

A PERCEPÇÃO DOS GESTORES E SERVIDORES PÚBLICOS DA UDESC ACERCA DO USO DOS CONTROLES INTERNOS NA GESTÃO UNIVERSITÁRIA

Resumo

O objetivo deste artigo consiste em verificar a percepção dos gestores e servidores públicos da UDESC acerca do uso dos controles internos na gestão universitária. Dessa forma, para atingir o objetivo inicialmente proposto foram utilizadas pesquisas descritiva e bibliográfica. A primeira buscou descrever a percepção dos respondentes em relação aos controles internos e a segunda procurou desenvolver um referencial teórico sobre controles internos com ênfase nos elementos que compõem a metodologia COSO, a qual serviu de embasamento para elaboração deste estudo. Realizou-se, assim, um estudo de caso na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC, cujo instrumento de coleta de dados utilizado constituiu-se de um questionário, composto por perguntas abertas e fechadas. Este foi aplicado aos diretores, funcionários técnico-administrativos que trabalham com prestações de contas dos dez centros que fazem parte desta instituição, e dos técnicos administrativos integrantes da Secretaria de Controle Interno da mesma, sendo que as análises procederam-se de forma qualitativa. Como resultado da pesquisa constatou-se que o sistema de controle interno da universidade objeto de estudo deve ser aperfeiçoado, tendo em vista que não existe um código de ética e/ou conduta formalizado e os objetivos não são amplamente divulgados comprometendo o alcance dos mesmos. Deve-se, assim, melhorar o sistema de informação e comunicação, além de monitorar as atividades de controle e o sistema de avaliação e gerenciamento de risco.

Palavras-Chave: Controles Internos, Gestão Universitária, UDESC.

1 Introdução

O sistema de controle interno tem por finalidade assegurar a integridade do patrimônio da entidade, garantir a veracidade das informações contábeis, bem como o alcance dos objetivos propostos pela organização. Desse modo, ressalta-se de acordo com Araújo (2008) que para a administração obter os resultados pretendidos é fundamental a implantação de controles internos adequados.

Entretanto, se estes não forem amplamente divulgados para todos os integrantes da organização e avaliados constantemente, visando cumprir o que se propõem, de nada adianta sua implementação. Dessa forma, é imprescindível a definição de responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos, bem como comunicar tais processos aos membros da entidade. Além disso, deve-se mantê-los funcionando adequadamente, por meio de avaliação e gerenciamento de riscos, sistemas de informação e comunicação e monitoramento, assegurando assim sua efetividade.

Diante deste contexto, Silva Júnior (2001) salienta que o controle interno não deve necessariamente compreender um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos, mas apresentar relação custo *versus* benefício favorável e suportável para cada organização especificamente.

Nesse sentido, o objetivo deste artigo consiste em verificar a percepção dos gestores e servidores públicos da UDESC acerca do uso dos controles internos na gestão universitária. Para tanto, faz-se inicialmente uma revisão de literatura sobre controles internos, dando ênfase aos elementos do controle interno baseado no modelo proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO, a qual serve de

fundamentação teórica para realização do estudo. Em seguida, descrevem-se os procedimentos metodológicos utilizados e por último apresenta-se o resultado da pesquisa.

2 Controles internos

Dá-se o nome de controles internos ao conjunto de procedimentos relacionados às atividades empresariais, o qual deve ser seguido formalmente pelas entidades visando proteger seus ativos, garantir a qualidade das informações contábeis e o alcance dos objetivos organizacionais.

Conforme a Resolução nº 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.2.5.1,

o sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e sua eficácia operacional.

Segundo o AICPA – *American Institute of Certified Public Accountant* (apud Dias, 2006, p. 3) os controles internos abrangem,

o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

De acordo Sá (2002, p. 106) o *Institut Français des Experts Comptables* define controle interno como,

plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 320) afirmam que o relatório do Comitê de Organizações Patrocinadas define controles internos como,

um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de informações financeiras, obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis, eficácia e eficiência de operações.

Na visão de Araújo (2008, p. 24) os controles internos podem ser entendidos como “sendo o conjunto de procedimentos adotados para assegurar a proteção dos bens e valores, garantir a adequação e tempestividade das informações e promover a eficiência, eficácia e efetividade operacional.”

Franco e Marra (2000, p. 261) compreendem por controles internos “todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.”

Observa-se, desse modo, que todos os conceitos apresentados destacam basicamente três finalidades inerentes aos controles internos, que são: salvaguardar os ativos, assegurar a confiabilidade das informações contábeis e garantir a eficácia empresarial por meio do cumprimento das políticas administrativas estabelecidas.

Nesse sentido, ressalta-se, segundo Attie (1998), que os principais objetivos dos controles internos estão relacionados a comprovação da veracidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais; prevenção de fraudes; identificação de erros e desperdícios; estimular a eficiência do pessoal; e salvaguardar os ativos e obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio.

Para Andrade (1999, p. 59) “os objetivos do controle interno incluem a garantia de que as várias fases do processo decisório, o fluxo de registro e informações, a implementação das decisões e o *feed-back* sobre medidas tomadas, se revestem da necessária confiabilidade.”

Diante disso, salienta-se a importância da implantação de um sistema de controle interno, visando garantir a proteção dos ativos contra eventuais erros e fraudes e auxiliar no processo de gestão. Pois, quanto mais complexa a estrutura das entidades maior é a necessidade de se ter controle sobre suas operações. Além disso, a administração precisa de relatórios que apresentem informações concisas, que reflitam a situação da companhia e sejam disponibilizadas em tempo hábil, objetivando dar suporte à tomada de decisão. (ATTIE, 1998)

Entretanto, segundo Araújo (2008, p. 24), “tão importante quanto implantar os controles internos é mantê-los, garantindo-se sua efetividade mediante constante atualização e acompanhamento”. Nesse sentido, após demonstrar os conceitos inerentes aos controles internos, convém apresentar suas limitações conforme segue.

2.1 Limitações dos controles internos

Para Boynton, Johnson e Kell (2002), independente da qualidade da definição e operacionalização dos controles internos, estes fornecem segurança razoável, pois podem apresentar as seguintes limitações: erros de julgamento, falhas, conluio, atropelamento pela administração e custos *versus* benefícios.

No que tange aos erros de julgamento, Boynton, Johnson e Kell (2002), salientam que podem ocorrer julgamentos inadequados durante a tomada de decisão ou realização de tarefas rotineiras, em virtude de informações incorretas, fornecidas em tempo restrito, entre outros motivos. Desse modo, Araújo (2008, p. 165) reforça que “por mais adequado que seja o sistema de controle interno adotado, ele não pode garantir que as operações não-usuais sejam acompanhadas com satisfação.”

As falhas podem ocorrer quando pessoas envolvidas no processo não entendem as instruções corretamente ou pela falta de cuidado, distração ou cansaço. Além disso, a mudança de pessoal, temporária ou permanente, também pode contribuir para a ocorrência de falhas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). Assim, conforme Araújo (2008) os procedimentos de controle devem ter como ponto-chave a verificação humana, uma vez que este fator está sempre sujeito ao erro.

Em relação ao conluio, Boynton, Johnson e Kell (2002), ressaltam que consiste na prática de fraudes entre indivíduos (empregados, fornecedores, clientes) que agem conjuntamente, visando esconder tais fraudes, de forma que não sejam detectadas pelos controles internos. Segundo Araújo (2008) a realização de rodízio de funções é um procedimento utilizado para evitar a ocorrência de conluios.

De acordo com Araújo (2008) a eficiência do sistema de controle interno depende do grau de comprometimento da alta administração. Nesse sentido, quando esta ignora certos procedimentos ou políticas estabelecidas pela organização, objetivando ganho pessoal, ocorre a limitação denominada de atropelamento pela administração, ou seja, abuso de autoridade. (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002)

Além disso, os autores salientam que custos dos controles internos de uma entidade não devem ser superiores aos benefícios que deles se almeja. Para Araújo (2008, p. 165) a avaliação dos custos *versus* benefícios “é fator preponderante no processo de análise do sistema de controle interno, pois nenhum controle será vantajoso se o custo de implantação e manutenção for superior aos benefícios auferidos.”

Neste contexto, Franco e Marra (2000) reafirmam que os controles internos possuem limitações relacionadas à exigência para que seus custos não sejam superiores aos objetivos que se pretende alcançar; o direcionamento, principalmente, para transações rotineiras; existência de possíveis erros humanos, ocasionados por descuido, distração, erros de julgamento; conluio; abuso de autoridade; e a possibilidade dos procedimentos se tornarem inadequados com o passar do tempo.

Dessa forma, descrevem-se na seqüência os componentes da metodologia COSO que foi desenvolvida para auxiliar a gestão das organizações, pois visa melhor a efetividade dos controles internos.

2.2 Componentes dos controles internos - metodologia COSO

De acordo com Sanches (2007), em 1985 foi criada nos Estados Unidos, por iniciativa do setor privado, uma comissão denominada de *Commission of Fraudulent Financial Reporting*, que tinha como objetivo estudar assuntos pertinentes à elaboração e divulgação de relatórios financeiros. Posteriormente, esta Comissão transformou-se em Comitê, conhecido como COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê de Organizações Patrocinadoras), uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. (ZANETTE, 2007)

Assim, segundo Zanette (2007), em 1992 o Comitê desenvolveu o protocolo COSO I, também chamado de *The COSO Report*, visando analisar e melhorar a efetividade dos controles internos, fornecendo subsídios para que a administração e demais interessados pudessem utilizar e avaliar um sistema de controle.

Neste contexto, ressalta-se conforme Boynton, Johnson e Kell (2002), que o relatório da Comissão de Organizações Patrocinadoras e a AU 319, Consideração de Controles Internos na Auditoria de Demonstração Contábil, identificam os seguintes componentes de controles internos: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Dias (2006) reforça esta afirmação enfatizando que, de acordo com o COSO, o controle interno é constituído de cinco elementos, que são: ambiente de controle, avaliação e gerenciamento dos riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. O autor observa, também, que estes relacionam-se entre si.

Destaca-se que em 2004 o Comitê divulgou o documento Gerenciamento de Risco Empresarial – Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*) conhecido como COSO II ou ERM, sendo uma versão evoluída do *COSO Report*, devido às necessidades ao gerenciamento de risco da organização. Dessa forma, além dos cinco elementos previstos no COSO I, o ERM acrescentou três, que são: definição dos objetivos, identificação dos eventos e resposta ao risco. Além disso, o elemento denominado de Ambiente de Controle passou a ser chamado de Ambiente Interno. (ZANETTE, 2007)

Em relação aos novos elementos Zanette (2007) destaca que a definição dos objetivos deve existir antes que a gerência possa identificar os eventos potenciais que afetem sua

realização. Neste contexto, ressalta-se de acordo com Dias (2006) que uma das finalidades do controle interno está relacionada ao cumprimento dos objetivos da entidade. Desse modo, é fundamental o estabelecimento destes, a identificação dos riscos que ameacem o seu cumprimento e o gerenciamento dos riscos identificados.

Deve-se, assim, identificar os eventos internos e externos que afetam a realização dos objetivos, distinguindo entre risco e oportunidade, e selecionar respostas do risco, desenvolvendo ações para alinhar riscos com as tolerâncias do risco da entidade e o apetite do risco (ZANETTE, 2007). Dessa forma, convém descrever cada elemento que compõem os controles internos conforme segue, dando ênfase somente aos integrantes do *COSO Report*.

2.2.1 Ambiente de controle

O ambiente de controle, na visão de Silva Junior (2001, p. 133), “consiste nos fatores que estabelecem o ritmo de trabalho de uma entidade e, portanto, influenciam a consciência de controle das pessoas que trabalham nela.”

Neste contexto, Dias (2006) salienta que o ambiente de controle está relacionado à cultura de controle que a entidade possui. Assim, torna-se efetivo quando as pessoas que fazem parte da organização conhecem suas responsabilidades, os limites de sua autoridade, bem como a competência e comprometimento de desenvolverem suas atividades de maneira correta.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002), conforme a AU 319.25, vários fatores compõem o ambiente de controle de uma entidade, tais como: integridade e valores éticos, comprometimento com competência, conselho de administração e comitê de auditoria, estrutura organizacional, filosofia e estilo operacional da administração, atribuição de autoridade e responsabilidade, e políticas e práticas de recursos humanos.

De acordo com Silva Junior (2001) “o ambiente de controle é o alicerce de todos os outros componentes do controle interno, proporcionando disciplina e estrutura. Proporciona atmosfera em que as pessoas conduzem suas atividades e executam suas responsabilidades de controle.”

Cabe destacar que além da competência técnica o ambiente de controle envolve compromisso ético. Assim, de acordo com Dias (2006, p. 49) “a postura da alta administração desempenha papel determinante neste componente. Ele deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, os procedimentos, o Código de Ética e o Código de conduta a serem adotados.”

Nesse sentido, observa-se que é de responsabilidade da administração da organização a divulgação dos códigos de ética e conduta, das políticas organizacionais e dos procedimentos, às pessoas que fazem parte da entidade.

2.2.2 Avaliação e gerenciamento dos riscos

Todas as organizações, independentemente do porte, estrutura, setor em que atuam, estão sujeitas aos riscos do negócio. Isso ocorre devido as constantes mudanças das condições econômicas, setoriais, regulatórias e operacionais. Dessa forma, faz-se necessário o desenvolvimento de mecanismos que auxiliam na identificação e gerenciamento de tais riscos. (SILVA JUNIOR, 2001)

Nesse sentido, em relação à avaliação dos riscos, Dias (2006, p. 50) salienta que “os administradores devem definir os níveis de riscos operacionais, de informação e

conformidade que estão dispostos a assumir.” Para Silva Junior (2001) “a diretoria e o conselho de administração decidem que riscos vão aceitar e a extensão e os métodos a serem usados para monitorar ou mitigar os riscos.”

Dias (2001) ainda observa que esta avaliação é de responsabilidade da administração, porém cabe a auditoria interna realizar uma avaliação e confrontá-la com a da administração. Ressalta-se conforme Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 329), que tanto a administração como a auditoria, “preocupam-se com a relação do risco com afirmações específicas nas demonstrações contábeis e com as correspondentes atividades de contabilização, processamento, resumo e relato de dados financeiros.”

Neste contexto a AU 319.28 (apud BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002, p. 329) determina que,

a avaliação de risco para fins de elaboração e apresentação de relatórios financeiros é a identificação, análise e administração dos riscos de uma entidade relevantes para a preparação de demonstrações contábeis que sejam apresentadas adequadamente de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos.

Convém destacar, segundo Dias (2006), que após identificar os riscos deve-se avaliá-los considerando a probabilidade de ocorrerem, os impactos nas operações e as ações necessárias para gerenciá-los.

2.2.3 Atividades de controle

As atividades de controle consistem nas políticas e procedimentos que auxiliam a assegurar que as diretrizes da organização sejam executadas, bem como se são tomadas medidas necessárias para enfrentar fatores que colocam em riscos a consecução dos objetivos da entidade (SILVA JUNIOR, 2001).

Neste contexto, Dias (2006, p. 50) destaca que as atividades de controle são aquelas que “quando executadas a tempo e de maneira adequada, permitem a redução ou administração dos riscos.”

Boynton, Johnson e Kell (2002) ressaltam que as atividades de controle são aplicadas em toda a entidade, abrangendo vários níveis organizacionais e funcionais, e classificam-se em: preventivas e detectivas. De acordo com Migliavacca (2004, p. 50) os controles de prevenção são destinados a impedir erros e anomalias durante o processo, dessa forma tornam-se mais eficientes e menos caros que os detectivos, tendo em vista que impedindo possíveis irregularidades acabam evitando o custo em corrigi-las.

Em relação às atividades de prevenção, Dias (2006) destaca o estabelecimento de limites de alçadas, ou seja, a possibilidade dos funcionários aprovarem determinados valores ou assumirem posições em nome da instituição; e autorização, que consiste em determinar as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor, visando assegurar que as mesmas estejam de acordo com as políticas da organização.

No que tange aos controles detectivos, Silva Junior (2001) salienta que tem a finalidade de identificar erros ou irregularidade visando sua retificação. Para Migliavacca (2004, p. 50) esses controles são “destinados a detectar erros e anomalias que ocorrem durante o processamento de dados.” O autor observa que apesar dos controles detectivos possuírem custos mais elevados que os preventivos, são essenciais.

Segundo Dias (2006), citam-se como atividade de detecção as conciliações, que é a prática da confrontação da mesma informação com dados originados de bases diferentes; a revisão de desempenho, ou seja, acompanhamento de uma atividade ou processo avaliando seu desempenho em relação às metas da entidade; segregação de funções entre os funcionários; e normatização interna, que consiste na definição formal das regras internas necessárias para o funcionamento da organização, bem como sua divulgação aos integrantes da instituição.

Ressalta-se, de acordo com Dias (2006), que existem atividades tanto de prevenção como de detecção que são: a segurança física dos ativos da organização por meio de controle de acesso, entrada e saída de colaboradores e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, entre outros; e os sistemas informatizados, que visam garantir a integridade e veracidade dos dados e das transações.

2.2.4 Informação e comunicação

Para um melhor entendimento, convém conceituar os termos informação e comunicação. Dessa forma, Silva Junior (2001) afirma que o primeiro consiste na identificação, captura e comunicação, de uma forma e época específica, permitindo as pessoas integrantes de uma organização de executarem suas responsabilidades.

A comunicação refere-se “a movimentação de informações horizontal e verticalmente dentro da entidade, assim como entre a entidade e partes externas, com apropriado.” (SILVA JUNIOR, 2001, p. 134). Nesse contexto, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 329) ressaltam que a AU 319.34 estabelece que a “comunicação envolve o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades referentes aos controles internos sobre elaboração e apresentação de relatórios financeiros.”

Segundo Dias (2006, p. 52) “a comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles”. Desse modo, devem ser identificadas, coletadas, verificadas quanto à sua confiabilidade e relevância, processadas e comunicadas aos interessados em tempo hábil e de maneira adequada.

Boynton, Johnson e Kell (2002) reforçam essa afirmação enfatizando que o sistema de informação e comunicação é constituído por métodos e registros responsáveis em identificar, juntar, analisar, classificar e relatar as transações da organização, mantendo a responsabilidade pelos correspondentes ativos e passivos.

Nesse sentido Silva Júnior (2001, p. 134) destaca que a comunicação para ser eficaz deve incluir “mensagem clara da gerência de que as responsabilidades de controle são levadas a sério, bem como informações sobre como cada pessoa da entidade relaciona-se com os controles internos e com o trabalho de terceiros.”

Dias (2006) observa que o processo de comunicação pode ser formal ou informal. O primeiro acontece por meio de sistemas internos de comunicação. Já o segundo ocorre em reuniões com clientes, fornecedores, entidades, entre outros. O autor salienta que esta prática é importante para o levantamento de informações necessárias a identificação dos riscos e oportunidades.

2.2.5 Monitoramento

O monitoramento consiste na avaliação dos controles internos, visando verificar se estão sendo eficientes e eficazes. Nesse sentido, Silva Junior (2001, p. 134) afirma que “as

atividades de monitoramento são dirigidas para a avaliação de desempenho do sistema de controle interno através do tempo.”

A AU 319.38 (apud BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002, p. 329) estabelece que monitoração é “um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles e a tomada de ações corretivas”.

De acordo com Dias (2006, p. 53) os controles são eficientes quando a administração tem razoável certeza:

- do grau de atingimento dos objetivos operacionais propostos;
- de que as informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis; e
- de que leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.

Para Silva Junior (2001) o processo de monitoração pode ser executado de três formas, ou seja, por meio de atividades contínuas, avaliações separadas ou combinação de ambas. No que tange à monitoração contínua, observa-se que ocorre durante a execução das operações, incluindo, entre outras atividades, a gerência e supervisão. As avaliações separadas dependem de uma avaliação de riscos e da eficácia dos procedimentos de monitoração contínua. Ressalta-se que “a combinação de monitoração contínua e avaliações separadas assegura que o controle mantenha sua eficácia através do tempo.” (SILVA JUNIOR, 2001, p. 134)

Desse modo, após descrever os elementos que compõem o modelo proposto pelo COSO, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa.

3 Procedimentos metodológicos

Em relação aos objetivos deste artigo, foi utilizada pesquisa descritiva, que segundo Gil (1999) consiste em descrever as características de determinada população ou fenômeno, como também o estabelecimento de relações entre variáveis. Desse modo, buscou-se identificar e demonstrar as perspectivas dos gestores e servidores públicos da UDESC em relação ao uso dos controles internos na gestão universitária.

Quanto aos procedimentos utilizou-se pesquisa bibliográfica, estudo de caso e levantamento. Assim, no que tange à pesquisa bibliográfica Cervo e Bervian (1983) salientam que esta busca explicar um problema a partir de contribuições culturais ou científicas publicadas em documentos sobre determinado assunto, tema ou problema. Nesse sentido, construiu-se um referencial teórico relacionado aos controles internos, dando enfoque aos elementos que compõem a metodologia COSO, o qual serviu de embasamento para elaboração desta pesquisa.

Em relação ao estudo de caso que, de acordo com Gil (1999, p. 73) é “caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo”, salienta-se que foi realizado na Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC, como também, o levantamento que consiste na “interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.” (GIL, 1999, p. 70)

Assim, utilizou-se como instrumento de coleta de dados um questionário, composto por perguntas abertas e fechadas, o qual foi dividido em duas partes. A primeira visou identificar as características dos respondentes, enquanto a segunda buscou evidenciar a percepção destes acerca do uso dos controles internos na gestão universitária.

O referido questionário foi aplicado aos diretores e funcionários técnico-administrativos que trabalham com prestações de contas dos dez centros que fazem parte da UDESC, que são: Centro de Ciências Agroveterinárias – CAV, Centro de Educação Superior do Oeste – CEO, Centro de Ciências da Educação – CCE-FAED, Centro de Ciências Tecnológicas – CCT-FEJ, Centro de Educação à Distância – CEAD, Centro de Artes – CEART, Centro de Ciências da Saúde e do Esporte – CEFID, Escola Superior de Administração e Gerência – ESAG, Centro de Ensino do Planalto Norte – CEPLAN e Centro do Alto Vale do Estado – CEAVE. Aplicou-se, também, este questionário aos funcionários técnico-administrativos que fazem parte da Secretaria de Controle Interno da Universidade.

Quanto à abordagem do problema, este artigo tem caráter qualitativo, pois segundo Richardson (1999, p. 80), visa “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.” Assim, por meio dos dados coletados buscou-se descrever a percepção dos respondentes em relação aos controles internos.

4 Descrição e análise de dados

Apresenta-se primeiramente a caracterização da Universidade pesquisada. Na seqüência descrevem-se os resultados obtidos com a pesquisa, bem como a análise e interpretação dos dados.

4.1 Caracterização da Universidade pesquisada

A Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC implantou seus cursos de graduação ao longo dos 43 anos de funcionamento. Ressalta-se, nesse sentido, que em 1965 possuía apenas três cursos, sendo Pedagogia na FAED, Administração na ESAG e Engenharia de Operações na FEJ, atualmente conta com um total de 32 cursos/habilitações.

Como única Universidade pública e gratuita mantida pelo Governo do Estado, esta instituição vem desenvolvendo suas atividades em algumas regiões, como Florianópolis (com extensão no município de Camboriú), Lages, Joinville (com extensão no município de São Bento do Sul) e no Oeste Catarinense (nos municípios de Chapecó, Pinhalzinho e Palmitos).

Dessa forma, sua estrutura é constituída por dez centros, que foram descritos anteriormente. Além disso, cabe destacar a existência da Secretaria de Controle Interno, que está ligada à Pró Reitoria de Planejamento da UDESC, sendo que uma de suas atribuições, conforme Portaria nº 1030 de 28/10/2004/UDESC, consiste em,

determinar que as prestações de contas de adiantamentos de qualquer natureza sejam submetidos à análise do controle interno antes de serem baixados no órgão.
Parágrafo único. As prestações de contas referidas no caput deste artigo só poderão ser baixadas após despacho específico do Pró-Reitor de Planejamento.

Nesse sentido, observa-se que todas as transações que envolvem antecipação de valores para pagamento de diárias, entre outros adiantamentos, são encaminhadas pelos respectivos técnicos administrativos dos centros à referida secretaria para análise.

Dessa forma, visando identificar e descrever a percepção dos gestores e servidores públicos acerca dos controles internos nesta instituição, apresenta-se a seguir o resultado e análise dos dados.

4.2 Análise e interpretação dos dados

No primeiro momento da análise e interpretação dos dados, demonstram-se os dados gerais dos respondentes. Em seguida, descreve-se a percepção dos gestores e servidores da UDESC acerca do uso dos controles internos na gestão universitária.

4.2.1 Dados gerais dos respondentes

O questionário enviado buscou identificar as características dos respondentes, assim foram levantadas algumas informações para conhecimento do perfil de cada pessoa que compõem os grupos em estudo (diretores, técnicos administrativos e controle interno), tais como: sexo, idade, escolaridade, formação acadêmica, tempo na instituição e centro que trabalha.

Ressalta-se que os questionários foram enviados via e-mail, distribuídos numa amostra de 27 pessoas. Desta amostra obteve-se retorno de 14 questionários, sendo que entre os 7 técnicos que estão lotados na Secretaria de Controle Interno, 6 pessoas responderam a pesquisa. Com referência aos diretores de centro, apenas 2 dos 10 diretores responderam. Quanto aos técnicos administrativos que trabalham com a prestação de contas, dos 10 questionários enviados para os centros, obteve-se resposta de 6 técnicos.

Nesse sentido, constatou-se que do total dos 14 respondentes, 7 foram do sexo feminino e 7 do sexo masculino. Quanto à idade, observou-se que 1 respondente tem menos que 30 anos, 7 tem idade entre 30 e 40 anos, 5 tem entre 40 e 50 anos, e 1 acima de 50. Em relação ao nível de instrução, foi observado que 1 respondente possui graduação, 5 possuem especialização, destacando 6 servidores com mestrado e 2 com pós doutorado. A formação acadêmica que teve maior número de pessoas foi Ciências Contábeis, com 7 entrevistados, sendo 1 deles com formação em Artes Cênicas, também. Os demais possuem formação em Tecnólogo em Análise de Sistemas e Desenho, Educação Física, Artes, Administração, Economia, Medicina Veterinária e Biologia.

4.2.2 Percepção dos Gestores e servidores públicos acerca dos controles internos da UDESC

Neste momento, cabe observar que questionário utilizado continha questões abertas e fechadas, sendo esta última apresentada com as seguintes opções: Nunca (N), Às Vezes (AV), Sempre que Possível (SP) e Constantemente (C). Algumas questões não foram respondidas, sendo alocadas nas tabelas abaixo na sigla NR.

a) Aspectos gerais do controle interno

Em relação aos aspectos gerais do controle interno, questionou-se se o conceito de controle interno, segundo o Conselho Federal de Contabilidade, está sendo aplicado na instituição; e como questões abertas, se as atividades do controle interno têm contribuído para os centros e quais as atribuições do controle interno.

Quanto à primeira questão, conforme pode-se observar na tabela 1, aproximadamente 60% dos entrevistados responderam que somente às vezes os princípios do CFC são aplicados na instituição, 30% responderam sempre que possível, enquanto que apenas uma pessoa, que é gestor, assinalou a alternativa constantemente.

Tabela 1 – Comparativo da percepção quanto aos aspectos gerais do controle interno.

Questões/Respostas	Diretores					Técnicos Administrativos					Técnicos Controle Interno				
	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR
Q a) Segundo Conselho Federal de Contabilidade o sistema de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e sua eficácia operacional. Na Instituição isso realmente acontece?		1		1			3	2		1		4	2		
TOTAL	-	1	-	1	-	-	3	2	-	1	-	4	2	-	-

Em relação ao questionamento que visava identificar a percepção dos entrevistados em relação a contribuição do controle interno para os centros, foi respondido pelos técnicos administrativos que contribuem pouco. Já os técnicos do controle interno e os gestores responderam que contribui, principalmente em relação aos adiantamentos (recursos antecipados). No que tange as atribuições do controle interno, os técnicos administrativos responderam que consistem em passar confiança em termos jurídicos e legais, e o controle interno respondeu que consiste na preservação do patrimônio público. Ressalta-se que os gestores não responderam esta questão.

b) Ambiente de controle

Nas questões relativas ao ambiente de controle, que é o primeiro elemento abordado no modelo COSO, as respostas mais relevantes foram em relação ao código de conduta/ética da instituição, conforme pode-se observar na tabela 2:

Tabela 2 – Comparativo da percepção quanto ao ambiente de controle.

Questões/Respostas	Diretores					Técnicos Administrativos					Técnicos Controle Interno				
	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR
Q a) Você tem conhecimento da existência do código de conduta/ética da Instituição?	1			1		3	1	1	1		5	1			
Q b) Os gestores comunicam aos seus colaboradores a existência do código de conduta/ética da Instituição?	1		1			4	1	1			6				
Q c) Os gestores reforçam a filosofia da Instituição não apenas verbalmente, mas por meio de suas ações no dia-a-dia		1	1				4	2			1	5			
Q d) Os padrões de comportamento e atitudes na Instituição refletem integridade e valores éticos?		1	1			1	3	1	1		1	3	2		
TOTAL	2	2	3	1	-	8	9	5	2	-	13	9	2	-	-

Durante a realização desta pesquisa foi constatado que a Universidade ainda não possui tal código. Contudo, dois respondentes assinalaram a alternativa que tem conhecimento da existência do código de ética, isto demonstra um entendimento equivocado em relação á este documento.

Observou-se, também, que aproximadamente 70% das pessoas responderam que somente às vezes a filosofia da Instituição é reforçada e 50% assinalaram que às vezes os padrões de comportamento refletem integridade e valores éticos.

c) Definição dos objetivos

Quanto à definição dos objetivos, percebeu-se que estes não estão bem definidos e/ou não são divulgados, segundo a tabela 3. Na questão se o controle interno pode ser um facilitador para a gestão, a maioria respondeu constantemente.

Tabela 3 – Comparativo da percepção quanto à definição dos objetivos.

Questões/Respostas	Diretores					Técnicos Administrativos					Técnicos do Controle Interno				
	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR
Q a) Os objetivos e as estratégias do Controle Interno são divulgados para toda a Instituição?	1				1	2	4				2	3	1		
Q b) Os objetivos e as estratégias do Controle Interno são bem definidos e estão em conformidade com a missão/visão da Instituição?		1		1		1	5				1		3		2
Q c) O Controle Interno pode ser um facilitador para a gestão, ou seja, suas políticas e procedimentos asseguram que as diretrizes da administração sejam realmente seguidas?		1		1			2	1	3				1	5	
TOTAL	1	2	-	2	1	3	11	1	3	-	3	3	5	5	2

d) Avaliação dos riscos

A tabela 4 demonstra o resultado da pesquisa em relação aos riscos, conforme pode-se observar:

Tabela 4 – Comparativo da percepção quanto à avaliação do risco.

Questões/Respostas	Diretores					Técnicos Administrativo					Técnicos Controle Interno				
	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR
Q a) Existem procedimentos formais de avaliação dos riscos de eventuais fraudes e erros na Instituição?	2					1	5				5		1		
Q b) É considerado a potencial ocorrência de fraude, roubo, erro, etc., na avaliação dos riscos?		1	1			2	3	1			2		1		3
Q c) Os técnicos responsáveis pelas prestações de contas de adiantamento receberam/recebem treinamento satisfatório?				2		1	4	1				4	2		
TOTAL	2	1	3	-	-	4	12	2	-	-	7	4	4	-	3

Na avaliação dos riscos, grande parte dos técnicos administrativos respondeu que às vezes existem procedimentos formais de avaliação, enquanto os técnicos do controle interno responderam que nunca existem procedimentos. Em relação ao treinamento satisfatório dos técnicos responsáveis pela prestação de contas, a maioria respondeu que às vezes estes recebem treinamento, assim na questão discursiva todos sugeriram mais treinamentos.

e) Atividades de controle

Quanto às atividades de controle, as respostas mais significativas foram relativas às questões sobre se as políticas e procedimentos da Secretaria de Controle Interno são estabelecidos formalmente e comunicados para toda a Instituição, sendo que a maioria dos técnicos administrativos e do controle interno respondeu às vezes.

Tabela 5 – Comparativo da percepção quanto às atividades de controle.

Questões/Respostas	Diretores					Técnicos Administrativo					Técnicos Controle Interno				
	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR
Q a) As políticas e procedimentos da Secretaria de Controle Interno são estabelecidos formalmente e são comunicados para toda a Instituição, em todos os níveis e através de todas as funções e pessoas?	1		1				4	2				4	2		
Q b) Há procedimentos para assegurar que os processos estejam sendo elaborados corretamente de acordo com as normas e suas alterações?			2				2	4				1	1	4	
Q c) Os técnicos, responsáveis pelos processos de prestações de contas, tem conhecimento sobre suas responsabilidades e como suas atividades tem relação com o trabalho das outras pessoas?			1	1		1	2	1	2			2		1	3
Q d) As normativas e legislações vigentes inerentes ao processo de prestação de contas são lidas periodicamente?		1		1			2	4				1	1	4	
TOTAL	1	1	4	2	-	1	10	11	2	-	-	8	4	9	3

A tabela 5 demonstra se as normativas e legislações vigentes inerentes ao processo de prestação de contas são lidas periodicamente, sendo que os técnicos administrativos responderam sempre que possível, e os técnicos do controle interno responderam constantemente.

f) Informação e comunicação

Quanto à informação e comunicação, o controle interno respondeu que sempre que possível e constantemente as informações são transmitidas de forma rápida quando há mudanças na legislação ou outras alterações, enquanto que os técnicos administrativos alocaram respostas em todas alternativas. Em relação aos dados e informações, se os mesmos são gerados por sistemas confiáveis e oportunos, 64% dos respondentes alocou na alternativa nunca ou às vezes, entretanto os diretores na alternativa sempre que possível.

Tabela 6 – Comparativo da percepção quanto à informação e comunicação.

Questões/Respostas	Diretores					Técnicos Administrativo					Técnicos Controle Interno				
	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR
Q a- As informações são transmitidas de forma rápida pelo Controle Interno quando há mudanças na legislação ou outro tipo de alteração?	1			1		1	2						2	4	
Q b- Os dados e informações geradas por sistemas de informática, são confiáveis e fornecidos oportunamente?			2			2	3					4	2		
Q c- Os canais de comunicação (e-mail, instruções normativas, sistemas de informática,...) existentes hoje são suficientes?			1				5					1	2	1	2
TOTAL	1	-	3	2	-	3	10	2	3	-	-	5	6	5	2

Observou-se, também, conforme tabela 6, que no quesito canais de comunicação existentes hoje são suficientes 83% dos técnicos administrativos responderam às vezes, enquanto a maioria dos técnico do controle interno respondeu sempre que possível ou não respondeu. Cabe ressaltar que algumas sugestões foram feitas na questão discursiva para a

adoção de outros canais de comunicação, como teleconferência e reuniões periódicas nos centros.

g) Monitoramento

A tabela 7 demonstra que em relação ao monitoramento somente os diretores e apenas um técnico responderam que é realizado supervisão das atividades desenvolvidas nos centros. Além disso, 60% dos respondentes afirmaram que nunca existe um responsável pela revisão dos processos enviados para o Controle Interno.

Tabela 7 – Comparativo da percepção quanto ao monitoramento.

Questões/Respostas	Diretores					Técnicos Administrativo					Técnicos Controle Interno				
	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR	N	AV	SP	C	NR
Q a) É realizado monitoramento e/ou supervisão das atividades desenvolvidas nos Centros?				2		2	3		1		1		5		
Q b) Existe um responsável pela revisão dos processos executados nos Centros que são enviados para o Controle Interno?				1	1	3		1	2		5			1	
Q c) As deficiências identificadas pelo Controle Interno são relatadas às pessoas com condições de tomar medidas necessárias e corretivas?				2		1	1	2	2				1	5	
Q d) Existem responsáveis em examinar e avaliar periodicamente os controles internos?	1		1			4	1		1			1	1	4	
Q e) Estes fazem recomendações visando aprimorar os controles internos?			1	1		4		1	1			1	1	4	
TOTAL	1	-	2	6	1	14	5	4	7	-	6	2	8	14	-

Outras questões relevantes, constatadas na tabela acima, foram em relação à existência de responsáveis em examinar e avaliar periodicamente os controles internos e se estes fazem recomendações visando aprimorar os controles internos, sendo que as respostas dos técnicos do controle interno apontam para constantemente, enquanto as dos técnicos administrativos para nunca.

5 Conclusões

Conforme verificado neste estudo os controles internos são fundamentais para gestão de qualquer tipo de entidade, pois visam proteger os ativos, assegurar a veracidade das informações e garantir que os objetivos organizacionais sejam alcançados. Na entidade objeto de estudo não é diferente, uma vez que a própria portaria da Universidade do Estado de Santa Catarina determina que o controle interno é imprescindível para as prestações de contas da Instituição.

Porém, para garantir a eficiência e eficácia do sistema de controle interno, este deve compreender certos elementos, de acordo com o que estabelece o modelo proposto pelo COSO, tais como: ambiente de controle, avaliação e gerenciamento de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Com a realização desta pesquisa, constatou-se que em relação ao ambiente de controle que a Universidade ainda não possui formalizado código de ética/e ou conduta, sendo esse necessário para a integração de valores a serem adotados pela Instituição. Quanto às atividades de controle, observou-se que o sistema vigente atualmente deve ser aperfeiçoado, por meio da avaliação e monitoração contínua de todos envolvidos. Neste contexto, observa-

se que o treinamento é um elemento muito importante para o aperfeiçoamento, pois recicla as pessoas e faz com que estas estejam constantemente em contato com a legislação vigente.

Evidenciou-se, também, que as informações devem ser mais ágeis, fazendo-se necessário que se assegure que os interessados as recebam. Além disso, para que os objetivos sejam alcançados, estes devem ser definidos e comunicados, a fim de que todos possam colaborar para que sejam atingidos. Por sua vez, os riscos devem ser gerenciados, a fim de que não aconteçam ou sejam minimizados se por ventura ocorrerem, pois eficientes sistemas de controle interno diminuem os riscos, evitando assim problemas futuros.

Referências

ANDRADE, Armando. **Eficácia, eficiência e economicidade**: como atingi-las através de adequados sistemas de controles internos. São Paulo: A. Andrade, 1999.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, Willian. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

BRASIL. Resolução CFC nº 820/97, de 17 de dezembro de 1997. Disponível em:
<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc820nbct11>
Acesso em: 15 maio 2008

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais**: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles internos nas organizações**: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização. 2.ed. São Paulo: Edicta, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANCHES, Marcos Venicio. **Sistemas de controles internos e de fiscalização em demonstrações contábeis**: uma análise crítica de normas específicas. 2007. 111 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo. 2007

SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (Coord). **Auditoria em ambiente de internet**. São Paulo: Atlas, 2001.

ZANETTE, Maicon Anderson. **Controle interno no cooperativismo de crédito**: um estudo de caso baseado nos componentes da metodologia COSO. 2007. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007