcelos et al. (2012).
A universidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	Categórica	Ordinal	Frumusachi (2017).
A universidade seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos	Categórica	Ordinal	Santos e Muraro (2008)
A universidade estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas	Categórica	Ordinal	Migliavacca (2002).
A universidade transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle	Categórica	Ordinal	Bilgi, Mihaylova e Papazov (2017);
A universidade seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou	Categórica	Ordinal	

	independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.			
--	--	--	--	--

Fonte: Elaborado pela autora, (2019).

O Quadro 13 apresenta as variáveis relacionadas aos controles internos contábeis e administrativos para levantamento das que são adotadas pelas universidades que compõe o estudo.

**Quadro 13 – Controles internos contábeis e administrativos**

Características	Subcaracterísticas	Tipos de Variáveis	Escala de Mensuração	Autores
Contábil	Obediência aos normativos legais.	Categórica	Ordinal	Araújo et al (2016); Castro (2010); Tinoco; Thomé, 2005); Ritta (2010); Oliveira, Perez Jr e Silva (2002)
	Desenvolvimento e implementação de regras internas.	Categórica	Ordinal	Araújo et al. (2016); Ching et al. (2005); Deloitte Touch Tohmatsu (2003); AICPA (1958).
	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	Categórica	Ordinal	NBT T 16.8; NBC TSP 11
	Controles de erros e Fraudes;	Categórica	Ordinal	Ching et al. (2005); Chiavenato, (1993); Castro (2010); Ritta (2010); Oliveira, (2014).
	Controles de evasão de recursos;	Categórica	Ordinal	Deloitte Touch Tohmatsu (2003);
	Observância do princípio da economicidade	Categórica	Ordinal	Alves e Moraes Jr. (2016)
	Procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.	Categórica	Ordinal	AICPA (1958); Santos e Muraro, 2008; Castro (2010); Oliveira; Perez Jr; Silva (2002).
	A universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes	Categórica	Ordinal	Soares e Scarpin, (2013).
	Informar e encorajar a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização	Categórica	Ordinal	CF/88 art. 74; Santos; Muraro, 2008
	Registro imediato das aquisições no controle de estoque.	Categórica	Ordinal	Vieira et al. (2007)
	Plano de organização contábil;	Categórica	Ordinal	AICPA (1958); Castro (2010)

	A instituição possui sistemas que dão suporte aos atos praticados.	Categórica	Ordinal	Lorenzoni e Vieira (2013); Castro (2010).
	Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária;	Categórica	Ordinal	CF/88 art. 74; Castro (2010); Ritta (2010).
	Controle da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;	Categórica	Ordinal	CF/88 art. 74
	Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias;	Categórica	Ordinal	CF/88 Art. 74; Santos e Muraro, 2008
	Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira;	Categórica	Ordinal	CF/88 art. 74; Castro (2010); Pereira, 2004
	Restrição do acesso ao estoque e formulários autorizados	Categórica	Ordinal	Vieira et al. (2007)
Administrativo	Aperfeiçoamento da qualidade das informações	Categórica	Ordinal	Deloitte Touch Tohmatsu (2003);
	Métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional;	Categórica	Ordinal	AICPA (1958); Oliveira (2014); Santos; Muraro, 2008; (Tinoco; Thomé, 2005); Oliveira (2014)
	Organização (administrativa, jurídica e técnica);	Categórica	Ordinal	Oliveira (2014)
	Controle administrativo pela direção;	Categórica	Ordinal	Tinoco e Thomé (2005); Silva (2002); Chiavenato (1993)
	Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;	Categórica	Ordinal	CF/88 art. 74
	O ambiente de controle relacionadas aos valores da entidade;	Categórica	Ordinal	Jordão et al. (2012).
	Sistemas de incentivo a promoção da conduta ética;	Categórica	Ordinal	Jordão et al. (2012).
	Atribuições e responsabilidades definidas no organograma institucional;	Categórica	Ordinal	Vieira et al. (2007)
	Revisões e atualizações periódicas.	Categórica	Ordinal	Vieira et al. (2007)
	Controle do abuso de autoridade;	Categórica	Ordinal	Ritta (2010).
	Estimular a eficiência do pessoal;	Categórica	Ordinal	Oliveira, Perez Jr e Silva (2002)
	Monitoramento das atividades administrativas	Categórica	Ordinal	Araújo et al. (2016); Jordão et al. (2012); Vieira et al. 2007
	Existência de um plano de organização;	Categórica	Ordinal	AICPA (1958); Oliveira (2014); Castro (2010)
	Mecanismos de controle de contratos e convênios;	Categórica	Ordinal	BRASIL (1986); AICPA (1958)
Existência de sistemas de informação;	Categórica	Ordinal	Oliveira (2014)	

	Controle de recursos humanos;	Categórica	Ordinal	Oliveira (2014); Jordão et al. (2012).
	Avaliar o cumprimento das metas previstas;	Categórica	Ordinal	CF/88 art. 74; Jordão et al. (2012); Oliveira, (2014).
	Definição de linhas de autoridade;	Categórica	Ordinal	Jordão et al. (2012).

Fonte: Elaborado pela autora (2019).

### 3.4 COLETA DE DADOS

O instrumento de coleta foi construído por 6 seções, compondo um total de 87 perguntas embasadas a partir das variáveis expostas na seção anterior e agrupadas em: perfil do respondente, perfil da entidade, estrutura organizacional, aspecto gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Antes da aplicação do questionário, realizou-se um pré-teste em uma das universidades pesquisadas. O teste foi realizado com três auditores internos. O objetivo do pré-teste foi identificar necessidades de alterações das questões, por meio de sugestões, recomendações que permitissem melhor entendimento e que fosse aplicado de forma a facilitar o entendimento dos respondentes. Após pré-teste foi necessário realizar algumas alterações, supressões e inclusões argumentativas.

Para a coleta dos dados da pesquisa foi elaborado um questionário por meio da plataforma eletrônica Google Docs. e posteriormente enviado para cada Universidade Federal que compõe a população do estudo. O questionário foi enviado a princípio para o e-mail de todas as unidades de auditoria interna das entidades por três vezes, no período de 05/10/2019 a 05/11/2019, posteriormente, foi realizado contato telefônico para as universidades que não haviam respondido o formulário eletrônico enviado por e-mail. Por fim, foi utilizado o e-SIC que é o Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão que permite que qualquer pessoa, física ou jurídica, encaminhe pedidos de acesso à informação, acompanhe o prazo e receba a resposta da solicitação realizada para órgãos e entidades do Executivo Federal de acordo com a lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

### 3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE

Para atendimento dos objetivos, foi utilizada primeiramente a estatística descritiva dos dados coletados para descrever os fatos e características por meio da organização e sumarização dos números (STEVENSON, 1981). De acordo com o objetivo do estudo, por meio da análise da população, e partir dessa análise, foi possível determinar as características

que a compõe. A estatística descritiva deu suporte a uma esquematização de forma resumida e organizada aos dados coletados.

Além da estatística descritiva, foi utilizada a estatística inferencial com a aplicação dos testes estatísticos U Mann-Whitney, Kruskal Wallis e Coeficiente de Correlação de Spearman para responder aos objetivos específicos de:

- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes e as dimensões: aspectos gerais do CI, controles internos contábeis e controles administrativos;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre as características do perfil da universidade e as dimensões: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos;
- Analisar se existe relação estatisticamente significativa entre a estrutura organizacional relacionados aos controles internos das universidades e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Para comparar se havia diferença estatisticamente significativa entre as medidas avaliadas foi utilizado o Teste U Mann-Whitney para amostras independentes para comparações de dois grupos. O Teste U Mann-Whitney pode ser aplicado em duas amostras de escala numérica, ordinal, intervalar ou razão, que tenham relação não pareada e a variável com apenas dois valores ou duas categorias (variável binária), (DOMINGOS, 2004). Stevenson (1981) afirma que esse teste é usado para verificar se duas amostras independentes provêm de populações com médias iguais. Pode ser utilizado como alternativa ao teste de duas amostras para médias, onde exigia que as populações tivessem a mesma variância. O teste de Mann-Whitney não faz tal exigência. Conforme Hoffmann (2011) esse é um método não-paramétrico de testar, com base em duas amostras aleatórias independentes a hipótese de que duas populações têm a mesma distribuição.

Também foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis que é um teste não-paramétrico que pode ser usado para determinar se três ou mais amostras independentes foram selecionadas de populações que possuem a mesma distribuição. Conforme Martins e Domingos (2011) trata-se de teste extremamente útil para decidir se K amostras ( $k > 2$ ) independentes provêm de populações com médias iguais. Poderá ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais. O teste Kruskal-Wallis é uma alternativa não paramétrica à Análise de Variância.

E por fim foi aplicado o teste de Correlação de Spearman que segundo Stevenson (1981, p. 382) a correlação por postos de Spearman é uma técnica não-paramétrica para

avaliar o grau de relacionamento entre observações emparelhadas de duas variáveis, quando os dados se dispõem em postos. Martins (2006) afirma que esse teste trata-se de uma medida da intensidade da correlação entre duas variáveis com níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos em duas séries ordenadas. Ocasionalmente, dois ou mais pares podem receber o mesmo escore na mesma variável.

O Quadro 14 apresenta de forma sistematizada os níveis de correlação entre as variáveis.

**Quadro 14** Coeficiente de correlação

Valor de $\rho$ (+ ou -)	Interpretação da correlação
0.00 a 0.19	Bem fraca
0.20 a 0.39	Fraca
0.40 a 0.69	Moderada
0.70 a 0.89	Forte
0.90 a 1.00	Muito forte

Fonte: Adaptado de Morettin e Bussab, (2013).

O nível de significância adotado no estudo foi de 5% e o software utilizado foi o *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS).

## 4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Nesta seção, serão apresentados os resultados encontrados após o levantamento, tabulação e tratamento dos dados. A análise será dividida em descritiva e inferencial.

### 4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

A análise descritiva está dividida em cinco subitens, sendo eles: Caracterização do perfil dos respondentes e das universidades; Existência de Controle interno e suas características; Práticas de Controle Interno; Controles internos contábeis e Controles internos administrativos.

#### 4.1.1 Perfil dos respondentes e das universidades

O perfil dos respondentes e das universidades é apresentado de forma sintetizada nas tabelas de 1 a 10.

A Tabela 1 apresenta as frequências relativas e absolutas quanto ao sexo do respondente. Pode ser observado que dos 43 respondentes 29 são do sexo masculino o que representa em termos percentuais 67,4% e apenas 14 são do sexo feminino, o que representa 32,6%.

**Tabela 1- Sexo do respondente**

	Frequência	Frequência Relativa (%)
Masculino	29	67,4
Feminino	14	32,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2, que traz as informações quanto à escolaridade do respondente, ficou evidenciado que entre os participantes da pesquisa não há respondente com nível médio de escolaridade e que a maior parte dos respondentes possui especialização, representado por 23 respondentes, o que em termos percentuais totaliza 53,5%. Ainda pode ser observado que 12 possuem o título de mestre e 5 de doutor, representando respectivamente 27,9% e 11,6% dos participantes.

**Tabela 2 – Escolaridade do responde**

	Frequência	Frequência Relativa (%)
Nível Médio	0	0
Graduação	3	7
Especialização	23	53,5
Mestrado	12	27,9
Doutorado	5	11,6

Total	43	100
-------	----	-----

Fonte: Dados da pesquisa.

Relacionado à formação do respondente, o curso de ciências contábeis representou a maior parte, totalizando 19 respondentes e um valor percentual de 44,2%. Em segundo lugar ficou o curso de direito com um total de 16 e um valor percentual de 37,2%. A soma dos dois cursos representou um total de 35 respondentes, o que equivale a um percentual 81,4% do total dos respondentes. Como pode ser visto, ainda fizeram parte dos respondentes a formação em mais seis cursos.

**Tabela 3 – Formação do respondente**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Administração	2	4,7
Ciências Contábeis	19	44,2
Economia	2	4,7
Direito	16	37,2
Informática	1	2,3
Ciências Sociais	1	2,3
História	1	2,3
Administração Pública	1	2,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 4 apresenta a distribuição dos respondentes em faixa etárias que variam de abaixo de 30 anos a acima de 50 anos. O maior número de respondentes transita na faixa de 41 a 40 anos, o que representou um total de 21 respondentes e um percentual de 48,8%. As faixas etárias de 41 a 50 anos e acima de 50 anos somam 19 respondentes e isso representa em termos percentuais um total de 44,2%. A faixa etária com menos representatividade foi a abaixo de 30 anos, com um total de 3 respondentes e uma representatividade de apenas 7%.

**Tabela 4 – Faixa etária do respondente**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Abaixo de 30 anos	3	7
De 31 a 40 anos	21	48,8
De 41 a 50 anos	9	20,9
Acima de 50 anos	10	23,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao tempo de atuação do respondente na universidade, a maioria dos respondentes transita na faixa de 5 a 10 anos, com um total de 22 e uma representatividade percentual de 51,2%. As faixas de 5 anos e de 11 a 20 anos possuem a mesma quantidade de respondentes, que são 9 e representa 20,9% cada dos respondentes. Na faixa acima de 30 anos de atuação apenas 1 respondente faz parte dela, representando apenas 2,3%. Na faixa de 21 a 30 anos apenas 2 respondentes atuam na universidade, o que representa 4,7%. Como pode ser

observado, o número de servidores com maior tempo de experiência nas universidades é o de menor representatividade.

**Tabela 5 – Tempo de atuação na universidade do respondente**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Menos de 5 anos	9	20,9
De 5 a 10 anos	22	51,2
De 11 a 20 anos	9	20,9
De 21 a 30 anos	2	4,7
Acima de 30 anos	1	2,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6, que corresponde a qual o departamento de lotação do respondente, mostra que a grande maioria dos respondentes está lotado na auditoria interna, o que representa um total de 38 e em termos percentuais 88,4%. Em segundo lugar está o gabinete do reitor com um total de 3 respondentes, o que representa 7% dos respondentes. E apenas 1 respondente está lotado na controladoria interna e 1 na Pró-reitoria de Planejamento e Orçamento, o que representa 2,3% cada.

**Tabela 6 – Departamento de lotação do respondente**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Auditoria Interna	38	88,4
Gabinete da Reitoria	3	7
Controladoria Interna	1	2,3
Pró-reitoria de Planejamento e Orçamento	1	2,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2019).

Relacionado ao cargo que ocupa, pode ser observada uma predominância do cargo de auditor, mas também há uma pulverização de cargos representado por 9 cargos distintos. O cargo de auditor chefe possui um total de 9 respondentes e uma frequência relativa de 21%. O cargo de auditor é o que possui a maioria dos respondentes, com um total de 23 participantes e um percentual de 53,5%. O cargo de assistente em administração apresentou 4 respondentes e um total de 9,3%. Os demais cargos apresentaram 1 ou 2 respondentes como pode ser observado na Tabela.

**Tabela 7 – Cargo que ocupa**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Auditor Chefe	9	21
Auditor	23	53,5
Contador	2	4,7
Administrador	1	2,3
Assistente em administração	4	9,3
Chefia de gabinete	1	2,3
Secretário Executivo	1	2,3
Assessoria da Reitoria	1	2,3

Assessor especial	1	2,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 8 apresenta de forma sistematizada a experiência no cargo dos participantes, observa-se que na faixa de menos de 5 anos, assim como de 5 a 10 anos, há 17 participantes em cada e que a soma das duas faixas é um total de 34 participantes, que não ultrapassam 10 anos de experiência em seus cargos e que em termos percentuais representa um total de 79%. Nas faixas de 11 a 20 anos e de 21 a 30 anos há um total de 8 participantes, o que representa 18,6%. Assim como na tabela relacionada ao tempo de atuação da universidade, apenas 1 respondente faz parte da faixa acima de 30 anos, relacionado a experiência no cargo apenas 1 respondente possui mais de 30 anos de experiência.

**Tabela 8 – Experiência no cargo**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Menos de 5 anos	17	39,5
De 5 a 10 anos	17	39,5
De 11 a 20 anos	4	9,3
De 21 a 30 anos	4	9,3
Acima de 30 anos	1	2,4
Total		100

Fonte: Dados da pesquisa.

Relacionado às características organizacionais das universidades, a seguir serão apresentadas nas Tabelas 9 e 10 a estatística descritiva quanto ao perfil das universidades em estudo.

Na Tabela 9, relativa à região a qual as universidades em estudo fazem parte, pode ser observado que foram recebidas respostas das cinco regiões. O maior número de respostas foi da região nordeste, com um total de 16 universidades e uma representatividade percentual de 37,2%. O Sudeste foi a segunda região com o maior número de universidades com um total de 9, o que representa 20,9%. O Norte apresentou 8, o Sul 7 e o Centro-Oeste 3, representando respectivamente em termos percentuais 18,6%, 16,3% e 7%.

**Tabela 9 – Região da Universidade**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Centro-Oeste	3	7
Norte	8	18,6
Nordeste	16	37,2
Sudeste	9	20,9
Sul	7	16,3
Total	43	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 10, quanto ao tempo de atuação da universidade a maioria está disposta na faixa acima de 30 anos, o que representa 27 universidades e um percentual de 62,8%. Isto indica que a maior parte das universidades possui um nível de maturidade alto. E a faixa de menor tempo de atuação possui 8 universidades, o que representa 18,6%. A faixa de 11 a 20 anos está composta de 6 universidades e a de 21 a 30 anos possui apenas 2 universidades, representando respectivamente um percentual de 13,9% e 4,7%.

**Tabela 10** – Tempo de atuação da Universidade

	Frequência	Frequência relativa (%)
Menos de 10 anos	8	18,6
De 11 a 20 anos	6	13,9
De 21 a 30 anos	2	4,7
Acima de 30 anos	27	62,8
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Como pontos de destaque, aponta-se que da seção perfil do respondente e da universidade a maior parte dos responsáveis pelo controle tem formação em Ciências Contábeis e atuam no cargo há menos de 10 anos, bem como as universidades atuam há mais de 30 anos.

#### **4.1.2 Existência de controles internos, estrutura organizacional e importância atribuída.**

Nesta seção serão apresentados os resultados, nas Tabelas de 11 a 20, quanto à existência de órgãos de controle interno, da sua estrutura na organização e a importância atribuída pela gestão.

A Tabela 11 apresenta a existência na estrutura organizacional da universidade de um órgão ou setor responsável pelo controle interno. De acordo com Calixto e Velásquez (2005), o controle interno é composto pela junção da estrutura organizacional somado aos mecanismos de controle estabelecidos pela gestão. Como pode ser observado, 24 das universidades respondentes não possuem órgão de controle interno em sua estrutura organizacional, o que representa 55,8%. Das universidades participantes do estudo, 44,2% tem em sua estrutura organizacional um órgão ou setor de controle interno instituído, o que representa 19 universidades.

**Tabela 11** - Existência na estrutura organizacional de um órgão ou setor responsável pelo Controle Interno.

	Frequência	Frequência relativa (%)
--	------------	-------------------------

Sim	19	44,2
Não	24	55,8
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 12 é um desdobramento da questão anterior e por essa razão só há 19 respostas. Foi perguntado a quem o órgão de controle interno estava subordinado. O maior número está subordinado ao Conselho Universitário o que representa 31,5% e um total de 6 universidades. Ao gabinete do reitor está subordinado 5, o que representa 26,3%. As demais subordinações estão representadas por mais 6 órgãos das universidades. Essa pulverização nas respostas é convergente aos apontamentos de Rezende e Favero, (2004). Segundo os autores, a quem este órgão está subordinado não é determinante, tendo em vista que todos estão aptos a melhorar e aprimorar os controles internos.

**Tabela 12** – Subordinação do órgão responsável pelo controle interno

	Frequência	Frequência relativa (%)
Conselho universitário	6	31,5
Gabinete do reitor	5	26,3
Pró-reitora de planejamento	2	10,5
Conselho superior	1	5,3
Conselho diretor	1	5,3
Comitê de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos	1	5,3
Conselho de administração	2	10,5
Coordenação de controle interno	1	5,3
Total	19	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim como a Tabela anterior, esta questão está relacionada à Tabela 11. Nela questiona-se, caso a resposta tenha sido não quanto à existência do controle interno na estrutura organizacional, se existe um setor/órgão/departamento responsável pelos controles internos. Nesse sentido, 24 universidades que não possuíam em sua estrutura organizacional esse setor instituído apresentaram qual o setor é responsável pelos controles internos na instituição. A maioria das universidades respondeu que não existe esse setor, o que representa 54,17% dos respondentes. 7 universidades afirmaram que cada setor é responsável pela instituição dos controles internos, o que representa 29,17% dos respondentes. Duas universidades atribuíram essa responsabilidade a Pró-reitoria de Planejamento, 1 universidade ao Comitê de governança, riscos e controles internos e por fim 1 a Auditoria Interna.

Sobre esse aspecto, o fato de não existir um setor nomeadamente de controle interno não se apresenta como um potencial problema, isso se explica ao retomar as considerações de Rezende e Favero (2004) que defendem que independente do setor ou cargo declarado como responsável pelos controles internos, todos são considerados capazes para o correto

funcionamento e aptos no desenvolvimento de atividades que possam melhorar à sua qualidade.

**Tabela 13 - Setor/Órgão/Departamento/ responsável pelos controles internos**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Não existe	13	54,17
Cada setor/departamento	7	29,17
Pró-reitoria de planejamento	2	8,34
Comitê de governança, riscos e controles internos	1	4,16
Auditoria Interna	1	4,16
Total	24	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 14 mostra de forma sistematizada se a universidade possui controles internos instituídos e de que forma. Como apresentado na tabela, a maioria das universidades 22 possui controles internos instituídos e formalizados, enquanto 17 possuem controles instituídos mas não formalizados, o que representa 39,5% das universidades que fazem parte do estudo. Apenas 4 universidades afirmaram não possuir controles internos instituídos, o que representa 9,3%.

**Tabela 14 - Instituição dos controles internos**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Sim, formalizados	22	51,2
Sim, mas não formalizados	17	39,5
Não	4	9,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O próximo resultado versa sobre a avaliação do sistema de controle. Neste aspecto, destaca-se que é de extrema importância a avaliação do controle interno. Em primeiro lugar, deve ser feita a determinação da natureza, da profundidade e da extensão dos exames finais e em segundo lugar, sugerir aprimoramento em relatório específico (PINTO, 2006). Os dados convergem nesse sentido, visto que na Tabela 15 sobre a importância atribuída a avaliação do sistema de controles interno das universidades, observa-se que: 20 universidades afirmaram que é extremamente importante a avaliação, o que representou 46,5%; 10 universidades consideraram muito importante essa avaliação; 9 universidades consideraram importante; e 4 universidades declararam que consideram pouco importante a avaliação do sistema de controle interno da universidade.

**Tabela 15 - Importância atribuída à realização de avaliações do sistema de controle interno**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Nenhuma importância	0	0
Pouco importante	4	9,3

Importante	9	20,9
Muito importante	10	23,3
Extremamente importante	20	46,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Após a apresentação dos resultados sobre a importância atribuída à realização de avaliações do sistema de controle interno foi feita a tabela cruzada para verificar se a formação do respondente impacta nas respostas. Os resultados são parecidos e não apresentam discrepâncias relacionadas à formação dos respondentes, conforme a Tabela 16.

**Tabela 16** - Cruzamento dos resultados das variáveis de formação e avaliações do sistema de controle interno

		Importância atribuída à realização de avaliações do sistema de controle interno				Total
		Pouca importância	Importante	Muito importante	Extremamente importante	
Formação	Administração	0	0	1	1	2
	Ciências Contábeis	1	4	4	10	19
	Economia	1	0	0	1	2
	Direito	1	5	4	5	15
	Informática	0	0	0	1	1
	Ciências Sociais	0	0	0	1	1
	História	0	0	0	1	1
	Gestão Pública	1	0	0	0	1
	Letras	0	0	1	0	1
	Total	4	9	10	20	43

Fonte: Dados da pesquisa.

Complementar à pergunta anterior, indagou-se se são realizadas avaliações periódicas do sistema de controle interno pela universidade e se há periodicidade nessa avaliação. Observou-se que: 23 universidades afirmaram que fazem avaliação e que ela ocorre com periodicidade determinada, o que representou 34,9%; 23 universidades afirmam que fazem a avaliação, mas que não há periodicidade determina; e 5 universidades afirmaram que não fazem avaliação do sistema de controle interno, o que representou 11,6% das universidades em estudo.

**Tabela 17** - Realização de avaliações periódicas do sistema de controle interno da universidade

	Frequência	Frequência relativa (%)
Sim, a avaliação é realizada periodicamente	15	34,9
Sim, mas não há periodicidade	23	53,5

pré-determinada		
Não	5	11,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 18, apresenta-se a resposta das 38 universidades que afirmaram que fazem avaliação dos seus sistemas de controle interno. Nessa questão era permitida a marcação de mais de uma alternativa. Dessa forma a soma da frequência absoluta difere de 38 e a relativa difere de 100.

Para Pinto (2006), a avaliação do controle interno deve seguir uma sequência de ações. A primeira delas é determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer. A seguir, verificar se o sistema atual de controles detectaria imediatamente tais erros. A partir daí, analisar as fraquezas ou falta de controle, que permitem a existência desses erros, com a finalidade de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria. Por fim, emitir relatório com comentário sugerindo o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa. Dessa forma, quando verificada quais atividades são compreendidas na avaliação do controle interno das universidades, conforme apresentado na Tabela 18, observou-se que das entidades respondentes 18 afirmaram que fazem a determinação da possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades; 12 afirmaram que realizam a verificação de se o sistema de controles detectaria de imediato erros e irregularidades; 32 afirmaram que fazem análise das fraquezas ou falta de controle, que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades; e 38 afirmam que avaliam a emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno.

**Tabela 18 - Atividades compreendidas na avaliação do controle interno**

	Frequência	Frequência relativa (%)
A determinação da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades.	18	47,38
A verificação de se o sistema de controles detectaria de imediato erros ou irregularidades.	12	31,58
A análise das fraquezas ou falta de controle, que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades.	32	84,21
A emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno	38	89,37

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim como a questão anterior, essa permitia a marcação de mais de uma opção dessa forma a soma da frequência absoluta varia de 43 e relativa varia de 100.

De acordo com Thomé e Tinoco (2005), o controle interno deve ser visto como um processo que contempla estrutura organizacional, política de recursos humanos, segregação de funções e ética, entre outros, com o objetivo de proteger a organização de riscos que inviabilizem ou dificultem a sua gestão. Todas as alternativas relacionadas ao tipo de controles interno encontradas nas universidades foram marcadas. Relacionado à segregação de funções (separação das funções de aprovação, execução e controle) 41 universidades afirmaram que possui esse controle, o que representa 95,3%. O segundo tipo mais escolhido foi o sistema de conferência, aprovação e autorização, com 34 universidades afirmando que fazem uso desse controle, o que representa 79,1%. Quanto a controle físico dos ativos, 33 afirmaram utilizar esse tipo de controle. Além disso, 37 fazem treinamento de pessoal, 21 fazem análises orçamentárias, 13 controles de erros e fraudes contábeis, 11 controles de qualidade e apenas 3 universidades afirmaram que possuem outros tipos de controle interno.

**Tabela 19** - A universidade utiliza que tipos de controles internos

	Frequência	Frequência relativa (%)
Sistema de conferência, aprovação e autorização	34	79,1
Segregação de funções (separação das funções de aprovação, execução e controle)	41	95,3
Controle físico sobre os ativos	33	76,7
Controle de qualidade	11	25,6
Treinamento de pessoal	37	86
Análises orçamentárias	21	48,8
Controle de erros e fraudes contábeis	13	30,2
Outro	3	6,9

Fonte: Dados da pesquisa.

Vieira *et al.* (2007) entendem que a definição de procedimentos de controle interno considera as especificidades de cada organização, como estrutura organizacional, complexidade das operações e natureza do negócio. Alguns são essenciais, dentre os quais cabe estudar o controle periódico dos saldos físicos e financeiros e o confronto desses saldos. Relacionado a essa temática, sobre controle periódico dos saldos físicos e financeiros, 26 universidades afirmaram que o fazem e que este é realizado de forma periódica. Isso representa um percentual de 60,5%. Observou-se que 30,2% das universidades afirmaram que realizam o controle periódico dos saldos físicos e financeiros, mas que não há periodicidades pré-determinada dessa avaliação, esse percentual é representado por 13 universidades. Apenas 4 universidades afirmaram não realizar esse controle, o que representou em termos percentuais 9,3%.

**Tabela 20** - Controle periódico dos saldos físicos e financeiros

	Frequência	Frequência relativa (%)
Sim, o controle é realizado periodicamente	26	60,5
Sim, mas não há periodicidade pré-determinada	13	30,2
Não	4	9,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à existência de uma política de gestão de riscos, 27 das universidades em estudo afirmaram que possuem essa política e que o controle da mesma é realizado com periodicidade; isso representa 62,8%. Já 7 afirmaram que possuem política de gestão mas que não é realizada de forma periódica, o que representa 16,3% das universidades. E 9 universidades afirmaram não possuir uma política de gestão de riscos, o que representa 20,9%.

**Tabela 21** - A universidade possui uma política de gestão de riscos

	Frequência	Frequência relativa (%)
Sim, há uma política de gestão de riscos formalizada	27	62,8
Sim, mas não se encontra formalizada	7	16,3
Não	9	20,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse aspecto, é primordial destacar o contido na lei nº 13.303/2016, que versa sobre a obrigatoriedade de implementar e supervisionar práticas cotidianas dos sistemas de gestão de riscos e de controle interno estabelecidos para a prevenção e contenção dos principais riscos a que está exposta a entidades públicas, inclusive os riscos relacionados à integridade das informações contábeis e financeiras e os relacionados à ocorrência de corrupção e fraude.

#### 4.1.3 Aspectos gerais dos controles internos

A partir desse ponto, quanto aos aspectos gerais de controles internos, bem como os controles internos contábeis e controles internos administrativos utilizou-se a escala Likert de cinco pontos.

Os aspectos gerais dos controles internos serão apresentados nas Tabelas 22 a 57. A Tabela 22 apresenta o resultado quanto aos controles internos de desvios de conduta se são identificados e corrigidos pela universidade. Observou-se que 16 universidades afirmaram que concordam que a universidade possui esse controle, o que representa 37,2% das universidades; 13 universidades responderam que concordam totalmente que a universidade

possui esse controle e que o aplica, o que representa 30,2 %; 11 universidades nem concordaram nem discordaram; 1 discordou que sua universidade possui esse controle e 2 discordaram totalmente da aplicação desse controle.

**Tabela 22** - Os desvios de conduta são identificados e corrigidos pela Universidade.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	11	25,6
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	13	30,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Após o resultado apresentado na Tabela 22, fez-se necessário observar se a formação do respondente tinha influência na resposta quanto ao posicionamento da universidade sobre se os desvios de conduta são identificados e corrigidos pela universidade. O resultado do cruzamento desses dados encontra-se apresentado na Tabela 23. Depreende-se que atuação do profissional de controle interno com formação em contabilidade possibilita à instituição que os desvios de conduta sejam identificados e corrigidos com maior eficácia. Isto se justifica ao observar que o maior número de respostas em concordância encontra-se nos respondentes formados em ciências contábeis. Assim, também se encontra convergência com as explicações de Galante, Beuren e Oliveira (2009), ao tratarem da importância da formação em contabilidade. Segundo os autores para um controle interno eficaz é imprescindível que o indivíduo seja conhecedor, de modo específico, do processo contábil e da administração geral da entidade.

**Tabela 23** - Cruzamento dos resultados das variáveis de formação e desvios de conduta

		Desvios					Total
		Discordo Totalmente	Discordo	Nem concordo, nem discordo	Concordo	Concordo totalmente	
Formação	Administração	0	0	0	0	2	2
	Ciências Contábeis	1	0	5	7	6	19
	Economia	0	0	1	1	0	2
	Direito	1	1	3	7	3	15
	Informática	0	0	0	0	1	1
	Ciências Sociais	0	0	0	1	0	1
	História	0	0	0	0	1	1
	Gestão Pública	0	0	1	0	0	1
	Letras	0	0	1	0	0	1

Total	2	1	11	16	13	43
-------	---	---	----	----	----	----

Fonte: Dados da pesquisa.

Também foi verificado se o cargo ocupado pelo respondente apresentou diferenças nas respostas sobre se os desvios de conduta são identificados e corrigidos pela universidade. Assim, observa-se que como o número de respondentes auditores representa 74,42% dos respondentes e um total de 32. As respostas são muito similares, dessa forma não é possível afirmar que o cargo ocupado pelo respondente interfere na escolha das respostas.

**Tabela 24** - Cruzamento dos resultados das variáveis de cargo e desvios de conduta

		Desvios					Total
		Discordo Totalmente	Discordo	Nem concordo, nem discordo	Concordo	Concordo totalmente	
Cargo	Auditor chefe	0	0	1	3	5	9
	Auditor	2	1	7	10	3	23
	Administrador	0	0	0	0	1	1
	Assistente em administração	0	0	1	3	0	4
	Contador	0	0	0	0	2	2
	Chefia de Gabinete	0	0	0	0	1	1
	Assessor especial	0	0	1	0	0	1
	Assessor do Reitor	0	0	0	0	1	1
	Secretário Executivo	0	0	1	0	0	1
	Total	2	1	11	16	13	43

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda sob o mesmo aspecto foi feita tabela cruzada para verificação se havia diferença entre as respostas dos participantes em função da região da Universidade, mas não se observou discrepâncias entre as respostas. A Tabela 25 apresenta de forma sistematizada os resultados dos cruzamentos entre as variáveis.

**Tabela 25** - Cruzamento dos resultados das variáveis de região e desvios de conduta

		Desvios					Total
		Discordo Totalmente	Discordo	Nem concordo, nem discordo	Concordo	Concordo totalmente	
Região	Centro-Oeste	0	0	1	0	2	3
	Nordeste	2	0	5	5	4	16
	Norte	0	0	2	6	0	8

	Sudeste	0	1	1	5	2	9
	Sul	0	0	2	0	5	7
Total		2	1	11	16	13	43

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 26 demonstraram que 14 universidades transitaram entre discordo totalmente e discordo quanto à avaliação de risco de controle interno, o que caracteriza 31,2% das participantes; 19 universidades transitaram entre concordo e concordo totalmente quanto à avaliação do risco de controle interno, e isso representa 44,2% das universidades; e 10 universidades nem concordaram nem discordaram quanto à avaliação do risco do controle interno.

**Tabela 26 - Realização de avaliação do risco de controle interno**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	5	11,2
Discordo	9	20,9
Nem concordo nem discordo	10	23,3
Concordo	10	23,3
Concordo totalmente	9	20,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Referente se a periodicidade das avaliações dos controles internos variava conforme o risco da atividade, 18 universidades afirmaram que concordam e concordam totalmente que efetuam esse controle, o que representa em termos percentuais 41,8%; 14 universidades responderam que discordam totalmente e discordam quanto ao uso desse controle; e 11 nem concordaram nem discordaram sobre o tema.

**Tabela 27 - Periodicidade das avaliações dos controles internos da Universidade varia conforme o risco da atividade.**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	4	9,3
Discordo	10	23,3
Nem concordo nem discordo	11	25,6
Concordo	9	20,9
Concordo totalmente	9	20,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Relacionado à periodicidade na avaliação dos resultados do controle interno a maior parte dos participantes, a Tabela 28 aponta que um total de 20 alegou que nem concorda nem discorda que a universidade faz uso desse controle, o que representa 46,5%; 13 responderam que concordam e concordam totalmente quanto ao uso desse controle por suas universidades,

o que representa 30,3%; e entre discordo totalmente e discordo teve-se um total de 10 universidades, o que representa em termos percentuais 23,3%.

**Tabela 28 - Avaliação dos resultados dos controles internos periodicamente**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	8	18,6
Nem concordo nem discordo	20	46,5
Concordo	7	16,3
Concordo totalmente	6	14
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à comunicação das deficiências do controle interno aos responsáveis com o objetivo de realizar ações corretivas, 33 universidades afirmaram que concordam e concordam totalmente quanto ao uso desse controle, o que representa 76,8%. Apenas 5 universidades discordaram totalmente e discordaram quanto ao uso desse controle por parte de suas universidades, assim como 5 universidades nem concordaram nem discordaram quanto ao uso desse controle.

**Tabela 29 - Deficiências de controles internos são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	3	7
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	5	11,6
Concordo	14	32,6
Concordo totalmente	19	44,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 30 apresenta o cruzamento dos resultados das respostas entre as variáveis formação do respondente e a variável que verificou se a universidade possui o controle de comunicação para ações corretivas. Observa-se que o maior número de respondentes com concordância do bloco anterior é formado por profissionais de contabilidade. Esse achado de pesquisa apresenta uma convergência com o estudo de Cardoso, Souza e Almeida (2006), ao explanarem que a formação em ciência contábil tem por função desenvolver no profissional a habilidade de receber e transmitir informações de forma escrita e oral e tomar julgamentos de forma rápida e eficaz.

**Tabela 30 - Cruzamento dos resultados das variáveis de formação do respondente e comunicação aos responsáveis para ações corretivas**

	Ações corretivas	Total

		Discordo totalmente	Discordo	Nem discordo nem concordo	Concordo	Concordo totalmente	
Formação	Administração	0	0	0	1	1	2
	Ciências Contábeis	2	1	1	7	8	19
	Economia	0	0	1	1	0	2
	Direito	0	1	3	4	7	15
	Informática	0	0	0	0	1	1
	Ciências Sociais	0	0	0	0	1	1
	História	0	0	0	0	1	1
	Gestão Pública	1	0	0	0	0	1
	Letras	0	0	0	1	0	1
	Total	3	2	5	14	19	43

Fonte: Dados da pesquisa.

No tocante à auditoria interna, retomam-se os preceitos de Lorenzoni e Vieira (2013). Os autores explanam que a auditoria interna é responsável pela avaliação do controle interno em conjunto com as atividades desenvolvidas pela organização. Nesse contexto compreende-se que a avaliação da eficiência e eficácia destas atividades torna a auditoria interna como corresponsável pelo seu resultado. Quando desempenhada de forma eficiente, apresenta benefícios significativos; além disso, possui como objetivo básico observar se os controles internos funcionam com efetividade, bem como monitorar e estabelecer planos e procedimentos de trabalho para tornar os mecanismos mais eficientes, detectando falhas nos campos examinados, corrigindo-os para aprimorar as operações como o objetivo de atender os interesses da administração. Relacionado ao acompanhamento, implementação e monitoramento por parte da auditoria interna relativo às suas recomendações, 34 universidades afirmaram que há o uso desse controle por parte da instituição o que representa 79,1%; 6 universidades concordaram que possuem em sua estrutura esse controle; e apenas 2 afirmaram que discordam totalmente quanto ao uso desse controle por suas instituições.

**Tabela 31** - A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das recomendações.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	0	0
Nem concordo nem discordo	1	2,3
Concordo	6	14
Concordo totalmente	34	79,1
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao indagar se a disposição da estrutura organizacional das universidades está disposta em organograma, 35 universidades concordaram totalmente quanto ao uso desse controle por parte da universidade, o que representou a grande maioria das participantes do estudo e 6 universidades também concordaram quanto ao uso desse controle por parte da instituição, o que mostra que um total de 41 universidades possuem esse controle. Isso equivale a 95,4% das participantes. Apenas 2 universidades discordaram totalmente ou discordaram quanto ao uso desse controle interno por parte de suas universidades.

**Tabela 32 - A estrutura hierárquica da Universidade está disposta em organograma**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	0	0
Concordo	6	14
Concordo totalmente	35	81,4
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao uso de normas e procedimentos que limitem alçadas (competências) na instituição, 31 universidades responderam que fazem uso desse tipo de controle interno enquanto 5 afirmaram não fazer uso desses controles. Em termos percentuais, as universidades que dispõem desse controle somam 72,1% contra 11,7% que não usam. Nem concordaram nem discordaram do uso 7 universidades e isso representa 16,3%.

**Tabela 33 - A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	3	7
Nem concordo nem discordo	7	16,3
Concordo	12	27,9
Concordo totalmente	19	44,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à existência de um plano de treinamento e desenvolvimento de forma periódica para os colaboradores da instituição, 30 universidades afirmaram fazer uso desse controle e apenas 4 responderam que não possuem um plano com esse objetivo. As que não concordaram nem discordaram do uso desse controle por parte de duas instituições somaram 9 respostas. Tais dados convergem com o exposto por Frumusachi (2017), ao afirmar que faz parte dos princípios de funcionamento do controle interno a competência profissional que envolve uma política permanente de recrutamento de pessoal, treinamento e motivação por remuneração.

**Tabela 34** - Existe plano de treinamento e desenvolvimento periódico para colaboradores da universidade.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	3	7
Nem concordo nem discordo	9	20,9
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	19	44,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 35, a seguir, apresenta se as universidades identificam, mensuram e tratam continuamente os riscos identificados. Nesse contexto, 17 universidades alegam fazer essa ação quanto aos riscos que identificam, o que representa 29,5% das instituições. Observou-se que 10 afirmaram não seguir esse tipo de procedimento referente aos seus riscos e 16 nem concordaram nem discordaram quanto ao uso desse instrumento de controle.

**Tabela 35** - Os riscos identificados são mensurados, classificados e tratados continuamente pela instituição.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	4	9,3
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	16	37,2
Concordo	12	27,9
Concordo totalmente	5	11,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando perguntadas se faziam uso de controles manuais e automatizados, 11 instituições afirmaram não fazer uso desses dois mecanismos em conjunto como forma de controle interno. Em contrapartida, 22 universidades afirmaram que usam desses mecanismos de controle em suas instituições, o que representa a maioria das participantes com 51,2%. Cabe destacar que as atividades de controle são ferramentas tanto manuais quanto automatizadas que ajudam a evitar ou reduzir os riscos que podem prejudicar a realização dos objetivos e missão da organização. Esses controles funcionais dão um alerta sempre que algo excepcional ocorre e passam a ser tratadas rapidamente e de forma adequada (MAHADEEN, 2016).

**Tabela 36** - As atividades de controle subdividem-se em manuais e automatizadas.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	5	11,6
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	10	23,3
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	11	25,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O canal de denúncias internas é considerado um importante instrumento de controle. A Tabela 37 apresenta de forma sistematizada que 42 universidades possuem em sua estrutura organizacional esse mecanismo de controle e isso representa 97,6% das universidades. Isso é um indicador da importância desse canal de comunicação o que pode contribuir para inibir o descumprimento de normas e procedimentos. Apenas 1 universidade não faz uso desse instrumento tão importante de controle. O resultado difere um pouco do encontrado por Jácome (2018) que também questionou sobre a existência de um canal de comunicação para denúncias internas e obteve a concordância de 79,07% dos respondentes. No entanto, 20,93% dos respondentes discordaram sobre a existência desse canal, evidenciando assim uma necessidade da sua implementação, como medida de mitigação de risco e não conformidade e descumprimento de condutas internas.

**Tabela 37** - Disponibilidade de canal de comunicação para denúncias internas.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	0	0
Concordo	1	2,3
Concordo totalmente	41	95,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Pinto (2006) defende que o controle de acesso deve ser feito por meio da segregação de funções, e exemplifica dizendo que este consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno. Quando questionadas sobre o uso de delimitações ao perfil de acesso de acordo com o cargo ocupado, apenas 3 universidades alegaram que não usam esse tipo de controle de acesso. Em contrapartida, 36 universidades afirmaram que usam o controle de acesso compatível com o cargo como uma forma de controle e 4 universidades nem concordam nem discordam quanto ao uso desse tipo de controle em suas instituições. Em termos percentuais isso representa respectivamente 7%, 83,7% e 9,3%.

**Tabela 38** - Os perfis de acesso aos sistemas de informação são delimitados conforme o cargo.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	4	9,3
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	20	46,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Relacionado à utilização de forma de comunicação com o público seguindo os requisitos legais por parte da universidade, nenhuma instituição afirmou não fazer uso desse instrumento, 38 instituições afirmaram que cumprem esse requisito legal e 5 nem concordaram nem discordaram quanto a esse cumprimento. Ao trazer à luz estudos anteriores, observa-se que no estudo de Queiroz Neto (2019), quanto à comunicação considerando os requisitos legais com o público, obteve-se unanimidade. Silva e Couto (2017, p. 34) identificaram em seu estudo que “o aprimoramento dos controles internos também passa por um aumento da transparência na gestão pública, via aprimoramento nas prestações de contas dos gestores e aumento da comunicação com a sociedade em geral”. A lei de responsabilidade fiscal trouxe esse apelo por uma maior transparência do gasto público “Nesse sentido, a exposição dos resultados obtidos com o efetivo funcionamento de um órgão de controle interno torna-se elemento importante como forma de controle social e para o exercício da cidadania” (SOARES; SCARPIN, 2013, p. 06).

**Tabela 39** – Utilização de formas de comunicação com o público considerando sempre os requisitos legais.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	0	0
Nem concordo nem discordo	5	11,6
Concordo	10	23,3
Concordo totalmente	28	65,1
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Sabe-se que o controle interno tem por finalidade garantir o cumprimento de metas, proteger as ações e evitar a ocorrência de improbidade e irregularidades. Para o alcance desses objetivos faz uso de princípios, técnicas e instrumentos próprios, como: a observação de normas legais, instruções, estatutos e regimentos que assegurem a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade (CASTRO, 2010). Desse entendimento infere-se que a forma como o ambiente de trabalho está disponível para seus usuários pode definir o sucesso do controle interno. Quando perguntadas se o ambiente de trabalho está composto por normas, processos e estruturas capazes de fornecer a base para elaboração do controle interno, 71,1% das instituições afirmaram que possuem esse ambiente, enquanto 3 universidades, o que representa 7%, afirmaram não possuir esse ambiente disponível para seus colaboradores.

**Tabela 40** - O ambiente de trabalho está composto por normas, processos e estruturas que fornecem a base para a elaboração do controle interno.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	9	20,9
Concordo	17	39,5
Concordo totalmente	14	32,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 41, serão apresentados os resultados relacionados à existência de acompanhamento sobre metas de desempenho financeiro de operacional das universidades. A maioria das instituições afirmaram que fazem esse acompanhamento e apenas 5 informaram que não acompanham as metas de desempenho estabelecidas. Verificou-se que 12 universidades nem concordaram nem discordaram quanto ao acompanhamento das metas de desempenho por suas instituições. Esses resultados convergem com os apontamentos de Castro (2010), ao indicar que o controle interno tem por finalidade propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo ou operacional, sobre as metas realizadas e os resultados atingidos.

**Tabela 41** - Acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	4	9,3
Nem concordo nem discordo	12	27,9
Concordo	19	44,2
Concordo totalmente	7	16,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

No estudo de Queiroz Neto (2019), sobre o estabelecimento de diretriz que ressalte a importância do controle interno pela estrutura de governança e/ou pela alta administração, 90% das organizações concordaram que possuíam essa diretriz estabelecida pela estrutura de governança e/ou a alta administração. No resultado encontrado no presente estudo, quanto ao estabelecimento de uma diretriz sobre a importância do controle interno por parte da alta administração, 27 universidades afirmaram que em suas instituições está estabelecida essa diretriz, o que representa 62,8% das participantes no estudo e 8 entidades afirmaram que não está estabelecida essa diretriz por parte de sua estrutura de governança e/ou alta administração.

**Tabela 42** - A estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	3	7
Discordo	5	11,6
Nem concordo nem discordo	8	18,6
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	11	25,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O controle interno deve ser entendido como um instrumento imprescindível para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade. A administração deve usá-lo com o objetivo principal de proteger os ativos contra erros e fraudes, sua característica principal é preventiva e encontra-se em todos os níveis da entidade: operacional, administrativo e comercial (CHING et al., 2005; TCM-CE, 2012). A Tabela 43 evidencia se as atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da universidade. As instituições que afirmaram desempenhar esse papel em todos os seus níveis somaram 16, o que representa 60,5% das respondentes, enquanto 8 afirmaram que os controles internos não são encontrados em toda a universidade e isso corresponde em termos percentuais a 18,6% das participantes do estudo.

**Tabela 43** - Atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Universidade.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	7	16,3
Nem concordo nem discordo	9	20,9
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	10	23,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Como base para analisar as próximas duas questões recorre-se ao entendimento de Alves e Moraes Jr. (2016) que afirmam que para a consecução de seus propósitos de boa gestão pública, a administração vincula-se a procedimentos de controle que permitam não apenas verificar o estado de suas práticas, mas também julgá-los e eventualmente emitir sugestões de providências a serem adotadas. No caso, seja de modo externo - como o que é exercido pelo Tribunal de Contas - ou interno, com atuação entre sujeitos pertencentes à mesma estrutura de poder e administração, a ideia de controle reforça-se de acordo com a relevância do estabelecimento de uma conjuntura que seja capaz de amparar a administração Pública. O uso de informação que é gerada por fontes internas é de suma importância para o funcionamento de qualquer instituição. Relacionado ao uso dessa informação, 3 universidades afirmaram não fazer uso dessas informações para apoiar o seu funcionamento e isso representa 7% das instituições participantes. Nessa seara, 32 instituições, o que representa a

maioria das universidades (74,4%), reconheceram a importância desse tipo de controle afirmando que utilizam essas informações para suporte em seu funcionamento.

**Tabela 44** – Utilização de informações de fontes internas a fim de apoiar o funcionamento.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	8	18,6
Concordo	19	44,2
Concordo totalmente	13	30,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 45 mostra se a administração utiliza informações de fontes externas com o objetivo de apoiar seu funcionamento. Das instituições participantes do estudo, a maioria (29) afirmou que faz uso desse artifício como suporte a seu funcionamento e isso representa 66,5% das entidades; 4 universidades afirmaram que não usam esse tipo de suporte para seu funcionamento; e 10 nem concordaram nem discordaram quanto à utilização desse tipo de artifício como suporte e apoio a seu funcionamento.

**Tabela 45** – Utilização de informações de fontes externas a fim de apoiar o funcionamento.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	10	23,3
Concordo	18	41,9
Concordo totalmente	11	25,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Najah e Omar (2018) afirmam que a auditoria interna é uma das formas de avaliação contínua, na qual a organização avalia e mostra a importância do controle interno, sendo um meio de monitorização e controle da eficácia do sistema como um todo. Além disso, espera-se que os auditores internos forneçam informações regulares sobre o funcionamento do controle interno, através da avaliação de sua concepção e suas operações. Eles devem comunicar informações sobre os pontos fortes e fracos do sistema de controle interno e fornecer recomendações para melhoria. Quanto ao uso de avaliações contínuas e independentes, 15 universidades afirmaram que não utilizam desse tipo de informação para seu funcionamento enquanto 17 garantiram que utilizam avaliações contínuas independentes, o que representa 29,6% das instituições em estudo. Verificou-se que 11 entidades nem concordam nem discordam quanto ao uso desse instrumento em suas atividades.

**Tabela 46** - Uso de avaliações contínuas independentes.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	7	16,3
Discordo	8	18,6
Nem concordo nem discordo	11	25,6
Concordo	10	23,3
Concordo totalmente	7	16,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O ambiente de controle define o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle de seus colaboradores. É a base para todos os outros componentes de controle interno, proporcionando disciplina e estrutura. Fatores de ambiente de controle incluem a integridade, valores éticos e competência das pessoas da entidade, filosofia e estilo operacional da gestão, a maneira como a gestão demonstra autoridade, responsabilidade, organização e desenvolvimento do seu pessoal (MAHADEEN, 2016).

Sobre esse ponto, a Tabela 47 apresenta o resultado de se a universidade demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos. Nesse quesito 2 instituições afirmaram que suas entidades não demonstram esse comprometimento enquanto 37, o que representa a maioria das universidades, afirmaram que possuem sim esse compromisso com esses valores e isso equivale a 86,1% das entidades participantes do estudo. Constatou-se que 4 universidades responderam que nem discordam nem concordam que suas instituições utilizam esse instrumento de controle interno.

**Tabela 47** - Comprometimento com a integridade e os valores éticos.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	4	9,3
Concordo	18	41,9
Concordo totalmente	19	44,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A tabela 48 apresenta os resultados encontrados sobre se a universidade faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos que foram traçados. Observou-se que 25 entidades responderam que fazem uso desse tipo de instrumento para que as pessoas assumam sua responsabilidade por suas funções (isso representa 58,1% das universidades), 5 afirmaram que não utilizam esse tipo de controle para que as pessoas assumam responsabilidades e 13 universidades afirmaram que nem concordam nem discordam que suas instituições utilizam esse mecanismo de controle. Ao tratar desse tema, Silva (2002) afirma que diversas são as definições de controle, e em boa parte dessas definições, elas convergem invariavelmente para o entendimento de controle

como sendo um processo destinado a assegurar que as ações dos agentes públicos estão sendo executadas alinhadas com o planejado, com vistas a atingir objetivos preestabelecidos.

**Tabela 48** - As pessoas assumem responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	4	9,3
Nem concordo nem discordo	13	30,2
Concordo	12	27,9
Concordo totalmente	13	30,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Maia *et al.* (2005) tratam da avaliação de riscos associados aos objetivos como um meio que possibilita abarcar todas as ocorrências, eventos ou fatores que possam influenciar, de forma negativa, para o seu não atingimento. Quanto à especificação de seus objetivos de forma clara o suficiente com o objetivo de permitir a identificação e avaliação dos riscos que estão associados aos objetivos traçados, 26 universidades declararam que especificam seus objetivos de forma clara o suficiente para identificação de riscos e isso equivale a 61,4% das entidades. Em contrapartida, 4 universidades afirmaram que não fazem a especificações dos objetivos de forma clara o suficiente para esse tipo de identificação, o que representa 9,3% das entidades.

**Tabela 49** - Especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	3	7
Nem concordo nem discordo	13	30,2
Concordo	17	39,5
Concordo totalmente	9	20,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A lei nº 13.303/2016 trata da obrigatoriedade de implementar e supervisionar práticas cotidianas dos sistemas de gestão de riscos e de controle interno estabelecido para a prevenção e contenção dos principais riscos a que está exposta à empresa pública ou a sociedade de economia mista, inclusive os riscos relacionados à integridade das informações contábeis e financeiras e os relacionados à ocorrência de corrupção e fraude que possam prejudicar a realização de seus objetivos. Relacionado ao gerenciamento dos riscos quanto à execução dos objetivos por toda a entidade, 16 universidades afirmaram que identificam esses riscos à realização dos seus objetivos. Outras 16 universidades nem concordam nem

discordam quanto ao uso desse instrumento de controle pelas suas instituições, enquanto 11 afirmaram que de fato não utilizam esse tipo de identificação de risco a realização dos seus objetivos. Em termos percentuais isso representa respectivamente 37,2%, 37,2% e 25,6%.

**Tabela 50** – Identifica os riscos à realização de seus objetivos como um todo e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	9	20,9
Nem concordo nem discordo	16	37,2
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	3	7
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Loureiro *et al.* (2014) defendem que boas práticas de controle interno cooperam para redução dos riscos próprios do processo contábil, financeiro e operacional da administração. Monteiro (2015) defende que para prevenir erros e fraudes e potencializar a eficiência operacional, é preciso mitigar os riscos quanto a realização dos objetivos. Farias, De Luca e Machado (2009) afirmam que o controle interno não pode ser separado do risco; devem seguir um caminho conjunto, que ajuda a instituição a atingir seus objetivos, quando aplicado e gerenciado da forma mais adequada. A tabela 51 contempla essa perspectiva e evidencia que 20 universidades nem concordam nem discordam quanto à consideração do potencial de fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos por parte de suas instituições, o que representa 46,5% das entidades; 12 afirmaram que consideram o potencial para fraude nesse tipo de avaliação de risco; e 11 declararam que suas entidades não consideram esse potencial na avaliação de riscos a realização dos objetivos.

**Tabela 51** - Considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	10	23,3
Nem concordo nem discordo	20	46,5
Concordo	6	14
Concordo totalmente	6	14
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Vasconcelos *et al.* (2012) defendem que na administração pública brasileira os sistemas de controle têm importância vital, pois aplicam por meio de suas estruturas a gestão dos recursos públicos. É preciso acompanhar e se adaptar as mudanças ocorridas no tempo, que podem mudar os próprios objetos de controle de forma relevante, para a manutenção de

sua continuidade e para a sobrevivência do sistema público a que atendem. Quanto à essa avaliação e identificação de mudanças potenciais que poderiam afetar o sistema de controle interno da instituição, 15 universidades afirmaram que nem concordam nem discordam que fazem uso desse tipo de controle, o que representa 34,9% das entidades, 16 universidades fazem esse tipo de identificação e avaliação e 12 declararam que não o fazem.

**Tabela 52** - Identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	10	23,3
Nem concordo nem discordo	15	34,9
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	5	11,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Frumusachi (2017) interpreta o controle interno como sendo um meio e não um objetivo; um processo e não uma função. E é por isso que deve ser encarado como um mecanismo dinâmico disponível para a administração, organizado com o objetivo de oferecer uma garantia de que os riscos a que a instituição está exposta são controlados, reduzidos e até extintos. Sobre esse aspecto, a Tabela 53 apresenta os resultados quanto à utilização de controles que reduzam os riscos na realização dos objetivos. Observou-se que 10 universidades afirmaram não fazer esse tipo de atividade de controle, 19 afirmaram que desenvolvem atividades de controles com essa finalidade e 14 nem concordaram nem discordaram quanto ao uso desse tipo de atividade.

**Tabela 53** - Seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	9	20,9
Nem concordo nem discordo	14	32,6
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	6	14
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Santos e Muraro (2008) afirmam que se o sistema de controle interno estiver bem organizado, cumpre mantê-lo sob contínua avaliação e verificação, adaptando-os às novas situações e tecnologias existentes. Quanto ao uso de atividades de controle tecnológicos para apoiar a realização dos objetivos estabelecidos pela entidade, 22 universidades afirmaram que

fazem uso desse tipo de controle, o que representa 48,9% das instituições, 8 entidades declararam que não utilizam controle tecnológico para apoiar a realização de seus objetivos e 32,6% das entidades afirmaram que nem concordam nem discordam que suas instituições façam uso de tipo de controle como mecanismo de apoio a realização de seus objetivos.

**Tabela 54** - Seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	7	16,3
Nem concordo nem discordo	14	32,6
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	10	23,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Migliavacca (2002) frisa que o controle interno é considerado como um conjunto de todos os planos operacionais e organizacionais, sistemas, políticas, procedimentos e práticas, a fim de atingir o objetivo básico de assegurar a disciplina e a conduta eficiente dos negócios. A tabela 55 apresenta de forma sistematizada se a universidade estabelece atividades de controle por meio de políticas que objetivam estabelecer o que é esperado e quais procedimentos serão adotados para colocar em práticas tais políticas. Nesse sentido, 15 instituições afirmaram que nem concordam nem discordam quanto ao uso desse instrumento por suas entidades, o que representa 34,9% das participantes, 7 declararam que não fazem uso desse tipo de instrumento e 21, a maior parte, afirmou que utiliza esse tipo de atividade de controle por meio de políticas que estabeleçam o que é esperado.

**Tabela 55** - Estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e de procedimentos que colocam em prática essas políticas.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	15	34,9
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	8	18,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Referente à transmissão interna de funções e responsabilidades, Bilgi, Mihaylova e Papazov (2017) entendem que um controle interno adequado é normalmente baseado na capacidade dos gerentes de delegar responsabilidades com uma garantia razoável de que o que eles esperam que aconteça realmente acontecerá. Assim, na prática, o controle interno é

responsabilidade de todos os funcionários, desde a administração, que projeta, implementa e mantém controles, até a equipe, que executa várias atividades de controle, incluindo relatórios contábeis, financeiros e outros. Quanto à transmissão interna das informações que se fazem necessárias para apoiar o pleno funcionamento do controle interno, 34,9% das entidades declararam que nem concordam nem discordam que suas entidades utilizam esse tipo de comunicação, 9 universidades afirmaram que não o fazem, e isso representa 21% das entidades participantes e 19 universidades alegaram que transmitem internamente informações necessárias para apoiar o funcionamento do seu controle interno, o que representa em termos percentuais 44,2% das entidades. Observa-se com esse resultado que a maior parte das universidades não dá a devida atenção a esse tipo de controle como preceitua a literatura sobre o assunto.

**Tabela 56** - Transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	7	16,3
Nem concordo nem discordo	15	34,9
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	8	18,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao estudar esse mesmo campo, Najah e Omar (2018) constataram a auditoria interna como um meio contínuo de monitoramento e direcionada a eficácia do controle interno e um modo de detecção de operações de risco, a fim de oferecer recomendações permitindo a diminuir estes riscos, e contribuir para a eficácia contínua do sistema de controle interno.

**Tabela 57** - Seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	3	7
Discordo	5	11,6
Nem concordo nem discordo	16	37,2
Concordo	12	27,9
Concordo totalmente	7	16,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 57 evidencia os resultados relacionados à seleção, desenvolvimento e realização de avaliações contínuas que objetivam se certificar da presença e do funcionamento dos componentes de controle interno por parte as universidades. Nas universidades estudadas os resultados não convergem com as constatações de Najah e Omar (2018), visto que os

resultados mostram que apenas 19 das 43 universidades respondentes fazem esse tipo de avaliação contínua dos componentes de controle interno.

#### 5.1.4 Controles internos contábeis

Nesta seção, serão apresentados os resultados referentes aos controles internos contábeis (Tabela 58 a 74). Segundo Crepaldi (2007), esses controles envolvem desde o plano de organização até os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que os compõem. Esses controles contábeis envolvem ainda todos os sistemas, métodos e procedimentos, empregados dentro dos diversos setores, com o propósito de salvaguardar o patrimônio como: bens, direitos e obrigações, além da verificação de todos os registros contábeis da entidade, a fim de avaliar se os mesmos se encontram devidamente corretos.

A Tabela 58 apresenta os resultados relacionados à obediência e observância das entidades referente aos normativos legais. Observa-se que nenhuma entidade afirmou não manter obediência a normativos legais, 36 universidades afirmaram que cumprem esse dispositivo, o que representa 83,7% das instituições, e 7 nem concordaram nem discordaram quanto a obediência dos normativos, o que representa 16,3% das entidades.

**Tabela 58** - Há obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	0	0
Nem concordo nem discordo	7	16,3
Concordo	20	46,5
Concordo totalmente	16	37,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Araújo *et al.* (2016) defendem que a não obediência aos normativos e às regras internas, com abrangência de todas as áreas da entidade e todas as suas atividades, deixam as entidades vulneráveis a ocorrência de fraudes. Neste sentido, foi questionado se as universidades desenvolvem e implementam regras internas de forma satisfatória. Como resultado, 31 entidades afirmaram que fazem uso desse tipo de controle, o que representa a maioria das instituições participantes e em termos percentuais equivale a 72,1%, e 3 universidades declararam que não utilizam esse mecanismo meio de melhorar seus controles internos.

**Tabela 59** - Desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	9	20,9
Concordo	20	46,5
Concordo totalmente	11	25,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro ponto contemplado na pesquisa diz respeito à importância do uso adequado das demonstrações financeiras. Nesse sentido, a literatura pontua que a partir do uso adequado das demonstrações financeiras podem ser observadas distorções materiais causadas por erros não intencionais, bem como pelo mau uso sistemático da discricão contábil, a exemplo de aplicações inconsistentes de padrões contábeis ou coleta e processamento imprecisos de informações financeiras e dados que introduzem ruídos nessas demonstrações (SHERIFF; GUNASEKARAN; NACHIAPPAN *et al.*, 2012). Assim, foi questionado se as demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Verificou-se que 39 universidades afirmaram que sim, o que representa 90,7% das entidades. Apenas uma universidade afirmou que não cumpre esse requisito na elaboração de suas demonstrações financeiras e 3 nem concordaram nem discordaram quanto a elaboração dos demonstrativos conforme os princípios e normas de contabilidade. Esse resultado é muito próximo ao encontrado por Jácome (2018), que indagou aos pesquisados acerca da elaboração das demonstrações financeiras em conformidade com os princípios e as normas de contabilidade, resultando em um percentual de concordância de 88,37%, confirmando assim a observância e a conformidade das áreas de contabilidade às normas e aos princípios que a regem.

**Tabela 60** - As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	3	7
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	28	65,1
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 61 apresenta os resultados sobre a questão de se o uso do controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição. Como resultado, 4 entidades afirmaram que esse controle em suas entidades não atendem as necessidades da instituição, 27

afirmaram que atende sim as suas necessidades e 12 universidades nem concordaram nem discordaram quanto ao uso e atendimento de suas demandas de controle de erros e fraudes contábeis. Portanto, 62,8% entendem que o controle interno da instituição tem atuado na prevenção de erros e fraudes, o que converge com a explanação de Monteiro (2015), ao afirmar que o controle interno é primordial para prevenir erros e fraudes e potencializar a eficiência operacional e que estão vinculados aos objetivos de comprovar a veracidade das informações contábeis e financeiras.

**Tabela 61** - Controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	3	7
Nem concordo nem discordo	12	27,9
Concordo	17	39,5
Concordo totalmente	10	23,3
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a empresa Deloitte Touch Tohmatsu (2003, *apud* CHING *et al.* 2005), uma forte estrutura de controle interno pode ajudar uma empresa a evitar evasão de recursos. A Tabela 62 mostra os resultados relacionados a esse assunto. Como pode ser observado, 26 universidades afirmaram que possuem controle de evasão de recursos e que o mesmo atende às necessidades da instituição e isso corresponde a 60,5% das universidades. Apenas 4 entidades responderam que o controle de evasão de recursos de suas instituições não atende às necessidades da instituição e 13 universidades nem concordaram nem discordaram quanto ao atendimento de suas necessidades por parte desse controle.

**Tabela 62** - Controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	4	9,3
Nem concordo nem discordo	13	30,2
Concordo	14	32,6
Concordo totalmente	12	27,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Por sua vez, quando perguntadas sobre a observância do princípio da economicidade na elaboração dos controles internos (Tabela 63), 33 universidades afirmaram que na elaboração de seus procedimentos consideram esse princípio, o que representa 76,7% das entidades, e 3 entidades afirmaram que na elaboração dos procedimentos de controle da

universidade não é levado em consideração esse princípio. A literatura pontua que o controle exerce o dever e poder de vigilância, orientação e correção exercidos sobre a entidade, e tem como objetivo principal “a verificação da legalidade, da legitimidade e da economicidade da atividade pública, assegurando assim o atendimento dos interesses coletivos (CHIARELLI; CHEROBIM, 2009, p. 25).

**Tabela 63** – Consideração do princípio da economicidade na elaboração de procedimentos do controle interno

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	7	16,3
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	17	39,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com O AICPA (1958 *apud* CASTRO, 2010), o controle interno contábil compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreende controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados. Dessa forma, para assegurar a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis, foi perguntado as universidades se elas dispõem de procedimentos de controle com esse objetivo e 29 das entidades em estudo afirmaram que fazem uso desse tipo de controle, o que representa 67,5% das entidades, 3 entidades afirmaram que não fazem uso desse tipo de controle e 11 universidades nem concordaram nem discordaram quanto ao uso de tipo de controle para garantia da fidedignidade dos registros contábeis, o que equivale a 25,6% das instituições.

**Tabela 64** - Dispõe de procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	11	25,6
Concordo	14	32,6
Concordo totalmente	15	34,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Soares e Scarpin (2013) concluíram em seu estudo que as práticas orçamentárias e financeiras de maneira geral podem ser consideradas como eficientes, porém não plenamente eficientes, ou seja, há um terreno fértil a ser desenvolvido e aprimorado na administração

pública municipal, especialmente se houver o interesse e o respaldo dos gestores municipais. Assim como no estudo de Soares e Scarpin, (2013), ficou evidenciado que 33 universidades possuem planejamento e controle orçamentários eficientes, o que representa 76,8% das entidades e que apenas 1 afirmou não possuir um planejamento e controle orçamentário eficiente. Existiram 9 universidades que nem concordaram nem discordaram quanto ao uso desse tipo de controle interno de forma eficiente (Tabela 65).

**Tabela 65** - Possui planejamento e controle orçamentário eficientes.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	9	20,9
Concordo	18	41,9
Concordo totalmente	15	34,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Para Santos e Muraro (2008), o sistema de controle interno por meio de seus procedimentos permite a proteção do patrimônio da entidade, a busca pela eficiência operacional e o encorajamento à adesão das políticas estabelecidas pela administração superior. Convergente a esses apontamentos, as universidades foram questionadas quanto ao encorajamento da aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização. Como resultado, 21 universidades declararam que encorajam a aderência de suas políticas, o que representa 48,9% das entidades; 6 universidades afirmaram que não encorajam a aderência de todos os funcionários as políticas emitidas pela direção da organização; e 16 nem concordaram nem discordaram, o que representa 37,2% das instituições.

**Tabela 66** - A universidade encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	16	37,2
Concordo	10	23,3
Concordo totalmente	11	25,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

No entendimento de Vieira *et al.* (2007), nos procedimentos de controle interno deve se considerar as especificidades de cada organização, como a complexidade de sua estrutura organizacional e a sua natureza bem como revisões, atualizações, definição de

responsabilidades controles sobre registros imediatos as aquisições no controle de estoque. Desse entendimento surgiu o questionamento sobre a forma que a universidade registra de imediato as aquisições no controle de estoque. Sobre isso, 30 entidades afirmaram que fazem o registro de imediato suas aquisições, o que equivale a 69,8% das instituições, enquanto 4 universidades afirmaram que não fazem o registro imediato no seu controle de estoque das aquisições realizadas.

**Tabela 67** - Registra imediatamente as aquisições no controle de estoque.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	4	9,3
Nem concordo nem discordo	9	20,9
Concordo	10	23,3
Concordo totalmente	20	46,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Os controles contábeis compreendem um plano de organização que envolve métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que os compõem (CREPALDI, 2007). Pautado nesse entendimento, surgiu o questionamento de se as universidades possuíam um plano de organização contábil eficiente. Observou-se que 27 universidades afirmaram que possuem, o que representa um percentual de 62,8% das instituições, apenas 1 universidade afirmou que não possui um plano de organização contábil eficiente e 15 nem concordaram nem discordaram que possuem esse tipo de controle (Tabela 68).

**Tabela 68** - Possui um plano de organização contábil eficiente.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	15	34,9
Concordo	14	32,6
Concordo totalmente	13	30,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Castro (2010) conceitua o controle interno afirmando que este compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo aos dados contábeis segurança às informações deles decorrentes. Nesse aspecto, pode ser observado na Tabela 69 que 35 instituições afirmaram que possuem sistemas que dão suporte aos atos praticados, o que representa 81,4% das entidades. Apenas 1 universidade afirmou não possuir sistemas que

deem suporte aos atos praticados por sua entidade e 7 universidades nem concordaram nem discordaram quanto a possuir sistemas de suporte com essa finalidade.

**Tabela 69** - Possui sistemas que dão suporte aos atos praticados.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	0	0
Nem concordo nem discordo	7	16,3
Concordo	18	41,9
Concordo totalmente	17	39,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 70 apresenta o resultado quanto à entidade possuir sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, relacionados a eficácia e eficiência da gestão financeira da instituição. Verificou-se que 27 universidades afirmaram que possuem esse tipo de sistema, enquanto 8 afirmaram que não possuem. Sobre esse aspecto, Ritta (2010) afirma que a estruturação dos controles internos é realizada por meio de processos executados com o intuito de fornecer segurança mínima razoável com relação ao cumprimento dos objetivos da instituição, quanto à eficiência e eficácia nas operações, integridade dos relatórios financeiros e aderência às leis e normas aplicáveis. Assim, a maioria das universidades 62,8% tem convergência de sua prática com os apontamentos da literatura.

**Tabela 70** - Possui sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	8	18,6
Concordo	15	34,9
Concordo totalmente	12	27,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A definição de procedimentos de controle considera as especificidades da instituição como controle de acesso à informação por meio de restrição de acesso ao estoque e formulários autorizados (VIEIRA *et al.*, 2007). Para a questão de se a universidade possuía controle de acesso à informação por meio de restrição do acesso ao estoque e formulários autorizados, 33 universidades afirmaram que possuíam esse controle, o que equivale a 76,8% das instituições, 8 entidades nem concordaram nem discordaram e 2 afirmaram que não possuem esse controle.

**Tabela 71** - Possui controle de acesso à informação por meio de restrição do acesso ao estoque e formulários autorizados.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	0	0
Nem concordo nem discordo	8	18,6
Concordo	14	32,6
Concordo totalmente	19	44,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2019).

A CF 1988 em seu art. 74 estabelece que o controle interno deve ter atuação integrada e sistemática nos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, com o objetivo de 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. Desse entendimento emergiu o questionamento exposto na Tabela 72, que apresenta o resultado sobre se as universidades fazem uso desse tipo de controle. Observou-se que 33 afirmaram que comprovam a legalidade e avaliam os resultados da gestão orçamentária, o que representa 76,8% das instituições, 2 universidades afirmaram que não comprovam a legalidade e avaliam os resultados nesse aspecto e 8 nem concordaram nem discordaram.

**Tabela 72** - Comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	8	18,6
Concordo	18	41,9
Concordo totalmente	15	34,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Contemplando esse mesmo aspecto, a CF de 1988, em seu art. 74, fala da atuação do controle interno na aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Como achado da pesquisa observou-se que 27 universidades afirmaram que possuem controle desse tipo de aplicação de recursos, o que representa 52,8% das entidades, 7 universidades declararam não fazer uso desse tipo de controle e 9 nem concordaram nem discordaram.

**Tabela 73** - Dispõe de controle da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	3	7
Discordo	4	9,3
Nem concordo nem discordo	9	20,9
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	11	25,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro aspecto disposto na CF 1988, em seu art. 74, estabelece que o controle interno deve ter atuação integrada e sistemática, nos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com o objetivo de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União. Os resultados para esse aspecto encontram-se evidenciados na Tabela 74.

**Tabela 74** - Exerce o controle das operações de crédito, avais e garantias.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	6	14
Discordo	4	9,3
Nem concordo nem discordo	11	25,6
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	9	20,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Encontrou-se como resultado que 22 universidades alegaram cumprir com esse dispositivo constitucional em seus controles internos, 10 instituições afirmaram não obedecer esse dispositivo legal, o que representa 23,3% das entidades, e 11 nem concordaram nem discordaram quanto ao cumprimento desse normativo legal.

#### **4.1.5 Controles internos administrativos**

Nessa seção serão apresentados os resultados referentes aos controles internos administrativos (Tabela 75 a 87). Os controles administrativos envolvem um plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proporcionar eficiência, eficácia e efetividade às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa. Como controle administrativo está a busca pela obediência de normas e diretrizes internas, atuação de profissionais capacitados, supervisão de responsáveis. Quando se fala em qualidade das informações está se falando também do julgamento da qualidade dos controles internos da instituição (CASTRO, 2010).

Nesse sentido, a Tabela 75 apresenta o resultado quanto à universidade possuir e manter em constante aperfeiçoamento a qualidade das informações geradas. Observou-se que 25 instituições afirmaram que buscam esse aperfeiçoamento, o que representa 58,1%, 7 entidades afirmaram que não possuem essa atividade de aperfeiçoamento e 11 nem concordaram nem discordaram sobre possuir essas atividades.

**Tabela 75** - Possui atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	11	25,6
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	9	20,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Oliveira (2014) afirma que o controle interno penetra em toda a organização para detectar possíveis falhas, desvios ou deficiências, objetivando através de suas informações conduzir a administração para efetuar mudanças no curso da ação e possíveis modificações de políticas administrativas caso seja necessário. Afirma ainda que ao controle interno compete recomendar os ajustes necessários com vistas à eficiência operacional. Dentro desse escopo, a Tabela 76 apresenta os resultados quanto a essa busca pela eficiência operacional. Observou-se que 21 universidades afirmaram que aplicam métodos com esse objetivo, 7 afirmaram que não aplicam, o que representa 16,3% das entidades do estudo, e 15 nem concordaram nem discordaram quanto ao uso desse tipo de instrumento de controle.

**Tabela 76** - Aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	5	11,6
Nem concordo nem discordo	15	34,9
Concordo	12	27,9
Concordo totalmente	9	20,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Organização administrativa, jurídica e técnica faz parte das funções do controle interno e são encontradas com maior frequência na literatura (OLIVEIRA, 2014). Nesse sentido, quando perguntadas se as universidades possuíam esse tipo de organização, 39 afirmaram que possuem e isso representa a maior parte das entidades do estudo com um percentual de 90,7%. Apenas 1 instituição afirmou que não possui essa organização e 3 nem concordaram nem discordaram (Tabela 77).

**Tabela 77** - Possui organização administrativa, jurídica e técnica.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	3	7
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	26	60,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quando se fala em controle administrativo, entende-se que esse pode ser exercido pelos próprios órgãos internos da Administração, mas há também a necessidade de um controle hierárquico propriamente dito (TINOCO; THOMÉ, 2005). Pautado nessa concepção, perguntou-se se o controle administrativo dessas universidades era realizado pela direção da entidade. Como resposta, 34 universidades afirmaram que concordam ou concordam totalmente, e isso representa 79,1%. Apenas 1 entidade afirmou que discorda que o controle administrativo é realizado pela direção da instituição. Assim, a maioria das instituições apresenta convergência com o contido na literatura, ao demonstrar que a direção da entidade é responsável hierarquicamente pelo controle interno (Tabela 78).

**Tabela 78** - O controle administrativo da Universidade é realizado pela direção.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	8	18,6
Concordo	19	44,2
Concordo totalmente	15	34,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim como no estudo de Soares e Scarpin (2013), foi questionado se a entidade cumpria o papel preconizado pela CF 88 em seu art.74, quando se refere ao apoio ao controle externo em sua missão institucional por parte do controle interno. Soares e Scarpin (2013) classificam como médio o interesse das pequenas e médias cidades em comunicar ao Tribunal de Contas sobre os atos e fatos irregulares e ou ilegais apontados pelo controle interno. Já nas grandes cidades, esse tipo de controle é classificado como baixo. Nos resultados dessa pesquisa, ficou evidenciado na Tabela 79 que a maioria das universidades, 39, afirmaram que cumprem esse papel de apoiar o controle externo em sua missão institucional, o que representa 90,7%. Apenas 2 universidades afirmaram que o controle interno não cumpre seu papel de apoiar o controle externo.

Desse modo, observa-se que, maciçamente, as ações do controle interno dessas instituições apoiam a missão institucional.

**Tabela 79** - Apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	2	4,7
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	26	60,5

Total	43	100
-------	----	-----

Fonte: Dados da pesquisa.

Jordão *et al.* (2012) afirmam que cada empresa deve conceber o desenho de seu sistema de controle interno, de acordo com seus objetivos, valores e formas de lidar com as mudanças no ambiente de negócios. A Tabela 80 apresenta o resultado sobre se o ambiente de controle da universidade está relacionado com os valores da entidade, no qual 32 afirmaram que o ambiente de controle de suas entidades está relacionado com os valores da entidade, 5 afirmaram que o ambiente de controle não está relacionado com os valores de suas instituições e 6 afirmaram que nem concordam nem discordam.

Percebe-se que 74,4% das instituições têm norteado suas ações nos valores da entidade.

**Tabela 80** - O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	3	7
Nem concordo nem discordo	6	14
Concordo	17	39,5
Concordo totalmente	15	34,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Um ponto primordial ao tratar da função do controle interno diz respeito à promoção de uma conduta ética institucional. Ao tratar desse aspecto, Jordão *et al.* (2012) indicam que aos gestores cabe estimular as pessoas a agir de forma ‘moralmente adequada’ e a buscar os melhores resultados para as entidades em que trabalham. Daí a necessidade de se compreender que os dilemas éticos podem afetar de forma distinta pessoas e organizações.

Nesse sentido, quando questionadas sobre a universidade possuir sistemas de incentivo à promoção da conduta ética, 23 universidades afirmaram que suas instituições possuem sistemas com esse objetivo, o que representa 53,5% das participantes do estudo, 7 universidades discordaram e 13 universidades nem concordaram nem discordaram (ver Tabela 81).

**Tabela 81** - Possui sistemas de incentivo à promoção da conduta ética.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	4	9,3
Discordo	3	7
Nem concordo nem discordo	13	30,2
Concordo	9	20,9
Concordo totalmente	14	32,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 82 aborda se as atribuições e responsabilidades dos seus colaboradores estão definidas no organograma institucional. Sobre esse aspecto, 29 universidades afirmaram que sim, o que corresponde a 67,4% das entidades, enquanto 8 afirmaram que não definem as atribuições e responsabilidades no organograma institucional. Esse resultado converge com o exposto por Attie, (2007, *apud* SANTOS; MURARO, 2008), ao explicar que o organograma é considerado um princípio fundamental pois por meio dele é dada a noção exata aos funcionários sobre suas funções, incluindo as responsabilidades do cargo.

**Tabela 82** - Atribuições e responsabilidades estão definidas no organograma institucional.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	6	14
Concordo	12	27,9
Concordo totalmente	17	39,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Vieira *et al.* (2007) quando definem os procedimentos de controle interno ressaltam a importância de se levar em consideração as especificidades das organizações como estrutura organizacional e a complexidade das operações e natureza do negócio, algumas dessas especificidades são essenciais, dentre as quais cabe estudar revisões e atualizações periódicas.

A Tabela 83 trata do assunto e apresenta o resultado quanto à execução de revisões e atualizações periódicas por parte das universidades, o qual mostra que 26 organizações afirmaram que executam revisões com esse objetivo, o que representa 60,5% das entidades, 5 não concordaram que suas instituições executam revisões e atualizações periódicas e 12 nem concordaram nem discordaram.

**Tabela 83** - Executa revisões e atualizações periódicas.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	4	9,3
Nem concordo nem discordo	12	27,9
Concordo	10	23,3
Concordo totalmente	16	37,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 84 apresenta o resultado sobre o monitoramento de possíveis abusos de autoridade, no qual 24 universidades concordaram que fazem esse monitoramento, o que representa 55,9%, 8 afirmaram que discordam que fazem esse monitoramento e 11 nem concordaram nem discordaram quanto ao uso desse tipo de controle por suas universidades.

Tal resultado se aproxima com os apontamentos de Ritta (2010), uma vez que o autor delimita que o controle interno é efetivo quando as pessoas da organização sabem quais são suas responsabilidades, limites de autoridade e competência técnica. Assim, entender o limite de autoridade e deixar esse limite bem estabelecido é uma forma de controle de possíveis abusos.

**Tabela 84 - Monitora possíveis abusos de autoridade**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	7	16,3
Nem concordo nem discordo	11	25,6
Concordo	10	23,3
Concordo totalmente	14	32,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Castro (2010) afirma que a entidade deve promover, periodicamente, o rodízio de servidores, visando, inclusive, permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas e isso traz motivação ao pessoal e aumenta a segurança do sistema de controles. Nesse mesmo contexto Frumusachi (2017) afirma que faz parte dos princípios de funcionamento do controle interno a competência profissional que envolve uma política permanente de recrutamento de pessoal, treinamento e motivação por remuneração. Contemplando esses aspectos, a Tabela 85 mostra o resultado relacionado à entidade possuir meios de estimular a eficiência do pessoal, no qual 7 universidades (16,3%) discordaram que possuem meios de estimular a eficiência de seu pessoal, 23 concordaram que suas entidades possuem meios de estímulo da eficiência de pessoal e 13 nem concordaram nem discordaram. Assim, como apresentado por 53,3%, as universidades têm envidado esforços no sentido de estimular a eficiência dos colaboradores que compõem o controle interno.

**Tabela 85 - Possui meios de estimular a eficiência do pessoal.**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	6	14
Nem concordo nem discordo	13	30,2
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	12	27,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O monitoramento é uma forma de avaliar os controles internos ao longo do tempo, sendo ele o melhor indicador de sua efetividade, cuja função é verificar se os controles internos são adequados e efetivos (VIEIRA *et al.*, 2007). Quando questionadas se as

universidades dispõem de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente, 16 destas nem concordaram nem discordaram quanto ao uso desse instrumento de monitoramento, o que representa 37,2%; 21 universidades concordaram que dispõem do uso de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente, o que equivale a 48,8% das entidades; e 6 universidades discordaram.

**Tabela 86 - Dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente.**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	5	11,6
Nem concordo nem discordo	16	37,2
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	8	18,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Souza *et al.* (2007, p. 31) entendem que o controle interno faz parte dos planos das organizações integrando a administração, configurando-se como o ponto central do plano organizacional de qualquer entidade organizada, com o compromisso principal de auxiliar a administração diante de seus objetivos. Para se possuir um controle interno estruturado é preciso primeiro possuir um plano organizacional. Neste sentido foi questionado às universidades sobre a entidade dispor de um plano organizacional, e 34, o que equivale à maioria das universidades, concordaram que dispõem; 3 universidades discordaram que possuem um plano organizacional, e isso equivale a 7% das entidades participantes; e 13 nem concordaram nem discordaram (Tabela 87).

**Tabela 87 - Dispõe de um plano organizacional**

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	6	14
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	21	48,8
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Foi criada a estrutura do sistema de controle interno por meio do decreto 93.874, de 23 de dezembro de 1986, que em seu Art. 2º determinou como uma das finalidades desse sistema avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução de contratos e convênios. Neste sentido, a Tabela 88 mostra que 35 universidades concordaram que efetuam o controle de seus contratos e convênios, o que equivale a 81,4%; e 2 (4,7%) universidades

discordaram que dispõem de mecanismos de controle de contratos e convênios, o que representa em termos percentuais 4,7% das universidades da pesquisa.

Assim, notadamente 81,4% das universidades cumprem o dispositivo legal e apresentam mecanismos de controle de contratos e convênios.

**Tabela 88** - Dispõe de mecanismos de controle de contratos e convênios

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	0	0
Discordo	2	4,7
Nem concordo nem discordo	6	14
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	19	44,2
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O uso do controle interno, com base em um sistema de informação e avaliação eficiente, será capaz de resguardar o patrimônio e os recursos públicos, por meio da detecção de fraudes, desvios e avaliação da gestão quanto ao cumprimento de metas e à execução de orçamentos, no tocante aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (QUEIROZ *et al.*, 2012). A Tabela 89 apresenta que 30 instituições concordaram que possuem sistemas de informações estruturados e isto representa 69,7% das universidades; 5 discordaram que possuem sistemas de informação estruturados e 8 nem concordaram nem discordaram, o que equivale a 18,6% das universidades pesquisadas.

Portanto, 69,7% das universidades convergem às indicações da literatura e possuem sistemas estruturados de informação.

**Tabela 89** - Possui sistemas de informação estruturados.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	2	4,7
Discordo	3	7
Nem concordo nem discordo	8	18,6
Concordo	13	30,2
Concordo totalmente	17	39,5
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Oliveira (2014) afirma que não há unanimidade quanto às funções do controle interno, mas entre as encontradas com maior frequência na literatura são controle de recursos humanos, por meio de seleção criteriosa para cargos de controle, bem como rodízio de funções visando, inclusive, permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas. Assim, questionou-se se as universidades possuíam controles internos de recursos humanos. A Tabela 90 apresenta que 36 universidades afirmaram que possuem controles

internos com esse objetivo, 2 discordaram que possuem controles internos com essa finalidade e 5 nem concordaram nem discordaram

**Tabela 90** - Possui controles interno de recursos humanos.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	1	2,3
Nem concordo nem discordo	5	11,6
Concordo	22	51,2
Concordo totalmente	14	32,6
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Instituto de Auditores Interno do Brasil (IIA, 1992), os controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos (IIA, 1992, p. 48, *apud* CHING *et al.*, 2005). A Tabela 91 apresenta os resultados relacionados a avaliação e cumprimento das metas previstas por meio do uso de sistemas de controle com essa finalidade, na qual observa-se que 28 universidades concordaram quanto ao uso de sistemas de avaliação de cumprimento de metas, o que representa em termos percentuais 65,1% das entidades da pesquisa, 7 universidades nem concordaram nem discordaram e 8 discordaram.

**Tabela 91** - Possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	7	16,3
Nem concordo nem discordo	7	16,3
Concordo	16	37,2
Concordo totalmente	12	27,9
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O controle administrativo pode ser exercido pelos próprios órgãos internos da administração é o controle hierárquico propriamente dito (TINOCO; THOMÉ, 2005); e esse controle hierárquico é um facilitador para que as pessoas da organização tenham mais consciência de suas atividades. Nesse sentido, as relações de autoridade e responsabilidade ficariam melhor explicitadas e a empresa teria uma filosofia e estrutura organizacional de acordo com suas especificidades. A Tabela 92 apresenta os resultados encontrados sobre se as universidades possuem uma estrutura hierárquica definida conforme linhas de autoridade, no qual 35 universidades concordaram que possuem uma estrutura hierárquica definida, o que

representa 81,4% das entidades participantes, 7 nem concordaram nem discordaram, e apenas 1 universidade discordou que possui essa estrutura.

**Tabela 92** - Possui uma estrutura hierárquica definida conforme linhas de autoridade.

	Frequência	Frequência relativa (%)
Discordo totalmente	1	2,3
Discordo	0	0
Nem concordo nem discordo	7	16,3
Concordo	11	25,6
Concordo totalmente	24	55,8
Total	43	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na estatística descritiva evidenciam que as práticas de controle interno adotadas pelas universidades ainda têm um caminho a percorrer até atender totalmente o que dispõe a literatura e a legislação sobre o tema. Observa-se que há o reconhecimento da importância e necessidade de obediência as normas sobre controle interno pela maioria das entidades, mas que, ao mesmo tempo, grande parte delas não faz uso das ferramentas de controle interno em sua totalidade. Um exemplo disso fica evidenciado quando 90,7% das universidades reconhecem a importância do controle interno para instituição, contudo, apenas 19 das 43 respondentes têm ações no sentido de selecionar, desenvolver e avaliar de forma contínua e/ou independente o funcionamento dos componentes do controle interno. Somado a isso, foi verificado que 7% das entidades respondentes afirmaram que não utilizam as informações geradas internamente como fonte de apoio a gestão e correção de erros e irregularidades, sendo essa a principal atribuição do controle interno. A respeito da obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade, nenhuma entidade discordou quanto ao cumprimento desses dispositivos. No entanto, ao direcionar para um prisma ético evidencia-se que 53,5% tem um direcionamento para a promoção de ações éticas na instituição. Logo, infere-se que as universidades atendem ao arcabouço legal, mas que isso ainda não consolidou para a construção de uma cultura totalmente direcionada a ética das ações.

## 4.2 ANÁLISE INFERENCIAL

Stevenson (1981) afirma que a estatística inferencial diz respeito à análise e interpretação de dados amostrais. A ideia básica da amostragem que é efetuar determinada mensuração sobre uma parcela pequena, mas característica, da população em estudo e utilizar essa informação para fazer inferência sobre a população toda. É o estudo por meio de um

conjunto de métodos que possibilitam, a partir de uma amostra, concluir sobre toda uma população.

Nesta seção, serão apresentados os resultados relacionados à verificação da existência de relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes, das universidades, da estrutura organizacional e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles e administrativos.

Para analisar os resultados do teste de Correlação de Spearman, será utilizada a interpretação da correlação feita por Morettin e Bussab, (2013) apresentada no Quadro 14, que varia entre bem fraca e muito forte, logo quanto mais o  $r$  se aproximar de 1,-1 mais forte a intensidade da associação. Foi adotado o nível de significância de 5%, ou seja,  $p < 0,05$ .

Os dados obtidos para cada variável avaliada foram registrados, tabulados e analisados no software SPSS versão 20.0 para Windows.

Em função das características das variáveis da pesquisa não foram realizados testes de normalidade dos dados.

#### **4.2.1 Análise da relação entre as características dos respondentes e as dimensões: aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e administrativos.**

Esta seção busca responder ao objetivo específico de analisar se há relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes e as dimensões de controle: aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e administrativos.

Na Tabela 93, referente à verificação da existência de relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes nas variáveis sexo, formação e escolaridade e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos, foram verificadas apenas duas relações com significância estatística entre a variável escolaridade e acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional, com  $p < 0,05$ , e entre a variável escolaridade e a variável que verificou se a universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes. Nas demais relações não foram identificadas diferenças entre as variáveis com significância estatística.

**Tabela 93** – Análise da significância entre as características dos respondentes e as três dimensões de controle interno.

Dimensões de Controle Interno		Mann-Whitney	Kruskal Wallis	
		Perfil do respondente		
		Sexo	Formação	Escolaridade
Aspectos gerais	Desvios de conduta são identificados e corrigidos	0,76	0,27	0,04

do CI	A periodicidade das avaliações dos controles internos da Universidade varia conforme o risco da atividade.	0,28	0,66	0,71
	A administração avalia os resultados dos controles internos periodicamente.	0,83	0,21	0,88
	As deficiências de controles internos da Universidade são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas	0,98	0,59	0,34
	A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).	0,52	0,36	0,19
	Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional.	0,28	0,21	0,03*
	A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das recomendações	0,94	0,50	0,82
	A estrutura hierárquica está disposta em organograma	0,70	0,36	0,52
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas	0,73	0,78	0,37
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias externas	0,32	1,00	0,82
	A universidade identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados	0,63	0,67	0,60
	Seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	0,77	0,37	0,14
Controles internos Contábeis	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	0,82	0,58	0,12
	O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.	0,87	0,09	0,63
	Há obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.	0,90	0,10	0,49
	A instituição desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.	0,62	0,19	0,13
	O controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.	0,52	0,16	0,13
	Na elaboração de procedimentos do controle interno da Universidade é levado em consideração o princípio da economicidade.	0,89	0,42	0,55
	A universidade dispõe de procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.	0,88	0,24	0,26
	A universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes.	0,04	0,08	0,02*
	A Universidade comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.	0,35	0,18	0,27
	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	0,60	0,14	0,16
Controles Internos Administrativos	O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.	0,16	0,34	0,43
	A Universidade possui sistemas de incentivo a promoção da conduta ética.	0,92	0,55	0,30

A instituição executa revisões e atualizações periódicas.	0,49	0,27	0,34
A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	0,74	0,57	0,34
A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	0,25	0,40	0,17
A Universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.	0,91	0,36	0,09

Fonte: Dados da pesquisa

Ficou evidenciado após apresentação dos resultados que os testes estatísticos encontraram apenas duas relações estatisticamente significativas entre as variáveis do perfil do respondente e as três dimensões de controle. As relações foram: escolaridade e a variável que verificou se existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional, com  $p=0,03$ , e a outra relação foi entre a escolaridade e a variável que analisou se a universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes, com um  $p=0,02$ . Logo, os resultados apontam que escolaridade do respondente tem efeito sobre algumas variáveis de controle interno.

A Tabela 94 apresenta o resultado do teste de Correlação de Spearman na verificação da intensidade da correlação entre as variáveis do perfil do respondente e as variáveis de perfil da entidade, aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e controles internos administrativos. A correlação é a medida padronizada da relação entre duas variáveis e indica a força e a direção do relacionamento linear entre as variáveis. Nessa análise de correlação, busca-se verificar o grau de relacionamento linear entre as duas variáveis e a correlação indica se as duas variáveis se movem juntas.

**Tabela 94** - Análise da correlação entre as variáveis de perfil do respondente e as variáveis de perfil da entidade e as dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos.

		Perfil do respondente		
		Idade	Experiência no cargo	
Perfil da Entidade	Tempo da universidade	Correlation Coefficient	0,125	0,342*
		Sig. (2-tailed)	0,43	0,02
Aspectos Gerais CI	Os desvios de conduta são identificados e corrigidos pela Universidade.	Correlation Coefficient	0,231	0,042
		Sig. (2-tailed)	0,14	0,79
	A periodicidade das avaliações dos controles internos da Universidade varia conforme o risco da atividade	Correlation Coefficient	0,096	0,187
		Sig. (2-tailed)	0,54	0,23
A administração avalia os resultados dos controles internos periodicamente	Correlation Coefficient	0,059	0,303*	

		Sig. (2-tailed)	0,71	0,049
	As deficiências de controles internos da Universidade são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas	Correlation Coefficient	0,235	0,181
		Sig. (2-tailed)	0,129	0,247
	A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).	Correlation Coefficient	0,019	0,060
		Sig. (2-tailed)	0,90	0,70
	Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Universidade	Correlation Coefficient	282	0,075
		Sig. (2-tailed)	0,07	0,63
	A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das recomendações	Correlation Coefficient	0,131	0,197
		Sig. (2-tailed)	0,40	0,21
	A estrutura hierárquica da Universidade está disposta em organograma	Correlation Coefficient	131	0,367*
		Sig. (2-tailed)	0,40	0,02
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas	Correlation Coefficient	0,102	0,162
		Sig. (2-tailed)	0,52	0,30
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas	Correlation Coefficient	0,006	0,089
		Sig. (2-tailed)	0,97	0,57
	A universidade identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados	Correlation Coefficient	0,166	0,275
		Sig. (2-tailed)	0,29	0,07
	A universidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	Correlation Coefficient	201	0,212
		Sig. (2-tailed)	0,20	0,17
Controles Internos Contábeis	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	Correlation Coefficient	-0,025	0,155
		Sig. (2-tailed)	0,87	0,32
	O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.	Correlation Coefficient	0,054	0,123
		Sig. (2-tailed)	0,73	0,43
	Há obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.	Correlation Coefficient	0,090	0,012
		Sig. (2-tailed)	0,57	0,94
	A instituição desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.	Correlation Coefficient	0,240	0,115
		Sig. (2-tailed)	0,12	0,46

Controles Internos Administrativos	O controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.	Correlation Coefficient	0,196	0,116
		Sig. (2-tailed)	0,21	0,46
	Na elaboração de procedimentos do controle interno da Universidade é levado em consideração o princípio da economicidade.	Correlation Coefficient	0,231	0,054
		Sig. (2-tailed)	0,14	0,73
	A universidade dispõe de procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.	Correlation Coefficient	0,125	0,090
		Sig. (2-tailed)	0,42	0,56
	A universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes	Correlation Coefficient	0,523**	0,265
		Sig. (2-tailed)	0,00	0,09
	A Universidade comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.	Correlation Coefficient	0,238	0,064
		Sig. (2-tailed)	0,12	0,68
	A universidade encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização.	Correlation Coefficient	0,257	0,033
		Sig. (2-tailed)	0,10	0,84
	O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.	Correlation Coefficient	0,398**	0,239
		Sig. (2-tailed)	0,01	0,12
A Universidade possui sistemas de incentivo a promoção da conduta ética.	Correlation Coefficient	0,175	0,045	
	Sig. (2-tailed)	0,26	0,78	
A instituição executa revisões e atualizações periódicas.	Correlation Coefficient	0,169	0,004	
	Sig. (2-tailed)	0,28	0,98	
A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	Correlation Coefficient	0,222	0,124	
	Sig. (2-tailed)	0,15	0,43	
A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	Correlation Coefficient	0,178	0,127	
	Sig. (2-tailed)	0,25	0,42	
A Universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.	Correlation Coefficient	0,313*	0,281	
	Sig. (2-tailed)	0,04	0,07	
Importância Controle Interno	Correlation Coefficient	0,251	-0,036	
	Sig. (2-tailed)	0,10	0,82	

Fonte: Dados da pesquisa.

\*\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,01$

\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,05$

Conforme apresentado na tabela foram encontradas algumas correlações que atenderam ao nível de significância estatística estipulada. Entre as variáveis testadas estão:

- Tempo da universidade e experiência no cargo, que apresentou um  $\text{corr}=0,342^*$ . De acordo com a interpretação da correlação de Morettin e Bussab (2013) essa correlação é positiva, mas num nível fraco.
- A universidade avalia os resultados dos controles internos periodicamente e experiência no cargo apresentou um  $\text{corr}=0,303^*$  também apontam uma correlação considerada fraca.
- Estrutura hierárquica da universidade está disposta em organograma e experiência no cargo apresentou um  $\text{corr}=0,367^*$  e também é considerado fraco dentro da interpretação dos níveis de correlação.
- A Universidade possui planejamento e controle orçamentário eficiente e idade foi o maior  $\text{corr}=0,523^*$  encontrado entre todas as correlações e é considerada como uma correlação moderada.
- Ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade e idade também apresentou um  $\text{corr}=0,398^{**}$ , que é considerado fraco.
- Entre a universidade possui sistema de avaliação e o cumprimento das metas previstas foi encontrado um  $\text{corr}=0,313^*$ , que é considerado fraco.

Os resultados do teste de correlação mostram que a experiência no cargo ocupado e a idade do respondente indicam possuir correlação com as variáveis de controle interno, ainda que sejam correlações consideradas fracas ou moderadas.

#### **4.2.2 Análise da relação entre as características do perfil da universidade e as dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles contábeis administrativos.**

Nesta seção serão apresentados os resultados que buscam responder ao objetivo específico de analisar se há relação estatisticamente significativa entre as características da entidade e as dimensões de controle: aspectos gerais do controle interno, controles internos contábeis e administrativos.

Conforme apresentado na Tabela 95, fica evidenciado que não foram identificadas diferenças significativas entre as variáveis nem correlação com significância estatística. O nível de significância de 5%, ou seja,  $p < 0,05$ , **não foi atendido**.

**Tabela 95** – Análise da significância entre perfil da universidade e as três dimensões de controle.

Controles Internos		Kruskal Wallis	Coefficiente Correlação
		Perfil da entidade	
		Região	Tempo de atuação da universidade
Aspectos gerais do CI	Os desvios de conduta são identificados e corrigidos	0,36	0,74
	A periodicidade das avaliações dos controles internos da Universidade varia conforme o risco da atividade	0,85	0,46
	A administração avalia os resultados dos controles internos periodicamente	0,88	0,83
	As deficiências de controles internos da Universidade são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas	0,38	0,59
	A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).	0,80	0,69
	Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Universidade	0,19	0,52
	A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das recomendações	0,43	0,68
	A estrutura hierárquica está disposta em organograma	0,80	0,20
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas	0,44	0,73
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas	0,10	0,90
	Identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados	0,59	0,28
	Seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	0,48	0,30
Controles internos Contábeis	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	0,44	0,52
	O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.	0,82	0,79
	Há obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.	0,72	0,54
	A instituição desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.	0,36	0,84
	O controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.	0,71	0,89
	Na elaboração de procedimentos do controle interno da Universidade é levado em consideração o princípio da economicidade.	0,86	0,74
	A universidade dispõe de procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.	0,73	0,39

	A universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes	0,44	0,17
	A Universidade comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.	0,38	0,79
	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	0,49	0,22
Controles Internos Administrativos	O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.	0,43	0,74
	A Universidade possui sistemas de incentivo a promoção da conduta ética.	0,44	0,09
	A instituição executa revisões e atualizações periódicas.	0,25	0,72
	A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	0,53	0,07
	A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	0,43	0,49
	A Universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.	0,64	0,10

Fonte: Dados da pesquisa.

\* Estatisticamente significativa. Nível de significância  $p < 0,05$ .

Percebe-se que os testes estatísticos não encontraram relação estatisticamente significativa entre as variáveis do perfil da entidade e as dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos.

Com o objetivo de analisar se havia correlação significativa estatisticamente entre a variável do perfil da entidade, que verificou o tempo de atuação da universidade, as variáveis do perfil do respondente e as variáveis das três dimensões de controle, foi realizado o teste de correlação de Spearman. A Tabela 95 apresenta os resultados das correlações.

Na análise da correlação feita entre a variável tempo de atuação da universidade, perfil do respondente e os controles internos só foi identificada uma correlação com significância estatística. O  $\text{corr} = 0,342^*$  e  $p = 0,02$  foram encontrados na correlação entre a variável tempo de atuação da universidade e a variável experiência no cargo do respondente. De acordo com o preconizado por Morettin e Bussab (2013), esta é uma correlação considerada fraca. O que chama a atenção nesse resultado é que a experiência da universidade não apresentou correlação com nenhuma das variáveis de controle interno.

#### **4.2.3 Análise da relação entre a estrutura organizacional quanto aos controles internos das universidades e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.**

Esta seção dedicou-se à analisar se as variáveis do grupo estrutura organizacional: existência de setor de controle interno na estrutura organizacional, importância atribuída ao

controle interno, controles internos instruídos e periodicidade na avaliação dos controles internos apresentavam relação estatisticamente significativa com os aspectos gerais de controle interno, controle interno contábil e administrativo

A Tabela 96 apresenta os resultados da análise da relação que a existência de controles internos na estrutura organizacional, importância atribuída aos controles internos, controles internos instruídos e periodicidade na avaliação dos CI apresenta com as dimensões de controle interno.

**Tabela 96** - Análise da significância entre as variáveis da estrutura organizacional e as três dimensões de controle.

Controles Internos		Mann-Whitney	Kruskal Wallis		
		Estrutura Organizacional			
		CI na Estrutura organizacional	Importância do CI	CI Instruídos	Periodicidade de avaliação dos CI
Aspectos gerais do CI	Os desvios de conduta são identificados e corrigidos.	0,18	0,002*	0,04*	0,03*
	A periodicidade das avaliações dos controles internos varia conforme o risco da atividade.	0,42	0,00*	0,01*	0,01*
	A administração avalia os resultados dos controles internos periodicamente	0,13	0,07	0,00*	0,01*
	As deficiências de controles internos da Universidade são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas	0,09	0,01*	0,00*	0,05
	A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).	0,05	0,02*	0,01*	0,01*
	Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Universidade	0,08	0,02*	0,00*	0,03*
	A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das recomendações	0,48	0,02*	0,01*	0,00*
	A estrutura hierárquica da Universidade está disposta em organograma	0,60	0,25	0,03*	0,19
	Dispõe de canal de comunicação para denúncias internas	0,48	0,01*	0,08	0,06
	A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas.	0,89	0,23	0,10	0,18
	Identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados	0,05	0,03*	0,00*	0,25

	A universidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	0,42	0,01*	0,00*	0,07
Controles internos Contábeis	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	0,40	0,14	0,01	0,07
	O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.	0,99	0,01*	0,01*	0,02*
	Há obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.	0,90	0,03*	0,05	0,09
	A instituição desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.	0,31	0,01*	0,01*	0,02*
	O controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.	0,62	0,06	0,00*	0,01*
	Na elaboração de procedimentos do controle interno da Universidade é levado em consideração o princípio da economicidade.	0,67	0,02*	0,02*	0,01
	A universidade dispõe de procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.	0,07	0,01*	0,00*	0,00*
	A universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes	0,35	0,09	0,00*	0,21
	A Universidade comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.	0,33	0,14	0,00*	0,00*
	As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público	0,45	0,05	0,01*	0,02
Controles Internos Administrativos	O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.	0,23	0,01*	0,00*	0,01*
	A Universidade possui sistemas de incentivo a promoção da conduta ética.	0,74	0,01*	0,00*	0,00*
	A instituição executa revisões e atualizações periódicas.	0,17	0,28	0,00	0,00
	A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	0,67	0,03*	0,22	0,18
	A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	0,74	0,01*	0,01*	0,01*

	Possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.	0,56	0,02*	0,07	0,71
--	--	------	-------	------	------

\* Estatisticamente significativa. Nível de significância  $p < 0,05$

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise da relação de significância entre as variáveis da estrutura organizacional de controles internos e as três dimensões de controle interno, identificaram-se muitas relações com  $p < 0,05$ .

A variável existência de setor de controles internos na estrutura organizacional da entidade foi a única que não apresentou relação de significância com nenhuma das variáveis das dimensões de controle interno. Esse resultado diverge do preconizado por Calixto e Velásquez (2005), uma vez que os autores defendem que o controle interno é realizado pela união da estrutura organizacional em conjunto com os demais mecanismos de controle.

A variável de periodicidade de avaliação dos controles internos apresentou relação estatisticamente significativa com 14 variáveis das três dimensões de controle. Inere-se desses resultados que a periodicidade de avaliação dos controles internos afeta significativamente algumas variáveis de controle interno. Tinoco e Thomé (2005) defendem a necessidade e importância da avaliação periódica dos controles internos com a finalidade de atender ao seu objetivo maior o de prevenir ações ilícitas, incorretas ou impróprias. Logo, entende-se que o controle interno atua na organização compreendendo o planejamento e a previsão dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação. Intui-se desse resultado que a importância de revisões periódicas no controle interno apresenta de fato relação com as variáveis de controle.

A variável que verificou a importância que o controle interno tem nas universidades apresentou relação estatisticamente significativa com 19 variáveis das três dimensões de controle. Isso significa que o reconhecimento da importância do controle interno por parte das universidades aponta a existência de relação de significância com algumas variáveis das dimensões de controle. Esse resultado converge com o reconhecimento dado pela literatura do tema sobre a importância do controle interno para a proteção e salvaguarda dos ativos de qualquer instituição e na esfera pública não é diferente. Nesse sentido, Vasconcelos *et al.* (2012) chama atenção quando afirma que na administração pública brasileira os sistemas de controle têm importância vital, visto que aplicam por meio de suas estruturas a gestão dos recursos públicos; logo, é preciso acompanhar e se adaptar às mudanças ocorridas no tempo, que podem mudar os próprios objetos de controle de forma relevante, para a manutenção de sua continuidade e para a sobrevivência do sistema público a que atendem.

Quanto à relação de significância entre a variável que verificou se os controles internos estavam instituídos nas universidades e as variáveis das três dimensões de controle foi identificada significância estatística com 22 variáveis. Os controles internos instituídos foi a variável que apresentou um maior número de relação significativamente estatística. Isso denota que a instituição dos controles internos tem relação com os controles internos gerais, contábeis e administrativos.

Tendo em vista que o objetivo macro do controle interno é prevenir erros e fraudes, com foco na proteção de ativos (fraudes), e potencializar a eficiência, eficácia e efetividade operacional com a redução dos erros e que estão vinculados ao objetivo de comprovar a veracidade das informações contábeis, financeiras e operacionais esse resultado é plausível; pois quanto mais os controles internos estiverem instituídos na universidade mais eles influenciarão aos controles gerais, administrativos contábeis.

Notadamente, encontra-se um número maior de relação significativa nas variáveis de estrutura organizacional e as dimensões de controle. Esse resultado correlaciona-se com o arcabouço teórico do conceito de controle interno, uma vez que para a literatura o controle interno não pode ser algo isolado, ou seja, não deve possuir apenas uma função específica, mas deve estar presente em todos os níveis das organizações (VASCONCELOS *et al.*, 2012; CASTRO, 2015; ALVES; MORAES Jr., 2016).

Portanto ao traçar um panorama sobre o controle interno nas universidades federais brasileira é possível apontar que nessas instituições o controle não se limita apenas à execução mecânica de registros financeiros ou patrimoniais da entidade, mas oferece um suporte a questões ligadas ao planejamento, execução, transparência das informações e avaliação contínua.

#### **4.2.4 Análise das correlações entre as variáveis das dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos.**

A seguir serão apresentados os resultados das correlações entre os três grupos de variáveis que compõe as dimensões de controle.

Na Tabela 97 foram apresentados os testes que verificaram as correlações entre as variáveis dos aspectos gerais dos controles internos e as dimensões de controle: aspectos gerais de controles internos, controles internos contábeis e administrativos.

Na Tabela 98 foram apresentados os testes que verificaram as correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e as dimensões de controle: controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Na Tabela 99 foram apresentados os testes que verificaram as correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e a dimensão de controle: controles internos administrativos.

**Tabela 97** - Análise da correlação entre as variáveis dos aspectos gerais dos controles internos e as dimensões de controle: aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.

			Aspectos gerais do CI											
			Desvios de conduta	Periodicidade	Avaliação Resultados	Corretivas	Competências.	Metas de Desemp.	Recomendações	Organograma	Comunicação	Denúncias	Análise de riscos	Redução de riscos
Aspectos gerais de CI	Desvios de conduta	Corr	1,00	0,483**	0,592**	0,643**	0,558**	0,610**	0,353*	0,346*	0,354*	0,17	0,550**	0,652**
		Sig.		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,02	0,02	0,28	0,00	0,00
	A periodicidade das avaliações	Corr	0,483**	1,00	0,595**	0,490**	0,381*	0,356*	0,377*	0,23	0,391**	0,13	0,586**	0,552**
		Sig.	0,00		0,00	0,00	0,01	0,02	0,01	0,14	0,01	0,39	0,00	0,00
	Avaliação dos resultados dos controles	Corr	0,592**	0,595**	1,00	0,508**	0,440**	0,460**	0,545**	0,19	0,331*	0,16	0,630**	0,577**
		Sig.	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,23	0,03	0,29	0,00	0,00
	As deficiências comunicadas aos responsáveis para ações corretivas	Corr	0,643**	0,490**	0,508**	1,00	0,561**	0,646**	0,396**	0,456**	0,330*	0,21	0,576**	0,673**
		Sig.	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,01	0,00	0,03	0,17	0,00	0,00
	Normas e procedimentos que limitam as competências.	Corr	0,558**	0,381*	0,440**	0,561**	1,00	0,567**	0,348*	0,483**	0,539**	0,29	0,496**	0,574**
		Sig.	0,00	0,01	0,00	0,00		0,00	0,02	0,00	0,00	0,06	0,00	0,00
	Acompanhamento sobre as metas de desempenho	Corr	0,610**	0,356*	0,460**	0,646**	0,567**	1,00	0,442**	0,426**	0,484**	0,27	0,598**	0,631**
		Sig.	0,00	0,02	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,08	0,00	0,00
	Auditoria interna recomendações	Corr	0,353*	0,377*	0,545**	0,396**	0,348*	0,442**	1,00	0,417**	0,496**	0,434**	0,390**	0,500**
		Sig.	0,02	0,01	0,00	0,01	0,02	0,00		0,01	0,00	0,00	0,01	0,00
A estrutura hierárquica em	Corr	0,346*	0,23	0,19	0,456**	0,483**	0,426**	0,417**	1,00	0,558**	0,17	0,446**	0,394**	

	organograma	Sig.	0,02	0,14	0,23	0,00	0,00	0,00	0,01		0,00	0,27	0,00	0,01
	Canal de comunicação para denúncias internas	Corr	0,354*	0,391**	0,331*	0,330*	0,539**	0,484**	0,496**	0,558**	1,00	0,383*	0,512**	0,481**
		Sig.	0,02	0,01	0,03	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00		0,01	0,00	0,00
	As deficiências de controles internos são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas	Corr	0,17	0,13	0,16	0,21	0,29	0,27	0,434**	0,17	0,383*	1,00	0,17	0,30
		Sig.	0,28	0,39	0,29	0,17	0,06	0,08	0,00	0,27	0,01		0,29	0,05
	A universidade identifica os riscos à realização de seus objetivos e analisa os riscos para determinar como devem ser gerenciados	Corr	0,550*	0,586**	0,630**	0,576**	0,496**	0,598**	0,390**	0,446**	0,512**	0,17	1,00	0,771**
		Sig.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,29		0,00
	Seleciona e desenvolve atividades de controle para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	Corr	0,652*	0,552**	0,577**	0,673**	0,574**	0,631**	0,500**	0,394**	0,481**	0,30	0,771**	1,00
		Sig.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,05	0,00	
Controles Internos Contábeis	As demonstrações financeiras são elaboradas	Corr	0,468*	0,317*	0,413**	0,439**	0,627**	0,403**	0,461**	0,573**	0,680**	0,402**	0,494**	0,548**
		Sig.	0,00	0,04	0,01	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00

conforme os princípios e as normas de														
O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.	Corr	0,441*	0,439**	0,590**	0,349*	0,598**	0,460**	0,437**	0,28	0,410**	0,28	0,418**	0,451**	
	Sig.	0,00	0,00	0,00	0,02	0,00	0,00	0,00	0,07	0,01	0,07	0,01	0,00	
Obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.	Corr	0,528*	0,332*	0,558**	0,457**	0,606**	0,661**	0,458**	0,311*	0,394**	0,349*	0,518**	0,514**	
	Sig.	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	0,01	0,02	0,00	0,00	
Desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.	Corr	0,611*	0,380*	0,628**	0,487**	0,603**	0,680**	0,422**	0,426**	0,535**	0,320*	0,624**	0,616**	
	Sig.	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	0,00	0,00	
O controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.	Corr	0,388*	0,400**	0,411**	0,341*	0,610**	0,479**	0,19	0,23	0,494**	0,28	0,368*	0,455**	
	Sig.	0,01	0,01	0,01	0,03	0,00	0,00	0,23	0,13	0,00	0,07	0,02	0,00	
O princípio da economicidade.	Corr	0,470*	0,326*	0,470**	0,624**	0,585**	0,677**	0,411**	0,397**	0,481**	0,321*	0,533**	0,671**	
	Sig.	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01	0,00	0,04	0,00	0,00	
Dispõe de procedimentos com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.	Corr	0,526*	0,442**	0,574**	0,527**	0,660**	0,626**	0,496**	0,352*	0,555**	0,302*	0,551**	0,615**	
	Sig.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,00	0,05	0,00	0,00	
Possui planejamento e	Corr	0,471*	0,23	0,388*	0,417**	0,443**	0,641**	0,30	0,312*	0,352*	0,351*	0,424**	0,580**	

	controle orçamentário eficientes	Sig.	0,00	0,14	0,01	0,01	0,00	0,00	0,05	0,04	0,02	0,02	0,00	0,00
	Eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.	Corr	0,491*	0,457**	0,495**	0,485**	0,580**	0,655**	0,363*	0,23	0,396**	0,343*	0,503**	0,641**
		Sig.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,13	0,01	0,02	0,00	0,00
	Encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas da organização.	Corr	0,477*	0,352*	0,485**	0,345*	0,557**	0,540**	0,375*	0,25	0,471**	0,24	0,387*	0,549**
		Sig.	0,00	0,02	0,00	0,02	0,00	0,00	0,01	0,10	0,00	0,11	0,01	0,00
Controles internos Administrativos	O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.	Corr	0,639*	0,370*	0,525**	0,571**	0,597**	0,757**	0,452**	0,422**	0,530**	0,339*	0,658**	0,695**
		Sig.	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	0,00	0,00
	A Universidade possui sistemas de incentivo a promoção da conduta ética.	Corr	0,261	0,160	0,104	0,174	0,320**	0,240	-0,024	0,010	0,163	-0,049	0,200	0,336**
		Sig.	0,09	0,31	0,51	0,27	0,04	0,12	0,88	0,95	0,30	0,76	0,20	0,03
	A instituição executa revisões e atualizações periódicas.	Corr	0,513*	0,348*	0,610**	0,402**	0,573**	0,650**	0,455**	0,28	0,428**	0,27	0,489**	0,596**
		Sig.	0,00	0,02	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,07	0,00	0,08	0,00	0,00
	A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	Corr	0,517*	0,345*	0,518**	0,417**	0,395**	0,574**	0,357*	0,302*	0,619**	0,323*	0,531**	0,491**
		Sig.	0,00	0,02	0,00	0,01	0,01	0,00	0,02	0,049	0,00	0,03	0,00	0,00
	Eficiência do pessoal.	Corr	0,481*	0,378*	0,556**	0,470**	0,596**	0,509**	0,371*	0,311*	0,531**	0,335*	0,520**	0,619**
		Sig.	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,04	0,00	0,03	0,00	0,00

A Universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.	Corr	0,389*	0,386*	0,508**	0,527**	0,359*	0,457**	0,339*	0,19	0,313*	0,316*	0,423**	0,575**
	Sig.	0,01	0,01	0,00	0,00	0,02	0,00	0,03	0,21	0,04	0,04	0,00	0,00
Importância Controle Interno	Corr	0,566*	0,554**	0,26	0,509**	0,404**	0,467**	0,24	0,26	0,375*	0,07	0,453**	0,492**
	Sig.	0,00	0,00	0,09	0,00	0,01	0,00	0,13	0,09	0,01	0,66	0,00	0,00

Fonte: Dados da pesquisa.

\*\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,01$

\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,05$

A Tabela 97 apresenta quais foram às correlações encontradas entre as variáveis que compõe as três dimensões de controle interno. Dos 348 resultados encontrados, foram identificadas 267 correlações com significância estatística com  $p < 0,05$ . As correlações apresentaram  $\text{corr} = 0,200$  a  $\text{corr} = 0,890$ ; todas positivas.

Nos resultados encontrados do cruzamento das variáveis dos aspectos gerais dos controles internos entre si foram encontradas 144 correlações, das quais 110 mostraram correlações significativas. A seguir serão apresentados alguns dos resultados com correlações moderadas e fortes:

- Acompanhamento sobre metas de desempenho e ações corretivas com  $\text{corr} = 0,646$ , considerada moderada;
- Acompanhamento sobre metas de desempenho e redução dos riscos com  $\text{corr} = 0,631$ , também considerada moderada;
- A universidade identifica os riscos à realização de seus objetivos e avaliação de resultados com  $\text{corr} = 0,630$ , considerada moderada;
- A universidade identifica os riscos à realização de seus objetivos e redução dos riscos com  $\text{corr} = 0,771$ , considerado forte.

Foram apresentados 120 resultados do cruzamento das variáveis dos aspectos gerais de controles internos e controles internos contábeis. Destes, 110 apresentaram correlações com significância estatística que variaram entre  $\text{corr} = 0,311$  e  $\text{corr} = 0,680$ . Dos resultados encontrados, destaca-se que das 10 variáveis da dimensão de controle interno contábil 5 apresentaram correlação estatisticamente significativa com todas as variáveis da dimensão controles internos contábeis. São elas:

- As demonstrações financeiras são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno;
- Obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno;
- Desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno;
- Atende ao princípio da economicidade com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno;
- Dispõe de procedimentos com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno.

A correlação que apresentou maior intensidade foi entre a variável que verificou se as demonstrações financeiras são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade e se há um canal de comunicação para denúncias internas com  $\text{corr}=0,680$ , considerada moderada.

Foram apresentados 84 resultados do cruzamento das variáveis aspectos gerais dos controles internos e as variáveis de controles internos administrativos. Destes, foram identificadas 66 correlações com significância estatística. Dos resultados encontrados, 3 variáveis de controle interno administrativo apresentaram significância estatística com todas as variáveis da dimensão aspectos gerais dos controles internos. São elas:

- O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno;
- A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno;
- Eficiência do pessoal com todas as variáveis dos aspectos gerais de controle interno.

As correlações com maior intensidade encontradas foram:

- O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade e desvios de conduta, com  $\text{corr}=0,639$ , considerada moderada;
- O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade e a redução dos riscos, com  $\text{corr}=0,695$ , considerada moderada.

É importante destacar que todas as correlações que apresentaram resultado estatisticamente significativo foram positivas, o que significa que à medida que uma variável aumenta a outra aumenta junto.

A Tabela 98 apresenta os resultados das correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e as dimensões de controle: controles internos contábeis e administrativos.

**Tabela 98** - Análise da correlação entre as variáveis dos controles internos contábeis e as dimensões de controle: controles internos contábeis e controles internos administrativos.

			Controles Internos Contábeis									
			Demonstrações	Fraudes	Obediência	Satisfatório	Evasão	Economicidade	Consistência	Orçamentária	Eficácia	Organização
Controles Internos Contábeis	As demonstrações financeiras são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade	Corr	1,000	0,574**	0,500**	0,562**	0,599*	0,480**	0,612**	0,498**	0,465**	0,503**
		Sig.		0,000	0,001	0,000	0,000	0,001	0,000	0,001	0,002	0,001
	O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.	Corr	0,574**	1,000	0,702**	0,665**	0,771*	0,575**	0,665**	0,428**	0,473**	0,579**
		Sig.	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,004	0,001	0,000
	Obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.	Corr	0,500**	0,702**	1,000	0,681**	0,526*	0,575**	0,482**	0,488**	0,503**	0,470**
		Sig.	0,001	0,000		0,000	0,000	0,000	0,001	0,001	0,001	0,001
	Desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.	Corr	0,562**	0,665**	0,681**	1,000	0,669*	0,754**	0,748**	0,680**	0,694**	0,783**
		Sig.	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	O controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.	Corr	0,599**	0,771**	0,526**	0,669**	1,000	0,651**	0,671**	0,619**	0,620**	0,645**
		Sig.	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	Atende o princípio da economicidade.	Corr	0,480**	0,575**	0,575**	0,754**	0,651*	1,000	0,727**	0,608**	0,696**	0,596**
		Sig.	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000



A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	Corr	0,410**	0,371*	0,536**	0,713**	0,404*	0,580**	0,449**	0,565**	0,587**	0,481**
	Sig.	0,006	0,014	0,000	0,000	0,007	0,000	0,003	0,000	0,000	0,001
A instituição dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente.	Corr	0,488**	0,567**	0,511**	0,763**	0,614*	0,763**	0,687**	0,558**	0,678**	0,717**
	Sig.	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
A Universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.	Corr	0,251	0,389*	0,410**	0,490**	0,334*	0,570**	0,430**	0,590**	0,484**	0,386*
	Sig.	0,105	0,010	0,006	0,001	0,029	0,000	0,004	0,000	0,001	0,010
Importância Controle Interno	Corr	0,286	0,374*	0,377*	0,479**	0,391*	0,453**	0,429**	0,376*	0,349*	0,388*
	Sig.	0,063	0,014	0,013	0,001	0,010	0,002	0,004	0,013	0,022	0,010

Fonte: Dados da pesquisa, (2019).

\*\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,01$

\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,05$

Foram apresentados os resultados de 170 correlações. Entre elas, 148 mostraram significância estatística. Destacam-se os resultados com maior intensidade dos seguintes cruzamentos das variáveis dos controles internos contábeis:

- O controle de erros e fraudes contábeis atende às necessidades da instituição e obediência as normas de contabilidade e aos requisitos legais, com  $\text{corr}=0,702$ , foi considerada forte;
- O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição e obediência às normas de contabilidade controle de evasão de recursos, com  $\text{corr}=0,771$ , foi considerada forte;
- Desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória e encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas da organização, com  $\text{corr}=0,783$ , foi considerada forte;
- Encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas da organização e dispõe de procedimentos com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis, com  $\text{corr}=0,779$ , foi considerada forte.

Referente às correlações entre as variáveis dos controles internos contábeis e controles internos administrativos, foram apresentados 70 resultados. Entre eles, 58 apresentaram correlações estatisticamente significantes. Das 7 variáveis de controles administrativos, 4 apresentaram correlações estatisticamente significativas com todas as variáveis dos controles internos contábeis, são elas:

- O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade;
- A instituição executa revisões e atualizações periódicas;
- A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal;
- Eficiência do pessoal.

As correlações que apresentaram maior intensidade foram:

- O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade e desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória, com  $\text{corr}=0,790$ , considerada forte;
- A Universidade possui sistemas de incentivo à promoção da conduta ética X desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória, com  $\text{corr}=0,748$ , considerada forte;

- A instituição executa revisões e atualizações periódicas e desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória, com  $\text{corr}=0,775$ , considerada forte;
- A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal e desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória, com  $\text{corr}=0,713$ , considerada forte;
- A instituição dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente e desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória, com  $\text{corr}=0,763$ , considerada forte.
- A Universidade possui sistemas de incentivo à promoção da conduta ética e dispõe de procedimentos com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis, com  $\text{corr}=0,722$ , considerada forte;
- A instituição executa revisões e atualizações periódicas e encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas da organização, com  $\text{corr}=0,708$ , considerada forte;
- A instituição dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente e encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas da organização, com  $\text{corr}=0,717$ , considerada forte.

Observa-se que todos os resultados encontrados com significância estatística apresentaram correlação positiva.

A Tabela 99 apresenta os resultados das correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e a dimensão de controles internos administrativos.

**Tabela 99** - Análise das correlações entre as variáveis dos controles internos administrativos e as dimensões de controle: controles internos administrativos.

			Controles internos contábeis						
			Valores	Ética	Atualizações	Pessoal	Administrativos	Cumprimento	Importância
Controles Internos Administrativos	O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.	Corr	1,000	0,108**	0,703**	0,587**	0,674**	0,493**	0,521**
		Sig.		0,491	0,000	0,000	0,000	0,001	0,000
	A Universidade possui sistemas de incentivo a promoção da conduta ética.	Corr	0,108**	1,000	0,207**	0,233**	0,291**	0,317**	0,296**
		Sig.	0,491		0,182	0,132	0,058	0,038	0,054
	A instituição executa revisões e atualizações periódicas.	Corr	0,703**	0,207**	1,000	0,673**	0,730**	0,537**	0,300
		Sig.	0,000	0,182		0,000	0,000	0,000	0,050
	A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.	Corr	0,587**	0,233**	0,673**	1,000	0,664**	0,690**	0,449**
		Sig.	0,000	0,132	0,000		0,000	0,000	0,003
	Eficiência do pessoal.	Corr	0,674**	0,291**	0,730**	0,664**	1,000	0,666**	0,438**
		Sig.	0,000	0,058	0,000	0,000		0,000	0,003
	A Universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.	Corr	0,493**	0,317**	0,537**	0,690**	0,666**	1,000	0,451**
		Sig.	0,001	0,038	0,000	0,000	0,000		0,002
	Importância Controle Interno	Corr	0,521**	0,296**	0,300	0,449**	0,438**	0,451**	1,000
		Sig.	0,000	0,054	0,050	0,003	0,003	0,002	

Fonte: Dados da pesquisa.

\*\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,01$

\* . Correlação é significativa no nível de  $p < 0,05$

Referente às correlações entre as variáveis de controles internos administrativos entre si, foram apresentados 49 resultados. Entre eles, 40 demonstraram correlações com significância estatística. As correlações com maior intensidade foram:

- A instituição executa revisões e atualizações periódicas e o ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade, com  $\text{corr}=0,703$ , considerada forte;
- A instituição executa revisões e atualizações periódicas e a instituição dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente,  $\text{corr}=0,730$ , considerada forte;
- A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal e a instituição dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente, com  $\text{corr}=0,664$ , considerada moderada;
- A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal e a universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas, considerada moderada;
- A instituição dispõe de monitoramento de controles administrativos de forma eficiente e a instituição executa revisões e atualizações periódicas, com  $\text{corr}=0,730$ , considerada forte.

Os resultados das correlações encontradas foram todos positivos, o que significa que a medida que uma variável aumenta a outra aumenta junto.

Os resultados apontam que as universidades federais aplicam o controle interno em todos os níveis da entidade na busca pelo atendimento de seu principal objetivo, que é o de disponibilizar um serviço de qualidade por meio da aplicação dos recursos públicos de forma eficiente, eficaz e efetiva. Como resultado da efetividade do controle interno, observa-se que ele é exercido em vários ambientes, como no operacional, supervisão, monitoramento e gestão.

Esse resultado corrobora com o preconizado por Castro (2010) quando define que o controle interno tem por finalidade garantir o cumprimento de metas, proteger as ações e evitar a ocorrência de improbidade e irregularidades, para o alcance de seus objetivos; para tanto, faz uso de princípios, técnicas e instrumentos próprios, que são caracterizados pela observação das normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos internos.

Nesse sentido entende-se que por meio das práticas de controle interno, a gestão pública poderá empreender esforços no sentido de criar estruturas humanas, normativas e procedimentais que sejam capazes de executar um tipo de autocontrole. Sempre atentando

para a diversidade que suas estruturas apresentam e que elas podem influenciar a prática do controle em cada ambiente.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, pode-se inferir sobre a importância do controle interno na gestão pública e como parte integrante de sua estrutura organizacional, como é o caso das universidades, por se tratar de uma ferramenta essencial na busca da transparência e evidenciação dos resultados e dos atos públicos. O controle interno tem como objetivo maior assegurar o patrimônio público com vistas a garantir a eficiência na consecução do seu objetivo social. Um sistema de controle interno robusto, consistente e eficaz permite evitar desvios, perdas e desperdícios, dando segurança provável, ao cumprimento de normas administrativas e legais.

O estudo teve como objetivo geral investigar o controle interno nas universidades federais brasileiras. Para cumprimento desse objetivo foi aplicado um questionário estruturado, em todas as universidades federais do Brasil, com base em 87 variáveis, subdivididas em 6 grupos: perfil do respondente, perfil da universidade, estrutura organizacional dos controles internos, aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.

O universo da pesquisa foi composto por 63 universidades federais brasileiras das cinco regiões do Brasil, todas as universidades foram contatadas configurando-se a pesquisa em censo. A taxa de resposta foi de 68,25% representado por um total de 43 universidades.

Os principais resultados da pesquisa foram sintetizados em dois grandes grupos divididos em estatística descritiva e estatística inferencial. Na estatística descritiva foram apresentados os resultados das frequências absolutas e relativas de todas as variáveis do estudo. Na estatística inferencial foram aplicados os testes de Mann-Whitney U e Kruskal Wallis e o Coeficiente de Correlação de Spearman para atender aos três últimos objetivos específicos de: verificar se existe relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes e as dimensões: aspectos gerais do CI, controles contábeis e controles administrativos; verificar se existe relação estatisticamente significativa entre as características do perfil da universidade e as dimensões: aspectos gerais dos controles internos, controles contábeis e controles administrativos; e por fim verificar se existe relação estatisticamente significativa entre a estrutura organizacional quanto aos controles internos das universidades e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Concernente ao objetivo específico de caracterização do perfil dos respondentes constatou-se uma predominância de respondentes do sexo masculino. Somado a isso se identificou que a maioria possui graduação em ciências contábeis, que 40 dos 43 respondentes são pós-graduados, 88,4% dos respondentes são lotados na Auditoria interna e que 79% dos respondes possuem experiência no cargo menor que 10 anos.

No tocante ao objetivo de caracterização do perfil das entidades, verificou-se que teve participação de universidades das cinco regiões do Brasil e que 37,2%, o equivalente a 16 entidades, são do Nordeste configurando como a região com maior parte das instituições. Relacionado ao tempo de atuação das universidades, a maior parte 62,8% possui uma maturidade acima de 30 anos.

Por sua vez, na investigação quanto à existência de órgãos de controle interno na estrutura da organização e a importância atribuída pela gestão, de forma surpreendente sobre a universidade possuir em sua estrutura organizacional um órgão ou setor responsável pelo Controle Interno, 55,8% das entidades afirmaram que não possuem essa responsabilidade definida, e isso representa 24 entidades. Como reflexo da não existência de órgão central responsável pelo controle interno, ficou evidenciado também uma pulverização de responsáveis pela elaboração dos controles internos nas instituições, bem como a não existência desse setor em 13 universidades. Mesmo com esses resultados quanto a importância atribuída ao controle interno 20 entidades consideraram extremamente importante, 10 muito importante e 9 consideraram importante, o que representa 90,7% das universidades. Em contrapartida, 4 universidades atribuíram ao controle interno pouca importância.

Quanto ao objetivo de analisar se existia relação estatisticamente significativa entre as características dos respondentes e as dimensões aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos, apenas duas relações estatisticamente significativas foram encontradas. Especificamente a variável escolaridade do respondente apresentou relação com significância estatística com as variáveis: existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional e a universidade possui planejamento e controle orçamentário eficiente. Nas demais variáveis não foram identificadas diferenças estatisticamente significativas.

Quanto ao objetivo de analisar se existia relação estatisticamente significativa entre as características das universidades e as dimensões aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos, após aplicação dos testes os números não apontaram para existência dessas relações.

Por fim, concernente ao objetivo de verificar se existia relação estatística significativa entre a estrutura organizacional relacionada aos controles internos das universidades e os aspectos gerais dos controles internos, controles internos contábeis e administrativos, foi identificado em diversos aspectos que existia sim significância estatística. Infere-se desse resultado que a estrutura organizacional dos controles internos possui relação com as variáveis que compõe as dimensões de controles internos das universidades e isso é preconizado por Calixto e Velásquez (2005) quando afirmaram que o controle interno é composto pela junção da estrutura organizacional somado aos mecanismos de controle estabelecidos pela gestão, atribuído ainda normas internas que estabeleçam as responsabilidades das atividades, rotinas de trabalho, técnicas de revisão de ações, concordância e registro das operações.

Portanto ao traçar um panorama sobre o controle interno nas universidades federais brasileira é possível apontar que 90,7% das universidades reconhecem a importância do controle interno para instituição, bem como 76,8% afirmaram que comprovam a legalidade e avaliam os resultados da gestão orçamentária. Porém, apesar de haver o reconhecimento da importância e necessidade de obediência às normas, esse mesmo percentual não é refletido quando se direciona a análise para a promoção de uma cultura ética institucional, visto que o resultado de concordância cai para 53,5%. Isto sugere que essas universidades ainda não direcionam totalmente suas ações para a construção de uma cultura ética, priorizando apenas o cumprimento dos aspectos legais.

Também, depreende-se que nessas instituições o controle não se limita apenas à execução mecânica de registros financeiros ou patrimoniais da entidade, mas oferece um suporte a questões ligadas ao planejamento, execução, transparência das informações e avaliação contínua.

O estudo não teve como objetivo esgotar o assunto sobre o tema nem tampouco trazer soluções mágicas, que, claramente não existem, considerando a complexidade das entidades relacionadas ao tema.

Como limitação do estudo, observa-se que apesar da pesquisa ser censitária não foram recebidas respostas de todas as universidades. Portanto, um maior número de respondentes possibilitaria um maior grau de confiabilidade para a análise estatística, o que traria a possibilidade de o trabalho realizar outras inferências acerca do controle interno nas universidades públicas brasileiras.

Observa-se, também, a escassez de pesquisas científicas abordando aspectos de controle interno em instituições federais de ensino superior, o que pode servir de motivação

para novas pesquisas a respeito. Além disso, sugere-se a possibilidade de uso das variáveis do presente estudo em outros tipos de entidades como, por exemplo, Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, J. M. Avaliação dos controles internos de uma instituição pública de ensino superior à luz da metodologia MCDA – **Construtivista**, UFSC. Florianópolis, v.8, n°15, p. 129-150, jan. /jun., 2011.

ALVES, A. G. S.; MORAES JÚNIOR, V. F. O sistema de controle interno da gestão pública do poder executivo do município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. João Pessoa, v. 4, n. 3, p. 56-71, set. /dez. 2016.

ARAUJO, D. J. C.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C.; RAMOS, F. S. Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise Sob a Ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 12, n. 2, p. 39-58, abr./jun., 2016.

AYRES, L. C. N.; CRUZ, V. L.; SANTOS, R. R.; LEONE, R. J. G. Controle Interno em Empresas Familiares de Pequeno Porte: uma aplicação do modelo COSO II. **Revista da Micro e Pequena Empresa**. Campo Limpo Paulista, v.12, n.1 p. 3-17, 2018.

AZEVEDO, T. K. G. N.; LEITÃO, R. S. L.; MANZI, S. M. S. **Controladoria pública no Brasil**: Um estudo do perfil dos gestores de controle interno do Estado de Pernambuco. I SIMPCONT, Recife, 2016.

BILGI, I.; MIHAYLOVA, L.; PAPAZOV, E. Internal control activities in small Turkish companies. **Management: Journal of Contemporary Management Issues**, 01 January, Vol. 22(Special Issue), p.69-83, 2017.

BRASIL, **Decreto no 3.591, de 6 de setembro 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm)

BRASIL, **Instrução Normativa Nº 3, de 09 de Junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em [https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)

BRASIL, **Instrução Normativa Nº 9, de 09 de outubro de 2018**. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINIT das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em <https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-9-de-9-de-outubro-de-2018.pdf>

BRASIL. **Constituição federal de 1946**. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, decretada pela Assembleia Constituinte. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>

BRASIL. **Constituição Federal de 1967**. Constituição do Brasil decretada e promulgada pelo Congresso Nacional. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1960-1969/constituicao-1967-24-janeiro-1967-365194-publicacaooriginal-1-pl.html>.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) acesso em 02/12/2018

BRASIL. **Decreto nº 3.366, De 16 de Fevereiro De 2000**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3366.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3366.htm)

BRASIL. **Decreto nº 15.210, de 28 de dezembro de 1921**. Aprova o regulamento que altera a organização dos serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-15210-28-dezembro-1921-512393-publicacaooriginal-1-pe.html> acesso em 01/12/2018.

BRASIL. **Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998**. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2829.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm)

BRASIL. **Decreto nº 4.113, de 5 de fevereiro de 2002**. Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2002/decreto-4113-5-fevereiro-2002-441614-publicacaooriginal-1-pe.html>

BRASIL. **Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922**. Organiza o Código de Contabilidade da União. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-567786-publicacaooriginal-91144-pl.html>.

BRASIL. **Decreto nº 71.353, de 9 de novembro de 1972**. Dispõe sobre o Sistema de Planejamento Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-71353-9-novembro-1972-419967-publicacaooriginal-1-pe.html>

BRASIL. **Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979**. Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-84362-31-dezembro-1979-433708-publicacaooriginal-1-pe.html>

BRASIL. **Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Fazenda. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2015-2018/2017/Decreto/D9003.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2017/Decreto/D9003.htm)

BRASIL. **Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986**. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-92452-10-marco-1986-442816-publicacaooriginal-1-pe.html>

BRASIL. **Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-93874-23-dezembro-1986-444634-publicacaooriginal-1-pe.html>

BRASIL. **Emenda constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998.** Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)

BRASIL. **Lei 13.303, de 30 de junho de 2016.** Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm)

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. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)

BRASIL. **Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.** Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.683.htm)

BRASIL. **Lei 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. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)

BRASIL. **Lei nº 13.502, DE 1º De Novembro De 2017.** Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera a Lei no 13.334, de 13 de setembro de 2016; e revoga a Lei no 10.683, de 28 de maio de 2003, e a Medida Provisória no 768, de 2 de fevereiro de 2017. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm)

BRASIL. **Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994.** Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/1994/medidaprovisoria-480-27-abril-1994-374303-norma-pe.html>

CALIXTO, G. E.; VELAZQUEZ, M. D. P. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista eletrônica de Contabilidade.** 1º SIMPÓSIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, Santa Maria. p. 63-81, 2005.

CARDOSO, J. L.; SOUZA, M. A.; ALMEIDA, L. B. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 3, n. 3, p. 275-284, 2006.

CASELLA, G., BERGER, R. L. **Inferência Estatística**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e controle interno no Setor Público**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHIARELLI, L.; CHEROBIM, A. P. M. S. Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**. Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009.

CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

CONTI, J. M.; CARVALHO, A.C. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira: Qualidade do Gasto Público e Responsabilidade Fiscal. **SEÇÃO ESPECIAL – TEORIAS E ESTUDOS CIENTÍFICOS**. DPU Nº 37 – p. 201-220. Jan-Fev/2011.

COSO - **Gerenciamento de riscos corporativos - Estrutura integrada**. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-Fraud-Risk-Management-Guide-Executive-Summary.pdf>. Acesso em: janeiro de 2019.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRESWELL, J.W. **Projeto de pesquisa – métodos qualitativo, quantitativo e misto**. São Paulo: Editora ARTMED, 2007.

DINIZ, J. A.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LIBONATI, J. J.; FRAGOSO, A. R. **Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo**. 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2004.

DOMINGUES, C. A. **Estatística Aplicada à Metodologia da Pesquisa Científica, para Temas Militares**. Rio de Janeiro Editora Esao –2004.

FARIAS, R.P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília. v. 12, n. 3, p. 55-71, 2009.

FRUMUSACHI, L. Internal Control In Public Health Services Institutions Economica. **Revista / Journal, ECONOMICA**. Vol.1, 01 June 2017, p.123-134, (99) 2017.

GALVÃO, P. R. A implantação do sistema de controle interno em órgãos públicos como tecnologia de redução do Conflito de Agência Pública/Governamental. **Revista De Tecnologia Aplicada (RTA)**. v.5, n.2, p.39-53, maio-Ago, 2016.

GALANTE, C; BEUREN, I M; OLIVEIRA, A B S. CONTROLE INTERNO: seu uso por municípios da Região Oeste do Estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 1, n. 1, 2009.

GIL, A.C. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. São Paulo: Atlas, 4 ed. 2002.

HOFFMANN, R. **Estatística para Economistas**. 4. ed. Ver. e Ampl. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

JÁCOME, M. A. R. **A regulação como propulsora de práticas de controle interno na saúde suplementar**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Paraíba – UFPB, João Pessoa/PB, 2018.

JORDÃO, R. V. D.; SOUZA, A. A.; TEDDO, A. C. Governança corporativa e ética de negócios: uma análise nos principais modelos internacionais de controle interno. *Revista Eletrônica Sistemas e Gestão*. **Revista Eletrônica Sistemas & Gestão**. v. 7, n.1. p. 76-92, 2012.

LORENZONI, R.; VIEIRA, E. T. V. V. O controle interno e a auditoria como ferramenta de desenvolvimento nas micro e pequenas empresas. **Revista gestão e desenvolvimento em contexto- GEDECON**. v.1, n. 1, p. 118-132, 2013.

LOUREIRO, D. Q., CASTRO, P. L., MANSO, F. Y. G. C. M., VASCONCELOS, A. C., DE LUCA, M. M. M. **Avaliação dos sistemas de controle interno de bens de uso permanente e de materiais de consumo em prefeituras**. XXXVIII ANPAD, 2014, p.1-16.

MAIA, M.S; SILVA, M.R.; DUEÑAS, R.; ALMEIDA, P. P.; MARCONDES, S.; CHING, H.Y. Contribuição do sistema de Controle Interno para excelência Cooperativa. **Revista universo contábil**. v. 1, n° 1, p 54-70, 2005.

MARTINS, G. A; DOMINGOS, O. **Estatística Geral e Aplicada**. 4 ed. São Paulo, Atlas, 2011.

MARTINS, G. de A. **Estatística Geral e Aplicada**. 3 ed. São Paulo, Atlas, 2006.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v. 12, n° 25, p 150-188, 2015.

MORAES, M. A; OLIVEIRA, A.G; NIWA, T.H. Controle interno como instrumento de planejamento, organização transparência na administração pública município de Guareí/SP. **Revista Controle**. p. 2017-238, 2008.

MORETTIN, P.A.; BUSSAB, W.O. **Estatística Básica**. São Paulo: Saraiva, 2013.

NAJAH, E. A., OMAR, T. The Contribution of Internal Audit to the Improvement of Internal Control System. **European Scientific Journal**, ESJ, v. 14, n. 7, 2018.

OLIVEIRA, D. F. O controle interno e auditoria governamental: comparativo. **Revista Controle Doutrina e Artigos**. v. 12, n. 1, p. 196-210. 2014.

OLIVEIRA, L. M., PEREZ Jr. J. H., SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, D. F. . O controle interno e auditoria governamental: comparativo. **Revista Controle Doutrina e Artigos**, 12 (1), 196-210, 2014.

PEREIRA, N. P., Controles Internos Empresariais e Gestão: visões e importância – Uma Abordagem Exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 15, n. 10, p. 27-44, dez. 2004.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 23-24.

PINTO, A. R. P. Avaliação do controle interno do departamento financeiro de uma empresa comercial – estudo de caso. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, vol. III, n. 1, jan-jun/2006.

PRODANOV, C.C.; Freitas, E.C.. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. (2a ed.). Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.

QUEIROZ, D. B., Marília Caroline Freire CUNHA, M. C. F., SANTOS, J. K. L., QUEIROZ, E. J. P., QUEIROZ, R. M. Uma Análise do Funcionamento do Sistema de Controle Interno nas Administrações Públicas Municipais Paraibanas. **XV Congresso Brasileiro de Custos** – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

QUEIROZ, M. A. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; GOMES, A. O.; RODRIGUES, M. D. N. **Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras**. XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012.

QUEIROZ NETO, H. **Práticas de controle interno nas operadoras de saúde suplementar do estado de Pernambuco Recife**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE, Recife/PE, 2019.

REZENDE, S. M., FAVERO, H. L. A importância do Controle Interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, n. 3, p. 33-44, jan./jun., 2004.

RITTA, C. O. Análise comparativa do controle interno nas contas a receber e a pagar nas empresas Beta Ltda. e Alfa Ltda. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC** – Florianópolis, v. 9, n. 26, p. 63-78, abr./jul. 2010.

RODRIGUES, L. N. O Sistema Integrado de Controle Interno sob a ótica do artigo 74 da Constituição Federal: uma breve discussão teórica. **Revista Brasileira de Contabilidade**. - nº 174, p. 85-94. nov. /dez 2008.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, C. L.S. SOUZA, R.C, HILLEN, C. Controle Interno: Análise Baseada na Metodologia Coso em Uma Empresa de Campo Mourão/PR. In. **VIII Encontro de Produção Científico e Tecnologia - EPCT**. UEP. 2013.

SANTOS, R. T.; MURARO, M. **A influência da lei de responsabilidade fiscal nos Procedimentos de controle interno: uma análise nos Municípios gaúchos do Corede produção**. 18º congresso brasileiro de contabilidade. 24 a 28 de agosto de 2008.

SHERIFF, K.; GUNASEKARAN, A.; NACHIAPPAN, S. Reverse logistics network design: a review on strategic perspective. **International Journal of Logistics Systems and Management**, v.12, n.2, p. 171-194, 2012.

SILVA, P. G. K. O papel do controle interno na administração pública. Contexto. **Porto Alegre** v. 2, n. 2, p. 1-16, 1º semestre 2002.

SILVA, L.M. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SKAIFE, H. A.; VEENMAN, D.; WANGERIN, D. Internal control over financial reporting and managerial rent extraction: Evidence from the profitability of insider trading. **Journal of Accounting and Economics**. v. 55, p.91–110, 2013.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. **Controle Interno na Administração Pública: Avaliando sua Eficiência na Gestão Municipal**. UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres., Londrina, v. 14, n. 1, p. 5-15, mar. 2013.

SOUZA, D. C. S.; KUHLE, M. R.; RIBEIRO, R. R. M.; CLEMENTE, A. **Controle Interno Na Administração Pública Municipal: Uma Amostragem Da Implantação No Estado Do Paraná**. Enf.: Ref. Cont. Paraná v. 26 n. 2, P. 29-39, maio / agosto, 2007.

SOUZA, G. S. **Introdução aos Modelos de Regressão Linear e Não Linear**. Brasília: Embrapa-SPI, 1998.

STEVENSON, W. J. **Estatística Aplicada à Administração**. 1 ed. Editora Harbra, 1981.

SU, L.; ZHAO, X.; ZHOU, G. Do customers respond to the disclosure of internal control weakness? **Journal of Business Research**. v. 57, p.1508-1518, 2014.

THOMÉ, V. A.; TINOCO, J. E. P. **A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná–Brasil**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. São Paulo. v. 5, 2005.

TOSCANO JR, E.M; LEITÃO, C.R.S. Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do Estado: o caso do Programa de Modernização do Controle Interno do Estado da Paraíba (Promocin). **Caderno EBAPE.BR**. v. 4, nº 1, p. 1-13. 2006.

VASCONCELOS, T. C.; SAMPAIO, J. C. S.; SILVA NETO, A.F., DUQUE, C. Funcionalidade do Controle Interno nos Municípios: Um Estudo nas Prefeituras de Uma Região Metropolitana do Nordeste. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.5, n.2, p. 201-221, 2012.

VIEIRA, R. F. C. V.; ARAUJO, A. O., GOMES, A. M., SOUZA, A. L., ROCHA, M. M. Q. Controle interno dos estoques de medicamentos nos hospitais de natal. **INTERFACE - Natal/RN** - v.4 - n. 2 - jul./dez. 2007.

WANG, J. J.; HOOPER, K. **Internal control and accommodation in Chinese organisations**. Elsevier. Nova Zelândia. p. 18-30, 2017.

**APÊNDICE A - LISTA DAS UNIVERSIDADES QUE COMPÕE O UNIVERSO DA PESQUISA.**

**Quadro 15** - Lista das Universidades que compõe o universo da pesquisa

<b>Número</b>	<b>Região</b>	<b>Unidade Federativa</b>	<b>Nome</b>	<b>Sigla</b>	<b>Ano de fundação</b>
1	Centro-oeste	Distrito Federal	Universidade de Brasília	UnB	1962
2	Centro-oeste	Mato Grosso do Sul	Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD	2005
3	Centro-oeste	Goiás	Universidade Federal de Goiás	UFG	1960
4	Centro-oeste	Mato Grosso	Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT	1970
5	Centro-oeste	Mato Grosso do Sul	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS	1979
6	Nordeste	Bahia	Universidade Federal da Bahia	UFBA	1946
7	Nordeste	Bahia	Universidade Federal do Sul da Bahia	UFSB	2011
8	Nordeste	Bahia	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB	2006
9	Nordeste	Ceará Bahia	Universidade Federal da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB	2010
10	Nordeste	Paraíba	Universidade Federal da Paraíba	UFPB	1955
11	Nordeste	Ceará	Universidade Federal do Cariri	UFCA	2013

12	Nordeste	Alagoas	Universidade Federal de Alagoas	UFAL	1961
13	Nordeste	Paraíba	Universidade Federal de Campina Grande	UFCG	2002
14	Nordeste	Pernambuco	Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	1946
15	Nordeste	Sergipe	Universidade Federal de Sergipe	UFS	1963
16	Nordeste	Ceará	Universidade Federal do Ceará	UFC	1954
17	Nordeste	Maranhão	Universidade Federal do Maranhão	UFMA	1956
18	Nordeste	Bahia	Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOB	2014
19	Nordeste	Piauí	Universidade Federal do Piauí	UFPI	1971
20	Nordeste	Rio Grande do Norte	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	1958
21	Nordeste	Pernambuco Bahia Piauí	Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF	2002
22	Nordeste	Pernambuco	Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE	1947
23	Nordeste	Rio Grande do Norte	Universidade Federal Rural do Semiárido	UFERSA	1968
24	Norte	Rondônia	Universidade Federal de Rondônia	UNIR	1982

25	Norte	Roraima	Universidade Federal de Roraima	UFRR	1989
26	Norte	Acre	Universidade Federal do Acre	UFAC	1970
27	Norte	Amapá	Universidade Federal do Amapá	UNIFAP	1990
28	Norte	Amazonas	Universidade Federal do Amazonas	UFAM	1909
29	Norte	Pará	Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA	2009
30	Norte	Pará	Universidade Federal do Pará	UFPA	1957
31	Norte	Tocantins	Universidade Federal do Tocantins	UFT	1984
32	Norte	Pará	Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA	2002
33	Norte	Pará	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA	2013
34	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL-MG	2005
35	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI	2002
36	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF	1960
37	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de Lavras	UFLA	1908
38	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de	UFMG	1927

			Minas Gerais		
39	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP	1969
40	Sudeste	São Paulo	Universidade Federal de São Carlos	UFSCar	1968
41	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de São João Del-Rei	UFSJ	1953
42	Sudeste	São Paulo	Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP	1994
43	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de Uberlândia	UFU	1957
44	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal de Viçosa	UFV	1926
45	Sudeste	São Paulo	Universidade Federal do ABC	UFABC	2005
46	Sudeste	Espírito Santo	Universidade Federal do Espírito Santo	UFES	1954
47	Sudeste	Rio de Janeiro	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO	1979
48	Sudeste	Rio de Janeiro	Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	1920
49	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM	1953
50	Sudeste	Minas Gerais	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM	2005
51	Sudeste	Rio de Janeiro	Universidade Federal	UFF	1960

			Fluminense		
52	Sudeste	Rio de Janeiro	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ	1943
53	Sul	Santa Catarina Paraná Rio Grande do Sul	Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS	2009
54	Sul	Paraná	Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA	2010
55	Sul	Rio Grande do Sul	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA	1953
56	Sul	Rio Grande do Sul	Universidade Federal de Pelotas	UFPeI	1969
57	Sul	Santa Catarina	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	1956
58	Sul	Rio Grande do Sul	Universidade Federal de Santa Maria	UFSM	1960
59	Sul	Rio Grande do Sul	Universidade Federal do Pampa	UNIPAMPA	2008
60	Sul	Paraná	Universidade Federal do Paraná	UFPR	1912
61	Sul	Rio Grande do Sul	Universidade Federal do Rio Grande	FURG	1969
62	Sul	Rio Grande do Sul	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	1934
63	Sul	Paraná	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR	2005

**APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO**

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA  
QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

**Perfil dos respondentes**

1) Qual o sexo do respondente?

- Masculino  
 Feminino

2) Qual o grau de escolaridade do respondente?

- Nível Médio  
 Graduação  
 Especialização  
 Mestrado  
 Doutorado

3) Qual a área de formação do respondente?

- Administração  
 Ciências Contábeis  
 Economia  
 Outros: especificar \_\_\_\_\_

4) Qual a faixa etária do respondente?

- Abaixo de 30 anos  
 De 31 a 40 anos  
 De 41 a 50 anos  
 Acima de 50 anos

5) Qual o tempo de atuação na universidade?

- Menos de 5 anos  
 De 5 a 10 anos  
 De 11 a 20 anos  
 De 21 a 30 anos  
 Acima de 30 anos

6) Qual o departamento/setor em que é lotado? \_\_\_\_\_

7) Qual o cargo que ocupa? \_\_\_\_\_

8) Qual o tempo de experiência no cargo?

- Menos de 5 anos  
 De 5 a 10 anos  
 De 11 a 20 anos  
 De 21 a 30 anos

Acima de 30 anos

### **Perfil da Universidade**

9) Tempo de existência da universidade.

- Menos de 10 anos
- De 11 a 20 anos
- De 21 a 20 anos
- De 31 a 40 anos
- Acima de 40 anos

10) Qual a região da universidade?

- Centro-Oeste
- Nordeste
- Norte
- Sudeste
- Sul

### **Controle Interno obs: questões de 11 a 20 foram adaptadas de Queiroz (2019)**

11) A universidade possui em sua estrutura organizacional um órgão de Controle Interno?

- Sim
- Não

12) Caso a resposta à questão 12 tenha sido “sim”, a quem este órgão está subordinado? \_\_\_\_\_

13) Caso a resposta à questão 12 tenha sido “não”, existe um setor/órgão/departamento responsável pelos controles internos? \_\_\_\_\_

14) A Universidade possui controles internos instituídos? De que forma?

- Sim, formalizados.
- Sim, mas não se encontram formalizados.
- Não

15) Qual a importância atribuída à realização de avaliações do sistema de controle interno?

- 1 – Nenhuma importância
- 2 – Pouco importante
- 3 - Importante
- 4 – Muito importante
- 5 – Extremamente importante

16) São realizadas avaliações periódicas do sistema de controle interno da universidade?

- Sim, a avaliação é realizada periodicamente.
- Sim, mas não há periodicidade pré-determinada.
- Não há avaliação

17) Caso a resposta da questão anterior tenha sido sim, a avaliação do controle interno compreende (Obs: esta questão permite marcar mais de uma alternativa):

- a determinação da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades.  
 a verificação de se o sistema de controles detectaria de imediato erros ou irregularidades.  
 a análise das fraquezas ou falta de controle, que possam contribuir para a ocorrência de erros ou irregularidades.  
 a emissão de relatório com sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno.

18) A universidade utiliza que tipos de controles internos? (Obs: esta questão permite marcar mais de uma alternativa)

- Sistema de conferência, aprovação e autorização  
 Segregação de funções (separação das funções de aprovação, execução e controle)  
 Controle físico sobre os ativos  
 Controle de qualidade  
 Treinamento de pessoal  
 Análises orçamentárias  
 Controle de erros e fraudes contábeis  
 Outros: (especificar)\_\_\_\_\_

19) Qual o setor/departamento responsável pela elaboração dos controles internos?

- Contabilidade  
 Auditoria interna  
 Outros: (especificar)\_\_\_\_\_

20) A universidade possui uma política de gestão de riscos.

- Sim, há uma política de gestão de riscos formalizada.  
 Sim, mas não se encontra formalizada  
 Não

Para cada uma das afirmações, assinale seu grau de concordância acerca das práticas existentes na universidade.

I- Aspectos Gerais dos controles internos					
	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
Os desvios de conduta são identificados e corrigidos pela Universidade.					
A universidade realiza a avaliação do risco de controle interno (avaliação do risco de falha dos controles internos)					
A periodicidade das avaliações dos controles internos da Universidade varia conforme o risco da atividade					
A administração avalia os resultados dos controles internos periodicamente					

As deficiências de controles internos da Universidade são comunicadas aos responsáveis para ações corretivas					
A auditoria interna da instituição acompanha e monitora a implementação das recomendações					
A estrutura hierárquica da Universidade está disposta em organograma					
A entidade possui normas e procedimentos que limitam alçadas (competências).					
Existe plano de treinamento e desenvolvimento periódico para colaboradores da universidade					
Os riscos identificados são mensurados, classificados e tratados, continuamente pela instituição					
As atividades de controle da Universidade subdividem-se em manuais e automatizadas					
A universidade dispõe de canal de comunicação para denúncias internas					
Os perfis de acesso aos sistemas de informação da Universidade são delimitados conforme o cargo					
A universidade utiliza formas de comunicação com o público considerando sempre os requisitos legais					
O ambiente de trabalho está composto por normas, processos e estruturas que fornecem a base para a elaboração do controle interno.					
Existe acompanhamento sobre as metas de desempenho financeiro e operacional da Universidade					
A estrutura de governança e/ou a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno.					
As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da Universidade					
A administração obtém ou gera e utiliza informações de fontes internas a fim de apoiar o funcionamento					
A administração obtém ou gera e utiliza informações de fontes externas a fim de apoiar o funcionamento					
A universidade faz uso de avaliações contínuas independentes					
A universidade demonstra ter comprometimento com a integridade					

e os valores éticos					
A universidade faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos					
A universidade especifica seus objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos					
A universidade identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados					
A universidade considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos					
A universidade identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno					
A universidade seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos					
A universidade seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos					
A universidade estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas					
A universidade transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle					
A universidade seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.					

**II- Controles Contábeis-** Descrever as práticas de controle interno adotadas pelas universidades.

	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
Há obediência e observância plena dos normativos legais pela Universidade.					

A instituição desenvolve e implementa regras internas de forma satisfatória.					
As demonstrações financeiras da entidade são elaboradas conforme os princípios e as normas de contabilidade aplicadas ao setor público					
O controle de erros e fraudes contábeis atende as necessidades da instituição.					
O controle de evasão de recursos atende as necessidades da instituição.					
Na elaboração de procedimentos do controle interno da Universidade é levado em consideração o princípio da economicidade.					
A universidade dispõe de procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis.					
A universidade possui planejamento e controle orçamentário eficientes.					
A universidade encoraja a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização.					
A universidade registra imediatamente as aquisições no controle de estoque.					
A instituição possui um plano de organização contábil eficiente.					
A instituição possui sistemas que dão suporte aos atos praticados.					
A entidade possui sistema que comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão financeira.					

A instituição possui controle de acesso a informação por meio de restrição do acesso ao estoque e formulários autorizados.					
A Universidade comprova a legalidade e avalia os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária.					
A universidade dispõe de controle da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.					
A instituição exerce o controle das operações de crédito, avais e garantias.					
<b>III- Controles administrativos -</b> Descrever as práticas de controle interno adotadas pelas universidades.					
	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
A Universidade possui atividades de aperfeiçoamento da qualidade das informações.					
A universidade aplica métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional					
A entidade possui organização administrativa, jurídica e técnica.					
O controle administrativo da Universidade é realizado pela direção.					
A Universidade apoia o controle externo no exercício de sua missão institucional					
O ambiente de controle está relacionado com os valores da entidade.					

A Universidade possui sistemas de incentivo a promoção da conduta ética.					
As atribuições e responsabilidades estão definidas no organograma institucional.					
A instituição executa revisões e atualizações periódicas.					
A Universidade monitora possíveis abusos de autoridade.					
A entidade possui meios de estimular a eficiência do pessoal.					
A instituição dispõe de controles de monitoramento das atividades administrativas de forma eficiente.					
A entidade dispõe de um plano organizacional.					
A Universidade dispõe de mecanismos de controle de contratos e convênios.					
A instituição possui sistemas de informação estruturados.					
A universidade possui controle internos de recursos humanos.					
A Universidade possui sistema de avaliação e cumprimento das metas previstas.					
A entidade possui uma estrutura hierárquica definida conforme linhas de autoridade.					