

FACULDADE NOVOS HORIZONTES

Programa de Pós-graduação em Administração
Mestrado

**CONTROLE INTERNO DE UMA IES PÚBLICA: variáveis relevantes
para a eficiência na gestão pública na percepção dos gestores e
servidores públicos**

Maria Cristina de Oliveira Gomes

**Belo Horizonte
2011**

Maria Cristina de Oliveira Gomes

**CONTROLE INTERNO DE UMA IES PÚBLICA: variáveis relevantes
para a eficiência na gestão pública na percepção dos gestores e
servidores públicos**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

Área de concentração: Organização e Estratégia

Linha de pesquisa: Tecnologias de Gestão e Competitividade

Belo Horizonte
2011



Faculdade Novos Horizontes
Mestrado Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO
DA FACULDADE NOVOS HORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA GOMES**

Matrícula: 770313

LINHA DE PESQUISA: Tecnologia de Gestão e Competitividade

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

TÍTULO: CONTROLE INTERNO DE UMA IES PÚBLICA: variáveis relevantes para a eficiência na gestão pública na percepção dos gestores e servidores públicos.

DATA: 14/07/2011

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva
ORIENTADORA
Faculdade Novos Horizontes

Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo
Faculdade Novos Horizontes

Profª. Drª. Jaqueline Veneroso Alves da Cunha
UFMG

Rua Alvarenga Peixoto, 1270 – Santo Agostinho – CEP: 30.180-121
Av. Sinfrônio Brochado, nº 1281 - Barreiro de Baixo – CEP: 30640-000
Telefone: (31)3293-7000 – Site: <http://www.unihorizontes.br>
Belo Horizonte- MG

DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Declaro ter procedido à revisão da Dissertação de Mestrado, área de concentração: Organização e Estratégia, de autoria de Maria Cristina de Oliveira Gomes, sob a orientação do Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva, apresentada ao Programa de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, intitulada: " CONTROLE INTERNO DE UMA IES PÚBLICA: VARIÁVEIS RELEVANTES PARA A EFICIÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA NA PERCEPÇÃO DOS GESTORES E SERVIDORES PÚBLICOS", contendo 107 páginas.

Dados da revisão:

- Ortográfica
- Redação
- Normalização bibliográfica

Início: 22 / 06 / 2011 _____
Término: 25 / 06 / 2011 _____

Belo Horizonte, 25 de junho de 2011.

Prof. -José Maria Malta Lima

Assinatura: _____

A Yara e Carolina, minhas filhas, meus amores.

A João Heleno, meu atencioso marido.

A minha querida mãe.

AGRADECIMENTOS

Quando frequentei as aulas do Curso de Especialização em Contabilidade Governamental, fiquei encantada com o ensinamento dos professores e suas disciplinas, foi quando cresci muito e tudo isso contribuiu para o meu trabalho. Não imaginava, porém, um dia estar mais uma vez em uma sala de aula frequentando um curso de tamanha complexidade e fonte de saber como foi o Mestrado da Faculdade Novos Horizontes. Tenho muito a agradecer a todos que, de maneira especial, me proporcionaram crescimento pessoal e profissional, uma nova forma de ver e viver a vida.

Agradeço a Deus, por ter me proporcionado saúde, tranquilidade e a força de seguir em frente mesmo nas horas incertas.

Em especial ao Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva, meu orientador, pelos inúmeros ensinamentos sábios e pelo entusiasmo quando dos meus acertos.

Aos Prof. Dr. Alexandre Teixeira Dias e Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo, pela colaboração na realização deste estudo e pela participação na banca de qualificação, à Prof^a. Dr^a. Cristiana Fernandes de Muylder, pelas orientações valiosas na disciplina Seminários de Dissertação e também aos demais professores da Faculdade Novos Horizontes.

Ao programa de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, pela infraestrutura disponível, ao seu pessoal administrativo e a toda a equipe da Faculdade, que, de uma forma ou de outra, participaram deste trabalho.

Ao CEFET-MG, pelo apoio e incentivo, sem os quais não haveria possibilidades de concretizar o mestrado.

À minha querida família pelo incentivo de sempre e pela compreensão dos momentos que não pude compartilhar. Em especial às minhas filhas Yara e Carolina pelo amor e carinho que me fortalecem cada dia mais em busca de uma vida melhor. E ao meu marido, João Heleno, pela dedicação e apoio.

À minha querida mãe acolhedora, Mariinha, que sempre me fortaleceu com seus ensinamentos de amor, de paciência e de nunca me deixar desistir.

À Carmen e Maria do Carmo, minhas queridas irmãs, que sempre estiveram ao meu lado nas horas em que eu mais precisava.

Aos meus queridos irmãos, João, Luiz Claudio, Cláudia, e Alexandre; aos cunhados e cunhadas; aos sobrinhos Leandro, Poliana, Juninho, Géssica, Nathaly, Suellen, Bárbara e Arthur, pela compreensão das minhas rápidas participações nos encontros familiares nesse período, por acreditarem no meu esforço e pelo carinho que sempre tiveram por mim.

Aos tios, tias, primos e primas, por sempre torcerem por mim.

Aos colegas do CEFET-MG, por tantas manifestações de carinho e de contribuição.

Aos meus colegas do Mestrado pelo companheirismo, apoio e descontração em todos os momentos do curso.

Dirigir bem um negócio é administrar seu futuro; dirigir o futuro é administrar informações.

Marion Harpe

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Controle das atividades da administração pública federal.....	23
Quadro 2 – Princípios e meios do controle interno.....	29
Quadro 3 – Objetivos do controle interno	29
Quadro 4 – Diagrama do Esquema Percepção da Estrutura de Controle Interno (PECI)	32
Quadro 5 – Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública.....	51
Quadro 6 – Recomendações do Órgão de Controle Interno (OCI) 2010 para o CEFET-MG.....	54
Quadro 7 – Estrutura de controle interno no CEFET-MG (www.cefetmg.br).....	57
Quadro 8– Componentes da estrutura do controle interno	63
Quadro 9 – Adaptações feitas ao questionário de Almeida <i>et al.</i> (2005).....	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Números de questionários distribuídos/recebidos	61
Tabela 2 – Distribuição dos entrevistados segundo sexo	68
Tabela 3 – Idade dos entrevistados	69
Tabela 4 – Distribuição dos entrevistados segundo estado civil	69
Tabela 5 – Distribuição dos entrevistados segundo a escolaridade.....	70
Tabela 6 – Distribuição dos entrevistados segundo a área de atuação	70
Tabela 7 – Distribuição dos entrevistados segundo a unidade de trabalho	71
Tabela 8 – Distribuição dos entrevistados segundo exercerem ou não atividade de coordenação ou direção.....	71
Tabela 9 – Distribuição dos entrevistados segundo tipo de função coordenação/direção.....	72
Tabela 10 – Distribuição dos entrevistados segundo tempo de trabalho na instituição	72
Tabela 11 – Distribuição dos entrevistados segundo tempo de trabalho na atual função	73
Tabela 12– Média e IC 95% para os itens do ambiente de controle	74
Tabela 13 – Média e IC 95% para os itens da avaliação de risco.....	76
Tabela 14 – Média e IC 95% para os itens da atividade de controle.....	77
Tabela 15 – Média e IC 95% para os itens da informação/comunicação	78
Tabela 16 – Média e IC 95% para os itens do monitoramento.....	79
Tabela 17 – Alfa de Cronbach – Ambiente de Controle	81
Tabela 18 – Alfa de Cronbach – Avaliação de Risco	83
Tabela 19 – Alfa de Cronbach – Atividade de Controle.....	84
Tabela 20 – Alfa de Cronbach – Informação/Comunicação	85
Tabela 21 – Alfa de Cronbach – Monitoramento.....	86
Tabela 22 – Média e IC 95% para os itens da eficiência na gestão.....	88
Tabela 23 – Média e desvio padrão para os itens da eficiência na gestão.....	88
Tabela 24 – Modelo de regressão final (características do trabalho x ambiente de controle)	90
Tabela 25 – Modelo de regressão final (características do trabalho x avaliação de risco)	93
Tabela 26 – Modelo de regressão final (características do trabalho x atividade de controle)	95
Tabela 27 – Modelo de regressão final (características do trabalho x informação/comunicação).....	97
Tabela 28 – Modelo de regressão final (características do trabalho x eficiência na gestão)	100

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADG – Auditoria Geral do Município do Rio de Janeiro

BDI – Bonificações e Despesas Indiretas

CEFET-MG – Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais

CGU – Controladoria Geral da União

COSO – Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission

IES – Instituição de Ensino Superior

OCI – Órgão de Controle Interno

PIFC - Controle Interno Financeiro Público

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

UDESC – Universidade do Estado de Santa Catarina

RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar as variáveis relevantes de controle interno na percepção dos gestores da área de ensino, dos gestores administrativos e dos servidores públicos do CEFET-MG para a eficiência na gestão pública. Para isso, foi utilizado o modelo de estrutura do controle interno do Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), em que foram avaliados os cinco componentes do controle interno: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e o monitoramento. A amostra foi não probabilística por tipicidade, constituída por 72 gestores da área de ensino, 27 gestores da área administrativa e 59 servidores públicos que executam as atividades correlatas nas divisões administrativas. A coleta de dados foi feita por meio de questionário fechado e escalonado de acordo com a escala de Likert. Para avaliar a confiabilidade interna das escalas utilizadas no questionário a fim de mensurar a eficiência na gestão, segundo os cinco construtos avaliados, utilizou-se o alfa de *Cronbach*. A análise de regressão linear múltipla foi empregada para avaliar quais as características do trabalho que impactam a eficiência na gestão e os diversos construtos que compreendem essa característica bem como determinar o sentido desse impacto, quando o mesmo existir. Quanto ao resultado da pesquisa, mais de 40% dos entrevistados têm entre um e cinco anos de trabalho na Instituição e 24% trabalham há mais de 20 anos. Aproximadamente 45% dos entrevistados estão na atual função entre o período de um e cinco anos e mais de 70% estão na atual função há no máximo cinco anos. Somente 4,4% estão na atual função no período entre 11 e 15 anos. Quanto ao resultado do alfa de Cronbach, para todas as variáveis, foi satisfatório, ou seja, valores acima de 0,6. No que diz respeito às características do trabalho dos gestores e servidores nos construtos da eficiência na gestão, a unidade de trabalho (tempo na Instituição e tempo na atividade atual) impacta de forma significativa todos eles. Com isso, o tempo na Instituição apresenta influência significativa na avaliação dos entrevistados sobre a eficiência na gestão. O grupo com até um ano na Instituição tende a avaliar melhor a Instituição com relação a eficiência na gestão. Portanto, concluiu-se que o sistema de controle interno na percepção dos gestores e servidores é eficiente no CEFET-MG, comprovando dessa forma, a hipótese H₀.

Palavras-chave: Controle Interno. Instituição Pública. Eficiência. Informação e Comunicação. Monitoramento. COSO.

ABSTRACT

The purpose of this study was to analyze the relevant variables of the internal control in the perception of education managers, administrative managers and the civil servants of CEFET-MG for the efficiency in public administration. For that, we used the structure of internal control model of Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), in which the five components of internal control were analyzed: control environment, risk assessment, control activities, information and communication and monitoring. It was a nonprobability sampling of typicality, constituted by 72 education managers, 27 administrative managers and 59 civil servants who perform correlated activities in the administrative divisions. The data collection was done through a closed and scale questionnaire according to the Likert scale. *Cronbach* alpha was used in order to evaluate the internal reliability of the scales used to measure the efficiency in management according to the five constructs analyzed. The analysis of the multiple linear regression was used with the purpose of evaluating which characteristics of the work impact the efficiency in management and the various constructs that have this characteristic, as well as to determine, when existing, the meaning of this impact. Concerning the result of the research, more than 40% of the respondents have between one to five years of working in that Institution and 24% work there for more than 20 years. About 45% of the respondents work in the same function for a period between one to five years and more than 70% work in the same function for at most five years. Only 4.4% work in the same function for a period between 11 to 15 years. For all variables, the result of *Cronbach* alpha was satisfactory, that is, the results were above 0.6. Concerning the characteristics of the managers' work and the civil servants in the constructs of the efficiency in the administration, the work unit (time in the Institution and time in the current function) impacts significantly all of them. With that, the time in the Institution presents significant influence over the evaluation of the respondents about the efficiency in administration. The group who works for up to one year in the Institution tends to give it a better evaluation concerning the efficiency of the administration. Therefore, we concluded that the system of internal control in the perception of managers and civil servants is efficient in CEFET-MG, thus confirming, then, the hypothesis H₀.

Key words: Internal Control. Public Institution. Efficiency. Information and Communication. Monitoring. COSO.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Justificativa.....	17
1.2 Delimitação do estudo	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1 Controle.....	19
2.2 Controle administrativo no Brasil.....	21
2.3 Controle interno	24
2.3.1 Conceitos	25
2.3.2 Princípios e objetivos do controle interno.....	27
2.3.3 Modelo de estrutura de controle interno.....	30
2.4 Eficiência, eficácia e efetividade na administração pública.....	42
2.5 Controle Interno na administração pública.....	45
2.6 Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública	48
2.6.1 Relatório de cumprimento das recomendações do Órgão de Controle Interno (OCI) 2010 no CEFET-MG	53
2.7 Controle interno no Ministério da Educação	54
2.8 Controle interno no CEFET-MG	55
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	60
3.1 Tipo de pesquisa	60
3.2 Amostra.....	61
3.3 Coleta de dados.....	62
3.4 Plano de análise dos itens.....	65
3.5 Hipótese do estudo	66
3.6 Tratamento dos dados	66
3.7 Caracterização dos entrevistados	68

3.8 Descrição dos itens utilizados para mensurar as características da eficiência na gestão	74
3.9 Avaliação da confiabilidade das escalas	80
3.10 Análise exploratória	87
3.10.1 Identificação e tratamento dos dados faltantes	87
3.10.2 Análise descritiva dos resultados.....	87
3.11 Impacto das características do trabalho nos construtos da eficiência na gestão	89
3.11.1 Características do trabalho e o ambiente de controle	89
3.11.2 Características do trabalho e a avaliação de risco.....	92
3.11.3 Características do trabalho e a atividade de controle.....	95
3.11.4 Características do trabalho e a informação/comunicação	97
3.11.5 Características do trabalho e o monitoramento	98
3.11.6 Características do trabalho e a eficiência na gestão	99
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	102
REFERÊNCIAS.....	110
APÊNDICES	117

1 INTRODUÇÃO

No papel do controle interno, a ação de controle vem sendo praticada como elemento para assegurar que os investimentos tenham retorno, tanto na área pública quanto na área privada. O controle está associado ao planejamento que visa garantir a aplicação correta dos recursos disponíveis (OLIVEIRA, 2008).

Diante disso, nas instituições públicas, o controle interno é essencial para atingir seus objetivos com a finalidade de orientar para a obediência às leis, às normas e diretrizes traçadas pela administração que irão nortear as rotinas de trabalho. Sendo assim, é necessário que as organizações tenham controle sobre a exatidão e a confiabilidade das informações relacionadas aos dados contábeis, pois estes serão objetos de informações para a tomada de decisões pela administração pública (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005).

Por conseguinte, a administração pública está cada vez mais sendo cobrada por melhores resultados. E nessa busca por resultados, a eficiente e correta utilização dos recursos são essenciais para darem suporte e segurança aos gestores públicos. Assim, quando uma instituição é amparada por um sistema de controle interno adequado, com a interação também do controle externo, melhor será para o efetivo controle de suas ações relacionadas à administração. Nesse sistema de controle interno estão incluídas as normas e diretrizes que a administração estipula para a execução de suas atividades para se chegar ao seu objetivo. Estão inseridas nesse contexto a vigilância, a fiscalização e a verificação, por parte da administração, com a finalidade de prevenção, observação e comando de todos os atos de uma instituição, para incrementar a eficiência operacional, o controle sobre as despesas e receitas e proteção aos ativos (FRANCO; MARRA, 2000).

Nesse sentido, para Imoniana e Nohara (2005), o ambiente de controle interno engloba os métodos de organização traçados pela administração e toda a estrutura de controles internos. É o que orienta uma instituição, influenciando a consciência de

controle do seu pessoal, sendo a base para todos os outros componentes, estipulando estrutura e disciplina.

Igualmente, a administração pública tem que estar amparada pelos métodos e diretrizes determinados pela administração, pela estrutura de controle interno e também pela legislação. A base do controle é o Decreto-Lei n. 200 (BRASIL, 1967) que o incluiu como um dos princípios fundamentais nas atividades da administração federal, juntamente com o planejamento, a coordenação, a descentralização e a delegação de competência (MEIRELLES, 2006). A Constituição Federal (BRASIL, 1988), por sua vez, também assegura em seu artigo 74 que os poderes legislativo, judiciário e executivo manterão sistema de controle interno. A Lei Federal n. 4.320 (BRASIL, 1964), em seus artigos 76 ao 80, também determina as obrigações que o poder executivo exercerá mediante os controles.

Diante desse cenário pergunta-se - Qual a percepção do sistema de controle interno pelos gestores e servidores públicos para a eficiência na gestão pública do Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais (CEFET-MG)?

Dessa forma, o presente estudo teve por objetivo geral analisar as variáveis relevantes de controle interno na percepção dos gestores administrativos, gestores da área de ensino e dos servidores públicos do CEFET-MG para a eficiência na gestão pública.

E como objetivos específicos:

- a) identificar as variáveis de controle interno relacionadas à eficiência na gestão pública de acordo com o modelo de avaliação da estrutura de controle interno - Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO);
- b) identificar e analisar as variáveis relevantes de controle interno relacionadas à eficiência na gestão pública na percepção dos gestores e servidores públicos;
- c) verificar as diferenças de percepção de acordo com o perfil dos gestores e servidores devido às suas atividades nos setores do CEFET-MG;

- d) caracterizar os gestores e servidores públicos sob o ponto de vista socioeconômico e do trabalho, avaliar os itens relacionados ao trabalho que mais impactam a visão da eficiência na gestão pública.

1.1 Justificativa

A importância deste estudo é verificar se o CEFET-MG está exercendo seus atos de gestão com eficiência, destacando-se para as variáveis relevantes na percepção dos gestores administrativos, dos gestores da área de ensino e dos servidores públicos. Com um maior controle nos resultados e de seus atos, o CEFET-MG poderá continuar oferecendo à comunidade o ensino da educação profissional e tecnológica, científica, acadêmica, de pesquisa e extensão que alcançou no decorrer dos seus cem anos de existência. Contribuir também para os estudos sobre o controle interno em instituições públicas de ensino superior e para os estudos na área acadêmica.

É importante a análise das variáveis relevantes dentro do controle interno apontados pelos gestores e servidores do CEFET-MG, pois os recursos disponibilizados para o ensino, pesquisa e extensão precisam ser gerenciados de forma precisa, segura, transparente, com ética e responsabilidade social. A Instituição é de toda a comunidade, sendo dever dos gestores acompanhar e fazer cumprir as normas legais e que foram determinadas pela administração para que se tenham controle e aproveitamento dos recursos.

1.2 Delimitação do estudo

Este estudo foi realizado em uma instituição de ensino superior - CEFET-MG - com o diretor geral, os diretores de unidades, o diretor de planejamento e gestão juntamente com a diretoria adjunta de planejamento e gestão, os diretores dos departamentos de administração das unidades, o prefeito da instituição e os demais

gestores responsáveis pelas coordenações ligadas à área administrativa, o departamento de recursos em informática e os servidores que estão subordinados a todos eles na execução das atividades que não exercem cargo de chefia e os diretores e coordenadores da área de ensino. Os campi I e II estão situados em Belo Horizonte, e os demais campi estão no interior de Minas Gerais: Araxá, Curvelo, Divinópolis, Leopoldina, Nepomuceno, Timóteo e Varginha.

Assim, está estruturado o presente estudo em quatro capítulos, sendo o capítulo I a introdução capítulo II, o referencial teórico, que vem logo a seguir: controle, controle administrativo no Brasil, controle interno, em especial, será apresentado o modelo de estrutura do controle interno do Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), comitê de organizações patrocinadoras e também sobre os componentes do controle interno, que é um processo, esses componentes serão as variáveis, objeto do presente estudo; continuando o Referencial Teórico, abordando a eficiência, eficácia e efetividade na administração pública; controle interno na Administração Pública; estudos anteriores sobre controle interno na Administração Pública; controle interno no Ministério da Educação e controle interno no CEFET-MG. O capítulo III apresenta os procedimentos metodológicos com os resultados obtidos sobre a eficiência na gestão caracterizada por meio da média de seus construtos. Para tanto, foi realizado um estudo transversal de caráter descritivo. A amostra foi não probabilística por tipicidade, constituída por 72 gestores da área de ensino, 27 gestores da área administrativa e 59 servidores públicos que executam as atividades correlatas nas divisões administrativas do CEFET-MG e não exercem cargos de chefia. No capítulo IV abordam-se as considerações finais e, por fim, as referências e os apêndices complementam esta dissertação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle

Eliminar em partes ou totalmente os fatores adversos, naturais ou mesmo criados pelo homem, tem sido motivo de preocupação humana. Fatores esses que podem afetar o equilíbrio, os propósitos e bem-estar do próprio homem. O homem, utilizando-se da técnica de fazer com que suas consequências variassem, não ultrapassando limites aceitáveis para os seus propósitos, conseguiu dominar quantidade incalculável de fatores adversos. Já a natureza tem seus próprios controles buscando sempre o equilíbrio, mantendo os diversos fatores que podem levar a resultados dentro dos limites máximos e mínimos. Assim são classificados os controles, por exemplo, os que são mantidos pela natureza por meio dos equilíbrios climáticos, biológicos etc., e os controles criados ou sob o domínio do próprio homem sobre a natureza quando este canaliza rios e represas. Sobre o comportamento humano, o controle é exercido mediante as leis, sanções, decretos, regulamentos, não sendo autogovernadas. Existem princípios para que se tenha um controle sobre as ações do homem, como a posposição de um agente fiscalizador que controla as rotinas dos executores, divisão da massa, ou separação de funções dos agentes executores trazendo mais controle em suas ações; intercalação de agentes intermediários, divisão da execução em fases (FLORENTINO, 1979).

Dessa maneira, segundo Meirelles (2006, p. 663) “[...] a palavra controle é de origem francesa (controle) e, por isso, sempre encontrou resistências entre os cultores do vernáculo”. Ainda, conforme Meirelles (2006) veio a se incorporar em nosso idioma já constando em diversos dicionários, por ser insubstituível e intraduzível em seu significado vulgar ou técnico. No direito pátrio foi introduzido e consagrado por Seabra Fagundes em sua publicação da monografia *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*, em 1941 (MEIRELLES, 2006).

Em conformidade com Remyrech (2005), o controle compõe um dos princípios básicos da administração, sendo que a sua ausência ou deficiência acarreta reflexos diretos e negativos com a mesma intensidade de importância às demais funções como a organização, planejamento e comando. Assim, é considerado um bom administrador aquele que aproveita o controle e obtém informações sobre o plano organizacional em relação à sua dinâmica e eficácia; se está em conformidade com o planejamento sobre a execução das atividades e dos projetos; o grau de adesão às políticas da Administração; o comportamento da ação executiva e do nível de atendimento das metas estabelecidas e os resultados obtidos em comparação com as metas planejadas.

Nesse sentido, Imoniana e Nohara (2005) consideram que controlar é orientar o caminho a ser percorrido para atingir o cumprimento das tarefas que foram definidas. Sobre o conceito de controle, Saldanha (2006) afirma que é um processo regulatório, uma função administrativa na qual se mede e se avalia o desempenho e age com correção quando é preciso. Em se tratando de administração pública, para Meirelles (2006, p.663) “[...] controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. Controle, para Martins (2006, p.305) “[...] significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

A respeito deste assunto, Oliveira (2008) diz que a ação de controle tem o objetivo de assegurar que os investimentos tenham retorno. Para ela, o ato de controlar está ligado diretamente ao de planejar; é o retorno ao processo de planejamento que visa garantir que a aplicação dos recursos disponíveis está de forma correta.

Conforme Alves (2007), os povos Hindus (6.000 a.C.) já tinham intensa atividade industrial e comercial. O Código de MANU, do período XVI ao VI a.C. tratou dos coletores de impostos e também dos controles administrativos, sendo responsável um ministro do rei. Os povos Sumérios (5.000 a.C.) faziam registros das trocas para certificação e tributação. Existia o Selo de Acompanhamento das mercadorias. No Egito (5.000 a.C.), havia o registro dos fatos nas pirâmides feito pelos escribas no exercício de suas competências. A arrecadação da receita e a prestação de contas

do Tesouro Público na Grécia tinham que ser fiscalizadas por magistrados e inspetores. Em Roma, na era da monarquia, não se preocupava com o controle das finanças públicas. Já, na era da república, para guardar o dinheiro referente à cobrança de tributos que vinham dos povos romanos dominados pelo império, foi criado o Tesouro Público.

Alves (2007) também comenta que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, proclamada na França, em 1789, já definia os direitos econômicos e, sociais e, em seu artigo 15º, definia a obrigação do gestor público pelo controle dos seus gastos: “a sociedade tem o direito de pedir contas de sua administração a todos os agentes do poder público” (ALVES, 2007).

2.2 Controle administrativo no Brasil

Para Remyrech (2005), é essencial que, em uma entidade, a administração esteja estruturada e organizada em conformidade com os princípios científicos que regem as funções básicas que a compõem, a fim de melhor realizar os seus planos e alcançar os objetivos que são a razão da sua existência.

Meirelles (2006, p. 662) também menciona a necessidade de controle: “[...] a Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização”.

Nesse sentido, Mello (2007) considera que, na administração pública, existem diversos controles para atingir seus objetivos de forma legal e que não ofenda os interesses públicos ou dos particulares. Tanto são os controles impostos que ela própria deve exercitar a fim de impedir ou corrigir comportamentos indevidos praticados na própria administração pelos diversos escalões, como controles que são praticados, por essa mesma administração, sobre as pessoas jurídicas que são auxiliares do Estado, tais como as autarquias, sociedades mistas, fundações

governamentais e empresas públicas. Esses controles dizem respeito aos aspectos de conveniência, oportunidade e legitimidade.

Corroborando esses autores, Oliveira (2008) salienta que a falta de controle tem como consequência a não correção dos rumos, acarretando desperdício e mau uso dos recursos públicos podendo trazer a corrupção, os desvios e, em consequência disso, a sociedade é que assume esses custos.

E, para explicar controle administrativo, Meirelles (2006, p.668) afirma que

[...] controle administrativo é todo aquele que o executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando a mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito.

O Decreto-Lei n. 200 (BRASIL, 1967) inclui o controle e os demais princípios planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência como fundamentais nas atividades da administração federal. Conforme Meirelles (2006), os princípios foram estabelecidos a fim de reduzir a máquina estatal, simplificar os procedimentos administrativos e, em consequência, reduzir as despesas que levam ao déficit público.

Ainda, de acordo com Meirelles (2006), foram criados decretos e leis com a finalidade da extinção e privatização de órgãos e entidades da administração federal, instituindo uma nova sistemática monetária e tributária e também reorganizando a presidência da república e seus ministérios.

No QUADRO 1 será apresentado em especial o controle, objeto do estudo em questão, como um dos princípios das atividades da administração pública federal que deverá ser exercido em todos os níveis e órgãos.

Competência	Controle
Chefia competente	Execução dos programas e observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado
Órgãos próprios de cada sistema	Observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares
Órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria	Controle da aplicação dos dinheiros públicos e a guarda dos bens da União
Trabalho administrativo	Será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco

Quadro 1 – Controle das atividades da administração pública federal
 Fonte: Meirelles, 2006, p.744-746, adaptado pela autora.

A Lei Federal n. 4.320 (BRASIL, 1964) dispõe sobre o controle da execução orçamentária e, em seu artigo 75, também dispõe sobre a legalidade dos atos no que se diz respeito à receita, à despesa, aos direitos e obrigações, à fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos, ao cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O controle externo está amparado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) nos artigos 70 e 71 com relação à fiscalização externa pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Esses controles são exercidos por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

O controle externo está amparado também pela Lei Federal n. 4.320 (BRASIL, 1964), no artigo 81, que trata do controle pelo poder legislativo com relação à execução orçamentária, com o objetivo de averiguar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento. E em seu artigo 82, quando determina a prestação de contas do poder executivo ao poder legislativo.

No controle da gestão pública, o controle interno e o externo são essenciais para que se tenham resultados satisfatórios que atendam os objetivos da Instituição. Juntamente com esses controles, está o controle social que se manifesta por meio da população brasileira que busca a correta utilização dos gastos públicos com eficiência, resultados e a maior transparência possível envolvendo a responsabilidade dos gestores públicos.

O controle social também é uma forma de democracia em que a sociedade participa para assegurar que os gestores públicos cumpram os objetivos determinados, de forma transparente, de acordo com os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Dessa maneira, é preciso que as formas de controles existentes na administração pública continuem “[...] enquanto o controle social não fizer parte da cultura do povo, ele não pode substituir os controles formais hoje existentes” (DI PIETRO, 1998, p.131). Ainda, conforme a autora, para que o controle social funcione, é necessária uma sociedade que seja conscientizada dos seus direitos de participar, seja por meio de instrumentos de participação, com ampla divulgação e que todos tenham alcance.

2.3 Controle interno

Será abordado a seguir o controle interno, objeto de pesquisa desta dissertação, com diversos conceitos na visão dos autores aqui utilizados para referenciar o estudo. O modelo de estrutura de controle interno, com ênfase no COSO, os princípios e os objetivos do controle interno também serão tratados de acordo com os autores pesquisados.

2.3.1 Conceitos

Este tópico apresenta o conceito de controle interno na visão de diversos autores e organismos que estão diretamente ligados à área de controle, sejam eles de instituições públicas ou privadas.

Para os autores Almeida (1996), Calixto e Velasquez (2005), Attie (2007) e Sá (2007), controle interno em uma organização compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas que a empresa adota internamente a fim de proteger o seu patrimônio, com controle sobre a exatidão e a confiabilidade das informações relacionadas aos dados contábeis, motivando a eficiência operacional e ajudando na adesão à política determinada pela administração.

Controles internos são

[...] todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio (FRANCO; MARRA, 2000, p. 261).

Do ponto de vista de Mautz (1987), controle interno engloba as várias medidas que os titulares e os gerentes das organizações empresariais tomam com a finalidade de dirigir e controlar os seus empregados.

Veja-se outra visão de controles internos.

Controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992, p.48).

Conforme o Comitê de Organizações Patrocinadoras, sigla em inglês, COSO,

[...] controles internos são 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:

- 1) Confiabilidade de informações financeiras;
- 2) Obediência (compliance) às leis e regulamentos aplicáveis;
- 3) Eficácia e eficiência de operações (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 320).

Quanto ao controle interno, “[...] existe uma unidade de pensamento sobre o que se compreende por controle interno: são mecanismos adotados pelas empresas no sentido de minimizar o impacto de riscos de processo e de negócio” (IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 38).

Para Imoniana e Nohara (2005), nas funções administrativas de uma instituição, o controle avalia constantemente se os objetivos estratégicos e operacionais foram alcançados. Quando os controles são implantados em uma instituição, eles têm a capacidade de reduzir ou, até mesmo, eliminar problemas que venham a impedir o alcance desses objetivos.

Conforme Meirelles (2006, p. 665) controle interno “[...] é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração”.

Por sua vez, Oliveira (2008) define controle interno como um instrumento gerencial que a empresa utiliza para promover razoável segurança de que os objetivos da administração superior estão sendo atingidos. Corroborando a autora, Petrovits, Shakespere e Shih (2011) também definem controle interno como o processo posto em prática pela administração para prestação de garantia razoável quanto à realização de operações eficientes e eficazes, relatórios financeiros e conformidade com as leis e regulamentos.

Com todos esses conceitos, nota-se que o controle é um plano de organização indispensável nas instituições para se chegar a um resultado favorável mediante as medidas necessárias para a proteção do patrimônio, buscando sempre a eficiência operacional, a obediência às políticas administrativas, normas e diretrizes e, principalmente, a legislação.

2.3.2 Princípios e objetivos do controle interno

O QUADRO 2 demonstra de um modo claro os princípios do controle interno de acordo com os autores quando da revisão da literatura. Esta pesquisa teve por finalidade buscar na literatura os estudos realizados com controle interno para realização deste.

(continua)

Autores	Princípios	Meios de Controle
Almeida (2003)	Responsabilidade	Atribuições aos funcionários definidas e limitadas mediante manuais internos
	Rotinas internas	Manual de organização com todas as rotinas internas
	Acesso aos ativos	Limitação de funcionários no acesso aos ativos e respectivos controles físico
	Segregação de funções	Uma mesma pessoa não pode ter acesso aos registros contábeis e aos ativos
	Confronto dos ativos com os registros	Confrontar ativos com os respectivos registros da contabilidade periodicamente sob a responsabilidade de alguns funcionários
	Amarrações do sistema	Registros de somente transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência
	Auditoria interna	Verificar se as normas estão sendo cumpridas e avaliar se há necessidade de novas normas ou mesmo modificar as já existentes
	Custos do controle x benefícios	O custo do controle interno não deve ser maior que os benefícios que se espera obter dele
Attie (2007)	Limitações do controle interno	Falta de esclarecimentos aos funcionários em relação às normas, funcionários negligentes na execução das tarefas e conluio de funcionários para apropriar os bens da empresa

(continuação)

Autores	Princípios	Meios de Controle
Attie (2007)	Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização; sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas; observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições	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
Franco; Marra (2000)	Instrumentos da instituição utilizados para a vigilância, fiscalização e verificação administrativa que levam à prevenção observação, direção dos acontecimentos na Instituição e que produzem reflexos em seu patrimônio	Todos os registros, livros, mapas, notas, faturas, documentos, ordens internas, regulamentos e outros instrumentos de organização administrativa que levam a um sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores a fim de exercer o controle de todos os atos e fatos ocorridos na instituição
Lima; Castro (2003)	Relação custo benefício	O custo do controle não deve exceder os benefícios por ele proporcionados
	Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários	É importante que haja uma política de pessoal que faça seleção e treinamento funcional de forma criteriosa e sistematizada, rodízio de funções com vista em reduzir e eliminar fraudes e que os servidores e funcionários gozem férias regularmente
	Delegação de poderes e de responsabilidades	Determinar a autoridade delegante, a delegada e o objeto da delegação
	Segregação de funções	Deverá haver separação entre as funções de autorização e da aprovação de operações, execução, controle e contabilização
	Instruções devidamente formalizadas	Deve haver disciplina nos procedimentos e serem formalizados por meio de instrumentos eficazes, de forma clara, objetiva e legítima

(conclusão)

Autores	Princípios	Meios de Controle
Lima; Castro (2003)	Controle sobre as transações	Os fatos contábeis, financeiros e operacionais devem ser acompanhados e deverão estar relacionados com a finalidade do órgão
	Aderência às diretrizes e normas legais	É preciso que haja sistemas que visem a observância das diretrizes, planos, regulamentos, normas e procedimentos administrativos internos
Sá (2007)	Plano de organização com distribuição de responsabilidades; regime de autorização e de registros que assegurem um controle contábil sobre as metas das instituições (orçamentos); zelo do elemento humano quando do desempenho de suas funções; em nível adequado, qualidade e responsabilidade do pessoal	Organização e regime de autorizações; supervisão e procedimentos normativos; padrões ou limites a serem colimados; registros e relatórios; auditoria interna; análise sistemática de conjuntos e subconjuntos de fatos, e estatísticas

Quadro 2 – Princípios e meios do controle interno

Fonte: Elaborado pela autora.

Os objetivos do controle interno, abordados por diversos autores quando também da revisão da literatura, estão descritos a seguir no QUADRO 3 para uma melhor visualização.

Autores	Objetivos
Almeida (2003)	Proteger os ativos; produzir dados contábeis que sejam confiáveis; ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios
Attie (2007)	Salvaguarda dos interesses da empresa, precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, estímulo à eficiência operacional, aderência às políticas existentes
Franco; Marra (2000)	Os objetivos primordiais dos controles são oferecer à contabilidade dados corretos, conferir a exatidão da escrituração, evitar desperdícios, e no caso de erros, identificá-los. Cada área tem seus controles com objetivos específicos, mas todos com a mesma finalidade de proteger o patrimônio
Pereira (2004)	Nas organizações o controle interno apresenta objetivos para alcançarem as metas, sendo que o lucro a meta prioritária. Assim os objetivos do controle interno visam dotar a empresa com base informativa que seja confiável e oportuna; induzir comportamento que gere resultados; proteção ao patrimônio; garantir observância de regulação aplicável à firma
Sá (2007)	Proteção aos ativos, controle da validade dos dados que foram fornecidos pela contabilidade, ampliação da eficácia e assegurar que as instruções da direção estão sendo aplicadas

Quadro 3 – Objetivos do controle interno

Fonte: Elaborado pela autora.

O que destaca no QUADRO 3 é que cada autor tem sua visão sobre os objetivos do controle interno, mas todos com a mesma finalidade de proteger o patrimônio e alcançar os objetivos da administração com eficiência. Os demais objetivos do controle interno são também de suma importância, incluindo dotar a empresa com base informativa confiável e oportuna. Dar certeza de que as instruções da direção estão sendo aplicadas e de que os dados contábeis estejam corretos e contribuir ainda com a administração para que tudo ocorra de forma ordenada.

2.3.3 Modelo de estrutura de controle interno

Conforme citam Almeida *et al.* (2005), o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Comitê das Organizações Patrocinadoras em 1992, desenvolveu um modelo para a avaliação dos controles internos, representando um avanço. Esse modelo tem sido adotado e aceito como estrutura de controles internos com a finalidade de medir e avaliar a eficiência dos sistemas de controle interno nas organizações.

De acordo com Farias *et al.* (2009) o COSO é uma entidade sem fins lucrativos, que tem por objetivo a melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e da governança corporativa. Esse Comitê é patrocinado pelas cinco principais associações de classe de profissionais relacionadas com a área financeira nos Estados Unidos, são elas: American Institute of Certified Public Accounts, American Accounting Association, Financial Executives International, The Institute of Internal Auditors e Institute of Management Accountants.

Muitas empresas têm adotado o modelo COSO e o incorporado às normas e políticas internas a fim de aprimorar o controle de suas atividades e para orientar a consecução dos objetivos traçados, conforme Teixeira (2008). É necessário que esse modelo seja adaptado às suas peculiaridades para implicar uma metodologia de avaliação dos controles internos. Nesse sentido, é importante salientar que esse órgão, desde meados dos anos 1990, tem se consolidado internacionalmente, sendo

a principal referência quando se trata de publicação de preceitos para a estruturação de controles e gestão de riscos corporativos (DANTAS *et al.*, 2010).

Assim, o controle interno é um processo e esse processo é constituído por cinco componentes que estão relacionados entre si, sendo eles: o ambiente de controle, a avaliação de risco, os procedimentos de controle, a informação e comunicação, e o monitoramento (Almeida *et al.* 2005).

Corroborando o autor, Rittenberg *et al.* (2007) afirmam que os cinco componentes do quadro de controle do COSO podem ser vistos como princípios fundamentais e como uma forma de auxílio ao planejamento, avaliação e de atualização de controles. Ainda, para o autor, a gerência pode acompanhar os controles de forma mais eficiente por meio da integração da atividade monitoramento em processos de informação financeira. Os princípios de um controle interno eficaz não devem ser considerados uma lista, mas devem ser executados de acordo com o julgamento de gestores, com uma formalidade de estrutura adequada para o tamanho da organização.

Nessa ótica, Teixeira (2008) reforça que o COSO define controle interno como um processo realizado pela diretoria, gerentes e colaboradores de uma instituição para que se tenha razoável segurança de que seus objetivos sejam alcançados nas diferentes categorias: eficiência e eficácia das operações, conformidade com as leis e os regulamentos e confiabilidade dos reportes financeiros. Assim, para a autora, a eficiência é a medida da capacidade de melhorar o uso dos recursos. Já a eficácia é a medida da capacidade para atingir os objetivos. Com isso, os controles internos são métodos desenvolvidos para a empresa ter as melhores condições a fim de aperfeiçoar a eficácia e a eficiência operacionais, estratégicas e administrativas.

Paralelamente, Farias *et al.* (2009) sublinham que o controle interno é como um processo, pois deve haver planejamento, execução e monitoramento por parte dos diretores e dos gerentes de uma instituição e porque representa a soma de uma série de ações que integram os processos de uma instituição.

O QUADRO 4 mostra as três dimensões da estrutura de controle interno, que teve como base o estudo feito por Imoniana e Nohara (2005) quando da revisão por eles das literaturas nacionais e internacionais.

Ambiente de Controle	Procedimentos de Controle Monitoramento	Sistemas de Informação e Comunicação
1. Conscientização de todos os envolvidos	1. Monitoramento dos controles	1. Divulgação de normas
2. Ênfase dada pela administração	2. Segregação de funções	2. Fluxos de informações
3. Compromisso de todos com o controle	3. Divisão de responsabilidade	3. Sistemas internos de comunicação
4. Enfoque da direção à organização.	4. Alçadas	4. Informações sobre o plano de controle
5. Compromisso da administração com o controle	5. Autorizações	5. Informações sobre o ambiente de controle
	6. Conciliação	6. Informações sobre riscos
	7. Revisão de desempenho	7. Identificação das informações
	8. Salvaguarda física	8. Relevância e confiabilidade das informações
	9. Normatização	9. Relevância e confiabilidade das informações

Quadro 4 – Diagrama do Esquema Percepção da Estrutura de Controle Interno (PECI)
Fonte: Imoniana e Nohara, 2005, adaptado pela autora.

Descrever-se-á a seguir cada uma dessas dimensões da estrutura de controle interno na visão de diversos autores.

No QUADRO 4, o item 3 (divisão de responsabilidade) estava inserido na dimensão ambiente de controle, conforme Diagrama do Esquema Percepção da Estrutura de Controle Interno (PECI) de Imoniana e Nohara (2005). Nessa pesquisa o item divisão de responsabilidade foi considerado como elemento de segregação de funções, por ficar mais bem representado na dimensão procedimentos de controle/monitoramento.

Quanto ao ambiente de controle, Imoniana e Nohara (2005) falam que em uma instituição é o que contribui para que se tenha um controle efetivo e consciência por parte de todo o pessoal. Para Franco e Marra (2000), a avaliação do ambiente de

controle deve considerar o que é determinado pela administração em termos de funções; o processo decisório que a instituição adota; a estrutura organizacional e os métodos de delegação quanto à autoridade e responsabilidade; a segregação de funções e políticas de pessoal e o sistema de controle da administração juntamente com o que foi atribuído pela auditoria interna, se existente em uma instituição.

Para Campbell *et al.* (2006), o ambiente de controle é a fundação do quadro COSO, que determina o tom geral da organização quanto à importância dos controles internos. As partes desse componente crítico são: os valores éticos, funcionários competentes em todos os níveis, dinâmica da autoridade e responsabilidade na esfera da organização, gestão e filosofia.

Menciona também Daniel¹, citado por Imoniana e Nohara (2005), que faz parte do ambiente de controle a importância que a direção de uma instituição dá ao seu controle, à sua estrutura e à sua organização. No que diz respeito à direção de uma instituição, é ela que determina o espírito e a intensidade do controle, na busca por informação útil, oportuna e confiável para se chegar à tomada de decisões. Em relação à estrutura e à organização de uma instituição, é preciso que haja uma organização formal com correto sistema de segregação de tarefas e de responsabilidades. Para ele, o ambiente de controle demonstra a filosofia, a atitude e o compromisso advindos da administração a fim de estabelecer uma atmosfera positiva para a implementação e execução bem controlada no que diz respeito às operações de negócios. A eficácia dos sistemas de controle interno depende do ambiente de controle.

Com isso, Dias (2006) esclarece que o ambiente de controle é a consciência de controle, a cultura de controle de uma instituição. Manifesta que o ambiente de controle é efetivo no momento em que as pessoas de uma instituição sabem de suas responsabilidades, dos limites de sua autoridade, da consciência, da competência e do comprometimento de fazerem o que é correto, da maneira correta. É preciso pesquisar se os servidores sabem o que deve ser feito, como fazer e se

¹ DANIEL, J.. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000. Coleção seminários CRC-SP.

estão a fim de fazer. Se os servidores respondem a qualquer dessas perguntas positivamente é um indicativo de comprometimento do ambiente de controle.

Assim, para Imoniana e Nohara (2005) e Dias (2006), a competência técnica e o compromisso ético devem estar envolvidos no ambiente de controle para que se tenha efetividade dos controles internos. E, nesse contexto, a postura da alta administração tem um papel importante, pois é ela que dá o tom de controle com determinações claras sobre as políticas, procedimentos, código de ética e de conduta a serem adotados aos seus servidores.

Attie (2007) também fala das políticas administrativas que são as regras que conduzem os negócios e a prática dos princípios, das normas e das funções para que se chegue a um determinado resultado. As políticas são também as guias de raciocínio que são planejadas com a finalidade de tomada de decisões em níveis inferiores e que são aplicadas nas situações repetitivas, para direcionar as decisões para o objetivo, que afetam o comportamento da organização – política estratégica, e as regras de trabalho – políticas operacionais.

Nessa reflexão, quanto ao ambiente de controle, Dantas *et al.* (2010) afirmam que é nele que se assentam os componentes de avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, influenciando o modo como as estratégias e os objetivos são determinados, as atividades estruturadas e os riscos tratados. Os principais recursos do ambiente de controle precisam estar bem coordenados para que sejam efetivos, e esses principais recursos são orientados pelas estratégias, políticas, normas e procedimentos de uma instituição.

Em uma organização, a existência de circunstâncias que venham impedir o alcance dos objetivos operacionais ou corporativos é entendida como risco. A falta de controles internos pode levar a riscos, sendo que a maioria deles acontece nos procedimentos operacionais e em relação à legislação. Identificar riscos significa minimizar perdas e trazer para a organização vantagens competitivas. Na avaliação de risco é preciso que se tenham objetivos e metas traçados, pois é condição essencial para os controles internos. Com os objetivos estabelecidos, os riscos, que

são ameaças, precisam ser identificados e a organização deve adotar as ações necessárias para o gerenciamento (OLIVEIRA; LINHARES, 2007).

Sobre esse assunto, O COSO emitiu em 2004, o documento *Enterprise Risk Management* [ERM], conhecido como COSO II ou COSO ERM, que amplia o anterior com a finalidade de conceituar o gerenciamento de riscos corporativos, proporcionando as diretrizes para o seu aprimoramento e evolução, de acordo com Dantas *et al.* (2010). Para os autores, o COSO II detalha a avaliação e gerenciamento de risco dividindo-o em: identificação de eventos, avaliação de risco, fixação de objetivos e resposta aos riscos. Ainda para os autores, gerenciar risco não significa que irá evitá-lo. Isso porque o risco na vida corporativa é um fato pelo qual a forma como a administração trabalha com ele é que vai determinar o alcance dos resultados.

De acordo com Teixeira (2008), a eficácia dos controles internos torna a gestão de riscos segura e efetiva. É fundamental conhecer as pessoas, as atividades e os processos internos, assim como identificar cenários, ameaças e oportunidades, isso faz parte do planejamento que identificará e possibilitará criar atitudes e medidas a fim de alcançar as metas com segurança. Para a autora, no caso das empresas públicas, o que acontece na prática é o controle interno sendo utilizado para cumprimentos das leis e não como ferramenta de gestão de risco. O controle interno, sendo uma ferramenta eficaz para o controle, a sua utilização confirma o abrandamento dos riscos e fraudes e outros fatores que possam hostilizar o patrimônio público. E, como fator fundamental na gestão de riscos, é quando se tem confiabilidade das informações disponíveis, a forma como ela é repassada e recebida.

No que diz respeito aos procedimentos de controle e monitoramento, Imoniana e Nohara (2005) e Dias (2006) frisam que, de acordo com o relatório do COSO, os procedimentos de controle são as atividades que, executadas em tempo hábil e de maneira correta, levam à redução dos riscos. Igualmente, Teixeira (2008) afirma que as atividades de controle devem se implementadas de maneira sistematizada e consciente, ou seja, sabendo o motivo do que se está desenvolvendo. Para esses autores, de acordo com o COSO, as atividades de controle podem ser de prevenção

ou detecção. As principais são: alçadas (prevenção), autorizações (prevenção), conciliação (detecção), avaliação de desempenho (detecção), salvaguarda física (prevenção e detecção), segregação de funções (prevenção), sistemas informatizados (prevenção e detecção), normatização interna (prevenção).

1. Alçadas (prevenção): são os limites determinados a um funcionário em se tratando de valores para que atue em nome de uma instituição. No caso de uma instituição pública, para que aconteça a despesa, é necessário que a autorização passe por diversos setores, inclusive, pela alta administração, a fim de que seja aprovada para efetivar o gasto.

2. Autorizações (prevenção): é quando as atividades e transações de uma instituição precisam de determinação pela administração de um supervisor para que elas sejam efetivadas e, quando da aprovação por um supervisor, seja de forma manual ou eletrônica, implica que foi verificado e validado por ele e que está em conformidade com o que foi determinado pelas políticas e os procedimentos traçados. É importante verificar a documentação pertinente, os itens que são pouco usados serem questionados e ter a certeza de que as informações relacionadas à transação foram verificadas antes de se dar sua autorização.

3. Conciliação (detecção): é a verificação de dados da mesma informação por meio do confronto com dados vindos de bases diferentes, adotando, quando for preciso, as ações de correções.

4. Avaliação de desempenho (detecção): é o acompanhamento de um processo ou atividade para avaliar o desempenho em relação às metas, aos objetivos traçados.

5. Salvaguarda física (prevenção e detecção): proteção aos ativos de uma instituição por meio do controle salvaguarda física que engloba o controle de acessos, entrada e saída de servidores e materiais, uso de senhas para arquivos eletrônicos e outros sistemas de controles. São importantes também nesses controles os processos de inventário com os itens de maior valor para uma instituição, entre eles, a conferência de numerário.

6. Segregação de funções (prevenção): para reduzir riscos humanos ou de ações indesejadas, é necessário que haja a segregação de funções, o que leva a ter efetivo controle interno. São exemplos que devem ser segregados: contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria).

7. Sistemas informatizados (prevenção e detecção): os sistemas informatizados são controles e dividem em dois tipos: gerais que são os controles de operação de computadores, controles quando da aquisição, no desenvolvimento e na manutenção de programas e sistemas e os controles de aplicativos que são os existentes nos aplicativos com a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e das transações.

8. Normatização interna (prevenção): é a determinação formal das regras internas que são necessárias ao bom funcionamento de uma instituição. As normas devem definir responsabilidades, as políticas da administração, os fluxos operacionais, os procedimentos e as funções, de forma que os servidores tenham fácil acesso a elas.

Com isso, Imoniana e Nohara (2005) falam da necessidade de as atividades de controle serem implementadas de forma consciente, ponderada e consistente, com foco nas condições e problemas que levaram a sua implantação. Nas situações adversas que são identificadas pelas atividades de controle, é preciso que haja investigação e, se preciso for, adotar ações corretivas.

Para os autores, o monitoramento é a avaliação dos controles internos no decorrer do tempo; é o processo fundamental para medir se os controles internos estão sendo efetivos ou não. É realizado com acompanhamento contínuo das atividades e por avaliações pontuais como, por exemplo, a autoavaliação, a auditoria interna e as revisões eventuais. Tem o monitoramento a função de averiguar se os controles internos são adequados e efetivos. Eles são adequados quando os elementos de controle (ambiente, avaliação de risco, atividade de controle, informação, comunicação e monitoramento) estão atuantes e funcionando de acordo com o que foi planejado. São eficientes os controles quando a alta administração tem razoável certeza do grau alcançado pelos objetivos operacionais propostos, da confiança das

informações passadas pelos relatórios e pelos sistemas corporativos, e do cumprimento das leis, das normas e dos regulamentos.

Sob ótica semelhante, Teixeira (2008) salienta que, por meio do monitoramento e do controle das operações, é possível detectar incorreções, desperdícios por erros de procedimentos ou mesmo por necessidade de adaptação a uma nova realidade, desvios ou fraudes, devendo ser objeto de ação corretiva. Para a autora, é o acompanhamento contínuo ou por avaliações pontuais das atividades e das operações por meio de autoavaliação, auditoria interna e revisões. O monitoramento é o melhor indicador para verificar se os controles internos estão sendo efetivos ou não. Dessa forma, o controle interno torna-se um recurso para proteger e resguardar o patrimônio das entidades com mais confiança para os seus investidores e administradores.

Attie (2007), com a definição do controle interno, observa os fatores que precisam ter clareza e objetivos expostos. O plano de organização é um deles, sendo essencial para se organizar um sistema para que haja divisão correta e balanceada de trabalho e que sejam estabelecidas relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis a fim de atingir os objetivos da empresa. Métodos e medidas devem ser colocados em prática para estabelecer os caminhos e os meios de comparação e julgamento para atingir um fim. Ter planejamento de um sistema resulta em sistema eficiente, prático, econômico e útil. Com isso, tem-se um controle sobre as operações e as atividades formalizadas por meio de manuais.

Para Sá (2007), os controles contábeis são aqueles que estão relacionados de forma direta com o patrimônio, os registros e as demonstrações contábeis; já os controles administrativos estão relacionados de forma indireta nos registros contábeis e são os que levam a resultados de eficiência operacional e vigilância gerencial.

Attie (2007) também esclarece a forma de salvaguardar e defender os bens e direitos: a proteção ao patrimônio da empresa, de forma que seja definida e estabelecida a independência das funções dos que executam operações seja de custódia, contabilização dos bens patrimoniais e controle, juntamente com sistema

de autorizações relacionadas com as responsabilidades e riscos envolvidos. Tudo isso leva a empresa a um eficiente meio de salvaguardar os interesses da empresa.

E, por conseguinte, quanto aos sistemas de informação e comunicação, Imoniana e Nohara (2005) definem como sendo o fluxo de informações que ocorrem desde os níveis hierárquicos superiores até os níveis hierárquicos inferiores e dos níveis hierárquicos inferiores aos superiores, isto é, em todas as direções e a comunicação horizontal entre níveis hierárquicos que sejam equivalentes dentro de uma instituição. Para Dias (2006), a comunicação é de suma importância para haver um bom funcionamento dos controles. Deve ser transmitida a toda instituição informações sobre planos, riscos, desempenho, atividades de controle e ambiente de controle.

Reforçando esse assunto, Campbell *et al.* (2006) afirmam que um fluxo aberto de informações e facilidade de comunicação em uma organização são essenciais para qualquer nova iniciativa. Para os gerentes de projetos experientes, é primordial a comunicação a fim de dispersar informações para as partes interessadas. Essa colocação dos autores vem ao encontro às de Teixeira (2008) quando afirma que a informação é um fator indispensável em qualquer empresa. Os objetivos precisam ser claros para todos, sejam eles financeiro, operacional ou de cumprimento às normas, para que se possa mensurar desempenho, avaliar riscos e incertezas e organizar ações que busquem aliviar os riscos.

De acordo com Teixeira (2008), para um bom desempenho dos controles e para o alcance das metas da empresa, a comunicação é um elemento fundamental. É por meio da comunicação que o ambiente de controle, a avaliação de risco e as atividades de controle se efetivam quando passados para toda a empresa, desde a alta administração até os níveis hierárquicos inferiores e vice versa. É importante também para a empresa que as informações passem por um processo de identificação de relevância e confiabilidade.

Essa afirmação da autora vem ao encontro às de Imoniana e Nohara (2005) e Dias (2006) quando sublinham que as informações advindas de maneira formal ou mesmo informal, externas ou internas, devem ser identificadas e verificadas no que

diz respeito à confiabilidade e relevância, processadas e comunicadas às pessoas certas, de maneira oportuna e adequada. O processo de comunicação formal é por meio dos sistemas internos de comunicação sendo importante para obter as informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais. O processo de comunicação informal é o que ocorre em conversas e encontros com clientes, fornecedores, empregados, autoridades, sendo importantes a fim de obter informações necessárias que levam à identificação de riscos e oportunidades.

Em síntese, a informação é a forma de comunicação nos diversos níveis de hierarquia nas organizações a fim de estabelecer as regras de procedimentos de cada processo, ato ou evento. Por isso, deve ser transmitida de forma compreensível, porque a qualidade das informações refletirá na conduta de cada envolvido no processo (TEIXEIRA, 2008).

Para Attie (2007), são de responsabilidade do administrador o planejamento, a instalação e a supervisão para que se tenha adequadamente um sistema de controle interno com supervisão de modo contínuo, a fim de analisar se a política interna está corretamente interpretada. E também verificar se as mudanças operativas fizeram com que os procedimentos ficassem complicados, inadequados à realidade da empresa ou obsoletos. E finalmente, se quando há falhas no sistema as medidas são eficazes e corretivas.

Ainda, para Attie (2007), a fim de proteger o patrimônio da empresa, os administradores devem reforçar o sistema de controle interno. Isso acontecendo faz com que a média administração e também os outros níveis da empresa sejam compelidos a assumir o empenho e os padrões próprios de comportamento. Tsay (2010) corrobora a afirmação do citado autor quando expressa que, depois que um sistema interno foi concebido e implementado, a gestão deve continuar a acompanhar a eficácia do sistema, para não se tornar desatualizado devido ao ambiente empresarial e à mudança de operações. De acordo com o autor, desde o início, a administração superior deve fixar um objetivo claro de programa de avaliação de controle interno.

Attie (2007) fala da aderência às políticas existentes que asseguram que as determinações da administração, nelas englobadas as políticas e os procedimentos, sejam seguidas pelo pessoal de forma adequada. Os principais meios para que haja embasamento à aderência das políticas existentes são a supervisão permanente visando melhor rendimento pessoal e que possíveis desvios ou mesmo dúvidas quanto à execução das atividades sejam corrigidas em tempo hábil. O sistema de revisão e aprovação que indica se as políticas e os procedimentos estão sendo seguidos de forma adequada e a auditoria interna que aponta a identificação das transações feitas pela empresa que estejam de acordo com as políticas que foram determinadas pela administração.

E, com isso, Sá (2007) frisa que o controle depende objetivamente de qualidade do pessoal, da excelência técnica do método de trabalho, que as normas técnicas de contabilidade e de reorganização reacional do trabalho sejam aplicadas com eficácia, adequação da qualidade e eficiência dos recursos materiais utilizados e aferição eficiente para que se tenham bons resultados.

De acordo com Teixeira (2008), o gestor ou responsável pela avaliação e gerenciamento de riscos da empresa deve medir o nível de maturidade dos controles internos com o objetivo de mensurar qual é o nível de controles diante de um padrão esperado. É importante seguir um processo evolutivo desde a inexistência de controles até a existência de controles integrados e monitorados, o que é considerado como sendo um nível ótimo que qualquer empresa deseja.

Quanto ao controle interno nos sistemas de procedimento eletrônico de dados, Attie (2007) diz que, devido ao crescimento do uso de meios eletrônicos, é preciso que se tenha um controle interno também voltado para esse sistema, pois é nele que se centraliza o processamento de boa parte dos dados da empresa.

2.4 Eficiência, eficácia e efetividade na administração pública

Conforme relata Ribeiro (2006), a Emenda Constitucional n. 19 altera o art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e insere o dever de eficiência como norma constitucional a ser respeitada.

Para Castro (2006), essa emenda constitucional representou para a gestão pública importante avanço, pois permite adotar legalmente no Brasil as reformas gerenciais. Assim, Meirelles (2006) esclarece que o princípio da eficiência obriga que a atividade administrativa seja desempenhada com presteza, rendimento funcional e perfeição. Para o autor, esse princípio é o mais moderno da função administrativa, pois não se contenta em desempenhar a sua função apenas com legalidade, já que exige resultados que sejam positivos para o serviço público e que atendam as necessidades da comunidade e de seus membros de forma satisfatória.

Uma das definições de eficiência para a área pública, conforme Torres (2004), é esclarecer como foram atingidos os objetivos. Se há preocupação em buscar meios econômicos e viáveis via racionalidade econômica que busca maximizar resultados e minimizar custos e, assim, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência e respeitando os recursos pagos pelo contribuinte. Ainda, para o autor, eficiência tem como foco a relação custo/benefício.

Nesse sentido, Castro (2006) entende que todas as ações do Estado devem acontecer para que os objetivos almejados pela administração sejam alcançados com os melhores meios possíveis, a fim de atender as necessidades da população visada. Para o autor, ter introduzido o Princípio da Eficiência na Constituição Federal (BRASIL, 1988) por meio da Emenda Constitucional n. 19, foi um norte para a administração pública, pois a esta não bastava somente controle, mas também resultados.

Frisa-se então que

[...] eficiência é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. Mede, então, a utilização dos recursos de que a unidade ou entidade dispõe para realizar um conjunto de ações e operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado. A eficiência está associada ao uso dos recursos disponíveis em relação aos produtos e serviços finais elaborados (ENSINAR, 2006).

Corroboram esses autores Silva *et al.* (2008) quando expressam que, para a sociedade, o que importa é a eficiência e o bom desempenho da administração pública, com transparência dos fatos econômicos e financeiros praticados, de modo que possibilite avaliar a execução dos projetos, das atividades e o grau de cumprimento das metas estipuladas o que levará ao controle do desempenho da administração. Com isso, conclui se foi feito bom uso ou não do dinheiro público.

Cabe aos gestores públicos garantir a prestação de comodidades públicas à população combinadas com suas necessidades reais, que há muito tempo foram colocadas em segundo plano pelos governantes brasileiros (CASTRO, 2006).

Quanto à eficácia na administração pública, Torres (2004) entende o modo como o atingimento dos objetivos almejados se dá em determinada ação estatal, quase não se importando com os meios e mecanismos para se chegar ao objetivo.

O conceito de eficácia conforme Ensinar (2006) “[...] é o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período”.

Veja-se outra visão de eficiência.

A eficiência como princípio assume duas vertentes: a primeira é organizar e estruturar a máquina estatal para torná-la mais racional para que as necessidades da sociedade sejam alcançadas de forma mais satisfatória e a segunda, é regular a atuação dos agentes públicos buscando que esses tenham um melhor desempenho possível a fim de atingirem os melhores resultados (MARTINS, 2009).

Assim, quanto à eficiência e eficácia,

[...] a eficiência não se preocupa com os fins, mas apenas com os meios, ela se insere nas operações, com vista voltada para os aspectos internos da organização. Logo, quem se preocupa com os fins, em atingir os objetivos é a eficácia, que se insere no êxito do alcance dos objetivos, com foco nos aspectos externos da organização (CASTRO, 2006, p.3).

Corroborando esse assunto, Silva *et al.* (2008) afirmam que os controles internos ainda se preocupam mais com os aspectos legais e formais, não dando ênfase necessária para a análise de aspectos como a eficiência e eficácia nos gastos públicos.

Quanto à efetividade,

[...] é um constructo complexo e se relaciona, entre outras coisas, com a avaliação acerca de quão adequadamente uma organização cumpre sua missão, alcança seus propósitos maiores e se adapta a novas e constantes mudanças no ambiente (BERTUCCI, 2003).

De acordo com Torres (2004), na efetividade, o mais importante é verificar se são necessárias e oportunas determinadas ações estatais. É preciso que a verificação da necessidade e oportunidade seja a mais democrática, transparente e responsável possível, procurando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas.

Para avaliar os resultados do ensino o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal considera os dados e as informações que estão registrados nos sistemas corporativos do poder executivo federal e nos bancos de dados das unidades e entidades governamentais que apresentem resultados de processos e produtos organizacionais (ENSINAR, 2006). Portanto, para a mensuração dos dados e das informações, é utilizado um conjunto de indicativos e indicadores que demonstram o desempenho da gestão, levando-se em consideração, para efeito das avaliações dos dados e informações, os atributos de eficiência, eficácia, legalidade e economicidade da gestão. Os indicadores são informações alcançadas por meio de fórmulas que fornecem indícios desses atributos de como são conduzidas as operações, por meio da interdependência entre as variáveis.

Ainda, conforme Ensinar (2006), os indicativos ou itens de controle são quaisquer dados que demonstram situações que são desejáveis ou não, sendo essenciais do ponto de vista do controle, em registros dos sistemas organizacionais da execução dos atos e fatos. Para a aplicação dos indicativos, não há necessidade de aplicação de fórmulas, sendo expressos em termos numéricos. Evidencia a gestão quanto à eficiência, eficácia, legalidade, economicidade quando das operações sob exame.

Este estudo tem como objeto a eficiência; os demais conceitos de eficácia e efetividade estão sendo abordados aqui para esclarecer as diferenças entre esses termos.

2.5 Controle Interno na administração pública

Na administração pública cada órgão tem seu controle interno que é um instrumento de ação preventiva por meio de orientações que proporcionam razoável segurança promovendo a eficiência das operações e para que se cumpram com eficácia os objetivos da administração superior.

A Lei Federal n. 4.320 (BRASIL, 1964), em seu artigo 77, determina: “[...] a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.” Dessa forma assim define Meirelles (2006, p.666):

- Controle prévio ou preventivo é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia.
- Controle concomitante ou sucessivo é todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação.
- Controle subsequente ou corretivo é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia.

O controle interno é tratado pela Lei Federal n. 4.320 (BRASIL, 1964), em seus artigos 76 ao 80, citando as obrigações que o poder executivo exercerá mediante os controles, as prestações de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos quando for preciso. O controle interno está também amparado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), artigo 74 que determina aos três poderes,

legislativo, executivo e judiciário manterem sistema de controle interno de forma integrada para comprovação dos atos da administração pública quanto à legalidade e para avaliação dos resultados.

Dessa forma e sob tal complexidade, Silva *et al.* (2008) pontuam que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) impôs à administração pública o sistema de controle interno tendo como função primordial o controle. Em qualquer organização, a importância do controle é incontestável e, sobretudo, nas instituições públicas, devido ao volume e movimentação dos recursos oriundos dos impostos cobrados da população que precisa saber onde e como foram aplicados esses recursos. Com isso, um sistema de controle interno adequado contribui para que haja transparência e demonstração de desempenho dos serviços públicos.

Dessa maneira,

[...] O controle interno será constituído por um plano de organização, de métodos e medidas para proteger seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno em cada poder (LIMA; CASTRO, 2003, p.64).

Quanto à execução do controle dos recursos públicos, Lima e Castro (2003) citam que há duas técnicas que o sistema de controle interno do poder executivo federal utiliza: a de auditoria que são as técnicas para avaliar gestão pública e a de fiscalização para comprovar se o objeto dos programas de governo existe e se está de acordo com as normas estabelecidas.

O Decreto n. 3.591 (BRASIL, 2000) dispõe sobre o sistema de controle interno do poder executivo federal com a finalidade de avaliar a eficácia e eficiência dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial na administração pública federal e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado e apoio ao controle externo referente às suas atividades institucionais.

A Lei Complementar n. 101 (BRASIL, 2000), em seu artigo 50, § 3º, determina que a administração pública deverá manter sistema de custos para avaliar o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A Lei de

Responsabilidade Fiscal determina também, em seu artigo 59, a fiscalização do cumprimento das normas pelo poder legislativo diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas e do sistema de controle interno de cada poder e do ministério público.

A Instrução Normativa n. 47 (BRASIL, 2004) estabelece normas de organização de processos e prestação de contas que deverão ser apresentadas ao Tribunal de Contas da União (TCU) de acordo com as disposições dessa instrução com observância dos controles internos e sua capacidade de identificar e corrigir falhas e irregularidades e, em conformidade com a legalidade, legitimidade e economicidade da gestão em relação a padrões normativos e operacionais.

Quanto ao serviço público, de acordo com Teixeira (2008), controlar para o gestor público torna-se mais difícil, pois há peculiaridades que não são encontradas no setor privado. Alguns fatores que dificultam a implantação de controles pela administração pública, por exemplo, é que não existe risco de descontinuidade, pois não está sujeita a falências e porque ela é essencial; é quase inexistente o risco patrimonial ou financeiro; há relativa estabilidade funcional dos servidores, pois só em situações especiais é que podem vir a perder o emprego; com a vinculação político-partidária, existe nas funções da alta administração grande rotatividade e falta de pessoal capacitado para o exercício de certas funções.

Para a autora, esses fatores são somados à desmotivação funcional da carreira e à ausência de incentivos para qualificar e dar oportunidades de crescimento interno, diferente do que ocorre nas empresas privadas. No entanto, para que o modelo de controle interno integrado na administração pública seja efetivo, é preciso adotar medidas corretivas ou complementares para se adequar e integrar toda a estrutura administrativa ao sistema (TEIXEIRA, 2008).

Diante de toda essa legislação, para que todos os atos da Administração Pública estejam dentro das normas e diretrizes previamente definidas, que alcancem os seus objetivos e que sejam transparentes é de fundamental importância que na administração pública, assim como nas demais, haja o processamento dos dados

que irão gerar informações. Assim, no âmbito governamental, o sistema de informação pode ajudar a reduzir custos e aumentar a sua eficiência.

Segundo Rosini e Palomitano (2003), o conceito básico de sistema de informações estabelece que todo sistema é um conjunto de elementos interdependentes em interação, visando atingir um objetivo comum.

Por conseguinte,

[...] podemos definir sistemas de informação como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais (PADOVEZE, 2004, p.55).

Nesse sentido, de acordo com Mota (2001), no âmbito da administração pública federal, é utilizado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que é um sistema de teleinformática. Para que o SIAFI seja um sistema de informática seguro e confiável, a forma para acessá-lo é por meio do uso de senhas para as pessoas autorizadas trabalharem no nível de execução nas unidades gestoras que registram as transações da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

O conceito do SIAFI na Administração Pública

[...] é o que processa a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos e entidades da Administração Federal, com a utilização de técnicas eletrônicas de tratamento de dados, objetivando minimizar custos e proporcionar eficiência à gestão dos recursos alocados no Orçamento Geral da União (MOTA, 2001, p. 153).

2.6 Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública

No QUADRO 5 será feita uma abordagem sobre estudos que já foram realizados sobre o controle interno na administração pública, tendo por finalidade demonstrar os objetivos das pesquisas bem como suas conclusões pelos pesquisadores.

(continua)

Autores/ localidade	Objetivos	Conclusões
Calixto; Velasquez (2005) Rio Grande do Sul	Identificar se o sistema de controle interno contribui para a eficiência da execução das propostas de governo nas Universidades Federais do Rio Grande do Sul, a fim de diminuir os riscos que levam ao desvio de recursos e a aplicação irregular do dinheiro público	Há necessidade de controle em toda a ação governamental e na gestão dos administradores públicos também e, não apenas controle do gasto
Toscano Jr.; Leitão (2006) Paraíba	Desenvolver um estudo comparativo das atividades da auditoria e controle interno com as diretrizes lançadas para que seja implantado no setor público o paradigma da Administração Pública Gerencial. Este estudo foi realizado com a auditoria e o controle interno do Programa de Modernização do Controle Interno do Estado da Paraíba (Promocim)	A Secretaria do Controle da Despesa Pública por meio do Programa de Modernização do Controle Interno do Estado da Paraíba tem procurado estabelecer ações de controle que sejam mais efetivas quando da avaliação dos gastos públicos, o que leva a boa qualidade nos serviços de auditoria interna do Poder Executivo Estadual
Castro (2006) Brasil	Analisar o Princípio da Eficiência amparado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) em relação a pressupostos da Ciência Administrativa	O Princípio da eficiência está além dos debates acadêmicos, ele se instalou de vez na vida pública brasileira. Juntamente com a legislação, esse princípio trouxe a possibilidade de se ter Administração Pública com eficiência, eficácia e efetividade, porém a missão dos gestores públicos é dar respostas efetivas à população, garantindo a ela a prestação de comodidades públicas condizentes com os seus anseios reais, o que há muito tempo está em segundo plano pelos governantes do Brasil.
Ribeiro Filho <i>et al.</i> (2006) Cidade da Região Nordeste do Brasil	Analisar dentro da Administração Pública federal, estadual e municipal, de uma cidade da região Nordeste do Brasil, o ambiente de interação entre o controle interno e os demais controles externo e social, com perspectiva de que há balanceamento e integração dos conceitos nos três níveis de controle	É preciso um espaço para haver aperfeiçoamento nas atuações entre os três controles, interno, externo e social. Na entidade federal, houve uma percepção mais negativa dos respondentes sobre o controle externo. Quanto ao controle social destacou-se como um papel importante, principalmente o da imprensa em divulgar os desvios de conduta de gestores públicos, o que leva a adoção de melhorias no controle interno. No apoio do controle externo ao interno ficou a desejar nas entidades federal e estadual nas visões dos respondentes e em menos na entidade municipal. Na visão dos respondentes os relatórios de controles externos são importantes para o controle interno. Para que se tenha transparência, eficiência e eficácia da gestão pública é preciso uma melhor ambientação entre os controles interno, externo e social

(continuação)

Oliveira (2006) Brasil	Discutir como os sistemas de controles governamentais: de contabilidade, controle interno e externo podem ser instrumentos que combata a corrupção	Há corrupção quando não há controle ou as regras de controle interno são pouco claras; onde é inexistente ou pequeno o sistema de prestação de contas ou fiscalização, e as informações não são transparentes. A Convenção da ONU é uma medida que desenha as linhas de combate à corrupção por mais de 120 países inclusive o Brasil, sendo importante neste processo o papel dos sistemas de contabilidade, controle interno e controle externo
Toledo Filho; Oliveira (2007) Curitiba/PR	Analisar nos municípios da região metropolitana de Curitiba/PR o sistema de contabilidade pública como sendo um suporte ao ciclo orçamentário. E demonstrar a importância da contabilidade pública no que se diz respeito ao ciclo orçamentário como apoio para a tomada de decisão pelo gestor municipal	Nas prefeituras pesquisadas a maioria das contabilidades deixa a desejar quanto a participação no ciclo orçamentário em suas diversas fases e não é significativo o uso de instrumentos de controle interno e do sistema de informações contábeis
Oliveira (2008) Brasil	Analisar a importância do sistema de controle interno nas instituições públicas para melhoria na gestão dos recursos humanos, financeiros e materiais	Foi verificado que o controle interno tem grande importância para a melhoria da gestão, com objetivo de detectar ações que levam a erros e fraudes. Garante o uso racional e em benefício da coletividade dos recursos públicos de forma eficiente, sem que haja desperdícios ou quaisquer irregularidades. Contribui também para que os objetivos da administração sejam cumpridos de forma regular às suas reais necessidades, garantindo ao gestor público transparência junto à sociedade e aos órgãos de controle
Peba (2010) Rio de Janeiro	Levantar e analisar as percepções dos servidores públicos lotados na Auditoria Geral da Controladora Geral do Município/RJ sobre a eficiência do controle interno nos diversos órgãos integrantes do poder executivo municipal, focalizando o uso das ferramentas de controle Interno pelos gestores da coisa pública ao desempenhar funções	Quanto à percepção dos Componentes do Controle Interno é possível verificar a visão negativa da percepção dos respondentes ao considerarmos que a maioria das afirmativas apresentadas no questionário, em relação ao Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Procedimentos de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento que são questões positivas ao ambiente de controle estudado, encontrou-se resultados deficitários
Vasicek; Dragija; Hladika (2010) Croácia	Mostrar o impacto que tem o PIFC (conjunto de princípios internos, sistema de controle interno financeiro criado com o objetivo de auditoria interna, de controle interno na utilização do orçamento nacional e da União Européia e fundos) sobre o desenvolvimento da nova gestão pública da Croácia e as mudanças na estrutura organizacional e de recursos humanos que são causados no decorrer deste processo	A Croácia tem se preparado nos últimos anos para aderir à União Européia. Muitas atividades estão sendo cumpridas como requisitos da Comissão Européia. Uma dessas atividades é a criação e o desenvolvimento do PIFC. Para isso, é necessária uma reforma da administração pública e da sua capacidade administrativa. Foram adotados documentos iniciais estratégicos, elaboração de leis, sistemas com os usuários do orçamento do governo a nível central e local, capacidade de organização e de recursos humanos. É preciso que os funcionários entendam a importância e a função dos controles internos, em particular o papel de todos os funcionários no processo

(conclusão)

<p>Paglietti (2010)</p> <p>Itália</p>	<p>Analisar a evolução dos controles internos nos governos locais italianos e verificar se os conceitos e definições relativos aos controles são utilizados de maneira uniforme pela lei italiana e literatura internacional em vigor</p>	<p>O Decreto Legislativo n. 286/1999 teve por objetivo reformular os controles da administração pública na Itália. Esse decreto introduziu quatro tipos de controle: estratégico, regularidade administrativa e contábil, gestão e avaliação de desempenho dos gestores e também prevê incompatibilidades entre as unidades responsáveis por esses controles. A comparação entre a lei italiana e os conceitos e instrumentos para o modelo PIFC internacional, apontou que o regime da legislação não fornece metodologias de implementação e ferramentas que o modelo PIFC reconhece como relevantes mediante os controles internos. No modelo de controle interno não são definidos de forma estruturada e integrada alguns elementos do modelo: o sistema de gestão de risco, a função de auditoria interna, o conjunto de princípios básicos no governo e as ferramentas e técnicas para as atividades de controle</p>
<p>Landsittel; Rittenberg (2010)</p> <p>Sarasota, Flórida</p>	<p>Promover melhor compreensão do COSO e da necessidade da pesquisa e ensino que amplie o conhecimento nas áreas de gestão de riscos corporativos, controles internos, governança e fraude</p>	<p>Para os autores, a gestão de riscos corporativos, os controles internos, a governança e a retenção de fraude estão inter-relacionados. Cada área do COSO, assunto liderança, irá avançar significativamente nos próximos anos. Estará buscando entrada na comunidade acadêmica com conceitos e questões ligadas com os quadros sobre controle interno e COSO a necessidade de orientações adicionais, estimulando e apoiando pesquisas que abordem questões conceituais importantes e de implementação relacionadas com o COSO. A Lei Sarbanes-Oxley de 2002 tem aumentado a importância do COSO, controle interno, nas empresas públicas nos Estados Unidos e no exterior. O COSO começou a trabalhar com o Internacional Federação dos Contabilistas (IFAC) e com Profissionais em Indústria e Comércio (PAIB) comissão no desenvolvimento de pesquisas globais com a finalidade de entender melhor o controle interno global, a gestão de riscos e a governança corporativa e as necessidades relacionadas</p>

Quadro 5 – Estudos anteriores sobre controle interno na administração pública

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se no QUADRO 5 os resultados apresentados nos estudos sobre controle interno na administração pública, apontando para um avanço em termos de controle interno. Os órgãos de controle governamentais estão estipulando ações de controle mais efetivas. O princípio da eficiência e a legislação trouxeram a possibilidade de uma administração pública com resultados voltados para a eficiência, eficácia e efetividade, porém cabe aos gestores públicos dar à população retorno, comodidades públicas condizentes com os seus anseios, conforme Castro (2006). O

controle social teve um papel importante, principalmente o da imprensa em divulgar os desvios de conduta de gestores públicos, levando a adoção de melhorias no controle interno, conforme Ribeiro Filho *et al.* (2006). Ainda para os autores, é preciso uma melhor ambientação entre os controles: interno, externo e social para que ocorra transparência. No estudo de Oliveira (2006), discutiu-se sobre os instrumentos de combate a corrupção, concluindo que quando as regras de controle interno são pouco claras, onde as informações e as prestações de contas não são de forma transparente, há corrupção. De acordo com Peba (2010), em seu estudo sobre a eficiência nos diversos órgãos integrantes do poder executivo municipal do Rio de Janeiro, concluiu-se que, em relação ao Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Procedimentos de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento que são questões positivas ao ambiente de controle estudado, encontrou-se resultados deficitários.

Quanto aos estudos internacionais, destaca-se o da Croácia realizado por Vasicek, Dragija e Hladika (2010) sobre o impacto do Controle Interno Financeiro Público (PIFC) no desenvolvimento da nova gestão pública e as mudanças na estrutura organizacional e de recursos humanos, que teve como resultado a criação e desenvolvimento do PIFC como requisito da Comissão Européia. Assim é preciso uma reforma da administração pública e da sua capacidade administrativa. Para isso, foram elaboradas leis, sistemas com os usuários do orçamento do governo a nível central e local, capacidade de organização e de recursos humanos. Outro estudo internacional foi realizado na Itália por Paglietti (2010), com a finalidade de analisar a evolução dos controles internos nos governos locais, concluindo que foram introduzidos quatro tipos de controle por meio do Decreto Legislativo n. 286/1999 com a finalidade de reformular os controles da administração pública na Itália. Outra finalidade deste estudo foi a comparação entre a lei italiana e os conceitos e instrumentos para o modelo PIFC internacional, onde apontou que o regime da legislação não fornece metodologias de implementação e ferramentas necessárias para esse modelo reconhecer como relevantes mediante os controles internos. Landsittel e Rittenberg (2010) por conseguinte, promoveram uma melhor compreensão do COSO e da necessidade da pesquisa e ensino que amplie o conhecimento nas áreas de gestão de riscos corporativos, controles internos, governança e fraude. Para os autores, a gestão de riscos corporativos, os controles

internos, a governança e a retenção de fraude estão inter-relacionados. O COSO irá avançar significativamente nos próximos anos. Estará buscando entrada na comunidade acadêmica com conceitos e questões ligadas com os quadros sobre controle interno e sobre o COSO a necessidade de orientações adicionais, estimulando e apoiando pesquisas que abordem questões conceituais importantes e de implementação.

Será apresentado no QUADRO 6 as recomendações do Órgão de Controle Interno (OCI), para melhorias dos controles no CEFET-MG, com base no exercício de 2010.

2.6.1 Relatório de cumprimento das recomendações do Órgão de Controle Interno (OCI) 2010 no CEFET-MG

(continua)

Componentes da estrutura de controle interno do COSO	Recomendações OCI	Providências Adotadas pela Diretoria de Planejamento e Gestão (DPG)
Avaliação de Risco	Aperfeiçoar o planejamento: - das compras; - das contratações de serviços que são de mesma natureza a serem realizadas ao longo do exercício, de forma a evitar o fracionamento de despesas. Para isso, deve ser observado os limites estabelecidos pelos incisos I e II, do art. 24, da Lei nº 8.666/93, e, ainda, o disposto no 5º do art. 23 da mesma lei	Implantação: - novo sistema de controle orçamentário e financeiro desenvolvido pelo CEFET-MG a fim de se ter controle: - das liberações orçamentárias das diversas unidades da instituição
Avaliação de Risco	Acompanhar e fiscalizar a execução dos contratos, registrando todas as ocorrências relacionadas com a execução, observando o disposto no 'caput' e no 1º do art. 67 da Lei nº 8.666/93	Constituir rotinas padrão com o objetivo de acompanhar os contratos e treinar os fiscais
Avaliação de Risco	Exigir dos licitantes: - o detalhamento da composição do item Bonificações e Despesas Indiretas – BDI nas planilhas de custos de obras, em observância ao disposto no art. 7º, 2º, II, e no art. 40, 2º, II, da Lei nº 8.666/93. - a jurisprudência do Tribunal de Contas da União sobre a matéria, a exemplo do item 1.1 do Acórdão nº 628/2008 – Plenário, contido na Relação nº 24/2008 do Gab. do Min. Guilherme Palmeira, e do item 9.1.3 do Acórdão 325/2007 – Plenário	Todos os editais estão uniformizados de modo a exigir o detalhamento da composição do BDI nas planilhas de propostas de preço e fixando valor máximo em 28,87%

(conclusão)

Componentes da estrutura de controle interno do COSO	Recomendações OCI	Providências Adotadas pela Diretoria de Planejamento e Gestão (DPG)
Atividades de Controle	Registrar em sistema de controle patrimonial os bens móveis adquiridos com recursos repassados à Fundação CEFETMINAS e de recursos de convênios, de forma a comprovar a incorporação, em observância ao disposto no art. 6º da Lei n. 8.958/94	Aquisição de novo sistema de gerenciamento de bens patrimoniais
Atividades de Controle	Realizar o inventário físico anual dos bens patrimoniais do CEFET/MG, nos moldes preconizados pelo item 8.1, 'a', da IN SEDAP nº205/88	<ul style="list-style-type: none"> - Aquisição de novo sistema de gerenciamento dos bens patrimoniais; - definição dos cronogramas de inventários nas unidades

Quadro 6 – Recomendações do Órgão de Controle Interno (OCI) 2010 para o CEFET-MG
 Fonte: Elaborado pela autora.

Como se observa no QUADRO 6, as recomendações do Órgão de Controle Interno (OCI) são para trazer mais controles nas atividades da Instituição, o que abrange a avaliação de risco e a atividade de controle. Quanto às recomendações de aperfeiçoar o planejamento das compras e contratações de serviços para evitar o fracionamento de despesas na Instituição em todos os campi, traz economia e também segurança na gestão quanto à obediência às leis. Outra atribuição fundamental na Instituição é a fiscalização da execução dos contratos. Ter gerenciamento e segurança dos bens patrimoniais também foi uma recomendação do órgão de controle.

2.7 Controle interno no Ministério da Educação

O Ministério da Educação está sujeito às Normas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, estabelecidas pela Lei n. 10.180 (BRASIL, 2001), tendo como órgão central a Secretaria Federal de Controle que atua por meio das suas unidades regionais.

A Instrução Normativa n. 01 (BRASIL, 2001) da Secretaria Federal de Controle aprova o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal que

tem como finalidade básica definir conceitos, diretrizes gerais e o estabelecimento de normas e procedimentos que são aplicados no sistema de controle interno, principalmente no que diz respeito à definição das finalidades, da organização, das competências, dos tipos de atividades, dos objetivos, da forma de planejamento e também da execução das ações de controle e no relacionamento com as unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta federal com a finalidade de alcançar uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

2.8 Controle interno no CEFET-MG

A função social do CEFET-MG visa a participação no desenvolvimento científico, tecnológico, sociocultural e sustentável, por meio da contribuição institucional que leva ao desenvolvimento da inovação tecnológica e da pesquisa relacionadas ao contexto do estado de Minas Gerais e da Região Sudeste do Brasil. Sua construção como instituição pública e gratuita seja protótipo de excelência em se tratando de educação tecnológica.

Para atender essa função social com um ensino de qualidade, é preciso que haja uma estrutura administrativa equilibrada que atenda os princípios, as normas e as diretrizes traçadas pela administração e também pela legislação a fim de alcançar os objetivos, exercendo sempre o controle dos recursos disponíveis em todos os níveis da Instituição. A área administrativa do CEFET-MG é composta pela diretoria geral, as diretorias dos campi das unidades do interior e seus respectivos diretores de administração, a diretoria de planejamento e gestão juntamente com diretoria adjunta de planejamento e gestão que tem como subordinados a elas as coordenações, o departamento de recursos em informática e a prefeitura.

No QUADRO 7 serão descritas as atividades que competem ao diretor geral, à diretoria de planejamento e gestão e a cada uma das coordenações e departamentos administrativos que estão a ela subordinados e também os diretores das unidades do interior e seus diretores de departamentos de administração.

(continua)

Estrutura	Atividades
Diretoria geral	Tem como atribuição coordenar e supervisionar a execução das atividades a fim de cumprir as deliberações dos órgãos colegiados superiores estabelecendo as ações pertinentes
Diretoria de Planejamento e Gestão; e Diretoria Adjunta de Planejamento e Gestão	É o órgão executivo especializado que tem por objetivo a supervisão e a coordenação da execução das atividades de planejamento e gestão. A ela compete estabelecer diretrizes para o planejamento e gestão dos recursos humanos e materiais, inclusive no que se diz respeito ao pessoal docente e técnico administrativo, também à execução financeira e contábil, conservação dos prédios e instalações, limpeza, vigilância, serviços de tecnologia da informação e comunicação, planejamento e execução de obras civis, segurança do trabalho, em conjunto com os órgãos colegiados superiores
Diretores gerais das Unidades: Araxá, Campus II, Curvelo, Divinópolis, Leopoldina, Nepomuceno, Timóteo e Varginha	Exercer o poder estatutário e regimental da Instituição, e demais normas de acordo com a legislação educacional, administrativa e jurídica vigente e diretrizes determinadas pela Instituição; apresentar, gerenciar, supervisionar, e avaliar a execução das metas administrativas, educacionais e orçamentárias, prestar informações ao colegiado, à Coordenação de Planejamento, à Diretoria Geral, aos demais órgãos da Instituição e à comunidade escolar; apresentar para aprovação o relatório de gestão anual ao Colegiado da Unidade, à Coordenadoria de Planejamento e Diretoria Geral da Instituição; solicitar ao diretor geral atos de nomeação e exoneração de acordo com a legislação específica, e outros atos de gestão inerentes ao bom andamento da unidade
Diretores dos Departamentos de Administração das Unidades: Araxá, Campus II, Curvelo, Divinópolis, Leopoldina, Nepomuceno, Timóteo e Varginha.	Têm como atividades planejar, apresentar, coordenar e avaliar o cumprimento do planejamento administrativo de acordo com a legislação e as diretrizes determinadas pela Instituição; gerenciar, executar e avaliar a execução orçamentária e financeira; administrar os serviços vinculados ao departamento, como os serviços ligados à atualização do pessoal, férias, recessos escolares dos servidores; coordenar e orientar as atividades relacionadas à aquisição, controle, guarda e distribuição dos ativos da unidade
Coordenação geral de administração de pessoal	Está subordinada à Diretoria do Planejamento e Gestão tem como responsabilidade a coordenação e controle das atividades que se referem aos registros funcionais dos servidores ativos, inativos, pensionistas, dos cargos em comissão, dos professores substitutos e dos estagiários. É de sua competência ainda o registro de todas as ocorrências referentes à atuação profissional dos servidores a partir do seu ingresso na Instituição até a sua aposentadoria e portarias de concessão de atos que se dizem respeito a estes servidores. Atribuições: nomeação e posse de servidores aprovados em concurso; contratação de professores substitutos; conceder progressão funcional por desempenho e titulação; elaborar demonstrativos de pagamentos; elaborar demonstrativos de quantitativos de servidores; averbação de tempo de serviço; gerenciamento dos dados do SIAPENET e marcação de férias, diárias e afastamentos
Coordenação Geral de Administração e Finanças	Tem como principal objetivo viabilizar as atividades fim da Instituição, por meio da coordenação e do acompanhamento dos processos administrativos inerentes à Administração Pública, tais como os de compras, de ressarcimentos diversos, suprimento de fundos, pagamentos em geral, os de contratação de serviços terceirizados de pessoas física ou jurídica dependendo da natureza do serviço

(conclusão)

Estrutura	Atividades
Coordenação Geral de Convênios, Contratos e Prestação de Contas	Tem por objetivo centralizar o controle sobre estes instrumentos jurídicos celebrados entre a Instituição e as várias instituições que mantêm com esta acordos comerciais e ou parcerias diversas. Cabe a esta Coordenação Geral a elaboração dos termos do instrumento jurídico solicitado, baseado nas informações contidas nos documentos devidamente instruídos, observando a legislação pertinente. A análise da prestação de contas e, se for o caso, também a aprovação da prestação de contas dos acordos firmados com observância aos prazos, aos documentos comprobatórios e encaminhamentos pertinentes é de responsabilidade desta coordenação
Coordenação Geral de Desenvolvimento de Recursos Humanos	Tem como objetivo geral propor e executar a política de gestão de pessoas na Instituição. Ela tem suas ações fundamentadas nos princípios da preservação dos valores éticos de liberdade, igualdade, democracia, publicidade, equidade e transparência de suas ações; defesa dos direitos dos servidores; valorização dos recursos humanos da Instituição; respeito ao pluralismo de ideias e à liberdade de expressão e garantia a democratização e qualidade dos serviços prestados. Executando assim suas atividades, procura, de maneira direta, melhorar a qualidade de trabalho dos servidores, garantindo indiretamente melhoria do processo de ensino e aprendizagem na Instituição
Coordenação Geral de Infraestrutura e Desenvolvimento	Que está vinculada à Diretoria de Planejamento e Gestão, tem como objetivo o gerenciamento das grandes obras de manutenção e construção de novas unidades da Instituição decorrentes dos Planos de Expansão da Rede Federal de Educação Tecnológica proposto pelo Governo Federal. É de sua responsabilidade a montagem e acompanhamento dos processos de licitação referentes às suas ações, o acompanhamento administrativo das obras, o acompanhamento técnico da execução dos projetos pelas empresas terceirizadas, medições periódicas das etapas executadas, recebimento dos prédios ao término das obras e prestação de contas. Todas essas ações com o propósito de desenvolver ambientes de trabalho que traga qualidade para as atividades meio e também para as atividades-fim
Coordenação Geral de Planejamento e Execução Orçamentária	Vinculada à Diretoria de Planejamento e Gestão, cabe a ela propor, elaborar e controlar a execução do orçamento anual da Instituição. Para compor a matriz na elaboração do orçamento anual da Instituição esta Coordenação informa para o Ministério da Educação - MEC - o número total de alunos por nível matriculados. É de sua competência também a coleta dos dados que irão compor as metas físicas, por campus, para inclusão no orçamento; consolida os dados referentes às receitas próprias da Instituição; descentraliza o orçamento geral para atender às demandas das várias unidades descentralizadas; elabora planos de trabalho para captação de recursos a serem descentralizados pelo MEC; coleta os dados e elabora o relatório Anual de Gestão de cada exercício
Prefeitura	A Prefeitura da Instituição coordena os serviços de transporte, limpeza, manutenção predial, segurança, estacionamento, protocolo e envio de correspondências. É responsável também por ações para implementação do uso racional de água e energia elétrica
Depto. de Recursos em Informática	Responsável pelo sistema de informática da Instituição

Quadro 7 – Estrutura de controle interno no CEFET-MG (www.cefetmg.br).

Fonte: Elaborado pela autora.

A estrutura administrativa do CEFET-MG em que o controle é mais exercido e fiscalizado tem como coordenador e supervisor o diretor Geral, o diretor de planejamento e gestão, os diretores dos campi do interior assim como os seus diretores administrativos. São de competência de cada um dos coordenadores da área administrativa as funções de coordenação e controle das atividades a eles conferidas.

Para melhor entendimento serão descritas as divisões de cada coordenação. A coordenação geral de administração de pessoal é composta por cinco divisões, a saber: divisão de administração e progressão de pessoal, divisão de cadastro e lotação, divisão de legislação e normas, divisão de pagamento, divisão de seleção e concursos.

A coordenação geral de administração e finanças é constituída pela divisão de administração financeira e contábil, divisão de compras e divisão de material e patrimônio.

Quanto à coordenação geral de convênios, contratos e prestação de contas, há duas divisões, sendo a de convênios e a de contratos e prestação de contas.

Para alcançar os seus objetivos, a coordenação geral de desenvolvimento de recursos humanos desenvolve projetos nas áreas de capacitação e qualificação, desenvolvimento de pessoas, políticas de saúde e qualidade de vida e congrega em sua estrutura o serviço médico, odontológico e de enfermagem e o programa de assistência à saúde suplementar.

A Prefeitura conta com instalações nos campi I, II e VI da Instituição, incluindo escritórios, refeitório, almoxarifado, marcenaria, serralheria, vestiários e canteiro de obras. Tem em sua estrutura a seção de comunicação e arquivo, a seção de vigilância e limpeza, a seção de manutenção do campus I e também do campus II e a seção de segurança do trabalho.

O Departamento de Recursos em Informática, do campus I apresenta três divisões, sendo a divisão de operação e suporte, divisão de análise e controle de qualidade e a divisão de apoio ao usuário. No campus II há a divisão geral de operações.

Quanto à coordenação geral de infraestrutura e desenvolvimento e a coordenação geral de planejamento e execução orçamentária não têm divisões.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada é de natureza descritiva, abordagem quantitativa, estudo do caso, no CEFET-MG, que teve por finalidade analisar as variáveis relevantes de controle interno de acordo com a estrutura COSO, na percepção dos gestores e servidores públicos dos nove campi. Além disso, pretendeu-se caracterizar os gestores e servidores públicos sob o ponto de vista socioeconômico e do trabalho, avaliar os itens relacionados ao trabalho que mais impactam a visão da eficiência na gestão pública. A eficiência na gestão foi caracterizada por meio da média de seus construtos. Para tanto, foi realizado um estudo transversal de caráter descritivo. A amostra foi não probabilística por tipicidade, constituída por 72 gestores da área de ensino, 27 gestores da área administrativa e 59 servidores públicos que executam as atividades correlatas nas divisões administrativas. A coleta de dados foi feita por meio de questionário fechado e escalonado de acordo com a escala de Likert.

Em relação à pergunta nº 3 do questionário socioeconômico, estado civil, não foram encontradas relações entre estado civil e os demais dados da pesquisa.

3.1 Tipo de pesquisa

Quanto aos fins, a pesquisa foi classificada como descritiva, por ter caráter de profundidade e detalhamento, tendo como objetivo expor “[...] características de determinada população ou fenômeno” (VERGARA, 2009, p. 42), no caso, os fatores relevantes no controle interno na percepção dos gestores e servidores da Instituição. Também “[...] o estudo descritivo pretende descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade” (TRIVIÑOS, 1987, p. 110).

A pesquisa realizada foi classificada quanto aos meios de investigação como de campo, pois foi desempenhada nos nove campi da Instituição por meio de questionários, sendo também um estudo do caso, no CEFET-MG.

3.2 Amostra

A amostra foi não probabilística por tipicidade, tendo por unidade de observação os gestores públicos da área de ensino, da área administrativa e os servidores que executam as atividades relacionadas à área administrativa sem o exercício de qualquer chefia. Os gestores administrativos são: o diretor geral, a vice-diretora, os diretores de unidades, o diretor de planejamento e gestão, os diretores dos departamentos administrativos das unidades, a diretora adjunta de planejamento e gestão, o prefeito da instituição, o chefe do departamento de recursos em informática e os gestores responsáveis pelas coordenações ligadas à área administrativa totalizando 27 gestores administrativos. Quanto aos gestores com as funções de coordenadores e diretores da área de ensino, a pesquisa foi realizada com 72 desses. Com relação aos servidores sem funções de chefias que trabalham nas divisões subordinadas aos diretores e aos coordenadores da área administrativa, a amostra foi de 59. A TAB. 1 demonstra detalhadamente a quantidade de questionários distribuídos e respondidos em cada campus.

Tabela 1 – Números de questionários distribuídos/recebidos

Campus	Questionários distribuídos/ respondidos							
	Gestores Administrativos		Gestores na Área de Ensino		Servidores		Total	
	Distr.	Resp.	Distr.	Resp.	Distr.	Resp.	Distr.	Resp.
I B. Horizonte	17	16	56	34	33	33	106	83
II B. Horizonte	02	02	14	08	-	-	16	10
III Leopoldina	02	-	08	02	04	04	14	06
IV Araxá	02	02	08	08	03	02	13	12
V Divinópolis	02	01	07	05	05	05	14	11
VII Timóteo	02	02	06	03	04	04	12	09
VIII Varginha	02	02	05	05	04	03	11	10
IX Nepomuceno	02	01	05	04	04	02	11	07
X Curvelo	01	01	03	03	06	06	10	10
Total	32	27	112	72	63	59	207	158

Fonte: Dados da pesquisa.

3.3 Coleta de dados

Neste estudo do caso, o instrumento de coleta de dados, questionário estruturado, foi criado baseando-se nos estudos desenvolvidos por Almeida *et al.* (2005). O questionário foi dividido em dois grupos, sendo o primeiro contendo itens relacionados às características socioeconômicas e do trabalho dos entrevistados e o segundo, que foi adaptado de Almeida *et al.* (2005), abordando questões objetivas relacionadas às diversas características da eficiência na gestão pública.

O questionário adaptado foi submetido ao julgamento de profissionais especializados da área, além de pré-teste aplicado a uma amostra-piloto de 15 servidores públicos. A partir desse processo, o questionário adaptado foi avaliado segundo a validade de conteúdo e o entendimento das questões propostas pelos entrevistados, redundância e confiabilidade das escalas utilizadas. Após a execução desse processo criou-se a versão final do questionário descrita no APÊNDICE B, seção 2.

Em sua versão final, cada questionário apresenta 38 questões divididas nos dois grupos citados anteriormente: a descrição das características socioeconômicas e do trabalho dos respondentes e a avaliação das características de eficiência na gestão.

A primeira parte do questionário contém 10 questões relativas à descrição dos entrevistados. Já a segunda parte engloba questões referentes à percepção sobre a eficiência na gestão, divididas em cinco blocos, representando *Ambiente de Controle* (Q1 a Q5), *Avaliação de Risco* (Q6 a Q12), *Atividade de Controle* (Q13 a Q21), *Informação e Comunicação* (Q22 a Q23) e *Monitoramento* (Q24 a Q28). As questões referentes à percepção sobre gestão continham respostas na escala *Likert* de cinco pontos (de Discordo Totalmente [1] até Concordo Totalmente [5]).

A seguir, descrever-se-ão a estrutura do questionário aplicado e as adaptações que foram feitas.

De acordo com o que apresentam Imoniana e Nohara (2005) e também Almeida *et al.* (2005), será mostrado no QUADRO 8 sobre cada um dos cinco componentes da estrutura de controle interno do COSO (1997).

Componentes	Finalidade
Ambiente de controle	Engloba toda a estrutura de controles internos. É o que dá voz à Instituição, influenciando a consciência de controle do seu pessoal, sendo a base para todos os outros componentes, estipulando estrutura e disciplina
Avaliação de risco	Toda instituição no cumprimento dos seus objetivos está sujeita a uma variedade de riscos provenientes de fontes externas e internas que precisam ser avaliadas
Atividades de controle	Controles das atividades ou mesmo os procedimentos de controles envolvem as políticas e os procedimentos que levam ao cumprimento dos objetivos da instituição e que identificam os riscos relacionados
Informação e comunicação	As informações contribuem para o controle interno, em que a informação das normas, das diretrizes, das políticas traçadas pela administração devem ser identificadas e comunicadas para os funcionários de uma forma e em tempo hábil para cumprirem suas responsabilidades. Toda a instituição deve ser comunicada das informações e mensagens relevantes
Monitoramento	Todo o sistema de controle interno tem que ser monitorado, é preciso avaliar o sistema, se ele está atendendo de forma satisfatória com o decorrer do tempo e se precisa modificar as políticas e os procedimentos

Quadro 8 – Componentes da estrutura do controle interno

Fonte: Elaborado pela autora.

O questionário aplicado na pesquisa está dividido de acordo com os cinco componentes da estrutura do COSO (1997). Almeida *et al.* (2005) aplicaram o questionário em suas pesquisas, e algumas adaptações do modelo do questionário da pesquisa de Almeida *et al.*(2005) precisaram ser feitas para a aplicação na instituição pública e para melhor entendimento, conforme demonstrado também no QUADRO 9. São elas:

No cabeçalho onde se lê: pontue cada atividade contida nos componentes conforme a escala abaixo considerando 1 como péssimo e 10 como ótimo. Caso a função não seja aplicada à sua atividade na empresa assinale N/A (não aplicável). Passou para Assinale um “x” no espaço reservado a cada sentença, tendo em vista o seu grau de concordância com as mesmas. Lembre-se: o número 1 representa “discordo totalmente” e o número 5, “concordo totalmente”. Por favor, não deixe qualquer item sem resposta! Utilizando a escala de respostas acima, indique o grau de concordância que reflete a sua percepção em cada item do questionário, *com relação ao CEFET-MG*, levando em consideração a *existência de procedimentos* em cada atividade contida nos componentes.

O componente 1 que discriminava ambiente de controle: análise da cultura *corporativa*, por meio do padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo, passou para cultura *organizacional*.

(continua)

Atividades	Questionário original de Almeida et al. (2005)	Adaptações
1	Comunicação da importância dos controles internos	A comunicação da importância dos controles internos é adequada e eficiente
2, 3, 4, 5, 7,	Verbos no início das frases	Substituídos por substantivos
8	Respeitar regulamentações da SEC e do ramo de atividade	Respeitar regulamentações da Secretaria Federal de Controle
10	Gerenciamento dos riscos do negócio (financeiro: mercado-liquidez e crédito – inadimplência e garantias)	Gerenciamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial
11	Gerenciamento dos riscos nos processos (controles sobre os processos de fechamento e preparação das demonstrações financeiras)	Gerenciamento dos riscos nos processos de compras, de convênios, de contratos
13	Aprovações, autorizações e verificações	Aprovações, autorizações, verificações e reconciliações de dados
20	Reconciliações (juntou-se à atividade 13)	
14	Gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades (Excluída)	Delegações de autoridade e competência acompanhadas de definições claras das responsabilidades
16	Segurança dos ativos	Segurança dos ativos (prevenção e detecção) por meio do controle salvaguarda física
17	Segregação de funções	Política de segregação de funções (prevenção) para reduzir riscos de erros humanos
20	Reconciliações – juntou-se à atividade 13	Documentação fidedigna
21	Documentação fidedigna (Passou para a atividade 20)	Mapeamento dos controles internos por meio de organogramas que determinem linhas de responsabilidades
22	Mapeamento dos controles internos através de organogramas que determinem linhas de responsabilidades (Passou para a atividade 21)	Comunicação com a alta administração
23	Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidas (Excluída)	Disponibilidade das informações a todos os envolvidos
24	Comunicação com a alta administração. (Passou para atividade 22)	Sistema de controle interno constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo
25	Disponibilidade das informações a todos os envolvidos (Passou para atividade 23)	Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida

(conclusão)

Atividades	Questionário original de Almeida <i>et al.</i> (2005)	Adaptações
26	Confirmação de que as pessoas que avaliaram as atividades de controle o fizeram de modo pontual e com compreensão total e completa das implicações decorrentes desse tipo de confirmação (Excluída)	Sistema de controle interno considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas
27	Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida (Passou para atividade 25)	Atividade da Equipe de Gerenciamento do Programa de Controles Internos contribui para melhoria do desempenho
28	Documentação e comunicação dos resultados da avaliação (Excluída)	Atividade da Auditoria Interna
29	Atividade da Equipe de Gerenciamento do Programa de Controles Internos	Passou a ser questão 27
30	Atividade da Auditoria Interna	Passou a ser questão 28

Quadro 9 – Adaptações feitas ao questionário de Almeida *et al.* (2005)

Fonte: Elaborado pela autora.

3.4 Plano de análise dos itens

Análise teórica: conforme Pasquali², citado por Imoniana e Marcondes (2004), é também conhecida como análise dos juízes ou análise do conteúdo, tendo como objetivo verificar se os itens se referem ou não a um fator. Os juízes receberão duas tabelas nas quais uma se diz respeito à definição das dimensões do atributo e a outra se relaciona à lista de itens. Com isso o juiz deverá identificar onde cada item pertence na dimensão. É preciso que se tenha concordância de 80 % dos juízes para definir se deve manter ou não o item à sua dimensão.

Análise semântica: de acordo com Imoniana e Marcondes (2004), o seu objetivo principal é analisar se todos os itens são compreensíveis na visão dos membros da amostra para a qual o instrumento se destina, nesse caso, os gestores de ensino, administrativos e os servidores do CEFET-MG.

² PASQUALI, L. Medida psicométrica. *In*: L. PASQUALI (Org.). **Teoria e métodos de medida em ciências do comportamento**. Brasília: Instituto de Psicologia/UNB INEP, 1996.

3.5 Hipótese do estudo

A partir da pergunta norteadora deste estudo: - Qual a percepção do sistema de controle interno pelos gestores e servidores públicos para a eficiência na gestão pública do CEFET-MG, pretendeu-se explicar o problema de pesquisa por meio da seguinte hipótese:

– H₀: O sistema de controle interno é eficiente.

Para verificação dessa hipótese, os itens foram formulados e descritos de acordo com o COSO:

1. conhecimento, no âmbito da Instituição, sobre a conduta, a ética, o estilo, a consciência e a competência;
2. verificação da obediência quanto às diretrizes, às normas, à legislação, aos procedimentos e práticas estabelecidos para que os objetivos da Instituição sejam atingidos de forma eficiente;
3. efetiva comunicação entre a administração e os servidores;
4. identificação e análise das ameaças internas e externas que impactam os objetivos da Instituição;
5. monitoramento dos controles internos quanto à qualidade e adequado desenho institucional.

3.6 Tratamento dos dados

Os dados coletados foram tabulados e submetidos às análises uni e multivariadas com o auxílio do *software SPSS (Statistical Package for the Social Science)*, com o intuito de elaborar o tratamento estatístico para responder as questões levantadas pela pesquisa.

Caracterizaram-se os entrevistados sob estudo por meio de técnicas de análise descritiva como tabelas de contingência e medidas resumo como média, mediana e desvio-padrão de forma a identificar as suas principais características.

Antes da avaliação das relações existentes entre os itens que compõem a eficiência na gestão com as características do trabalho desenvolvido, é necessário avaliar a confiabilidade das escalas utilizadas para mensurar cada uma das cinco variáveis avaliadas.

Para avaliar a confiabilidade interna das escalas utilizadas no questionário a fim de mensurar a eficiência na gestão, segundo os cinco construtos avaliados, utilizou-se o alfa de *Cronbach*, cujo valor mínimo obtido deve ser maior que 0,6, segundo Hair *et al.* (2009).

Na fase de análise exploratória dos dados, foi realizada a busca de dados faltantes e a análise descritiva dos construtos avaliados (média dos itens que compõem essas variáveis). Após essa análise, procedeu-se à construção do modelo de regressão que busca avaliar a relação entre as características do trabalho e a eficiência na gestão, sob os vários pontos de vista citados anteriormente.

A análise de regressão linear múltipla foi utilizada para avaliar quais as características do trabalho que impactam a eficiência na gestão e os diversos construtos que compreendem essa característica bem como determinar o sentido desse impacto, quando ele existir.

A análise de variância permitiu identificar a significância do modelo obtido. Para validação e posterior utilização da equação de regressão proposta, foi realizada a análise de resíduos e *outliers*, do que se concluiu que não existiram observações anormais e que se destacavam das demais no modelo proposto. Foram avaliadas ainda as suposições de normalidade, variância constante e independência dos resíduos. A proporção da variabilidade da eficiência na gestão e de seus construtos, explicada pelas variáveis explicativas, foi obtida por meio do Coeficiente de Determinação Ajustado (R^2 aj).

Com isso, foi feita a interpretação do modelo de regressão obtido, determinando as características do trabalho que impactam a eficiência na gestão, de acordo com a percepção dos entrevistados, bem como a capacidade explicativa do modelo e a tendência dessa influência. O mesmo procedimento foi executado avaliando-se as características do trabalho que impactavam os construtos que compõem a eficiência na gestão.

3.7 Caracterização dos entrevistados

A caracterização da amostra foi realizada por meio da análise univariada das informações contidas nas questões da primeira parte do questionário, visando à descrição dos entrevistados. Essas informações são importantes para determinação do perfil geral dos mesmos. Inicialmente, foi feita a caracterização dos entrevistados segundo o sexo. A TAB. 2 apresentada mostra esses resultados.

Tabela 2 – Distribuição dos entrevistados segundo sexo

Sexo	População	Freqüência	Percentual
Masculino	747	94	59,5
Feminino	479	64	40,5
Total	1226	158	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que aproximadamente 60% dos entrevistados são do sexo masculino, sendo que 40% são do sexo feminino.

A idade dos entrevistados é descrita por meio de faixas etárias de acordo com a TAB. 3.

Tabela 3 – Idade dos entrevistados

Faixa Etária	Frequência	Percentual	Percentual Ac.
Até 25 anos	3	1,9	1,9
De 25 a 30 anos	18	11,5	13,4
De 31 a 35 anos	19	12,1	25,5
De 36 a 40 anos	21	13,4	38,9
De 41 a 45 anos	23	14,6	53,5
De 46 a 50 anos	26	16,6	70,1
Acima de 50 anos	47	29,9	100,0
Total	157	100,0	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que quase 30% dos entrevistados têm mais de 50 anos e que, em relação ao 1º quartil, ou seja, os primeiros 25% têm até 35 anos de idade. Em relação à mediana, os entrevistados têm até 45 anos. É importante ressaltar que não foi possível obter essa característica de um funcionário.

A distribuição dos entrevistados segundo o estado civil é apresentada na TAB. 4.

Tabela 4 – Distribuição dos entrevistados segundo estado civil

Estado Civil	Frequência	Percentual
Casado(a)	89	56,7
Solteiro(a)	32	20,4
União Estável	19	12,1
Divorciado(a)	9	5,7
Separado(a)	6	3,8
Viúvo(a)	2	1,3
Total	157	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que, aproximadamente 57% dos entrevistados são casados, 20% são solteiros e 12% vivem em união estável.

A escolaridade dos entrevistados é descrita como se vê na TAB. 5.

Tabela 5 – Distribuição dos entrevistados segundo a escolaridade

Escolaridade	Frequência	Percentual	Percentual AC.
2º grau incompleto	1	0,6	0,6
2º grau completo	6	3,8	4,4
Superior incompleto	9	5,7	10,1
Superior completo	7	4,4	14,5
Especialização incompleta	10	6,3	20,8
Especialização completa	35	22,2	43
Mestrado incompleto	13	8,2	51,2
Mestrado completo	38	24,1	75,3
Doutorado incompleto	7	4,4	79,7
Doutorado completo	32	20,3	100,0
Total	158	100,0	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que, dentre os entrevistados nesta pesquisa, 24% têm mestrado completo e 22%, especialização completa. Somente 0,6% têm 2º grau incompleto. Torna-se procedente que mais de 75% dos entrevistados têm até mestrado completo e que 25% deles são doutores.

A TAB. 6 mostra a distribuição dos entrevistados segundo a área de atuação.

Tabela 6 – Distribuição dos entrevistados segundo a área de atuação

Área de Atuação	Frequência	Percentual
Técnico administrativo	83	52,5
Docente	75	47,5
Total	158	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que existe certa homogeneidade dos entrevistados em relação à área de atuação, sendo que 52,5% atuam como técnicos administrativos e 47,5% como docentes. Essa aproximação é devida ao número de servidores técnicos administrativos em algumas coordenações administrativas do CEFET-MG serem maior, pois se subdividem em seções pela sua complexidade.

A seguir é feita a descrição da unidade em que os entrevistados exercem a função.

Tabela 7 – Distribuição dos entrevistados segundo a unidade de trabalho

Unidade de Atuação	Frequência	Percentual
Campus I	83	52,5
Araxá	12	7,7
Divinópolis	11	7,0
Campus II	10	6,3
Varginha	10	6,3
Curvelo	10	6,3
Timóteo	9	5,7
Nepomuceno	7	4,4
Leopoldina	6	3,8
Total	158	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que mais da metade dos entrevistados trabalham no campus I, sendo que os demais estão distribuídos entre Araxá (7,7%), Divinópolis (7,0%), campus II, Varginha e Curvelo (6,3%, cada), Timóteo, Nepomuceno e Leopoldina com 5,7%, 4,4% e 3,8%, respectivamente. Torna-se importante ressaltar que 10 entrevistados, ou seja, 6,8% não responderam a essa questão. É de se salientar que a administração geral do CEFET-MG e os cursos técnicos que são a maior parte estão situados no campus I, explicando, então, esse percentual de 52,5% dos entrevistados.

Os entrevistados foram questionados se exercem função de coordenação/direção. As respostas obtidas são apresentadas na TAB. 8.

Tabela 8 – Distribuição dos entrevistados segundo exercerem ou não atividade de coordenação ou direção

Função Coordenação/Direção	População	Frequência	Percentual
Sim	215	100	63,3
Não	1011	58	36,7
Total	1226	158	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 8 é possível perceber que 63,3% dos entrevistados exercem função de coordenação ou direção.

A TAB. 9 detalha aqueles que atuam como coordenadores ou diretores, mostrando qual a função exercida na Instituição.

Tabela 9 – Distribuição dos entrevistados segundo tipo de função coordenação/direção

Atividade	Freqüência	Percentual
Coordenador(a) na área de ensino	57	57,6
Coordenador(a) administrativo	17	17,2
Diretor(a) na área de ensino	10	10,1
Diretor(a) de unidade	9	9,1
Diretor(a) administrativo	6	6,1
Total	99	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que 67,7% dos que exercem atividade de coordenação/direção são coordenadores na área de ensino, e 32,3% são coordenadores/diretores administrativos e de unidade, sendo que essa diferença entre essas duas atividades é explicada pelo fato de cada curso no CEFET-MG ter um coordenador. Somente um entrevistado não respondeu essa questão.

A diferença do total da amostra representa 37% dos entrevistados, que são os servidores que não exercem cargo de chefia e que estão subordinados aos diretores e coordenadores administrativos.

A TAB. 10 apresenta os resultados obtidos com relação ao tempo de trabalho dos entrevistados na instituição.

Tabela 10 – Distribuição dos entrevistados segundo tempo de trabalho na instituição

Tempo na Instituição	Freqüência	Percentual	Percentual AC.
Menos de um ano	13	8,2	8,2
De um a cinco anos	64	40,5	48,7
De seis a 10 anos	6	3,8	52,5
De 11 a 15 anos	16	10,1	62,7
De 16 a 20 anos	21	13,3	75,9
Mais de 20 anos	38	24,1	100,0
Total	158	100,0	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que mais de 40% dos entrevistados têm entre um e cinco anos na Instituição e mais de 37% trabalham há mais de 16 anos. Com relação à mediana, o tempo de trabalho é de até 10 anos na Instituição. Marcondes e Imoniana (2004) realizaram estudo com os gestores de instituições financeiras da grande São Paulo sobre a percepção deles quanto ao controle interno, concluindo que 52,5% dos entrevistados têm mais de oito anos de experiência na instituição e para os autores, quanto mais experiência dentro da instituição, maior será o conhecimento sobre os controles. Estudo desenvolvido por Peba (2010) sobre a percepção dos servidores públicos da Auditoria Geral do Município (ADG) do Rio de Janeiro sobre a eficiência de ferramentas do controle interno do Poder Executivo Municipal demonstra também que os servidores envolvidos na ADG são experientes, com tempo de serviço acima de 10 anos e a maioria tem entre 41 a 50 anos de idade. No caso do CEFET-MG, 47,5 trabalham na Instituição há mais de 11 anos e 61,10% têm acima de 41 anos de idade.

A TAB. 11 mostra os resultados obtidos com relação ao tempo de trabalho dos entrevistados na atual função.

Tabela 11 – Distribuição dos entrevistados segundo tempo de trabalho na atual função

Tempo na Função	Frequência	Percentual	Percentual AC.
Menos de um ano	44	27,8	27,8
De um a cinco anos	71	44,9	72,8
De seis a 10 anos	18	11,4	84,2
De 11 a 15 anos	9	5,7	89,9
De 16 a 20 anos	7	4,4	94,3
Mais de 20 anos	9	5,7	100,0
Total	158	100,0	-

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 11 é possível observar que aproximadamente 45% dos entrevistados estão na atual função entre o período de um e cinco anos e mais de 70% estão na atual função há no máximo cinco anos. Somente 4,4% estão na atual função no período entre 11 e 15 anos.

Constata-se que a maior parte dos coordenadores/diretores e servidores entrevistados estão na instituição até cinco anos, tanto em relação ao tempo de trabalho na Instituição, como no tempo de trabalho na atual função. Pressupõe-se que o tempo de trabalho na Instituição influencia em relação à percepção do controle interno e não somente o tempo na atual função coordenação/direção. Mais de 47% estão trabalhando na Instituição há mais de 11 anos. O estudo de Marcondes e Imoniana (2004) concluiu que 63,6% dos gestores têm mais de cinco anos no cargo, ou seja, na atual função, o que dá uma segurança sobre as informações, segundo os autores.

A seção seguinte apresenta a descrição dos itens que compõem cada um dos construtos utilizados para mensurar a eficiência na gestão.

3.8 Descrição dos itens utilizados para mensurar as características da eficiência na gestão

A avaliação individual das questões que caracterizam a eficiência na gestão será feita por meio da nota média obtida em cada um dos itens que compõem cada questão e o seu respectivo intervalo de confiança. Para cada item, quanto maiores são as notas obtidas, mais evidente se torna a presença da característica nos gestores e servidores. Inicialmente será feita a descrição dos itens que caracterizam o Ambiente de Controle (Q1 a Q5).

Tabela 12– Média e IC 95% para os itens do ambiente de controle

Questões	Média	IC 95%	
Q1	3,0	2,8	3,2
Q2	3,1	2,9	3,3
Q3	3,2	3,0	3,4
Q4	3,3	3,1	3,5
Q5	3,1	2,9	3,3

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que, dentre os itens utilizados para mensurar o Ambiente de Controle, os entrevistados tendem a concordar com as questões Q3 (Restabelecimento do apropriado jargão *o exemplo vem de cima*) e Q4 (Condução dos programas de treinamento e conscientização), sendo as notas obtidas maiores que 3 (considerado ponto nulo), ou seja, existe concordância significativa em relação a esses itens. Já em relação às outras questões, pode-se concluir que os entrevistados são indiferentes em relação às afirmações.

Para Dias (2006), o ambiente de controle é a consciência e a cultura de controle em uma instituição. É indicativo de comprometimento do ambiente de controle se os gestores e servidores responderam positivamente a qualquer uma das atividades. No caso do CEFET-MG, as questões 3 e 4 são positivas na percepção desses entrevistados, o que demonstra o comprometimento no ambiente de controle.

A questão 3, restabelecimento do apropriado jargão *o exemplo vem de cima* com nível de concordância de 3,2, na percepção dos entrevistados, é positiva e, de acordo com Imoniana e Nohara (2005) e Dias (2006), no ambiente de controle, a competência técnica e o compromisso devem estar presentes para que se tenha efetivo controle interno. No estudo desenvolvido por Almeida *et al.* (2005), na empresa *General Electric* Brasil, a média foi de 9,1 demonstrando que os funcionários têm conhecimento do código de conduta e ética e que há na empresa programas de treinamento e conscientização dessa conduta. Existem canais de comunicação e todos na empresa têm conhecimento dessa ferramenta. É bem definido o ambiente de controle. No entanto, é preciso que melhore a comunicação dos controles internos a fim de evidenciar os impactos desses procedimentos. É necessário enfatizar a importância dos controles internos no treinamento de integridade para que todos os usuários tenham conhecimento de como funciona e as penalidades pelo não cumprimento deles. Com relação a esse estudo de Almeida *et al.* (2005), na percepção dos entrevistados do CEFET-MG, a atividade da comunicação da importância dos controles internos precisa melhorar. Também é preciso aprimorar o estabelecimento de canais para comunicação aberta, incluindo mecanismos que levem à informação anônima.

A TAB. 13 apresenta os resultados obtidos para os itens que mensuram o construto Avaliação de Risco (Q6 a Q12).

Tabela 13 – Média e IC 95% para os itens da avaliação de risco

Questões	Média	IC 95%	
Q6	3,1	2,9	3,3
Q7	3,2	3,1	3,4
Q8	3,8	3,7	4,0
Q9	3,4	3,2	3,6
Q10	3,7	3,5	3,9
Q11	3,7	3,5	3,9
Q12	3,5	3,4	3,7

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que, em geral, os entrevistados tendem a concordar com todas as afirmativas, exceto para questão Q6 (Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados)), que são indiferentes. A maior nota média foi obtida para o item Q8 (Respeito às regulamentações da Secretaria Federal de Controle), sendo a média igual a 3,8 variando de 3,7 a 4,0, com 95% de confiança.

No estudo realizado por Teixeira (2008), sobre os controles internos das instituições de ensino superior públicas do estado do Paraná, quanto a processos operacionais serem sistematizados e formalizados por meio de mapeamento e/ou manuais de procedimentos, 57,9% dos entrevistados concordaram que são formalizados e aplicados. Já, no estudo realizado por Almeida *et al.* (2005), concluiu-se que os processos de identificação dos riscos nos processos operacionais, tanto manuais, quanto informatizados, devem ser melhorados, sendo que o período para analisar os riscos pode ser diminuído de anual para semestral.

Em relação à questão 8, os gestores e servidores do CEFET-MG confiam nas orientações da Secretaria Federal de Controle e as seguem por meio da Controladoria Geral da União (CGU), que é o órgão que fiscaliza e orienta os atos da gestão das instituições públicas federais, o que vem ao encontro ao resultado do estudo realizado por Almeida *et al.* (2005), que, na percepção dos entrevistados, é

positiva a questão que trata do respeito às regulamentações do órgão de controle e do ramo de atividade.

A TAB. 14 mostra os resultados obtidos para os itens utilizados para mensurar a Atividade de Controle (Q13 a Q21).

Tabela 14 – Média e IC 95% para os itens da atividade de controle

Questões	Média	IC 95%	
Q13	3,4	3,2	3,6
Q14	3,4	3,2	3,6
Q15	3,0	2,9	3,2
Q16	3,3	3,1	3,5
Q17	3,1	2,9	3,3
Q18	3,6	3,4	3,8
Q19	3,5	3,3	3,7
Q20	3,8	3,6	4,0
Q21	3,0	2,8	3,2

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que a percepção dos entrevistados quanto aos itens que avaliam a Atividade de Controle é, em geral, positiva, tendo em vista as notas obtidas para todos os itens, com exceção das questões 15 (Revisão dos indicadores de desempenho), 17 (Política de segregação de funções (prevenção) para reduzir riscos de erros humanos) e 21 (Mapeamento dos controles internos por meio de organogramas que determinem linhas de responsabilidades) a que os entrevistados se mantiveram indiferentes.

A melhor nota observada foi obtida para a questão Q20, que apresentou nota média igual a 3,8, variando de 3,6 a 4,0 com 95% de confiança. Quanto a essa atividade de controle, os entrevistados consideram que toda a documentação do CEFET-MG é confiável trazendo segurança e credibilidade a todos. Juntamente com essa questão está a segurança dos sistemas de informática em todos os seus níveis de confiança, conforme Q18, na percepção dos entrevistados. Outra questão que também merece destaque na atividade de controle como positiva na percepção deles é quando se trata de limites de autoridades, Q19, ou seja, há uma hierarquia que prevalece e é bem aceita. Essas questões vêm ao encontro com o estudo realizado por Teixeira (2008), quando 68,4% dos entrevistados afirmaram que a Instituição adota

procedimento de conciliações e conferências de rotina nos principais elementos patrimoniais. Quanto à segurança no sistema de informática, 57,9% afirmaram que o sistema é totalmente seguro com a utilização de usuário e senhas compatíveis com o trabalho desenvolvido e o acesso físico aos locais dos computadores onde ficam a base de dados protegida e segura. No que se refere à guarda e preservação dos documentos, Teixeira (2008) concluiu em seu estudo que é o que dão suporte aos controles das operações e suas aprovações, sendo que 78,9% afirmaram que mantêm boa guarda da documentação. E 84,2% dos respondentes concordaram que se aplica quase na totalidade um plano de organização que segrega funções, sistema de autorização e procedimentos de registros adequados.

Os resultados obtidos para os itens que mensuram a Informação e Comunicação (Q22 e Q23) são apresentados na TAB. 15.

Tabela 15 – Média e IC 95% para os itens da informação/comunicação

Questões	Média	IC 95%	
Q22	3,4	3,2	3,6
Q23	3,3	3,0	3,5

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 15 é possível observar que os entrevistados tendem a concordar com as afirmativas relacionadas ao construto Informação/Comunicação, sendo as notas maiores que 3, com 95% de confiança. Percebe-se que a maior nota obtida foi para a questão Q22 (Comunicação com a alta administração), com nota média igual a 3,4.

Essa percepção dos gestores e servidores vem ao encontro às visões de Imoniana e Nohara (2005) quando afirmam que as informações, ocorrem em uma instituição, dos níveis hierárquicos superiores até os níveis inferiores, e dos níveis inferiores, aos superiores, em todas as direções. Para Dias (2006), a comunicação é imprescindível para o bom funcionamento dos controles, e as informações dos planos, dos riscos, do desempenho, das atividades e ambiente de controle devem ser repassadas a toda a Instituição. Corroborar tais informações Teixeira (2008), afirmando que a informação em qualquer empresa é um fator indispensável.

Ao final, conforme TAB. 16 são apresentados os resultados obtidos para os itens utilizados para mensurar o construto Monitoramento (Q24 a Q28).

Tabela 16 – Média e IC 95% para os itens do monitoramento

Questões	Média	IC 95%	
Q24	2,9	2,7	3,1
Q25	3,3	3,1	3,5
Q26	3,0	2,9	3,2
Q27	3,2	3,0	3,4
Q28	3,1	2,9	3,2

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que existe concordância por parte dos entrevistados com a afirmativa apresentada pela questão Q25 (Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida), sendo essa a maior nota observada para esse construto. Concorda com esse resultado, o estudo realizado por Almeida *et al.* (2005) que demonstra a média para esse construto de 9,2 comprovando que a documentação é precisa e mantida de forma correta e de acordo com as políticas traçadas. Uma outra questão que merece destaque é a Q27 (Atividade da Equipe de Gerenciamento do Programa de Controles Internos contribui para melhoria do desempenho) sendo a média igual a 3,2, variando de 3,0 a 3,4 com 95% de confiança. Para as demais questões, os entrevistados mostraram-se indiferentes: Q24 (Sistema de controle interno constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo); Q26 (Sistema de controle interno considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas) e Q28 (Atividade da Auditoria Interna) são atividades que os gestores e servidores do CEFET-MG percebem que é preciso melhorar, pois a Instituição ainda não conta com uma auditoria interna adequada e atuante de acordo com o que é determinado pelos órgãos de controle. Este estudo do CEFET-MG vem ao encontro ao que foi concluído no estudo de Teixeira (2008), que duas Instituições de Ensino Superior (IES), das 19 pesquisadas, não têm ainda um departamento específico de controle interno, mas que já estão com projeto de implantação. Em outra IES afirmou-se que o departamento já existe, mas há pouco tempo, por isso, é preciso aprimorá-lo. E 47,4% das instituições pesquisadas relataram ter um departamento de sistema de

controle interno, mesmo não atendendo a esse exclusivamente. Já, para Almeida *et al.* (2005), o resultado da pesquisa aponta que há um departamento de auditoria interna e são divulgados os resultados da avaliação para que sejam adotadas as medidas de melhoria. Com relação a outro estudo realizado, Peba (2010), concluiu que 67,44% dos entrevistados não percebem que as operações são acompanhadas e as deficiências comunicadas, o que revela a fragilidade desse componente, pois os entrevistados foram unânimes em apresentar a deficiência encontrada nos cinco itens desse construto.

Teixeira (2008) constata que é possível detectar incorreções e desperdícios oriundos de erros de procedimentos ou, até mesmo, pela necessidade de se adaptar a uma nova situação, desvios ou fraudes, que podem ser objeto de ação corretiva por meio do controle das operações e do monitoramento.

A seção seguinte trata da avaliação da confiabilidade das escalas utilizadas para mensurar cada um dos itens utilizados quanto à eficiência na gestão.

3.9 Avaliação da confiabilidade das escalas

Antes de iniciar o trabalho de verificar a associação entre as características do trabalho desenvolvido pelos gestores e servidores e a percepção sobre a eficiência na gestão, torna-se necessário avaliar a adequação das escalas utilizadas para mensurar cada uma dessas variáveis. Para tanto, utilizou-se o teste de confiabilidade interna dos dados, alfa de Cronbach. A partir dessa análise, conclui-se que a consistência interna das escalas é boa quando o valor encontrado está acima do nível mínimo aceitável que é de 0,6 (HAIR *et al.* 2009).

Para avaliar o impacto individual de cada uma das questões na confiabilidade das escalas, utilizou-se o mesmo teste, porém excluindo-se o item avaliado. Se esse item for realmente importante para a adequação das escalas, o valor de alfa diminuirá substancialmente em relação ao valor geral obtido, ficando abaixo do nível mínimo de 0,6. Por outro lado, se a questão retirada impacta de forma negativa a

adequação das escalas, o valor de alfa será bem maior que o obtido para todos os itens.

Torna-se importante destacar que o item que apresenta maior correlação interna é o item que melhor representa o construto em questão, sendo que a retirada desse item da análise provocará a maior perda em termos de confiabilidade das escalas. A TAB. 17 apresenta o valor de alfa obtido para o construto Ambiente de Controle.

Tabela 17 – Alfa de Cronbach – Ambiente de Controle

Questões	Correlação Item Total	Alfa se Item é Deletado
Q1	0,568	0,710
Q2	0,633	0,689
Q3	0,427	0,759
Q4	0,634	0,685
Q5	0,424	0,760
Alfa Cronbach	0,765	

Fonte: Dados da pesquisa.

O valor de alfa observado para o construto Ambiente de Controle é satisfatório, tendo em vista que ele está acima de 0,6, nível mínimo aceitável. Assim, conclui-se que existe confiabilidade das escalas utilizadas para representar o Ambiente de Controle. Observa-se que os itens que melhor representam o construto avaliado são Q2 (Reforça a existência do código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento às regras) e Q4 (Condução dos programas de treinamento e conscientização), com maior correlação com o item Ambiente de Controle.

De acordo com Dantas *et al.* (2010), é no Ambiente de controle que se assentam os componentes de avaliação de risco, as atividades de controle, informação e comunicação e o monitoramento. Isso influencia a forma como são determinados os objetivos e as estratégias, as atividades estruturadas e os riscos tratados. Ainda para os autores, para que sejam efetivos os principais recursos do ambiente de controle, é necessário estarem bem coordenados, sendo orientados pelas estratégias, políticas, normas e procedimentos da Instituição.

Para Imoniana e Nohara (2005) e Dias (2006), a postura da alta administração é de fundamental importância, pois é ela que determina as políticas, procedimentos, código de ética e de conduta para serem seguidos pelos seus servidores. No estudo realizado por Cittadin e Silva (2008), sobre a percepção dos gestores e servidores públicos quanto ao uso dos controles internos a Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC) chegaram à conclusão de que na Universidade pesquisada ainda não conta com formalizado código de ética/conduta, primordial para que se tenha integração de valores a serem adotados pela Instituição. Já, na percepção dos gestores e servidores do CEFET-MG, essa questão é bem estruturada no que se diz respeito à cultura organizacional de se ter um padrão de conduta, ética, cumprimento das regras determinadas pela administração.

A percepção da eficiência pelos entrevistados na questão condução dos programas de treinamento e conscientização se deve ao fato da política de a administração do CEFET-MG investir os recursos determinados para esses fins na qualificação do seu pessoal. Assim, são proporcionados a todos os servidores e professores interessados os cursos de aperfeiçoamento e estudos em níveis de graduação, especialização, mestrado e doutorado, estimulando dessa forma, servidores e professores que já haviam parado de estudar. Tal conclusão pode ser verificada na TAB. 5 em que é possível observar que somente 0,6% dos entrevistados têm o 2º grau incompleto e mais de 30% conta com mestrado completo ou a concluir. Com especialização completa ou a concluir o percentual é de 28%. O mesmo acontecendo com aproximadamente 24% dos entrevistados que têm doutorado completo ou a concluir.

Para Campbell *et al.* (2006), faz parte do Ambiente de Controle ter funcionários competentes em todos os níveis, o que vem ao encontro à política de recursos humanos no CEFET-MG quando investe em educação e em cursos de treinamento para todos os servidores interessados. Na pesquisa de Cittadin e Silva (2008), concluiu-se que o treinamento é fundamental para o aperfeiçoamento por reciclar as pessoas e fazer com que elas estejam em constante contato com a legislação vigente.

A TAB. 18 mostra os resultados obtidos para o construto Avaliação de Risco.

Tabela 18 – Alfa de Cronbach – Avaliação de Risco

Questões	Correlação Item Total	Alfa se Item é Deletado
Q6	0,502	0,858
Q7	0,622	0,838
Q8	0,659	0,833
Q9	0,667	0,830
Q10	0,673	0,830
Q11	0,635	0,835
Q12	0,633	0,835
Alfa Cronbach	0,857	

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que existe confiabilidade das escalas utilizadas para mensurar o construto Avaliação de Risco, sendo o valor de alfa observado maior que 0,6. Nota-se que o item que apresenta maior correlação com o construto é a questão Q10 (Gerenciamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial).

De acordo com Teixeira (2008), tendo um controle interno eficaz, é possível diminuir os riscos, as fraudes e outros fatores que possam vir a prejudicar o patrimônio público. Na percepção dos gestores e servidores do CEFET-MG, a forma de gerenciamento dos processos relacionados à execução orçamentária, financeira e patrimonial é eficiente e, para eles, é a atividade que mais traz segurança e confiabilidade na Avaliação de Risco. Também, no estudo de Almeida *et al.* (2005), a média foi de 9.2 demonstrando que há um padrão contábil significativo, que leva a um gerenciamento dos riscos nos processos de fechamento e preparação das demonstrações financeiras. Para Cittadin e Silva (2008), os riscos devem ser gerenciados para não acontecerem ou, se for o caso, minimizados, assim com eficientes sistemas de controle interno levam à diminuição dos riscos evitando problemas futuros.

Para Imoniana e Nohara (2005), Dias (2006) e Teixeira (2008), os sistemas informatizados são uma forma de controle que engloba as operações de computadores, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas; controles de aplicativos que garantem a integridade e a veracidade dos dados e transações.

A seguir são apresentados os resultados obtidos para o construto Atividade de Controle.

Tabela 19 – Alfa de Cronbach – Atividade de Controle

Questões	Correlação Item Total	Alfa se Item é Deletado
Q13	0,620	0,884
Q14	0,660	0,881
Q15	0,668	0,880
Q16	0,651	0,881
Q17	0,640	0,882
Q18	0,520	0,892
Q19	0,703	0,877
Q20	0,684	0,879
Q21	0,729	0,875
Alfa Cronbach		0,893

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 19 pode-se observar que existe consistência das escalas utilizadas para mensurar o construto Atividades de Controle, tendo em vista o valor observado do alfa de Cronbach. Percebe-se que o item que mais se relaciona com esse construto é a questão Q21 (Mapeamento dos controles internos por meio de organogramas que determinem linhas de responsabilidades).

A esse respeito, Imoniana e Nohara (2005), Dias (2006) e Teixeira (2008) esclarecem que, em conformidade com o relatório do COSO, as atividades de controle, quando executadas em tempo hábil e de maneira correta, proporcionam a redução dos riscos. Elas devem ser implementadas de forma sistematizada e consciente. Nessas atividades de controle está incluída a normatização interna que é uma forma de prevenção, que dita as normas internas traçando responsabilidades, políticas da administração, os fluxos operacionais, os procedimentos e as funções, de maneira que os servidores tenham fácil acesso a elas.

Na percepção dos gestores e dos servidores do CEFET-MG, a Q21 é a que mais se relaciona com a Atividade de Controle, ou seja, as normas e diretrizes traçadas pela administração são seguidas e respeitadas na Instituição, determinando responsabilidade e autoridade. Com relação ao estudo de Cittadin e Silva (2008), foi

observado que, quanto às atividades de controle, o sistema atual deve ser aperfeiçoado com monitoração e avaliação contínua de todos os envolvidos. No estudo de Almeida *et al.* (2005), na *General Eletric* Brasil, as atividades de controle tiveram um percentual na média de 9,6, o que indica ter um grande controle dos sistemas de informática tais como acesso, integridade, disponibilidade, infraestrutura, segurança e outros mais; limites de autoridades, documentação fidedigna, política de aprovações, autorizações e verificações. Concluiu-se que o sistema de aprovações poderia ser melhorado por meio do desenvolvimento de *workflow on-line* em que as aprovações são direcionadas para o responsável de acordo com o limite de autoridade. Assim também no CEFET-MG, a consistência interna das escalas para esse construto é de 0.893, considerada boa, de acordo com a confiabilidade da escala de alfa de Cronbach, sendo que o valor encontrado está acima do nível mínimo aceitável que é de 0,6.

A TAB. 20 apresenta os resultados obtidos para o construto Informação/Comunicação.

Tabela 20 – Alfa de Cronbach – Informação/Comunicação

Questões	Correlação Item Total	Alfa se Item é Deletado
Q22	0,840	.
Q23	0,840	.
Alfa Cronbach		0,912

Fonte: Dados da pesquisa.

A TAB. 20 constata que existe consistência nas escalas utilizadas para mensurar o construto Informação/Comunicação, tendo em vista que o valor de alfa obtido está acima do nível mínimo aceitável.

Esse construto vem ao encontro a Teixeira (2008), quando diz que a comunicação é um elemento fundamental para uma instituição ter bom desempenho dos controles e para alcançar as metas da empresa. Para a autora, é por meio da comunicação que o Ambiente de Controle, a Avaliação de Risco e as Atividades de Controle se concretizam a partir do momento em que são transmitidos para toda a instituição. É essencial também que as informações passem por um processo que identifique sua relevância e confiabilidade. De acordo com o estudo de Cittadin e Silva (2008), foi

evidenciado que as informações devem ser mais ágeis e com a certeza de que os interessados as receberam. E, na visão dos entrevistados, os objetivos devem ser definidos e comunicados a todos para que possam colaborar a fim de serem alcançados tais objetivos.

Na conclusão de Peba (2010), por meio do estudo realizado, foi constatado que 69,77% percebem que as pessoas exercem suas funções de acordo com as informações internas. No resultado para esse construto nos estudo de Almeida *et al.* (2005), a média foi de 8,3, pois foi detectado que a alta administração tem maior facilidade de troca de informações estratégicas por meio de informes mensais que são enviados via correio eletrônico para todos os funcionários. O que foi avaliado é que pode melhorar a comunicação com a alta administração porque o fluxo das informações depende dos níveis hierárquicos.

Os resultados obtidos para os itens utilizados para mensurar o Monitoramento são descritos a seguir pela TAB. 21.

Tabela 21 – Alfa de Cronbach – Monitoramento

Questões	Correlação Item Total	Alfa se Item é Deletado
Q24	0,725	0,848
Q25	0,754	0,841
Q26	0,735	0,846
Q27	0,662	0,863
Q28	0,673	0,861
Alfa Crombach	0,878	

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que os itens utilizados para mensurar o Monitoramento apresentam consistência tendo em vista que o valor de alfa observado foi igual a 0,878. Assim, conclui-se que existe confiabilidade das escalas utilizadas para mensurar o Monitoramento. Observa-se que o item que melhor representa o Monitoramento é a questão Q25 (Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida), apresentando maior correlação com o construto avaliado.

A função do monitoramento é constatar se os controles internos são adequados e efetivos, conforme Imoniana e Nohara (2005). Para os autores, eles são

considerados adequados quando os cinco elementos de controle são atuantes e estão operando de acordo com o que foi planejado. Na percepção dos gestores e servidores, o sistema de controle interno no CEFET-MG é adequado e eficiente.

A seguir será realizada a análise exploratória dos dados da pesquisa.

3.10 Análise exploratória

3.10.1 Identificação e tratamento dos dados faltantes

Dentre todas as questões levantadas pelo estudo, não foram observados números significativos de dados faltantes, sendo que o máximo encontrado para dados faltantes foi igual a 3, representando perda de aproximadamente 2% na informação. Esses valores foram desconsiderados para a análise descritiva e substituídos pela média das respostas obtidas, para as análises multivariadas.

3.10.2 Análise descritiva dos resultados

A descrição dos resultados obtidos para cada uma das características da eficiência na gestão, avaliadas entre os respondentes da pesquisa, será feita pela média das notas obtidas em cada um dos itens que compõem as respectivas questões. Assim, a nota das respostas obtidas para o Ambiente de Controle, por exemplo, será representado pela média das notas das questões Q1 a Q5.

A eficiência na gestão será representada pela média de todas as notas obtidas. Os resultados obtidos são descritos na TAB. 22, que apresenta a média e o intervalo de confiança para cada um dos construtos avaliados.

Tabela 22 – Média e IC 95% para os itens da eficiência na gestão

Questões	Média	IC 95%	
Ambiente de controle	3,1	3,0	3,3
Avaliação de risco	3,5	3,4	3,6
Atividades de controle	3,3	3,2	3,5
Informação/comunicação	3,3	3,1	3,5
Monitoramento	3,1	2,9	3,2
Eficiência na gestão	3,3	3,2	3,4

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da análise da TAB. 22 pode-se perceber que, em geral, cada um dos construtos foi avaliado positivamente, sendo as notas obtidas acima de 3, com 95% de confiança, com exceção do Ambiente de Controle e do Monitoramento. O item que apresentou melhor avaliação foi a Avaliação de Risco, com média igual a 3,5, variando entre 3,4 e 3,6 com 95% de confiança. A eficiência na gestão apresentou nota média igual a 3,3, variando de 3,2 a 3,4, com 95% de confiança.

A TAB. 23 apresenta a comparação dos resultados obtidos entre os grupos de coordenação/direção da área de ensino, coordenação/direção da área administrativa e os servidores que não possuem cargo de chefia.

Tabela 23 – Média e desvio padrão para os itens da eficiência na gestão.

Questões	Coordenação/ Direção Ensino	Coordenação/ Direção Adm.	Não Coordenação/ Direção	P-Valor (ANOVA)
Ambiente de controle	3,3 (0,9)	2,8 (0,8)	3,1 (1,0)	0,102
Avaliação de risco	3,6 (0,9)	3,2 (0,7)	3,5 (0,7)	0,173
Atividades de controle	3,5 (0,9)	3,2 (0,7)	3,3 (1,0)	0,367
Informação/comunicação	3,5 (1,2)	3,4 (1,1)	3,0 (1,5)	0,061
Monitoramento	3,2 (1,0)	3,0 (0,6)	3,0 (1,0)	0,158
Eficiência na gestão	3,4 (0,8)	3,1 (0,6)	3,2 (0,8)	0,172

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota: * Média (Desvio Padrão).

Observa-se que o grupo de coordenadores/diretores da área de ensino em geral tendem a avaliar melhor todos os construtos pesquisados. Porém, a diferença das notas deste grupo com os demais não se mostrou significativa tendo em vista a

probabilidade de significância do teste ANOVA (p-valor) que ficou acima do limite de significância utilizado nesta pesquisa que é 0,05.

3.11 Impacto das características do trabalho nos construtos da eficiência na gestão

3.11.1 Características do trabalho e o ambiente de controle

Um dos objetivos deste estudo foi caracterizar os gestores e servidores públicos sob o ponto de vista socioeconômico e do trabalho, avaliar os itens relacionados ao trabalho que mais impactam a visão da eficiência na gestão pública. Sendo assim, procedeu-se à análise de regressão linear múltipla, de forma a investigar se existe alguma associação entre o tipo de trabalho e o Ambiente de Controle, de acordo com a visão dos entrevistados e ainda identificar o sentido dessa relação, se direta ou inversa.

Neste estudo, as variáveis explicativas serão as características relacionadas ao trabalho, e a variável resposta será a percepção do Ambiente de Controle, ou seja, a nota média obtida para os itens utilizados para mensurar o Ambiente de Controle. As características socioeconômicas foram utilizadas como variáveis de controle do modelo.

O primeiro passo foi identificar um modelo inicial por meio do método *stepwise* (passo a passo) que seleciona, dentre as covariáveis (características do trabalho), o conjunto que melhor explica o Ambiente de Controle, segundo a percepção dos gestores e servidores, incluindo uma a uma no modelo geral (se p-valor é menor que 0,20) e retirando as que se tornarem insignificantes no decorrer da construção do modelo (se p-valor é maior que 0,20).

Obteve-se, assim, um modelo significativo com uma probabilidade de significância da análise de variância (ANOVA) menor que 0,05. A característica que se mostrou

importante para descrever a percepção sobre o Ambiente de Controle foi o tempo de trabalho na instituição e o tempo na função. As outras questões não apresentaram influência significativa na resposta.

Procedeu-se com a análise de *outliers* resíduos do modelo obtido. Para identificação dos *outliers* do modelo de regressão, considerou-se como tal, resíduos do modelo cujo valor deve ser no máximo 2,5 em módulo. Do modelo final obtido, identificaram-se dois *outliers*, que atendiam aos critérios preestabelecidos e foram assim retirados do modelo sem prejudicar o ajuste da regressão.

Construiu-se o teste de significância do modelo (ANOVA) para identificar se o modelo que utiliza a Unidade de Trabalho como variável explicativa e as características socioeconômicas como variáveis de controle são significativas. De acordo com a análise de variância, observou-se uma probabilidade de significância menor que 0,05, mostrando que existem evidências amostrais de que, ao menos uma das questões supracitadas, impacta de forma significativa o Ambiente de Controle percebido pelos respondentes, mostrando o ajuste do modelo aos dados. O modelo obtido é apresentado na TAB. 24.

Tabela 24 – Modelo de regressão final (características do trabalho x ambiente de controle)

Variável Dependente	Variável Independente	Categoria	β (Coeficiente)	Sig. (Coeficientes)	
Ambiente de Controle	Sexo	-	-	0,064	
	Idade	-	-	0,542	
	Estado Civil	-	-	0,109	
	Escolaridade	-	-	0,052	
	Tempo na Instituição	menos de 1ano	-	-	-
		1 a 5 anos		-0,685	0,031
		6 a 10 anos		-0,610	0,166
		11 a 15 anos		-0,447	0,257
		16 a 20 anos		-0,450	0,243
		mais de 20		-0,537	0,147
	ANOVA	< 0,05		R ² (aj)	0,20

Fonte: Dados da pesquisa.

Referências: 1. Tempo na Instituição: menor que 1 ano; 2. Tempo na Função: menor que 1 ano.

A partir da análise da TAB. 24, observa-se, a partir dos coeficientes ajustados, que houve diferença entre o grupo de pessoas com menos de um ano em relação ao

grupo que tem de um a cinco anos. Ela foi significativa, p-valor menor que 0,05, mostrando que essa questão é importante para explicar a percepção sobre o Ambiente de Controle.

Nota-se que gestores e servidores mais jovens na Instituição tendem a avaliar de forma mais positiva o Ambiente de Controle, sendo o coeficiente negativo em relação aos grupos de um até cinco anos na Instituição, não apresentando diferença significativa em relação aos outros grupos, pois p-valor está acima do nível de significância de 0,05.

O coeficiente de determinação (R^2 aj.) obtido para o modelo foi de 0,20, mostrando que 20% da variabilidade do Ambiente de Controle pode ser explicada pelo tempo na Instituição e pelo tempo na atividade atual.

Para Lima e Imoniana (2008), nas micro, pequenas e médias empresas industriais do município de São Caetano do Sul, o fato de a maioria dos empresários-gerentes terem mais de 41 anos e alto grau de escolaridade favorece que se tenha melhor percepção do entendimento dos instrumentos para tomada de decisões.

Esse valor pode a princípio parecer baixo. Entretanto, tendo em vista que este é um estudo da área social, em que existe uma gama de variáveis que interferem na opinião dos gestores e servidores e que não são estritamente controladas e que a significância geral do modelo (ANOVA) e dos coeficientes foi aceitável, considerou-se o modelo ajustado como satisfatório por conseguir explicar cerca de 20% da variabilidade da percepção sobre o ambiente de controle.

O modelo de regressão é construído sobre as suposições de que os resíduos são normalmente distribuídos, independentes uns dos outros e com variância constante em torno da média 0. A avaliação da normalidade dos resíduos mostrou que eles seguem uma distribuição aproximadamente normal com variância constante em torno da média 0 e que esses são independentes. Assim, os resultados obtidos são válidos.

A seção seguinte avalia as relações existentes entre as características do trabalho e a Avaliação de Risco.

3.11.2 Características do trabalho e a avaliação de risco

Nesta seção serão avaliados os impactos das características do trabalho no construto de Avaliação de Risco. Antes de tudo foi identificado o modelo inicial por meio do método *stepwise* (passo a passo), seguindo os mesmos passos descritos na seção 3.10.1.

Ao final, obteve-se um modelo com uma probabilidade de significância da análise de variância (ANOVA) menor que 0,05. Essa análise possibilitou observar que o tempo na Instituição e o tempo na função impactam de forma significativa a Avaliação de Risco. A análise de *outliers* mostrou que não existem resíduos com valores elevados (>2,5).

Assim, conclui-se que a concepção dos gestores e servidores sobre a Avaliação de Risco é influenciada pelo tempo dos mesmos na Instituição e pelo tempo na função. Os resultados obtidos são apresentados a seguir na TAB. 25.

Tabela 25 – Modelo de regressão final (características do trabalho x avaliação de risco)

Variável Dependente	Variável Independente	Categoria	β (Coeficiente)	Sig. (Coeficientes)	
Avaliação de Risco	Sexo	-	-	0,100	
	Idade	-	-	0,469	
	Estado civil	-	-	0,114	
	Escolaridade	-	-	0,053	
	Tempo na Instituição	menos de 1 ano	-	-	-
		1 a 5 anos	-0,767	0,021	
		6 a 10 anos	-0,964	0,036	
		11 a 15 anos	-0,506	0,238	
		16 a 20 anos	-0,594	0,142	
		mais de 20	-0,636	0,101	
	Tempo na função	menos de 1 ano	-	-	-
		1 a 5 anos	0,166	0,376	
		6 a 10 anos	0,336	0,223	
		11 a 15 anos	-0,079	0,836	
		16 a 20 anos	-0,012	0,976	
		mais de 20	0,914	0,012	
	ANOVA	< 0,05		R^2 (aj)	0,228

Fonte: Dados da pesquisa.

Referências: 1. Tempo na Instituição: menor que 1 ano; 2. Tempo na Função: menor que 1 ano.

De acordo com a análise de variância, observou-se uma probabilidade de significância menor que 0,05, o que mostra que existem evidências amostrais de que, ao menos uma das questões supracitadas, impacta de forma significativa a Avaliação de Risco, de acordo com a percepção dos gestores e servidores, comprovando o ajuste do modelo aos dados.

A partir da análise da TAB. 25, observa-se que os coeficientes ajustados para o tempo na Instituição e tempo na função foram significativos, p-valor menor que 0,05, em ao menos uma das comparações entre as categorias dessas questões, mostrando que elas são importantes para explicar a nota atribuída ao quesito Avaliação de Risco.

Nota-se que gestores e servidores mais jovens na Instituição apresentam percepção mais otimista com relação à Avaliação de Risco aos grupos com tempo de um até

cinco anos e de seis a 10 anos na Instituição (coeficiente negativo), não apresentando diferença significativa em relação aos outros entrevistados, com idade superior a 10 anos, pois p-valor está acima do nível de significância de 0,05.

Por outro lado, gestores e servidores com mais de 20 anos na função tendem a avaliar de forma positiva com relação à Avaliação de Risco em relação aos que têm menos de um ano na função, sendo o coeficiente observado positivo e o p-valor abaixo do nível de 0,05.

Pressupõe-se que essa diferença de percepção entre esses grupos, seja pela falta de experiência, de conhecimento necessário do controle interno pelos gestores e servidores com até um ano de trabalho na Instituição, o que já é percebido pelo grupo que tem de um a 10 anos de trabalho na Instituição. Isto pode trazer incerteza. Quanto ao fato de aqueles que têm tempo na função há mais de 20 anos avaliarem de forma mais positiva com relação aos gestores e servidores com menos de um ano na função, é explicado pela experiência, que traz segurança, de todos esses anos do funcionamento do controle interno quanto à Avaliação de Risco.

O coeficiente de determinação (R^2 aj.) obtido para o modelo foi de 0,228, mostrando que 22,8% da variabilidade da Avaliação de Risco pode ser explicada pelo tempo na Instituição e pelo tempo na atividade atual. Tendo em vista que este é um estudo da área social, tal valor é considerado satisfatório, pois a significância geral do modelo (ANOVA) e dos coeficientes foi aceitável.

A avaliação da normalidade dos resíduos mostrou que eles seguem uma distribuição aproximadamente normal com variância constante em torno da média 0 e que esses são independentes. Assim, os resultados obtidos são válidos.

A seção seguinte avalia as relações existentes entre as características do trabalho e a avaliação das Atividades de Controle.

3.11.3 Características do trabalho e a atividade de controle

Esta seção trata da investigação dos possíveis impactos das características do trabalho no construto que representa a avaliação das Atividades de Controle. Para tanto, o primeiro passo foi identificar o modelo inicial por meio do método *stepwise* (passo a passo), como o descrito na seção 3.10.1.

Foi obtido, assim, um modelo com probabilidade de significância menor que 0,05 (ANOVA). Ao final, verificou-se que o Tempo na Instituição e o Tempo na Função impactam de forma significativa a avaliação das atividades de controle. A análise de resíduos mostrou que não existem *outliers*, resíduos com valores elevados (>2,5).

Com isso pode-se concluir que a avaliação dos gestores e dos servidores sobre as Atividades de Controle é influenciada de forma significativa pelo tempo deles na Instituição e pelo tempo na função. Os resultados obtidos podem ser vistos na TAB. 26.

Tabela 26 – Modelo de regressão final (características do trabalho x atividade de controle)

Variável Dependente	Variável Independente	Categoria	β (Coeficiente)	Sig. (Coeficientes)	
Atividade de Controle	Sexo	-	-	0,077	
	Idade	-	-	0,607	
	Estado Civil	-	-	0,101	
	Escolaridade	-	-	0,093	
	Tempo na Instituição	menos de 1 ano	-	-	-
		1 a 5 anos	-0,799	0,033	
		6 a 10 anos	-1,149	0,025	
		11 a 15 anos	-0,812	0,090	
		16 a 20 anos	-0,691	0,126	
		mais de 20	-0,807	0,063	
	Tempo na Função	menos de 1 ano	-	-	-
		1 a 5 anos	0,260	0,215	
		6 a 10 anos	0,646	0,037	
		11 a 15 anos	0,179	0,674	
		16 a 20 anos	-0,145	0,747	
		mais de 20	0,441	0,275	
	ANOVA	< 0,05		R ²	0,226

Fonte: Dados da pesquisa.

Referências: 1. Tempo na Instituição: menor que 1 ano; 2. Tempo na Função: menor que 1 ano.

A partir da probabilidade de significância do modelo (ANOVA), percebe-se que existem fortes evidências de que, ao menos uma das questões levantadas, impacta de forma significativa a avaliação dos gestores e servidores sobre as Atividades de Controle.

Percebe-se que os coeficientes ajustados para o tempo na Instituição e tempo na função foram significativos, p-valor menor que 0,05 em alguma das comparações, mostrando que eles influenciam de forma significativa na avaliação das Atividades de Controle.

Observa-se que os gestores e servidores mais recentes na Instituição, com menos de um ano, tendem a avaliar de forma positiva as Atividades de Controle em relação aos que tem de um a cinco anos e de seis a 10 anos, tendo em vista que o coeficiente observado é negativo, não existindo diferença em relação aos outros grupos. A probabilidade de significância do teste é menor que 0,05 para os casos citados anteriormente.

Já, com relação ao tempo na função, observou-se que pessoas com menos de um ano de trabalho tendem a avaliar negativamente as Atividades de Controle em relação aos que têm entre seis e 10 anos na função atual tendo em vista o coeficiente positivo e a significância desse resultado.

Percebe-se que tais características aliadas aos fatores socioeconômicos conseguem explicar cerca de 23% da variabilidade da avaliação realizada para as atividades de controle, de acordo com o coeficiente de determinação ajustado (R^2 aj.). A partir desse resultado e da ANOVA, conclui-se que o modelo é satisfatório. Observou-se ainda que o modelo é adequado, pois satisfaz as condições de normalidade, variância constante em torno da média e apresentam independência em relação ao tempo.

A seção seguinte avalia as relações existentes entre as características do trabalho e a avaliação da Informação/Comunicação.

3.11.4 Características do trabalho e a informação/comunicação

Os impactos das características do trabalho no item utilizado para mensurar a percepção dos gestores e servidores sobre as Informações/Comunicação serão investigados nesta seção. Identificou-se o modelo inicial via do método *stepwise* (passo a passo), de acordo com o descrito na seção 3.10.1. Essa análise possibilitou a obtenção de um modelo com uma probabilidade de significância da análise de variância (ANOVA) menor que 0,05.

Realizou-se uma análise de *outliers*, a partir da qual, foram identificados três casos em que os resíduos apresentavam valores elevados (>2,5). Esses valores foram excluídos da análise sem prejudicar o modelo obtido.

Com isso verificou-se que o tempo de trabalho na Instituição interfere de forma significativa na avaliação dos entrevistados sobre a forma de transmissão das informações / comunicação. A TAB. 27 apresenta os resultados obtidos.

Tabela 27– Modelo de regressão final (características do trabalho x informação/comunicação)

Variável Dependente	Variável Independente	Categoria	β (Coeficiente)	Sig. (Coeficientes)	
Informação/ Comunicação	Sexo	-	-	0,409	
	Idade	-	-	0,152	
	Estado civil	-	-	0,021	
	Escolaridade	-	-	0,001	
	Tempo na Instituição	menos de 1 ano		-	-
		1 a 5 anos		-1,339	0,006
		6 a 10 anos		-0,921	0,169
		11 a 15 anos		-1,503	0,014
		16 a 20 anos		-0,953	0,106
		mais de 20		-0,885	0,117
ANOVA	< 0,05		R ² (aj.)	0,288	

Fonte: Dados da pesquisa.

Referências: 1. Tempo na Instituição: menor que 1 ano; 2. Tempo na Função: menor que 1 ano.

A partir da análise da TAB. 27 é possível observar que o tempo na Instituição impacta de forma significativa a avaliação dos gestores e servidores sobre o quesito Informação/Comunicação, juntamente com as características socioeconômicas. Observou-se que a probabilidade de significância do modelo (ANOVA) foi menor que 0,05.

Nota-se que existe diferença significativa entre a avaliação realizada pelo grupo de gestores e servidores com até um ano na Instituição em relação ao grupo que tem entre um e cinco anos e o grupo que tem entre 11 e 15 anos no sentido de que os mais novos tendem a avaliar melhor esse quesito em relação aos mais antigos na Instituição. Tal conclusão é baseada no valor do coeficiente estimado e na probabilidade de significância observada. Quanto ao grupo que tem entre seis a 10 anos, não foi estatisticamente significativa a avaliação.

Observe ainda que o modelo consegue explicar cerca de 30% da variabilidade da avaliação do quesito Informações/Comunicação, sendo o coeficiente de determinação (R^2 aj.) obtido para o modelo igual a 0,288. Assim, considerou-se o modelo obtido como satisfatório, tendo em vista além do valor de explicabilidade, a significância do mesmo.

A partir da avaliação das suposições do modelo, observou-se que eles seguem uma distribuição aproximadamente normal com variância constante em torno da média 0 e são independentes em relação ao tempo. Portanto, os resultados obtidos são válidos.

A seção seguinte avalia as relações existentes entre as características do trabalho e a avaliação do Monitoramento.

3.11.5 Características do trabalho e o monitoramento

Agora será realizada a investigação da possível associação existente entre as características do trabalho e o quesito Monitoramento, além de determinar como se

dá tal relação. Inicialmente foi identificado o modelo inicial por meio do método *stepwise* (passo a passo).

Ao final desse processo, não foi possível obter um modelo significativo, tendo em vista que nenhuma das características do trabalho se mostrou importante para explicar a avaliação realizada pelos gestores e servidores para o quesito Monitoramento. Essa conclusão é obtida a partir da análise de variância (ANOVA) cuja probabilidade de significância é igual a 0,528.

A seção seguinte traz o estudo de avaliação das relações existentes entre as características do trabalho dos entrevistados e a avaliação dos mesmos quanto à eficiência na Gestão.

3.11.6 Características do trabalho e a eficiência na gestão

Nesta seção serão avaliados os impactos das características do trabalho dos entrevistados na percepção que eles têm sobre a Eficiência na Gestão do CEFET-MG. Aqui, Eficiência na Gestão será descrita como a média das respostas obtidas para os vários itens que representam os construtos avaliados.

O primeiro passo foi identificar o modelo inicial por meio do método *stepwise* (passo a passo). Ao final desse processo, obteve-se um modelo que apresentou probabilidade de significância da análise de variância (ANOVA) menor que 0,05. Dessa forma, conclui-se que o tempo na Instituição apresenta influência significativa na avaliação dos entrevistados sobre a Eficiência na Gestão.

Para o modelo encontrado, realizou-se uma análise de *outliers*, da qual não foi possível observar nenhum ponto divergente dentre as questões avaliadas, ou seja, resíduos com valores elevados (>2,5). Com isso, conclui-se que a avaliação dos gestores e servidores sobre a Eficiência na Gestão é influenciada pelo tempo em que eles atuam na Empresa. A TAB. 28 apresenta os resultados obtidos.

Tabela 28 – Modelo de regressão final (características do trabalho x eficiência na gestão)

Variável Dependente	Variável Independente	Categoria	β (Coeficiente)	Sig. (Coeficientes)	
Eficiência na Gestão	Sexo	-	-	0,123	
	Idade	-	-	0,456	
	Estado civil	-	-	0,066	
	Escolaridade	-	-	0,089	
	Tempo na Instituição	menos de 1 ano		-	-
		1 a 5 anos		-0,628	0,035
		6 a 10 anos		-0,709	0,088
		11 a 15 anos		-0,549	0,140
		16 a 20 anos		-0,477	0,189
		mais de 20		-0,528	0,129
ANOVA	< 0,05		R ² (aj.)	0,202	

Fonte: Dados da pesquisa.

Referências: 1. Tempo na Instituição: menor que 1 ano; 2. Tempo na Função: menor que 1 ano.

Observa-se, a partir da análise da TAB. 27, que o tempo na Instituição influencia de forma significativa a avaliação dos entrevistados sobre a Eficiência na Gestão, num modelo que utiliza as características socioeconômicas como fatores de controle. Isso tendo em vista que a probabilidade de significância do modelo (ANOVA) foi menor que 0,05.

Verifica-se que existe diferença significativa entre as avaliações realizadas pelo grupo de pessoas com menos de um ano de atuação na Instituição se comparados com os que têm de um a cinco anos (p -valor < 0,05), sendo que o grupo mais jovem tende a avaliar melhor o CEFET-MG com relação à eficiência na gestão, tendo em vista o coeficiente negativo obtido para essa comparação.

O tempo de trabalho em uma instituição proporciona uma visão diferenciada dos gestores e servidores, pois pressupõe-se que, com menos tempo de trabalho, ou seja, com menos experiência, pode-se induzir a uma percepção de credibilidade de que tudo está em conformidade com o que foi determinado pelas normas e diretrizes da administração e com a legislação. Por outro lado, com mais tempo na Instituição, pode-se também ter a experiência de como tudo tem que ocorrer, e a sua percepção ser mais realista. Com isso, o tempo de trabalho em uma instituição para os gestores

e servidores que responderam a essa pesquisa no CEFET-MG influenciou no resultado sobre a Eficiência na Gestão.

O coeficiente de determinação obtido para o modelo mostra que cerca de 20% da variabilidade da avaliação da eficiência é explicada pelo tempo na Instituição e pelos fatores de controle. Como o modelo apresentou significância estatística e tendo em vista que este é um estudo da área social em que existem diversas variáveis que impactam o resultado do processo, o modelo foi considerado satisfatório.

A avaliação das suposições do modelo mostrou que elas seguem uma distribuição aproximadamente normal com variância constante em torno da média 0 e são independentes em relação ao tempo, satisfazendo, assim, os critérios definidos. Sendo assim, os resultados obtidos são considerados válidos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta deste estudo foi analisar as variáveis de controle interno na percepção dos gestores administrativos, gestores da área de ensino e dos servidores públicos do CEFET-MG quanto à eficiência na gestão pública.

Para atender a essa proposta de estudo, foi feita revisão bibliográfica em artigos, periódicos, livros e no próprio site do CEFET-MG. A eficiência na gestão foi caracterizada por meio da média de seus construtos. Para isso, foi realizado um estudo transversal de caráter descritivo, sendo que a amostra foi não probabilística por tipicidade, constituída por 72 gestores da área de ensino, 27 gestores da área administrativa e 59 servidores públicos que executam as atividades correlatas nas divisões administrativas do CEFET-MG.

Atendendo-se aos objetivos geral e específicos, apresentam-se as conclusões que foram alcançadas no desenvolver deste estudo.

O primeiro objetivo específico foi descrito no capítulo do referencial teórico em que se viram o modelo de estrutura de controle interno, as variáveis do controle interno e também os procedimentos metodológicos. Foram também apresentados os cinco componentes da estrutura de controle interno de acordo com o COSO.

O segundo objetivo específico foi identificar e analisar as variáveis de controle interno relacionadas à eficiência na gestão pública na percepção dos gestores e servidores públicos. Para atender a esse objetivo, procedeu-se à avaliação da confiabilidade das escalas a fim de mensurar cada uma das variáveis. Portanto, foi utilizado o teste de confiabilidade interna dos dados, ou seja, o alfa de Cronbach. Com essa análise chegou-se à conclusão de que a consistência interna das escalas é boa se o valor encontrado está acima do nível mínimo aceitável que é de 0,6, segundo Hair *et al.* (2009).

No estudo em questão, o valor de alfa Cronbach observado para o construto Ambiente de Controle é satisfatório, sendo que é de 0,765. Diante disso, concluiu-se que existe confiabilidade das escalas utilizadas para representar o Ambiente de Controle. Assim, os itens que melhor representam este construto é a questão 2 (Reforça a existência do código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento às regras) e a questão 4 (condução dos programas de treinamento e conscientização). É indicativo de comprometimento do ambiente de controle se os gestores e servidores responderam positivamente a qualquer uma das atividades.

Quanto ao construto Avaliação de Risco, o alfa Cronbach de 0,857 foi satisfatório, pressupondo-se que, na percepção dos gestores e servidores, são bem controlados os riscos no CEFET-MG, sendo que apenas a questão 6 (Identificação dos riscos nos principais processos operacionais manuais e informatizados) não foi satisfatória, pois a correlação item total foi de 0,502, como demonstrado na TAB. 18, o que pressupõe que a administração não identifica esses riscos na percepção dos entrevistados.

No que se refere ao construto Atividade de Controle, obteve-se valor de alfa Cronbach, que também foi satisfatório, de 0,893, sendo que a questão 21 (Mapeamento dos controles internos via organogramas que determinem linhas de responsabilidades), foi a que mais se relacionou com esse construto. A questão 19 (Limites de autoridades) também está em evidência de satisfação, ou seja, na percepção dos gestores e servidores do CEFET-MG, essas atividades são bem definidas e aceitas quanto à divisão de responsabilidades e limites de autoridades.

Com relação ao construto Informação/Comunicação, foi o mais satisfatório entre os demais construtos, pois o valor de alfa Cronbach foi de 0,912. Pressupõe-se que, na percepção dos gestores e servidores, as informações são repassadas a todos os envolvidos no CEFET-MG e há boa comunicação dos seus atos, das normas, das diretrizes a toda a sua comunidade, como é demonstrado na TAB. 20, Q22 e Q23.

O último construto, Monitoramento, alcançou um alfa Cronbach de 0,878 apresentando consistência. Na percepção dos entrevistados, os controles internos em geral no CEFET-MG são adequados e eficientes.

O terceiro objetivo específico foi verificar as diferenças de percepção de acordo com o perfil dos gestores e servidores devido às suas atividades nos setores do CEFET-MG. Para atender a este objetivo, procedeu-se à análise de regressão linear múltipla a fim de investigar se existe alguma associação entre o tipo de trabalho e os construtos da Eficiência na Gestão (Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação/Comunicação e o Monitoramento), na percepção dos servidores e gestores e o sentido dessa relação, se direta ou inversa.

Quanto ao construto Ambiente de Controle, a característica que se mostrou importante para descrever a percepção sobre ele foi o tempo de trabalho. As outras questões não apresentaram influência significativa na resposta.

Concluiu-se que os gestores e servidores mais novos na Instituição tendem a avaliar de forma mais positiva o Ambiente de Controle, sendo o coeficiente negativo em relação aos grupos de um até cinco anos na Instituição, não apresentando diferença significativa em relação aos outros grupos. O coeficiente de determinação (R^2 aj.) obtido para o modelo foi de 0,20, mostrando que 20% da variabilidade do Ambiente de Controle pode ser explicada pelo tempo na Instituição e pelo tempo na atividade atual.

No que diz respeito à Avaliação de Risco, obteve-se um modelo com uma probabilidade de significância da análise de variância (ANOVA) menor que 0,05. Essa análise possibilitou observar que o tempo na Instituição e o tempo na função impactam de forma significativa a Avaliação de Risco.

Concluiu-se que a concepção dos gestores e servidores sobre a Avaliação de Risco é influenciada pelo seu tempo na Instituição e pelo tempo na função. Os resultados obtidos estão descritos na TAB. 25.

Concluiu-se que os gestores e servidores mais novos na Instituição apresentam percepção mais otimista com relação à Avaliação de Risco do que os entrevistados de um até 10 anos na Instituição (coeficiente negativo), não apresentando diferença significativa em relação aos outros entrevistados, com idade superior a 10 anos, pois p-valor está acima do nível de significância de 0,05.

Por outro lado, gestores e servidores com mais de 20 anos na função tendem a avaliar de forma positiva, com relação à Avaliação de Risco, em relação aos que têm menos de um ano na função, sendo o coeficiente observado positivo e o p-valor abaixo do nível de 0,05.

Diante disso, pode-se concluir que a avaliação dos gestores e servidores quanto às Atividades de Controle é influenciada de forma significativa pelo tempo dos mesmos na Instituição e pelo tempo na função.

Os gestores e servidores mais novos na instituição, com menos de um ano, tendem a avaliar de forma positiva as Atividades de Controle em relação aos que têm de um a 10 anos. Já, com relação ao tempo na função, observou-se que pessoas com menos de um ano de trabalho tendem a avaliar negativamente as Atividades de Controle em relação aos que têm entre seis e 10 anos na função atual tendo em vista o coeficiente positivo e a significância desse resultado.

No que se refere à Informação/Comunicação, o tempo de trabalho na Instituição interfere de forma significativa na avaliação dos entrevistados sobre a forma de transmissão.

Chegou-se à conclusão de que existe diferença significativa entre a avaliação realizada pelo grupo de gestores e servidores com até um ano de trabalho na Instituição em relação ao grupo que tem entre um e cinco anos e o grupo que tem entre 11 e 15 anos, no sentido de que os mais novos tendem a avaliar melhor esse quesito em relação aos mais antigos na Instituição. Essa conclusão é baseada no valor do coeficiente estimado e na probabilidade de significância observada.

Quanto ao Monitoramento, não foi possível obter um modelo significativo, tendo em vista que nenhuma das características do trabalho se mostrou importante para explicar a avaliação realizada pelos gestores e servidores para esse quesito. Tal conclusão é obtida a partir da análise de variância (ANOVA) cuja probabilidade de significância é igual a 0,528.

Conclui-se que o tempo na Instituição apresenta influência significativa na avaliação dos entrevistados sobre a eficiência na gestão. Com isso, a avaliação dos gestores e servidores sobre a eficiência na gestão é influenciada pelo tempo em que os mesmos atuam no CEFET-MG.

Quanto ao quarto objetivo específico, caracterizar os gestores e servidores públicos sob o ponto de vista socioeconômico e do trabalho, avaliar os itens relacionados ao trabalho que mais impactam a visão da eficiência na gestão pública, verificou-se que, de acordo como o modelo de regressão final quanto às características do trabalho X eficiência na gestão, o tempo na Instituição influencia de forma significativa a avaliação dos entrevistados sobre a Eficiência na Gestão, num modelo que utiliza as características socioeconômicas como fatores de controle.

Concluiu-se que há diferença significativa entre as avaliações realizadas pelos gestores e servidores com menos de um ano de trabalho na Instituição, quando comparados com os que têm de um a cinco anos ($p\text{-valor} < 0,05$), sendo que os que têm menos de um ano tendem a avaliar melhor a empresa em questão em relação à eficiência na gestão, tendo por base o coeficiente negativo obtido para essa comparação.

Pressupõe-se que tais resultados, em relação ao grupo com menos de um ano de trabalho na Instituição, sejam devidos à falta de experiência e conhecimentos sobre a estrutura de controles internos como um todo na Instituição. Quanto ao grupo com menos de um ano na função, principalmente os gestores da área de ensino, quando foram responder ao questionário, pediram explicações sobre cada atividade e também informaram que não tinham conhecimento suficiente para responderem em relação aos que já estavam na função há mais tempo e também em relação aos que trabalhavam na área administrativa.

Utilizando-se o coeficiente de determinação que foi obtido para o modelo, demonstra-se que cerca de 20% da variabilidade da avaliação da eficiência é explicada pelo tempo na Instituição e os fatores de controle. O modelo foi considerado satisfatório, pois apresentou significância estatística e por ser um

estudo da área social em que existem diversas variáveis que impactam o resultado do processo.

Os resultados obtidos também foram considerados válidos, uma vez que a avaliação das suposições do modelo demonstrou que eles seguem uma distribuição aproximadamente normal, com variância constante em torno da média 0 e são independentes com relação ao tempo, satisfazendo os critérios definidos. Portanto, foi comprovada a H_0 : o sistema de controle interno é eficiente no CEFET-MG.

Na comparação da percepção entre os coordenadores/diretores da área de ensino, da área administrativa e os servidores que não possuem cargo de chefia e estão subordinados aos coordenadores da área administrativa, observou-se que o grupo que avaliou melhor todos os construtos pesquisados foi o de coordenadores/diretores da área de ensino. No entanto, a diferença entre os três grupos não foi significativa, pois a probabilidade de significância do teste de A NOVA (p-valor) ficou acima do limite de significância utilizado nesta pesquisa que é 0,05. O componente do sistema de controle interno melhor avaliado na percepção dos servidores sem cargos de chefia foi a avaliação de risco.

Quanto ao resultado do alfa de Cronbach, para todas as variáveis, foi satisfatório, ou seja, valores acima de 0,6. No que diz respeito às características do trabalho dos gestores e servidores nos construtos da eficiência na gestão, o tempo na Instituição e tempo na atividade atual impactam de forma significativa todos eles. Com isso, o tempo na Instituição apresenta influência significativa na avaliação dos entrevistados sobre a eficiência na gestão. O grupo com até um ano na Instituição tende a avaliá-la melhor com relação à eficiência na gestão. Concluiu-se que o sistema de controle interno na percepção dos gestores e servidores é eficiente no CEFET-MG, comprovando dessa forma, a hipótese H_0 .

Na percepção dos entrevistados, as questões que tratam do gerenciamento da execução orçamentária, financeira, patrimonial e dos riscos nos processos de compras, convênios e de contratos foram positivas. No entanto deve ser considerado que, por meio do relatório do exercício de 2010, da Controladoria Geral da União (CGU), Órgão de Controle Interno (OCI), foi solicitado melhorias nos

sistemas de controle da Instituição no que diz respeito ao planejamento das compras e contratações de serviços de mesma natureza a serem realizadas ao longo do exercício para evitar o fracionamento das despesas. Foi solicitado também o acompanhamento e a fiscalização da execução dos contratos e que a Instituição exija dos licitantes o detalhamento da composição do item Bonificações e Despesas Indiretas (BDI) nas planilhas de obras.

Com relação às recomendações, a Instituição está aperfeiçoando e implantando sistemas de controle orçamentário e financeiro a fim de controlar as liberações orçamentárias. Em relação aos contratos, está constituindo rotinas padrão para acompanhar os contratos e o treinamento de fiscais. Quanto aos editais de licitações, estão uniformizados de forma a exigir o detalhamento do BDI nas planilhas de propostas de preços de obras.

A segurança dos ativos (prevenção e detecção) por meio do controle salvaguarda física, na percepção dos entrevistados é positiva. No entanto, conforme o relatório do OCI do exercício de 2010 foi recomendado que registrasse em sistema de controle patrimonial os bens móveis que forem adquiridos com recursos que a Fundação CEFETMINAS repassa à Instituição e também os provenientes de recursos de convênios, de forma a comprovar a incorporação, conforme determina a lei. Da mesma forma, foi solicitado realizar o inventário físico anual dos bens patrimoniais. As providências tomadas pela Instituição foram no sentido de adquirir novo sistema de gerenciamento dos bens e definição dos cronogramas de inventário nas unidades da Instituição.

Este estudo está começando no Brasil. Por isso, as pesquisas ainda são poucas. Outras limitações foram no sentido de se conseguir um número razoável de questionários respondidos, pois os entrevistados tiveram dificuldades em responder a eles. Assim, foi preciso esclarecer a muitos deles o que significava cada atividade, o que não foi fácil, pois muitos coordenadores da área de ensino estavam exercendo a função há apenas alguns meses e não tinham conhecimento do assunto.

Como sugestão de pesquisa, o estudo do COSO, de acordo com o que foi utilizado por Almeida *et al.* pode ser aplicado em outras organizações como forma de avaliar o sistema de controle interno.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ALMEIDA, P.P. *et al.* Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo contábil**, Blumenau, v.1, p.54 – 70, jan./abr. 2005.

ALVES, Adinelson. **A importância do controle interno na administração do estado de Sergipe**. Nov.2007. Disponível em: <[HTTP://www.cge.se.gov.br](http://www.cge.se.gov.br)>. Acesso em: 12 ago.2010.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. **Avaliação de um modelo de efetividade organizacional no contexto das estratégias gerenciais utilizadas, da capacidade de percepção ambiental dos gestores e da organização do processo de trabalho**. Belo Horizonte: Editora PUCMINAS, 2003.

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

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 dez. 2008.

BRASIL. **Decreto n. 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 13 dez. 2008.

BRASIL. **Decreto lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em 16 dez. 2008.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 47, de 27 de outubro de 2004**. Estabelece normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/ServletTcuProxy>>. Acesso em: 14 dez. 2008.

BRASIL. **Lei Federal n. 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

BRASIL. **Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal n.101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 15 dez. 2008.

BRASIL. **Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. 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 dá outras providências. Disponível em: <http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 out. 2010.

BRASIL. **Instrução Normativa MF/SFC n. 01 de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.interlegis.gov.br>

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Ed. Especial, jul/2005.

CAMPBELL, DAVID R. *et al.* Adding Significant Value with Internal Controls. **CPA Journal**, 07328435, jun. 2006, v. 76, n.6.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 30, 2006. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006.

CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA DE MINAS GERAIS

Disponível em:

http://www.cefetmg.br/galerias/arquivos_download/outros/Regimento_do_CEFET-MG.doc.> Acesso em: 18 ago. 2010.

CITTADIN, Andréia; SILVA, Aline Cristina da. A percepção dos gestores e servidores públicos da UDESC acerca do uso dos controles internos na gestão universitária. Florianópolis, 2008. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS E INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2., 2008. **Anais...** Florianópolis: UFSC/Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2008.

DANTAS, J. A. *et al.* Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 2, p. 3-19, maio/ago. 2010

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. A defesa do cidadão e da res pública. **Revista do Serviço Público**, ENAP – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, v. 49, n. 2, p. 127-32, abr./jun. 1998.

ENSINAR, Learning on demand. **Gestão estratégica para auditores do MEC**. 2006. 1 CD-ROM.

FARIAS, R. P. *et al.* A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 3, p. 55 – 71, set./dez. - 2009.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria contábil**: (com uma introdução abrangendo normas técnicas de contabilidade e controles contábeis). 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 2000.

HAIR, J. F. Jr. *et al.* **Análise de dados multivariados**. 6. ed. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2009.

IMONIANA, Joshua Onome; MARCONDES, Nilton. Um estudo de percepção do controle interno pelos gestores de instituições financeiras da grande São Paulo. In.: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004.

IMONIANA, Joshua Onome; NOHARA, Jouliana Jordan. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v.2, n.1, p. 37-46, jan./abr. 2005.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed..São Paulo, 1992.

LANDSITTEL, David L.; RITTENBERG, Larry E..COSO: working with the academic community. **Accounting Horizons**, Sarasota, Flórida, v. 24, n.3, p. 455-469, 2010.

LIMA, Amadeu Nascimento; IMONIANA, Joshua Onome. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.2, n.3, p.28-48, 2008.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbson G. de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**: com modelos de documentos e pareceres utilizados. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Cristiane Fortes Nunes. O princípio da eficiência na administração pública. **Revista UFSC**, Florianópolis, 2009. Disponível em: <<http://www.faete.edu.br/revista/artigocristiane.pdf>>. Acesso em: 14 out. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 305.

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria**. Tradução e adaptação técnica de Hilário Franco. São Paulo: Atlas, 1987.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública**. Brasília: Vesticon, 2001.

OLIVEIRA, Rita de Cássia Alves. **A importância de um sistema de controle interno na gestão das instituições públicas**. Pós-Graduação em Gestão e Auditoria na Administração. Instituto Tocantinense de Pós-Graduação, ITOP, Palmas/TO, 2008. Disponível em: <<http://www.unieducar.org.br/biblioteca/A%20IMPORTANCIA%20DE%20UM%20SISTEMA%20DE%20CONTROLE%20INTERNO....pdf>> . Acesso em: 14 out. 2010.

OLIVEIRA, Robson Ramos. Contabilidade, controle interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.8, n. 31, p. 55-61, fev./mar. 2006.

OLIVEIRA, Marcelle Colares; LINHARES, Juliana Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da lei sarbanes-oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos** 4 (2):160-170, maio/ago. 2007.

PAGLIETTI, Paola. Internal controls and auditing in italian local governments. **10 th Global Conference on Business & Economia**. Rome, Italy, Viale S. Ignazio 17, I-09123, oct. 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEBA, Reginaldo de Almeida. **Percepção sobre a eficiência do controle interno nos órgãos que compõem o poder executivo municipal: um estudo de caso na auditoria da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro - CGMRJ**. 2010. 163 f.. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2010. Disponível em: <http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com_content&task=view&id=47&Itemid=53>. Acesso em: 14 out. 2010.

PEREIRA, Antônio Nunes. Controles internos empresariais e gestão: visões e importância – uma abordagem exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, p. 27- 44, dez. 2004.

PETROVITS, Christine; SHAKESPERE, Catherine; SHIH, Aimee. The causes and consequences of internal problems in nonprofit organizations. **Accounting Review**. v. 86, Issue 1, p. 325-357, 33 p., 7 Charts, jan. 2011.

REMYRECH, Ruy. **Controle interno na administração pública**. Porto Alegre, 2005. Disponível em:
<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/controle_interno_administração_publica.pdf>.
Acesso em: 14 out. 2010.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. O enfoque da administração pública no Brasil deve ser a dicotomia entre avaliação de desempenho ou controle da legalidade? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006.

RIBEIRO FILHO, J.F. *et al.* Marcos regulatórios do controle interno: uma análise focada na ambientação com o controle externo e o controle social no contexto da administração pública federal, estadual e municipal. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006.

RITTENBERG, Larry E. *et al.* Internal Control guidance . **Journal of accountancy**, Nova York, v. 203, n. 3, p. 1-11, mar.2007.

ROSINI, Alessandro M.; PALOMISANO, Ângelo. **Administração de sistemas de informação e a gestão do conhecimento**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

SÁ, A. Lopes. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SALDANHA, Clezio. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 63.

SILVA, Douglas Rufino de Moraes, *et al.* **Controle interno**: uma análise dos fatores críticos de desempenho da Auditoria-Interna da Funasa de 2003 a 2005. SEGeT – V SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 2008, Resende: SEGeT, 2008.

TEIXEIRA, Elenice Cacia Bittencourt. **Estudo dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do estado do Paraná**. 2008. 190 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2008. Disponível em:
<http://www.sapientia.pucsp.br//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=6879>>. Acesso em: 15 out. 2010.

TOLEDO FILHO, J. R. de; OLIVEIRA, A. de. Análise do sistema de contabilidade pública como suporte ao controle do ciclo orçamentário dos municípios da região metropolitana de Curitiba/PR. **Contabilidade Vista & Revista**, Curitiba, v. 18, n. 3, p. 81-105, jul./set. 2007.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

TOSCANO JR. Eudes Moacir; LEITÃO, Carla Renata Silva. Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do estado: o caso do programa de modernização do controle interno do estado da Paraíba. **CADERNOS EBAPE**, BR, v. 4, n. 1, mar. 2006.

TRIVIÑOS, Augusto N.S.. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

TSAY, Bor-Yi. Designing an internal control assessment program using COSO's guidance on monitoring. **CPA Journal**, Nova York, v. 80, n. 5, p. 1-11, may 2010,

VASICEK, Vesna; DRAGIJA, Martina; HLADIKA, Mirjana. Impacto f public internal financial control n public. **Theoretical and Applied, Economics**, Croácia, v. XVII, n. 4, p. 71-86, 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Orientações para o preenchimento do questionário.....	118
APÊNDICE B – Questionário	119

APÊNDICE A – Orientações para o preenchimento do questionário

O objetivo deste questionário é coletar dados sobre a percepção dos gestores e funcionários públicos em relação às variáveis relevantes de controles internos que levam à eficiência na gestão pública no CEFET-MG. Salienta-se que sua participação é extremamente importante para este estudo. Portanto, faz-se necessário esclarecer sobre o princípio da eficiência na administração pública:

O princípio da eficiência obriga que a atividade administrativa seja desempenhada com presteza, rendimento funcional e perfeição. Esse princípio é o mais moderno da função administrativa, pois não se contenta em desempenhar a sua função apenas com legalidade, já que exige resultados que sejam positivos para o serviço público e que atendam as necessidades da comunidade e de seus membros de forma satisfatória (MEIRELLES, 2006).

Ao responder o questionário, leve em consideração as seguintes orientações gerais:

- utilize caneta para marcar suas opções;
- responda cada item o mais preciso e francamente possível, condição essencial para a confiabilidade dos resultados;
- não assine o seu nome, uma vez que os dados serão tratados na sua totalidade;
- assinale apenas uma resposta para cada questão;
- **considere exatamente o que acontece e não o que seria ideal que viesse a acontecer;**
- trabalhe rapidamente preenchendo o questionário na sequência;
- **em caso de alteração da resposta, faça um círculo na resposta errada e marque nova resposta.**

Para manter a confiabilidade dos resultados, é necessário que todas as questões sejam respondidas. Portanto, ao final, repasse cada questão para verificar se respondeu todas.

Obrigada por seu apoio e pela colaboração e a autora se coloca à disposição para quaisquer dúvidas ou informações que se fizerem necessárias.

Cordialmente,

Maria Cristina de Oliveira Gomes

Mestranda em Administração – Faculdade Novos Horizontes

3319-7015/ 9779-8913

5. Área de atuação

5.1 () Técnico administrativo

5.2 () Docente

6. Em qual unidade você exerce sua função

6.1 () Campus I

6.2 () Campus II

6.3 () Leopoldina

6.4 () Araxá

6.5 () Divinópolis

6.6 () Timóteo

6.7 () Varginha

6.8 () Nepomuceno

6.9 () Curvelo

7. Exerce alguma função de coordenação ou diretoria?

7.1 () Sim

7.2 () Não

8. Se exerce

8.1 () Coordenador(a) administrativo

8.2 () Coordenador(a) na área de ensino

8.3 () Diretor(a) administrativo

8.4 () Diretor(a) na área de ensino

8.5 () Diretor(a) de unidade

9. Tempo de trabalho na Instituição

9.1 () Menos de um ano

9.2 () De um a cinco anos

9.3 () De seis a 10 anos

9.4 () De 11 a 15 anos

9.5 () De 16 a 20 anos

9.6 () Mais de 20 anos

10. Tempo de trabalho na atual função

10.1 () Menos de um ano

10.2 () De um a cinco anos

10.3 () De seis a 10 anos

10.4 () De 11 a 15 anos

10.5 () De 16 a 20 anos

10.6 () Mais de 20 anos

SEÇÃO 2 – SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Assinale um “X” no espaço reservado a cada sentença, tendo em vista o seu grau de concordância com as mesmas. **Lembre-se: o número 1 representa Discordo totalmente e o número 5, Concordo totalmente. Por favor, não deixe qualquer item sem resposta!**

1	2	3	4	5
Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente

Utilizando a escala de respostas acima, indique o grau de concordância **que reflete a sua percepção** em cada item do questionário, **com relação ao CEFET-MG**, levando em consideração a **existência de procedimentos** em cada atividade contida nos componentes.

Ambiente de controle: análise da cultura organizacional, por meio do padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo.		1	2	3	4	5
1	A comunicação da importância dos controles internos é adequada e eficiente.					
2	Reforça a existência do código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento às regras					
3	Restabelecimento do apropriado jargão <i>o exemplo vem de cima</i>					
4	Condução dos programas de treinamento e conscientização					
5	Estabelecimento de canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima)					
Avaliação de Risco: identificação e análise pela administração dos riscos internos e externos mais relevantes para alcance dos objetivos operacionais.		1	2	3	4	5
6	Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados)					
7	Estabelecimento do padrão contábil significativo					
8	Respeito às regulamentações da Secretaria Federal de Controle					
9	Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da Instituição					
10	Gerenciamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial					
11	Gerenciamento dos riscos nos processos de compras, de convênios, de contratos					
12	Gerenciamento dos riscos na Auditoria Interna (permite a identificação de transações realizadas pela Instituição que estejam em conformidade com as políticas determinadas pela administração)					

Atividade de controle: políticas, procedimentos e práticas adotadas para assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e as estratégias para atenuar riscos sejam executadas tempestivamente.		1	2	3	4	5
13	Aprovações, autorizações, verificações e reconciliações de dados					
14	Delegações de autoridade e competência acompanhadas de definições claras das responsabilidades					
15	Revisão dos indicadores de desempenho					
16	Segurança dos ativos (prevenção e detecção) por meio do controle salvaguarda física					
17	Política de segregação de funções (prevenção) para reduzir riscos de erros humanos					
18	Controles dos sistemas de informática. (acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados, considerações de segurança)					
19	Limites de autoridades					
20	Documentação fidedigna					
21	Mapeamento dos controles internos por meio de organogramas que determinem linhas de responsabilidades					
Informação e comunicação: troca de informações entre a administração e os funcionários. Onde a administração declara as novas diretrizes de controle, e os funcionários relatam os resultados, as deficiências e as questões geradas. Processo que assegura		1	2	3	4	5
22	Comunicação com a alta administração					
23	Disponibilidade das informações a todos os envolvidos					
Monitoramento: processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos, e verificar se estão adequadamente desenhados e monitorados. Executado pela administração, pelos funcionários, ou pelas partes externas.		1	2	3	4	5
24	Sistema de controle interno constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.					
25	Comprovação de que a documentação completa e precisa é mantida					
26	Sistema de controle interno considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.					
27	Atividade da Equipe de Gerenciamento do Programa de Controles Internos contribui para melhoria do desempenho.					
28	Atividade da Auditoria Interna					

Fonte: Elaborado pela autora.

Obrigada por sua colaboração!