

## Controle Interno: Percepção de Gestores de uma Instituição de Ensino

Internal control: Perception managers of an educational institution

*Lis Daiana Bessa Taveira<sup>1</sup>*

*Marcos André da Silva<sup>2</sup>*

*Aldo Leonardo Cunha Calado<sup>3</sup>*

### RESUMO

Com o advento da Nova Gestão Pública no Brasil, o Controle Interno assume um importante papel em instituições públicas, na medida em que esse instrumento está diretamente associado à eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos. Diante desse cenário e considerando a responsabilidade e importância dos gestores públicos no processo de implementação, promoção e desenvolvimento do Controle Interno nos órgãos, apresenta-se necessário que o gestor público possua uma visão positiva do sistema de controle interno. Esta pesquisa teve por finalidade abordar de forma descritiva a percepção dos gestores em relação ao Controle Interno. A pesquisa foi desenvolvida em uma Instituição de Ensino localizada no Estado do Rio Grande do Norte, sendo classificada como um Estudo de Caso. Os dados foram coletados a partir da aplicação de um questionário, composto pelos seguintes aspectos: ambiente institucional, procedimentos, finalidade e objetivos do controle interno. Os resultados indicam que a grande parte dos gestores da instituição investigada percebe o Controle Interno como muito satisfatório para o processo de gestão, confirmando a importância dessa ferramenta para as instituições públicas.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Instituição de Ensino Superior. Estudo de Caso.

### ABSTRACT

With the advent of the New Public Management in Brazil, the Internal Control plays an important role in public institutions, to the extent that this instrument is directly related to the efficiency, efficacy and effectiveness of public spending. Given this scenario and considering the responsibility and importance of public managers in the implementation process, promotion and development of the Internal Control in the body, appears necessary that the public manager has a positive view of the internal control system. This research aimed to address descriptively the perception of managers in relation to Internal Control. The research was conducted in an educational institution in the state of Rio Grande do Norte, is classified as a Case Study. Data were collected from a questionnaire consisting of the following: institutional environment, procedures, purpose and objectives of internal control. The results indicate that most of the managers of the investigated institution realizes the Internal Control as most suitable for the management process, confirming the importance of this tool for public institutions.

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional da UNB/UFPB/UFRN (2014); e-mail: [lisbessa@hotmail.com](mailto:lisbessa@hotmail.com)

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional da UNB/UFPB/UFRN (2014); e-mail: [marcoandre.silva@ifrn.edu.br](mailto:marcoandre.silva@ifrn.edu.br)

<sup>3</sup> Doutor em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul-UFRGS (2010) e Professor dos Programas de Pós-Graduação em Administração (PPGA) e em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFPB/UFRN; e-mail: [aldocallado@yahoo.com.br](mailto:aldocallado@yahoo.com.br).

**Keywords:** Internal Control. Institution of Higher Education. Case Study.

## 1. Introdução

O Controle Interno caracteriza-se como um importante instrumento para as instituições, na medida em que sua existência poderá contribuir para a realização dos planos e objetivos desses órgãos (JOSÉ FILHO, 2008). Observa-se que a gestão pública no Brasil vem passando por um processo de mudanças em diferentes aspectos, com vistas a atender os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade (CASTRO, 2006). Para que a gestão pública possa corresponder às necessidades e expectativas, por parte da população, referente à correta aplicação dos recursos públicos, a presença de um sistema de controle dos processos e atividades realizadas pelos órgãos públicos pode ser útil nesse processo.

Neste contexto, o Controle Interno se encaixa como peça que, conjuntamente com as demais ferramentas de gestão, contribuirá para o correto funcionamento de todo o processo de gestão pública. Para José Filho (2008), o Controle Interno é essencial ao bom funcionamento da entidade e a sua ausência ou ineficiência deixa a entidade sujeita aos descaminhos e desperdícios de recursos e a gestão fraudulenta.

Para Castro (2009), o Decreto nº 200/67 é considerado como base legal de sustentação da reforma administrativa no Brasil. A visão sistêmica, o planejamento e o orçamento foram alguns dos princípios de racionalidade administrativa instituídos pelo Decreto nº 200/67, que também fixou regras para o controle interno contábil e administrativo.

O Controle Interno poderá constituir-se em importante instrumento de apoio ao gestor público, tanto no aspecto de resguardá-lo em relação ao uso dos recursos públicos, como também visando à organização e a correta execução dos processos administrativos. O Controle Interno funciona acima de tudo como uma segurança para o gestor, na medida em que este responde com seus bens e sua reputação pelos atos que realiza (CASTRO, 2009).

As instituições de ensino, assim como qualquer outro ente público, utilizam recursos públicos para realizarem suas finalidades. Os gestores de uma instituição de ensino devem estar cientes do valor de um bom sistema de Controle Interno, para garantir

que a sua gestão atenderá aos preceitos legais e estará pautada por uma boa administração no que se refere à eficiência, eficácia e efetividade dos atos.

Entender como o gestor de uma instituição de ensino percebe o Controle Interno pode ser importante, pois a partir desta percepção será possível entender o nível de utilização dos controles por parte desses gestores, e conseqüentemente o valor que eles atribuem a esses controles.

A utilização dos controles internos deve ser fomentada pelos gestores dos diversos setores da instituição, pois estes devem ser os principais interessados no sucesso do controle dos processos, na medida em que eles contribuem para evitar situações de ilegalidade e ineficiência. Com o objetivo de entender a visão dos gestores de uma Instituição de Ensino localizada no Estado do Rio Grande do Norte – RN, o presente estudo pretende responder ao seguinte questionamento: **Qual a percepção dos gestores de uma instituição de ensino acerca do Sistema de Controle Interno a partir da ótica da eficiência?**

O objetivo geral desta pesquisa é entender a percepção dos diretores do Instituto Federal do Rio Grande do Norte - IFRN em relação ao Sistema de Controle Interno no tocante a eficiência. A pesquisa torna-se relevante, pois tem a perspectiva de identificar o nível de conhecimento dos gestores desta instituição, em relação à existência de informações, relacionadas aos Sistemas de Controle Interno, bem como investigar a percepção dos gestores quanto a potencial de utilidade destas informações, além de contribuir com estudos atrelados a temática.

## **2. Revisão da literatura**

### **2.1 Controle Interno**

Controle é descrito na literatura como um instrumento de gestão, com finalidade de auxiliar as entidades, no que tange a obtenção de um bom desempenho, como o alcance de seus objetivos (ATKINSON *et al.*, 2000). Alguns questionamentos acerca de Controle Interno surgiram no ambiente acadêmico, no início do século, ao longo dos anos teve seu alcance no meio profissional (HEIER; DUGAN; SAYERS, 2004).

Segundo José Filho (2008), existe uma dificuldade na definição do conceito de controle interno entre os autores, tendo observado certa confusão entre as expressões “Controle Interno” e “Sistema de Controle Interno” e ainda “Auditoria Interna”.

Controle interno consiste em um conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pela administração Pública e seus órgãos, como segregações de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, dentre outros, com o objetivo de impedir, o erro, a fraude e a ineficiência (JOSÉ FILHO, 2008).

O Controle Interno é um processo que se desenvolve com a intenção de que os objetivos da instituição sejam atingidos, assim que sejam estabelecidos e clarificados, devem-se identificar os riscos que ameaçam a realização dos objetivos, na sequência, tomar as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados (ALMEIDA, 2010).

Para Almeida (2010), a administração é responsável pela implementação dos controles internos, por monitorar se está sendo seguido pelos membros da equipe e por sua adequação às mudanças ocorridas.

Conforme Crepaldi (2004), os objetivos do Controle Interno compreendem o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para proteger os ativos contra roubos, perdas e uso indiscriminado; garantir a fidedignidade das informações e avaliar a eficiência operacional.

Segundo Attie (1998), o Controle Interno tem quatro objetivos básicos: a) a proteção dos interesses da empresa; b) a precisão e a confiabilidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; c) o estímulo à eficiência operacional; e, d) a aderência às políticas existentes. A salvaguarda dos interesses da empresa está relacionada à proteção do patrimônio contra perdas e riscos ocasionados por erros ou irregularidades.

Para este autor, a precisão e a confiabilidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais estão relacionadas à necessidade de a instituição possuir um sistema de informação adequado. A eficiência operacional diz respeito às diretrizes, as quais irão apresentar como serão conduzidas as tarefas com objetivo de a empresa alcançar um desempenho harmônico. Em relação à aderência às políticas existentes, o objetivo é garantir que toda a equipe e todos os departamentos da instituição estejam comprometidos com os objetivos da empresa.

## 2.2 Controle Interno no Setor Público

O Controle Interno no Setor Público consiste em um conjunto de atividades de fiscalização exercido no âmbito interno de uma estrutura organizacional, sob a direção de

um órgão centralizador de todas as informações, neste caso a controladoria (CRUZ; GLOCK, 2006).

A controladoria é definida como um órgão, o qual favorece e promove a melhor tomada de decisão para o gestor público (SLOMSKI, 2005). Neste contexto, a controladoria não pode ser percebida como uma simples metodologia, voltada apenas ao ato de como realizar, pois sua função exerce técnicas de controle, capazes de avaliar a eficiência e eficácia de fatores internos da organização pública. Desta forma, garante a utilização legítima de exigências constitucionais, da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como de legislações específicas.

O controle é descrito na literatura, como uma ferramenta de alcance à administração, o qual tem o intuito de verificar o funcionamento adequado no devido tempo (GUERREIRO, 2002). Deste modo os órgãos públicos, sejam municipais, estaduais ou federais, tem a responsabilidade de verificar todos os atos praticados internamente e emitir informações regulares para a boa preservação da informação gerada aos diversos usuários.

O Controle Interno vem sendo alvo de discussões, em fóruns e congressos realizados principalmente por órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria Geral da União (CGU) e no ambiente acadêmico como os trabalhos de Da Silva (2012); Kronbauer et al. (2011); Naves Filho (2011) e Moreira (2013), por seu papel ser relevante no processo de gestão. Conforme argumentam Cruz e Glock (2003), o Controle Interno está relacionado diretamente com ações de planejamento, uma vez que auxilia no processo de gestão, aprovando a aplicabilidade de recursos disponíveis para que os resultados sejam obtidos.

Para Breda (1997), o controle das atividades da gestão pública é constituído como função primordial do Estado. Para Intosai (2004), os controles internos são dependentes de uma relação saudável entre custo e benefício e de evitar conluio entre colaboradores, em decorrência de fatores que possam constituir como ameaças as metas do controle.

A fundamentação do Controle Interno aplicada ao Setor Público é estabelecida pela Lei nº. 4.320/64, a qual impõe que o Poder Executivo, exerça seu papel de controlar sem causar danos ao erário.

Um dos objetivos principais do Controle Interno em órgãos públicos é ter caráter preventivo, ou seja, prevenir o ambiente público ou governamental de práticas ilícitas ou

impróprias, as quais possam ir de encontro aos princípios fixados pela Constituição Federal.

Cabe ressaltar, que o benefício produzido pelo Controle Interno, contribui para o impacto na redução das perdas provenientes do não alcance dos objetivos gerais fixados na definição de controle (CREPALDI, 2004).

De acordo com Almeida (2010), o custo gerado pelo controle deve ser gerido de maneira, que os controles internos mais robustos (em tese são os mais onerosos), sejam instituídos para transações de maior relevância, quanto os de menor custo devem ser inseridos em processos, considerados menos relevantes ou de risco baixo.

Para o bom desempenho do Controle Interno, se faz necessário que o mesmo seja eficiente, neste sentido o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), em 1992 publicou o modelo *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), conhecido como COSO I é referência mundial pelo fato de uniformizar as definições de controle interno (TCE - MG, 2012).

O COSO I é capaz de definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado, projetar a função e a responsabilidade da administração, estabelecer padrões para o desempenho e implementação e gerar meios para monitorar, avaliar e reportar os controles internos.

Esse modelo trouxe critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para a sua avaliação, com o intuito de inserir 05 (cinco) elementos dentro do controle: Ambiente, Informação e comunicação, monitoramento, atividades de controle e avaliação de risco (COSO, 2002).

O ambiente do Controle Interno pode ser considerado a base de todos os elementos, visto que ele é influenciado por todas as pessoas que compõem a organização e conceitos, a exemplos de: filosofia, conduta, postura ética, valores, atribuições dos colaboradores, neste sentido é bastante relevante à forma de gestão e como ela impõe responsabilidades acerca do desenvolvimento do seu corpo funcional.

De acordo com TCE – MG (2012) a avaliação de risco tem o papel de identificar e avaliar os riscos a serem enfrentados pela entidade no alcance de sua missão e de seus objetivos, produzindo respostas apropriadas sobre riscos internos e externos com a finalidade de prevenir quais interferem negativamente nos objetivos da entidade.

As atividades de controle foram constituídas com o intuito de direcionar os objetivos do controle, estas atividades consistem nos procedimentos estabelecidos e

executados para aliviar os riscos que a administração possa correr. Também são desenvolvidas políticas, métodos e procedimentos adotados para garantir a eficácia no alcance das metas estabelecidas entidade (LIMA et al, 2012).

Conforme é apresentado pelo COSO (2002), a informação e comunicação fornecem suporte para os controles internos, uma vez que os dados coletados internamente e externamente da organização precisam ser reconhecidos, registrados e evidenciados, para que os mesmos possam ser controlados.

O último elemento é o monitoramento, o qual consiste em avaliar a qualidade dos controles internos, por intermédio de avaliações contínuas e as extraordinárias. As contínuas ocorrem durante o curso das atividades, já as extraordinárias ocorrem esporadicamente de acordo com a avaliação do risco ou de supervisão interna e externa. Desta forma, o monitoramento pode ser desenvolvido pela administração, colaboradores ou por parte externas (COSO, 2002).

### 2.3 Sistemas de Controle Interno

De acordo com Vieira (2009), Sistema é o conjunto de partes ordenados, com vistas à consecução de objetivos bem definidos. O Sistema de Controle Interno consiste em um conjunto de recursos, procedimentos e técnicas, adotados pelas chefias do setor público, com o intuito de prevenir o erro, a fraude e a ineficiência.

O controle interno também pode ser estabelecido como um conjunto de atividades e metodologias unificadas, a fim de atestar se os objetivos do ente público estão sendo eficazes (JOSÉ FILHO, 2008).

O Sistema de Controle Interno (SCI) está previsto no art. 70 da Constituição Federal (CF), o qual consiste que cada poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) deverá possuir o seu controle interno, instituindo-o como um instrumento de prestação de contas. Além disso, ainda descreve acerca da fiscalização da contabilidade financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente público, destacando que o sistema de controle interno deverá ser exercido por cada poder e por cada usuário que utilize ou gerencie bens ou erário público.

O Sistema de Controle abrange o plano da organização, bem como seus deveres, dolos e outros procedimentos adotados, com a finalidade de resguardar os bens da entidade, bem como constatar a fidedignidade da informação evidenciada, os sistemas de controle interno ainda estimulam a eficiência da organização, como também instiga a

comunicação e a execução das políticas e métodos adotados pela entidade (CREPALDI, 2004).

O Sistema de Controle Interno (SCI) é composto de vários subsistemas ou unidades, as quais precisam atuar de maneira integrada e sincronizada, possuindo uma unidade para empregar todos os controles internos dos quais ele compõe, o SCI não deve ser confundido com o modelo contábil e financeiro, pois estes representam apenas um dos instrumentos do Controle Interno.

Silva (2004) argumenta que dentro de uma estrutura unificada, as comissões atuam nos órgãos e são dependentes técnica e administrativamente da unidade coordenadora central.

Na estrutura do SCI é primordial que a entidade considere todas as peculiaridades, pertinentes a uma boa estrutura de controle, vale salientar que a mesma deve levar em consideração a oferta de informações fidedignas (ARENS; LOEBBECKE, 1997). O SCI é constituído por políticas financeiras e operacionais, levando em consideração os orçamentos e relatórios internos.

Como determinado pela Constituição Federal, o controle interno deve ser exercido em todos os poderes, sendo: Legislativo, Executivo e Judiciário, onde os órgãos deverão manter de forma integrada seu sistema de controle interno, tendo sua finalidade descrita no art. 74 (BRASIL, 1988):

- 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.

Dessa forma, a unidade de comando administrativo certifica o comando técnico, permitindo maior especificação em decorrência à unidade de quadro de pessoal técnico; padronizando os procedimentos, viabilizando maior velocidade na obtenção de informações; e garantindo adequadamente a autonomia técnica, indispensável ao exercício da função e de controle.

Os responsáveis pelo Controle Interno têm o papel de sentinelas, uma vez que ao identificarem quaisquer erros ou fraude internamente, os mesmos terão de comunicar ao Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).



Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1997), um ambiente de Controle Interno contribui para a proteção do patrimonial, através de informações confiáveis e tempestivas, procura atender a eficácia operacional. Inserido no controle interno o alcance de sua missão considera os seguintes elementos: planejamento, gestão de pessoal e execução orçamentária.

O planejamento tem o papel de delinear previamente os caminhos, os quais possam ser trilhados pela organização, a execução orçamentária define qual o sistema de informações que a entidade irá utilizar, auxiliando nos métodos quanto ao recolhimento de receitas, procedimentos licitatórios, empenhos, liquidação e o pagamento da despesa.

Na gestão de pessoal é adotado um conjunto de procedimentos para a contratação dos colaboradores, visando sua capacitação e educação continuada, afim de que os mesmos operem o sistema de forma que as informações geradas por ele possam garantir confiabilidade dos dados produzidos (CFC, 1997).

Para o desenvolvimento de um Sistema de Controle Interno confiável, a organização pública deve obter informações, por intermédio do emprego de recursos financeiros e disponibilizar de tempo relevante durante o processo de supervisão.

Assim, nas entidades que apresentam dificuldades financeiras, o sistema controle interno não é considerado pelos gestores como prioridade. Todavia, cabe ressaltar, que o Sistema de Controle Interno tem o objetivo de não somente satisfazer as necessidades de monitoramento estabelecidas pelos administradores das entidades, mas também, proporcionar maior transparência aos usuários externos das informações (DOYLE; GEB; MCVAY, 2007).

Outros estudos sobre esse tema foram identificados e serviram de referência para robustecer a teoria a respeito do que se pretende comprovar por meio dessa pesquisa. Bordin e Saraiva (2005), em sua pesquisa denominada, O Controle Interno como Ferramenta Fundamental para a Fidedignidade das Informações Contábeis, buscou demonstrar a importância do controle interno para assegurar que as informações geradas nas instituições sejam confiáveis e neste caso, gere segurança para os usuários que as utilizam na tomada de decisões.

Já Bicalho (2012) procurou identificar em que medida foi realizada o gerenciamento de risco do programa requalifica de Unidades Básicas de Saúde, e se os controles internos aplicados ao Programa são suficientes para mitigá-los. Ao final esta pesquisa observou que algumas mudanças de ordem estrutural acabaram por tornar o

programa mais suscetível a fraudes devido à diminuição dos controles. O desenvolvimento da pesquisa se baseou em conhecer, analisar e avaliar os controles internos relativos ao programa.

### **3. Procedimentos metodológicos**

A ciência tem como objetivo principal atingir à veracidade dos fatos, utilizando para tanto, critérios de verificabilidade, o que contribui para que o conhecimento científico seja distinto dos demais (GIL, 2009). A seguir as definições dos procedimentos metodológicos que foram utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa.

A pesquisa pode ser tipificada quanto aos fins e quantos aos meios (VERGARA 2005). Neste aspecto esta pesquisa é caracterizada como uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2009) as pesquisas descritivas têm como elemento primordial a descrição dos atributos de uma determinada população ou fenômeno ou, então, estabelece relações entre as variáveis.

O instrumento utilizado para a coleta de dados foi um questionário, elaborado pelos autores com perguntas fechadas e aplicado no mês de novembro de 2013. Antes de sua aplicação foi realizado um pré-teste com a obtenção de apenas 08 respostas. A população da presente pesquisa foi composta por todos os gestores que ocupam cargos de diretoria na instituição investigada, sendo o total de 32 gestores. Apesar de todos os gestores terem sido convidados para participarem desta pesquisa, 13 confirmaram a sua participação, correspondendo a uma amostra de 40,62% da população. Como a amostra utilizada foi não probabilística, em decorrência principalmente da escassez de tempo, os resultados não podem ser extrapolados à população.

Os questionários foram preparados com o objetivo de levantar informações sobre a percepção dos gestores em relação ao controle interno na instituição, levando em conta o ambiente institucional, os procedimentos desenvolvidos, finalidades e objetivos do controle interno. As questões específicas envolvendo a percepção da amostra em relação ao Sistema de Controle Interno foram elaboradas atribuindo um grau de importância, onde 1 representa “totalmente sem importância”; 2 “pouco importante”; 3 “Indiferente”; 4 “muito importante” e 5 “extremamente importante”.

### **4. Apresentação e análise dos resultados**

Nesse tópico são apresentados e analisados os resultados desta pesquisa.

#### 4.1 Análise dos dados

Através dos resultados obtidos pode-se apresentar a formação acadêmica dos respondentes, onde se observou que apenas 3 gestores possuem nível superior incompleto. Por outro lado, entre os que têm nível superior completo (10 gestores), 4 possuem o título de mestrado e 1 está cursando o doutorado.

**Tabela 1 - Grau de instrução dos respondentes**

<b>Grau de Instrução</b>	<b>%</b>	<b>Frequência</b>
Ensino superior completo	38,46%	5
Ensino Superior incompleto	23,08%	3
Mestrado	30,77%	4
Doutorado incompleto	7,69%	1
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>13</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Outra observação que se pode fazer em relação às informações obtidas é que a área de formação entre os gestores é bastante variada. Foram identificados gestores com diversas áreas, tais como: gestão pública, ciência da computação, ciências contábeis, administração de empresas, história, engenharia civil e elétrica e direito.

**Tabela 2 - Área de formação dos respondentes**

<b>Área de formação</b>	<b>%</b>	<b>Frequência</b>
Matemática	7,69%	1
Ciência da computação	7,69%	1
Direito	7,69%	1
Ciências contábeis	7,69%	1
História	7,69%	1
Administração de empresas	15,38%	2
Engenharia civil	15,38%	2
Engenharia elétrica	7,69%	1
Cursando Gestão pública	23,08%	3
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>13</b>

**Fonte:** Dados da pesquisa

Em relação ao tempo de atuação, observou-se que 4 indivíduos possuem dois anos ou menos de atuação em suas funções e 9 gestores estão na função a mais de 5 anos. Em seguida foram investigados aspectos relacionados com o controle interno, a saber: ambiente do controle interno, procedimentos do controle interno, finalidade do controle interno e objetivo do controle interno.

#### 4.2 Ambiente de controle interno

O ambiente de controle interno estabelece o perfil de uma organização e com isso, busca ser o fundamento para todos os componentes do controle interno, fornecendo o conjunto de regras e a estrutura.

Ao abordar o ambiente de controle interno na presente pesquisa, buscou-se descrever a percepção dos gestores quanto ao apoio do controle interno aos objetivos da diretoria, se o Controle Interno possui responsabilidade no desempenho das funções desses setores e identificar a importância que os gestores atribuem ao controle interno.

Na Tabela 3, pode-se observar que 92,31% dos respondentes percebem o controle interno como muito essencial à realização dos objetivos na diretoria, e que 61,54% entendem como extremamente importante o suporte dado pelo controle interno à diretoria. Observa-se também que 92,31% dos respondentes dão muita importância aos procedimentos de Controle Interno.

**Tabela 3 - Ambiente de Controle Interno**

Pontos Verificados	Totalmente sem importância	Pouco Importante	Indiferente	Muito Importante	Extremamente Importante
São essenciais à consecução dos objetivos da diretoria?	7,69%				92,31%
Dá suporte adequado ao funcionamento da Diretoria?	7,69%			30,77%	61,54%
Nível de importância que você dá aos procedimentos de controle interno?				7,69%	92,31%

**Fonte:** Dados da pesquisa

Diante destes resultados, pode-se inferir através da observação do conjunto de números, que em relação ao ambiente em que o controle interno está inserido e a forma como ele apoia os gestores é vista por estes, como um fator positivo para o desempenho das funções e consequentemente dos objetivos de seus respectivos setores. Esses dados estão em sintonia com Coso (2007) que diz que o ambiente de controle interno contribui para a definição, implantação e execução de políticas e procedimentos que visam a mitigação e o controle de riscos com o fim de alcançar os objetivos da organização.

#### 4.3 Procedimentos de Controle Interno

Os procedimentos de Controle Interno consistem em definir políticas e ações que são estabelecidas e executadas para atuar sobre os riscos, com o intuito de alcançar os

objetivos da instituição. Diante desta perspectiva, esta pesquisa buscou na abordagem dos procedimentos de Controle Interno, descrever como os respondentes percebem a formalização desse procedimento, se eles estão expostos de forma clara e bem definidos para todos da equipe e se são adequados ao setor.

Neste tópico também se buscou entender o nível de importância dado pelos gestores à contribuição do Controle Interno às funções de planejamento, organização, direção e controle. De acordo com os resultados obtidos, observa-se na Tabela 4 que em relação à formalização dos procedimentos de Controle Interno 46,15% entendem como muito importante e 38,47% percebem como extremamente satisfatório em relação aos seus objetivos.

Em relação à clareza dos procedimentos de controle interno, pode-se observar uma diminuição no nível de percepção dos respondentes onde apenas 15,38% entendem como pouco importante os procedimentos de Controle Interno. Fato semelhante ocorre quando se pergunta se os procedimentos de Controle Interno são adequados ao setor.

**Tabela 4** - Procedimentos de Controle Interno

Pontos Verificados	Totalmente sem importância	Pouco Importante	Indiferente	Muito Importante	Extremamente Importante
A formalização dos procedimentos do controle interno atendem aos seus objetivos e metas?		15,38%		46,15%	38,47%
Os procedimentos de controle interno estão claros e definidos para todos da equipe?		30,77%		53,85%	15,38%
Os procedimentos de controle são adequados ao setor?		15,38%		69,24%	15,38%

**Fonte:** Dados da pesquisa

Os resultados relacionados aos procedimentos de Controle Interno sugerem uma percepção positiva dos gestores. No entanto, essa percepção se concentra no nível de satisfatório, indicando que para esses gestores os procedimentos de Controle Interno atendem bem aos objetivos para os quais foram implementados. Desta forma, Pode-se inferir por intermédio dos achados que existe a necessidade de se trabalhar melhor a divulgação do que vem a ser os procedimentos de controle interno para a gestão, pois segundo Crepaldi (2004) eles estão totalmente relacionados ao sistema de controle.

**Tabela 5** - Nível de importância do controle interno referente às funções do CI

Pontos Verificados	Totalmente sem importância	Pouco Importante	Indiferente	Muito Importante	Extremamente Importante
Planejamento				7,69%	92,31%
Organização					100%
Direção	7,69%			7,69%	84,62%
Controle				38,46%	61,54%

**Fonte:** Dados da pesquisa

Ainda analisando os resultados apresentados na Tabela 5, pode-se observar que em relação às funções de planejamento, organização, direção e controle, a percepção dos gestores é muito positiva, chegando a 100% na organização e 92,31% no planejamento. Colaborando com a importância dessa percepção pelos gestores Vieira (2009), afirma que o sistema de controle se constitui em um conjunto de partes ordenados, com vistas à consecução de objetivos bem definidos.

#### 4.4 Finalidade do Controle Interno

Ao questionar os gestores a respeito de suas percepções sobre a finalidade do controle interno, buscou-se identificar a forma como esses gestores percebem o controle na qualidade de agente que os subsidiam na busca da informação adequada, dando-lhe segurança legal e administrativa para o ato praticado. Promovendo assim a eficiência operacional e estimulando o respeito às políticas traçadas, como também protegendo os ativos e inibindo uma possível corrupção em seus setores.

**Tabela 6** - Finalidade do controle interno

Pontos Verificados	Totalmente sem importância	Pouco Importante	Indiferente	Muito Importante	Extremamente Importante
Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada				7,69%	92,31%
Promover a eficiência operacional da entidade				15,38%	84,62%
Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas				23,08%	76,92%
Proteger os ativos		7,69%		15,38%	76,92%
Inibir a corrupção		7,69%		7,69%	84,62%

**Fonte:** Dados da pesquisa

Quando questionados a respeito da finalidade do Controle Interno percebe-se que as respostas são positivas, podendo destacar a segurança do ato praticado e a informação adequada obtida por meio do Controle Interno, que segundo 92,31% dos respondentes são extremamente satisfatórias. Os gestores, em 84,62%, também entendem que o controle interno atende muito bem à finalidade de inibir a corrupção. José filho (2008) corrobora com essa afirmação quando diz que o sistema de controle tem como objetivo impedir, o erro, a fraude e a ineficiência.

#### 4.5 Objetivos do controle interno

Para Castro (2009), o Controle Interno tem como principal objetivo, funcionar como um instrumento que auxilia o administrador público no desenvolvimento de suas tarefas e como mecanismo de proteção e defesa do cidadão. Ao funcionar dessa forma, o Controle Interno contribui para que os objetivos da instituição possam ser atingidos de forma econômica, eficiente e eficaz.

Para entender se a percepção dos respondentes indica se o Controle Interno, na instituição pesquisada, está no caminho certo para alcançar os objetivos do setor, foram elaborados questionamentos a respeito da contribuição do Controle Interno para integridade, exatidão e pontualidade dos atos, registros e cronogramas estabelecidos.

Também se procurou verificar como os gestores entendem a contribuição do Controle Interno em relação à eficiência, eficácia, economicidade e efetividade que estão diretamente relacionados à forma correta de administrar os recursos públicos.

Quanto aos objetivos do controle interno dispostos na Tabela 7, fica evidenciado pelos resultados obtidos que a percepção da maioria dos gestores é extremamente satisfatória, chegando a 100% em relação a autorização dos atos de gestão e na eficácia dos objetivos traçados.

**Tabela 7** - Quanto aos objetivos do Controle Interno

Pontos Verificados	Totalmente sem importância	Pouco Importante	Indiferente	Muito Importante	Extremamente Importante
Integridade				7,69%	92,31%
Exatidão	7,69%				92,31%
Pontualidade				23,08%	76,92%
Autorização					100%

Eficiência	23,08%	76,92%
Eficácia		100%
Economicidade	23,08%	76,92%
Efetividade	15,38%	84,62%

**Fonte:** Dados da pesquisa

Foi também observado que os objetivos do Controle Interno, em relação à integridade das informações e registros dos atos, e assim como na exatidão da execução desses registro e obtenção dessas informações, para a grande maioria dos gestores, cerca de 92,31%, foram muito bem avaliados.

## 5. Considerações finais

Essa pesquisa buscou descrever e investigar como os gestores de uma Instituição de Ensino Superior localizada no Estado do Rio Grande do Norte percebe o Controle Interno em seus diversos aspectos, devido a importância que o gestor público tem na correta atuação do Controle Interno no processo de gestão.

Os resultados obtidos indicaram que grande parte dos gestores investigados percebe o Controle Interno como uma ferramenta que contribui de forma muito satisfatória com o processo de gestão no que tange aos objetivos, ao funcionamento do setor, a formalização e adequação dos procedimentos, a promoção da eficiência e eficácia, ao controle do patrimônio dentre outros fatores.

Entende-se que o que foi evidenciado pela pesquisa está em total sintonia com o que se espera da relação entre gestor e Controle Interno, pois se o CI é bem visto pela alta gestão. Este receberá mais apoio e atenção desta e conseqüentemente se tornando uma ferramenta essencial para a gestão pública.

Os aspectos de ambiente de controle, finalidade do controle e objetivos do Controle Interno receberam da maioria dos gestores, as notas mais altas. Apenas os procedimentos de controle obtiveram uma nota média da maioria dos respondentes. Esta avaliação pode estar relacionada ao fato dos gestores não entenderem algumas especificidades técnicas do Sistema de Controle Interno ou do fato desse aspecto ser o mais relacionado com as técnicas de controle.

A percepção positiva dos gestores em relação ao Controle Interno torna-se muito importante na manutenção e desenvolvimento de um controle que seja cada vez mais capaz de corresponder às expectativas que recaem sobre ele e sobre a gestão pública.



Quando os responsáveis pelas decisões nas instituições percebem o Controle Interno com um nível de percepção positiva, pode-se esperar que esta função seja tratada com toda a importância que lhe é devida e terá uma participação decisiva na nova gestão pública, subsidiado a instituição em seus processos, de modo que os projetos e programas sejam desenvolvidos de forma a alcançar a eficiência, eficácia e efetividade.

Em relação a outros trabalhos nessa linha de controle interno, esta pesquisa difere do trabalho de Bicalho (2012), pois procurou evidenciar a percepção e conseqüentemente a importância dada pelos gestores ao controle interno. Quando confrontados os resultados das duas pesquisas verifica-se a necessidade de se entender as contribuições do controle interno para os objetivos das instituições.

Outro trabalho que seus resultados podem ser confrontados com os deste artigo foi o desenvolvido por Bordin e Saraiva (2005), onde se verificou que um bom controle interno torna os processos da instituição mais ágeis e de fácil entendimento para todos os usuários, demonstrando que a utilização de um controle interno eficiente é primordial para a manutenção de qualquer corporação, seja pública ou privada. Percebe-se por meio das comparações com o trabalho citado anteriormente é que o controle interno transmite segurança aos usuários que utilizam as informações geradas na instituição para tomar decisões. Observa-se que uma das características presentes nesta pesquisa e em outros é que o controle interno tem papel fundamental na gestão de instituições, sejam governamentais ou privadas.

Uma das limitações desta pesquisa foi em detrimento da escassez de tempo para a aplicação, como também pelo fato de que alguns diretores estavam de férias. Tais fatos comprometeram para a obtenção de apenas 13 respostas. Como recomendação para estudos futuros, sugere-se aplicar em outras instituições de ensino, como também a utilização de procedimentos estatísticos com uma amostra maior.

## 6. Referências

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 7. Ed., São Paulo: Atlas, 2010.

ARENS, A.A.; LOEBBECKE, J. K. **Auditing an Integrated Approach**, 7. ed., Prentice-Hall, New Jersey, 1997.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria. Conceitos e aplicações**. 3. ed. , São Paulo: Atlas , 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** - 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 07 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatuto das normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em: 07 dez 2012.

BICALHO, Marlene Aparecida Braga. **Avaliação da Gestão de Risco e dos Controles Internos Aplicados ao Programa de Requalificação de Unidades Básicas de Saúde**. 2009. Monografia (especialização) - Programa de Pós-Graduação do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília – DF, 2012.

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. O Controle Interno como Ferramenta Fundamental para a Fidedignidade das Informações Contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, julho de 2005. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/200>> Acesso em: 07 dez. 2012.

BREDA, Zulmir Ivânio. Controle Interno governamental: A Auditoria das Contas Públicas. CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 15., 1996, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza, 1997, p. 62.

CASTRO, Domingos Poubel, **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: Guia para atuação das auditorias e organização dos controles interno nos Estados, Municípios e ONGs**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. ENANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: Anpad, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 820**, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 07 dez. 2012.

COSO. **Integrated Framework** – Executive Summary, 2002. Disponível em: <[http://www.coso.org/publications/executive\\_summary\\_integrated\\_framework.htm](http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm)> .Acesso em: 07 dez. 2012.

COSO. **Gerenciamento de Riscos na Empresa** – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura (Versão em português), 2 vol. Jersey City: AICPA, 2007. Disponível em <[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 26 out. 2013.

CREPALDI, Silvo Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

DA SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1º semestre/2012.

DOYLE, Jeffrey; GEB, Weili; McVAY, Sarah. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 44, p.193-223, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GUERREIRO, Cristina Maria Cunha, **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia**, v. 15, p.18, ago./2002.

HEIER, Jan R; DUGAN, Michael T; SAYERS, David L. Sarbanes-Oxley and the culmination of internal control development: a study of reactive evolution. **American Accounting Association: Mid-Atlantic Region Meeting Paper**, 2004. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?>>. Acesso em: 07 dez. 2012.

INTOSAI. **Guidelines for internal controls standards for the public sector**, 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em: 7 dez. 2012.

JOSÉ FILHO, Antônio. A importância do controle interno na administração pública. **DIVERSA**. Teresina, ano I, v. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

KRONBAUER, Clóvis Antônio et al. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 48-71, maio/ago. 2011.

LIMA, Hyder Marcelo Araújo et al. Controle Interno como Ferramenta Essencial Contra Erros e Fraudes Dentro das Organizações. In: **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia - SEGeT [Em Linha]**, 9., 2012, Resende. **Anais...** Resende: AEDB, 2012.

MOREIRA, Márcia Maria. O controle interno como paradigma da Administração Pública gerencial. **Jus Navigandi**, Teresina, Ano, v. 10, 2013.

NAVES FILHO, Gilberto Batista. Aspectos polêmicos acerca do controle interno. **Revista da CGU**, Brasília, n. 9, p. 73-83, jun. 2011.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.): **Custos no serviço público**, Brasília, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais - **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**. Disponível em:

<[https://www.tce.mg.gov.br/img\\_site/Cartilha\\_Control%20Interno.pdf](https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf)>: Acesso em: jun. de 2012.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

VIEIRA, Roberto de Araújo. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2009.

Recebido em: 17/01/2015  
Aprovado em: 05/12/2016