

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE
GERENCIAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL
DO PAMPA**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Eliane Pereira Nunes

Santa Maria, RS, Brasil

2012

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE
GERENCIAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO
PAMPA**

Elaine Pereira Nunes

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Administração, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Gestão de Organizações Públicas.**

Orientador: Prof. Dr. Daniel Arruda Coronel

**Santa Maria, RS, Brasil
2012**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Programa de Pós-Graduação em Administração**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Dissertação de Mestrado**

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE
GERENCIAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA**

elaborada por
Eliane Pereira Nunes

como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Gestão de Organizações Públicas

COMISSÃO EXAMINADORA:

Daniel Arruda Coronel, Dr.
(Presidente/Orientador)

Reisoli Bender Filho, Dr. (UFSM)

Fátima Marília Andrade de Carvalho, Dr.^a (UNA-BH)

Santa Maria, 14 de novembro de 2012.

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho somente foi possível graças ao incentivo e apoio de algumas pessoas, às quais chegou o momento de agradecer.

Inicialmente, agradeço a Deus por todas as Graças que tem me concedido ao longo da vida, pela força interior que me proporciona e que me incentiva a superar os obstáculos.

Agradeço à minha família pela compreensão, pelo apoio e estímulo permanentes, sem os quais não teria tido o êxito de chegar até aqui: meu marido, meu pai, meu irmão e meu adorável sobrinho, apoiadores incondicionais das minhas decisões e meu porto seguro nos momentos de fragilidade.

Ao meu orientador, Professor Daniel Arruda Coronel, pela dedicação, pela confiança, pelas orientações e, principalmente, pela compreensão nos momentos em que precisei priorizar outras atividades.

Aos meus colegas de mestrado pela convivência e amizade; pela partilha das angústias e desafios por sermos a primeira turma de um Mestrado Profissional voltado para servidores públicos onde os alunos se dividem entre o trabalho e os estudos. De modo especial, agradeço às colegas e amigas Luciana Correa Vieira e Silvia Beatriz Santos da Silva, pela parceria, pelos conselhos e pela troca de vivências.

À equipe de Professores e Técnicos do PPGA, que nos ajudaram a adquirir novos conhecimentos e, através de suas orientações, nos conduziram dentro dos prazos até a etapa final.

Ao professor Fernando do Nascimento Lock, pela disposição em ajudar sempre que precisei e também pelas palavras de incentivo e apoio.

Aos meus colegas do Campus São Gabriel, que me permitiram o afastamento de minhas atividades de trabalho para assistir as aulas do mestrado e para receber orientação. De modo particular, quero agradecer aos professores Nara Rejane Zamberlan dos Santos, Ricardo José Gunski, Alexandra Augusti Boligon e Silviana Rosso, pela compreensão e pelos estímulos constantes.

Por último, quero agradecer de modo muito especial aos meus queridos entrevistados, colegas de trabalho da Universidade Federal do Pampa, que aceitaram participar desta pesquisa e por alguns instantes deixaram suas inúmeras atividades e compromissos para responder aos meus questionamentos. Muito obrigada!

RESUMO

Dissertação de Mestrado
Programa de Pós-Graduação em Administração
Universidade Federal de Santa Maria

O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE GERENCIAMENTO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA

AUTOR: ELIANE PEREIRA NUNES

ORIENTADOR: DANIEL ARRUDA CORONEL

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 14 de novembro de 2012.

A Gestão de uma Instituição Pública é balizada pela legislação em vigor e deve atender exclusivamente ao interesse público. Cabe ao governo fiscalizar como os órgãos da administração direta e indireta fazem o acompanhamento interno de suas atividades e aos gestores definirem quais instrumentos serão utilizados para isso. A função do controle interno é verificar a execução dessas atividades dentro dos próprios órgãos, é avaliar e indicar a necessidade de possíveis correções, objetivando mantê-las dentro da lei e facilitando o alcance das metas institucionais. O estudo dos instrumentos de controle interno utilizados na Universidade Federal do Pampa objetivou analisar os instrumentos de controle interno existentes nas Pró-Reitorias desta universidade e a sua aplicabilidade no contexto institucional. Neste sentido, esta pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, descritivo e qualitativo, tendo utilizado como principais instrumentos de coleta de dados a entrevista e a observação direta. Os dados foram analisados utilizando a técnica geral baseada em proposições teóricas e a técnica de análise específica utilizada foi a Construção da Explicação. Constatou-se que as Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA utilizam alguns sistemas do Governo Federal tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o Sistema de Informações Estudantis (SIE-Módulo RH) e, principalmente, planilhas de Excel para realizar o controle interno na Universidade. Identificou-se que existe uma demanda dessas pró-reitorias pela implantação de um sistema interno de gestão, que integre, agregue e disponibilize as informações, auxiliando no acompanhamento das atividades e, conseqüentemente, no controle interno da pró-reitoria. Ao final, conclui-se que as atuais ferramentas de trabalho contribuem apenas parcialmente para o controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA e, por esse motivo, são necessárias melhorias e adaptações no sistema de controle interno. Os instrumentos ideais para efetivar o controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da universidade são sistema interno de gestão automatizado e integrado, capaz de proporcionar informações confiáveis e relatórios gerenciais no tempo desejado; internet com capacidade de suportar satisfatoriamente toda a demanda da reitoria e; pessoal em número adequado, qualificado e capacitado para assumir as atividades de controle.

Palavras-chave: Controle interno. Instrumentos de controle. Gestão pública.

ABSTRACT

Dissertation
Administration Post-Graduation Program
Universidade Federal de Santa Maria

INTERNAL CONTROL AS MANAGEMENT TOOL AT THE FEDERAL UNIVERSITY OF PAMPA

AUTHOR: ELIANE PEREIRA NUNES

ADVISOR: DANIEL ARRUDA CORONEL

Date and Place of Defense: Santa Maria, November, 14th, 2012.

The Management of a Public Institution is buoyed by law and should serve only the public interest. It is for the government to oversee the administration bodies directly and indirectly make the internal monitoring of their activities and managers to define which instruments will be used for this. The function of internal control is to verify the performance of these activities within their own bodies, is to evaluate and indicate the need for possible fixes, aiming to keep them within the law and facilitating the achievement of institutional goals. The study of internal control instruments used at the Federal University of Pampa aimed to analyze the existing internal control instruments in Pro-Rectories this university and its applicability in the institutional context. In this sense, this research is characterized as a case study, descriptive and qualitative, having as main instruments used for data collection interviews and direct observation. Data were analyzed using the general technique based on theoretical propositions and specific analytical technique used was the construction of explanation. It was found that the Administrative Pro-Rectories UNIPAMPA use some systems of the Federal Government such as the Integrated Financial Management System (SIAFI), the Student Information System (SIE-HR Module) and mainly Excel spreadsheets to perform internal control at the University. It was identified that there is a demand for these pro-rectors for implementing an internal system for managing, integrating, and aggregating available the information, assisting in monitoring activities and, consequently, the internal control pro-rector. At the end, we conclude that current tools work only partially contribute to the internal control in the Administrative Pro-Rectories UNIPAMPA and, therefore, improvements and adaptations of the internal control system. The ideal instruments for effective internal control in the Administrative Pro-Rectories university internal management system are automated, integrated, able to provide reliable information and management reporting at the desired time, with internet capability to satisfactorily complete all the demand and the rectory; staff adequate number of qualified and trained to assume control activities.

Key-words: Internal control. Control instruments. Public management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Número de funcionários por período de tempo no serviço público e na UNIPAMPA	49
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Objetivos e componentes do controle interno.....	21
Quadro 2 - Estrutura das Pró-Reitorias com relação às suas coordenadorias.	41
Quadro 3 - Início do trabalho dos servidores nos cargos de gestão.....	50
Quadro 4 - Distribuição dos servidores nas Pró-Reitorias e Coordenadorias.	50
Quadro 5 - Número de servidores nas Pró-Reitorias da UFSM e UFPEL.	51
Quadro 6 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas.....	54
Quadro 7 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas.....	56
Quadro 8 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas.....	57
Quadro 9 - Perfil das Pró-Reitorias considerando os elementos dos ambientes de controle....	60
Quadro 10 - Principal risco identificado pelas Pró-Reitorias e formas de reduzi-lo.	65
Quadro 11 - Principais procedimentos de controle em uso na PROAD.....	67
Quadro 12 - Principais procedimentos de controle em uso na PROGESP.....	69
Quadro 13 - Principais procedimentos de controle em uso na PROPLAN.....	70
Quadro 14 - Principais dificuldades para efetivar a comunicação das informações.	76
Quadro 15 - Pontos fortes e fracos nos instrumentos de controle em uso na PROAD.	79
Quadro 16 - Pontos fortes e fracos nos instrumentos de controle em uso na PROGESP.	81
Quadro 17 - Pontos fortes e fracos nos instrumentos de controle em uso na PROPLAN.....	83
Quadro 18 - Principais características do controle.	85
Quadro 19 - Ocupação das salas de trabalho pelos servidores/gestores das Pró-Reitorias.	86

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Contribuição das ferramentas utilizadas para o controle interno.....	58
Figura 2 - Percepção da contribuição dos instrumentos de controle interno para identificar vulnerabilidades.....	65

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 Conceito geral de controle e suas modalidades.....	14
2.2 Conceito de controle interno, tipos e técnicas.....	16
2.3 Finalidades e componentes do controle interno.....	19
2.4 Competências, responsabilidades e limitações do controle interno.....	22
2.5 Evolução do controle interno no Brasil e o seu embasamento legal.....	24
2.6 Controle interno e o princípio da eficiência.....	30
2.7 Diferença entre sistema de controle interno e o controle interno.....	31
2.8 O controle no setor público.....	33
3 METODOLOGIA.....	38
3.1 Caracterização da pesquisa.....	38
3.2 Pró-Reitorias em análise e observação - amostra.....	40
3.3 Etapas do desenvolvimento da pesquisa.....	42
3.4 Coleta de dados.....	43
3.4.1 Roteiro de entrevista.....	45
3.5 Tratamento e análise de dados.....	47
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	49
4.1 UNIPAMPA: aspectos gerais.....	49
4.2 O controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA.....	51
4.2.1 Ambiente de controle.....	52
4.2.2 Avaliação dos riscos.....	61
4.2.3 Procedimentos de controle.....	66
4.2.4 Informação e comunicação.....	70
4.2.5 Monitoramento do sistema de controle interno.....	76
4.3 Análise das observações in loco.....	85
5 CONCLUSÕES.....	88
6 REFERÊNCIAS.....	91
APÊNDICE A - ROTEIRO DA ENTREVISTA.....	95

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de maior eficiência administrativa da máquina pública faz com que a sociedade brasileira cobre cada vez mais dos gestores públicos uma atuação responsável e transparente. A otimização no uso dos recursos arrecadados dos contribuintes deve ser buscada em todas as esferas de governo e só é alcançada através de uma atuação séria e comprometida de todos os envolvidos com a gestão da coisa pública bem como acompanhada por uma eficiente estrutura de controle.

Neste sentido, o papel do controle interno, desde a aprovação da Lei Federal n.º 4.320, em 17 de março de 1967, vem sendo enriquecido com novas e maiores atribuições, responsabilidades e espaço de atuação.

Para Calixto e Velasquez (2005), o controle interno pode ser compreendido como o planejamento geral da organização e de todas as medidas e métodos que, de uma maneira coordenada, adotam-se no interior de uma entidade para oferecer segurança aos seus ativos, exercer controle sobre a exatidão e confiabilidade das informações de natureza contábil, estimular a eficácia operacional e motivar a adesão às políticas de direção que são estabelecidas. De acordo com Guerra (2011), o controle interno auxilia o gestor na sistematização de rotinas e métodos no âmbito de cada unidade administrativa, tendo como escopo o fomento da busca pelo melhor resultado, dentro dos limites impostos pelos planejamentos e de acordo com os objetivos traçados.

A Lei 4320/64, as Constituições Federais de 1967 e de 1988, o Decreto Lei n.º 200/67 e a Lei Complementar n.º 101/2000 regulamentaram a questão do controle interno no âmbito do poder público e determinaram como e quem deve exercê-lo. Trata-se, portanto, de uma determinação legal que deve ser mantida pelas três esferas governamentais e pretende, dentre suas diversas funções, evidenciar a legalidade dos atos praticados pela Administração Pública, proteger o patrimônio público e avaliar os resultados obtidos com a execução da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Assim, o controle interno configura-se como um instrumento de gerenciamento importante para garantir a confiabilidade das informações, um fluxo adequado para os processos, a sistematização das rotinas e a transparência da ação dos agentes públicos. Visa ainda e, principalmente, inibir atos falhos, proteger os bens públicos e garantir que as metas inicialmente traçadas sejam cumpridas com êxito.

Seguindo esta temática, a motivação para o desenvolvimento deste trabalho deveu-se ao reconhecimento do controle interno como importante instrumento de gerenciamento para

possibilitar transparência na gestão pública e como facilitador dos controles externo e social. Também entende-se que o uso de instrumentos adequados para controlar a aplicação dos recursos pelas instituições públicas e assim garantir transparência e efetividade administrativa deve ser motivo constante de discussão, tanto entre os agentes públicos quanto pela sociedade como um todo. Dessa forma, o tema escolhido, pela sua relevância e aplicação prática, vai ao encontro desta necessidade de trazer o assunto a público, apresentando e discutindo, através de uma pesquisa aplicada, os elementos que contribuem para o seu aperfeiçoamento e efetiva implantação.

As práticas de controle interno e o uso dos seus mecanismos devem proporcionar o ajustamento ou correção dos rumos definidos pela instituição para o alcance de suas metas. Deve ainda possibilitar a identificação de possíveis erros ou desvios e manter informações confiáveis para servir de base ao planejamento institucional, garantindo transparência, economicidade, eficiência e eficácia aos resultados das ações Governamentais. Por outro lado, um sistema de controle interno deficiente, resultará em bases informacionais precárias, dificultando, assim, que os gestores dominem o desenvolvimento do trabalho e realizem avaliações do seu processo de gestão. A importância do controle interno foi destacada ainda em 1967, pelo Decreto Lei n.º 200/67, em seu artigo 6.º, que considerou o controle como um dos princípios da Administração Pública, colocando-o ao lado do planejamento, da coordenação, da descentralização e da delegação de competência. Ele possibilita detectar, prevenir ou corrigir erros, através da adoção das medidas cabíveis quando da identificação de possíveis erros ou futuras situações-problema ou aqueles já perceptíveis durante a execução do trabalho.

Para uma instituição como a Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA), que existe legalmente há apenas quatro anos e ainda está se organizando institucionalmente, é fundamental que se estabeleça um sistema de controle interno sólido e eficiente para alcançar a eficácia de sua gestão e otimizar o uso dos recursos recebidos. Porém, o acompanhamento sistemático dos processos de trabalho que resultam na execução orçamentária dos recursos recebidos apresenta-se como um desafio para a UNIPAMPA, seja pelo fato de ela ter sido criada com dez unidades, mais a reitoria, todas distantes fisicamente entre si, seja pela maioria dos seus servidores serem novos no serviço público e, ao assumir cargos de gestão, terem que, em pouco tempo, entender e observar todas as questões que envolvem a gestão pública.

O aperfeiçoamento dos processos e procedimentos, como esboçado, passa pelo uso de mecanismos adequados e previamente definidos para acompanhar e corrigir as ações a serem executadas por cada um dos setores de cada uma das Pró-Reitorias da Universidade. Dessa

forma, a questão que orientou o desenvolvimento deste trabalho foi: quais os instrumentos necessários e aplicáveis para um adequado controle interno e de gestão das Pró-Reitorias da UNIPAMPA?

Para responder a esta questão, estabeleceu-se como objetivo geral analisar os instrumentos de controle interno existentes nas Pró-Reitorias da UNIPAMPA e a sua aplicabilidade no contexto institucional. E, para atingir este objetivo, definiram-se como objetivos específicos: a) identificar os instrumentos e os processos de controle interno utilizados nas pró-reitorias de Administração (PROAD), Gestão de Pessoal (PROGESP), Obras e Manutenção (PROM) e Planejamento, desenvolvimento e avaliação (PROPLAN) da UNIPAMPA; b) avaliar os instrumentos de controle em utilização para verificar sua eficácia e contribuições com o processo administrativo como um todo, considerando a legislação vigente e as normas/orientações internas da Universidade para realizar o controle interno; e c) analisar quais ferramentas de trabalho as Pró-Reitorias utilizam para apoiar o controle interno.

Para garantir o cumprimento de suas responsabilidades referentes ao controle interno, a Universidade Federal do Pampa instituiu a sua Auditoria Interna (AUDIN), através da Portaria n.º 745, de 13 de abril de 2010, para avaliar as operações contábeis, financeiras e administrativas e orientar os gestores na condução de processos e procedimentos. Cada uma das Pró-Reitorias da instituição deve orientar seus servidores quanto às práticas de controle a serem desenvolvidas e realizar a edição de normas e orientações internas para organizar o trabalho.

As contribuições sociais do presente estudo evidenciam-se no apoio aos controles externo e social, constituindo-se o controle interno em uma importante ferramenta de transparência dos atos da gestão pública. O interesse coletivo deve nortear a elaboração dos orçamentos públicos, e a aplicação desses recursos deve ser visualizada facilmente por qualquer interessado, seja por órgãos fiscalizadores ou por representantes da sociedade. Como contribuição prática, disponibiliza aos gestores um mapeamento da estrutura de controle existente nas Pró-Reitorias envolvidas, oferecendo apoio à tomada de decisão quanto às práticas de controle futuro. Ao evidenciar os pontos falhos e exitosos das práticas atuais de controle interno, possibilita-se uma revisão dos seus instrumentos e processos, visando aperfeiçoar e corrigir possíveis deficiências.

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos, além desta introdução. No segundo capítulo, apresenta-se o referencial teórico, onde expõem-se o conceito geral do controle e suas modalidades, o conceito de controle interno, seus tipos e técnicas, as finalidades e componentes, as competências, responsabilidades e limitações do controle

interno, a evolução do controle interno no Brasil e o seu embasamento legal, a relação do controle com o princípio da eficiência, a diferença entre o sistema de controle interno e o controle interno e o controle no setor público. No terceiro capítulo, são apresentados os procedimentos metodológicos, onde evidenciam-se e justificam-se os caminhos utilizados para realizar toda a pesquisa, descrevendo principalmente a forma de operacionalização da coleta e da análise dos dados. Na seção seguinte, os dados são analisados e discutidos, e, por fim, apresentam-se as principais conclusões do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, é apresentada a fundamentação teórica que deu sustentação a este trabalho. Destacam-se estudos referentes ao controle interno, seu conceito, características, modalidades, tipologia, finalidades, evolução no Brasil e as características do controle interno no setor público.

2.1 Conceito geral de controle e suas modalidades

A palavra controle é originária de *contre-rôle*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. Em francês, *controler* significa registrar, inspecionar, examinar. No italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais (CASTRO, 2009).

O aparecimento do termo na língua portuguesa deu-se em 1922, significando ato ou efeito de controlar; monitorização, fiscalização ou exame minucioso obediente a determinadas expectativas, normas, convenções etc. Hoje entende-se como fiscalização, inspeção, exame, acompanhamento, verificação exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado (GUERRA, 2011).

O controle é uma das funções administrativas previstas no paradigma da administração científica que fundamenta a Escola Clássica iniciada por Fayol e Taylor. Estas funções administrativas consistiam em planejar, organizar, comandar, coordenar e controlar. Mesmo com todas as transformações no estudo da teoria da administração, ao longo dos anos, chegando aos estudos das Teorias das Organizações num sentido mais amplo, o tema controle tem sido cada vez mais enfatizado como uma necessidade para se conseguir resultados (MOREIRA, 2008).

Para Fayol (1978, p. 129), “o controle consiste em verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Tem por objetivo assinalar as falhas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. Aplica-se a tudo: às coisas, às pessoas, aos atos”.

Araújo (2007, p. 39) salienta que “... o controle atua em um prisma de comparação entre dois pontos: o planejado (previsto) e o executado (resultado), nos quais são avaliados os desvios e apontados caminhos para correção com vistas a se implementar as metas traçadas”. De acordo com Bresser-Pereira (1998), os mecanismos de controle podem ser organizados e classificados de várias maneiras, uma a partir de uma perspectiva institucional, com três mecanismos de controle fundamentais: o Estado, o mercado e a sociedade civil. No Estado, está incluído o sistema legal ou jurídico, constituído pelas normas jurídicas e instituições fundamentais da sociedade; o sistema legal é o mecanismo mais geral de controle, praticamente se identificando com o Estado, na medida em que estabelece os princípios básicos para que os demais mecanismos possam minimamente funcionar. O mercado, por sua vez, é o sistema econômico em que o controle se realiza através da competição. Finalmente, tem-se a sociedade civil, onde os grupos sociais que a compõem tendem a se organizar, seja para defender interesses particulares, corporativos, seja para agir em nome do interesse público. A outra classificação leva em conta um critério funcional, que se sobrepõe ao anterior, mas não é inteiramente coincidente. Segundo esse critério, têm-se também três formas de controle: o controle hierárquico ou administrativo, que se exerce dentro das organizações públicas ou privadas; o controle democrático ou social, que se exerce em termos políticos sobre as organizações e os indivíduos; e o controle econômico via mercado. Esse segundo critério é talvez mais geral e permite compreender melhor o espaço que cabe aos mecanismos institucionais: ao Estado, ao mercado e à sociedade civil. Segundo esse critério, e dispostos nessa ordem, têm-se os seguintes mecanismos de controle, além do sistema jurídico que antecede a todos: (1) mercado; (2) controle social (democracia direta); (3) controle democrático representativo; (4) controle hierárquico gerencial; (5) controle hierárquico burocrático; e (6) controle hierárquico tradicional.

Para Gasparini (2004), as modalidades de controle variam conforme se diversifica o critério levado em conta para sua sistematização. Em relação ao órgão que o exercita, o controle pode ser: a) administrativo; b) legislativo; e c) judiciário. Quanto ao objeto, o controle pode ser de: a) legalidade e b) mérito. Em relação à pertinência do órgão controlador à estrutura do controlado, o controle pode ser: a) interno e b) externo.

Araújo (2007) explica que, referente ao controle da aplicação dos recursos públicos, destacam-se: a) o controle interno, ou seja, o controle exercido pela própria Administração; e b) o externo, como função técnica do Órgão Legislativo quanto à fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial; e o denominado social, como exercício do controle a partir da sociedade civil.

Uma das modalidades de controle essencial para melhor funcionamento das Administrações Públicas é o controle interno, que, através de suas diversas formas, possibilita a comprovação da legalidade dos atos e manutenção do interesse público.

2.2 Conceito de controle interno, tipos e técnicas

O controle interno é definido pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2007) como um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, que é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Dias (2010) acrescenta que o sistema de controle interno adotado em uma organização representa o conjunto de procedimentos ou atos que possibilitem segurança quanto aos aspectos lógicos e técnicos do processo, identificando, através de sua adoção, o cumprimento das linhas hierárquicas de autoridade, limite de alçada estabelecida e efetiva execução do fluxo de processamento das operações.

Ainda nesta perspectiva, para Oliveira (2006), o controle interno é o conjunto de rotinas internas da empresa, coordenadas entre si, compreendendo: a) fluxo de informações e de documentos; b) organogramas; c) política administrativa; d) responsabilidades operacionais; e) procedimentos operacionais; f) estatutos e regimentos internos; g) documentos internos e externos; h) sistemas de informações computadorizados; e i) outros.

Angélico (1976) complementa dizendo que, por controle interno, deve-se entender a atuação, fiscalizadora e controladora, coordenada e integrada, de todos os órgãos de uma estrutura administrativa. Um sistema integrado de controles conduz a um circuito fechado em que os controles se sucedem ordenada e cientificamente, de modo que órgãos sob controle controlem seus controladores. Há uma dupla e recíproca verificação, sendo essencial para a instalação de um bom sistema de controle interno que essa integração se faça com todos os órgãos, tenham eles ou não atribuições fiscalizadoras ou controladoras.

Attie (2009) atesta que o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de

contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança, etc.

E, finalmente, D'Ávila e Oliveira (2002, p. 26) esclarecem: “o controle interno não é um evento ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades de uma organização, ações essas inerentes ao estilo adotado pela gerência da organização na condução de seus negócios ou atividades”.

Com relação aos tipos e técnicas de controle interno, para Castro (2009), os controles atuam em tempos e formas diferentes, mas voltados para resultados comuns, visando assegurar a conformidade da atividade a determinadas regras ou normas. Os controles foram divididos no tempo em prévio – é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato e tem como objetivo final dar segurança a quem pratica o ato ou por ele se responsabiliza e utiliza como técnica a contabilidade; concomitante – aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação, ou seja, desenvolve-se no decorrer das ações praticadas, tem por objetivo garantir a execução da ação e utiliza-se da fiscalização como técnica de controle; subsequente (posterior) – é o que se efetiva após a conclusão do ato praticado, visando corrigir os eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas. A técnica utilizada nesse caso é a auditoria.

A Resolução 1.135 de 2008, que aprova as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) do Conselho Federal de Contabilidade, que trata a questão do controle interno, apresenta a seguinte classificação para o controle interno: (a) Operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; (b) Contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e (c) Normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

De acordo com Cassarro (1997), a exposição de normas de Auditoria n.º 29 (ENA 29) estabelece que o sistema de controle interno de uma empresa se decompõe em dois grupos de controle: os de natureza contábil e os de natureza administrativa. Segundo esta exposição de normas, os controles contábeis compreendem o plano da organização e todos os sistemas, métodos e procedimentos relacionados à salvaguarda dos bens, direitos e obrigações, bem como, a fidedignidade dos registros financeiros. Dentre alguns exemplos dessa modalidade de controle, merecem destaque o sistema de autorização para a aprovação de transações; os princípios de segregação de tarefas; os controles físicos sobre os bens e informações; a

custódia de bens e direitos, etc. Por outro lado, os controles administrativos compreendem o plano da organização, os sistemas, os métodos e os procedimentos estabelecidos pela direção com a finalidade de contribuir para a eficiência operacional, obediência a diretrizes, políticas, normas e instruções da administração. Dentre os exemplos desse grupo merecem destaque os programas de treinamento e desenvolvimento de pessoal; os métodos de programação e controle de atividades; os sistemas de avaliação de desempenho; os estudos de tempos e movimentos, etc.

Para Oliveira (2006), o controle interno deve ser de tal modo estruturado que ofereça condições satisfatórias e elevado grau de segurança e confiança ao desempenho do controle externo. Um padrão moderado de controle interno exige, ao menos, que cada uma das atividades tenha uma sólida estruturação; que seus serviços sejam realizados com eficiência, em rigorosa consonância com a legislação em vigor, que estejam sempre em dia, que observem as medidas de segurança e os procedimentos técnicos geralmente aceitos; que sejam seus registros, anotações e arquivos organizados de modo a possibilitar imediata localização de informação sobre fatos ocorridos em qualquer tempo.

Guerra (2011) elenca e descreve as doze formas de controle mais relevantes: Autorização – ato discricionário pelo qual o agente competente, para a execução do ato, expressa seu poder de autoridade; Comparação – verificação de determinado procedimento levando-se em conta outro já praticado, controlado e tido como legítimo e legal; Numeração sequencial – pela cuidadosa numeração sequencial das transações, garante-se a ordem cronológica da ocorrência das mesmas; Controle de totais – aferição concomitante do processamento de valores, garantindo-se a totalização segura das despesas previstas; Operações pendentes – elaboração de um rol das transações planejadas, eliminando as já efetuadas e processadas, deixando em aberto aquelas por praticar; Anotações – listas de verificações dos requisitos legais ou contratuais, data e demais condições pactuadas; Dupla verificação – consiste na repetição da atividade de controle, preferencialmente por agente diverso daquele que efetuou a primeira verificação; Controle prévio – análise dos atos praticados antes de sua conclusão; Segregação de tarefas – observância de todo o conjunto de regras estabelecidas, visando à consecução das atividades específicas de cada agente ou setor; Acesso restrito – restringe conhecimento e atuação de servidores alheios às funções; Supervisão – busca verificar o devido cumprimento das funções e deveres estabelecidos para cada agente; Auditoria interna – serviço interno voltado à verificação e avaliação dos sistemas e procedimentos adotados, buscando minimizar os erros ou desvios cometidos na gerência da coisa pública.

O controle interno tem finalidades específicas e essenciais para a Administração Pública exercer suas atividades e avaliar seu desempenho. Dessa forma, para que o controle interno ofereça razoável segurança para a instituição com relação ao alcance de suas metas e objetivos e para que ele esteja devidamente estruturado, deve-se dar especial atenção a cada um dos seus componentes.

2.3 Finalidades e componentes do controle interno

Sobre a finalidade do controle, Graham Jr. e Hays (1994, p. 208) salientam: “a finalidade geral do controle é, pois, avaliar e corrigir a operação da organização dentro de uma estrutura de padrões externos e internos”. Dias (2010) afirma que, quando é estabelecido um controle para qualquer processo produtivo, a finalidade determinada para sua existência estabelecerá sua função, ou seja, qual o seu objetivo, o qual pode ser preventivo, quando o controle atua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes; detectivo, quando o controle detecta algum problema no processo, sem impedir que ele ocorra e; corretivo, quando o controle serve como base para a correção das causas de problemas no processo, mas após os mesmos já terem ocorrido.

Attie (2009) afirma que o conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem vários procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar. De um modo geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e, a aderência às políticas existentes.

A finalidade do controle é assegurar que os objetivos definidos sejam atingidos, sejam eles representados pelas estratégias, políticas e diretrizes (elaboradas em nível institucional), pelos planos táticos (elaborados em nível intermediário) ou pelos planos operacionais, regras e procedimentos (elaborados em nível operacional) (SALDANHA, 2006).

O Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal (2001k), da Secretaria Federal de Controle Interno, traz como finalidades do sistema de controle interno: a) avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades

de direito privado; c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Para Guerra (2011), são cinco os objetivos do controle interno, quais sejam: 1) atuar de forma preventiva, detectando desvios, fraudes ou situações antieconômicas, abuso de poder, dentre outras práticas ilícitas; 2) garantir a promoção de operações econômicas, eficientes e eficazes, além da qualidade dos serviços prestados pelo órgão ou entidade, de acordo com o interesse público; 3) fiscalizar a obediência às leis, normas e princípios norteadores da Administração; 4) garantir a aplicação do ativo e a legitimidade do passivo; 5) propiciar a criação de mecanismos asseguradores da exatidão, da confiabilidade, da integridade dos dados contábeis e dos relatórios financeiros e gerenciais.

Para Bernardoni e Cruz (2010, p. 144), “... o papel do controle interno vai além da responsabilidade de fiscalizar a legalidade dos atos administrativos, avaliando também os resultados obtidos com o desenvolvimento dos programas. O que se busca com o controle interno é a eficácia organizacional com maior efetividade da ação programática do órgão”.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2007) aponta como componentes inter-relacionados do controle interno: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informações e comunicação; e monitoramento. O ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno, fornece o conjunto de regras e a estrutura, além de criar um clima que influi na qualidade do sistema do controle interno em seu conjunto, no estabelecimento de estratégias e objetivos, e na estruturação dos procedimentos de controle. A avaliação dos riscos a serem enfrentados pela entidade determina a base para o desenvolvimento da resposta apropriada a esse risco. Os procedimentos de controle representam a melhor maneira de minimizar o risco e podem ser preventivos e, ou, detectivos e, junto com as ações corretivas, devem promover a otimização dos recursos. Informação e comunicação eficazes são vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações. O monitoramento do sistema de controle interno é necessário, de modo a assegurar que o controle interno esteja em sintonia com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos. Esses componentes definem um enfoque recomendável para o controle interno no setor público e fornecem as bases a partir das quais ele pode ser avaliado.

Dias (2010), considerando o trabalho do COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), apresenta os mesmos cinco elementos descritos anteriormente e descreve as principais atividades de controle de acordo com sua natureza preventiva ou detectiva: Alçadas (prevenção) são os limites determinados a

um funcionário quanto a este aprovar valores ou assumir posições em nome da instituição; Autorizações (prevenção) é a determinação da administração referente às atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor; Conciliação (detecção) é a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes; Revisões de desempenho (detecção), acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e, ou, desempenho; Segurança física (prevenção ou detecção), usada para proteger os valores de uma entidade contra uso, compra ou venda não autorizados; Segregação de funções (prevenção) reduz o risco de erros humanos e de ações indesejadas. Contabilidade e conciliação, custódia e inventário, contratação e pagamento, são exemplos de funções que devem estar segregadas entre os funcionários; Sistemas informatizados (prevenção e detecção) são os controles feitos através de sistemas informatizados e dividem-se em controles gerais e controles de aplicativos; Normatização interna (prevenção) é a definição formal das regras internas para o funcionamento da entidade, com o estabelecimento de responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

D'Avila e Oliveira (2002) afirmam que existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que uma sociedade deseja alcançar, e os componentes de controles internos que representam as necessidades para o alcance daqueles objetivos, como pode ser observado no Quadro 1. Os autores ainda complementam dizendo que o alcance dos objetivos do controle interno é fundamental para a salvaguarda dos ativos, alavancagem da lucratividade das operações e minimização do risco de descumprimento das normas que regulam a atividade, entretanto, para esse alcance ser efetuado com sucesso, é necessário que os componentes do controle interno sejam frequentemente reavaliados.

Objetivos do controle interno	<ul style="list-style-type: none"> - Eficácia e eficiência operacional - Mensuração de desempenho e divulgação financeira - Proteção de ativos - Cumprimento de leis e regulamentações
Componentes do controle interno	<ul style="list-style-type: none"> - Ambiente de controle - Avaliação de riscos - Atividades de controle - Informação e comunicação - Monitoramento
Funções e unidades da empresa	<ul style="list-style-type: none"> - Compras, produção, vendas, financeiro, contabilidade, etc.

Quadro 1 - Objetivos e componentes do controle interno.

Fonte: D'Avila e Oliveira (2002).

O controle interno deve ser exercido por todos os servidores da Instituição, porém a responsabilização pelos seus resultados recai sobre o gestor, o qual irá responder pelo desempenho dos instrumentos utilizados. Por esse motivo, deve-se criar uma cultura de uso adequado do controle interno e de busca de melhorias para superar as limitações daqueles em uso.

2.4 Competências, responsabilidades e limitações do controle interno

Justen Filho (2005) expõe, com relação à competência para o exercício do controle interno, que existe a competência genérica, em que o dever de regularidade dos atos administrativos produz o surgimento de um dever genérico de controle interno à própria Administração Pública, pois todos os agentes estatais têm o poder-dever de verificar a regularidade de qualquer ato administrativo e a competência orgânica específica, em que foram criados órgãos dotados de competência específica de controle administrativo interno, sendo eles dotados de competência específica para realizar uma tarefa de fiscalização permanente ou contínua, para detectar eventuais irregularidades e prevenir desvios ou ilegalidades. Também afirma a necessidade de controle permanente, especialmente para evitar a consumação de desvios. Se, porém, o controle posterior verificar indícios de irregularidade, deverão ser adotadas precauções ainda mais intensas, destinadas a evitar a infração de garantias constitucionais e legais.

Com relação às responsabilidades pelo controle interno, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (2007) afirma que todos em uma organização têm alguma responsabilidade pelo controle interno. Os executivos, os auditores internos, todos os demais funcionários, as entidades fiscalizadoras superiores, os auditores externos, os legisladores e reguladores e todos os outros parceiros da instituição.

Attie (2009) afirma que a gestão da organização é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto. O sistema de controle interno deve estar sujeito a contínua supervisão para determinar se: a) a política interna está sendo corretamente interpretada; b) as mudanças nas condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e, c) quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

Para Castro (2009), o controle pode ser feito com base na forma utilizada para a prática dos atos ou sobre o resultado apurado. Na Administração Pública, a formalidade está

sob a responsabilidade do gestor-executor, aquele que responde nos tribunais por praticar atos de acordo com a lei, enquanto que o controle de resultado sobre o produto (serviços fornecidos à população) está a cargo do gestor-responsável (gerente), mais preocupado com a pertinência do gasto e que responde pelos resultados do orçamento. Uma diferença básica entre eles é que o responsável pelo controle do processo deve ficar atento à legalidade dos atos praticados (agir com respaldo na legislação), e o responsável pelo produto, buscar atingir o resultado planejado.

D'Avila e Oliveira (2002) alertam que dois conceitos devem ser reconhecidos para se considerar as limitações dos controles internos: 1) Controles internos, até mesmo os mais efetivos, funcionam em diferentes níveis em relação a diferentes objetivos. Para os objetivos relativos à eficiência e eficácia das operações da empresa, ou seja, alcance de sua missão fundamental, objetivos de lucratividade e outros similares, os controles internos podem assegurar que a gerência esteja ciente da evolução dos negócios da empresa ou da falta dessa evolução. Entretanto, os controles internos não podem assegurar que os objetivos serão atingidos; 2) Controles internos não podem fornecer garantia total de que as quatro categorias de objetivos serão atingidos. O primeiro conceito assume que existem certos eventos ou condições que estão simplesmente fora do controle da gerência, já o segundo conceito diz respeito à realidade de que nenhum sistema de controles internos irá sempre efetuar o que é esperado dele. O que se pode esperar de um sistema de controles internos é que a segurança razoável seja obtida.

Para Graham Jr. e Hays (1994), o sucesso e a eficiência dos controles gerenciais dependem das informações com que trabalha o administrador, sendo que existem três tipos de relatórios que ligam as informações com as principais funções gerenciais: os de planejamento, que os administradores usam para prever futuros desenvolvimentos de programas e suas consequências para os serviços e orçamentos da agência; os informativos, que os ajudam a analisar o impacto da atividade dos programas e avaliar sucesso e fracassos; e os de orçamento, que medem o desempenho fiscal e comparam os custos das operações com os rendimentos disponíveis. Para os administradores públicos, o controle através de relatórios e orçamentos ajuda a estabelecer credibilidade e o apoio para as operações e gastos da agência. O exercício da responsabilidade através de controles internos eficientes torna a ação burocrática coerente com os princípios da democracia.

No Brasil, o controle interno é uma exigência constitucional e, após ter passado por momentos de certo descaso, assume hoje papel preponderante junto à Administração Pública para o alcance dos objetivos governamentais.

2.5 Evolução do controle interno no Brasil e o seu embasamento legal

De acordo com Castro (2009), a origem do controle interno no Brasil foi marcada por um fato econômico de forte repercussão política que contribuiu para provocar a discussão sobre o papel do controle. Em 1914, o então Ministro da Fazenda não teve condições de realizar operações de crédito com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias para os empréstimos, devido à falta de informações consistentes sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do governo. A partir disso, o controle passou a ser implementado através de técnicas de contabilidade na área pública, com padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os seus níveis. Foram aprovadas, a partir de então, legislações específicas que viabilizaram a implantação de controles internos no país.

A Constituição de 1946, dentre as medidas destinadas a aumentar o controle sobre os atos da Administração Pública, trouxe, no seu artigo 77, como competência do Tribunal de Contas da União (TCU) o controle prévio dos atos de gestão do executivo.

Art. 77 - Compete ao Tribunal de Contas:

I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento;

II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas;

III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões.

§1º - 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.

§2º - Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste.

§3º - Em qualquer caso, a recusa do registro por falta de saldo no crédito ou por imputação a crédito impróprio terá caráter proibitivo. Quando a recusa tiver outro fundamento, a despesa poderá efetuar-se, após despacho do Presidente da República, registro sob reserva do Tribunal de Contas e recurso ex officio para o Congresso Nacional.

§4º - O Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República deverá prestar anualmente ao Congresso Nacional. Se elas não lhe forem enviadas no prazo da lei, comunicará o fato ao Congresso Nacional para os fins de direito, apresentando-lhe, num e noutro caso, minucioso relatório de exercício financeiro encerrado. (BRASIL, 2012a)

Em 1964, a lei 4320 separa o controle interno e o controle externo, atribuindo o controle interno ao próprio governo, segundo o seu artigo 76, e o controle externo ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas da União, parágrafo 1º do artigo 82.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. (BRASIL, 2006, p.181)

Já em 1967, a nova constituição Brasileira institucionalizou o sistema de controle interno a cargo do executivo e definiu, no artigo 71, as seguintes finalidades:

- I – criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;
- II – acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e
- III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. (BRASIL, 2012b)

Ainda em 1967 houve a edição do Decreto Lei nº 200, que estabeleceu as diretrizes para a reforma administrativa brasileira, o qual apresentou, no seu artigo 6º, os princípios fundamentais para a administração pública Federal e criou a Inspeção Geral de Finanças, como órgão do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, em substituição à controladoria Geral da República, passando o sistema de controle interno a dar mais ênfase ao processo de fiscalização financeira.

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I - Planejamento.
- II - Coordenação.
- III - Descentralização.
- IV - Delegação de Competência.
- V - Contrôlo. (BRASIL, 2006, p. 60)

[...]

Art. 23. Os órgãos a que se refere o item I do art. 22, tem a incumbência de assessorar diretamente o Ministério de Estado e, por força de suas atribuições, em nome e sob a direção do Ministro, realizar estudos para formulação de diretrizes e desempenhar funções de planejamento, orçamento, orientação, coordenação, inspeção e controle financeiro, desdobrando-se em:

- I – Uma Secretaria Geral.
- II – Uma Inspeção Geral de Finanças. (BRASIL, 2006, p. 65)

Segundo Castro (2009), a reforma iniciada pelo ato normativo do Decreto Lei nº 200 foi o primeiro passo para uma administração gerencial na Administração Pública. O processo de descentralização administrativa por meio de maior autonomia à administração indireta foi estimulado como forma de superar a rigidez burocrática da administração direta. Instituíram-se, como princípios de racionalidade administrativa, a visão sistêmica, o planejamento e o orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle dos resultados.

Em 1979, o decreto nº 84.362 dispôs sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza e estabeleceu novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública. Este decreto denominou as Inspeções Gerais de

Finanças de Secretarias de Controle Interno e estabeleceu para estas, em seu Art. 3º, a competência de:

- I - desempenhar funções de orientação, coordenação e controle financeiro, nos termos da legislação específica em vigor, bem como realizar estudos para formulação e aprimoramento de diretrizes da administração;
- II - autorizar a inscrição, reinscrição e baixa de despesas na conta "Restos a Pagar", observada a legislação vigente;
- III - realizar a contabilidade analítica das operações realizadas no Distrito Federal;
- IV - realizar a contabilidade sintética no âmbito do Ministério;
- V - promover a elaboração do rol anual dos responsáveis por dinheiros, valores e bens públicos e, trimestralmente, as alterações havidas no período, assim como outros elementos e informações estabelecidos na legislação pertinente, para controle e remessa ao Tribunal de Contas da União;
- VI - atuar, na forma estabelecida pelo respectivo Ministro, na supervisão prevista nos artigos 19, 20, 25 e 26 do Decreto-Lei nº 200/67, bem como na fiscalização de que trata o artigo 183 do mesmo decreto-lei, relativa a suas atividades específicas, exceto na parte relativa aos procedimentos de auditoria, a cargo do órgão central dos sistemas;
- VII - fornecer ao órgão central dos sistemas os elementos necessários à prestação de contas do exercício financeiro, nos prazos estabelecidos;
- VIII - apreciar ou propor pedidos de créditos adicionais e de alterações do detalhamento de despesas, formulados pelos órgãos do Ministério;
- IX - elaborar com a Secretaria-Geral, tendo em vista as cotas estabelecidas, o cronograma de desembolso financeiro dos órgãos do Ministério, para a devida aprovação do Ministro de Estado;
- X - fornecer periodicamente ao Ministro de Estado e à Secretaria-Geral os dados referentes ao acompanhamento físico e financeiro da execução orçamentária, por projetos e atividades (BRASIL, 2012d).

Em 1986, o decreto nº 93.874 foi editado e dispôs sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira e organizou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, criando a Secretaria do Tesouro Nacional, e substituiu as antigas Inspetorias pelas Secretarias de Controle Interno.

Art. 13. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, as Secretarias de Controle Interno dos Ministérios e as unidades de competência equivalente, como órgãos setoriais (BRASIL, 2012h).

Com relação a essa modificação substancial ocorrida em 1986, Silva (2004, p. 209) explica que “essa estrutura manteve a ideia da dupla subordinação, mas modificou a ênfase de controle e auditoria para o foco nos aspectos financeiros do orçamento e, conseqüentemente, sem preocupação com os resultados decorrentes da execução dos programas de governo”.

Em 1988, de acordo com Giacomoni (1997), a nova Constituição chegou a dispositivos mais aperfeiçoados do que aqueles da constituição anterior, 1967. Em primeiro lugar, porque obriga os três poderes a manterem controle interno e não só o Executivo, como na Emenda nº1/69; e, especialmente, porque determina a realização de avaliações

relativamente ao cumprimento dos objetivos e metas constantes dos diversos instrumentos de planejamento: plano plurianual, programas e orçamentos.

Confirmando o exposto por Giacomoni (1997), o artigo 74 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário mantenham, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

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

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de irresponsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (BRASIL, 2012c)

De acordo com Castro (2009), o período de 1988 a 1994 foi marcado pela consolidação do controle das finanças, como consequência da criação da Secretaria do Tesouro Nacional, em 1986, da 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 uma cultura gerencial e na superação da cultura burocrática que precisava ser enfrentada para melhorar o funcionamento da máquina governamental.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, também dispôs sobre a questão do controle, ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal no âmbito dos governos Federal, Estadual e Municipal.

Art. 59. O poder legislativo diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I – atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;

II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal e respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI – cumprimento dos limites de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (BRASIL, 2012i).

Em 2001, a lei 10.180 de 06 de fevereiro organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal e evidencia, no seu artigo 22, os órgãos que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Art. 22. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central;

II - órgãos setoriais.

§1.º A área de atuação do órgão central do Sistema abrange todos os órgãos do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles indicados no parágrafo seguinte.

§2.º Os órgãos setoriais são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil.

§3.º O órgão de controle interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.

§4.º Os órgãos central e setoriais podem subdividir-se em unidades setoriais e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.

§5.º Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. (BRASIL, 2012j)

Silva (2004) esclarece que a Secretaria Federal de Controle Interno tem a precípua função de controlar os gastos públicos. Sua criação representou uma mudança significativa no controle público, pois passou a priorizar as ações preventivas, com o afastamento gradativo do controle da legalidade e da formalidade, introduzindo na área federal à visão do controle voltado para o exame da economicidade, eficiência e eficácia na gestão pública.

Com o objetivo de proporcionar a independência funcional da Secretaria Federal de Controle Interno e garantir sua maior eficiência, em setembro de 2001, o Tribunal de Contas da União decidiu:

8.3. Recomendar à Casa Civil da Presidência da República que promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade de reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC junto ao Órgão máximo do Poder Executivo, retirando-a do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal. (BRASIL, 2012l)

Em fevereiro de 2002, o Governo Federal acata a decisão do Tribunal de Contas da União e, através do Decreto nº 4.113, de 05 de fevereiro de 2002, transferiu do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e a Comissão de Coordenação de Controle Interno. E, em março de 2002, através do Decreto nº 4.177, transfere da Casa Civil da Presidência da República para a Corregedoria-Geral da

União, a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno.

Art. 1º Ficam transferidas da estrutura da Casa Civil da Presidência da República para a da Corregedoria-Geral da União a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (BRASIL, 2012f).

A Corregedoria-Geral da União, criada pela Medida Provisória nº 2.143-31, de 02 de abril de 2001, passou a ser denominada como Controladoria Geral da União através da Lei nº10.683, de 28 de maio de 2003, mantendo o foco inicial do combate à corrupção e proteção dos bens públicos, e definindo como sua competência:

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal. (BRASIL, 2006, p.228).

Em janeiro de 2006, o Decreto nº5683 propôs nova estrutura para a Controladoria Geral da União, apresentando como novas estruturas a Corregedoria-Geral da União e a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. A primeira deveria exercer as atividades de órgão central do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, e a segunda promover o incremento da transparência pública.

Ainda hoje, a Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Poder Executivo Federal responsável, entre outras funções, por realizar auditorias e fiscalização para verificar como os recursos públicos estão sendo aplicados. Para isso, ela conta com a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), que é responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos do Governo Federal (CORBARI; MACEDO, 2011).

Considerando as modificações pelas quais passou o controle interno e as inovações trazidas pela legislação ao longo dos anos, Cavalheiro (2005, p. 22) afirma que “os resultados da ação do Estado são considerados ruins, bons ou excelentes não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros, como quer a Administração Pública burocrática, mas porque as necessidades do cidadão estão ou não sendo atendidas”.

Um controle interno eficiente conduz à melhoria do desempenho organizacional e torna a gestão pública mais transparente. Dessa forma, ele contribui tanto para o atendimento de um dos princípios constitucionais, a eficiência, quanto para o atendimento de um grande anseio da sociedade brasileira, uma gestão pública transparente e eficiente.

2.6 Controle interno e o princípio da eficiência

De acordo com o Manual de Auditoria Interna da Companhia Nacional de Abastecimento (2008), eficiência significa a relação entre produtos (bens ou serviços) gerados numa atividade ou processo e os custos dos insumos empregados, num determinado período de tempo. Se a unidade organizacional consegue obter mais produção para um determinado insumo, ela aumentou a eficiência; se consegue obter os mesmos produtos com menos insumos (dinheiro, pessoas e, ou, equipamentos), foi eficiente.

Araújo (2004, p. 39) apresenta o conceito de eficiência como “a capacidade de fazer as coisas direito. É apresentar um desempenho satisfatório sem desperdícios, ou seja, *gastar bem*”.

De acordo com as definições de eficiência apresentadas, constata-se tratar-se de um conceito econômico que foi introduzido na administração pública e, através da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, foi elevado a princípio constitucional, conforme consta no “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”.

Para Faria (2007), a Administração Pública, embora não atue, em regra, na atividade econômica, deve desenvolver as suas atividades próprias, com eficiência, produzindo os respectivos efeitos de modo a atender com presteza às exigências e às necessidades dos administrados. Embora não tenha, em princípio, a função de produzir resultados econômicos, deve atuar em observância ao princípio do custo/benefício. O Administrador Público precisa ter em mente que ele é gestor da coisa pública, coisa da sociedade, e, por isso, deve planejar a atividade do órgão ou entidade que dirige de forma a gastar menos e obter o máximo de resultado social e econômico, quando for o caso.

Para Madeira (2008, p.33), “o princípio da eficiência deve orientar toda a atividade administrativa, de modo que a Administração tem o dever de ser eficiente quando da prática de seus atos, não podendo o administrado ser punido ante a inoperância injustificada do órgão administrativo”.

O Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal (2012k, p. 7), da Secretaria Federal de Controle Interno, traz como uma das finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da

Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”.

Para Remyrech (2005), o controle constitui um dos princípios balizadores da Administração, de tal forma que a inexistência dessa função ou as deficiências que apresentar tem reflexos diretos e negativos com a mesma intensidade nas demais funções (organização, planejamento e comando), decretando invariavelmente a frustração parcial ou total dos seus objetivos.

Bernardoni e Cruz (2010, p. 144) complementam ao dizer que, além do controle e da avaliação legal, que visa preservar a lisura nos procedimentos administrativo-financeiros, um novo conceito começa a surgir no sentido de avaliar o desempenho da administração, segundo os critérios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, que não substituem os atuais, mas se adicionam a eles. E, a seguir, definem eficiência como a verificação da adequação ou não da relação custo/benefício, consistindo em fazer as atividades corretamente com ênfase nos meios.

Para um controle interno eficiente e capaz de identificar as reais falhas nos processos e procedimentos, deve-se atentar para a sua realização desde o registro adequado dos atos administrativos, a correta segregação de funções até a consideração das observações feitas por auditores internos e externos. A soma dos vários instrumentos utilizados para realizar o controle e a integração entre eles formará os sistemas de controle interno da Instituição.

2.7 Diferença entre sistema de controle interno e o controle interno

Remyrech (2005), em seu artigo sobre Controle Interno na Administração Pública, é de opinião que, do modo como vem sendo delineado, particularmente nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal, a ação ambivalente do controle faz com que um dos seus desdobramentos – o controle interno - se confunda com a própria administração, pois deve servir aos objetivos que lhes são próprios, convergentes a propiciar a eficaz aplicação dos recursos públicos, atendendo aos melhores padrões de eficiência e de economicidade. Nessa condição, presta apoio ao outro segmento, o controle externo, atribuído ao Poder Legislativo, que exerce com auxílio do Tribunal de Contas. A integração entre o controle interno, o externo e a administração deve promover a realização do bem público e buscar o resultado máximo, com o mínimo de recursos, sem desvios e desperdícios. A interação de ambos é que forma o denominado Sistema de Controle.

O Manual de Procedimentos para a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), também apresenta a distinção entre os termos, definindo controle interno como o conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência. E o sistema de controle interno é definido como o conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno, indicadas na Constituição e normatizadas em cada nível de governo. O sistema de controle interno é o funcionamento integrado dos controles internos, ao passo que controle interno é meio de que se utiliza um órgão/setor para a verificação das atividades.

O controle interno representa um conjunto de mecanismos utilizados pelas áreas administrativas para que erros sejam minimizados, desvios sejam evitados e atividades sejam realizadas com maior monitoramento, eficiência e efetividade. Já o sistema de controle interno é a interligação dos controles utilizados por cada área na estrutura da organização. Controles internos seguros e organizados refletem-se em um sistema de controle interno com as mesmas características (REIS; SANTOS, 2011).

Pode-se entender o Sistema de Controle Interno somando-se os conceitos de “sistema” e de “controle interno”. É o mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e unidades administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local. Sua atuação consiste essencialmente na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser realizado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo. Esse sistema é um conjunto composto por partes individuais, controles internos, que têm uma missão em comum, em que cada parte é peça fundamental para o todo (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Para Davis e Blaschek (2006), o sistema de controle interno é constituído de vários subsistemas ou unidades que devem atuar de forma integrada e harmônica e não deve ser confundido com o sistema contábil e financeiro, que representa apenas um dos instrumentos do controle interno; também não é sinônimo de auditoria interna, pois esta pertence ao sistema e equivale à atividade desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos Controles Internos, os quais servem de base para toda a atividade de controle na Administração Pública.

Já a Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle do Tribunal de Contas da União (2009m), em seu estudo sobre Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países considera que controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

De acordo com Angélico (1976, p. 223), o controle interno não consiste apenas na instalação de um órgão fiscalizador ou controlador de outros órgãos, mas na edificação de um sistema de controles integrados, diretos e indiretos, de autocontroles e de controles recíprocos. São partes integrantes de um sistema de controle interno todas as unidades de uma organização. É preciso que as atribuições e competências, convenientemente especificadas, de todas as unidades, se enlacem, se somem numa definição global dos objetivos da entidade.

O controle interno e os sistemas de controle internos possuem particularidades quando direcionados para o setor público, pois o setor privado pode fazer tudo aquilo que a lei não lhe proibir, já o setor público pode fazer somente aquilo que a lei expressamente permitir.

2.8 O controle no setor público

As ações de governo se realizam por meio de atos administrativos que estão sujeitos a controles que ocorrem antes, durante e após sua adoção. São controles jurídicos, administrativos, políticos, de auditoria e contábeis que estão presentes nos processos que materializam os diferentes procedimentos administrativos (SANCHEZ; ARAÚJO, 2006).

O controle na Administração Pública, para Gasparini (2004), é a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente.

O objeto do controle interno na Administração Pública é a própria gestão da instituição ou da entidade administrativa. Ele representa todas as atividades, métodos e procedimentos adotados pela administração, a qual é operacionalizada através de recursos

humanos, materiais e financeiros, sempre limitados, para satisfação das necessidades sociais (SILVA, 2010).

Saldanha (2006, p. 63) menciona que “na gestão pública, o controle tem como fundamento o domínio do órgão superior sobre o órgão inferior. Objetiva o cumprimento da lei e das instruções e a execução de suas atribuições, bem como os atos e o rendimento de cada servidor”.

De acordo com Castro (2009), o controle interno na área pública compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

Com relação às características do controle no setor público, Saldanha (2006) afirma que, em uma perspectiva limitada, ele mede resultados, baseado em análise de desvios e geração de relatórios. Já em uma perspectiva mais ampla, ele desenvolve uma consciência estratégica voltada para o aperfeiçoamento contínuo. No contexto organizacional, pode ser visto como simples ênfase nas normas rígidas, padrões e valores monetários. De uma forma voltada para a sociedade, é entendido como procedimento que leva em consideração a cultura e os valores.

Quanto ao tipo de controle a que se encontram submetidos os órgãos públicos, Slomski (2003, p. 30) esclarece que, “como qualquer entidade, as entidades públicas têm duplo controle: o controle interno e o controle externo”.

Para Rocha e Quintiere (2008), a atividade pública no Brasil se pauta pelo Direito Administrativo e o arcabouço legal vigente aqui obriga três instâncias de controle no interior da estrutura do Estado: o controle político – que, em sentido amplo (*lato sensu*) pode ser interpretado como o controle exercido pelas instituições políticas sobre os atos dos administradores das coisas públicas e, em uma análise mais restritiva (*stricto sensu*) pode ser classificado como o controle exercido pelos representantes eleitos do povo sobre os atos dos administradores públicos, eleitos ou não; o controle judiciário - o controle jurídico dos atos do administrador público tem algumas vertentes básicas: a de proteger o interesse e o Patrimônio Público, a de assegurar os direitos e garantias individuais e coletivas (evitando abusos e desvios de poder), de promover a responsabilização dos administradores e administrados (tanto civil como penalmente). Esse controle, exercido pelo judiciário, por definição, possui sanção prevista em lei e deve obedecer ao devido processo legal, garantindo-se o direito ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, XXXV, LIV e LV). As decisões do Poder dependem de serem motivadas ou pela parte que se julgue prejudicada ou pelo Ministério Público; e o

controle administrativo - em sentido amplo, esse controle pode ser entendido como a atividade de revisão das ações governamentais com vistas à avaliação e à responsabilização permanente dos gestores públicos que é exercida mediante a atuação de órgãos controladores situados dentro da estrutura burocrática que pratica as ações, controle interno, ou fora dessa estrutura, controle externo.

Vale (2004) apresenta a seguinte classificação para o controle interno na Administração Pública:

a) quanto à natureza: de Execução, quando realizado no âmbito das unidades executoras ou Gerencial, quando realizado no âmbito das unidades de comando e assessoramento;

b) quanto à forma: Procedimental, aplicado em cima dos procedimentos desenvolvidos pela Administração através de um conjunto de ações específicas, visando ao acompanhamento da gestão; Documental, se faz através da documentação e sistematização de informações essenciais sobre o funcionamento da máquina administrativa, que é o controle sobre os registros (relatórios, balanços, etc.) e; Misto, quando o controle é efetuado de forma procedimental e documental;

c) quanto à forma de execução: Manual, quando feito a mão; Informatizado, quando se utiliza de informática ou Misto, quando reúnem as duas formas: manual e informatizado.

d) quanto ao Lugar da execução: Centralizado, quando o acompanhamento é realizado por um único órgão central de controle; Descentralizado, realizado em cada uma das unidades de execução, ou unidades setoriais. Misto, reunindo de forma sistêmica e integrada as duas formas, centralizada e descentralizada;

e) quanto à Finalidade: Preventivo ou de Proteção, visando à segurança do patrimônio público; contábil, visando à fidedignidade dos dados necessários à Contabilidade; estatístico, visando à produção de dados para a medição dos resultados da gestão; fiscalizador, visando promover a regularidade da administração; avaliador, visando à consecução dos objetivos traçados; e comprobatórios, visando às informações essenciais para a prestação de contas.

f) quanto ao Objeto: Administrativo, quando o objeto controlado são informações sobre gestão de pessoal, de materiais e serviços etc.; Orçamentário, quando visa ao acompanhamento do orçamento público; Financeiro, visando aos registros sobre as receitas, despesas e as disponibilidades de recursos públicos; Patrimonial, quando o objeto é o funcionamento da administração e os procedimentos para a obtenção da efetividade dos

programas propostos pela administração; e Operacional, quando o objeto é o funcionamento da administração e os procedimentos para a obtenção da efetividade dos programas propostos pela administração.

Saldanha (2006) explica que o controle interno (por exemplo, órgãos de pessoal, contabilidade, financeira) da execução dos programas que lhe concernem e o da observância das normas que disciplinam suas atividades específicas são feitos pela chefia competente. Por sua vez, os programas (projetos e atividades realizadas) são submetidos ao controle externo (por exemplo, Tribunal de Contas da União e dos Estados).

Slomski (2003) acrescenta que, nas entidades públicas, o controle externo é exercido diretamente pela sociedade, por meio do acompanhamento de obras e serviços, e/ou indiretamente, pela promotoria pública ou pelo poder legislativo. A fiscalização contábil, financeira e orçamentária será exercida pelo Congresso Nacional; na União, terá, como órgão auxiliar, quando da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, operacional e patrimonial, o Tribunal de Contas da União, nos termos da carta constitucional.

Meirelles (2003) expõe que os meios de controle administrativo, de um modo geral, bipartem-se em fiscalização hierárquica e recursos administrativos, embora a lei possa especificar outras modalidades mais adequadas para certos órgãos, entes ou atividades da Administração direta ou indireta. Ainda segundo o autor, a fiscalização hierárquica é exercida pelos órgãos superiores sobre os inferiores da mesma Administração, visando ordenar, coordenar, orientar e corrigir suas atividades e agentes, é um poder-dever de chefia; a supervisão ministerial é um meio atenuado de controle administrativo geralmente aplicável nas entidades da Administração indireta vinculadas a um Ministério; recursos administrativos, em acepção ampla, são todos os meios hábeis a propiciar o reexame de decisão interna pela própria Administração, por razões de legalidade e de mérito administrativo.

O objetivo do controle interno na área pública, de acordo com Castro (2009), é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e para que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disso é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades, sendo que as formas e métodos de controle dependem das necessidades e peculiaridades de cada órgão estatal.

Segundo Corbari e Macedo (2011, p. 49), “o controle na administração pública tem a finalidade de garantir que as pessoas estejam exercendo a função administrativa do Estado de

acordo com os princípios e as regras, constitucionais e legais, que norteiam ou limitam a atuação do Poder Público”.

Calixto e Velasquez (2005) destacam que o controle interno é efetuado pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, no qual são incluídas as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações. Porém, neste contexto, o plano da organização precisa prever uma segregação apropriada das responsabilidades funcionais.

Cavalheiro (2005) complementa, lembrando que o sucesso de uma administração moderna apoia-se em um sistema de controle interno atuante, sempre na busca das melhores práticas de gestão e na adoção de providências e também na implantação gradativa de Sistemas Informatizados que auxiliem o planejamento, a execução e o controle dos recursos públicos, criando subsídios para o processo decisório. Ainda segundo o autor, são indispensáveis o entendimento – por parte dos administradores – da importância e da necessidade de funcionamento do Sistema de Controle Interno (vontade política); a existência de uma estrutura organizacional perfeitamente definida; e recursos humanos qualificados para o exercício das funções de controle que irão desempenhar.

Silva (2003) apresenta algumas características da administração pública que dificultam a implementação de dispositivos de controles e mudanças comportamentais, tais como:

- dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos;
- ausência de risco de descontinuidade, porque a organização pública é essencial e não está sujeita a falências;
- relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas;
- grande rotatividade das funções da alta administração (agentes públicos) devido à vinculação político-partidária, que pode mudar a cada quatro anos; e
- ausência de risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.

O controle da Administração Pública é tema desenvolvido há tempos, e continua em plena evolução, porquanto as constantes transformações por que passa a sociedade, dentro das ideias e conceituações do Estado Democrático de Direito, tornam incessante a busca pelo modelo ideal de controle (GUERRA, 2011).

Nota-se a importância de se propiciar condições adequadas para o desenvolvimento do controle interno no setor público, construindo-se o modelo certo para cada instituição pública, de modo que este controle consiga apontar as fragilidades dos procedimentos e indicar as correções necessárias, evidenciando os equívocos não constituídos por má-fé dos gestores.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, apresentam-se e justificam-se as opções metodológicas utilizadas para a realização da pesquisa, bem como todos os aspectos relacionados ao levantamento e a análise dos dados que permitiram atingir os objetivos do trabalho.

3.1 Caracterização da pesquisa

Uma pesquisa pode ser classificada de diferentes formas, dependendo das suas características e dos critérios adotados para desenvolvê-la. O presente estudo caracterizou-se e classificou-se como uma pesquisa de estudo de caso, descritiva e qualitativa.

Segundo Yin (2005, p. 32), “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real [...]”. Cervo et al. (2007, p. 62) complementa explicando que o estudo de caso “é a pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo de seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida”. Para Roux e Cesar (2006), “no método de Estudo de Caso a pergunta de pesquisa deve estar focada em “como” e “por que”, questões que levam à análise da evolução de um fenômeno ao longo do tempo e para as quais a contagem de incidências, por exemplo, pode não trazer respostas”.

Para Gil (2010), o estudo de caso se propõe, dentre outras coisas, a explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos; preservar o caráter unitário do objeto estudado; descrever a situação contexto em que se realiza a investigação; formular hipóteses ou desenvolver teorias e explicar variáveis responsáveis por determinado fenômeno em situações complexas em que não se consegue utilizar levantamentos ou experimentos.

As limitações desse tipo de estudo são pontuadas por Roux e Cesar (2006): dados podem ser facilmente distorcidos pelo pesquisador; não fornecem base para generalizações científicas e; a demora para conclusão do estudo gera inclusão de documentos e relatórios que dificultam a objetividade na análise dos dados. Porém, Bowditch e Buono (2004, p.50) contrapõem apresentando como principal vantagem do método o fato de que “os pesquisadores podem se envolver diretamente com o assunto (pessoa, grupo ou organização) com relativa rapidez, e obter uma “sensação” do que está acontecendo”.

Portanto, considerando as definições teóricas apresentadas e tendo a acuidade necessária para escapar das limitações que envolvem o pesquisador (dados distorcidos e

demora excessiva), o estudo de caso mostrou-se o mais indicado ao estudo desenvolvido pela análise realizada nas Pró-Reitorias de uma Universidade, onde se considerou a forma de desenvolvimento do trabalho e se verificou como elas utilizam o controle interno, procedendo-se assim à análise de uma situação no seu próprio contexto.

A pesquisa descritiva, de acordo com Gressler (2004), descreve fenômenos reais, situações e eventos, identificando problemas e justificando condições, permitindo comparar situações e problemas semelhantes, proporcionando uma visão clara da situação servindo assim de apoio ao processo decisório. Ela descreve fatos e características presentes em determinado grupo ou área de interesse, ela “observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis), sem manipulá-los; estuda fatos e fenômenos do mundo físico e, especialmente, do mundo humano, sem a interferência do pesquisador” (RAMPANAZZO, 2005, p. 53).

Considerando as características da pesquisa descritiva, sua utilização se deu pela necessidade de verificar e interpretar um fato real, ou seja, identificar e analisar como ocorre a realização do controle interno na rotina de trabalho das Pró-Reitorias da UNIPAMPA, em análise, tomando-se por base a visão dos seus gestores. Este tipo de pesquisa condiz com as características do presente trabalho, pois a finalidade do mesmo foi de conhecer os controles internos das unidades estudadas, devendo para isso identificá-los e descrevê-los, a fim de se analisar como são utilizados nas Pró-Reitorias e a sua aplicabilidade no contexto institucional.

E, finalmente, a pesquisa caracterizou-se como qualitativa porque, segundo Richardson (1999, p.80), estudos desse tipo podem descrever a complexidade de determinado problema, permitindo que se analise a relação de certas variáveis, entenda os processos vivenciados por grupos sociais e promova o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

As características básicas da pesquisa qualitativa, de acordo com Moreira (2002), são foco na interpretação dos participantes sobre a situação em estudo; ênfase na subjetividade, tendo em vista o foco na perspectiva dos participantes; flexibilidade no processo de condução da pesquisa em função das situações complexas com que se trabalha; orientação para o processo com ênfase no entendimento da situação; atenção especial ao contexto, comportamento das pessoas e a situação em estudo; e o reconhecimento da influência que o pesquisador exerce sobre a situação de pesquisa e vice-versa. Outras características dos estudos qualitativos são pontuadas por Godoy (1995), tais como:

a) o ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumento fundamental;

- b) o caráter descritivo, onde a palavra escrita ocupa lugar de destaque tanto no processo de obtenção dos dados quanto na disseminação dos resultados;
- c) o significado que as pessoas dão as coisas e à sua vida como preocupação do investigador;
- e
- d) o uso do enfoque indutivo na análise dos dados.

Assim, a opção pela pesquisa qualitativa decorreu da necessidade de entender e interpretar a realidade estudada. Foi necessário captar características situacionais vivenciadas pelos entrevistados no trabalho para que se conseguisse compreender o fenômeno em questão. Os dados foram coletados através de entrevistas para se captar a realidade a partir da visão dos entrevistados.

As escolhas metodológicas adotadas para conduzir o estudo realizado complementaram-se harmoniosamente na medida em que, através do desenvolvimento do estudo de caso, procurou-se compreender a realidade do controle interno em determinadas unidades de estudo, algumas das Pró-Reitorias da UNIPAMPA, considerando o seu próprio contexto de trabalho. Para se chegar a esta compreensão, fez-se o registro escrito da visão dos gestores sobre essa realidade, buscou-se entender o fenômeno em todos os seus aspectos. Tudo isso feito à luz da pesquisa qualitativa, onde os dados foram buscados diretamente com aqueles que melhor conhecem as unidades de análise, os seus gestores. Com isso, conseguiu-se captar falas, reações e percepções que deram maior riqueza à análise dos relatos e à interpretação de todas as evidências coletadas.

3.2 Pró-Reitorias em análise e observação - amostra

Segundo Lakatos e Marconi (2007), a amostra constitui uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo. Possui duas grandes divisões: não probabilística – aquela que não faz uso de uma forma aleatória de seleção, subdividida em: intencional, por júris, por tipicidade e por quotas, e a probabilística, que se baseia na escolha aleatória dos pesquisados, ou seja, todos os membros têm a mesma probabilidade de serem escolhidos, dividindo-se em: aleatória simples, sistemática, aleatória de múltiplo estágio, por área, por conglomerados ou grupos, de vários degraus ou estágios múltiplos, de fases múltiplas, estratificada e amostra-tipo.

No presente estudo, a amostra foi determinada com o uso da técnica não probabilística, e a escolha dos participantes ocorreu por julgamento do pesquisador, sendo, neste caso, composta pelas Pró-Reitorias de Administração; Planejamento Desenvolvimento e

Avaliação; e Gestão de Pessoal da Universidade Federal do Pampa, assim como por todas as Coordenadorias que as compõe, conforme explicitado no Quadro 2.

PRÓ-REITORIA	COORDENADORIAS
Pró-Reitoria de Administração	Coordenadoria de Contabilidade e Finanças Coordenadoria de Material e Patrimônio
Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal	Coordenadoria de Administração de Pessoal Coordenadoria de Desenvolvimento e Saúde
Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação	Coordenadoria de Planejamento e Desenvolvimento Coordenadoria de Avaliação
Pró-Reitoria de Obras e Manutenção	Não está estruturada em coordenadorias. A equipe técnica responde diretamente ao Pró-Reitor.

Quadro 2 - Estrutura das Pró-Reitorias com relação às suas coordenadorias.

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações disponíveis no portal: www.unipampa.edu.br.

A opção por esse tipo de determinação das unidades a serem analisadas e observadas deveu-se ao fato de que estas são as Pró-Reitorias administrativas da Universidade, ou seja, aquelas que possuem maiores atribuições operacionais com relação ao planejamento e execução do orçamento da Instituição. Elas são as responsáveis por manter a Universidade em funcionamento. Cuidam, por exemplo, do quadro de pessoal, da aquisição e manutenção de todos os bens de consumo e permanentes, das avaliações institucional, dos cursos e do trabalho dos servidores, do fluxo de documentos entre as unidades, da frota e logística e da gestão orçamentária. O foco desta pesquisa foi o controle interno nas rotinas de trabalho destas Pró-Reitorias administrativas justamente por considerar que as suas características as tornam essenciais para garantir a concretização exitosa das ações da Universidade.

A proposta inicial deste estudo era analisar também a Pró-Reitoria de Obras e Manutenção, porém, durante a coleta de dados, ocorreu o desmantelamento dessa unidade, com a redistribuição de alguns servidores para outras Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e realocação dos demais servidores ligados a ela para duas Coordenadorias vinculadas à Pró-Reitoria de Planejamento. Também se constatou que a Coordenadoria de Planejamento e Desenvolvimento não está formalmente criada, ficando a responsabilidade por este trabalho a cargo da Pró-Reitora de Planejamento.

De acordo com Gerhardt e Silveira (2009, p. 32), “a pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc.”. Dessa forma, a redução do número de entrevistas não representou perda significativa ao desenvolvimento da pesquisa.

As informações-chave, que responderiam ao problema de pesquisa, foram coletadas junto aos responsáveis por cada uma das restantes três Pró-Reitorias e suas Coordenadorias, pelo fato de estes gestores possuírem amplo conhecimento sobre o funcionamento de cada unidade pesquisada, bem como conhecimento sobre a legislação que envolve o trabalho específico de cada uma delas.

3.3 Etapas do desenvolvimento da pesquisa

Segundo Yin (2005, p.20), “o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real”. Dessa forma, considerando a proposta de explorar uma determinada situação para desenvolver uma análise dos aspectos encontrados, o trabalho foi organizado e desenvolvido em etapas, conforme descrição a seguir.

Na primeira etapa, foi realizado o levantamento bibliográfico mediante a revisão literária em fontes secundárias por meio da pesquisa em livros, revistas, artigos científicos, pesquisas na internet e sites especializados sobre o tema em questão, como os sites dos Tribunais de Contas da União e de alguns Estados e Controladoria Geral da União. Nessa fase da pesquisa, o material coletado e analisado proporcionou o embasamento teórico necessário sobre o tema proposto e forneceu subsídios para o desenvolvimento do protocolo de estudo de caso, roteiro da entrevista, análise dos dados e a redação do relatório da pesquisa.

A segunda etapa contemplou a elaboração do protocolo de estudo de caso e a posterior coleta dos dados empíricos junto as Pró-Reitorias de Administração, Gestão de Pessoal e Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação da UNIPAMPA. A referida coleta ocorreu com a realização de entrevistas, consulta aos relatórios e planilhas de controle utilizadas e observações *in loco*.

A terceira etapa consistiu na transcrição das entrevistas e subsequente exame de todo o material coletado. Realizou-se cuidadosa verificação crítica a fim de selecionar os dados relevantes e evitar falhas na posterior análise das informações.

Na quarta etapa, os dados coletados e selecionados foram submetidos à análise e interpretação, o que permitiu conhecer a realidade das Pró-Reitorias analisadas, proceder a

comparações entre elas e finalmente chegar às considerações e/ou conclusões do presente estudo.

A quinta etapa consistiu na redação e revisão final do relatório de estudo de caso. Nela evidenciaram-se todas as etapas anteriores e chegou-se ao completo desenvolvimento do tema e alcance dos objetivos propostos.

3.4 Coleta de dados

A parte prática de coleta de dados, segundo Lakatos e Marconi (2007), pode ser realizada com a obtenção das informações através de documentação indireta, realizada através de pesquisa documental e bibliográfica e de documentação direta, por meio de observação direta intensiva, que adota as técnicas da observação e entrevista, e da observação direta extensiva, que utiliza as técnicas do questionário, formulário, medidas e opinião e de atitudes, testes, sociometria, análise de conteúdo, história de vida e pesquisa de mercado.

De acordo com Yin (2005), as evidências para um estudo de caso podem vir de seis fontes distintas: documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos. E complementa com alguns princípios importantes para o trabalho de coleta de dados em estudos de caso, quais sejam: a) várias fontes de evidências (evidências provenientes de duas ou mais fontes, mas que convergem em relação ao mesmo conjunto de fatos ou descobertas); b) um banco de dados para o estudo de caso (uma reunião formal de evidências distintas a partir do relatório final do estudo de caso); c) um encadeamento de evidências (ligações explícitas entre as questões feitas, os dados coletados e as conclusões a que se chegou).

No presente trabalho, a coleta de dados iniciou-se com a realização de entrevista, do tipo focada, pois, seguindo Yin (2005, p.117) ,“nesses casos, as entrevistas ainda são espontâneas e assumem o caráter de uma conversa informal, mas o pesquisador, provavelmente, estará seguindo um certo conjunto de perguntas que se originam do protocolo de estudo de caso”. As entrevistas foram gravadas para permitir que nenhuma informação importante fosse perdida e garantir que o foco do pesquisador se mantivesse unicamente nos questionamentos e na discussão com o pesquisado, pois, conforme Demo (2006, p.30), “a informação qualitativa é resultado da comunicação discutida na qual o sujeito pode questionar o que se diz, e o sujeito-objeto também”.

Foram ouvidos o Pró-Reitor de Administração e os seus Coordenadores de Contabilidade e Finanças e Material e Patrimônio; Pró-Reitora de Gestão de Pessoal e seus

Coordenadores de Administração de Pessoal e de Desenvolvimento e Saúde e; Pró-Reitora de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação, com sua Coordenadora de Avaliação. Conforme já explicitado anteriormente, esses gestores foram escolhidos por possuírem amplo conhecimento sobre o funcionamento de cada unidade pesquisada, bem como sobre a legislação que envolve o trabalho específico de cada uma delas.

A seguir, procedeu-se a uma pesquisa documental aos relatórios e planilhas de controle utilizados pelos setores em estudo, bem como aos relatórios de gestão disponíveis no site da Universidade. Também foram vistos alguns dos sistemas do governo utilizados pelas Pró-Reitorias e Coordenadorias para o desenvolvimento do seu trabalho.

Para complementar a coleta de dados, realizou-se a observação direta que, de acordo com Bastos (2009, p.97), “lança mão dos sentidos humanos para registrar certos parâmetros da realidade, que são utilizados não apenas como um mero ouvir e ver e muito mais como um procedimento importante no exame crítico de certos fatos da investigação”. Procedeu-se à observação durante a realização das entrevistas e pesquisa documental, pois, “de uma maneira mais informal, podem-se realizar observações diretas ao longo da visita de campo, incluindo aquelas ocasiões durante as quais estão sendo coletadas outras evidências, como as evidências provenientes de entrevistas”, Yin (2005, p. 120).

As principais vantagens da observação, segundo Cooper e Shindler (2003), são coleta de dados originais no momento em que eles ocorrem; independência de relatos de terceiros evitando esquecimentos; conseguir informações sobre aspectos que o pesquisador considera importante; capacidade de captar o evento completo à medida que ele ocorre em seu ambiente natural e; maior aceitação das pessoas à observação do que ao questionamento.

As observações, informais, direcionaram-se para o local de trabalho, sua condição física, infraestrutura disponível, distribuição dos servidores nas salas, as tecnologias disponíveis para o trabalho, relacionamentos interpessoais entre servidores e o comportamento desses servidores ao responder a pesquisa. Os itens considerados na observação foram selecionados em função de que a Reitoria da Instituição ainda não possui sede própria, submetendo-se a contrato de locação. Considerou-se que a infraestrutura disponível pode afetar a rotina e o desenvolvimento do trabalho através de uma influência direta na organização dos servidores, clima organizacional e uso de determinadas tecnologias.

A coleta de dados ocorreu nos dias 03 e 04 de abril de 2012, no prédio localizado a Rua Monsenhor Constáble Hipólito, 125 na cidade de Bagé-RS, onde estão as Pró-Reitorias e Coordenadorias em análise.

3.4.1 Roteiro de entrevista

Considera-se que as informações obtidas com a realização das entrevistas caracterizaram-se como a mais significativa fonte de coleta de dados usada nesta pesquisa. Para o seu desenvolvimento e realização, atentou-se para os cuidados pontuados por Cervo et al. (2007) tais como planejamento da entrevista, com clara definição dos objetivos a serem alcançados; obtenção de informações a respeito dos entrevistados; agendamento de data, horário e local para a realização da entrevista; opção pela realização da entrevista em momentos em que o entrevistado estivesse sozinho; entrevistado escolhido por sua familiaridade ou conhecimento em relação ao assunto a ser tratado; entrevistas realizadas a partir de um roteiro de entrevista; número de entrevistados capazes de fornecer as informações necessárias.

Os questionamentos buscaram, num primeiro momento, compor um breve perfil dos entrevistados e logo a seguir identificar os instrumentos, ferramentas, processos e sistemas de controle interno em uso em cada uma das Pró-Reitorias e Coordenadorias em estudo. Esses questionamentos foram subdivididos nos componentes do controle interno indicados pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2007), quais sejam: Ambiente de Controle - base de todo o sistema de controle interno, fornece o conjunto de regras e a estrutura, além de criar um clima que influi na qualidade do sistema do controle interno em seu conjunto, no estabelecimento de estratégias e objetivos, e na estruturação dos procedimentos de controle; Avaliação dos riscos - determina a base para o desenvolvimento da resposta apropriada a esse risco; Procedimentos de controle - representam a melhor maneira de minimizar o risco e podem ser preventivos e, ou, detectivos e, junto com as ações corretivas, devem promover a otimização dos recursos; Informação e comunicação - são vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações; Monitoramento do sistema de controle interno - necessário para assegurar que o controle interno esteja em sintonia com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos. Dentro das categorias apresentadas, as perguntas foram distribuídas com os seguintes objetivos:

- 1) ambiente de controle - captar a percepção do entrevistado de modo geral sobre o desenvolvimento do controle interno no âmbito de sua Pró-Reitoria ou Coordenadoria; identificar processos de trabalho com maior atenção em termos de controle; verificar os instrumentos de controle interno em utilização e constatar se as ferramentas de trabalho em uso estavam dando o suporte necessário para o bom funcionamento do controle interno;

- 2) avaliação de riscos – identificar se, na percepção do entrevistado, os instrumentos de controle em uso contribuem para a identificação de vulnerabilidades nos processos de trabalho e verificar se esses instrumentos contribuem para a redução das incertezas com relação ao alcance dos objetivos e resultados almejados pela unidade de análise, bem como pela instituição como um todo;
- 3) procedimentos de controle – averiguar como ocorrem as atividades de controle adotadas pela Pró-Reitoria/Coordenadoria para a detecção e correção de erros, usando como exemplos as formas apresentadas pela INTOSAI (2007), quais sejam: (1) procedimentos de autorização e aprovação; (2) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); (3) controles de acesso a recursos e registros; (4) verificações; (5) conciliações; (6) avaliação de desempenho operacional; (7) avaliação das operações, processos e atividades; (8) supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação);
- 4) informação e comunicação – identificar se os atuais instrumentos de controles em uso satisfazem plenamente as necessidades de informações dos gestores entrevistados, além de verificar com eles se, na visão deles, as informações estão chegando oportunamente a todos os setores, permitindo que cada um assuma suas responsabilidades e;
- 5) monitoramento – detectar se os instrumentos de controle em uso e as ferramentas de trabalho contribuem para a eficiência do controle interno no âmbito da unidade analisada, assim como no contexto institucional; procurou-se levantar os pontos fortes e fracos desses instrumentos de controle interno; constatação dos processos de controle interno que estão em uso na Pró-Reitoria/Coordenadoria; a ocorrência de revisões nos instrumentos de controle para aperfeiçoá-los e, identificar as melhorias que são necessárias no sistema de controle interno.

Em síntese, pode-se dizer que o conjunto de perguntas foi elaborado visando possibilitar a identificação dos processos e instrumentos de controle interno, assim como das ferramentas utilizadas para apoiá-lo; uma avaliação dos instrumentos de controle em utilização, na percepção dos entrevistados; a eficiência desses instrumentos e contribuições com o processo administrativo como um todo; a verificação do suporte disponível através das ferramentas de trabalho utilizadas pelas Pró-Reitorias e Coordenadorias para apoiar o controle interno e; proporcionar subsídios que permitissem ao final do estudo chegar a um diagnóstico das práticas de controle interno adotadas pelas Pró-Reitorias e Coordenadorias, podendo servir de contribuição para o processo de tomada de decisão institucional.

As perguntas que serviram de base para a entrevista encontram-se no Apêndice A deste trabalho.

3.5 Tratamento e análise de dados

De acordo com Gil (2010), existe uma multiplicidade de enfoques analíticos que podem ser utilizados em estudos de caso, não sendo possível definir uma sequência exata de etapas a serem seguidas para a interpretação e análise dos dados. Alves-Mazzotti e Gewandsznajder (1999) salientam que as pesquisas qualitativas geram um enorme volume de dados que precisam ser organizados e compreendidos, o que é feito através de um processo continuado em que se procura identificar dimensões, categorias, tendências, padrões, relações, desvendando-lhe o significado e implica em reduzir, organizar e interpretar os dados desde o momento em que são coletados.

O tratamento dos dados consistiu em selecionar, organizar e estruturar esses dados, dispondo-os em tabelas, quadros, figuras e textos, de modo que se possibilitou proceder-se a interpretação e análise desses dados.

De acordo com Yin (2005, p. 137), “a análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombinar evidências quantitativas e qualitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo”.

Os critérios utilizados para desenvolver a interpretação e a análise dos dados coletados e garantir a validade interna e externa da pesquisa foram fidedignidade aos dados coletados, clareza na apresentação das informações, cuidado ao determinar o nível em que é possível fazer generalizações e utilização na análise de todas as evidências coletadas.

Yin (2005) apresenta três estratégias analíticas gerais, quais sejam: baseando-se em proposições teóricas, estabelecendo uma estrutura fundamentada em explicações concorrentes e desenvolvendo descrições de caso e cinco técnicas específicas para analisar estudos de caso: adequação ao padrão, construção da explicação, análise de séries temporais, modelos lógicos e síntese de casos cruzados.

Seguindo a classificação acima, a técnica analítica geral utilizada foi a baseada em proposições teóricas, onde, de acordo com Yin (2005), os objetivos e o projeto originais do estudo basearam-se, presumivelmente, em proposições como essas, que, por sua vez, refletiram o conjunto de questões da pesquisa, as revisões feitas na literatura sobre o assunto e as novas proposições ou hipóteses que possam surgir. A técnica analítica específica utilizada foi a Construção da Explicação, pois ainda de acordo com Yin (2005, p.149), “Aqui o objetivo é analisar os dados do estudo de caso construindo uma explicação sobre o caso”.

Na prática, para realizar a análise dos dados, procedeu-se aos seguintes passos:

1. releitura das transcrições para identificação dos pontos mais relevantes;

2. agrupamento das respostas de forma a obter em um único texto todas as respostas a cada um dos questionamentos;
3. identificação e marcação de partes do texto que correspondem aos pontos de interesse;
4. organização do conjunto de dados que descrevem a forma como os sujeitos definiram cada situação;
5. disposição das respostas em tabelas, figuras e textos de modo a permitir a análise propriamente dita dos dados;
6. interpretação dos dados dispostos em tabelas, figuras e textos, compondo a efetiva análise desses dados; e
7. complementação da análise com as demais fontes de evidências utilizadas.

Dessa forma, os dados foram trabalhados e analisados, considerando cada Pró-Reitoria e, ou, Coordenadoria individualmente e, após essa primeira análise, eles foram relacionados entre si para permitir uma comparação entre as unidades pesquisadas tendo sempre por base todas as evidências coletadas e a teoria relacionada para permitir a correta interpretação dos resultados obtidos.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, serão inicialmente expostas algumas considerações sobre a Universidade e, a seguir, analisam-se e discutem-se os resultados.

4.1 UNIPAMPA: aspectos gerais

A UNIPAMPA iniciou suas atividades no segundo semestre de 2006 e foi oficialmente criada pela Lei 11.640 de 11 de janeiro de 2008. Dessa forma, os concursos públicos para compor o quadro de pessoal tiveram início também nesse período, o que ocasionou o ingresso de grande parte dos servidores com pouca ou nenhuma experiência no serviço público. Característica essa que se reflete também no quadro de gestores da Universidade, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Número de funcionários por período de tempo no serviço público e na UNIPAMPA

Período de tempo	N.º de funcionários com tempo de serviço público	N.º de funcionários com tempo de serviço na UNIPAMPA
Até 2 anos	1	1
De 2 até 4 anos	1	2
De 4 até 6 anos	4	5
De 6 até 8 anos	1	0
Mais de 10 anos	1	0
TOTAL	8	8

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

Como se percebe na Tabela 1, a maioria dos gestores ingressou no serviço público através da UNIPAMPA. Eles estão representados pelos Pró-Reitores de Administração, Gestão de Pessoal e Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação, bem como pelos Coordenadores de Contabilidade e Finanças, Administração de Pessoal e Desenvolvimento e Qualidade de vida. Trata-se de uma universidade nova sendo implantada e consolidada por pessoas que tiveram que aprender as características do serviço público juntamente com suas atividades diárias de gestão.

No Quadro 3, observa-se o tempo em que esses gestores estão nas funções de gestão das Pró-Reitorias e Coordenadorias analisadas.

Pró-Reitoria	Cargo	Data de início no cargo
PROAD	Pró-Reitor	14 de fevereiro de 2008
	Coordenador de Contabilidade e Finanças	01 de março de 2010
	Coordenador de Material e Patrimônio	16 de abril de 2010
PROGESP	Pró-Reitora	17 de março de 2010
	Coordenador de Administração de Pessoal	01 de março de 2010
	Coordenadora de Desenvolvimento e Saúde	17 de fevereiro de 2011
PROPLAN	Pró-Reitora	21 de dezembro de 2011
	Coordenadora de Avaliação	01 de março de 2009

Quadro 3 – Início do trabalho dos servidores nos cargos de gestão.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com o Quadro 3, verifica-se que um dos reflexos do processo recente de implantação da universidade é que os seus gestores, pouco tempo após ingressarem na universidade, já assumiram cargos de chefia e tiveram que enfrentar os desafios que essa atividade lhes proporcionaria. A primeira tarefa a ser realizada foi a de estabelecer os processos de trabalho, as rotinas, os procedimentos e ter o controle dessas atividades, novas e complexas para uma universidade em implantação.

No Quadro 4, apresenta-se a equipe que cada Pró-Reitor e Coordenador dispõe para executar todas as atividades no âmbito de suas responsabilidades.

Pró-Reitoria	Cargo	Nº de servidores
PROAD	Pró-Reitor	42
	Coordenador de Contabilidade e Finanças	12
	Coordenador de Material e Patrimônio	15
PROGESP	Pró-Reitora	18
	Coordenador de Administração de Pessoal	06
	Coordenadora de Desenvolvimento e Saúde	07
PROPLAN	Pró-Reitora	15
	Coordenadora de Avaliação	05

Quadro 4 - Distribuição dos servidores nas Pró-Reitorias e Coordenadorias.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

O Quadro 4 apresenta uma estrutura enxuta, principalmente nas Pró-Reitorias de Gestão de Pessoal e Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação. Em Universidades com mais tempo de existência e já devidamente consolidadas, o número de servidores nas Pró-

Reitorias equivalentes é bem maior. Como exemplo, mostra-se, no Quadro 5, o quantitativo de servidores lotados nas Pró-Reitorias de Administração, Gestão de Recursos Humanos e Planejamento das Universidades que implantaram a UNIPAMPA, ou seja, a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e a Universidade Federal de Pelotas (UFPEL).

Universidade	Unidade	N.º de funcionários
UFPEL	Pró-Reitoria Administrativa	47
	Pró-Reitoria de Gestão de Recursos Humanos	36
	Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento	18
UFSM	Pró-Reitoria Administrativa	62
	Pró-Reitoria de Gestão de Recursos Humanos	81
	Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento	19

Quadro 5 - Número de servidores nas Pró-Reitorias da UFSM e UFPEL.

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações fornecidas pelas Universidades UFSM e UFPEL.

Ao se comparar as informações do Quadro 4 com as do Quadro 5, confirma-se a diferença entre o número de servidores lotados nas Pró-Reitorias da UNIPAMPA e das Universidades de Santa Maria e Pelotas. Destaca-se o quantitativo nas Pró-Reitorias de Recursos Humanos, 36 e 81 servidores na UFPEL e UFSM, ao passo que, na UNIPAMPA, são apenas 18. Também salienta-se que a Coordenadoria de Material e Patrimônio da UNIPAMPA, setor responsável pela compras materiais e equipamentos e contratações de serviços, conta com o trabalho de 15 servidores, enquanto que, por exemplo, o DEMAPA, setor equivalente da Universidade Federal de Santa Maria, conta 33 servidores. Dessa forma, constata-se a importância dos gestores da UNIPAMPA conhecerem e controlarem o trabalho realizado nas diversas Coordenadorias e Divisões para poder assegurar o bom andamento das rotinas de trabalho e o alcance dos objetivos institucionais.

4.2 O controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA

Os cinco elementos de controle interno apresentados pela INTOSAI, no referencial teórico, foram utilizados para organizar o trabalho desde a coleta de dados até a apresentação e as análises. Eles serviram de base para permitir uma melhor compreensão do controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da Universidade Federal do Pampa.

4.2.1 Ambiente de controle

O Ambiente de Controle representa a consciência de controle existente na instituição. Tem a finalidade de criar um ambiente de controles internos efetivos, o que ocorre quando as pessoas sabem quais são suas responsabilidades, limites de autoridade e consciência, competência e comprometimento de fazer o que é correto da maneira correta (CARNEIRO JUNIOR; OLIVEIRA, 2012).

Nas três Pró-Reitorias analisadas, ficou bastante evidente o conhecimento dos entrevistados sobre a forma como o controle é realizado, suas características, limitações, instrumentos utilizados e formas de orientação aos servidores sobre os procedimentos e rotinas a serem adotados para utilizar formas efetivas de controle.

Pró-Reitoria de Administração

A Pró-Reitoria de Administração possui estrutura organizacional bem definida, com claras atribuições de competências e responsabilidades. As duas coordenadorias estão com suas rotinas de trabalho estabelecidas, e a consciência da necessidade de controlar é senso comum entre os gestores. Os mecanismos de controle que formam o sistema de controle interno da PROAD foram sendo introduzidos e melhorados considerando os conhecimentos anteriores e adquiridos por seus gestores através de capacitações, vivências e práticas de outras Instituições de Ensino Superior, bem como as orientações recebidas de órgãos externos de controle, a exemplo do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU).

Cada uma das Coordenadorias da PROAD estruturou suas formas de controle de acordo com as especificidades de suas rotinas e ferramentas de trabalho a disposição.

Na Coordenadoria de Contabilidade e Finanças (CCF), de acordo com o seu Coordenador, “se trabalha basicamente com os sistemas do governo que auxiliam para ver toda a informação necessária”. Porém, mesmo com o uso desses sistemas, a Coordenadoria utiliza “uma série de controles internos criados para facilitar na hora de organizar dados, estatísticas e manter o controle”. Como exemplos desses controles foram citados o formulário online de solicitação de empenhos, planilhas de controle dos contratos, controle das capacitações realizadas pelos servidores da CCF.

Já na Coordenadoria de Material e Patrimônio (CMP), o controle é realizado basicamente através de planilhas de Excel, conforme explica o Coordenador, “não temos um sistema funcionando, ainda estamos no conceito de planilha no Excel, bancos de dados, que se

monta e faz o acompanhamento”. Dessa forma, a maneira encontrada para não incorrer em erros foi a de fortalecer a rotina e atentar para a sequência dos processos. Como exemplo foi citado o fluxo de um pedido de compra,

ao chegar ao setor que recebe o pedido, se montará um processo, já fazendo uma análise do que está sendo pedido e dali vai para os demais setores, por exemplo, para o chefe do setor autorizar ou para o Coordenador, dependendo do caso, submetendo à Pró-Reitoria para daí a emissão do empenho, quando se tratar de dispensa, e seguindo outro procedimento quando vai para pregão ou inexigibilidade de licitação que, após a montagem do processo e a nossa revisão, vai para o Pró-Reitor de Administração, que decide se encaminha ou não para a Consultoria Jurídica (CONJUR) para parecer e daí o seu retorno, sendo que, quando abrimos esse procedimento, nós criamos um registro interno para controle.

Através desse registro interno, criado e mantido em todas as demais fases do processo, faz-se o acompanhamento da situação de cada pedido enviado pelas diversas unidades da Instituição. Através, por exemplo, do número do pedido de compra gerado em cada unidade e mantido nas planilhas da CMP, é possível localizar e verificar todo o encaminhamento, conforme salienta o Coordenador de Material e Patrimônio, “com o número do pedido, localiza-se e dá todo o encaminhamento dele, até enquanto pedido que virou um pregão, após ele virar pregão, se faz uma segunda planilha na qual se registra tudo do andamento do pregão, e, finalizado este e homologado, passa-se a ter o controle dos empenhos”.

Com este tipo de procedimento, a Coordenadoria tem sua rotina com etapas muito dependentes entre si, pois para “poder dar andamento, é necessário que a outra parte esteja concluída, não se consegue passar uma coisa na frente da outra, porque vai depender que alguém faça determinada etapa”.

No Quadro 6, apresentam-se os processos de trabalho que são alvo de maior atenção em termos de controle na PROAD, os instrumentos utilizados para realizar esse controle e as principais críticas feitas pelos entrevistados.

De acordo com as informações constantes do Quadro 6, novamente se evidencia que a forma de realizar o controle diverge, em grande parte, entre a Coordenadoria de Contabilidade e Finanças (CCF) e a Coordenadoria de Material e Patrimônio (CMP). Enquanto a primeira apoia-se principalmente nos sistemas disponibilizados pelo Governo Federal, a segunda utiliza-se, em sua maior parte, de planilhas de Excel para controlar suas atividades. Evidencia-se aqui a maior dificuldade vivenciada pela Coordenadoria de Material e Patrimônio, que é a de gerenciar todos os pedidos de compras recebidos dos dez Campi mais as Pró-Reitorias, dispensas e inexigibilidades de licitações, controle de almoxarifado e do Patrimônio de toda a Universidade sem um sistema interno que dê aporte ao controle dos processos e procedimentos.

Coord.	Processos de trabalho onde há maior ênfase no Controle	Instrumentos de controle em uso	Principais críticas
CCF	Rotinas de pagamentos das notas fiscais Liquidação (empresas de contratos, terceirizados, obras que exigem documentação) Suprimento de Fundos Diárias	Sistemas do Governo (SIAFI, SCDP, SCP) Planilhas no Excel e no Google docs. Orientações através de informativos internos (ex: formas de encaminhar diárias e notas fiscais)	Controles efetuados de forma modular e não integrada
CMP	Licitações Limites das dispensas de licitações Carta de exclusividade das inexigibilidades de licitações	Sistemas do Governo (SIASG, COMPRASNET) Planilhas no Excel (ex: planilha do patrimônio, de controle dos pregões, de dispensas e de inexigibilidades) Conferência por mais de uma pessoa Atividades bem focadas através das divisões (ex: licitações, almoxarifado, patrimônio) Rotinas sequenciais dos procedimentos Orientações através de informativos internos (ex: manual de compras)	Não ter um sistema interno de compras em funcionamento

Quadro 6 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

O controle realizado por meio de planilhas de Excel indica a necessidade de maior atenção dos gestores devido às fragilidades decorrentes de questões como risco por erro humano, menor agilidade na busca e recuperação de dados, planilhas muito extensas podem proporcionar erros tanto de preenchimento quanto de leitura e interpretação.

Verifica-se, ainda no Quadro 6, uma preocupação com relação a orientar os servidores quanto à forma correta de proceder. De acordo com o Pró-Reitor, “a normatização de processos é feita através de informativos internos da PROAD que são encaminhados para os Campi e demais Pró-Reitorias”. As orientações escritas e disseminadas a todas as unidades da Universidade visam, além da orientação dos servidores, à padronização dos procedimentos, garantia de que as mesmas informações atinjam toda a estrutura multi campi e redução de retrabalho devido à devolução de documentos por falta de informações necessárias.

Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal

A Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal é a única das Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA que utiliza um sistema interno paralelo aos sistemas disponibilizados pelo

Governo Federal. Porém, o módulo de Recursos Humanos do Sistema de Informações Estudantis (SIE) usado na PROGESP não é suficiente, conforme explica a Pró-Reitora de Gestão de Pessoal, “o SIE, que era para ser o nosso sistema gerencial ainda não está adequado, sendo necessários vários controles paralelos”. Por esse motivo, planilhas no Excel são utilizadas para registrar e controlar as rotinas de trabalho e mensalmente são transformadas em relatórios, sendo que, “entre o dia 05 e o dia 10 de cada mês, se tem todos esses relatórios prontos” e entregues aos coordenadores e a Pró-Reitora. Neles constam informações como, por exemplo, número de servidores empossados no mês, processos de gratificação de encargo por curso e concurso, portarias de progressão, portarias de incentivo a qualificação, progressão por titulação, etc.

Na Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal, devido às suas características e responsabilidades pelo registro e acompanhamento da vida funcional de todos os servidores da Universidade, ficou bastante evidente a preocupação das duas Coordenadorias em manter registros periódicos, confiáveis e de fácil acesso.

A Coordenadoria de Administração de Pessoal (CAP), por ocupar-se principalmente do cadastro e registro de movimentação e pela concessão de pagamentos e benefícios, atenta bastante para documentar o que é feito. No caso da folha de pagamento, de acordo com Coordenador da CAP,

se costuma documentar todo o cálculo que é feito e arquivar, guardar esse arquivo, então vai lançando à medida que vão surgindo os registros, quando tem a homologação da folha, se confere se aquele cálculo realmente foi computado na folha, confere todos os momentos que teve, entre eles o chefe da divisão, a pessoa que está sob ele faz o cálculo e passa para ele revisar o cálculo e ainda depois da revisão eles fazem uma conferência para ver se no sistema o registro está correto.

Já no setor de cadastro, segundo o Coordenador da CAP, o funcionário que recebe a documentação assina um formulário “faz tipo um *checklist* e assina que naquele dia ele conferiu aquela documentação que estava ali na pasta, que foi entregue, depois, ela é lançada no sistema”. Com esse cuidado, o servidor que estará se responsabilizando pela conferência da documentação acaba fazendo a indicação de possíveis documentos faltantes e gera um formulário de controle para o próximo servidor a consultar aquele arquivo.

Na Coordenadoria de Saúde e Qualidade de Vida (CDS), a principal preocupação são rotinas ligadas à saúde e bem-estar do servidor. As rotinas de trabalho são controladas por planilhas de Excel, e a orientação aos servidores é feita através de vários manuais, como enfatiza a Coordenadora da CDS, “se procura criar manuais para tudo, licenças, progressões, tudo tem o seu manualzinho e o fluxograma de todos os processos”. Com esse cuidado, a CDS mantém um rigoroso controle de tudo o que é feito na Coordenadoria.

No Quadro 7, apresentam-se os processos de trabalho com maior atenção em termos de controle interno, os instrumentos de controle em uso e as principais críticas a esses controles.

Coord.	Processos de trabalho com maior ênfase no controle	Instrumentos de controle em uso	Principais críticas
CAP	Cadastro funcional dos servidores no SIAPE e no SIE	<ul style="list-style-type: none"> - Sistemas do Governo (ex: SIAPE) - Planilhas de Excel - Sistema de Informações Estudantis (SIE) - Relatórios mensais - Acompanhamento dos arquivos de documentos - Documentação e arquivo dos cálculos que originaram a folha de pagamentos - Conferência por mais de uma pessoa 	<ul style="list-style-type: none"> - SIE não está adequado gerando necessidade de vários controles paralelos - O Cadastro de servidores é muito antigo, feito por UFSM e UFPEL - Alterações de dados cadastrais no SIAPNET feito pelos próprios usuários, ocasionando divergências com relação ao que está no SIE - O SIAPE não é um sistema gerencial que se consiga trabalhar com ele, gerando a necessidade do uso de sistemas paralelos - Diversas demandas com perfis de informações diferenciados entre si
CDS	Concurso público para docentes	<ul style="list-style-type: none"> - Manuais de controle - Fluxogramas de todos os processos - Relatórios mensais - Planilhas de controle no Excel 	<ul style="list-style-type: none"> - SIE muitas vezes não gera o relatório da maneira que se precisa - Dificuldade de acesso ao SIE chegando a ficar dois ou três dias inacessível

Quadro 7 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com o Quadro 7, verifica-se a grande dificuldade da Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal com relação ao uso de sistemas que não satisfazem plenamente às suas necessidades. O SIE não está adequado e o SIAPE não gera relatórios. Evidencia-se ainda um cuidado com as novas rotinas e em deixá-las normatizadas através de manuais, como é o caso do Concurso Público para docentes, que recentemente passou a ser responsabilidade da PROGESP e já foi citado pela CDS como o processo de trabalho com a maior ênfase, neste momento, em termos de controle interno. Também destaca-se, no Quadro 7, a grande demanda com perfis de dados diferentes, o que torna o trabalho desgastante para a montagem das informações solicitadas.

Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação

O controle interno na PROPLAN atende a diversos interesses, conforme salienta a Pró-Reitora: “os controles na dotação orçamentária são feitos com relação à distribuição da

matriz de custeio da Universidade”; já na divisão de planejamento, se “ faz um controle muito forte do relatório de gestão em parceria com a Auditoria Interna (AUDIN), em que todos os procedimentos de datas de entregas, prazos, informações, são monitorados pela equipe do planejamento que é responsável pela compilação do relatório de gestão em parceria com a AUDIN”, e na “Coordenação de Avaliação, onde tem a divisão de avaliação do trabalho e divisão de dados institucionais, toda a parte de controle é feita com base na regulamentação dos cursos”.

A Coordenadora de Avaliação foi bastante enfática ao ressaltar: “nós trabalhamos com regulação, o principal foco do nosso trabalho hoje é regulação”. As duas divisões que compõem a Coordenadoria de avaliação encontram-se em situações bem diferentes. Enquanto a Divisão de Pesquisa Institucional está com seu trabalho em pleno desenvolvimento, a Divisão de Avaliação do trabalho ainda está criando seus mecanismos de trabalho. De acordo com a Coordenadora, ainda não houve muitos avanços na parte da avaliação do trabalho porque “a Instituição não conseguiu definir um modelo de avaliação conforme nós vínhamos propondo, o que nós temos são modelos emergenciais de avaliação e o processo de avaliação do trabalho acaba tendo um período que é determinado pela Instituição, quando, nesse momento os servidores são avaliados”.

No Quadro 8, apresentam-se os processos de trabalho com maior ênfase no controle, os instrumentos de controle em uso e as principais críticas feitas pelos entrevistados.

Coord.	Processos de trabalho com maior ênfase no controle	Instrumentos de controle em uso	Principais críticas
Coord. Avaliação	A regulação dos cursos de graduação	- Sistema do Governo (EMEC) - Planilhas de Excel - Procedimentos estipulados pelos SINAES (Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior) - Módulos Acadêmicos e RH do SIE	- Falta de um sistema de dados institucionais institucionalizado - Mudança frequente nas informações solicitadas por controladores externos gera necessidade de permanente adequação do sistema de controle interno da Universidade
PROPLAN	O orçamento	- Sistemas do Governo (SIAFI Gerencial, SIMEC) - Planilhas de Excel	- Equipe reduzida

Quadro 8 - Ênfase do controle, instrumentos de controle em uso e principais críticas.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com o Quadro 8, constata-se que a regulação dos cursos de graduação e o orçamento, principais pontos de atenção em termos de controle na PROPLAN, são também os

principais centros de atenção de toda a universidade no momento. São exemplos, o reconhecimento dos cursos de graduação, devido às dificuldades vivenciadas pela UNIPAMPA para concretizar a criação e garantir a consolidação de cada um deles, e o orçamento, que representa a oportunidade da Universidade adquirir aquilo que precisa, como construir seus prédios próprios, equipar laboratórios e proporcionar que se consigam desenvolver adequadamente as atividades de ensino, pesquisa e extensão nas suas dez unidades acadêmicas.

A Figura 1 apresenta a percepção dos entrevistados sobre a contribuição das ferramentas de trabalho em uso para o bom funcionamento do controle interno.

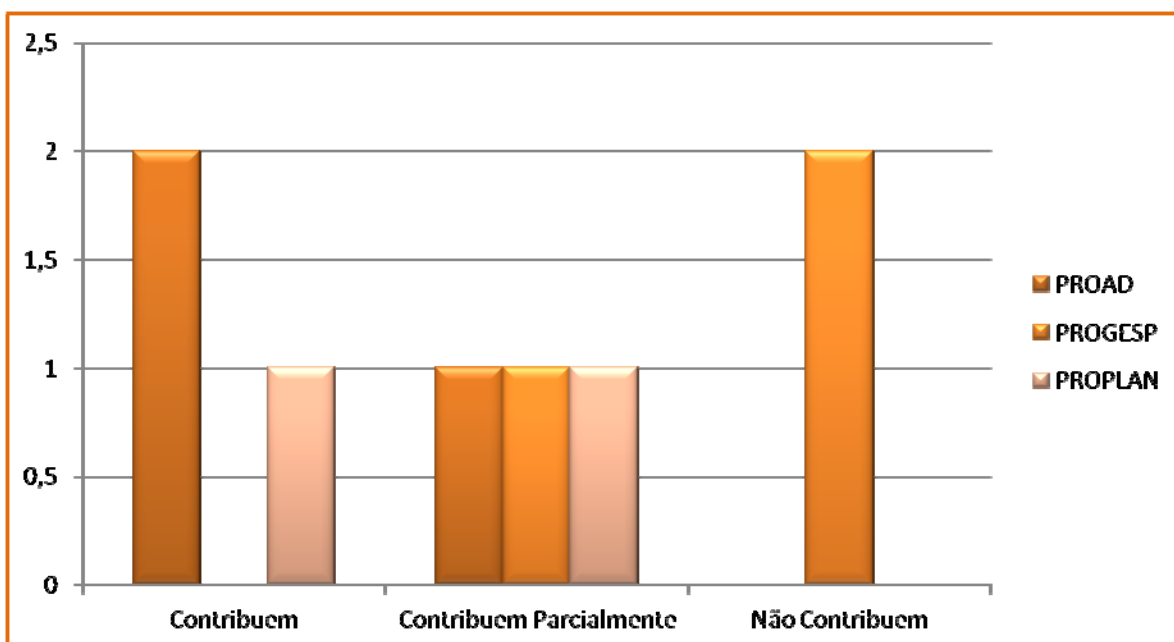


Figura 1 - Contribuição das ferramentas utilizadas para o controle interno.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

Três entrevistados (os três pró-reitores) entendem que as ferramentas de trabalho em uso, em suas Pró-Reitorias, contribuem parcialmente em termos de dar o suporte necessário ao bom funcionamento do controle interno. Já os Coordenadores da PROAD, PROGESP e PROPLAN dividem as opiniões. Enquanto os coordenadores da PROGESP entendem que não é dado o suporte necessário ao controle interno através das atuais ferramentas de trabalho em uso, os demais afirmam que estão satisfeitos com o que se consegue fazer.

Mesmo com o panorama otimista apresentado na Figura 1, há o reconhecimento de que o suporte ao controle interno alcançado com as ferramentas de trabalho poderia ser melhor, conforme afirma, por exemplo, o Coordenador de Contabilidade e Finanças, ao dizer

que “poderia ser melhor se tivesse tudo agregado numa coisa só, se tivesse um mega sistema em que se pudesse consultar tudo o que se precisa” ou, nas palavras do Pró-Reitor de Administração, que reconhece que “ainda se tem algumas pendências, por exemplo, um sistema de compras. Ainda se trabalha com formulários em papel e tem um pouco de dificuldade dos Campi fazerem um acompanhamento de suas demandas”.

As três Pró-Reitorias analisadas carecem, em maior ou menor grau, de um sistema interno institucionalizado que permita disponibilizar as informações a todos os setores de maneira rápida e segura. A necessidade de se ter relatórios gerenciais com informações agregadas e de fácil composição ficou evidente nas exposições feitas pelos gestores. Além de facilitar as atividades um sistema interno, é uma poderosa ferramenta para o controle interno, proporcionando maior segurança nas informações, agilidade nas consultas e, sobretudo, maiores possibilidades de detecção de possíveis erros.

A INTOSAI (2007) apresenta como elementos do ambiente de controle a integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal, incluindo uma atitude de apoio ao controle interno, durante todo o tempo e por toda a organização; a competência; o perfil dos gestores, ou seja, a filosofia e o estilo gerencial dos dirigentes; a estrutura organizacional e; as políticas e práticas de recursos humanos.

No Quadro 9, apresenta-se o perfil das Pró-Reitorias analisadas considerando os elementos do ambiente de controle. De acordo com o perfil dos gestores explicitado, verifica-se que eles são apoiadores e estimuladores do controle interno e têm domínio e conhecimento das práticas desenvolvidas no seu âmbito de atuação. São gestores que trabalham em parceria com a Auditoria Interna na revisão e correção de processos e procedimentos e, portanto, são conscientes da relevância do controle interno. Observa-se também preocupação com a capacitação dos servidores para melhorar o trabalho, assim como percebe-se, em todas as Pró-Reitorias, clareza na definição da linha de autoridade e responsabilidade.

No ambiente de controle, o elemento que mais se destaca positivamente é o envolvimento e comprometimento dos gestores das Pró-Reitorias analisadas com o controle interno no seu âmbito de atuação. Já como ponto mais frágil, destaca-se a dependência com relação ao uso de alguns instrumentos de controle em uso, como é o caso das planilhas de Excel, que são bastante suscetíveis ao erro humano e retardam a busca por informações e a composição de relatórios gerenciais.

Pró-Reitoria	Integridade pessoal/profissional/ valores éticos	Competência	Perfil dos gestores	Estrutura organizacional	Políticas e práticas de RH.
PROAD	<ul style="list-style-type: none"> - Atendimento a todas as exigências legais - Demonstração de cuidado com a “coisa” pública - Atitude de apoio ao controle interno 	<ul style="list-style-type: none"> - Formação condizente com as exigências do cargo e da função - Demonstração de conhecimento e domínio do trabalho a ser realizado - Incentivo permanente à capacitação dos servidores - Tempo como gestor proporcionou habilidades para dominar as rotinas de trabalho do seu setor 	<ul style="list-style-type: none"> - Apoiadores e incentivadores das práticas de controle interno - Estimuladores de práticas corretas através da disseminação de orientações por meio de manuais e informativos - Promotores da busca permanente pela melhoria dos processos e procedimentos 	<ul style="list-style-type: none"> - Clara definição de autoridade e responsabilidades - Delegação de autoridade com a devida responsabilização - Trabalho conjunto com a unidade de controle interno (AUDIN-Auditoria Interna) 	<p>Busca e incentivo para a capacitação de servidores</p> <p>Atribuição de tarefas de trabalho atentando para os tipos de cargos disponíveis na equipe de trabalho</p>
PROGESP	<ul style="list-style-type: none"> - Atendimento a todas as exigências legais - Demonstração de conhecimento do que é o “serviço público” - Atitude de apoio ao controle interno 	<ul style="list-style-type: none"> - Formação condizente com as exigências do cargo e da função - Demonstração de conhecimento e domínio do trabalho a ser realizado - Incentivo permanente à capacitação dos servidores - Tempo como gestor proporcionou habilidades para dominar as rotinas de trabalho do seu setor 	<ul style="list-style-type: none"> - Apoiadores e incentivadores das práticas de controle interno - Estimuladores de práticas corretas através da disseminação de orientações por meio de manuais e informativos - Promotores da busca permanente pela melhoria dos processos e procedimentos 	<ul style="list-style-type: none"> - Clara definição de autoridade e responsabilidades - Delegação de autoridade com a devida responsabilização 	<p>Busca e incentivo para a capacitação e qualificação de servidores</p> <p>Atribuição de tarefas de trabalho atentando para os tipos de cargos disponíveis na equipe de trabalho</p> <p>Atenção e foco na vida funcional dos servidores</p>
PROPLAN	<ul style="list-style-type: none"> - Atendimento a todas as exigências legais; - Demonstração de cuidado com a “coisa” pública - Atitude de apoio ao controle interno 	<ul style="list-style-type: none"> - Formação condizente com as exigências do cargo e da função - Demonstração de conhecimento e domínio do trabalho a ser realizado - Incentivo permanente à capacitação dos servidores - Tempo como gestor proporcionou habilidades para dominar as rotinas de trabalho do seu setor 	<ul style="list-style-type: none"> - Apoiadores e incentivadores das práticas de controle interno - Estimuladores de práticas corretas através da disseminação de orientações por meio de guias e manuais - Atentos para a transparência dos gastos públicos disponibilizando no site formas de consulta que permitem o acompanhamento da aplicação orçamentária - Promotores da busca permanente pela melhoria dos processos e procedimentos 	<ul style="list-style-type: none"> - Clara definição de autoridade e responsabilidades - Delegação de autoridade com a devida responsabilização - Trabalho conjunto com a unidade de controle interno (AUDIN-Auditoria Interna) 	<p>Busca e incentivo para a capacitação de servidores</p> <p>Atribuição de tarefas de trabalho atentando para os tipos de cargos disponíveis na equipe de trabalho</p> <p>Valorização do trabalho em equipe</p> <p>Responsável por desencadear o processo de avaliação do trabalho</p>

Quadro 9 - Perfil das Pró-Reitorias considerando os elementos dos ambientes de controle.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

4.2.2 Avaliação dos riscos

A avaliação dos riscos envolve a identificação e a análise das condições modificadas e de oportunidades e riscos, assim como adaptação do controle interno, no sentido de lidar com novos riscos (INTOSAI, 2007).

As Pró-Reitorias de Administração, Gestão de Pessoal e Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação possuem metas e objetivos claramente definidos, o que torna mais fácil a identificação daqueles fatores que poderiam contribuir para um possível insucesso.

Pró-Reitoria de Administração

A percepção dos gestores da PROAD sobre a contribuição dos instrumentos de controle em uso para a identificação de vulnerabilidades nos processos de trabalho foi bastante positiva. Apenas o Coordenador da CMP entende que os instrumentos de controle contribuem “em parte, mas ainda não resolvem todas as vulnerabilidades que se tem”. Para o Pró-Reitor de Administração, “por esses sistemas se consegue fazer um acompanhamento e melhorar os procedimentos”. Também o Coordenador da CCF afirma que, através “desses controles se consegue detectar várias coisas” e cita como exemplos de controles bem sucedidos o controle de entrada de notas fiscais e a respectiva verificação de inconsistências, o Sistema de Concessão de Diárias e Passagens que mantêm todo o histórico dos lançamentos, a planilha de contratos onde se tem informações preciosas sobre cada contrato e o controle de solicitações de empenhos em que se tem o registro da situação de cada solicitação.

Com relação à contribuição desses instrumentos para a redução das incertezas **para o** alcance dos objetivos e resultados almejados, as respostas foram igualmente positivas. O Coordenador da CCF diz que “eles ajudam bastante, se não tivéssemos esses instrumentos ficaríamos bastante perdidos em muitas situações” e explica que “na verdade, muita coisa foi sendo criada porque teve uma necessidade, aconteceu um problema, uma, duas vezes, criou-se uma forma de controlar, de acompanhar isso”. Já o Coordenador da CMP diz que os instrumentos de controle contribuem para o alcance dos objetivos “em parte, eles resolvem em parte, acima disso dependemos de coisas que extrapolam mecanismos que nós criamos”.

A identificação dos problemas a serem solucionados ocorre no dia a dia de trabalho conforme exemplifica o Coordenador da CCF,

por exemplo: nós temos um protocolo que é um sistema através do Google docs que criamos para as notas fiscais que chegam, então se registra a entrada dessas notas e já se verifica se aquela nota está ou não coerente, gerando uma estatística sobre sua aceitação ou não. Assim, conseguimos, com esse módulo saber se o campus tal está tendo problema em várias notas fiscais que estão sendo devolvidas e assim identificamos um problema lá, então fazemos contato com o pessoal para tentar contornar a situação.

As principais vulnerabilidades que podem afetar o controle interno estão identificadas em toda a Pró-Reitoria de Administração e foram apontadas as questões que podem dar maior segurança aos procedimentos de controle interno. São exemplos: implantação de sistemas de gestão em toda a Pró-Reitoria; melhorias na rede de internet e; estímulo à permanência dos servidores capacitados desenvolvendo seu trabalho na Pró-Reitoria, sobretudo na parte de compras.

Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal

A PROGESP trabalha fortemente no acompanhamento das metas traçadas. De acordo com a Pró-Reitora,

foi solicitado pelo Vice-Reitor e pela Reitora que nós fizéssemos um plano de metas, nós já temos, já trabalhamos isso, então sabemos que esse ano temos que melhorar tal coisa, esse semestre nós temos que fazer isso, tem algumas metas mais longas e outras mais curtas, hoje mesmo o foco da PROGESP que precisamos melhorar rápido é a questão de acolhida dos servidores.

Também o Coordenador da CAP salienta que “as metas que estão traçadas em nível da coordenação temos conseguido atingir, a única coisa é que temos sofrido muito para conseguir chegar aonde se quer”.

Os instrumentos de controle interno em uso indicam pontos falhos no processo de controle, conforme indica o Coordenador da CAP, “nós identificamos os pontos falhos, tanto que temos plena consciência de como deveria ser. Porém, qualquer ferramenta que nos dê esse controle depende de programação do Núcleo de Tecnologia da Informação e Comunicação (NTIC), e para a nossa demanda agora o NTIC não tem uma pessoa que atenda o RH”. E a seguir desabafa: “Estamos está sempre apagando incêndio”.

Enquanto não tem uma solução definitiva com a implantação de um sistema de informações para facilitar as consultas, a Pró-Reitora definiu que:

Então nós vamos continuar fazendo a nossa conferência manual mesmo que pareça meio antigo, arcaico, mas pelo menos temos maior confiança nesses dados porque passa por várias pessoas, passa por várias etapas para ser fornecida a informação, demora, mas aí eu tenho muito mais tranquilidade de fornecer ela do que simplesmente imprimir um relatório que eu sei que muitas vezes fizemos e deu divergência do que de fato era, porque conferimos e vimos que estavam faltando

coisas, ou tinham problemas, ou estava identificado com o número errado, essas coisas bem pontuais.

De acordo com a Coordenadora da CDS, “Então vai-se adaptando de acordo com as necessidades que vão surgindo, ou se cria um novo fluxo ou só adapta aquele, porque a situação precisa ser resolvida”.

A natureza do trabalho realizado na PROGESP determina a necessidade de um cuidado especial com todas as rotinas de trabalho lá realizadas, por tratar da vida funcional dos mais de mil e trezentos servidores da UNIPAMPA. Dessa forma, o principal desafio desta Pró-Reitoria parece ser o de evitar falhas na atualização, manutenção e busca das informações sobre a vida funcional dos servidores sem um sistema de informações com capacidade de gerar relatórios confiáveis. Para reduzir as chances do erro, as equipes das duas Coordenadorias da PROGESP dedicam grande tempo a lançar informações, conferir e reconferir, para evitar o risco do erro.

Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação

A Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação, por ser a responsável por atividades tão diversas como planejar e executar o orçamento, realizar avaliação institucional e do trabalho e cuidar da regulação dos cursos de graduação da Universidade, apresenta bastante cuidado com o controle dos processos e procedimentos. A Pró-Reitora afirma que, na PROPLAN, “tem a planilha de controle do controle”. A identificação dos pontos falhos é feita através do acompanhamento por meio das planilhas, conforme exemplifica a Pró-Reitora, “agora mesmo com o relatório de gestão identificamos algumas falhas através da nossa planilha de controle de recebimento de informações, de conferência de informações do que nós estávamos recebendo dos gestores de ação com aquilo que estava posto no SIMEC, então se verificou onde falhou e o que falhou”.

Já a Coordenadora de Avaliação identifica que algumas situações-problema que podem resultar em erros ocorrem antes mesmo de os processos passarem a ser responsabilidade da Coordenadoria de Avaliação. No seu entendimento, “as dificuldades que nós temos não são por falta de controle interno, ou apareceria numa ferramenta de controle interno”. De acordo com a Coordenadora, as falhas muitas vezes são resultado de fragilidades existentes na origem ou na condução de alguns processos, antes mesmo desses chegarem à PROPLAN para análise.

As incertezas com relação ao alcance dos objetivos e resultados esperados pela PROPLAN são reduzidas, de acordo com a Pró-Reitora, através do olhar atento dos servidores e pela revisão constante que é feita. Segundo ela, “não tem só uma pessoa trabalhando numa coisa, tem duas, três pessoas trabalhando na mesma tarefa, então essa forma de controlar as coisas permite que qualquer uma das pessoas saibam em que etapa cada um está e o que está fazendo”. Já na Coordenadoria de Avaliação, o acompanhamento ocorre em boa parte por meio do sistema de tramitação eletrônica dos processos de regulação de cursos de graduação (EMEC), que, de acordo com a Coordenadora,

é um bom instrumento e permite que se acompanhe todo o fluxo do processo, não é um sistema da instituição, mas é excelente do ponto de vista da segurança que eu preciso ter no sentido da gente responder as diligências, porque se eu não respondo uma diligência no tempo determinado, o curso fecha, o curso tem sanções.

Para reduzir o risco de que a informação não chegue a tempo, a Coordenadoria de Avaliação “acaba tendo uma atitude muito incisiva no que tange as Pró-Reitorias, de cobrar prazos e cobrar responsabilidades”. E estipulou um prazo para as informações chegarem na PROPLAN antes de responder a diligência. De acordo com a Coordenadora, “nós sempre temos 15 dias de folga para respondermos a diligência, é o prazo que nós estipulamos”. Esse prazo deve-se à necessidade de garantir que tudo ocorra dentro dos prazos estipulados e devido ao fato dos gestores saberem que “que os cursos atrasam, que os coordenadores mudam, que as pessoas não têm as informações”.

As situações potenciais que podem vir a trazer algum tipo de comprometimento ao controle realizado nas três pró-reitorias investigadas são detectadas basicamente através do acompanhamento das metas e objetivos. De um modo geral, os instrumentos de controle em uso estão contribuindo para a identificação das vulnerabilidades nos processos de trabalho, conforme se evidencia na Figura 2.

Considerando a Figura 2, verifica-se que os gestores reconhecem a contribuição dos atuais instrumentos de controle interno para a identificação das vulnerabilidades dos processos de trabalho. A identificação dessas vulnerabilidades que podem, eventualmente, impactar o trabalho é de fundamental importância para o bom desempenho da Instituição.

De acordo com a INTOSAI (2007), a avaliação dos riscos envolve: (1) identificação do risco; (2) mensuração do risco; (3) avaliação da tolerância da organização ao risco e; (4) desenvolvimento de respostas.

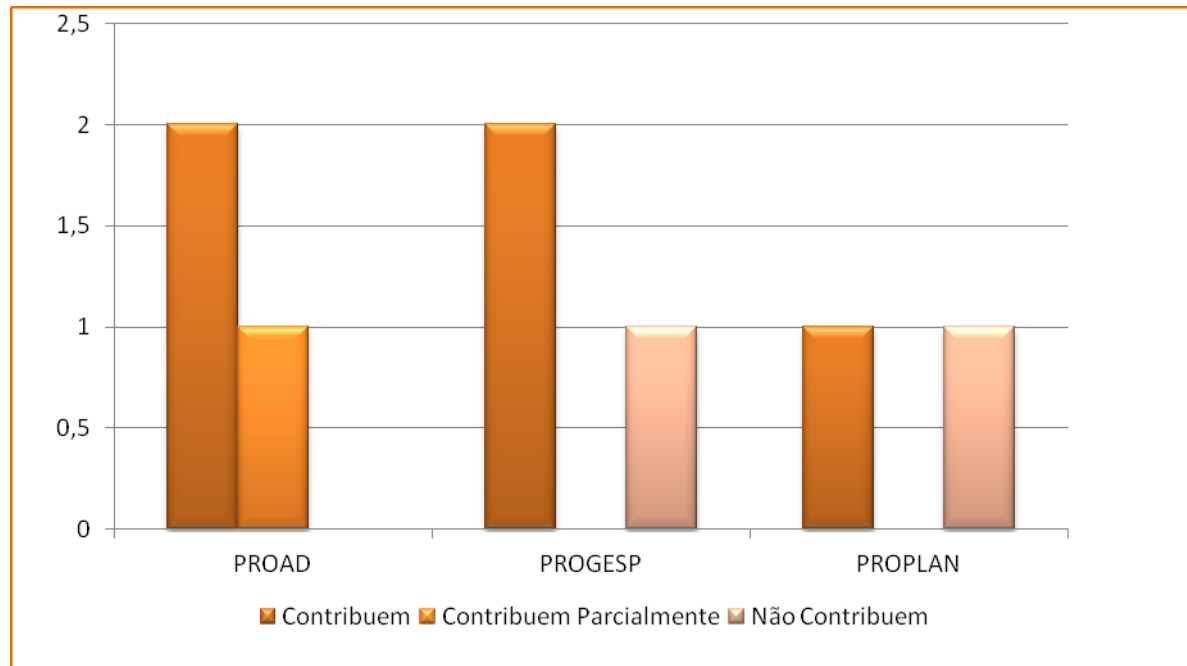


Figura 2 - Percepção da contribuição dos instrumentos de controle interno para identificar vulnerabilidades.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

No Quadro 10, apresentam-se os principais riscos identificados pelas Pró-Reitorias e as formas de reduzi-los.

Pró-Reitoria	Principal Risco Identificado	Formas de reduzir o Risco
PROAD	- Risco de devolver recursos por falhas nos processos de compras, seja por falha nos pedidos ou demais procedimentos envolvendo a licitação	- Orientar os servidores - Disponibilizar informações no site (ex: manuais e informativos) - Planilhas de acompanhamento para verificar as disponibilidades
PROGESP	- Risco de não conseguir fornecer as informações solicitadas em tempo hábil e de acordo com os requisitos necessários	- Atualização permanente das planilhas de acompanhamento - Informações agregadas aos controles existentes visam facilitar o processo de consulta - Treinamentos para as <i>interfaces</i> de Campus
PROPLAN	- Risco de falhas no processo de reconhecimento dos cursos de graduação ou diligências rejeitadas devido à fragilidade de alguns dados fornecidos pelos cursos	- Orientar e capacitar os Coordenadores de Cursos - Revisar todas as informações prestadas

Quadro 10 - Principal risco identificado pelas Pró-Reitorias e formas de reduzi-lo.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

As Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA sabem exatamente os objetivos que precisam atingir e conseguiram diagnosticar quais são as vulnerabilidades que podem comprometer o alcance dos resultados esperados. Por esse motivo, cada uma delas concentra-se principalmente na orientação e capacitação dos servidores de acordo com os seus propósitos para evitar possíveis falhas, sem descuidar das revisões e adequações contínuas.

4.2.3 Procedimentos de controle

Os procedimentos de controle ou atividades de controle “devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de controles preventivos e detectivos.” (TCU, 2009m).

As atividades de controle adotadas em cada Pró-Reitoria analisada caracterizam-se pela forma de organização e o tipo do trabalho realizado em cada uma delas. Assim, as características peculiares do trabalho definiram os procedimentos de controle adotados.

Pró-Reitoria de Administração

Uma das características da UNIPAMPA, destacada pelo Pró-Reitor de Administração, é a separação entre o planejamento e a execução do orçamento (ordenação de despesas e os pagamentos). Enquanto a PROPLAN cuida do planejamento orçamentário, a PROAD cuida da ordenação de despesas e dos pagamentos. De acordo com o Pró-Reitor, “se tu tens que planejar e executar, fica um pouco mais difícil esse controle”.

A segregação de funções no setor público é uma das principais formas de evitar o risco de mau uso, acidental ou intencional, dos recursos públicos advindos da sociedade. De acordo com o princípio da segregação de funções, as fases da despesa pública devem ser executadas por pessoas e setores diferentes, possibilitando a realização de uma verificação cruzada. O Pró-Reitor lembra que

no início da UNIPAMPA, lá em 2008, 2009, tínhamos alguns problemas de segregação de função, mas com a entrada dos novos técnicos em janeiro de 2010, quase que o dobro do que tínhamos, conseguimos reestruturar mais as atividades.

Após o ingresso dos novos servidores, a Pró-Reitoria de Administração conseguiu, além da separação na questão orçamentária com relação à PROPLAN, também se estruturar internamente de forma a atender a segregação de funções. As compras e contratações de serviços são realizadas pela Coordenadoria de Material e Patrimônio, ao passo que os pagamentos relativos à aquisição de materiais, equipamentos e serviços são realizadas na

Coordenadoria de Contabilidade e Finanças. E, mesmo internamente, em cada uma das Coordenadorias, existe o cuidado com a distribuição das tarefas de modo que um servidor execute e outro tenha a responsabilidade pela conferência, o que recai normalmente como atribuição das chefias.

O Quadro 11 apresenta os principais procedimentos de controle em uso na PROAD.

Coordenadoria	Principais procedimentos de controle
CCF	Segregação de funções Processos com fluxos estabelecidos Informativos internos
CMP	Segregação de funções; Conferência por mais de uma pessoa Atividades focadas nas divisões (almoxarifado, contratos, licitações e patrimônio) Atenção a todas as exigências da lei (8.666/93)

Quadro 11 - Principais procedimentos de controle em uso na PROAD.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com as informações do Quadro 11, verifica-se que as Coordenadorias da PROAD estão atentas aos processos em execução nas suas rotinas de trabalho, tendo fluxos estabelecidos para eles, estimulando a conferência por mais de uma pessoa e buscando orientar a todos os servidores da Universidade. De acordo com o Pró-Reitor, “por mais que não se tenha um sistema, temos os controles próprios, então sempre se consegue a informação necessária”.

Deste modo, verifica-se que a PROAD busca realizar suas atividades de controle de uma forma mais preventiva e detectiva. Ao estabelecer fluxos, conferências, segregação e disponibilizar orientações, busca-se minimizar as possibilidades da ocorrência de erros e aumenta o controle sobre os processos e procedimentos de trabalho.

Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal

As ações desenvolvidas na PROGESP para reduzir o risco de erros e atingir os objetivos preestabelecidos estão sendo melhoradas agora. De acordo com a Pró-Reitora,

é uma equipe nova, eu estou aqui desde 2008, mas a maioria está aqui a partir de 2010, então vários procedimentos que nós criamos foi a partir daí. Esses controles nós estabelecemos porque precisamos melhorar nossos fluxos, nossos procedimentos, temos que ter controle de acompanhamento que sejam fidedignos. Então nós conseguimos ver o que tem que melhorar e aprimorar, ver o que está faltando, quais informações faltam, verificar que esse controle aqui serve para outra área, então essas melhorias, esses aprimoramentos eles são constantes e continua ocorrendo até que a gente tenha um sistema de fato.

Ainda segundo a Pró-Reitora, percebe-se que uma das suas principais dificuldades é a de repassar informações fidedignas aos Campus:

a dificuldade de repassar essas informações aos Campi, considerando que estes não são tutoriados por nós, a nossa maior dificuldade é nesse ponto, é que chegue lá, então as nossas tarefas aqui para nós estão muito claras, quem faz o que, como deve ser feito, mas temos essa dificuldade de repassar para as demais unidades que são as que nos fornecem algumas informações para esse controle.

Uma das formas encontradas pela PROGESP para solucionar essa questão do repasse das informações para os Campi e do claro entendimento por parte de todos os servidores sobre as atribuições e responsabilidades de cada um dos servidores da Pró-Reitoria, está sendo a realização de treinamentos com os *interfaces* de pessoal nos Campus, que são servidores de cada uma das dez unidades que se dedicam a realizar as tarefas de gestão de pessoal nas unidades.

Esses treinamentos visam aproximar as pessoas, proporcionar o conhecimento das vivências do trabalho na PROGESP, provocar nos *interfaces* o entendimento da necessidade de fornecer as informações com a maior confiabilidade possível, evidenciar toda a sequência das rotinas de trabalho e demonstrar como o trabalho dos *interfaces* faz parte desse processo.

O Coordenador da CAP diz que “a base de tudo é que a mesma informação passa por vários setores e cada setor confere se aquela informação é válida” e explica que, na sua Coordenadoria,

o processo é muito mecânico, lidamos com uma parte muito mecânica, não tem uma coisa muito abstrata, é tudo em cima de documentos, os processos que se recebe são os processos de nomeação que pelo fato de já termos uma prévia por já estarem homologados pelo gabinete da reitora ou do vice-reitor já chegam mais ou menos definidos.

O Coordenador da CAP ainda diz que a conferência de alguns processos é muito trabalhosa e se perde muito tempo para executá-la. Ele exemplifica:

se alguém pedir uma posição do quadro de vagas da UNIPAMPA, não é chegar ali, imprimir a relação e entregar, temos que fazer uma conferência, um cruzamento de dados com a planilha de controle de nomeações que são os códigos de vagas com a minha planilha de controle de código de vagas e com o sistema. Então eu cruzo três informações e aí se tem então a informação derradeira, nós temos X vagas liberadas.

Para a Coordenadora da CDS, a Coordenadoria ainda está com “deficiência de pessoal”. Ela explica que, “com o aumento de serviço e sem o aumento de pessoal, tivemos que fazer uma redistribuição das tarefas pelo menos na Divisão de Desenvolvimento que é onde ficou essa questão de concurso público para docente e tirar um pouquinho de uma servidora, passar para a outra, para poder aprender aquela tarefa e começar a desenvolver ela”.

Com relação à segregação de funções na Coordenadoria, ela explica que, como Coordenadora, ela revisa “algumas coisas”, já “algumas tarefas que são mais objetivas e já estão com o andamento tranquilo, estabelecido”, ela não revisa tudo. Ela complementa informando que “quanto ao acesso aos registros, qualquer servidor da PROGESP, não só da Coordenadoria, tem acesso aos dados funcionais, exceto a saúde, que é reservada à Divisão de Saúde”. A Coordenadora da CDS não revisa todos os processos, mas através dos relatórios mensais, ela consegue ter um acompanhamento do que foi feito.

No Quadro 12, estão explicitados os principais procedimentos de controle em uso na Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal.

Coordenadoria	Principais procedimentos de controle
CAP	- Conferência por todas as chefias - Mesma informação é conferida por vários setores
CDS	- Tarefas novas têm acompanhamento mais rigoroso da chefia - Acesso aos dados dos servidores acessíveis a todos os funcionários da PROGESP (exceto dados da pasta da Saúde)
GERAL PROGESP	- Aprimoramento constante dos fluxos e procedimentos - Tarefas claramente definidas - Treinamentos com os interfaces de Campus - Segregação de funções como tarefa das chefias

Quadro 12 - Principais procedimentos de controle em uso na PROGESP.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com as informações do Quadro 12, constata-se que os principais procedimentos de controle adotados pela PROGESP para detecção e correção de erros estão centrados principalmente na segregação de funções, com as conferências realizadas pelas chefias; verificações, através do batimento das informações; avaliação das operações, processos e atividades, com o constante aperfeiçoamento e revisão das rotinas e formas de controle e a supervisão, onde as chefias exercem o papel preponderante.

Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação

Como principal ação de controle interno adotada na PROPLAN, a Pró-Reitora destaca a segregação de funções. Segundo ela, se “procura fazer a segregação de função, onde uma pessoa faça e outra faça a conferência para que não tenha um viés da pessoa achar que aquilo que ela fez está certo”. Outro método utilizado é publicizar todas as informações possíveis

para que os demais servidores da Universidade consigam acompanhar o que está sendo feito na Pró-Reitoria.

Já a Coordenadora de Avaliação destaca todo o trabalho de orientação e capacitação que é feito junto aos Coordenadores de Curso para a realização do processo de reconhecimento dos cursos de graduação.

No Quadro 13, apresentam-se os principais procedimentos de controle em uso na PROPLAN.

Coordenadoria	Principais procedimentos de controle
Coord. Avaliação	<ul style="list-style-type: none"> - Guia de regulação (guia de orientações para os cursos de graduação) - Capacitação para os coordenadores de curso - Orientação aos coordenadores de curso - Reuniões da equipe para correção de processos - Revisão pela Coordenadora de tudo o que será emitido pelas Divisões da Coordenadoria - Trabalho colaborativo e em equipe
GERAL PROPLAN	<ul style="list-style-type: none"> - Segregação de funções - Controles estão na pasta Z (pública para consulta)

Quadro 13 - Principais procedimentos de controle em uso na PROPLAN.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Pesquisa de Campo.

De acordo com o Quadro 13, verifica-se uma grande atenção ao uso de procedimentos de controle com características sobretudo preventivas. A preocupação com a segregação de funções, a orientação, a capacitação e as reuniões para correção de processos demonstram esse cuidado em evitar que os erros ocorram. A detecção de erros também está presente na medida em que a revisão também foi destacada na Coordenadoria de Avaliação. Ou seja, se algum equívoco passar pelos servidores, a chefia irá revisar e possivelmente detectar esse erro.

As providências adotadas pelas três Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA têm um viés de prevenir os possíveis erros. A segregação de funções, a orientação e capacitação de servidores destacam-se como as principais formas de prevenção.

4.2.4 Informação e comunicação

A informação relevante deve ser identificada, armazenada e comunicada de uma forma e em determinado prazo, para que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades (INTOSAI, 2009).

O fluxo de informações, em uma Universidade multicampi, torna desafiador o trabalho das Pró-Reitorias investigadas. O trabalho desenvolvido internamente por elas muitas vezes precisa ser divulgado para todos os Campi e demais setores e é justamente neste momento que a falta de um sistema interno de gestão torna a estrutura mais suscetível a eventuais erros.

Pró Reitoria de Administração

Na Pró-Reitoria de Administração, o processo de comunicação formal se dá através dos informativos e manuais disponíveis no site das Coordenadorias, bem como através dos documentos oficiais normatizadores emitidos pelo Pró-Reitor ou Coordenadores. Já o processo de comunicação informal ocorre através das reuniões no âmbito de cada Coordenadoria, entre Pró-Reitorias e demais setores da Universidade.

É consenso entre os gestores da PROAD que os instrumentos de controle em uso ainda não satisfazem plenamente a necessidade de informações da Pró-Reitoria. De acordo com o Pró-Reitor de Administração, só haverá o atendimento completo das necessidades informacionais “quando tivermos um sistema de compras, protocolo e patrimônio aí sim, hoje não está 100%”. Já para o Coordenador da CCF, os controles satisfazem de “80 a 90%”, porém as coisas poderiam ser mais simples, por isso a necessidade de ter as informações *on line* para facilitar as consultas a informações. Ele explica que “então se eu quero dar uma informação, vou ter que ir lá pedir para o pessoal, então são coisas que poderiam ser mais simples”.

O Coordenador de Material e Patrimônio é enfático ao afirmar que os instrumentos de controle em uso não satisfazem plenamente a sua necessidade de informação. Nas suas palavras: “não, eu sou realista que não”. As informações são buscadas junto aos servidores da Coordenadoria e muitas vezes são solicitadas repetidamente, conforme explica o Coordenador,

hoje pela terceira vez uma servidora teve que dar uma informação sobre uns pedidos de determinado setor em que foi passada a informação a uma pessoa do setor, entrou outra pessoa, foi dada a informação novamente e agora tivemos que dar, a pedido do Pró-Reitor, uma informação geral, então nesse ponto que me preocupo em ter-se o acesso às informações.

Com relação à disseminação das informações, o Pró-Reitor alerta que a Pró-Reitoria “repassa a informação, mas muitas vezes a informação para em uma pessoa e não é passada aos demais servidores da instituição. Então se procura repassar as informações, sendo que essa questão de comunicação das informações está um pouco falha”. Para equacionar essa falha apontada pelo Pró-Reitor de Administração, a CCF adotou o procedimento de divulgar

as informações para todos os servidores. O Coordenador salienta “então agora, como acontece, isso nós adotamos há uns dois anos, quando temos que divulgar, divulgamos para todo mundo, então fica sabendo o cara lá que não tem nada a ver, que é o cara do laboratório, que não tem chefia não tem nada, fica sabendo o diretor, todo mundo”. Ele complementa informando que

é um pouco inconveniente mandar e-mail para todos, mas é que diminuiu esse problema, melhorou um pouco, notamos uma melhora, porque agora não tem desculpa pois o colega do lado comenta sobre o informativo, sobre a orientação, então ficou a informação. Não sei se é a melhor forma, teria que ter um canal para isso, mas eu acho que evoluiu.

Já o Coordenador da CMP entende que as informações estão chegando onde são necessárias dentro da sua Coordenadoria. Ele enfatiza:

internamente é suficiente, podia ser melhor, admito, se tivesse o acesso a todo mundo, porque às vezes temos os gargalos, tem que esperar uma pessoa, depender daquela pessoa para saber, então no momento em que toda a informação tivesse planilhada ou em um sistema qualquer pessoa acessaria, até a demanda que gera interna deixaria de existir, porque tu já ia acessar direto.

Ele ainda complementa, dizendo que o acesso à informação facilitaria o trabalho dos Coordenadores Administrativos dos Campi “porque, quando um setor lá do campus pedir alguma coisa, já olha lá mesmo no sistema. Facilitaria bastante para todos e dá transparência”.

De acordo com as respostas obtidas, verifica-se que a PROAD tem certas dificuldades para efetivar a comunicação das informações de maneira a garantir que elas cheguem oportunamente a todos os setores, por não ter um sistema interno de gestão para realizar e registrar os procedimentos e processos de trabalho, o qual proporcionaria consulta diretamente nas unidades acadêmico administrativas, reduzindo o risco de erros e melhorando o controle e a transparência.

Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal

Na PROGESP, o principal meio de discussão e repasse de informações entre as chefias e demais servidores da Pró-Reitoria são os relatórios de cada uma das Coordenadorias e as reuniões mensais. De acordo com a Pró-Reitora,

esses relatórios, que mensais, na realidade passamos a tê-los a partir de janeiro desse ano, em janeiro estabelecemos, porque antes nós não estávamos conseguindo fazer reuniões sistemáticas, hoje em dia temos reuniões mensais com toda a equipe, não só eu com os coordenadores ou com chefes de divisões e coordenadores, a reunião é com toda a equipe onde se relatam as dificuldades e fazem sugestões.

A PROGESP disponibiliza grande número de informações sobre os procedimentos no seu sítio. Através do link “manual do servidor”, as orientações sobre procedimentos e modelos de formulários para as mais diversas necessidades dos servidores estão à disposição. Também uma maneira utilizada pela Pró-Reitoria para efetivar a disseminação de informações aos servidores ocorre através dos *interfaces* de Gestão de Pessoal nos Campi. São servidores de cada uma das dez unidades acadêmico-administrativas que dedicam seu trabalho a fazer a Gestão de Pessoal nessas Unidades, repassando todas as orientações necessárias e buscando junto à PROGESP todas aquelas informações de que eventualmente não disponham.

Com relação à satisfação dos gestores, a plena satisfação de informações através dos atuais instrumentos de controle, o Coordenador da CAP afirma que “as ferramentas que utilizamos satisfazem, o tipo de ferramenta usada é que não é satisfatório”, sendo a forma como é feito o controle considerada muito “primitiva” e “muito trabalhosa” para os servidores. Já a Coordenadora da CDS é enfática ao afirmar: “não, às vezes acontece de eu ter que perder mais um tempo buscando um processo para ter mais alguma informação...”.

A Pró-Reitora de Gestão de Pessoal da UNIPAMPA acredita que as informações estão conseguindo chegar oportunamente a todos os setores, permitindo que cada um assuma suas responsabilidades. Em suas palavras: “eu acredito que sim, nós não tivemos nenhuma reclamação maior, não tivemos feedback de nenhuma chefia alguma demanda que não tenha sido atendida ou que tenha passado do prazo”. O trabalho é realizado por demanda de informações dos diversos setores da Universidade e, conforme a Pró-Reitora, “até agora todos nós conseguimos atender, não tive nenhuma reclamação de que faltou”. Porém ela explica que

Eu acho que nós poderíamos ter isso mais sistematicamente, tanto que nós não tínhamos para mim essa informação, quantos nomeados no mês, quantos empossados, quantos exonerados, quantas vacâncias, nós não tínhamos, então esse relatório nós formatamos, independente de nos pedirem eu preciso dessas informações, então esse é controle sistemático.

Alguns relatórios como, por exemplo, servidores por sexo, por idade, por escolaridade, ainda não estão formatados, sendo que nestes casos, quando há solicitação, as informações são montadas no momento e enviadas ao solicitante.

O Coordenador da CAP aponta alguns pontos falhos no fluxo das informações geradas pela PROGESP. Segundo ele, “dentro da UNIPAMPA não se tem informação do boletim de serviço atualizada, tu não tem a informação das rotinas realmente de como vai ser gerido o orçamento, tá melhorando isso, mas ainda tem o que melhorar”. Para ele, as informações

ainda não estão chegando adequadamente aos setores necessários e “inclusive acho que é uma meta da nova administração de melhorar isso aí”. Ele ainda complementa:

Como gestor, eu acho que não, a própria pessoa que chega na UNIPAMPA que foi nomeada, ela não recebe a informação do que é a UNIPAMPA, então ela não consegue visualizar, e às vezes ela vai para um Campus e se estabelece lá naquela cidade e também não consegue entender o que é a UNIPAMPA, só consegue entender o que a UNIPAMPA quem trabalha na reitoria, até mesmo quem trabalha no Campus Bagé não sabe o que é a UNIPAMPA, não entende, porque eles estão enxergando um universo limitado e a informação tinha que mostrar para ele o que é a UNIPAMPA.

A informação sobre determinados controles ainda não está chegando a todos os interessados, fazendo com que alguns servidores possam ficar descontentes com o trabalho da PROGESP. Novamente citando o Coordenador da CAP:

por exemplo, agora temos um banco de candidatos para nomear, nomear três, quatro deste banco é diferente de nomear todo o banco, então fazemos uma nomeação porque o setor está crítico, ou deixa de ficar crítico e chama todo mundo, então esse tipo de gestão da comunicação, quem está na ponta não escuta, quem está lá na biblioteca esperando que chegue alguém para ajudar ele porque que ele está fazendo três turnos e não pode parar, ele não consegue visualizar por que estão demorando tanto para nomear uma pessoa para ajudar ele, então se servidor, tivesse essa informação, ele iria fazer o trabalho como ele está fazendo, mas iria fazer, com uma compreensão melhor e diminuiria a insatisfação, talvez até o desgaste emocional que ele tem por fazer um trabalho contrariado e achando que está sendo esquecido e não é assim.

A Coordenadora da CDS é mais otimista e entende que a gestão da informação na PROGESP está funcionando bem. Ela diz que “acredita que sim, pelo menos no âmbito da coordenação”.

A principal dificuldade encontrada pela Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal para efetivar a comunicação das informações de maneira eficiente é o fato de ter que buscar as informações em diferentes controles para compor cada um dos relatórios solicitados. Essa situação deve-se ao fato de o sistema adotado (SIE) não gerar relatórios gerenciais confiáveis e satisfatórios. Os registros que dão origem aos relatórios da PROGESP são alvo de muita atenção e frequente revisão por parte dos diversos setores da Pró-Reitoria.

Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação

As informações na PROPLAN são alvo de bastante cuidado por parte dos gestores para evitar eventuais dúvidas entre os servidores. Na Coordenadoria de Avaliação, a Coordenadora faz reunião com toda a equipe para discussões e dá respaldo às informações

repassadas pelos servidores através da revisão. De acordo com ela, “a revisão sou eu quem faz, nada sai daqui sem eu olhar, nem um e-mail”. Com esse procedimento, ela afirma que a equipe sente-se mais confiante e confortável.

Com relação à satisfação das necessidades de informações através dos atuais instrumentos de controle interno, a Pró-Reitora entende que eles não satisfazem plenamente. De acordo com ela,

o que falta é um sistema que consiga tirar os dados brutos e transformar rapidamente em informação, controles que sejam sistemáticos e não que nós tenhamos que fazer um relatório para cada coisa que se quer saber, que já existam essas ferramentas prontas para gerarem esses relatórios para não termos que formar novos relatórios.

A expectativa é de que as informações cheguem cada vez mais fácil e oportunamente a todos os setores da Universidade. De acordo com a Pró-Reitora,

vai melhorar muito porque cada vez mais tentado publicizar as informações, mostrar informações, mas é complicado porque nós somos muito grandes, com uma distância geográfica muito grande. A UNIPAMPA são dez Campi, nem sempre tu consegue garantir que todo mundo leu o e-mail, hoje o nosso principal meio de comunicação é o e-mail, então tu manda um e-mail para todos os coordenadores administrativos e de repente dois disseram que não viram o e-mail, então tu não consegue garantir que as pessoas recebam a informação no mesmo tempo, até a gente discutiu isso numa reunião hoje pela manhã, como é que tu vai garantir que as pessoas recebam a informação no mesmo tempo, o e-mail já não está tão seguro porque as pessoas não leem, elas tem muito e-mail e acabam não lendo.

Para a Coordenadora de Avaliação, “essa interdependência de outros setores deixa o trabalho mais frágil e faz com que fique mais na posição de revisar”. Segundo ela, a Coordenadoria está bem preparada para realizar o seu trabalho e orientar os cursos de graduação, porém alguns dados dos PPCs chegam muito frágeis e podem prejudicar a composição das informações que devem ser enviadas ao Ministério da Educação.

A dependência dos dados informados por outros setores representa uma das maiores fragilidades da Pró-Reitoria de Planejamento, principalmente no que se refere à parte de regulação e dados institucionais. Já como principal aspecto positivo destaca-se a busca da equipe por publicizar cada vez mais o trabalho realizado na Pró-Reitoria. Vários relatórios de acompanhamento podem ser visualizados por toda a comunidade acadêmica na página da PROPLAN, inclusive os relatórios de gestão dos anos anteriores e relatórios de acompanhamento da execução orçamentária.

As principais dificuldades apontadas pelos gestores das Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA para efetivar a comunicação das informações de forma confiável e rápida encontram-se elencadas no Quadro 14.

Pró-Reitoria	Principais Dificuldades
PROAD	<ul style="list-style-type: none"> - Informações fragmentadas - Falta de um sistema que integre todas as informações - Necessidade de repetir várias vezes às informações para pessoas diferentes - Dependência dos servidores para obter determinadas informações
PROGESP	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de um sistema com relatórios confiáveis - Demora para compor determinados relatórios
PROPLAN	<ul style="list-style-type: none"> - Incerteza quanto à leitura dos e-mails (principal meio de comunicação utilizado) - Falta de um sistema de gestão institucionalizado

Quadro 14 - Principais dificuldades para efetivar a comunicação das informações.

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa de campo.

De acordo com as questões apontadas no Quadro 14, verifica-se que todas as Pró-Reitorias têm problemas com as informações e a sua correta comunicação devido à falta de um sistema interno de informações que integre todas as informações e torne rápido e confiável a emissão de relatórios gerenciais. Um dos principais meios de comunicação hoje utilizado para o repasse e a troca de informações entre os gestores da Reitoria e dos Campi não garante que todos os destinatários das mensagens as leiam no tempo necessário.

De acordo com a INTOSAI (2007, p. 55), “o acesso à informação e a comunicação relacionadas à atuação da organização criará a possibilidade de se avaliar a regularidade, ética, economia, eficiência e eficácia das operações”. Por este motivo, as três Pró-Reitorias analisadas demonstraram compreensão quanto aos cuidados necessários para manter as informações atualizadas e confiáveis, bem como comunicá-las de modo a garantir que todos os envolvidos a recebam da forma correta.

4.2.5 Monitoramento do sistema de controle interno

O monitoramento do controle interno busca assegurar que os controles funcionem como o previsto e que sejam modificados apropriadamente, conforme mudanças nas condições. Ele ocorre no curso normal das operações rotineiras da organização e é executado continuamente (INTOSAI, 2009).

O trabalho cuidadoso de monitoramento e constante revisão dos controles internos determinam razoável segurança em relação à ocorrência de erros capazes de comprometer o alcance dos objetivos organizacionais. Dessa forma, cada uma das Pró-Reitorias investigadas

demonstrou permanente cuidado e constante aperfeiçoamento nos seus instrumentos de controle interno.

Pró-Reitoria de Administração

Para assegurar que os controles existentes estão aptos a garantir a segurança necessária para o alcance dos fins pretendidos, os Gestores da PROAD monitoram constantemente e revisam os processos de controle e os instrumentos em utilização. Alguns desses controles funcionam muito bem, outros, carecem de melhorias. Para o Pró-Reitor de Administração, os processos de controle que estão funcionando 100% na sua Pró-Reitoria são: Controle de diárias, os pagamentos e a execução financeira através do SIAFI e a parte das licitações e compras através do SIASG. Já, de acordo com os relatos feitos pelos entrevistados, os controles que dependem das planilhas de Excel são mais suscetíveis a erros, como por exemplo, falhas na digitação, demora para efetivar as consultas ou dificuldades para a interpretação de planilhas muito extensas.

Para o Coordenador da CCF, os sistemas de controle em uso na sua Coordenadoria são “o SIAFI, o SCP, o SCDP e uma série de planilhas, que são planilhas de banco de dados”. Ele ainda explica que

diferente de muitas outras unidades, a CCF é obrigada a fazer o controle, então as diárias têm o sistema próprio do governo, que facilita relatórios e uma série de coisas; a folha de pagamentos; toda a parte de contabilização é feita no sistema; o suprimento de fundos nós temos dois módulos, se utiliza o Banco do Brasil, o autoatendimento do setor público do Banco do Brasil para lançar os limites quando vai te conceder um recurso, eu só vou te liberar aquilo que foi liberado na tua proposta de suprimento de fundos, senão tu vai gastar mais.

Já na Coordenadoria de Material e Patrimônio, segundo o Coordenador, os dois principais processos de controle que estão em uso na Coordenadoria são os controles referentes aos pedidos de compras e aos pregões, sendo que estes são controlados pelas “planilhas de pedidos” e “planilha de pregões”. Muitos procedimentos são orientados pelo Manual de Compras, porém, “a base começa a partir das planilhas”.

Uma das formas utilizadas pela Pró-Reitoria de Administração para aperfeiçoar os seus instrumentos de controle interno é o aprendizado com outras instituições. De acordo com o Pró-Reitor, “estamos sempre aperfeiçoando, até pesquisa com outras universidades, outras instituições, então tem essa questão de cooperação, de como eles estão trabalhando, de como a gente trabalha”.

Na Coordenadoria de Contabilidade e Finanças, a criatividade na criação e adaptação das planilhas de Excel como instrumentos de controle interno chama a atenção. De acordo

com o Coordenador da CCF, “para ter uma ideia cada contrato tem uma planilha, em dois cliques a gente mescla tudo, através de uma ferramenta que a gente anexou, um programa que é tipo um *plugin* que a gente lançou no Excel, em um clique seleciona-se o que se quer gerar de relatório, ele mescla todas as planilhas e gera um arquivo e esse arquivo ele importa no *Access* um relatório, isso não tinha.”

Com relação às revisões nos instrumentos de controle interno, na CCF “são feitas adaptações” nas planilhas de controle, pois, conforme o Coordenador, se faltam essas planilhas, “temos que estar toda hora fazendo consulta no sistema, o SIAFI é bom, mas ele é falho, ele não gera relatórios, se eu quiser eu vou ter que ir lá talvez puxar para uma planilha”. Já na Coordenadoria de Material e Patrimônio, o Coordenador explica que as revisões nos instrumentos de controle ocorrem por demandas,

normalmente quando internamente tem alguma movimentação de servidores ou em função de pedido do Pró-Reitor, desencadeiam isso, então muitas vezes na planilha é incluído novo campo, um aperfeiçoamento, uma supressão, em função muitas vezes do levantamento de pedido, aí tu vai lá e agrega, há uma periodicidade nisso, só que é uma periodicidade que vai ocorrer a cada seis meses, normalmente desencadeada em função de uma solicitação do Pró-Reitor, pedindo uma informação, um levantamento geral, ou em datas em que vem o TCU, vem a CGU, daí revisa todos os controles, deixa bonitinho, campos que estão incompletos, precisa para uma reunião de reitora, pró-reitores e direções de campus, seria isso que desencadeia mas não é uma coisa que se saiba que tal dia do mês vai revisar.

Dessa forma, observa-se que o controle nas Coordenadorias da PROAD ocorre por demandas ou por necessidades do trabalho. No primeiro caso, por solicitação do Pró-Reitor ou demais gestores da Reitoria e, no segundo caso, para preparar-se para receber o controle externo, apresentar informações devidamente organizadas em reuniões de dirigentes ou mesmo para facilitar o controle sobre os processos de trabalho.

O Quadro 15 informa o que os gestores citam como pontos fortes e fracos dos instrumentos de controle em uso na Pró-Reitoria.

De acordo com o Quadro 15, observa-se que os instrumentos em uso atendem às necessidades de controle na medida em que contemplam as informações necessárias, permitem a detecção de erros e são de fácil acesso, porém esses mesmos instrumentos possuem diversos pontos fracos. Dentre estes, destacam-se a falta de um sistema interno de gestão em toda a PROAD, o fato de não gerar relatórios automaticamente, controles feitos isoladamente por setor e informação fracionada.

Coordenadoria	Pontos Fortes	Pontos Fracos
CCF	<ul style="list-style-type: none"> - A informação que se consegue extrair dos controles existentes - Possibilita o acompanhamento - Gera todas as informações necessárias - Todos os pontos considerados críticos estão mapeados 	<ul style="list-style-type: none"> - Não gera relatório automaticamente - Problemas de estrutura de rede de internet - Dificuldade gerada pela migração para a nova versão do SIAFI que apresenta alguns problemas - Falta de um sistema de gestão com informações de todos os setores - Controles feitos isoladamente por setor - Retrabalho
CMP	<ul style="list-style-type: none"> - Facilidade de acesso internamente - Permite responder as informações solicitadas - Permite detecção de erros 	<ul style="list-style-type: none"> - Para acessar a informação depende da Coordenadoria - Dependência dos servidores para atualizar - Informação fracionada - Necessidade dos controles internos terem alimentação manual por servidores (planilhas eletrônicas) - Necessidade de número elevado de horas de trabalho dos servidores - Suscetibilidade a erros de digitação - Análise das informações com foco gerencial fica prejudicada em função da demora para estas serem disponibilizadas
GERAL PROAD	<ul style="list-style-type: none"> - Está atendendo 	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de um sistema em toda a Pró-Reitoria

Quadro 15 - Pontos fortes e fracos nos instrumentos de controle em uso na PROAD.

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa de campo.

Diante dos relatos, entende-se que é necessária a implantação de um sistema interno de gestão para reduzir o retrabalho, facilitar a troca de informações e permitir a geração de relatórios para apoio ao processo decisório.

Os gestores da PROAD apresentaram como sugestões para a melhoria do controle interno na Pró-Reitoria, os seguintes itens:

– Pró-Reitoria como um todo:

- Implantação de sistemas em 100% da Pró-Reitoria e nos Campi;
- Adequação na estrutura com a vinda de novos servidores.

– Coordenadoria de Contabilidade e Finanças:

- Sistema modulado onde apenas se agregue a informação;
- Servidor da área de TIC que ficasse a disposição para criar módulos e depois fosse para outro local.

Coordenadoria de Material e Patrimônio:

- Sistema;
- Disponibilidade de informação que possa ser consultada de acordo com a necessidade de qualquer usuário. Informação com livre acesso.

As melhorias necessárias visam dar mais segurança ao controle de cada um dos setores e Coordenadorias da PROAD, os gestores sabem exatamente onde estão as falhas e o que

fazer para saná-las. A demanda por um sistema é comum a todos os gestores e representa a grande necessidade da Pró-Reitoria de Administração.

Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal

Na Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal, os processos de controle interno que estão com maior evidência, de acordo com a Pró-Reitora, são “o controle interno em cima do cadastro, do desenvolvimento das progressões, controles de pagamentos que são separados e os concursos”. Ela salienta que o acompanhamento de determinados processos que não existiam conseguiram ser implementados:

nós não estávamos conseguindo fazer o acompanhamento referente às progressões que também agora temos, sabemos não só quantos progrediram, mas qual área de atuação, em qual instituição foi realizada, conseguimos fazer algumas sugestões também quando precisam saber se temos algum profissional do cargo X, antes nós só conseguíamos ver que o servidor entrou como administrador, mas se ele tem mestrado em administração ou se ele fez doutorado, nós não tínhamos esse controle, a gente não conseguiria gerar esse relatório, então hoje pelo acompanhamento paralelo que é feito a gente consegue fornecer essas informações.

Na Coordenadoria de Administração de Pessoal, o Coordenador explica que

nossa parte é o cadastro e o financeiro, o processo é esse, é um check list, é uma planilha que é cruzada a informação com um relatório que é extraído do sistema, é a documentação que mandamos cópia para o TCU via SISAC, é o controle de vagas que vai no SIMEC. Esses relatórios e esses sistemas diversos que vamos informando vão nos dando um controle do que está acontecendo.

Já na Coordenadoria de Desenvolvimento e Saúde, os processos de controle interno visam controlar, de acordo com a Coordenadora,

saúde, progressão, gratificação por encargo de curso e concurso, concurso público técnico e docente, avaliações psicossociais - porque o NAS (núcleo de assistência ao servidor) é um núcleo, mas também pertence à Coordenadoria de Desenvolvimento e Saúde - , planos de saúde, licenças para tratamento de saúde, por doença em pessoa da família, remoções.

De acordo com a Pró-Reitora, os instrumentos de controle interno são revisados “constantemente, não só por apresentarem problemas, mas às vezes por aprimoramento”. Segundo ela, a PROGESP “está sempre melhorando eles, às vezes vemos que esse formulário aqui tem essas informações, o outro tem essas, então de repente se faz um só e agrega as informações que são faltantes nesse, então essas melhorias são constantes”.

Na Coordenadoria de Administração de Pessoal, a equipe “toda hora está apontando campus e informações que tem que melhorar” e a Coordenadora de Desenvolvimento e Saúde resume a questão ao explicar que

atualmente, quando nos damos conta que, por exemplo, aconteceu algum problema uma vez, procuramos não só resolver esse problema mas evitar que ele aconteça de novo. Então se precisar, se identificarmos que faltou uma informação, lá no Manual do Servidor não tinha essa informação, vamos acrescentar para isso não acontecer mais. Então procuramos sempre rever, quando há necessidade, não existe um período.

Verifica-se que o controle na PROGESP é realizado durante a realização das operações normais, da rotina de trabalho, e pontualmente em situações específicas. Ambas as formas visam melhorar os controles realizados e garantir segurança nas informações prestadas.

No Quadro 16, estão elencados os pontos fortes e fracos dos instrumentos de controle interno apontados pelos gestores da PROGESP.

Coordenadoria	Pontos Fortes	Pontos Fracos
CAP	- Servidores conscientes da importância da informação que eles geram	- Retrabalho - A inclusão repetida da mesma informação aumenta o risco de erro
CDS	- Controles de fácil entendimento	- Controle feito manualmente - Relatórios tirados do sistema (SIE) são incompletos
GERAL PROGESP	- Facilita a tomada de decisão (ex.: distribuição de pessoal)	- Dificuldade para usar o sistema (SIE) - Necessidade de se fazer vários controles paralelos - Falta de informações agregadas

Quadro 16 - Pontos fortes e fracos nos instrumentos de controle em uso na PROGESP.

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa de campo.

Também na PROGESP aparece como grande dificuldade a necessidade de se efetuar controles manuais através de planilhas de Excel. A existência de um sistema interno de gestão na Pró-Reitoria não é satisfatória devido ao mesmo apresentar deficiências e não permitir a extração de relatórios confiáveis. Como pontos fortes dos atuais instrumentos de controle em uso, destacam-se o comprometimento dos servidores e a facilidade no manuseio e entendimento das planilhas geradas. Como ponto fraco, destaca-se o retrabalho devido ao preenchimento manual das planilhas.

Diante do exposto, constata-se que a PROGESP, apesar de ser a única das Pró-Reitorias Administrativas com um sistema interno à disposição, também enfrenta dificuldades devido às carências do mesmo.

Como sugestões de melhorias nos instrumentos de controle interno utilizados na PROGESP, os gestores citaram:

- Pró-Reitoria como um todo:
 - Sistema institucionalizado;
 - Melhorias no ambiente (espaço físico).
- Coordenadoria de Administração de Pessoal:
 - Ferramentas gerenciais e de extração da informação;
 - Uma estrutura física mais adequada;
 - Melhorar a comunicação interna.
- Coordenadoria de Desenvolvimento e Saúde:
 - Sistema padronizado, que funcione adequadamente.

As melhorias indicadas pela Pró-Reitoria de Gestão indicam a necessidade de ações para corrigir as insuficiências dos atuais controles em uso. Para a melhor utilização dos recursos humanos e tecnológicos disponíveis para o desenvolvimento das rotinas de controle interno, são necessários ajustes na comunicação interna, nas ferramentas de trabalho disponíveis, nos instrumentos de controle em uso e na estrutura física disponível.

Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação

Os processos de controle interno na Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação são pautados por listas de itens a serem observados, os *Check list* de cada “coisa” a ser controlada. De acordo com a Pró-Reitora, “se trabalha muito com esse sistema de *check list*, daí tu coloca lá a planilha e vê que o que tem que ser controlado e aí a equipe toda vai acompanhando como está o controle de uma determinada atividade que é conjunta para que todos possam monitorar a mesma ação da equipe”.

As revisões nos instrumentos de controle interno são realizadas constantemente na PROPLAN e visam qualificar os instrumentos em uso. De acordo com a Pró-Reitora, a equipe

está estudando o sistema que se quer implementar e então é através desses controles que temos que estamos adaptando para colocar no sistema. Estamos vendo o que não está dando certo, o que nunca usamos, porque tem coisas que descobrimos que acabamos não usando, então para essa ferramenta de gestão que queremos ter acabamos revisando.

Também a Coordenadora de Avaliação afirma sobre a constante revisão nos instrumentos de controle e esclarece que as revisões são feitas em reuniões do grupo e que

as reuniões ocorrem sempre depois desses ciclos de trabalho, porque são ciclos bem estabelecidos, semestralmente capacitação. A capacitação inicia com o processo de reconhecimento, com a colocação dos dados no sistema, então depois dos ciclos tem

reunião e a equipe é muito pequena então estamos sempre juntos, vendo e revisando o material e trocando opiniões.

As reuniões realizadas pela Pró-Reitoria de Planejamento são importantes não só para a revisão dos instrumentos de controle interno quanto para a discussão dos processos em andamento e troca de informações entre a equipe.

No Quadro 17, explicitam-se os pontos fortes e fracos citados pelos entrevistados da Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação.

Coordenadoria	Pontos Fortes	Pontos Fracos
Coord. Avaliação	- Sistema EMEC permite ter tudo atualizado e facilita o controle dos prazos e dos processos	- Fragilidade dos dados
GERAL PROPLAN	- Permite acompanhamento efetivo da execução financeira - Forte segregação entre a dotação orçamentária e a ordenação de despesas	- Falta de um sistema efetivo

Quadro 17 - Pontos fortes e fracos nos instrumentos de controle em uso na PROPLAN.

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa de campo.

Na Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação, as lembranças sobre melhorias no controle interno versam sobre sistema e sobre a necessidade de reestruturação nos processos que culminam com a avaliação dos cursos de graduação. Salienta-se que se observou acúmulo de trabalho com a Pró-Reitora por ainda não se ter criado a Coordenadoria de Planejamento e Desenvolvimento, que cuidaria especificamente do planejamento e da execução do orçamento.

A seguir, apresentam-se as sugestões de melhorias feitas pelos gestores da Pró-Reitoria para melhorar o seu controle interno.

– Pró-Reitoria com um todo:

- Primeiro é um sistema;
- Segundo é o aumento do nosso pessoal;

– Coordenadoria de Avaliação:

- Instituição tem que organizar melhor o fluxo do acompanhamento do Coordenador de curso, da implementação do Projeto Pedagógico de Curso (PPC);

Considerando as sugestões feitas pela Pró-Reitora de Planejamento e pela Coordenadora de Avaliação para a melhoria do controle interno nos seus âmbitos de atuação, considera-se que a demanda é comum às demais Pró-Reitorias analisadas. Ou seja, necessita-

se da implantação de um sistema interno de gestão para facilitar as consultas às informações e o controle interno e precisa-se de pessoal para desenvolver as atividades rotineiras. Enquanto Coordenadoria de Avaliação, a exigência mais ampla, de revisão e melhorias nos fluxos de acompanhamento dos cursos para evitar falhas no momento do reconhecimento, torna-se fundamental na medida em que se considera todo o processo de reconhecimento, desde a geração do dado pelo Curso até o seu lançamento no sistema. Entende-se que algumas colocações sobre o processo de avaliação do trabalho poderiam ter sido tecidas pelas gestoras pelo fato de que a instituição já possui mais de quatro anos de existência e ainda utiliza um processo emergencial de avaliação do trabalho. Um modelo definitivo de avaliação foi apresentado e ainda encontra-se em fase de adaptações para posterior discussão no Conselho Universitário. Dessa forma, o controle desse tipo de processo fica carente por ainda não ter um fluxo totalmente definido e um modelo definitivo em utilização.

Mesmo com algumas carências apresentadas pelos gestores da UNIPAMPA com relação aos instrumentos de controle em uso, dos oito entrevistados, sete afirmaram que eles contribuem para a eficiência do controle interno no âmbito da Coordenadoria/Pró-Reitoria e no contexto institucional. Apenas a Coordenadora de Avaliação da Pró-Reitoria de Planejamento, Desenvolvimento e Avaliação, entende que as deficiências percebidas não são reflexos da ineficiência dos instrumentos de controle em uso e, sim, de carências da Instituição. Conforme ela afirma, “eu acho que a instituição teria que ter fluxos de processos mapeados, fluxos informatizados, integrados, e hoje ainda não tem”.

Com relação às ferramentas em uso para apoiar o controle interno, apesar de elas terem algumas carências, seja pela falta de um sistema único de gestão, seja pela questão da rede e da internet, os gestores conseguem dar andamento ao controle dos processos e procedimentos e tornar públicas as informações, conforme salienta a Pró-Reitora da PROPLAN: “temos tudo em pastas compartilhadas, ou Google docs, ou via servidor, uns pelo servidor da Universidade outros pelo servidor que tem acesso e todos podem observar e acompanhar, inclusive por relatórios que são publicados na página da PROPLAN”.

De acordo com a INTOSAI (2007), as atividades de monitoramento constituem-se em avaliações contínuas e avaliações específicas. Enquanto as primeiras são realizadas nas operações normais e de natureza contínua da entidade, as segundas abrangem a avaliação da eficácia do sistema de controle interno e asseguram que este alcance os resultados desejados.

As três Pró-Reitorias demonstraram realizar o monitoramento do seu controle interno através de avaliações contínuas e também de avaliações específicas. O cuidado dos gestores com a fidedignidade das informações geradas em suas unidades de atuação bem como a

transparência dos procedimentos e a preocupação com a publicidade dessas informações evidencia um quadro de gestores atentos aos preceitos da boa gestão pública.

A seguir, apresentam-se, no Quadro 18, as principais características do controle verificadas em cada uma das Pró-Reitorias analisadas.

Pró-Reitoria	Coordenadoria	Principais Características do Controle
PROAD	Coord. Contabilidade e Finanças	- Alto uso de sistemas do governo - Criatividade na montagem de planilhas de acompanhamento - Controles fragmentados
	Coord. Material e Patrimônio	- Altamente manualizado - Planilhas extensas - Orientações através de informativos e manuais no site
PROGESP	Coord. Administração de Pessoal	- Uso de sistema inadequado
	Coord. Desenvolvimento e Saúde	- Altamente manualizado - Uso de várias planilhas de controle
PROPLAN	Coord. Avaliação	- Dados dos PPCs de cursos chegam frágeis a Coordenadoria de Avaliação - Uso de várias planilhas de controle

Quadro 18 - Principais características do controle.

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa de campo.

De acordo com o Quadro 18, constata-se que as fragilidades no controle das Pró-Reitorias devem-se à falta de um sistema interno de gestão para realizar as rotinas de trabalho e permitir o acesso rápido e seguro as informações. A impossibilidade de geração de relatórios com informações gerenciais pode retardar ou até comprometer as decisões dos gestores.

Outras dificuldades citadas pelos entrevistados para realizar o controle interno de maneira adequada foram falta de pessoal; problemas na rede de internet; falta de adequado acompanhamento em cima de determinados fluxos de trabalho; informações não são repassadas da melhor maneira e; falta de espaço físico adequado.

4.3 Análise das observações in loco

As observações feitas no local de trabalho dos servidores entrevistados possibilitaram algumas considerações, as quais passa-se a apresentar:

a) Local de Trabalho. Com relação ao local de trabalho dos gestores entrevistados e demais servidores das Pró-Reitorias/Coordenadorias, constatou-se que algumas salas receberam divisórias e proporcionam melhores condições de trabalho aos servidores. Segue a situação de cada uma das Pró-Reitorias e suas respectivas Coordenadorias, no Quadro 19.

Pró-Reitoria	Coordenadoria	Situação do local de trabalho
PROAD	Pró-Reitor	Possui sala com ante sala para a secretária.
	Coord. Contabilidade e Finanças	Sala conjunta para todos os servidores. Espaço para arquivos de documentos melhorou as condições de trabalho.
	Coord. Material e Patrimônio	Duas salas são ocupadas pela CMP. O setor de contratos ocupa uma das salas e o Coordenador juntamente com os demais servidores utilizam outra sala.
PROGESP	Pró-Reitora	Ocupa uma sala individual.
	Coord. Administração de Pessoal	O Coordenador ocupa sala com os servidores de sua Coordenadoria.
	Coord. Desenvolvimento e Saúde	A Coordenadora ocupa sala com os servidores de sua Coordenadoria.
PROPLAN	Coord. Avaliação	A Pró-Reitora e a Coordenadora de Avaliação dividem a sala de trabalho.

Quadro 19 - Ocupação das salas de trabalho pelos servidores/gestores das Pró-Reitorias.

Fonte: Elaborado pela autora com base na pesquisa de campo.

De acordo com o Quadro 19, verifica-se que, na Coordenadoria de Contabilidade e Finanças, os 12 servidores ocupam uma sala grande, sem divisórias. Já a Coordenadoria de Material e Patrimônio está em duas salas, sendo que, em uma delas, concentra-se a maior parte dos servidores. A distribuição física dos servidores conforme se apresenta pode trazer implicações para o controle interno, na medida em que podem ocorrer distorções na comunicação, seja pelo ruído causado pela ocupação de salas por vários servidores, seja pela distância entre eles, ou ainda, pode afetar a capacidade de planejamento do Coordenador ou Chefe de Divisão pelo fato de ele estar perto dos subordinados e ter boa parte do seu tempo dedicada a tirar dúvidas destes em vez de planejar.

Já as Coordenadorias da PROGESP possuem distribuição por Coordenadoria, o que facilita a realização do trabalho em equipe devido à proximidade do grupo e possibilidades de melhor entrosamento com a chefia, porém também pode apresentar os problemas citados pelas Coordenadorias da PROAD.

A situação mais difícil é vivenciada pela PROPLAN, em que a Pró-Reitora divide sala com a Coordenadora de Avaliação, e os demais servidores trabalham em pequenas salas próximas. As vantagens da proximidade das duas gestoras devem-se ao fato de facilitar o

planejamento e a discussão das rotinas de trabalho, porém podem inibir o trabalho das duas pela falta de privacidade para discutir determinados assuntos com os demais servidores.

b) Tecnologias disponíveis para o trabalho. Observou-se que o ferramental tecnológico disponível para os servidores executarem o seu trabalho demonstra não ser o ideal. Durante as entrevistas, surgiram várias reclamações sobre as frequentes interrupções, “quedas” e lentidão na rede. Muitos apontaram a falta de um sistema interno e o uso de ferramentas muito simplórias para realizar o controle interno como dificuldades enfrentadas. Assim, a demora no acesso às informações e na realimentação dos dados e a consequente dificuldade na atualização dos controles devido a problemas com as tecnologias em utilização podem acabar desmotivando os servidores para manter atualizados e confiáveis o principal instrumento de controle em uso nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA, as planilhas de controle em Excel.

c) Relacionamento interpessoal entre servidores da mesma Pró-Reitoria. O ambiente de trabalho nas Pró-Reitorias evidenciou-se como interativo, onde os servidores têm um bom relacionamento e possuem bastante liberdade para discutir problemas enfrentados, dificuldades e necessidades do setor, bem como discutir soluções e propostas de melhorias a serem implantadas. A proximidade dos gestores com os demais servidores é bastante positiva e as discussões ocorrem em boa parte durante as reuniões com as equipes, bastante lembradas pela PROPLAN e PROGESP. Este aspecto observado demonstrou-se bastante favorável ao desenvolvimento das atividades de controle, uma vez que todos os servidores têm liberdade para opinar e argumentar com os Pró-Reitores e Coordenadores, aspectos a serem melhorados ou formas de desenvolver ou de melhorar o controle interno.

d) Comportamento dos gestores ao responder a pesquisa. Todos os gestores entrevistados foram extremamente solícitos para responder aos questionamentos. Observou-se segurança e tranquilidade nas respostas, bem como conhecimento de todos os vieses do trabalho realizado no âmbito de suas Pró-Reitorias/Coordenadorias.

5 CONCLUSÕES

O controle interno apresenta-se como uma ferramenta gerencial a serviço do gestor público e, dessa forma, deve ser entendida e utilizada para o alcance do seu objetivo maior de prover o correto uso dos recursos públicos.

A divisão utilizada para organizar o presente estudo baseou-se nos componentes do Controle Interno apresentados pela Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a qual trata de Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Após a análise dos dados, constatou-se que os componentes do controle interno nas Pró-Reitorias e Coordenadorias estudadas possuem as seguintes características gerais: Ambiente de Controle: todas as Pró-Reitorias apresentaram conhecimento sobre a forma como o controle interno é realizado no seu âmbito de atuação. O elemento com maior destaque neste componente é o envolvimento e comprometimento dos gestores com a realização do controle interno. Já como ponto mais frágil destaca-se a dependência com relação ao uso de instrumentos de controle, como é o caso das planilhas de Excel, que são bastante suscetíveis ao erro humano e retardam a busca por informações e a composição de relatórios gerenciais. Avaliação de riscos: constatou-se que as Pró-Reitorias investigadas possuem metas e objetivos claramente definidos, o que torna mais fácil a identificação daqueles fatores que poderiam contribuir para um possível insucesso. As três Pró-Reitorias explicitaram que uma das principais formas para superar os pontos vulneráveis e atingir os objetivos esperados é a orientação e capacitação dos servidores. Todas elas esforçam-se também no sentido de promover revisões e adequações contínuas nos instrumentos de controle em uso. Procedimentos de controle: os procedimentos de controle identificados nas Pró-Reitorias analisadas caracterizaram-se principalmente no sentido de prevenir possíveis erros. A segregação de funções, a orientação e a capacitação dos servidores foram destacadas como as principais formas de prevenção utilizadas. Informação e Comunicação: verificou-se que existe certa fragilidade neste quesito, seja devido à própria estrutura multicampi da Universidade, que pode dificultar o fluxo das informações, seja pela falta de um sistema interno de gestão que proporcionaria a possibilidade de consulta pelos usuários e também garantiria agilidade nas consultas e maior confiabilidade das informações. Monitoramento: o monitoramento do controle interno está de acordo com as expectativas dos gestores. Existe um permanente cuidado e constante aperfeiçoamento nos instrumentos de controle interno em uso em todas as Pró-Reitorias analisadas. O cuidado dos gestores com a fidedignidade das informações

geradas em suas unidades de atuação bem como a transparência dos procedimentos e a preocupação com a publicidade dessas informações evidencia um quadro de gestores atentos aos preceitos da boa gestão pública.

Os instrumentos de controle utilizados nas Pró-Reitorias investigadas são basicamente os sistemas do Governo Federal e as planilhas em Excel. A única exceção é a Pró-Reitoria de Gestão de Pessoal, que utiliza o módulo de RH (Recursos Humanos) do SIE (Sistema de Informações Estudantis). Desse modo, as dificuldades enfrentadas são muito parecidas, pois os sistemas do Governo em utilização não são apropriados para a emissão de relatórios gerenciais, o que dificulta muito o trabalho de controle desenvolvido nestas Pró-Reitorias. Também o SIE, utilizado pela PROGESP, não está devidamente adaptado à realidade da UNIPAMPA e atualizado o suficiente para permitir a extração de relatórios confiáveis. Dessa forma, as planilhas de Excel configuram-se como o instrumento de controle interno mais disseminado e utilizado nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA e, conseqüentemente, o controle está sujeito às fragilidades desse tipo de instrumento. Com relação às planilhas eletrônicas e aos sistemas do governo, foram citados como pontos fortes desses instrumentos de controle, principalmente, Planilhas de Excel: a facilidade no acesso aos dados; fornecem as informações necessárias; controles de fácil entendimento; Sistemas do Governo: Permitem o acompanhamento atualizado dos processos e dos prazos (Ex: Sistema EMEC); Mantém o histórico dos lançamentos (Ex: Sistema SCDP e SIAFI);

Já como pontos fracos dos instrumentos de controle interno em utilização foram citados pelos gestores com maior ênfase: Planilhas de Excel: Falta de informações agregadas; uso de várias planilhas de controle para diversos processos; dependência de servidores para obter as informações; Planilhas não geram relatórios automaticamente; Sistemas do Governo: alguns não são capazes de gerar relatórios gerenciais (Ex: SIAPE, SIAFI).

Os controles feitos por planilhas tornam o processo muito manual e dependente dos servidores, já aqueles que utilizam os sistemas do governo não permitem a extração de relatórios gerenciais. Os gestores afirmaram que ambos os controles utilizados atendem às necessidades das Pró-Reitorias parcialmente, sendo que questões como comunicação interna no âmbito de toda a Universidade; tecnologias disponíveis para o desenvolvimento do trabalho, melhorias na estrutura física e de pessoal e melhorias em alguns fluxos de trabalho, precisam de maior atenção para proporcionar condições adequadas para o estabelecimento de rotinas e procedimentos de controle eficientes e seguros.

Dessa forma, entende-se que os instrumentos ideais para efetivar o controle interno nas Pró-Reitorias Administrativas da UNIPAMPA são sistema interno de gestão automatizado

e integrado, capaz de proporcionar informações confiáveis e relatórios gerenciais no tempo desejado; internet com capacidade de suportar satisfatoriamente toda a demanda de a Reitoria e; pessoal em número adequado, qualificado e capacitado para assumir as atividades de controle.

Teve-se como limitações do presente estudo a impossibilidade de analisar a Pró-Reitoria de Obras e Manutenção, uma Pró-Reitoria Administrativa da UNIPAMPA, que teve a sua dissolução no período da coleta de dados; questões referentes à pesquisa qualitativa, a qual não permite, por exemplo, generalizações ou o fato da análise qualitativa basear-se principalmente nas falas dos gestores, o que poderia determinar um direcionamento das respostas para apresentar determinado trabalho desenvolvido e; o fato de os dados representarem a situação das Pró-Reitorias à época da coleta de dados, sem séries históricas ou outros modos de permitir o acompanhamento da evolução ou não das práticas de controle interno.

Sugestões para futuras pesquisas representam diversas possibilidades, merecendo destaque: a) a realização da mesma investigação nas Pró-Reitorias Acadêmicas da UNIPAMPA; b) promover um comparativo das práticas de controle interno nas cinco Universidades Federais do Rio Grande do Sul ou; e c) analisar como a implantação da Auditoria Interna da UNIPAMPA (AUDIN) influenciou as práticas de controle interno no âmbito da Universidade.

6 REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTI, A.J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

ARAÚJO, F.S. **Controle interno no poder Executivo Federal: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU)**. 2007. Disponível em: <http://repositorio.bce.unb.br/bitstream/10482/3314/1/2007_FabiodaSilvaAraujo.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2012.

ARAÚJO, I.P.S. **Introdução à auditoria operacional**. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BASTOS, R.L. **Ciências humanas e complexidades: projetos, métodos e técnicas de pesquisa - o caos, a nova ciência**. 2.ed. Rio de Janeiro: E-papers, 2009.

BERNARDONI, D.L.; CRUZ, J.A.W. **Planejamento e orçamento na administração pública**. 2.ed. Curitiba: IbpeX, 2010.

BRESSER PEREIRA, L.C. **A reforma do Estado dos anos 90**. Disponível em: <www.bresserpereira.org.br>. Acesso em: 15 jun. 2012.

CALIXTO, G.E.; VELASQUEZ M.D.P. **Sistema de controle interno na administração pública federal**. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf>>. Acesso em: 26 mai. 2012.

CARNEIRO JUNIOR, E. S.; OLIVEIRA, J.R.S. **Falhas de controle interno nas contas municipais da microrregião de Feira de Santana apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (2005/2009)**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/573.pdf>>. Acesso em 07 jul. 2012.

CASSARRO, A.C. **Controles internos e segurança de sistemas: prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas**. São Paulo: LTr, 1997.

CASTRO, D.P. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organizações dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAVALHEIRO, J.B. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 3.ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2005.

CAVALHEIRO, J.B.; FLORES, P.C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4.ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONSELHO NACIONAL DE ABASTECIMENTO – CONAB. Coordenadoria de Auditoria Interna. **Manual de auditoria interna (MAI)**. 2.ed. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.conab.gov.br/downloads/regulamentos/ManualdeAuditoriaInterna.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2012.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORBARI, E.C.; MACEDO, J.J. **Controle interno e externo na administração pública**. Curitiba: Ibpex, 2011.

D'ÁVILA, M.Z.; OLIVEIRA, M.A.M. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DAVIS, M.D.; BLASCHED, J.R.S. **Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia**. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2012.

DEMO, P. **Pesquisa e informação qualitativa: aportes metodológicos**. 3.ed. Campinas. Papyrus: 2006.

DIAS, S.V.S. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

FARIA, E.F. **Curso de direito administrativo positivo**. 6.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

FAYOL, H. **Administração geral e industrial**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 1978.

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA. **Relatório de gestão do exercício de 2011**. Disponível em: <www.unipampa.edu.br>. Acesso em: 31 jul. 2012.

GERHARDT, T.E.; SILVEIRA, D.T. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GODOY, A.S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75901995000200008.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2012.

GUERRA, E.M. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum.

GRAHAM JR., C.B.; HAYS, S.W. **Para administrar a organização pública**. Rio de Janeiro: Zahar, 1994.

- GASPARINI, D. **Direito administrativo**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- LAKATOS, E.M.; MARCONI, M.A. **Metodologia do trabalho científico**. 17.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MADEIRA, J.M.P. **Administração pública**. 10.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- MEIRELLES, H.L. **Direito administrativo brasileiro**. 28.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- MOREIRA, A.M. **O método fenomenológico na pesquisa**. São Paulo: Thomson, 2002.
- MOREIRA, S.C.A. **Controle interno**. 2008. Monografia (Especialização em Gestão Pública) - Fortium Centro de Estudos Jurídicos, Brasília, DF.
- OLIVEIRA, J.A.R. **Curso prático de auditoria administrativa**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. (Série Traduções, 13). Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/biblioteca/publicacoes/serietraducoes>>. Acesso em: 20 jun. 2012.
- PEREIRA, J.C.R. **Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais**. 3.ed. São Paulo: Edusp, 2004.
- RAMPAZZO, L. **Metodologia científica: para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação**. 3.ed. São Paulo: Loyola, 2005.
- REIS, R.E.D.R.; SANTOS, J.A.A. **O sistema de controle interno no Ministério Público Estadual: um estudo sobre a área de controle interno na estrutura administrativa**. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20101217135347.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2012.
- REMYRECH, R. **Controle interno na administração pública**. Disponível em: <www.tce.rs.gov.br>. Acesso em: 20 mai. 2012.
- RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RIO GRANDE DO SUL. **Manual de procedimentos para aplicação da lei de responsabilidade fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/publicacoes/manuais>>. Acesso em: 20 mai. 2012.
- ROCHA, A.C.; QUINTIERE, M.M.R. **Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da auditoria de gestão**. Curitiba: Juruá, 2008.

ROUX, A.M.; CESAR, V.C. **Método do estudo de caso (*Case Studies*) ou método do caso (*Teaching Cases*)?** Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração. Disponível em: <http://www.mackenzie.br/fileadmin/Graduacao/CCSA/remac/jul_dez_05/06.pdf>. Acesso em: 31 jun. 2012.

SALDANHA, C.S. **Introdução à gestão pública**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANCHEZ, O.A.; ARAUJO, M. **A corrupção administrativa e os controles internos**. São Paulo: CEDEC, 2006.

SILVA, P.G.K. **O papel do controle interno na administração pública**. 2003. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2012.

SILVA, L.M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, P.G. **Controle interno na gestão pública municipal: modelo de um sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do Estado da Bahia**. 2010. Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA. Disponível em: <<http://www.ppgcont.ufba.br/CONTROLE%20INTERNO%20NA%20GEST%C3%83O%20MUNICIPAL.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2012.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VALE, C. **O controle interno na administração municipal**. João Pessoa: Gráfica Imprell Editora, 2004.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A - ROTEIRO DA ENTREVISTA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

ACADÊMICA: ELIANE PEREIRA NUNES

1 - Perfil dos respondentes:

1.1- Há quanto tempo você é servidor público?

1.2- Há quanto tempo você trabalha na UNIPAMPA?

1.3- Que função você exerce atualmente?

() Pró-Reitor () Coordenador

1.4 - Qual o número de servidores que estão sob sua orientação?

2 - Dados sobre os instrumentos, ferramentas, processos e sistemas de controle interno, considerando que:

- O ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno, fornece o conjunto de regras e a estrutura, além de criar um clima que influi na qualidade do sistema do controle interno em seu conjunto, no estabelecimento de estratégias e objetivos, e na estruturação dos procedimentos de controle.
- A avaliação dos riscos a serem enfrentados pela entidade determina a base para o desenvolvimento da resposta apropriada a esse risco.
- Os procedimentos de controle representam a melhor maneira de minimizar o risco e podem ser preventivos e, ou, detectivos e, junto com as ações corretivas, devem promover a otimização dos recursos.
- Informação e comunicação eficazes são vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações.
- O monitoramento do sistema de controle interno é necessário, de modo a assegurar que o controle interno esteja em sintonia com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos.

Ambiente de controle

2.1 - Fale sobre o controle interno no âmbito da Pró-Reitoria/Coordenadoria.

2.2 - Quais os processos de trabalho no âmbito desta Pró-Reitoria/Coordenadoria são alvo de maior atenção em termos de controle interno?

2.3 - Quais instrumentos de controle interno estão atualmente em uso na Pró-Reitoria/Coordenadoria?

2.4 - As ferramentas de trabalho em uso conseguem dar o suporte necessário para o bom funcionamento do controle interno?

Avaliação de riscos

2.5 - Você percebe que os instrumentos de controle em uso contribuem para a identificação de vulnerabilidades nos processos de trabalho?

2.6 - Os instrumentos de controle em uso contribuem para a redução das incertezas com relação ao alcance dos objetivos e resultados almejados pela Pró-Reitoria/Coordenadoria bem como pela instituição?

Procedimentos de controle

2.7 - Fale sobre os principais procedimentos de controle adotados por esta Pró-Reitoria/Coordenadoria para a detecção e correção de erros. Como exemplos: (1) procedimentos de autorização e aprovação; (2) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); (3) controles de acesso a recursos e registros; (4) verificações; (5) conciliações; (6) avaliação de desempenho operacional; (7) avaliação das operações, processos e atividades; (8) supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação).

Informação e comunicação

2.8 - Os atuais instrumentos de controle em uso satisfazem plenamente sua necessidade de informações?

2.9 - Como gestor, você constata que as informações estão chegando oportunamente a todos os setores permitindo que cada um assuma suas responsabilidades?

Monitoramento

2.10 - Os instrumentos de controle atualmente em uso contribuem para a eficiência do controle interno na Pró-Reitoria/Coordenadoria e no contexto institucional?

2.11 - Aponte pontos fortes nos instrumentos de controle interno atualmente em uso.

2.12 - Aponte pontos fracos nos instrumentos de controle interno atualmente em uso.

2.13 - Quais os processos de controle interno você identifica que estão em uso na Pró-Reitoria/Coordenadoria?

2.14 - As ferramentas de trabalho atualmente em uso contribuem para a eficiência do controle interno?

2.15 - São feitas revisões nos instrumentos de controle de modo a aperfeiçoá-los?

2.16 - Que melhorias são necessárias no sistema de controle interno utilizado em sua Pró-Reitoria/Coordenadoria?

2.17 - Quais suas sugestões para melhorar o controle interno no âmbito desta Pró-Reitoria/Coordenadoria?