

Elisa Silva de Paula

**PROPOSTA DE ESTRUTURA DE UMA UNIDADE DE
CONTROLADORIA EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS ESTADUAIS
PARANAENSES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR**

Dissertação submetida ao programa de Pós-Graduação em Administração Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do grau de Mestre em Administração Universitária.

Orientador: Prof. Dr. Luis Carlos Cancellier de Olivo

Florianópolis
2014

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Paula, Elisa Silva de

PROPOSTA DE ESTRUTURA DE UMA UNIDADE DE CONTROLADORIA EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS ESTADUAIS PARANAENSES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. / Elisa Silva de Paula ; orientador, Luís Carlos Cancellier de Olivo. – Florianópolis, SC, 2014. 220 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação de Pós-Graduação em Administração Universitária.

Inclui referências

1. Administração universitária. 2. Universidades Públicas. 3. Gestão. I. Olivo, Luís Carlos Cancellier de. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária. III. Título.

Elisa Silva de Paula

**PROPOSTA DE ESTRUTURA DE UMA UNIDADE DE
CONTROLADORIA EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS ESTADUAIS
PARANAENSES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 24 de março de 2014.

Prof. Dr. Pedro Antônio de Melo
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Luís Carlos Cancellier de Olivo, Dr.
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof.^a Alessandra de Linhares Jacobsen, Dr.^a
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Alexandre Marino Costa, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Orides Mezzaroba
Universidade Federal de Santa Catarina

Este trabalho é dedicado à minha querida irmã Eloisa pela sabedoria, pelo exemplo, pela fé, pelo apoio, pelo amor e pela compreensão, e ao meu querido filho Gabriel, razão de minha esperança por um mundo melhor.

AGRADECIMENTOS

A minha querida família, na qual incluo minha querida amiga irmã Rosalina, por sempre me apoiar nos momentos mais difíceis;

Aos amigos queridos que deixei em Campo Mourão, pelo apoio, amizade, e profissionalismo, nas batalhas que tivemos que percorrer juntos na jornada finda.

Aos queridos amigos da Universidade Estadual de Maringá, pelo apoio, compreensão, companheirismo e profissionalismo dedicados a mim nas batalhas desta jornada em curso.

Ao querido Professor João Benjamin da Cruz Júnior, querido Mestre, por sempre acreditar que poderíamos mais do que podíamos supor conseguir, acendendo chamas de seu saber em nosso refletir, a qual iluminará nossos caminhos nas jornadas que virão.

Ao querido Professor Luiz Cancellier de Olivo, pela orientação neste trabalho, pelos sábios conselhos nos percursos da pesquisa, pelo respeito às limitações humanas, pelos incentivos nas horas difíceis.

Ao juizado de Campo Mourão por apoiar a capacitação para os servidores públicos, como uma forma de alcançar a eficiência no serviço público, e tornar possível a realização deste trabalho.

“De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto.”

Rui Barbosa

RESUMO

O papel do Estado é um tema constantemente discutido ao longo da história dos países. Na década de 1990, no Brasil, ressurgem importantes rediscussões deste papel, e em 1995, sob a influência de diversas correntes internacionais, ocorre uma reforma do Estado, a partir da qual a administração pública brasileira passa a adotar princípios da administração gerencial, cujo foco é em resultados e nos cidadãos. A eficiência e sistemas de controle, neste cenário, passam a ter um papel fundamental, os quais são introduzidos e especificados tanto na legislação federal, como pela Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/1998 e pela nº Lei nº 9.784/1999, como pelas legislações estaduais, como na Lei Estadual nº15.524/2007, que instituiu o Sistema de Controle Interno no Estado do Paraná. Além de uma exigência legal, a constatação da eficiência e de demais controles de desempenho organizacional e de seus colaboradores, e controles ambientais e sociais, são importantes meios de se obter maior número e qualidade de informações gerenciais, de se alcançar a melhoria dos processos de planejamento e das estratégias organizacionais e a melhoria das decisões. Desta forma, esta necessária obrigação legal é incidente também sobre as universidades públicas estaduais paranaenses, estruturadas como organizações da administração indireta. A presente pesquisa buscou identificar parâmetros e experiências consolidadas de Controle e de Controladoria em instituição universitária federal e estadual e em instituições de educação superior paranaense; e analisar os parâmetros e as perspectivas de Controle e de Controladoria identificados na realidade universitária e na revisão teórica, a fim de desenvolver uma proposta de estrutura de uma Controladoria apropriada à instituição universitária pública, que possibilite a promoção de maior conhecimento sobre a gestão universitária, aprimoramento dos processos institucionais, promovendo maior eficiência, eficácia e melhoria em seus resultados, consolidação dos valores, missão, estratégias e objetivos organizacionais, cumprir os objetivos previsto em lei, desenvolvimento profissional, pessoal e de suas potencialidades, satisfação das necessidades e expectativas da sociedade e, enfim, se alcance o fortalecimento da gestão e autonomia universitária e maior reconhecimento social e legitimidade. A realidade universitária investigada ocorreu por um estudo transversal, circunscrevendo-se ao momento presente, e os conceitos e interpretações, por sua vez, por pesquisa bibliográfica realizada em obras do Direito Administrativo, da Administração e Administração Pública, e da Contabilidade. Os conceitos e interpretações foram ainda pesquisados documentalmente em legislações paranaenses, em documentos de órgãos de

controle federal externo e interno, e em normas das instituições de educação superior. A pesquisa procurou analisar e interpretar os conceitos por uma abordagem qualitativa, considerando o significado utilizado. Na relação estabelecida entre os conceitos utilizados na realidade universitária e a perspectiva do conceito de Controle Interno e suas implicações no Direito Administrativo e, em especial, nos princípios que o regem, a análise realizou-se em especial pela interpretação jurídica, e, comparativamente, com as análises do conceito apresentado pela bibliografia acerca da Administração e Administração Pública, Contabilidade e pelos órgãos de controle interno e externo. Desta forma, o estudo realizado deu-se pelo modelo de Pesquisa Aplicada, abordando a problemática do controle nas instituições públicas de educação superior, com vistas a identificar os conceitos adequados para que se pudesse levantar as diretrizes necessárias à estruturação do respectivo controle por meio da proposição de uma Controladoria, tipificando a pesquisa em uma Proposição de Planos.

Palavras-chave: Universidade Pública Estadual. Controle Interno. Controladoria.

ABSTRACT

The role of the State is a subject constantly discussed through the history of the countries. In the 1990s, important discussions of this role reemerged in Brazil and, in 1995, under the influence of several international chains, a reform of the state happens, from which the Brazilian government will adopt principles of management administration, whose focus is on results and citizens. The efficiency and the control's systems, in this scenario, now have a key role, which are introduced and specified either in federal legislation, such as the Constitutional Amendment No. 19 of 04/06/1998 and the Law No. 9.784/1999, as by State laws, such as the State Law 15.524/2007, which established the Internal Control System in the State of Paraná. Apart from a legal requirement, the finding of the effectiveness and other organizational controls, such as employee's control, organizational performances' control, and environmental and social controls are important means to achieve greater quantity and quality of management information, to attain planning process improvement, organizational strategies and upgrading decisions. Therefore, this necessary legal obligation is incident also on the Paraná universities, structured as indirect administration organizations. This research sought to identify parameters and experiences of Controls and Controllorship in consolidated university institutions, federal and state, and in higher education institutions in Paraná State; it sought to analyze the perspectives and the parameters of Control and Controllorship identified in the university reality and in the theoretical review, to develop a proposal of an appropriate Controllorship structure to the public university, which enables the promotion of a greater knowledge of the university management, the improvement of institutional processes, promoting larger efficiency, effectiveness and amelioration in its results, the consolidation of values, mission, strategies and organizational goals, fulfill the objectives laid down by law, the development professional and personal of its employees, and of its potential; the satisfying the society needs and expectations, and finally reaching the strengthening of management and university autonomy and social recognition and legitimacy. The university reality investigated occurred by a cross-sectional study, confining itself to the present moment, and the concepts and interpretations, in turn, are based on a literature research of Administrative Law, Administration, Public Administration, and Accounting. The concepts and interpretations were also researched in Paraná laws, in the documents of external and internal control's organs, and in the norms of higher education institutions. The research sought to analyze and interpret the concepts by means a qualitative

approach, considering the meaning used. About the relation between the concepts used in the university reality and the perspective of the concept of internal control and its implications in Administrative Law, in particular the principles that it is conducted, the analysis will take place specially according to the legal interpretation, and comparatively with the analysis of the concept presented by the literature on the Public Administration, Administration, Accounting and organs of internal and external control. Accordingly, the study was given by the Applied Research model, addressing the issue of control in public institutions of higher education to identify the appropriate concepts to obtain the necessary guideline to the structuring of the respective control through the proposition of a Comptroller, typifying the research into a Plan Proposition.

Keywords: Public State University. Internal Control. Comptroller .

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Análise Comparativa das Unidades de Controle das Universidades	223
Figura 2 - Resumo das Responsabilidades das Divisões Propostas para a Controladoria	262
Figura 3 – Responsabilidades do Conselho Institucional de controle ...	263
Figura 4 - Organograma da Controladoria Proposta	264

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Índícios do Controle ao longo da História	37
Quadro 2 – As Contribuições e Perspectivas das Escolas da Administração para o Conceito Controle	40
Quadro 3 – Características de cada um dos Conceitos de Controle	54
Quadro 4 – Características da Administração Pública	62
Quadro 5 – Principais Eventos da Educação Superior Brasileira ...	62
Quadro 6 – Evolução do Conceito Controle no Brasil	78
Quadro 7 – Exemplos de Missão de Controladoria	112
Quadro 8 – Papel da Controladoria: geral, econômico e legal	113
Quadro 9 – Enfoque econômico	113
Quadro 10 – Tipos de Estrutura e Definições	152
Quadro 11 – Itens e Categorias Análise das Controladorias Univer- sitárias	164
Quadro 12 – Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UFSC	179
Quadro 13 – Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UDESC	184
Quadro 14 – Universidades Públicas Estaduais no Paraná (Unida- des de Controle Interno ou Estruturas Relativas)	191
Quadro 15 – Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UEM ..	196
Quadro 16 – Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UEL ...	202
Quadro 17 – Perfil da Estrutura da Unidade de Controle UNIOSTE	210
Quadro 18 – Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UEPG	213
Quadro 19 – Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UEPG	217
Quadro 20 – Perfil da estrutura da Unidade de Controle da UNICENTRO	219
Quadro 21 – Análise Comparativa das Unidades de Controle das Universidades	221
Quadro 22 – Análise Estrutural da Unidade de Controladoria Proposta	263

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA –	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
BID –	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BACEN -	Banco Central
CAPES -	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal no Nível Superior
CFC –	Conselho Federal de Contabilidade
CGU –	Controladoria Geral da União
CPLP -	Comunidade de Países de Língua Portuguesa
CVM -	Comissão de Valores Mobiliários
DASP –	Departamento de Administração do Setor Público
DGPB –	Diretório de Grupo de Pesquisa
GAO –	General Accounting
GECON -	Gestão Econômica
IBRACON -	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES –	Instituto de Ensino Superior
IFAC -	International Federation of Accountants
INTOSAI -	International Organization of Supreme Audit Institutions
IIA –	The Institute of Internal
INEP –	Instituto Nacional de Pesquisa
ISSAI -	International Standards of Supreme Audit Institutions
NBCASP –	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
ODP –	Observatório da Despesa Pública
OECD –	Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONGs –	Organizações não Governamentais
ONU –	Organização das Nações Unidas

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira
SIPPO – Sistema Integrado do Planejamento, Programação e Orçamento
SUSEP – Superintendência de Seguro Privado
TCU – Tribunal das Contas da União
TCE - Tribunal das Contas do estado do Paraná
UCCI – Unidade de Coordenação do Controle Interno
UEL – Universidade Estadual de Londrina
UEM- Universidade Estadual de Maringá
UENP - Universidade Estadual do Norte do Paraná
UEPG – Universidade Estadual de Ponta Grossa
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
ENADE – Exame Nacional de Desempenho do Estudante
UNESCO - Organização Nações Unidas para a Educação, Ciência e a
Cultura
UNESPAR – Universidade Estadual do Paraná
UNICENTRO – Universidade Estadual do Centro-Oeste do Paraná
UNIOESTE - Universidade Estadual do Oeste do Paraná

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	23
1.1 TEMA	23
1.2 O CONTEXTO NO ESTADO DO PARANÁ	27
1.3 PROBLEMA DE PESQUISA.....	28
1.4 OBJETIVOS	31
1.4.1 Objetivo geral.....	31
1.4.2 Objetivos específicos	32
1.5 JUSTIFICATIVA	32
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	34
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	36
2.1 O CONCEITO “CONTROLE” NA ADMINISTRAÇÃO	36
2.1.1 O Desenvolvimento do Conceito nas Escolas da Administração	39
2.1.2 O Conceito “Controle de Gestão”	44
2.1.3 O Conceito “Controle Estratégico”	46
2.1.4 A “Função Controle”	49
2.1.5 Diferenças e Aproximações entre os Conceitos de Controle na Administração.....	51
2.1.5.1 Objetivos e Funções do Controle	55
2.2 O CONCEITO “CONTROLE” NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E NA ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA	56
2.2.1 A Construção do Conceito na História da Administração Pública e na História da Administração Pública Brasileira	56
2.2.1.1 Administração Pública Brasileira.....	60
2.2.2 O Controle na Administração Universitária	67

2.3	O CONCEITO “CONTROLE” NAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS, NAS CIÊNCIAS JURÍDICAS E ÓRGÃOS PÚBLICOS DE CONTROLE	70
2.3.1	O Conceito nas Ciências Contábeis.....	71
2.3.2	O Conceito nas Ciências Jurídicas	76
2.3.2.1	Tipos de Controle	81
2.3.2.2	Definições do Controle.....	84
2.3.2.3	Objetivos e Funções do Controle	88
2.3.2.4	Relação entre Controle Interno e Controle Externo	93
2.3.2.5	O Controle Interno nos Estado	97
2.3.3	O Conceito para TCU, TCE, CGU.....	100
2.3.4	A Legislação Paranaense	104
2.4	O ESCOPO DO CONCEITO “CONTROLE” E A CONTROLADORIA.....	107
2.4.1	Conceitos de Controladoria.....	107
2.4.2	Definição de Missão.....	111
2.4.3	Papel da Controladoria.....	113
2.4.3.1	O Controller.....	114
2.4.3.2	Requisitos	115
2.4.4	Funções da Controladoria.....	115
2.4.5	Modelos de Controladoria.....	118
2.4.6	Sistema de Controle	126
2.4.6.1	A Estruturação da Controladoria Pública	134
2.4.6.2	Hierarquia e Nível de Autoridade.....	139
2.4.6.3	AÉtica na Controladoria	143
2.5	O CONCEITO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	144

2.5.1 O Processo de Organização da Estrutura	146
2.5.2 Tipos de estrutura e modelo organizacional.....	152
2.5.3 Condicionantes da Estrutura	153
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	159
3.1 NATUREZA DA PESQUISA	159
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	161
3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	163
3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	166
4 A CONTROLADORIA EXISTENTE INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR	167
4.1 MODELOS DE CONTROLADORIA.....	167
4.1.1 Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC.....	167
4.1.2 Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC.....	182
4.2 O CONTROLE NO ESTADO DO PARANÁ	187
4.2.1 Universidade Estadual de Maringá – UEM	195
4.2.2 Universidade Estadual de Londrina - UEL	198
4.2.3 Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE	204
4.2.4 Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG	212
4.2.5 Universidade do Estado do Paraná – UNESPAR.....	214
4.2.6 Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP	215
4.2.7 Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO	219
5 PROPOSTA DE ESTRUTURA DE CONTROLADORIA PARA IES PÚBLICA.....	225
5.1 JUSTIFICATIVA	225
5.2 PRESSUPOSTOS	231
5.2.1 Requisitos.....	231
5.2.2 Missão	238

5.3 PROPOSTA DE ESTRUTURA	239
5.3.1 Chefia da Controladoria	239
5.3.2 Secretaria da Controladoria	240
5.3.3 Conselho Institucional de Controle	242
5.3.4 Divisão de Planejamento e Apoio Técnico.....	245
5.3.5 Divisão de Auditoria e Controle Contábil-Financeiro.....	249
5.3.6 Divisão de Controle do Desempenho Institucional e Controle Estratégico	252
5.3.7 Ouvidoria e Corregedoria.....	257
5.3.8 Organograma e Análise Estrutural.....	261
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	265
REFERÊNCIAS	270
APÊNDICES.....	284
Apêndice A - Formulário de Coleta de dados.....	285
Apêndice B - Dados da UFSC	289
Apêndice C - Dados da UDESC	293

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA

As universidades públicas brasileiras atualmente estão constituídas como autarquias, reguladas, portanto, pelos princípios do Direito Administrativo. Conforme menciona Fazzio Júnior (2007), “Direito Administrativo é o ramo do Direito Público que disciplina a atividade administrativa do Estado, mediante a aplicação de regime jurídico próprio, derogatório do Direito comum, fundado no dever de prestar, por meio da aplicação da lei e dos regulamentos, serviços de interesse público” (FAZZIO JÚNIOR, 2007, p.1).

A Constituição Federal também trata das instituições públicas, pois como afirma Meirelles (1995, p. 30). “Percebe-se, pois, que o Direito Administrativo interessa-se pelo Estado, mas no seu aspecto dinâmico, funcional, relegando para o Direito Constitucional a parte estrutural, estática. Um faz a fisiologia do Estado; o outro, a sua anatomia”.

A introdução da exigência da Eficiência na Administração Pública deve-se, em especial, à Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/1998 e pela nº Lei 9784/1999, cuja inserção deu-se dentre os princípios da Administração Pública. O Princípio da Eficiência, de acordo com Di Pietro (2006, p. 98), apresenta dois aspectos: relacionado ao “modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados;” e no que se refere ao “modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público”.

Observa Di Pietro (2006, p. 98) que não se deverá confundir a eficácia mencionada na Constituição com a eficiência das organizações privadas e também não é um valor absoluto diante dos demais princípios. A autora menciona que a eficácia prevista na Constituição é suscetível de ser alcançada de acordo com o ordenamento jurídico, o qual deverá ser modificado caso esteja inadequado às necessidades e se constitua um empecilho para uma gestão eficaz e, por outro lado, não poderá justificar-se a atuação administrativa contrária ao Direito, ainda que se tenha alcançado a eficiência. A autora acrescenta que: “a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.

Bergue (2011, p. 31), nesta mesma linha, defende que organizações públicas são diferentes das organizações privadas quanto aos aspectos de finalidade, porém assemelham-se em relação aos “fundamentos de seus

sistemas de gestão”. Para o autor, os fundamentos conceituais e pressupostos de organização são intercambiáveis, sendo os sistemas de gestão compatíveis, mas precisam ser adaptados, pois requerem referenciais distintos, que devem ser ressignificados, e seus parâmetros de aferição dos resultados de gestão devem ser diferenciados.

O autor salienta sobre os novos formatos de organizações públicas, que estas são “menos intensivas em hierarquia e assimetrias de poder e acentuam a dimensão política da gestão” (BERGUE, 2011, p. 31). A definição, portanto, de eficiência aplicável para a Administração não é aplicável para a Gestão Pública, pois a complexidade destas relações necessita que sejam repensados novos conceitos. Ressalta ainda que: “esse fenômeno impõe, inclusive, o necessário repensar de conceitos e seus pressupostos, tais como o da eficiência no âmbito da administração pública, gerando expressões mais coerentes com o interesse público” (BERGUE, 2011, p. 68).

Assim, a Eficiência, tanto para a Administração Pública, como para o Direito Administrativo, constitui-se em um tema que requer maior reflexão e redefinição de seu conceito, pois ao ser inserido positivamente passou a se constituir enquanto dever.

De acordo com Meirelles (1995), há três principais deveres do administrador público: dever de eficiência, dever de probidade e dever de prestar contas. Esta afirmação conduz a outra questão sobre a Eficiência: qual seria a adequada mensuração, como dar-se-ia a prestação de contas desta Eficiência e a quem. Com relação à prestação de contas, para o Direito Administrativo, esta dar-se-ia, principalmente, por meio do Controle Interno e Externo, abordados pela Constituição Federal de 1988, especialmente o Controle Interno, que é tratado no Artigo 70 (BRASIL, 1988, p. 17).

Sobre o Controle Interno, Gasparini (2008, p. 946) afirma que: “Há, pois a Administração Pública que observar a ordem jurídica e atender ao princípio da eficiência, e, para tornar efetiva sua submissão a esses vetores, o ordenamento prescreve mecanismos ou sistemas de controle de suas atividades”. Para o autor, o controle é utilizado para a própria defesa da Administração Pública e para a defesa dos direitos e garantias dos administrados, e por meio dele: “confirma-se se legal, conveniente, oportuna e eficiente, e desfaz-se se ilegal, inconveniente, inoportuna e ineficiente.” (GASPARINI, 2008, p. 946).

Mello (2003, p. 141) esclarece que o termo Controle: “designa o poder que a Administração Central tem de influir sobre a pessoa descentralizada” e, desta forma, “o controle das autarquias, às vezes designado, sobretudo na doutrina estrangeira, como tutela, é o poder que assiste à Administração Central de influir sobre elas” (MELLO, 2003, p. 149). Para o autor, este dispositivo tem o propósito de adequar a entidade descentralizada ao

cumprimento dos objetivos públicos e com a atuação administrativa global do Estado e zelar pela obtenção de eficiência administrativa.

A respeito do entendimento sobre tutela, Di Pietro (2006) observa, com relação às autarquias - que gozam de autonomia - que surge um confronto: “de um lado, a independência da entidade que goza de parcela de autonomia administrativa e financeira, já que dispõe de fins próprios, definidos em lei, e patrimônio também próprio destinado a atingir aqueles fins”, todavia, por outro lado, há “a necessidade de controle para que a pessoa jurídica política (União, Estado ou Município) que instituiu a entidade da Administração Indireta se assegure de que ela está agindo de conformidade com os fins que justificaram a sua criação”(DI PIETRO, 2006, p. 87). Para a autora, a autonomia é a regra; o controle seria exceção, pois “este não se presume; só pode ser exercido nos limites definidos em lei”(DI PIETRO, 2006, p. 87). Sobre o Controle Interno realizado pela própria autarquia, este se refere à autotutela, sobre a qual a autora menciona que: “pela autotutela o controle se exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independente de recurso ao Poder Judiciário”(DI PIETRO, 2006, p. 87). Afirma que o princípio decorre do princípio da legalidade, e está consagrado pelas súmulas do Supremo Tribunal Federal de nº 346 e nº 473.

Há, portanto, uma distinção entre o Controle Interno exercido pelo Estado ou pela União sobre suas autarquias, entre elas as universidades públicas, do Controle Interno exercido pelas próprias autarquias. Ambos são afetos ao controle da Eficiência, no entanto, bem observa Di Pietro (2005, p. 424) que há um duplo aspecto nas autarquias: “direito e obrigação”, dualidade que insere estas instituições entre “independência e controle”, devendo sua capacidade de autoadministração ser exercida dentro dos limites da lei, e igualmente os atos de controle “não podem ultrapassar os limites legais”. Desta forma, o Controle exercido sobre entidades da Administração Indireta é o controle de tutela (DI PIETRO, 2006, p. 696).

Neste mesmo sentido, Mello (2003, p. 148) salienta que: “as autarquias gozam de liberdade administrativa nos limites da lei que as criou; não são subordinadas a órgão algum do Estado, mas apenas controladas”. Para o autor “as gestões administrativa e financeira necessariamente são de suas próprias alçadas”, e por isto é que “perante terceiros as autarquias são responsáveis pelos próprios comportamentos, sendo a responsabilidade do Estado apenas subsidiária” (2003, p. 148).

Meirelles (1995) especifica tal diferenciação, pois, conforme ressalta, o Controle exercido sobre as autarquias é “vigilância, orientação e correção que a entidade estatal exerce sobre os atos e a conduta dos dirigentes de suas autarquias”; ele “não é pleno, nem ilimitado. É restrito aos atos da

administração superior e limitado aos termos da lei que o estabelece, para não suprimir a autonomia administrativa dessas entidades” (MEIRELLES, 1995, p. 313). Ele não é um controle hierárquico do Estado, mas um controle finalístico, “atenuado, normalmente de legalidade e excepcionalmente de mérito”, que visando especificamente a manter as autarquias dentro de suas finalidades institucionais, “enquadradas no plano global da Administração a que se vinculam e fiel às suas normas regulamentares”; é “um controle de orientação e correção superiores, só apreciando os atos internos e a conduta funcional de seus dirigentes em condições especialíssimas, autorizadas por lei” (MEIRELLES, 1995, p. 314).

1.2 O CONTEXTO NO ESTADO DO PARANÁ

O Governo do Estado do Paraná, para atender ao princípio da eficiência e da instituição de Controle Interno pela Constituição Federal, por meio da Lei Estadual nº15.524/2007, instituiu o Sistema de Controle Interno no âmbito da Administração Direta e Indireta, com “atividades, estruturas e competências regulamentadas por Decreto”.

O Decreto Estadual nº 3.386, de 01 de dezembro de 2011, (PARANÁ, 2013B) é o ato que veio regulamentar o Sistema de Controle Interno, como dispõe a referida Lei Estadual. No entanto, no Decreto apenas determina-se que deverá ser designado pelo titular dos órgãos: “servidor público efetivo ou empregado público, com graduação de nível superior [...] para desempenhar exclusivamente as atividades de controle interno no respectivo órgão”, cuja orientação técnica, Plano de Ação e treinamento (§ 3º do Art. 1º) serão proporcionadas pela Coordenação de Controle Interno.

Neste mesmo sentido, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná tem reforçado a importância do Controle para os órgãos públicos, contudo, tem pressionado estes órgãos individualmente a implementarem suas unidades de Controle Interno. O Tribunal, inclusive, oferece para apoio, em sua página, instruções, conceitos e demais informações a respeito de Controle Interno por meio de link de acesso à página do Tribunal de Contas da União.

1.3 PROBLEMA DE PESQUISA

Os profissionais da educação superior já vêm apresentando questionamentos e críticas quanto às políticas públicas implementadas para a educação superior com a Reforma do Estado, por estarem regidas pelas ideias de Gestão e por critérios utilizados pela iniciativa privada. Chauí (2003, p. 6; 14; 12) aponta que essa reforma “definiu a universidade como uma organização social e não como uma instituição social” e que seria necessário

“criar novos procedimentos de avaliação que não sejam regidos pelas noções de produtividade e de eficácia e, sim, pelas de qualidade e de relevância social e cultural” e definir a sua autonomia universitária “pelo direito e pelo poder de definir suas normas de formação, docência e pesquisa”.

Nesse mesmo sentido, Braga (2012, p. 13) afirma que a reforma do Estado idealizada por Bresser Pereira, dentre outros, pretendia, sob a influência das teorias neoliberais predominantes na Europa e nos Estados Unidos e pelos organismos internacionais, “aproximar a gestão pública da gestão privada, na chamada administração gerencial, focada em resultados e nos cidadãos”.

Dessa forma, previamente a implementação de uma unidade de Controle Interno, como propõe o Tribunal de Contas, ou na forma de Plano, como impôs o Governo do Estado do Paraná, faz-se imprescindível aprofundar-se nos conceitos utilizados por essas entidades, para que se possa refletir sobre a sua aplicação na realidade da educação superior paranaense, considerar as práticas utilizadas pelas instituições de educação superior de excelência, aproveitando a experiência dessas instituições, para a partir disso, posicionar-se com relação à forma e os fundamentos de um Controle que proporcione orientação, aperfeiçoamento e motivação contínuos de seus colaboradores e suas atividades; que assegure a eficiência operacional, a adesão às políticas e objetivos estabelecidos pela comunidade acadêmica; que possibilite detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades, que podem afetar negativa e significativamente o desempenho da instituição, e proporcione a obtenção melhores resultados e a otimização da utilização dos recursos públicos investidos.

No entanto, o próprio conceito de Controle Interno é definido por diversas perspectivas, inclusive dentro de cada área, mas, com relação à realidade organizacional, é especialmente tratado pela: Administração, Ciências Jurídicas e Ciências Contábeis. No âmbito da Administração, o conceito de Controle Interno perpassa pelas discussões acerca dos conceitos da Função Controle, Controle de Gestão e Controle Estratégico; no âmbito das Ciências Jurídicas, o conceito envolve as discussões especialmente sobre o Controle da Administração Pública e, ainda, sobre tutela, sistema de controle interno, autocontrole, controle hierárquico, supervisão, inspeção, auditoria e correição, ouvidoria e pareceres vinculantes; e das Ciências Contábeis, envolve as discussões acerca dos conceitos utilizados pela Contabilidade Gerencial.

Apesar de o Governo do Estado do Paraná propor apenas a implementação de um Sistema, a análise das finalidades e objetivos desse Controle Interno proposto compreendem os conceitos utilizados pelas áreas supramencionadas e atividades que compõem o rol de uma unidade de

Controladoria. A avaliação da atuação das organizações universitárias pelo mesmo Sistema aplicado a todas instituições públicas do Estado não cumprirá com a finalidade proposta, tendo em vista que não estarão sendo consideradas a complexidade e a diversidade das atividades desenvolvidas pelas instituições universitárias, que diferem significativamente das atividades desenvolvidas pelas outras prestadoras de serviço público do Estado.

Nesse sentido, Oliveira et. al. (2011, p. 84) consideram de elevada importância a vinculação do sistema de controles com a estratégia e a estrutura organizacional. Destacam que os responsáveis pelo desenho e implantação dos sistemas de controles de gestão estratégica devem cuidar de orientar o comportamento e a tomada de decisão por parte das pessoas que integram a organização para o alcance dos objetivos, metas e operações que sejam consentâneos com as expectativas explicitadas nas diretrizes estabelecidas, devendo preferencialmente utilizar diferentes mecanismos que sejam coerentes com a cultura, a estrutura e a estratégia da organização e considerar o possível efeito desses mecanismos nas relações com o ambiente externo (clientes, fornecedores, sindicatos, meio ambiente, etc.).

Robbins; Decenzo (2004, p. 285-286) destacam que qualquer sistema de controle abrangente precisa reconhecer a diversidade de atividades e que algumas atividades são mais difíceis de medir em termos quantificáveis, mas uma vez determinados os critérios apropriados é possível verificar se está havendo o desempenho esperado.

Gomes (1997, p. 28) aponta sobre a necessidade de o controle prever e preparar a organização para as mudanças ambientais a que está sujeita. Para o autor, há a necessidade de as organizações disporem de uma estratégia que lhes permita adaptar-se ao meio ambiente em função de seus planos de ação e de sua estrutura organizacional, o que não tem sido previsto pelos sistemas de controle, pois a maior parte atribuiu ênfase aos aspectos formais e racionais no desenho dos sistemas, deixando de considerar seu funcionamento na prática e o contexto social e organizacional.

Dessa forma, é imprescindível uma unidade de Controladoria na própria instituição universitária para que coordene essas atividades, cujos conceitos envolvidos considerem a realidade institucional, o ambiente em que está inserida, os objetivos, metas e diretrizes estabelecidas pela comunidade acadêmica coerentemente com a cultura, a estrutura e a estratégia da organização e sendo respeitadas a diversidade das atividades realizadas internamente e as relações com seu ambiente externo: clientes, fornecedores, sindicatos, entre outros.

Para Padoveze (2010), a Controladoria é um órgão administrativo de apoio não de assessoria. Todavia, a definição do escopo e da estrutura de uma Controladoria requer, previamente, a análise dos diferentes conceitos de

Controle. Por essa razão, a presente pesquisa pretende analisar os conceitos utilizados pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, pela Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC, e os considerados pelas sete universidades estaduais paranaenses: UEM, UEL, UNIOESTE, UNICENTRO, UEPG, UENP e UNESPAR, pela legislação paranaense, além dos presentes nas fontes bibliográficas das áreas mencionadas.

Entende-se que a análise e discussão de tais conceitos em relação à realidade da educação superior e da Administração Universitária poderão esclarecer sobre a estrutura e as funções de uma Controladoria nestas instituições.

Assim, diante de tudo o que foi apresentado, indaga-se de que forma pode ser estruturado uma unidade de Controladoria apropriada às instituições públicas estaduais paranaenses de educação superior, o que se constitui no problema da presente pesquisa.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Propor a estrutura de uma Controladoria para as instituições públicas estaduais de educação superior do Paraná.

1.4.2 Objetivos específicos

- a) Identificar parâmetros e experiências de Controle e de Controladoria em instituição universitária federal e estadual consolidadas;
- b) Descrever a perspectiva de Controle e de Controladoria dos *Controllers* das instituições de educação superior paranaense;
- c) Analisar os parâmetros e as perspectivas de Controle e de Controladoria identificados na realidade universitária;
- d) Desenvolver a proposta de estrutura de uma Controladoria apropriada a instituição universitária pública.

1.5 JUSTIFICATIVA

A realização de atividades de controle sobre a atuação e desempenho da gestão pública não se constitui em uma necessidade premente unicamente para dar um cumprimento ao disposto na Constituição Federal e Estadual (Art. 70 e 74, respectivamente) ou para atender ao princípio da Eficiência

instituído pela Ementa Constitucional nº 19/1998.

As previsões legais refletem a necessidade premente da otimização, da utilização dos recursos públicos, o que não se dá em uma gestão ineficiente, ainda mais em uma era em que as demandas sociais ampliam-se significativamente com o crescimento populacional, e, contrariamente o investimento no setor educacional, em especial, que vem experienciando reduções a partir das Reformas promovidas no Estado pelas políticas neoliberais. Dessa forma, as normas intencionam instituir mecanismos que venham a subsidiar a administração pública em todos os seus níveis, na melhor aplicação do recurso público, de forma que atenda da melhor forma possível o interesse público.

Como já apontado anteriormente, a complexidade da educação superior requer que a própria comunidade acadêmica venha analisar a sua atuação, tendo em vista a complexidade e especificidade de sua atuação, de forma que venha atender as demandas sem comprometer a qualidade dos serviços que presta e que realmente satisfaça as necessidades e expectativas da sociedade e contribua para o desenvolvimento humano, cultural e social da comunidade, ou seja, da própria sociedade que a financia. O Controle, portanto, para realmente ser eficaz e cumprir os objetivos previsto em Lei, deve considerar tais especificidades, não devendo justificar-se restritamente para assegurar o cumprimento das políticas governamentais implementadas, pois estaria atuando contrariamente aos fundamentos da norma que o instituiu.

Há, portanto, na administração universitária, a necessidade de uma unidade que coordene essas atividades de análise, discussão, controle e aprimoramento dos processos e instrumentos administrativos que englobem um controle sobre o desempenho institucional e de seus colaboradores; a eficiência, eficácia, efetividade e resultados obtidos setorial e organizacionalmente; o planejamento e estratégias propostas pela comunidade universitária, de forma que se possa assegurar a obtenção de informações gerenciais para a tomada de decisões adequadas e se possa promover o desenvolvimento profissional e pessoal de seus colaboradores.

O Controle sobre tais processos, além de proporcionar maior conhecimento e melhor gestão desse conhecimento sobre o fazer específico institucional, proporcionará o aprimoramento dos processos, subsidiando na identificação, e a devida correção necessária em tempo hábil, e a tomada de decisão de forma a evitar erros e riscos prejudiciais à organização, o que promoverá um fortalecimento da gestão universitária e, conseqüentemente, maior reconhecimento da importância da autonomia para as instituições de educação superior.

O Controle, enquanto um órgão coordenador de todas as atividades

desenvolvidas na universidade promoverá a efetiva integração e fortalecimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão, possibilitando consolidar nas equipes de colaboradores os valores, a missão, as estratégias e os objetivos institucionais.

Ao promover o Controle, o aprimoramento do planejamento e da execução das atividades universitárias, promoverá o desenvolvimento profissional de seus servidores e a melhoria dos resultados da organização, inclusive nas avaliações governamentais. A conquista de melhores resultados garante à instituição maior legitimidade e reconhecimento social,

Dessa forma, uma unidade de Controladoria na própria instituição universitária é imprescindível para a coordenação das atividades de Controle Interno para que seja analisada a realidade da atuação institucional, o ambiente em que está inserida e assegure o direcionamento das ações para o cumprimento dos objetivos, metas, estratégias e diretrizes estabelecidas pela comunidade acadêmica e considerem-se as relações com seu ambiente externo: clientes, fornecedores, sindicatos, entre outros, com vistas ao cumprimento, de forma eficiente e eficaz de sua missão e de suas potencialidades. Requer-se, portanto, uma unidade que se constitui em uma proposta prática de estrutura e funcionamento que possa ser implantada em curto prazo de forma que atenda à legislação, às necessidades de controle interno e às demandas gerenciais de informação e que promova o aprimoramento institucional e de seus colaboradores.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O Trabalho foi estruturado em seis partes, cujo teor são os descritos nos Capítulos a seguir mencionados.

No Capítulo 1 é retratado a especificação do Tema, do Contexto da realidade pesquisada, do Problema de Pesquisa, a Justificativa e os Objetivos, delineando-se as delimitações da pesquisa.

No capítulo seguinte é apresentado inicialmente o desenvolvimento do conceito Controle ao longo da História e nas Escolas da Administração. Em um segundo momento, são discutidas as definições presentes na literatura da área a respeito do conceito de Controle de Gestão e Controle Estratégico. A seguir são apresentadas as definições acerca do conceito Controle, utilizadas pela bibliografia da Administração Pública, da Administração Universitária, e então as definições utilizadas pelas Ciências Contábeis, em especial pela Contabilidade Gerencial, e pelas Ciências Jurídicas, destacando os conceitos utilizados pelo Tribunal de Contas da União, da Controladoria Geral da União e pelo previsto na legislação paranaense e pela Lei Estadual que instituiu a Secretaria de Controle Interno. A investigação destes fundamentos foi

realizada de forma a servir de base para a análise crítica dos parâmetros e perspectivas de Controle e de Controladoria identificados nas estruturas universitárias pesquisadas, a qual é retratada no Capítulo 4.

O terceiro Capítulo apresenta os Procedimentos Metodológicos utilizados na pesquisa, especificando-se sobre a natureza da pesquisa, a população e amostra pesquisada, a coleta e análise dos dados e sobre as limitações da investigação.

O Capítulo 5 apresenta as discussões e reflexões a respeito da relação entre os conceitos de Controle, de Controladoria e legislação e a realidade universitária atual, no sentido de evidenciar o conceito apropriado à instituição pública universitária e de possibilitar o delineamento do escopo de competências, funções e estrutura de uma Controladoria apropriada a ser indicada. Em um segundo momento, é apresentada a discussão sobre a os conceitos e práticas realizados, o indicado pelas Bibliografias abordadas e enfim é apresentada a proposta de estrutura apropriada a universidades estaduais públicas do Estado do Paraná.

Ao final, no Capítulo 6 é abordado sobre as conclusões do trabalho, apresentando-se sugestões de futuras pesquisas que contribuirão para o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O CONCEITO “CONTROLE” NA ADMINISTRAÇÃO

A análise como conceito “Controle” foi sendo construída ao longo da História da Administração permite compreender como a ampliação da complexidade das relações estabelecidas na sociedade atingiu extensivamente o pensamento administrativo e as organizações desde suas primeiras formas originais até as estruturas mais complexas, que se verificam na contemporaneidade. Percebe-se que, conseqüentemente, esse pensamento foi sendo gradativamente enriquecido por maior compreensão do homem e de seus potenciais, individuais e de suas relações coletivas, institucionalizadas nas mais diversas formas de organização.

Oliveira (2012) afirma que é importante o estudo das origens da Administração, para que se compreendam os eventos que serviram de base de sustentação para esta ciência, aqueles que tiveram maior influência na sua evolução.

A compreensão dessas bases ou até mesmo dos equívocos cometidos por concepções limitadas, proporcionaram maior compreensão sobre o fato administrativo e a realidade histórica social em que está inserida e, conseqüentemente, maior capacidade de lidar com a realidade organizacional e as dificuldades de sua adaptabilidade à realidade social.

De acordo com Guerreiro Ramos (1983), o fato administrativo é um fenômeno social, é um fato social e como tal é coercitivo, pois embora neles haja consciências individuais, os fatos impõem-se sobre elas, pois se negarmos essa imposição, não há a socialidade desses fatos.

Acrescenta o autor que o fato administrativo pode ainda ser considerado como um sistema administrativo, uma totalidade, a qual é internamente composta de elementos ou subsistemas em interação, e “subordinada a regras operacionais comuns (programas, objetivos, normas, valores, papéis, etc.)”; e também “dotada de fronteiras que a diferenciam do ambiente (elementos e sistemas externos) sobre o qual age e do qual recebe influência”; e desta forma, procura manter-se em “equilíbrio dinâmico” em suas relações internas e em suas relações externas. (RAMOS, 1983, p. 29)

Ao longo da História, presenciaram-se esses fenômenos que foram forjados por grandes líderes por meio de um pensamento administrativo estruturado. Para Oliveira (2012), vários eventos que ocorreram na História poderiam ser correlacionados direta ou indiretamente com a Administração. Assim, ao analisar a história do pensamento administrativo, é possível verificar nas origens as concepções acerca das Funções da Administração e, em especial, nela é possível verificarem-se as concepções originais da Função Controle, e, conseqüentemente, o conceito de Controle a ela subjacente, cujos

indícios são destacados no quadro 1.

Quadro 1- Indícios do Controle ao longo da História

Período	Finalidade	Tipo de Controle
Aprox. 3.200 a.C	Controle do conhecimento por meio do surgimento da escrita na Mesopotâmia	Contabilização de produtos comercializados, com os impostos arrecadados, o registro de funcionários do Estado e do levantamento da estrutura das obras
Aprox. 3000 a.C	Prestação de contas ao sumo sacerdote da Suméria	Controle de contas da gestão de seus bens e valores, rebanhos, propriedades rurais e rendas
Aprox. 2.800 a.C	Controle de empresas na Mesopotâmia	Controle das atividades das empresas
Aprox. 2.600 a.C	Organização durante a construção das pirâmides do Egito	Controle de trabalhadores que atuavam sob supervisão, em uma organização estruturada
2.500 a. C	Controle do reinado chinês sobre suas regiões, em razão da descentralização do poder central	Controle exercido por meio de assessores para atuação entre o comando central e regiões dispersas e longínquas
2.080 a.C	Calendário Babilônico para controle das enchentes e planejamento da agricultura	Controle Ambiental
2.000 a 1.700 a.C	Na Babilônia surge o Código de Hamurabi, texto legal.	Controle de bens e de conduta
Aprox. 1.600 a.C.	Controle sobre das unidades descentralização do reino do Egito	Autocontrole administrativo
Aprox. 1.200 a.C.	Controle sobre o comportamento em Israel	Dez Mandamentos

Mais de 1.000 a.C	Na China estabeleceu-se conceitos de organização, cooperação, funções, procedimentos favoráveis à eficiência e várias técnicas de controle	Registros em antigos documentos de Chow e de Mencius
800 a.C	Controle da organização Militar da Itália	Controle Militar
604 a.C	Controle da produção e de salários em fábricas têxteis da Babilônia	Controle da produção e de salários-incentivo
500 a.C	A Filosofia Grega, como a do filósofo e matemático Pitágoras	Controle do homem sobre suas próprias ações
500 a.C	Controle da organização Militar da China	Controle Militar
400 a. C	Na Grécia, escolas e academias para especialização nos trabalhos, cujo precursor foi Platão – fundador da escola técnica que teve as contribuições de Xenofonte e Aristóteles	Controle sobre o trabalho: para o desenvolvimento do trabalho especializado
400 a.C	Na Grécia, a obra Ética de Aristóteles procurou direcionar o cidadão para o bom caráter, e defendeu o controle público pelo exercido das leis	Controle sobre o comportamento
300 a.C	Controle da organização Militar da Macedônia, por Alexandre	Controle Militar
284 d.C	Controle sobre as 101 províncias do Império Romano	Sistema graduado de controle central, os capatazes romanos faziam relatório
A partir do Início da Era Cristã	A Igreja Católica se estruturou impondo leis, regras e políticas religiosas, consolidando influência sobre o comportamento das pessoas	Controle do Comportamento sobre seus fiéis e exercendo liderança

Século XV	Em Veneza havia a maior instalação industrial do mundo, empregando aproximadamente dois mil trabalhadores, onde se fabricavam galeras de guerra, armas e equipamentos, além de armazenar materiais e equipamentos e consertar e reequipar navios manufaturados	Técnicas para reduzir os custos e aumentar a eficiência, tais como os controles: contábil, de estoques, de custos e de armazéns, das horas de trabalho, dos tempos de projeto; já por meio de avaliadores, para inspecionar e
Idade Média Aprox. 1.400 d.C	Surge a organização estruturada: o sistema de ofícios designadas de guildas, precursoras das organizações atuais	Regulamentações de horas de trabalho, salários, preços, entre outros, e algumas ofereciam benefícios de ajuda mútua para casos de morte, doença ou deficiências,
Revolução Industrial Aprox. 1.700	As guildas entram em declínio pelo o crescimento do comércio e do transporte; o uso da energia e o surgimento de maquinaria mecanizada, com a qual surgiu nova forma de divisão do trabalho.	<ul style="list-style-type: none"> • A produção ampliou-se em alta escala, e passou a ocorrer em prédios especializados, onde mais facilmente seriam controlados os trabalhadores e os materiais, dentre outras vantagens • Surge a necessidade de um profissional para planejar
Iniciativas e concepções de controle precursoras da Administração Científica	Frederico da Prússia, em 1750,	<ul style="list-style-type: none"> • Respeito à disciplina e autoridade, causando temor no soldado pelos seus comandantes; considerava o homem como uma máquina, e que seu corpo e alma são resultantes de processos mecânicos.

	<p>O industrial escocês Robert Owen (1771-1858) que desenvolveu um mecanismo de controle do desempenho dos trabalhadores.</p> <p>Craig McCallum (1815-1878), que buscava um sistema de organização que pudesse melhorar o desempenho,</p> <p>Henry Varnum Poor (1812-1905)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Propôs o "monitor silencioso", por meio do qual o desempenho do trabalhador era avaliado e convertido em códigos coloridos de preto, azul, amarelo e branco. • Propôs um sistema de relatórios e checagens diários, • Defendia que era indispensável haver um "sistema" de comunicação em toda a organização, para que se pudesse saber, na alta direção, sobre o que estava ocorrendo
--	--	--

Fonte: elaborado pela autora com base nas informações dos autores: Oliveira, 2012; Silva, 2008; Aristóteles, 1991.

2.1.1 O Desenvolvimento do Conceito nas Escolas da Administração

No início do século XX, surgem os primeiros pressupostos e teorias da Administração, que vieram a consolidá-la nas organizações. De acordo com Oliveira (2012), a Administração consolidou-se quando as empresas passaram a preocuparem-se com conteúdo, os quais formam um quadripé, quais sejam: 1) conjunto de “funções e atividades que devem ser desenvolvidas pelas empresas em geral;” 2) papéis e estilos de atuação das pessoas em posição de chefia ou como funcionários das empresas; 3) “habilidades e conhecimentos específicos” necessários às pessoas para desempenhar as suas funções nas diferentes empresas; e 4) “interligações diversas de algumas funções e/ou atividades das empresas”, a partir das quais é possível otimizar “a realização das tarefas necessárias ao desenvolvimento das empresas em geral”. Com a consolidação, foi possível a compreensão dos comportamentos, expectativas e análises realizadas na Administração daquela época, especialmente em relação à função das empresas e as funções da administração, e, desta, em especial a Função Controle.

Os estudos e proposições que surgiram ao longo da História foram reunidos pela Teoria da Administração em teorias e/ou escolas da Administração. As Escolas, neste momento consideradas como estrutura de

análise, são as propostas por Oliveira (2012, p. 12), quais sejam: Clássica, Burocrática, Humanista, Sistêmica Quantitativa, Contingencial e Moderna. O autor apresenta como definição de Escola: “a consolidação da concepção técnica e de conhecimentos inerentes a um assunto administrativo, decorrente da influência de uma ou mais teorias da administração”. Com relação às teorias, estas foram agrupadas nas Escolas propostas por este autor, porém, de acordo com as considerações das análises dos respectivos autores que abordaram sobre teóricos e teorias específicos.

As contribuições e perspectivas destas Escolas são as constantes resumidamente a seguir no Quadro 2.

Quadro 2 - As Contribuições e Perspectivas das Escolas da Administração para o Conceito Controle

Escola Clássica
<ul style="list-style-type: none"> • Amplitude de Controle: Âmbito de Controle do Desempenho dos trabalhadores ideal proposto por Urwick: 5 (PERROW, 1976 e SILVA, 2008); Âmbito de Controle do Presidente ou Diretor Administrativo ideal: até 20 atualmente sabe-se que uma ampla extensão de controle é eficiente quando os subordinados desempenham tarefas rotineiras idênticas, que envolvem um mínimo de independência, autonomia e incerteza (PERROW, 1976); Muito amplos ou restritos seriam prejudiciais; (PERROW, 1976) • Controle de Desempenho do funcionário: utilização de instrumento de avaliação: restritos à avaliação do desempenho do funcionário, em função das tarefas executadas. Ainda não eram considerados naquele momento, portanto, outras variáveis intervenientes (SIGUNOV NETO (2005); Introduziu-se o caráter punitivo do controle, “acompanhado de sanções” (BERGUE, 2011 e PUGH E HICKSON, 2004); Propõe que deve haver a imparcialidade do controlador em relação ao controlado (FAYOL, 1970). • Controle como fonte de informações: sugere a figura do Supervisor: para o registro de informações imprescindíveis, além do objetivo de maior produtividade com menor custo, por ele mencionado, por vezes, como eficiência. (TAYLOR, 1953); objetivo do Controle: “assinalar as faltas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. Aplica-se a tudo: às coisas, às pessoas, aos atos”, ou seja, introduziu o autor o controle também sobre os processos de trabalho, sobre os grupos de trabalho e sobre os resultados institucionais, introduzindo o sentido inclusive de fiscalização (FAYOL, 1970, p. 138); • Controle Desempenho de unidades da Organização: propôs a existência de grupo de operações administrativas para desenvolver: previsão, organização, direção, coordenação e, especificamente, o controle (FAYOL, 1970) • Controle Financeiro e Orçamentário: Previsão Nacional: equivalente ao atual planejamento governamental da esfera pública. (BERGUE, 2011); Gulick e Urwick propuseram os conceitos de orçamentação – planejamento, contabilidade e

controle fiscal das atividades, e informação – comunicação para conhecimento e ação (SILVA, 2008); Controle de Custos: introdução do conceito de economicidade por Henry Ford (BERGUE, 2011)

- **Controle Estratégico:** A Função da Empresa e a Função da Administração foram estruturadas por Fayol, compreendendo a Função Controle e propondo os primeiros passos para o Controle Estratégico, propondo um plano de futuro com ações a médio e longo prazo.(OLIVEIRA, 2008 e PUGH E HICSKON, 2004)
- **Controle da Qualidade:** Premissas do Controle da Qualidade: Fayol propôs o controle da ação para que aconteça conforme o planejado, devendo haver "um local para cada coisa e cada coisa no seu lugar" (SILVA, 2008); ênfase na Qualidade de ensino nas instituições universitárias proposta por Morris Cooke (SILVA, 2008)
- **Controle do Desempenho e da Eficiência Organizacional:** Introdução do Conceito de Eficiência, fadiga: equação de Gilbreth e Gilbreth: $e=p/r$ (SILVA, 2008); James Mooney e Alan Reiley propuseram que organização eficiente era baseada na coordenação eficiente dos relacionamentos e é a forma de toda associação para alcance de um propósito comum (SILVA, 2008); Henry Gantt propôs que o desempenho institucional seria calculado pela desempenho planejado em relação a determinado tempo (SILVA, 2008)

Escola Burocrática

- **Controle de Desempenho do funcionário e dos gestores:** contribuições propostas por Max Weber (1864-1920): Racionalidade da Burocracia, Regras e Padrões e Impessoalidade - (SILVA, 2008, OLIVEIRA, 2008 e PUGH; HICSKON, 2004); a Teoria da Burocracia proporcionou maiores reflexões acerca do comportamento do empregado, a partir de então percebido também como um ser social estas reflexões ampliaram a perspectiva sobre o ser humano que atua nas organizações (RAMOS, 1983); necessidade de controle pela autoridade superior foi defendida por Robert K. Merton, e Philip Selznick e em uma perspectiva sistêmica Alvin W. Gouldner propôs o controle para a busca do equilíbrio do sistema e de seus subsistemas (SILVA, 2008);
- **Controle como fonte de informações:** para Weber, a Administração Burocrática significaria o exercício do controle com base no conhecimento e que ele afirmava que a administração puramente burocrática é técnica (SILVA, 2008)
- **Controle do Desempenho e da Eficiência Organizacional:** Para Weber os gerentes devem ser treinados para as atividades administrativas com o objetivo de melhor qualificação, cujo objetivo é o alcance da eficiência organizacional e para o controle das atividades dos empregados nesse mesmo sentido - do Compromisso Profissional, (SILVA, 2008)

Escola Humanista

- **Controle de Desempenho do funcionário:** Elton Mayo, Münsterberg, Charles S. Myers, Walter D. Scott, Cecil A. Mace e Morris S. Viteles, contribuíram para o desenvolvimento da Psicologia Industrial, (SILVA, 2008); Mayo apresentou três novas questões para a administração: a questão das implicações das mudanças na estrutura informal; a questão do controle e comunicação através da estrutura de

chefia, e a questão do ajustamento do indivíduo na estrutura: a integração (LODY, 1977) e os estudos de Hawthorne, realizados por Mayo, possibilitaram o conhecimento sobre a influência, negativa e positiva, dos grupos sobre os indivíduos nas organizações, além de evidenciar a necessidade de análise dos aspectos psicológicos e sociais do comportamento organizacional, inicialmente considerando apenas como motivações do comportamento fatores externos, como a iluminação, porém, passou a considerar valores sociais, os quais se demonstraram importantes enquanto meios para se adquirir confiança e estabelecer relações eficazes com o supervisor, sendo o comportamento do supervisor importante para o moral dos empregados e para a produtividade, (SILVA, 2008); Frederick Irving Herzberg (1923-2000) propôs a teoria dos fatores de higiene e os fatores de motivação, para maximizar a produtividade das pessoas pela satisfação de suas necessidades de manutenção, e para proporcionar formas de gratificar suas necessidades de motivação, para a qual deve reestruturar-se os cargos de forma que sejam desafiadores e recompensadores (SILVA, 2008); Abraham Maslow (1908-1970) propôs uma “teoria da hierarquia das necessidades”; segurança; sociais; estima e autorrealização, proporcionando maior compreensão a respeito do comportamento humano na organização, complementado pelos pesquisadores Clayton Alderfer e David C. McClelland (SILVA, 2008);

- **Controle Estratégico:** Chester Irving Barnard (1886-1961) incluiu em seus estudos as relações com investidores, fornecedores, usuários e clientes (SILVA, 2008).
- **Controle da Qualidade:** com a Teoria Comportamentalista se teve o desenvolvimento da psicologia organizacional e a preocupação com a qualidade de vida no trabalho, apresentando as relações entre satisfação, auto-realização e eficiência, e a preocupação com o desenvolvimento das pessoas (OLIVEIRA, 2008);
- **Controle do Desempenho e da Eficiência Organizacional:** Mary Parker Follett (1868-1933) Propôs um modelo comportamental de controle organizacional (SILVA, 2008); Frederick Irving Herzberg (1923-2000) defendeu que os cargos devem ser enriquecidos, haver maior responsabilidade, reconhecimento e oportunidades de crescimento e realização, ao invés de racionalizados e simplificados, para que se obtenha a satisfação do trabalhador e o aumento da eficiência (PUGH e HICKSKON, 2004); Chris Argyris estudou a interferência de fatores organizacionais sobre o comportamento do indivíduo (PUGH e HICKSKON, 2004); Kurt Lewin analisou a coesão de grupos, pressões e padrões grupais, motivos individuais e objetivos grupais, liderança e desempenho de grupo e as propriedades estruturais de grupo (LODY, 1977); Chester Irving Barnard (1886-1961) pesquisador que buscou compreender a natureza dos sistemas cooperativos, considerando possível prover a cooperação analisando-se a organização formal, e afirmou que a organização influencia os comportamentos das pessoas por meio do controle exercido pelos seus executivos e que é pela disparidade entre motivos pessoais e organizacionais que há a dicotomia: "Eficiência/eficácia". (SILVA, 2008); Amitai Etzioni (1929-), defensor da Teoria

<p>Estruturalista, investigou sobre a intercultura das organizações, mudanças organizacionais e tipos de organizações (LODI, 1977 e SILVA, 2008); preocupou-se em buscar uma resposta para o dilema das organizações de ter que alcançar, ao mesmo tempo, a produtividade organizacional e a satisfação das necessidades dos indivíduos da organização, nesta Teoria há a Abordagem do Processo Humano (que enfatiza as necessidades e valores humanos e focaliza a melhoria interpessoal, grupal e intergrupal e de processos); e a Abordagem Tecnoestrutural (que enfoca a eficiência e a produtividade e os fluxos de trabalho e processos, a estrutura o desempenho e a integração da tecnologia e das pessoas) (SILVA,2008);</p>
<p>Escola Sistêmica</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Controle Estratégico:Daniel Katz (1903-1998) e Robert Kahn (1918-) primeiros a tratarem as organizações como sistemas abertos e eles, partindo de uma perspectiva social, apresentam como elementos deste sistema aberto (SILVA, 2008); • Controle do Desempenho e da Eficiência Organizacional: a Teoria Sistêmica amplia as perspectivas da análise e avaliação das organizações com os conceitos de interação entre os subsistemas (OLIVEIRA, 2008). A Teoria Sistêmica foi influenciada pela pesquisa de Ludwig von Bertalanffy (1901-1971) que pesquisou sistemas e desenvolveu a Teoria Geral dos Sistemas, na Administração foi utilizado o conceito de equilíbrio dinâmico, o qual deve ser conseguido nas organizações, pelo equilíbrio entre os indivíduos em interação com o ambiente: consumidores, clientes, concorrentes, organizações de mão de obra, fornecedores, governo e outros (SILVA, 2008); de Bertalanffy a Teoria da Organização introduziu noções importantes para a explicação do funcionamento da empresa, dentre estas: totalidade, crescimento, diferenciação, controle, integração, feedback, entropia, sistema equifinalidade, homeostase, competição e os conceitos: centralização, finalidade, soma, entre outros (LODI (1977); C. West Churchman (1913-2004) contribuiu para a Teoria de Sistemas apontando sobre os objetivos do sistema como um todo na organização, conjuntamente com as medidas de desempenho, evidenciando a diferença entre objetivos estabelecidos e objetivos verdadeiros; apontou sobre a necessidade de controle dos fatores internos do sistema e propôs a inclusão das funções de planejamento e controle do sistema, propondo a noção de fluxo de informações: <i>feedback</i>, sobre os desempenhos do sistema (SILVA, 2008);
<p>Escola Qualitativa</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Controle Estratégico: abordagem pela Pesquisa Operacional (PO) voltado para resolver problemas complexos, evitando riscos associados às experiências realizadas na realidade em si, conceitos importantes para o Controle Estratégico, propondo instrumentos como: Previsões (de vendas, tecnológicas, demográficas, de recursos humanos); Matriz de resultados (utilizando as variáveis; estratégias; estados da natureza; probabilidade e resultado); Árvore de decisão (utilizando as variáveis: probabilidade estimada, desfecho - lucro ou perda - de cada resultado e valor estimado); e também técnicas para o planejamento como: análise do ponto de equilíbrio; programação linear; PERT (<i>program evaluation and review</i>

technique) (SILVA, 2008); a Teoria da Administração de Operações enfoca os processos associados à produção de bens e serviços, entendendo as organizações como sistemas produtivos que possuem entradas (insumos), um processo de transformação e saídas (resultados) (SILVA, 2008)

- **Controle do Desempenho e da Eficiência Organizacional:** a Abordagem surge na Segunda Guerra Mundial e essa Abordagem Quantitativa da Administração buscou ferramentas para a tomada de decisão, tendo como foco a medição por técnicas e análise dos conceitos gerenciais, projetadas para complementar a tomada de decisão e também o planejamento (SILVA, 2008);

Escola Contingencial

- **Controle de Desempenho do funcionário:** Peter Drucker propõe que o administrador deve saber e compreender o que as metas da empresa esperam dele no que se refere a desempenho e que o seu superior deve saber que contribuição terá que exigir e esperar dele e o julgar de acordo com esta contribuição, havendo oito objetivos-chave, a saber: posição no mercado, inovação, produtividade, recursos físicos e financeiros, rentabilidade, desenvolvimento dos executivos, desenvolvimento da mão de obra e responsabilidade pública (LODI, 1977); John W. Humble propõe que a revisão periódica e a avaliação de desempenho e propôs ainda um controle do ciclo da APO que oportunizou o surgimento do processo de Controle por Objetivos, quando o superior estabelece a avaliação do progresso pelos objetivos estabelecidos (SILVA, 2008);
- **Controle Financeiro e Orçamentário:** Tom Burns e George M. Stalker realizaram análises dos efeitos do ambiente externo sobre a administração e o desempenho econômico das empresas, e propuseram dois sistemas opostos de prática e estrutura administrativa: o sistema mecânico e o sistema orgânico (SILVA, 2008)
- **Controle Estratégico:** Alfred D. Chandler (1918-2007) investigou se a estrutura da organização segue a estratégia gerencial (SILVA, 2008); James David Thompson propôs que a gerência e a direção têm o objetivo de ser eficaz ao alinhar a estrutura organizacional, a tecnologia e o ambiente, em sua projeção da organização e na tomada de decisões (PUGH e HICSKON, 2004); Paul Lawrence e Jay Lorsch afirmam que a estrutura organizacional depende das demandas ambientais e deve adequar-se a elas (PUGH e HICSKON, 2004);
- **Controle do Desempenho e da Eficiência Organizacional:** Peter Drucker afirma, sobre a eficiência e a eficácia, que é da exploração das oportunidades que se obtêm resultados, na organização há apenas custos, os resultados são obtidos pela liderança (LODI, 1977); George Odiome e McGregor aprofundaram a Teoria da Administração por Objetivos, propondo que as metas estão relacionadas com o desempenho e o desenvolvimento do indivíduo por meio dos envolvimento de todos os empregados em todos os níveis administrativos (SILVA, 2008); Paul Lawrence e Jay Lorsch propõem que a eficácia da organização deve ser mensurada pelo grau de adequação com que as necessidades de seus membros podem ser satisfeitas por meio das interações com o ambiente (PUGH e HICSKON, 2004); Joan Woodward (1916-1971) propôs como efeitos

da tecnologia: a diminuição do controle na média administração, reduzindo o custo da mão de obra e ampliação da proporção do pessoal gerencial nas empresas (SILVA, 2008); David Hickson e Derek Pugh defenderam que o tamanho da organização interfere na sua estrutura como nas organizações maiores que padronizam por meio de regras e procedimentos e descobriu que a estrutura relacionava-se com a tecnologia e, quanto maior a integração do fluxo de trabalho, maiores as características burocráticas que, no entanto, diminuam a proporção do controle (SILVA, 2008)

Escola Moderna

- **Controle da Qualidade:**Walter A. Shewhart que, em 1931, apresentou em sua publicação uma definição precisa e mensurável de controle propôs técnicas de avaliação da produção e formulou técnicas estatísticas para determinação dos limites da variação de fabricação que resultou na elaboração de um gráfico de controle de processo; em 1956, Armand Feigenbaum propõe o controle total da qualidade (TQC), envolvendo todo o processo de fabricação, da análise dos materiais e componentes a serem utilizados no processo até a avaliação final do produto, defendendo que a responsabilidade pela qualidade seria de quem executa o trabalho, o que foi complementado por Thomas A. Budne e George A. W. Boehm com a "engenharia da confiabilidade"; William Edwards Deming (1900-1993), por sua vez, desenvolve a filosofia de que deve haver o desejo do trabalhador em fazer um bom trabalho e de que o poder decisório deve ser levado para a fábrica, onde trabalhadores controlavam seu próprio progresso em termos de melhoria da qualidade, cujos estudos foram complementados pelo trabalho de Kaoru Ishikawa e Genichi Taguchi (SILVA, 2008);
- **Controle do Desempenho e da Eficiência Organizacional:** Charles Handy afirma que “controles somente podem ser exercidos após o evento por meio da 'administração por resultados' e inevitavelmente irão ocorrer erros, devendo os gestores aprender a perdoar os erros e evitar a punição indistinta, pois assim o aprendizado poderá ocorrer (PUGH E HICKSON, 2004); Thomas J. Peter e Robert H. Waterman, defensores da Teoria da Excelência, identificaram como atributos para a excelência: orientação para ação; proximidade do cliente; autonomia e espírito empreendedor; produtividade por meio de pessoas; ação inspirada por valores(SILVA, 2008); Contribuíram para a avaliação e controle dos resultados organizacionais: Charles H. Wits estabeleceu princípios de reavaliação do processo de controle e avaliação; Vladimir Viktorovich Solodovnikov introduziu a análise estatística no sistema automático de controle e avaliação; Robert N. Clark, aprimorou o sistema automático de controle e avaliação de resultados das empresas; e George Leitmann, introduziu o conceito de controle e avaliação otimizados (OLIVEIRA, 2009);

Fonte: elaborado pela autora com base nos autores mencionados.

2.1.2 O Conceito “Controle de Gestão”

Gomes (1997) destaca que os conceitos pertinentes ao Controle de Gestão eram utilizados há séculos antes do surgimento da Administração Científica, contudo, no início do século XX, o trabalho de Taylor (1906), Emerson (1912), Church (1913) e Fayol (1916) trouxeram importantes contribuições, já mencionadas.

A partir dos anos 50, Gomes (1997, p. 30-31) destaca que o Controle de Gestão expandiu seus conceitos, e foi operacionalizado por meio de modelos: de planejamento (análise de sensibilidade, de variância por meio de programação linear); referentes à economia da informação (“análise de custo-benefício, de custo-volume-lucro”); de técnicas motivacionais (“congruência de objetivos, orçamento participativo, estilo de liderança, frequência de feedback, entre outras”); ampla utilização de computadores (“simulação, programação, entre outras”).

Nas décadas de 60 e 70, Gomes (1997, p. 32) menciona que o Controle se expande, surgindo escolas de pensamento que o abordam de forma sistemática surgindo, predominantemente, modelos quantitativos, retornando a influência da escola clássica de administração científica. Cita que seriam os autores deste período que contribuíram para o Controle de Gestão, quais sejam: Stredy (1960), Horngren (1962), Bonini (1963), Cyert e March (1963), Stredy e Kay (1964), Anthony (1965), Markowitz e Oldfather (1965), Hostede (1967), Demski (1967), Dopuch, Birnberg e Demski (1967), Hofstede (1967), Thompson (1967), Ramstrom (1967), Blumenthal (1969), Orlicky (1969), Teichroew e Sibley (1969), Tocher (1970/6) McDonough (1971), Lowe (1971), Beer (1972), Demski e Feltham (1972), Sorenson e Franks (1972), Galbraith (1973), Mock (1973), Kennedy (1973), Hopwood (1974), Foran e de Coster (1974), Davis (1974), Magee (1975), Kaplan (1975), Sweringa (1975), Munro e Davis (1975), Kanodia (1976), MacWilliams (1976) e Vancil (1979).

A respeito das décadas de 80 e 90, Gomes (1997, p. 42-46) menciona que houve um grande interesse por compreender a relação existente entre o meio ambiente e o funcionamento da organização, especialmente o processo de controle em decorrência da “crescente internacionalização da gestão empresarial e o auge do neoliberalismo”, que promoveu o desenvolvimento de concepções tecnocráticas e racionais da contabilidade de gestão, que estimularam “uma crescente atenção pela influência e estreita relação desta com o contexto sociocultural e político”. Nesse contexto, conforme Gomes (1997, p. 55), introduziram-se sistemas de controle basicamente financeiros, os quais passaram a ser institucionalizados e legitimados com os sistemas de controle por excelência, porém, com as constantes mudanças de desregulação

da atividade econômica e novas tecnologias, novamente o escopo dos sistemas de controle de gestão foi consideravelmente ampliado. Houve também, segundo o autor a corrente “cross-cultural” cujos teóricos defendem que o contexto social e a cultura são fundamentais para se entender o funcionamento das organizações e preocuparam-se em estudar a influência da cultura dos países sobre o desenvolvimento das atividades nas suas instituições. Desta linha, o autor cita os seguintes autores: Beres e Portwood (1981); Hofstede (1991); Horowitz (1979) e Birnberg e Snodgrass (1979) e Johnson e Kaplan (1987).

Observa o autor (1997, prefácio) que, apesar de todos os importantes apontamentos feitos pelos diversos autores sobre o Controle de Gestão, ainda não se percebe atualmente a existência de um paradigma predominante ou de um plano de referência que englobe todos os aspectos relevantes discutidos nesta revisão de literatura. Salienta ainda que se observa na leitura da quase totalidade dos trabalhos realizados, não há direcionamento dos estudos voltados para as pequenas e médias empresas, para as organizações sem fins lucrativos, como as ONGs, órgãos públicos e empresas estatais, bem como, para empresas internacionalizadas; e nos estudos realizados, variáveis de forte conteúdo social, político, emocional, intuitivo, espiritual, carismático, informal, cultural, entre outros, geralmente não são privilegiados.

2.1.3 O Conceito “Controle Estratégico”

Oliveira (2008), Perez Júnior (1995) e Silva (2011) afirmam que a origem da palavra estratégia é originária dos campos de batalhas travadas pelos antigos gregos, tendo como significado: “a arte dos generais”, pois estratégicos na antiga Grécia era como se denominava os comandantes supremos selecionados para planejar e fazer a guerra. Nunes (1996, p. 71-75) destaca que o conceito, desde a sua origem aproximadamente há 500 a.C., esteve associado à visão militar, significando a arte e a ciência de conduzir forças militares para derrotar o inimigo ou abrandar os resultados da manobra. No entanto, modernamente, passou a estar associado a jogos para designar alternativas que jogadores teriam em situações específicas, sendo visto como um plano completo que especifica as escolhas que possuem os jogadores em cada situação específica.

Com relação ao Planejamento Estratégico, Hanger (2011, p.78) apresenta a discussão da origem do conceito de controle estratégico, na qual menciona-se o conceito que hoje é aplicado começou a ser utilizado após a segunda Guerra Mundial por organizações dos Estados Unidos que instituíram sistemas de controle das receitas e despesas e além dos

orçamentos anuais elaboravam previsões plurianuais. Harger (2011, p. 78) descreve que, “em 1948, a estratégia, e seu uso para o meio empresarial, foi apresentada pelo livro *Theory of Games and Economic Behavior*, dos autores Von Neumann e Morgenstern, que trazia uma proposta para unificar os tipos de situações e conflitos, independentes de sua origem: guerra, política, ou empresas”. Sobre os anos cinquenta, retrata o autor as discussões de que a academia passa a pesquisar sobre o conceito, que em produções de Harvard Business School há o desenvolvimento dos primeiros conceitos da administração integrada e a defesa de uma estratégia em nível global, com o objetivo era de harmonizar e disciplinar os diversos setores da empresa, em relação aos objetivos bem definidos da organização.

Para Nunes (1996, p. 71-75), a partir da década de 50, e principalmente na de 60, havia a crença na possibilidade de controle de fatores ambientais pelo uso amplo e rigoroso da racionalidade administrativa e acreditava-se que modelos matemáticos produziram maneiras científicas de se controlar um mundo que, gradativamente, tornava-se mais complexo. Harger (2011, p. 78) menciona que, durante a década de 60, as organizações foram pressionadas a buscar novas formas de administração para poderem se adequar aos ambientes, gradativamente mais competitivos e desafiadores em razão do mercado, naquele período que estava se tornando cada vez mais inconstante e imprevisível.

Destaca o autor (1996, p. 71-75) que, em meados da década de 70, surge a gerência estratégica, tendo em vista que o planejamento estratégico não mais respondia às demandas. Acrescenta que, com a crise do petróleo, chega-se ao fim da era de descontinuidade e turbulência e passa-se por períodos de dificuldade, caracterizados por estagnação e instabilidade excessiva. As mudanças ambientais, conforme a autora acentuou, deixou de caracterizá-las como algo passageiro ou “previsível por ciclos rotativos”. Salienta que, nesse contexto, a Administração utilizou a palavra como o caminho que a organização iria seguir para atingir seus objetivos, indicando que “uma vez escolhido, o caminho é de difícil retorno”. Assim a palavra estratégia foi naturalmente agregada à palavra planejamento, passando-se a enfatizar o planejamento estratégico em outra dimensão, e a ideia de gerência estratégica, veio a reforçar a contingencialidade do planejamento.

Nesse sentido de contingencialidade, o Controle Estratégico surge como uma proposta de controle organizacional frente às mudanças no ambiente. Como apontam Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011, p. 19-20), a Controladoria Estratégica: “significa, em primeiro lugar, a necessidade de planejar estrategicamente, o que exige do Controller a posse das informações e alta dose de sensibilidade para a correta identificação das ameaças e das oportunidades que surgem a todo o momento no ambiente empresarial”, e a

Estratégia é entendida como um processo por meio do qual os gestores, utilizando projeção de três a cinco anos, analisam as oportunidades ambientais externas, a capacidade e os recursos internos para tomarem a decisão quanto a metas e planos de ação para a realização dessas metas.

Para Gomes (1997, p. 20-23), o Controle Estratégico é o controle orientado à manutenção e à melhoria contínua da posição competitiva da empresa, tendo em vista que as organizações estão inseridas em um contexto social caracterizado por fortes mudanças e bastante competitivo.

De acordo com Sigunov Neto (2005, p. 357), há dois tipos de controle estratégico: o que aborda a eficiência e o outro que aborda a eficácia. Acrescenta que, no aspecto de eficiência, a função de controle deve verificar se as estratégias estabelecidas estão sendo realizadas; e no aspecto de eficácia, deverá verificar se a estratégica estabelecida foi adequada, se a leitura do meio ambiente foi correta, por meio do confronto entre o “ambiente percebido” com o “ambiente real”.

2.1.4 A “Função Controle”

Shigunov Neto (2005, p. 320) destaca que o Controle é “a quarta função da prática administrativa”. É originário do francês *contrôle*, cujo significado seria: “a fiscalização exercida sobre as atividades exercidas por pessoas, órgãos, departamentos, produtos”, com o objetivo de que “não se desviem das normas previamente estabelecidas”. A finalidade, segundo o autor, seria verificar se o desempenho atingido e se as atividades realizadas realmente deram cumprimento às metas planejadas anteriormente”. O conceito foi retratado como função a partir de Fayol, já sendo abordado nos tópicos anteriores.

Atualmente, a Função Controle é destacada por Oliveira et al. (2011, p. 69) como uma preocupação contínua, tendo em vista que a gerência tem conhecimento de que, por melhor que seja o planejamento ou coordenação, nem sempre se pode assegurar que os objetivos pretendidos possam ser atingidos, pois “o ambiente dos negócios é complexo e escorregadio, cheio de imprevistos que nunca se deixam antever por meio inteiro nas fases de planejamento ou de coordenação”. Por isso, o autor reconhece o controle permanente como uma “função gerencial de relevância primordial para o sucesso de qualquer empreendimento”.

Robbins; Decenzo (2004, p. 283) afirmam que o Controle é o elo final na cadeia funcional de administração e o seu valor está na relação com o planejamento e delegação de atividades e, dessa forma, os gerentes eficazes precisam verificar se as ações atribuídas a outros estão sendo executadas e se os objetivos estão sendo alcançados de fato. Consideram ainda os autores que

“Controle é uma função administrativa que envolve o processo de monitoramento das atividades para se ter certeza de que elas estão sendo realizadas como planejado e para corrigir qualquer desvio significativo”. (ROBBINS; DECENZO, 2004, p. 281)

Para Oliveira (2008, p. 42), a Função é uma “metodologia administrativa” que busca medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, comparando-os com padrões previamente estabelecidos, cuja finalidade é “realimentar com informações os tomadores de decisões” para que possam propor correções ou reforços para esse desempenho e para assegurar que os resultados estabelecidos no planejamento venham a ser alcançados.

Caravantes (2005, p. 539-540) destaca sobre o Controle Operacional que se verifica como uma aproximação do conceito de Função Controle. Segundo o autor, deve ser planejado de forma que garanta que as ações operacionais atendam os planos dessas ações, tendo como foco o desempenho de indivíduos, de grupos ou da performance de projetos. As avaliações desse Controle geralmente possuem padrões específicos como quantidade, qualidade, padrões temporais por prazo (dias, semanas, meses) e, enquanto feedback, proporcionam correções apropriadas no momento certo.

2.1.5 Diferenças e Aproximações entre os Conceitos de Controle na Administração

A definição do escopo e da estrutura de uma Controladoria requer previamente a análise dos diferentes conceitos de Controle. No âmbito da Administração, o presente tópico propõe a análise dos conceitos atuais sobre o conceito Controle, a serem analisados posteriormente e integradamente com os conceitos no âmbito das Ciências Jurídicas e das Ciências Contábeis no tópico específico.

A definição do Conceito Controle não é apresentada por uma única perspectiva, comum e aceita pelas diversas áreas envolvidas com as atividades a ele referentes. Como salientam Gomes (1997, p. 27), Nascimento; Reginato (2009) o sentido de controle é suscetível de muitas interpretações diferentes, sendo cada uma destas resultante do estudo teórico do conceito a partir de uma área específica de especialização e concentrando-se apenas em aspectos isolados do conceito de controle e, por outro lado, a compreensão também diverge do que realmente é e como funciona na realidade, o que se deve ao fato de a maior parte das pesquisas terem estudado controle também de forma isolada a respeito do contexto organizacional em que ele opera, nem sempre os conceitos utilizados possibilitam visualizar as conexões que

existem entre as diferentes situações em que ele é empregado.

Piai (2000) demonstra a diversidade na própria terminologia. De acordo com o autor, a palavra control, em inglês, significa: direção, comando, condução, domínio; invoca a ação de pilotar, de guiar, e no significado em inglês está inserido o significado em francês, o qual sugere o sentido de direção e designa uma intervenção que precede a ação, chamada intervenção a priori.

Figueiredo (1997) descreve que o termo Controle é usado para descrever funções importantes como controle de produção, controle de qualidade e controle orçamentário, contudo, observa que se referem a funções que representam tipos bem diferentes de atividades.

Enfim, as definições de Controle apresentam uma variedade de conceitos e de propostas de classificações. De uma forma geral, dentre os conceitos há os que fazem referência a ações como: fiscalizar, averiguar, verificar, mensurar, regular, comparar, entre outros, há os que fazem referência ao processo de gestão administrativa, e há os que fazem referência a ferramentas ou instrumentos administrativos utilizados por uma organização.

Do sentido referente a ações, podemos citar as principais definições dos autores conforme os seguintes sentidos:

1. Fiscalizar\Averiguar\Examinar\Verificar\Autenticar\Acompanhar\Avaliar: sentidos apresentados: investigar os desvios em relação aos objetivos planejados (FIGUEIREDO, 1997); averiguar se as atividades efetivas estão de acordo com as planejadas, com a finalidade de corrigi-las se necessário (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009 e OLIVEIRA, 2005); avaliar as decisões, inclusive aquelas de não fazer nada, desde que tenham sido implantadas, e também introduz a ideia de controle prévio preventivo (MOSIMANN, 1999).

2. Identificar\Comparar: sentidos apresentados: comparar o desempenho com o padrão, os planos e as metas preestabelecidas para determinar se o desempenho está de acordo com esses padrões para, caso contrário, tomar toda e qualquer ação corretiva necessária para que os recursos sejam utilizados da maneira mais eficaz e eficiente na realização dos objetivos da empresa (CARAVANTES, 2005); analisar comparativamente uma atividade de processamento de informações executada de forma sistemática com o que 'deveria ser', tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009; OLIVEIRA et. al. 2011 e MOSIMANN, 1999).

3. Mensurar: sentidos apresentados: conceito Avaliação equivalente ao conceito Controle, sendo ambos no sentido de buscar mensurar, por meio de

metodologia específica, e de analisar o desempenho e resultados das atuações para levantar informações aos tomadores de decisões, para, em caso de necessidade, a correção dos rumos (OLIVEIRA, 2012; SCHMIDT e SANTOS, 2009).

4. Sentido referente ao processo de gestão administrativa: sentidos apresentados: compreende todo o processo de gestão em sua forma clássica, relativo à instância onde são tomadas as decisões, e transcendendo a elaboração, execução e controle de planos, elementos deste processo, atingindo toda a metodologia de administração delineada pelo modelo de gestão da empresa, com o propósito de levá-la aos resultados econômicos que satisfaçam aos donos do negócio e aos outros por eles interessados (NASCIMENTO; REGINATO, 2009); envolve mecanismos conscientes de controle, além de escalas de autoridade e definições de papéis, e tem como componentes principais da estrutura das organizações: “alocação de responsabilidade e de tarefas”; “relacionamento de subordinação”; “agrupamento dos indivíduos em departamentos” e “mecanismos de coordenação e de integração” (SILVA, 2008); a própria organização é uma forma de Controle (RAMOS, 1983).

5. Sentido referente a ferramentas ou instrumentos administrativos: ferramentas ou instrumentos apresentadas: o Plano Estratégico, cuja responsabilidade pela elaboração é da alta administração, assessorada pelos níveis intermediários que irão fornecer informações e sugestões Perez Júnior, e o sistema de informações gerenciais, o qual possibilitará o controle das atividades e a análise dos resultados alcançados comparativamente aos objetivos estabelecidos (PEREZ JÚNIOR, 1995); compreende o sistema de informações da empresa relativo à dimensão de controle de dados e informações (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Oliveira et. al. (2011, p. 21) claramente distinguem os conceitos de Controle Estratégico, Controle Gerencial e Controle Operacional. Considera que o Controle Estratégico é o controle sobre o Planejamento Estratégico, o qual se constitui no “processo de decidir objetivos da organização, mudanças nesses objetivos, recursos para atingir tais objetivos e políticas a governar a aquisição, uso e disposição desses recursos”; já o Controle Gerencial seria “o processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos são obtidos e usados eficaz e eficientemente, na consecução dos objetivos da organização”; e enfim o Controle Operacional refere-se ao “processo de assegurar que tarefas específicas sejam levadas a cabo de modo eficaz e eficiente”.

Se considerar o que se define atualmente como uma Função da Administração, que é o caso do Controle: “atividades que devem ser desempenhadas em todo e qualquer processo administrativo nas empresas e por cada uma de suas áreas ou unidades organizacionais” (OLIVEIRA, 2012,

p. 23), verifica-se a coerência dos conceitos com a definição, pois a atividade (seja verificar, monitorar, medir, avaliar ou analisar) tem como foco todo e qualquer processo administrativo. O tempo, portanto, deste Conceito é o passado: se foi executado, se houve desvios, se o planejado foi cumprido, se o padrão foi alcançado ou os resultados esperados.

Das diferenciações apresentadas tem-se as características de cada Conceito especificadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Características de cada um dos Conceitos de Controle

Controle	Foco	Objetivo
Estratégico	Planejamento Estratégico	Assegurar Realizado = Planejado
Gerencial	* Eficiência e Eficácia dos deptos * Resultados da organização * Influenciar no comportamento das pessoas (GOMES, 1997)	* Eficiência e Eficácia na utilização dos Recursos para atingir os Objetivos da Organização * Alcance ou superação dos resultados planejados
Função Controle	Eficiência e Eficácia dos processos	* Correção de desvios ou reforçar desempenhos * Alcance ou superação dos resultados planejados * Melhoria do Desempenho

Fonte: elaborado pela autora, segundo análise dos conceitos apresentados.

2.1.5.1 Objetivos e Funções do Controle

Dos objetivos do Controle propostos por Lunkes; Schnorrenberger (2009) e Gomes; Salas (2001), pode-se destacar, resumidamente: documentar, obter conhecimento ou informação, influenciar o comportamento humano, controlar processos, identificar problemas, falhas e erros, analisar se as estratégias e políticas estão gerando os resultados esperados, assegurar que as atividades da organização se realizem da forma desejada pelos gestores da organização e contribuam para a melhoria da posição competitiva e alcance de estratégias, planos, programas e operações.

Schmidt (2000) apresenta a classificação das funções de controle de acordo com o momento em que os fatos administrativos se realizam

(anteriores, concomitantes ou subsequentes) e de acordo com a sua natureza (controles formais ou informais).

Segundo Schmidt; Santos (2009), os controles anteriores necessitam ser previamente delimitados em cada fase e, segundo Anthony; Govindarajan (2002), eles impactam diretamente no desempenho das entidades. O controle concomitante, conforme Schmidt; Santos (2009), se caracteriza pela vigilância das atividades determinadas para cada pessoa, enquanto está executando as tarefas ou imediatamente depois, e é exercida pela autoridade direta, pelos administradores ou por outras pessoas indicadas para este fim com o objetivo de proteger a entidade. A respeito do controle subsequente, os autores relatam que esta função caracteriza-se pela verificação dos fatos em seus aspectos jurídicos e econômicos, confrontando o realizado com o que deveria ter sido feito e utiliza instrumentos deste controle referentes aos controles anteriores, assim como registros contábeis dos fatos administrativos, prestações de contas, balanços, resultando do exame de tais prestações a sua aprovação ou rejeição.

Para Mossimann (1999), a função de controle é configurada como um instrumento administrativo, a qual é exigida pela crescente complexidade das empresas para que atinja um bom desempenho.

As diferenciações e aproximações entre os Conceitos não se esgotam nas análises presentes nestes itens, pois a cada novo modelo administrativo proposto, os conceitos são ampliados, enriquecidos por novas perspectivas sobre as organizações e sua dinâmica, o que promove diferentes aproximações e distinções entre estes. No entanto, a análise se constitui em uma tentativa de estabelecer as caracterizações específicas, a partir das quais é possível organizar as discussões teóricas a respeito do tema, ressaltando o foco e os objetivos das propostas.

2.2 O CONCEITO “CONTROLE” NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E NA ADMINISTRAÇÃO UNIVERSITÁRIA

Neste item, resgata-se uma breve história da Administração Pública internacional e a história da Administração Pública Brasileira, em especial focalizando os sentidos e as formas de Controle realizadas, para retratar a evolução do conceito dentro dos contextos históricos.

Na Administração Universitária, o tópico resgata uma breve história das universidades brasileiras e discussões sobre o Controle da qualidade e o controle da Eficiência na universidade.

2.2.1 A Construção do Conceito na História da Administração Pública e na História da Administração Pública Brasileira

Teixeira (1996, p. 29) relata sobre as mudanças de paradigmas no governo. De acordo com o autor, houve já uma mudança na mentalidade entre os anos de 1500 e 1700, pois, até esse momento, a base do pensamento era a razão e a fé com o que se buscava compreender o significado das coisas e não exercer controle sobre elas. Acrescenta que no século XVI e XVII a perspectiva mudou para a ideia de um universo orgânico vivo, que fundamentou a concepção mecanicista, surgindo métodos científicos de investigação, sendo defendido esse novo paradigma científico pôr Francis Bacon e Descartes, quando havia a concepção de que “os fenômenos poderiam ser medidos matematicamente e interpretados logicamente”, o que foi a base da revolução industrial.

Importante observar que essa postura de controle sobre a realidade estende-se a todos os fenômenos, despertando para o foco do controle também nas organizações, ainda que posteriormente, sendo um tema atribuído de grande importância para os fundadores da Escola de Administração Científica.

Com relação à Administração Pública, Oliveira (2008) analisa a sua origem o enfoque das transformações de concepções do Estado. Segundo relata o autor, o Estado Moderno, inicialmente, era absolutista e patrimonialista, confundindo-se o patrimônio público com o patrimônio do soberano e as decisões político-administrativas eram concentradas no monarca e traziam benefícios somente ao clero e à nobreza, além de haver corrupção, empreguismo e nepotismo. Com o surgimento do Estado Liberal, segundo o autor, dominado pelo capitalismo, na segunda metade do século XIX, houve uma primeira reforma administrativa do serviço público: a reforma burocrática, cujo intuito era fazer a distinção entre o público e o privado e entre o administrador público do político para proteger o Estado, a administração racional-legal nos termos do sociólogo Max Weber. Segundo o autor, há correntes que defendem que a administração deveria ser separada da política e caberia a profissionais bem versados na ciência administração a tarefa de implementar as políticas públicas da forma mais eficiente possível, pois assim há a impessoalidade na implementação dos processos, conseqüentemente, garantindo que as políticas e a própria implementação fossem justas.

A Escola Clássica, conforme Pereira; Motta (1994), tomou o homem como “um ser eminentemente racional”, simplificando excessivamente a natureza humana, além de torná-la um modelo aceitável, um instrumento para

a previsão do comportamento dos indivíduos com a pretensão de levar os trabalhadores a atingir a produção-padrão, ou mesmo superá-la, propondo a conjugação de quatro fatores principais: seleção, treinamento, controle por supervisão e estabelecimento de um sistema de incentivos. Desta forma, neste momento, segundo os autores, surge o Controle por Supervisão, o qual opõe-se ao controle por resultado que permite liberdade ao subordinado para executar a tarefa e após, “em face dos resultados, pode ser exercida ou não ação corretiva”. Neste tipo de controle, o superior acompanha constantemente o trabalho do subordinado, sendo corrigido pelo superior qualquer desvio em relação ao que foi planejado, considerando uma “única maneira certa” que deve ser seguida religiosamente, retirando a iniciativa e liberdade do subordinado. A Escola de Relações Humanas, segundo os autores, opôs-se, defendendo maior liberdade e responsabilidade aos subordinados, por meio de “um controle sempre que possível por resultados e da participação dos subordinados nas decisões que afetam seu trabalho”, tendo em vista que este controle por resultados permite maior iniciativa torna o subordinado “mais cooperativo com a administração”, devendo, portanto, este ser preferido ao controle por supervisão.

Pereira; Motta (1994) afirmam, com relação ao controle na transição do capitalismo comercial para industrial, que há propostas de o Controle sobre o processo de produção ser passado para a iniciativa das massas que manteriam o inteiro controle sobre o processo de produção, tais como: participação, cogestão, controle operário, cooperativa.

Teixeira (1996, p. 30) destaca que essa transformação social mencionada por Pereira; Mota não alcançou a administração pública, não alcançou o Estado, permanecendo a administração pública no modelo burocrático de Weber, sob o conceito de Controle deste modelo.

Neste modelo burocrático, o Planejamento, como um meio de prever e controlar as adversidades externas e de preparar a organização para os impactos do ambiente externo, ou seja, uma forma de Controle Estratégico sobre este ambiente, desponta fortalecido somente no fim do século XVIII.

Segundo Jund Filho (2002), o planejamento público é destacado neste período face às necessidades apontadas para a organização estatal entre o final do século XVIII e início do século XIX, quando houve uma expansão de cidades que requeriam planos para infraestruturas (estradas, água, esgotos, entre outros), assim como para moradia e uso da terra. Acrescenta o autor que o planejamento foi ainda mais enfatizado pela Segunda Guerra Mundial, pois exigiu um planejamento e uma organização para supervisionar a alocação de bens econômicos para a produção militar. Após a guerra, segundo o autor, o planejamento foi necessário para preparar a paz, reorganizar a produção, resolver o desemprego dos soldados e a depressão econômica geralmente

resultado de guerras.

Nos anos 60, Jund Filho (2002) demonstra que o planejamento institucionalizou-se, passando a ser exigido para os programas federais de subsídios aos estados, inclusive a menção sobre as necessidades sociais da comunidade.

Jund Filho (2002) afirma que se estabeleceu a relação do orçamento com o papel de planejamento da administração pública por meio da implementação do orçamento funcional (*Tasksetting Budget*), que se constituiu em uma primeira reforma da técnica orçamentária, idealizada nos Estados Unidos, em 1912, pela Comissão Taft, cujo intuito era a obtenção de economia e eficiência no serviço público, propondo que a avaliação e autorização das despesas deveriam ser por funções, focando o custo de determinado serviço por unidade, sendo as despesas classificadas por funções (educação, saúde, entre outras) ao invés de objeto (pessoal, material, entre outros).

Jund Filho (2002) relata que a integração do planejamento, da programação e orçamento ocorreu na década de 1960, por meio do PPBS – Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento (*Planning, Programming and Budgeting System*) ou SIPPO (Sistema Integrado de Planejamento, programação e Orçamento), desenvolvido pelo Ministério da Defesa dos Estados Unidos para subsidiar a decisão sobre prioridades para utilização dos recursos à época escassos, dando origem ao orçamento-programa. Segundo o autor, essa é uma perspectiva sistêmica da administração, originada da teoria de sistemas, desenvolvida nos anos de 1950 e 1960.

Na América Latina, segundo o autor, a institucionalização do planejamento ocorreu nas décadas de 50 e 60, quando novas técnicas referentes ao planejamento e também à administração e orçamento foram difundidas por meio de manuais publicados pela ONU. No entanto, alguns estados brasileiros já haviam adotado a prática do orçamento-programa anteriormente à divulgação pela ONU, pois já haviam tido cursos e treinamentos de pessoal custeados por organizações internacionais que promoviam discussões sobre o conhecimento das técnicas de planejamento e orçamento. Nos manuais elaborados pela ONU, destaca, há uma orientação para um planejamento aproximado de um orçamento-programa com uma concepção que parece referir-se a um orçamento funcional ou de desempenho.

2.2.1.1 A Administração Pública Brasileira

A Administração Pública Brasileira não diferiu destas configurações internacionais, apontadas pelos autores mencionados no tópico anterior, referentes a aspectos organizacionais estruturais, exceto no que se refere a aspectos da cultura organizacional, por apresentar certas peculiaridades em razão de sua forma de colonização e cultura de seus colonizadores.

Conforme Paula (2005), na história da administração pública brasileira destaca-se a existência do autoritarismo e três tipos de patrimonialismo: o tradicional, o burocrático e o político. Verifica-se, portanto, que a autora considera, apesar das reformas ocorridas na Administração Pública Brasileira, a constante presença do autoritarismo e do patrimonialismo, o que significaria a postura de apropriação, de posse, e a postura respectiva de Controle, do patrimônio público, como se fosse privativo do governante.

Segundo Jund Filho (2002), ocorreram três tentativas de se implementarem reformas administrativas no Brasil, coincidentemente com intervalos de trinta anos, cada qual caracterizando as chamadas formas de administração pública (patrimonialista; burocrática e gerencial). Em cada reforma, segundo o autor, verifica-se a criação de órgão responsável pelo procedimento e pela expedição de leis ou instrumentos normativos legais criados para a implementação da reforma e a punição dos gestores, em caso de descumprimento dos novos preceitos definidos.

Nas reformas, verifica-se, portanto, o forte Controle sobre a conduta de seus gestores, o Controle característico dos modelos burocráticos.

Sartor (1996) menciona que as discussões sobre a reforma de Estado na história brasileira podem ser agrupadas em três eixos centrais, como propôs Farah (1994 apud SARTOR, 1996, p. 34): a privatização; a descentralização; a focalização; e, com relação à demanda por eficiência e eficácia.

Com relação ao modelo de administração pública brasileira, Borba; Martins (2007, p 10-11) descrevem que houve uma evolução que ocorreu da seguinte forma: Administração Pública Patrimonialista (o aparelho estatal é uma “extensão do poder do soberano”, há concentração do poder a poucos, servidores representam uma “extensão da casa do soberano”); Administração Pública Burocrática (adotado a partir de 1930, fundamenta-se nos princípios de Weber: racionalidade e domínio do conhecimento técnico, de concurso e promoção por mérito, adotados pelo DASP, (Departamento de Administração do Setor Público) e baseava os controles nos processos; Administração Pública Gerencial (baseada na Administração Burocrática, porém possuía a intenção de trazer maior eficiência, baseando o controle nos resultados. Para Borba; Martins (2007, p. 11), as organizações do Estado não atingiram um

amadurecimento gerencial e possuem uma estrutura mista dos modelos de administração patrimonialista e burocrático, com uma “tendência para a administração gerencial”.

Os autores destacam as principais características dos modelos implementados, como se observa no Quadro 4, no qual se grifa as características predominantes dos respectivos controles em cada modelo.

Quadro 4- Características da Administração Pública

CARACTERÍSTICAS	PATRIMONIALISTA	BUROCRÁTICA	GERENCIAL
Origem do poder	Desejo do soberano	Estabelecido na Lei	Vontade do cidadão
Posição do cidadão	Subordinado com deveres	Usuário com direitos	Cliente com exigências
Dinâmica organizacional	Por isolamento	Por justaposição	Por sinergia
Temática	Dividir para reinar	Homogeneizar para enquadrar	Diferenciar para integrar
Critério para êxito	Coincidência com o poder	Coincidência com a Lei	Coincidência com a solução correta
Controles: Tipo, Formal	Obediência cega: Feedback	Conformidade- ritos: Feedback + Feedforward	Resultados: Feedback + Feedforward + Feedtarget
Regra	Máxima eficácia na máxima coincidência com o poder	Máxima eficácia na máxima legalidade	Máxima eficácia na máxima operacionalidade

Fonte: Pereira, Marion e Iudicibus (2004 apud BORBA e MARTINS, 2007)

2.2.2 O Conceito na Administração Universitária

Uns breves históricos das principais transformações ocorridas na educação superior podem ser verificados no quadro 5.

Quadro 5 - Principais Eventos da Educação Superior Brasileira

Período	Evento
1915	Reformulação do sistema de ensino: oficializou o ensino no Brasil e houve as primeiras iniciativas de criação de universidades no Brasil

1920	<ul style="list-style-type: none"> • Criação da Universidade do Rio de Janeiro • Assegurou-se a esta primeira universidade autonomia didática e administrativa, direção ao presidente do Conselho Superior de Ensino, na qualidade de reitor, e do Conselho Universitário • As escolas profissionais preexistentes que compunham a Universidade do Rio de Janeiro continuaram a atuar isoladas, sem alteração nos currículos ou alteração em suas práticas internas
1930 Decreto nº 19851/1931	Estatuto das Universidades Brasileiras (Reforma Campos): forma de o Estado intervir no ensino superior antes que ele se estruturasse para garantir a tutela do Estado sobre a educação superior, sendo primeiro invadido a autonomia da universidade pelo autoritarismo e depois pelo paternalismo do Estado
1937	Criação da Universidade do Brasil: tinha a finalidade primordial de controle e padronização do ensino superior no país, cujo objetivo fundamental era ser um mecanismo de unificação e homogeneização, de forma a garantir a unidade de pensamento, o que implicou na restrição da liberdade de cátedra, por meio de um controle burocrático rigidamente centralizado
Ao longo dos anos 50/60 até 1964	As ideologias que sustentariam os governos que se sucederam até 1964 é o populismo, que fez com que o ensino superior passasse por um surto de expansão no país, nascendo as universidades da agregação de escolas profissionalizantes, como é o caso das nove católicas que se constituíram ou da federalização de faculdades estaduais ou particulares. O paradigma para o ensino superior, conforme o autor, começava a ser questionado e começou a ser adequado às necessidades do desenvolvimento econômico e social do país, que é o contexto em que se desenvolve o debate sobre a Reforma Universitária previamente à LDB
1950	É efetivada a atividade de pesquisa, com a criação do regime de tempo integral para os professores desenvolverem ensino e pesquisa na universidade
Década de 60	<p>Havia duas tendências controversas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • O Conselho Nacional de Pesquisa (CNPq), tinha o objetivo de promover a pesquisa científica e tecnológica nuclear no Brasil, desenvolvia atividades orientadas à promoção das ciências exatas e biológicas; • CAPES, por sua vez, tinha Anísio Teixeira a frente da Comissão, investia na formação dos quadros universitários, concedendo bolsas no país e no exterior
1961	<ul style="list-style-type: none"> • I Seminário Nacional de Reforma Universitária, promovido pela UNE: resultou na Carta da Bahia, que apontava como diretrizes básicas da reforma universitária: a democratização

	<p>da educação em todos os níveis, a abertura da universidade ao povo, por meio da extensão universitária e dos serviços comunitários, a articulação com os órgãos governamentais, a colocação da universidade a serviço das classes desvalidas, a suspensão do sistema de cátedras vitalícias, a adoção do regime departamental e do tempo integral para os professores, melhoria salarial e das condições de trabalho, e criação de um sistema eficiente de assistência ao estudante, entre outros</p> <ul style="list-style-type: none"> • Após o Seminário, o MEC convocou os reitores para a criação de comissões de reforma nas diferentes instituições e a criação de uma Comissão Nacional, sob a liderança do Ministério.
1961	Foi criado o Conselho Federal de Educação pela LDB para assumir a direção da política oficial de ensino superior
Golpe Militar de 1964	o debate sobre a universidade foi contido por meio de uma intervenção nos campus universitário, de expurgo de seus quadros docentes, e da repressão e desarticulação do movimento estudantil como a que ocorreu na Universidade de Brasília, que sofreu inclusive intervenção governamental que descaracterizaria totalmente o seu projeto original
1966	Emissão de decretos-lei reestruturavam as universidades federais
1968	<ul style="list-style-type: none"> • Com o AI 5, foi instituído um Grupo de Trabalho para estudar a reforma da universidade brasileira, constituída por representantes dos Ministérios da Educação e do Planejamento, do Conselho Federal de Educação e do Congresso • Outra comissão governamental produz o Relatório Meira de Mattos, o qual fornecia as linhas gerais do paradigma universitário que se consolidaria
Década de 1970	Houve uma política para atender a expansão da demanda, passando a se estimular o crescimento da oferta privada, sendo promovido um processo de massificação por meio da multiplicação de instituições isoladas de ensino superior criadas pela iniciativa privada
Anos de 1990	<ul style="list-style-type: none"> • Políticas privatistas de formação profissional superior são intensificadas, adotando lógicas mercadológicas, que levavam ao sucateamento das universidades públicas, e tendo, por consequência direta, a diminuição da qualidade do ensino e da pesquisa; • O CFE e o MEC adotam uma política privatizante de educação superior no País • Surge debate e a prática da avaliação institucional, que se dividiram entre duas perspectivas, tendo como vetores a

	<p>responsabilidade das instituições de ensino superior na prestação de contas à sociedade e a orientação para o aperfeiçoamento permanente no cumprimento de suas funções.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Houve, de um lado, o predomínio do controle da qualidade referenciado pelo desempenho e eficiência do sistema de educação superior e, de outro, pelo exercício da avaliação como prática construída coletivamente e orientada para a produção da qualidade, a melhoria institucional e a formação dos agentes da educação superior
Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995	É dado ênfase na avaliação centrada na dimensão do ensino, recaindo os resultados na produtividade, eficiência, prestação de contas, e controle do desempenho frente a um padrão estabelecido
Lei Nº. 10.861 de 2004	O SINAES é instituído, com o objetivo de construir um sistema nacional de avaliação da educação superior que articulasse a regulação e a avaliação educativa, esta última mais formativa e voltada para a atribuição de juízos de valor e mérito, tendo em vista o incremento da qualidade e as capacidades de emancipação

Fonte: elaborado pela autora com base nos autores: Mendonça (2000), Barreto (2007), Romanelli (1989), Fávero (1999), Peixoto (2009), Pegoraro e Batistela (2011)

Estas transformações são reflexos da contínua busca por uma educação superior de qualidade, em meio a qual há, principalmente, a discussão a respeito do controle da eficiência na educação superior, dos objetivos e do papel da universidade, entre outros temas.

O Controle da Eficiência na Educação superior foi formalmente introduzida nos anos 90, no entanto, já estaria subjacentemente presente na crítica ao Estado do Bem-Estar Social.

Segundo Junquillo (2010), a crítica ao Estado do Bem-estar Social, o qual garantia a implementação de políticas públicas nas áreas de saúde, educação, segurança pública, previdência entre outras, é fortalecida no final da década de 1980, centrando seus argumentos na incapacidade do Estado, considerando apenas uma mera questão de ordem técnica, como uma má governança, não considerando outras relações econômicas. A partir da década de 1990, segundo o autor, o Brasil presencia significativas iniciativas pautadas nestas novas concepções, que buscam reformar as instituições públicas para o modelo designado de Nova Gestão Pública.

Este novo modelo, conforme Junquillo, (2010) apresentou alguns pressupostos, dentre os quais há as ideias de eficiência na aplicação dos gastos e na produtividade nas produções de serviços, as quais se constituem em

palavras de ordem nessa transposição de perspectivas privadas para a esfera pública.

De acordo com esse novo modelo, as responsabilidades do Estado são questionadas, passando-se a reduzir os serviços públicos por ele prestado, por meio de terceirizações, privatizações, descentralizações e reduções de repasses financeiros e orçamentários, sob o argumento de que há uma incorrigível ineficiência no serviço público.

Nesse contexto, conforme Boaventura (apud SANTOS, 2009), a educação, incluindo a universitária, deixa de ser considerada um bem público e, portanto, o que desobrigou o Estado de seu financiamento. Porém, quando o Estado passou a reduzir o seu compromisso político com as universidades, considerando a educação um bem público que não tem que ser exclusivamente pelo Estado, a universidade começou a entrar em crise institucional, ocorrendo escassez de financiamento e sua descapitalização, o que já vinha ocorrendo de forma gradativa nas décadas anteriores.

De acordo com o autor, no Brasil, a escassez deveu-se ao endividamento externo entre 1968 a 1979, com efeitos graves a partir de 1981/1983. Como um dos países que passaram à democracia neste período, a concessão de autonomia à universidade ocorreu e foi invocada para justificar a criação de um mercado de serviços universitários, corroborando com a privatização do ensino superior e aprofundando a crise financeira das universidades públicas, no entanto, esta foi uma autonomia precária e falsa, levando as universidades a procurarem nova dependência do Estado, sujeita a controles dos Ministérios das Finanças e da Educação.

Analisando essa precariedade gradativamente promovida pelo Estado, percebe-se que ela se deu de forma propositada, para atingi-la, em especial em sua Eficiência nos serviços universitários prestados, o que foi sentido pela própria sociedade e comprometeu a relação desta com a universidade, levando-a a suas crises e servindo de argumento para iniciar o investimento no setor privado da educação superior e instigar a exploração econômica de suas atividades pela universidade pública.

Ressalta Boaventura (2009), sobre a autonomia, que “foi concedida não para preservar a liberdade acadêmica, mas para criar condições para as universidades se adaptarem às exigências da economia”.

Para Chauí (2003), a universidade foi mercantilizada e definir-se-ia “por uma prática social determinada de acordo com sua instrumentalidade” (regida por Contrato de Gestão), referida ao conjunto de meios (administrativos) particulares para obtenção de um objetivo particular (alcance de índices de produtividade), e a “operações definidas como estratégias” (programas de eficácia organizacional), “balizadas pelas ideias de eficácia e de sucesso no emprego de determinados meios para alcançar o

objetivo particular que a define” (avaliação positiva pelo alcance de índices de produtividade).

Bergue (2011) salienta que as organizações públicas são diferentes das organizações privadas quanto aos aspectos de finalidade, porém assemelham-se em relação aos “fundamentos de seus sistemas de gestão”. Para o autor, os fundamentos conceituais e pressupostos de organização são intercambiáveis, sendo os sistemas de gestão compatíveis, mas que precisam ser adaptados, pois requerem referenciais distintos, que devem ser ressignificados e seus parâmetros de aferição dos resultados de gestão devem ser diferenciados. Atualmente, há uma rede, um novo arranjo produtivo na Administração Pública, onde “os bens e serviços públicos são gerados em regime de colaboração” e envolve “múltiplos atores e áreas ou campos do conhecimento”, cuja articulação é processada em diferentes níveis de regulamentação, por isso a mera transposição não é indicada.

Para Bergue (2011), a definição, portanto, de eficiência aplicável para a Administração não é aplicável para a Gestão Pública, pois a complexidade destas relações necessita que sejam repensados novos conceitos.

Assim, a Eficiência, tanto para a Administração Pública, como para o Direito Administrativo, constitui-se em um tema que requer maior reflexão e redefinição de seu conceito, pois ao ser inserido positivamente passou a constituir-se enquanto dever. De acordo com Meirelles (1995), há três principais deveres do administrador público: dever de eficiência, dever de probidade e dever de prestar contas (MEIRELLES, 1995, p. 90).

Na universidade, por sua vez, a imposição da Eficiência levou-a além da reflexão sobre o novo modelo gerencial e as novas concepções do Estado, levou-a a uma auto reflexão, a uma reflexão sobre o seus fazeres e a avaliação destes, a uma reflexão enfim, que perpassa quanto ao que se poderia configurar com sua própria Eficiência.

Boaventura (apud SANTOS, 1999) aponta que o Estado busca desonerar-se do financiamento exclusivo da universidade, ao mesmo tempo em que supervisiona e faz exigências sobre cada financiamento aplicado, interferindo na aplicação e gestão dos recursos que mantém.

A universidade, no entanto, possui uma variedade e especificidade das atividades que desenvolve difíceis de mensurar em avaliação. Para Boaventura (apud SANTOS, 1999), a maior dificuldade está com relação a medidas para a avaliação da qualidade e da eficácia. Para o autor, ainda que se aceite que a universidade produz “produtos” esperados, muitos deles não são susceptíveis de mensuração direta, como por exemplo, a mensuração da formação do caráter ou do progresso científico, além de que, da mesma forma, não é possível produzi-los com a mesma eficácia ou conforme uma hierarquia entre eles.

Boaventura (apud SANTOS, 1999) sugere que, para a avaliação de desempenho dos docentes e das unidades, deverá se optar pela avaliação tecnodemocrática ou participativa, que fixem critérios por meio de mecanismos de democracia interna e externa, e que valorizem as competências específicas de cada grupo de docentes, garantindo uma qualidade mínima dentro de cada modelo ou vertente, pois dessa forma será possível ampliar o retorno social da universidade e a introduzir incentivos internos para novas atividades, além de servir como escudo contra a pressão unilateral dos incentivos mercantis.

A proposta de Santos (1999) amplia o significado do conceito de Eficiência, pois este, considerando a sua proposta, será construído a partir do diálogo com a sociedade e com toda a comunidade acadêmica e, apesar de extrapolar o sentido de “Eficiência” trazido pelos autores da área jurídica, está bem claro que não extrapola da racionalidade presente na doutrina jurídica, pois traz como sentido o interesse público, considerado também a partir de uma concepção dinâmica originária da própria sociedade, construído por esta sociedade.

Silva (2001) ressalta que: “O conceito de eficiência organizacional como condição da atividade universitária está definitivamente implantado na instituição pública”. A justificativa, segundo o autor, para a introdução de tal conceito foi a de que as universidades eram ineficientes, porém, segundo ele: “Boa parcela das acusações de arcaísmo, corporativismo e ineficiência feitas à universidade pública, visa, na verdade, ao distanciamento que ela, em grande parte, ainda mantém do mercado”, e argumenta ainda que é exatamente pelo fato de a universidade pública não estar “limitada pelas injunções do mercado” é que ela consegue “cumprir o seu papel histórico e social de produção e disseminação do conhecimento”, e também manter com a cultura uma relação em que é possível a reflexão, a qual “foge das pressões de demanda e de consumo”.

Chauí (2003) afirma que nesta concepção de organização gerencial para a organização universitária “Pesquisa” é considerada também como uma “estratégia de intervenção e de controle de meios ou instrumentos para a consecução de um objetivo delimitado”. Ela deixa de ser, portanto, um “conhecimento de alguma coisa”, e passa a ser a “posse de instrumentos para intervir e controlar alguma coisa”. Dessa forma, ocorre a “fragmentação” da pesquisa que é uma “condição de sobrevivência da organização”, e além de tornar-se real, também “propõe a especialização como estratégia principal”, “entende por 'pesquisa' a delimitação estratégica de um campo de intervenção e controle”.

Essas novas exigências às atividades universitárias, de acordo com Boaventura (apud SANTOS, 2009), produziram uma desorientação, que pode

ser percebida pela resistência à mudança, cuja justificativa se dá “em nome da autonomia universitária e da liberdade acadêmica”. A universidade ostracizou-se socialmente pelo seu elitismo e corporativismo, e conseqüentemente, estava incapaz de auto interrogar-se da mesma forma que interroga a sociedade e ter claro suas vulnerabilidades, o que a tornou frágil, “presa fácil dos prosélitos da globalização neoliberal”.

Boaventura (apud SANTOS, 2009) salienta que “a pressão crescente para submeter a universidade a critérios de eficácia e de produtividade de natureza empresarial ou de responsabilidade social” e a contradição da universidade em reivindicar a autonomia pautada na definição dos valores e objetivos dela resultaram na Crise Institucional, inclusive a de sua legitimidade. Dessa forma propõe, com a intenção de sair de sua crise e reconquistar inclusive a sua legitimidade, a adoção de avaliações participativas, além de uma democratização interna e externa e do acesso, do trabalho em rede, da produção de um conhecimento pluriversitário, da promoção pelo Estado de regulação do setor privado de educação superior e do apoiar a promoção de uma transnacionalização cooperativa e solidária.

A respeito da Extensão, os autores(1999) traz interessantes proposições para esta atividade, acerca das quais se poderia considerar sobre o que seria esperado, e portanto, um possível critério de constatação de Eficiência para esta específica atividade universitária. O autor afirma que, na sociedade a quantidade e qualidade de vida estruturam-se em “configurações cada vez mais complexas de saberes”, caberia à universidade, para a conquista de sua legitimidade, o desenvolvimento de atividades de extensão de forma aprofundada e de forma que passassem a ser parte integrante das atividades de investigação e de ensino.

As perspectivas discutidas, direcionadas para o aspecto da Eficiência, proporcionam um vasto campo de discussões e reflexões, a partir dos quais é possível levantar parâmetros avaliativos para novas formas de se pensar sobre a avaliação da educação superior e sobre o próprio processo de avaliação, os quais serão fundamentais para ampliar a qualidade da educação superior e desenvolvimento dos potenciais das universidades de promover o conhecimento científico, a cultura e a formação integral dos cidadãos brasileiros.

2.3 O CONCEITO “CONTROLE” NAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS, NAS CIÊNCIAS JURÍDICAS E ÓRGÃOS PÚBLICOS DE CONTROLE

Conceito de Controle a ser abordado é o conceito adotado pela Contabilidade, em especial pela Contabilidade Gerencial, e as relações estabelecidas com os modelos de Controladoria propostos. Apresenta ainda, o

Conceito aplicado nas obras referentes ao Controle Interno e nas obras referentes ao Direito Administrativo. Finalmente, é retratado no tópico os conceitos utilizados pelos órgãos públicos de controle: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado do Paraná, da Controladoria Geral da União, bem como uma breve análise nos atos da Secretaria de Controle Interno do Estado do Paraná.

2.3.1 O Conceito nas Ciências Contábeis

A consideração do Conceito de Controle exclusivamente pela Contabilidade é pouco abordada na literatura da Controladoria, pois a maioria dos autores não restringe o enfoque na Contabilidade. Os autores que abordaram dando especial enfoque para esta área, são os apresentamos neste tópico.

Matos (2000) considera que o controle pode ser conceituado como o conjunto das características de conceitos genéricos e específicos. O conceito com características de Auditoria, segundo o autor, possui sentido de verificação, exame, e constatação, e implica na idéia de finalidade, exame de um ou de alguns objetos precisos, correspondendo à análise, síntese, dedução, indução, informação, decisão, restrição, observação, verificação, avaliação, mensuração. Com relação a característica como sistema de informação é de registro, como identificação, equivalência, autenticação, significando a inscrição em partidas dobradas, no sentido contábil, e inscrição em sistemas de informação gerencial, no sentido administrativo geral.

O sentido de Controle para o autor é de vigilância ou fiscalização, ou dá a ideia de supervisão, inspeção, contendo o sentido de continuidade, tal como controle do fluxo de caixa; controle do desempenho operacional. Tem como qualidade o controle, segundo o autor, a de direção, de comando, de aplicador da gestão, significando possuir um comando inquestionável, exercendo influência determinante, dominando quaisquer situações, como por exemplo, controlar as finanças, na dimensão da qualidade do controle.

Silva Júnior (2000) relata sobre o entendimento do conceito de Controle Interno a partir da definição de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, pela qual passa o controle que compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas utilizados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, para ampliar a eficiência das operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Para Oliveira et. al. (2011, p. 71) o Controle refere-se aos sistemas contábeis e de controles internos, no entanto explicita que é ele o “conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa”, cujo

objetivo é “detectar e prevenir desvios – erros e irregularidades, intencionais ou não”, os quais podem vir a “afetar negativamente o desempenho da entidade”; “ocasionar impactos em sua lucratividade e/ou estrutura financeira”; e “resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno ou externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros”.Essa definição é provavelmente mais ampla do que o significado que, às vezes, se atribui ao termo. Na realidade, ela reconhece que um sistema de controle interno projeta-se além das questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e finanças, mostrando que o sistema inclui outros importantes aspectos, tais como:

- a) Sistema de orçamentos da empresa;
- b) Definições de custos-padrões e análise das variações;
- c) Relatórios operacionais e análise das variações;
- d) Relatórios operacionais e análises estatísticas do mercado e no qual a empresa atua;
- e) Comportamento e desempenho dos concorrentes;
- f) Programa de treinamento que visa capacitar os colaboradores da empresa;
- g) Planejamento estratégico, etc.

Silva Júnior (2000, p. 73-74) explicita o conceito, apresentando a identificação dos seguintes aspectos: salvaguarda de ativos; acompanhamento e manutenção da eficiência operacional; garantia da eficácia do sistema de informações e garantia do cumprimento de normas definidas pela administração.

O objeto do controle, segundo Matos (2000), pode ser sobre pessoas e atividades. O controle sobre as pessoas, segundo o autor, está relacionado à conduta das pessoas que desempenham atividades na Administração, podendo incidir sobre uma única manifestação dessa conduta ou sobre um conjunto de atos dessa pessoa. Com relação ao controle sobre a atividade administrativa, descreve o autor que este abarca toda a gestão ou um ato ou fato determinado realizado pela Administração, no sentido genérico. De acordo com o autor, os controles sobre atividades possuem várias subespécies, como o controle de gestão, contábil e de resultados.

Para Matos (2000), o processo de controle, ou o controle enquanto atividade, é essencialmente preventivo e objetiva impedir a Administração de cometer ilegalidade e erros, de atuar arbitrariamente, de causar dano, e acontece antes da edição dos atos. O controle posterior também possui caráter corretivo, acrescenta o autor, e ele ocorre após a emissão dos atos com o objetivo de censurar os erros cometidos para eliminar ou reparar as

consequências desses erros.

Com relação à amplitude do controle, relata o autor que este tanto abrange atos isolados como o conjunto de condutas ou comportamentos em decorrência da atuação de pessoas. A respeito do exercício do controle, Matos (2000) afirma que este pode ser exercido por um órgão controlador, ou indiretamente, por órgãos externos como, por exemplo, os auditores independentes e a fiscalização tributária. A função do Controle, acrescenta o autor, é a de limitação, ou seja, de regulamentação, proibição, e tem subjacente o aspecto negativo, restritivo ou inibidor, como: controlar os investimentos, as compras, vetar um plano de negócio; estabelecer um limite de gastos ou de atividades específicas.

Padoveze (2010) entende que a Controladoria seria uma Ciência Contábil considerando-se o enfoque controlístico da escola italiana, mas pelo enfoque da escola americana, a Contabilidade Gerencial é o que se denomina Controladoria. Para o autor não há razão para se distinguir entre Contabilidade e Contabilidade Gerencial, pelo fato de que a Contabilidade Gerencial apresenta todos os aspectos da Contabilidade, somente algumas vezes recebendo o nome de Controladoria. Com relação à divisão entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira é uma divisão utilizada para o mercado, mas ambas seguem as regras ou princípios contábeis na mensuração econômica adequada; sendo a Contabilidade Financeira tida como um instrumento contábil para usuários externos para suprir as necessidades de informações regulamentadas e sociais, enquanto que a Contabilidade Gerencial é utilizada para suprir informações aos usuários internos da empresa. Assim ambas não deixam de ser segmentos da Contabilidade, que compõem um todo, sendo ambas utilizadas para controle e tomada de decisão sobre empreendimentos comerciais, mas a Contabilidade Financeira está mais essencialmente relacionada à demanda de informações para planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão.

Apresenta ainda Padoveze, citando Iudícibus (1987 apud PADOVEZE, 2010, p. 11), a perspectiva americana da Contabilidade Gerencial, que retrata, como a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos (Relatório nº 1A), essa área como “um processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras”, utilizadas pela administração para elaborar o planejamento, a avaliação e o controle dentro de uma organização e também para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Para Correia (2002), ao tratar sobre o conceito de Controle Interno aborda sobre essa perspectiva. O Controle, segundo o autor envolve vários elementos (como plano de organização, métodos e medidas, proteção do patrimônio, entre outros), os quais são interdependentes e a adequação do

controle interno está vinculada ao equilíbrio do funcionamento destes elementos.

Correia (2002) afirma que se pode constatar que o controle interno passou a ter um novo foco a ser observado pela gestão pública, ganhando extrema importância, pois ampliou além da ótica de uma revisão contábil, e passou a englobar toda a operacionalidade da administração, possibilitando a produção de informações necessárias para garantir o cumprimento de objetivos definidos pela gestão.

Correia (2002) apresenta uma distinção entre os controles contábeis e os administrativos. De acordo com o autor, pode-se depreender que os controles contábeis objetivam proteger os ativos da organização e checar a acurácia e confiabilidade de seus dados contábeis, e os controles administrativos visam promover a eficiência operacional e estimular a obediência às diretrizes estabelecidas pela alta administração.

Das discussões de Castro (2011) sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, destaca-se a sua menção à importância desta para garantir fidedignidade aos órgãos de controle interno e externo, além de subsidiar os dirigentes e dar transparência à sociedade.

No entanto, observa o autor que para a área pública, as informações apenas patrimoniais não são suficientes para atender as necessidades dos administradores. Desta forma, aponta o autor, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem buscado explicar de forma integrada os efeitos das ações de governo, bem como o reflexo no patrimônio e nas finanças públicas, do atendimento às demandas da sociedade.

Castro (2011) destaca que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público assumiu um papel de fonte de informações para as organizações do setor público, servindo como referência de consulta, registro, mensuração e evidenciação das políticas e atos da gestão pública. Em 1987, relata o autor, com a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) a importância da contabilidade como suporte à informação gerencial foi resgatada, inclusive por meio da aplicação de suas técnicas e como base de sustentação das operações financeiras e de execução orçamentária no Governo Federal. Dessa forma, acrescenta o autor, foram automatizados os lançamentos contábeis para transformar a contabilidade em fonte oportuna de informações.

O SIAFI, segundo o autor, alterou a lógica contábil de registrar atos e fatos somente após os pagamentos, como acontece com os sistemas contábeis em geral, pois o sistema exige o registro contábil prévio à emissão do documento de pagamento e exigiu a implantação da Conta Única como uma conta contábil, o que deu consistência aos números utilizados para tomada de decisão nos diversos escalões do Governo Federal e transformou a

contabilidade em fonte primária dos dados financeiros e orçamentários. Com a Conta Única, destaca o autor, os gestores trocaram a cultura do extrato bancário pelo razão contábil.

Castro (2011) afirma que uma nova mudança está se processando com a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), pois ela unifica os conceitos da Contabilidade aplicada ao setor público, com a aplicada no setor privado, em termos patrimoniais. Explicita o autor que, com a nova estrutura, são equiparados os conceitos patrimoniais e preserva-se a diferença entre as duas na particularidade do setor público dos controles contábeis do orçamento e sua execução e dos controles contábeis dos potenciais que não afetam o patrimônio, no momento, mas que podem vir afetá-lo no futuro.

2.3.2 O Conceito nas Ciências Jurídicas

Slomski (2009, p.16) afirma que a administração pública existe há milênios e os gestores públicos, por sua vez, desde o início buscam melhores resultados, ainda que não sejam voltados ao atendimento das necessidades da sociedade. Segundo o autor estes gestores preocuparam-se em controlar, administrar e registrar as receitas e as despesas da instituição pública.

Castro (2008) afirma que o registro histórico de maior regresso do controle na Administração Pública é na Idade Média, entre os séculos IX e XII, momento em que se estabeleceu o sistema feudal. Relata que com a fragmentação do poder do Estado em pequenas unidades territoriais, com pouca ou quase nenhuma organização administrativa, não há o interesse pelas contas do feudo, pois a administração das terras era de interesse do senhor feudal, estando os vassallos afastados das questões gerenciais do feudo. Com o Estado absolutista, acrescenta, surgem estruturas similares aos tribunais de contas: “em 1661, no Império Austríaco foi criada sua corte de contas; em 1714 na Prússia e, em 1767, a Espanha”. (CASTRO 2008, p 90-91). O interesse não eram as contas públicas, mas o controle do patrimônio do governante.

Medauar (2012) apresenta a origem do termo Controle retratada por Bergeron e Giannini e Roberta Lombardi. A origem seria no termo *contre-rôle*, cujo significado é: “registro que efetua o confronto com o registro original e serve para verificar os dados”, utilizado a partir de 1654, momento em que vários atos jurídicos passaram a ser Controlados, resumidos em registros especiais, por meio de pagamento de uma taxa, se configurando um tipo de controle hoje denominado registro (BERGERON apud MEDAUAR, 2012). O termo seria originado da expressão *rotulum* (do “latim fiscal medieval”), que em francês seria *contre-rôle*, cujo significado seria: rol dos

contribuintes, dos tributos, dos censos (GIANNINI; ROBERTA LOMBARDI apud MEDAUAR, 2012).

Segundo Mileski (2011, p. 168), a estruturação da função de controle ocorreu no Estado moderno, quando se este se consolidou como uma das principais características do Estado de Direito.

Medauar (2012) destaca que havia na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, no seu artigo 15, o seguinte preceito: “A sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração”. Acrescenta a autora que em estudos mais clássicos verifica-se a preocupação primordial com o controle da legalidade objetiva da atividade da Administração e o controle de mérito e as diversas formas de controle contábil, posteriormente surgindo preocupações com outros tipos de controle como, por exemplo, o controle de eficiência, mencionado no direito brasileiro por Caio Tácito, que defendia que o interesse e a sobrevivência de grande número de indivíduos passou a depender da eficiência da Administração e não apenas de sua legalidade.

Medauar (2012) destaca que nos estudos publicados a partir da década de setenta do século XX, há a referência do controle denominado controle de gestão, através do qual as atividades recebem fiscalização em relação aos resultados da gestão e a referência a este controle se amplia na primeira década do século XXI, sobretudo na doutrina italiana.

Amaral; Spinelli (2012) descrevem que até os anos 1990 predominou o conceito mais tradicional de Controle Interno, o qual se refere ao conjunto de ações, métodos, procedimentos e rotinas que uma organização realiza sobre seus próprios atos, com o objetivo de preservar a integridade de seu patrimônio e de examinar a compatibilidade entre as operações desenvolvidas, os parâmetros pré-estabelecidos e os princípios pactuados, ou seja, o papel do Controle Interno tinha o foco de sua atuação concentrado, quase que exclusivamente em atividades de exames de conformidade entre as atividades desenvolvidas e as normas e regulamentos existentes, realizados por um viés geralmente restrito à área de contabilidade ou, em alguns casos, à verificação da legalidade dos documentos comprobatórios dos procedimentos adotados, em detrimento de controles preventivos ou voltados para o exame dos resultados das políticas públicas. A partir de meados da década de 1990, segundo os autores, a visão estritamente contábil e formal das auditorias e dos processos de Controle Interno passou a ser modificada.

Com relação à evolução do conceito Controle no Brasil, esta pode ser observada no Quadro 6.

Quadro 6 - Evolução do Conceito Controle no Brasil

Instrumento\Período	Descrição
Constituição do Império de 1824	<ul style="list-style-type: none"> • Art. 179, XXX, permite ao cidadão apresentar aos Poderes Legislativo e Executivo reclamações, queixas ou petições, para expor a violação da Constituição e requerer a responsabilidade dos infratores (FORTINI, 2012) • o Poder Moderador prevê funções típicas de auditores e controladores atualmente, especialmente no que se refere ao julgamento disciplinar contra servidores públicos (FORTINI, 2012)
Constituição Federal de 1946	Atribui ao Tribunal de Contas da União o controle prévio sobre atos de gestão do executivo (CRUZ, 2010)
Lei 4.320/64 e o Decreto-Lei 200/67	<ul style="list-style-type: none"> • estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (CRUZ, 2010) • a Administração Pública passou a controlar a execução orçamentária sob novos e importantes aspectos, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, e a verificar também sob o enfoque de resultados físicos. (CRUZ, 2010) • o Poder Legislativo passou a ter atribuições próprias mais específicas como a verificação da probidade da administração, o emprego dos recursos públicos, o cumprimento da Lei de Orçamento (CRUZ, 2010) • Pelo Decreto é resgatado o controle como um dos princípios fundamentais da Administração Federal e retratou níveis e amplitude do controle, compreendendo controles como: execução dos programas, da observância das normas, da aplicação dos dinheiros públicos, da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria, fixou regras claras para o controle interno administrativo e contábil, estabeleceu o princípio da economicidade nas ações da administração, transformou a Contadoria Geral da República em Inspeção Geral de Finanças (IGF), com ramificações em cada Ministério, assumindo o papel de órgão central do sistema de controle interno (CRUZ, 2010)
Lei Complementar n°101 de 2000	Lei de Responsabilidade Fiscal: obriga-se a assinatura do responsável pelo Controle Interno nos relatórios de gestão

	fiscal (RIBEIRO, 2012)
Constituição de 1967	<ul style="list-style-type: none"> • O Controle Interno foi expressamente previsto no Artigo 71, §§3º e 4º, onde consta o sistema de auditoria financeira e contábil. No Artigo 72 foram estabelecidas as finalidades do Controle Interno. (FORTINI, 2012) • previa a reforma do Estado e a fiscalização financeira e orçamentária da União, a qual passaria a ser exercida pelo Congresso Nacional por meio de controle externo (CRUZ, 2010)
Decreto nº 64.777/1969	Cria a Comissão de Coordenação das Inspetorias Gerais de Finanças (INGECOR) para coordenar os assuntos relativos aos sistemas de administração, finanças, contabilidade e auditoria (CRUZ, 2010)
Constituição Federal de 1988	<ul style="list-style-type: none"> • O controle voltou-se quase que exclusivamente ao enfoque contábil-financeiro, em uma ênfase formalista, e ficou relegado a segundo plano as atribuições de Controle Interno como: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo, e foi dado pouco espaço para uma preocupação com o tratamento sistemático de irregularidades ou a prevenção e combate à corrupção (AMARAL E SPINELLI, 2012) • segue traços do constitucionalismo pós-guerra, sendo extensa e analítica e dessa forma define mais precisamente a estrutura do Estado, suas atividades e limitações, com vistas a proteger os indivíduos de práticas autoritárias (FORTINI, 2012)
Em 1994	Em meio a um contexto de redemocratização do país, a abertura de mercado, o desenvolvimento das ideias que levariam à proposta de reforma gerencial do Estado, é criada a Secretaria Federal de Controle (SFC), inserida na estrutura do Ministério da Fazenda, momento em que a atividade de Controle Interno passa a ser vista como um elemento integrante do ciclo da gestão pública, insurgindo a chamada administração gerencial japonesa com a sua ferramenta: o ciclo (PDCA) - Planejar, fazer, controlar e avaliar/agir corretivamente, deixando de se resumir a auditoria de documentos ou processos e passa a fiscalizar: se a obra foi realizada, se o produto foi entregue (AMARAL E SPINELLI, 2012)
Lei nº 10.683/2003	<ul style="list-style-type: none"> • Surge a Controladoria-Geral da União e a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) passa a integrá-la, congregando as atividades de Ouvidoria-Geral da União e de Corregedoria e integrando a estrutura da Presidência

	<p>da República. Foi uma mudança significativa que repercutiu tanto no campo prático, de condução da política do Controle Interno pelo Poder Executivo federal, quanto no campo simbólico, quanto às expectativas e a relevância do tema perante os responsáveis por exercer o controle e perante a própria sociedade (AMARAL E SPINELLI, 2012)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Em 2004 cria-se o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, que foi inserido na estrutura da CGU em 2005. O Controle Interno passa a ter um papel um papel de protagonista no ciclo de gestão das políticas públicas, constatando-se que um controle bem estruturado e estrategicamente orientado poderia contribuir para a aderência aos parâmetros legais, para a boa execução dos programas de governo e para a prevenção da corrupção (AMARAL E SPINELLI, 2012)
Lei nº 11.204/2005	Agrega-se, na CGU, as atribuições referentes à prevenção e combate à corrupção e incremento da transparência da gestão na Administração Pública federal (AMARAL E SPINELLI, 2012)
Em 2006	É criada a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, expandindo significativamente a atuação da CGU, cabendo à Secretaria a elaboração de projetos, instituição de programas e execução de ações voltadas à promoção da integridade; ao aumento da transparência pública; à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da participação do cidadão no acompanhamento das políticas públicas. (AMARAL E SPINELLI, 2012)

Fonte: elaborado pela autora, com base nos autores citados.

Assim, conforme Amaral; Spinelli (2012), atualmente na esfera federal há um Controle Interno que se preocupa com a execução e resultados dos programas de governo, com a qualidade dos serviços prestados, com a eficiência e a efetividade das políticas públicas e constatam-se as iniciativas dedicadas ao combate e prevenção da corrupção, na medida em que está comprometendo, de forma ampla o funcionamento do governo e a confiança da sociedade nas instituições públicas.

Para Slomski (2009), nos dias de hoje, a maioria dos Estados possui o regime democrático de governo, no entanto parece que esse controle piorou, considerando-se que no passado quase não eram noticiados a corrupção, a fraude nos cofres públicos e os desvios de recursos públicos. Para o autor, não

houve piora, pois acredita que a malversação de recursos já existia no passado, porém não era divulgada para a sociedade. Acrescenta que nesse mundo atual de informações é quase impossível ocultar desvios de recursos públicos.

2.3.2.1 Tipos de Controle

Mileski (2011, p. 171-75) afirma que o controle é elemento essencial ao Estado de Direito, pois tem como finalidade assegurar que a Administração atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. Atualmente, segundo o autor, há:

1. controle interno (da própria administração sobre seus atos, e decorrendo do poder hierárquico que a organiza, 2. O controle externo (quando é controlado por órgão controlador não integrante da estrutura do controlado; 3. Controle legislativo, exercido pelo poder legislativo e o 4. Judiciário. Destaca ainda sobre o Controle Administrativo, que refere-se ao poder de fiscalização e correção sobre sua própria atuação, e é derivado do poder de autotutela; e sobre o Controle social, o qual seria o conjunto de meios de a sociedade intervir.

As definições de Controle, ao serem estruturadas, geralmente levam em consideração e mencionam os diversos tipos de controle. Uma breve síntese dos tipos de Controles será apresentada na sequência para fins elucidativos.

Justen Filho (2012) apresenta uma sistematização didática dos diversos tipos do controle estatal, quais sejam:

1. Quanto à natureza da atividade estatal controlada:
 - a) Controle da Atividade Administrativa;
 - b) Controle da Atividade Jurisdicional;
 - c) Controle da Atividade Legislativa.
2. Quanto ao sujeito titular da competência:
 - a) Controle pelo Poder Executivo;
 - b) Controle pelo Poder Legislativo;
 - c) Controle pelo Poder Judiciário;
 - d) Controle pelo Tribunal de Contas;
 - e) Controle pelo Ministério Público.
3. Quanto à natureza jurídica dos atos de controle:
 - a) Controle de natureza legiferante;

- b) Controle de natureza jurisdicional;
 - c) Controle de natureza administrativa;
 - d) Controle de natureza específica do Tribunal de Contas;
 - e) Controle de natureza específica do Ministério Público;
4. Quanto à relação entre o titular e o destinatário:
 - a) Controle Interno (atividade de controle desenvolvida por um Poder relativamente à própria atividade)
 - b) Controle Externo (atividade de controle desenvolvida por um Poder quanto aos atos de outro Poder)
 5. Quanto ao momento temporal de seu exercício:
 - a) Controle anterior
 - b) Controle concomitante
 - c) Controle posterior
 6. Quanto a natureza da atividade controlada:
 - a) Controle de legalidade: objetiva verificar se a conduta controlada é compatível com a disciplina prevista numa norma jurídica;
 - b) Controle de mérito: visa à revisão do conteúdo da decisão discricionária.

O Controle da legalidade, especifica Justen Filho (2012) , possui uma amplitude muito maior, tendo em vista que há uma norma estabelecendo os pressupostos ou o conteúdo do ato objeto de controle. O controle de mérito, por sua vez, o autor destaca que é muito mais limitado em razão de o direito reconhecer ao agente o poder de realizar escolhas segundo a própria avaliação de conveniência e oportunidade. Ressalta o autor que esse argumento não significa a inviabilidade do controle sobre o mérito do ato, pois é cabível verificar se o agente aplicou todas as precauções necessárias ao ato e se orientou a sua conduta para atingir as finalidades previstas pela ordem jurídica. Mauro Campbell Marques (in JUSTEN FILHO, 2012) argumenta em jurisprudência do STJ (Resp. nº 778.648/PE) destaca que atualmente parte da doutrina e da jurisprudência admite ao Poder Judiciário o controle do mérito do ato administrativo, com relação à conveniência e oportunidade, sempre que, no uso da discricionariedade admitida legalmente, a Administração Pública atuar de forma contrária ao princípio da razoabilidade.

Medauar (2012) analisa os controles internos conforme a sua temporalidade, a motivação e a abrangência de sua atuação. De acordo com a autora, o controle interno pode ocorrer: anteriormente à existência ou eficácia de uma atuação, que seria o controle prévio; simultaneamente à realização do

ato que seria o controle concomitante ou após a realização da atividade que seria o controle sucessivo ou a posteriori. Acrescenta a autora que ele pode ser acionado de ofício por provocação ou atuando necessariamente no momento oportuno. Com relação à abrangência, descreve a autora que há o controle exercido sobre os próprios órgãos da Administração Direta (centralizada) e o controle exercido sobre as entidades da Administração Indireta, como as autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista, entre outras.

Medauar (2012) relata que para certos autores, no Direito Administrativo a noção de controle possui usos limitados, como o controle hierárquico, controle de oportunidade, de legalidade, e possuem, a maioria desses, o sentido de vigilância, de inspeção, sendo exercido a posteriori e configurando controles no sentido fraco.

Para Santana (2010), com relação ao fundamento, o Controle pode ser classificado em: Controle hierárquico: resultante do escalonamento vertical dos órgãos do poder executivo, independentemente de normas e pressupõe a competência de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas, bem como os meios corretivos dos agentes responsáveis, não devendo ser confundido com os poderes de direção hierárquica, que possui atuação mais ampla e relacionando-se ao planejamento e comando administrativo diferentemente do controle hierárquico que está relacionado ao policiamento dos órgãos subordinados; e há o Controle finalístico: instituído fundamentado em norma legal, a partir da indicação da autoridade controladora, com competências a serem exercidas e as finalidades objetivadas.

Com relação à localização do órgão, Santana (2010) afirma que o Controle pode ser: Controle Interno: compreendendo o controle exercido pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada no âmbito da própria Administração; o Controle Externo, compreendendo o controle realizado por órgão estranho à Administração, responsável pelo ato controlado, e Controle externo popular, o qual é exercido pelo povo, que possui a prerrogativa de questionar a legitimidade das contas públicas, nos termos da lei.

2.3.2.2 Definições do Controle

As definições de Controle e Controle Interno apresentam uma variedade de conceitos. Dentre os conceitos há os que fazem referência a ações como: fiscalizar, averiguar, orientar, verificar, regular, entre outros. Há os que fazem referência a uma unidade administrativa na organização e há os

que fazem referência a ferramentas ou instrumentos administrativos utilizados por uma organização.

Medauar (2012) aponta esta diversidade, mencionando que a palavra Controle se reveste de vários sentidos, demonstrando por vários autores que há tanto a noção inglesa que equivale a domínio, autoridade, poder de direção e há outras noções européias, especialmente a francesa, que correspondente a vigilância, verificação, inspeção.

Do sentido referente a ações, podemos citar os autores conforme os seguintes sentidos:

1. Fiscalizar\Averiguar\Examinar\Verificar\Autenticar\Acompanhar\Avaliar: sentidos apresentados: 1. Verificar a conformidade da atuação da Administração Pública com certos parâmetros; ideia de supervisão, inspeção, censura (exercido por um poder hierárquico) e contém o sentido de continuidade; uma pessoa jurídica pública exerce fiscalização sobre outra pessoa jurídica, havendo diferenciação de sujeitos, de órgãos e de vontades (MEDAUAR, 2012); 2. Como um dever-poder imposto ao próprio Poder, apenas sobre a atuação administrativa; (JUSTIN FILHO, 2012 e MILESKI, 2011); 3. verificar práticas menos perfeita e satisfatória, podendo resultar anulação do ato ilegal; ou em revogação do ato inconveniente; ou em ratificação ou suprimento do ato eivado de erro sanável, ou em orientação para a alteração futura do procedimento adotado, ou, em caso de conformidade, homologar, como um poder-dever de exame da regularidade e adequação da atividade administrativa, observado o caso da Administração Indireta, pois ao criar entidades dotadas de personalidade jurídica própria, significa a eliminação do vínculo de controle interno com a administração central, não havendo validade um ato administrativo emitido pelo Chefe do Poder Executivo desconstituindo um ato praticado no âmbito de uma autarquia (JUSTIN FILHO, 2012); 4. Fiscalizar, com relação à legalidade, legitimidade e economicidade, conforme previsto nos Artigos 71 e 72 da Constituição Federal de 1988, (FORTINI, 2012); 5. Controles intraorgânicos realizado pelas vias processuais: procedimentos públicos de preparação e impugnação da vontade estatal; órgãos colegiados; consultas e assessoramentos prévios da Administração na emissão de ato administrativo; autotutela; avocação; instruções dadas por superiores hierárquicos a seus subalternos; tutela administrativa e órgãos especializados de controle; 6. Acompanhar e avaliar a correção dos atos praticados pelos seus membros (MILESKI, 2011)

2. Identificar\Comparar: sentidos apresentados: 1. controle de mérito: confrontar a ação administrativa à ação ideal de boa atuação geral (FORTINI, 2012 e GLOCK, 2009); 2. Certificar-se de que todas as operações estão sendo realizadas em conformidade com o plano estabelecido, com as

ordens dadas e com os princípios definidos (BOTELHO, 2010);

3. **Orientar\Corrigir**: sentidos apresentados: 1. determinar a conduta alheia, como referido no Artigo 71, Incisos VIII e IX da Constituição Federal (COMPARATO apud JUSTIN FILHO, 2012); 2. acompanhar a execução dos atos, demonstrar de forma opinativa, preventiva ou corretiva as ações a serem desempenhadas (CORREIA, 2002).

4. **Dirigir\Dominar\Controlar**: sentidos apresentados: 1. proceder o controle sobre os seus atos, decorrendo do poder hierárquico que a organiza (MILESKI, 2011); 2. sentido mais forte: dominar e dirigir; sentido mais fraco: de limitar e fiscalizar, e o sentido verificar, fiscalizar, o controlador contenta-se em exercer o controle ao invés de impor a regra; e o sentido de direção efetiva: exercer influência determinante, ser o senhor numa situação, com o sentido de comando efetivo (MEDAUAR, 2012);

5. **Proibir\Regular\limitar**: sentidos apresentados: 1. reprimir os desvios ocorridos; assegurar a liberdade e proscrever o arbítrio, limitando a atuação estatal de forma a utilizar de forma mais adequada os recursos públicos, evitando o desvio de finalidade e a improbidade, assegurar a estabilidade e orientar para a satisfação dos interesses dos cidadãos. (JUSTEN FILHO, 2012); 2. regulamentar, proibir, o qual possui o sentido subjacente restritivo ou inibidor (MEDAUAR, 2012)

6. Do sentido referente a **unidade administrativa**: sentidos apresentados: 1. unidade administrativa constituída ou conjunto de unidades administrativas com a finalidade de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária da administração direta, das entidades da administração indireta, da aplicação de recursos públicos realizada por entidades de direito privado, e as atribuições previstas no artigo 74 da Constituição Federal; o novo Ministério Público, originado com a Constituição de 1988, é uma das instituições de controle da administração pública que mais destacadamente desempenha esse papel. (RIBEIRO, 2012); 2. um órgão dos órgãos que compõem o Sistema de Controle (CASTRO, 2012); 3. refere-se a atividade de controle que um órgão administrativo realiza sobre si mesmo, pautada nas Súmulas n^os 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal e nas leis de processos administrativos (FERRAZ, 2012; CORREIA, 2012); 4. de fiscalização de um órgão da Administração em relação a seus próprios atos (MEDAUAR, 2012); 4. designa órgãos incumbidos de realizar, em harmonia com os órgãos de Controle Externo (Tribunais de Contas e Poderes Legislativos), a fiscalização financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública em sentido amplo (FERRAZ, 2012); órgãos dotados de competência específica de controle administrativo interno (JUSTEN FILHO, 2012).

7. Do sentido referente a **ferramentas ou instrumentos**

administrativos utilizados por uma organização: sentidos apresentados: 1. como um instrumento fundamental que reside no acompanhamento e fiscalização do ato administrativo por parte da própria estrutura organizacional que o produz (JUSTEN FILHO, 2012); 2. plano da organização, constando todos os métodos e medidas coordenadas adotados pela empresa com vistas a salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão, conceito este previsto pelo American Institute of Certified Public Accountants - AICPA (BOTELHO, 2010); conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados, visando assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública, conforme a Instrução Normativa nº 16, de 20/12/1991, do Departamento de Tesouro Nacional (GLOCK, 2009); 3. o conjunto de todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, voltados a fazer na empresa com que os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela Alta Administração (SILVA JÚNIOR, 2000); 4. sistema integrado, que vise avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; comprovar a legalidade e avaliar resultados com relação à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; exercer o controle sobre operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres da União, e ainda prestar apoio ao controle externo (MELLO, 2012).

2.3.2.3 Objetivos e Funções do Controle

Ao destacar sobre a necessidade do Controle, os autores explicitam a respeito dos objetivos, os quais são diversificados.

Medauar (2012) demonstra que há um consenso entre vários autores de que a Administração Pública deve ser controlada. Ressalta a autora que, quanto mais são ampliadas as funções da Administração Pública, mais é ampliado o “aparato burocrático”, e maior é a necessidade de fiscalizar a Administração. A autora relata objetivos destacados por diversos autores, dos quais pode-se resumidamente listar:

- a) proteger os direitos dos indivíduos, proteção esta propiciada pelos diversos meios de controle da Administração;
- b) melhorar, sob os diversos aspectos contemplados pelas normas, a atividade administrativa e o modo como a Administração atende ao interesse público;
- c) atender à demanda dos cidadãos no sentido de serem informados sobre os resultados da ação das estruturas que os administram;

- d) suscitar na própria Administração uma deontologia que previne o arbítrio e esta deontologia deve, no final das contas, fazer parte do funcionamento normal dos serviços públicos;
- e) conter a ação dos órgãos no âmbito da competência de cada um, a estimular a própria ação e a mantê-la nos limites da legalidade e dos princípios de boa administração;
- f) permitir verificar se a Administração cumpriu suas atribuições conforme os meios jurídicos, e, técnicos e humanos de que dispõe;
- g) ajudar, guiar a Administração Pública no seu curso, revestindo-se de função colaborativa;
- h) aplicar as políticas gerais uniformemente, assim como emitir decisões coerentes no âmbito da Administração;
- i) aproximar os indivíduos e Administração Pública.

Slomski (2009) considera como um objetivo de vital importância do Controle o planejamento das ações, por meio dos planos de governo anual e plurianual orçamento anual, as quais serão executado nos próximos quatro anos. Segundo o autor, o controle por meio do plano plurianual é um instrumental é importante para que o município tenha as suas ações planejadas e executadas de acordo com a legislação vigente no município.

Mileski (2011) explicita sobre os objetivos do Controle Interno, dos quais pode se destacar, resumidamente: Controlar a Execução Orçamentária e Manter um sistema de Controle Interno, para criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento; e avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. A técnica de controle sobre a execução orçamentária é algo recente e passa a enfatizar os procedimentos de auditoria, não somente restrito ao controle de legalidade dos atos do administrador, mas inclui o acompanhamento dos programas de trabalho e do orçamento, com o objetivo de avaliar os resultados da ação administrativa, demonstrando ser um verdadeiro controle de eficiência e de produtividade.

Segundo o autor, com a Constituição de 1988 foi consolidada uma concepção sistêmica de Controle, no entanto desenvolveu com relação a sua competência de execução, pois passou a ser atribuída aos três Poderes do Estado a ser exercido de forma integrada, como especificado pelo Artigo 74, o qual define como finalidades:

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

- II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Para Botelho (2010), o desenvolvimento dos objetivos gerais do controle interno requer que todas as operações estejam primeiramente agrupadas por categorias gerais. Estes agrupamentos de operações, segundo o autor, precisam estar agrupados em conjunto de atividades regulares e necessárias. Os agrupamentos precisam estar compatíveis com a estrutura organizacional da unidade orçamentária e sua divisão de atribuições, enfocando os seguintes objetivos gerais, tais como: salvaguardar os interesses econômicos, patrimoniais e sociais; prevenir e detectar fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas e outros atos de caráter ilícito; assegurar o acesso aos bens e informações; garantir que as transações sejam realizadas com observância do princípio da legalidade; entre outras (BOTELHO, 2010, P.24-25).

Destaca o autor ainda, de acordo com os agrupamentos proposto, os objetivos macros, que resumidamente seriam: assegurar a Legitimidade dos Passivos; salvaguardar os Ativos Contra Roubo, Perdas ou Desperdícios; promover a Eficiência Operacional e encorajar Adesão às Políticas Internas (BOTELHO, 2010, p. 25-26).

Com relação às funções, Mileski (2011) observa que as finalidades e objetivos do controle interno envolvem quatro funções básicas, cujas atribuições precisam ser exercidas de acordo com as determinações técnicas exigíveis para cada situação (métodos e procedimentos técnicos que garantam a sua eficácia conjuntamente com as regulamentações legais). São as funções mencionadas, de forma resumida:

- I. proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, com o objetivo de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. É importante por proporcionar ao governante informações sobre a realização do planejamento realizado, possibilitando, de imediato, adoção de medida

- corretivas para os eventuais desvios constatados, sendo o elemento informativo imprescindível para o estabelecimento de futuras políticas públicas.
- II. proceder à comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, no que se refere à eficiência e eficácia, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, e da aplicação dos recursos públicos recebidos por entidades de direito privado. Objetiva: evitar o abuso de poder e cingir os atos do administrador às finalidades legais, que são, por assim dizer, a demonstração do interesse público, no sentido de proteger os dinheiros e o patrimônio público; e comprovar a regularidade da aplicação dos recursos públicos recebidos com vistas à proteção do bom e regular emprego dos repasses financeiros realizados pelo Poder Público, tendo em conta o interesse público da finalidade a que se destina, como sentido de evitar o desvio de finalidade. A avaliação de resultados objetiva verificar as realizações efetuadas para o atendimento das necessidades do cidadão, consoantes ao planejamento efetuado e explicitado no sistema orçamentário, no sentido de verificar o grau de eficiência administrativa, a fim de ser alcançada uma melhor produtividade.
 - III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Poder Público. Objetiva proteger a regularidade da existência e do lançamento da dívida pública, tendo em conta os limites para a sua realização e os pagamentos efetuados para o seu abatimento que, juntamente com o controle dos avais e garantias, resultam no controle do processo de endividamento, com redução dos riscos fiscais.
 - IV. prestar apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Como o controle interno possui a atribuição de acompanhar a ação administrativa diariamente e por decorrência do exercício dessas suas funções, assumir o armazenamento de informações completas e atualizadas sobre todo o funcionamento administrativo, estes dois fatores são a razão que justifica a determinação constitucional para a obrigatoriedade do controle interno dar apoio ao

controle externo. Como parte desta obrigatoriedade de integração entre os controles interno e externo, está a norma a responsabilidade do Controle Interno de, ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dar ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Amaral; Spinelli (2012) destacam sobre a convenção da ONU, que estabelece novas funções para o combate à corrupção, função esta do Controle. Segundo ONU estabelece, para que sejam reduzidos os espaços nos quais transitam e negociam corruptos e corruptores, os governos devem instituir políticas apropriadas e inteligentes de: recrutamento, seleção, remuneração e qualificação de servidores públicos; licitações e contratos de obras, bens e serviços; financiamento de campanhas políticas; transparência pública; gestão de riscos e Controle Interno; integridade no setor privado; conflitos de interesses; participação da sociedade no combate e prevenção da corrupção. Observa os autores que a ênfase dada para a adoção de medidas preventivas não diminui a importância e indispensabilidade das ações de caráter repressivo, principalmente em países com uma característica de impunidade histórica como o Brasil, a aplicação de sanções duras e, principalmente, tempestivas é importante para demonstrar que o Estado está agindo e desestimulando a prática de novos ilícitos, assumindo também um papel preventivo. A CGU, segundo os autores, vem adotando um modelo que desenvolve ações repressivas e também de caráter preventivo, cujas atividades objetivam evitar prejuízos ao erário, criar um ambiente de integridade pública, no qual arranjos institucionais possam reduzir o risco de práticas violadoras de princípios éticos.

2.3.2.4 Relação entre Controle Interno e Controle Externo

Ribeiro (2012) aborda sobre o controle do Ministério Público. O autor afirma que o Ministério Público desempenha um importante papel na estruturação e na profissionalização do Controle Interno, contanto que, em um primeiro momento, não venha ajuizar ações com o objetivo de punir os seus integrantes por falhas eventualmente encontradas. Para o autor, esse primeiro contato deveria ser de apoio aos integrantes do sistema de Controle Interno, por meio de diálogos e da conscientização do gestor da importância do Controle Interno para a boa administração, pois as deficiências encontradas ou apontadas pelo Ministério Público no sistema de Controle Interno sempre derivam da falta de estruturação do sistema pelos gestores e da falta de

profissionalização dos seus integrantes. O papel do Ministério Público seria, segundo o autor, fomentar a estruturação do Controle Interno e, em um segundo momento, apoiar a estruturação das carreiras, passo fundamental para padronizar o controle.

O resultado desta parceria teria como consequência natural, de acordo com Ribeiro (2012), a criação de um sistema de Controle Interno independente em relação à figura do gestor e comprometido somente com o desempenho de suas funções. Para isso acontecer, relata o autor, ocorrerá quando o Ministério Público deixar de ter o ranço punitivo herdado da era pré-constitucional, na qual a instituição era apenas a titular da ação penal, porém, atualmente tem o Ministério como novas atribuições, entre elas, solucionar litígios de massa de forma célere e eficiente, podendo utilizar soluções protojudiciais, como um simples trabalho de convencimento.

O autor acrescenta que o Controle Interno poderá estabelecer um canal direto de comunicação com o Ministério Público, informando-o, tão logo tome ciência de desvios, atos de má gestão e improbidade administrativa, na situação em que o gestor reluta em fazer as adequações devidas, para que possa o Ministério apurar atos lesivos ao patrimônio público. Esta cooperação, aponta o autor, está prevista no Inciso IV do artigo 74 da Constituição da República, e pode ser formalizada por um termo ou convênio, no qual conste detalhamento no termos do convênio, da forma, a cadência, o meio e a responsabilidade de cada uma das instituições, para a busca da boa administração. Esse contato com o Ministério, observa o autor, possibilita demonstrar ao gestor que todos os sinais de advertência foram dados para que os atos fossem adequados.

Fortini (2012) apresenta discussão a respeito da relação com aos Tribunais de Contas. O autor afirma está na lógica do sistema da separação dos poderes que cabe ao órgão legislador também a atribuição da função de fiscalizar seu cumprimento, função esta histórica, originada com o Constitucionalismo e o Estado de Direito implantado com a Revolução Francesa.

O autor ressalta que a Constituição, em seu Artigo 70, atribuiu ao Congresso Nacional a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no âmbito federal, e nos Estados e Distrito Federal, as competências são pertinentes às respectivas Assembleias Legislativas, e nos Municípios, às Câmaras Municipais.

A ação fiscalizadora do Parlamento, destaca Fortini (2012), por ser órgão político não poderia ser envolvida com as questões políticas, o que levou o constituinte a prever, no Artigo 71, órgãos auxiliares, que seriam os Tribunais de Contas, cujas decisões são administrativas e não jurisdicionais. O órgão, segundo o autor, possui um caráter técnico, sendo caracterizado

desvio de função a pretensão que, algumas vezes, se nota em conselheiro ou ministro de Tribunais de Contas, de enveredar pela política na deliberação sobre as contas de governo, em situações em que a posição ideológica lhe agrade ou desagrade.

Para o autor, a atuação do Controle Interno e do Controle Externo parece superpor-se, porém é desvelado em situações em que há pronunciamentos divergentes entre si ou são contraditórios. Citando as ideias de Luiz Bernardo Dias Costa, o autor destaca que o modelo adotado no Brasil é único no mundo, não possuindo procedimentos como em outros países a fiscalização formal, burocrática e eminentemente legalista, processo decisório por colegiado, vitaliciedade e poderes jurisdicionais de seus membros, poderes coercitivos de suas decisões e alto grau de autonomia perante o Executivo, Legislativo e Judiciário, mas ao contrário, os tribunais brasileiros assumem funções de fiscalização e controle típicas das Controladorias, Auditorias e Ouvidorias, além de atuar como órgão de consulta e opinião, mesclando condutas próprias do Legislativo e do Judiciário.

Fortini (2012) observa que apesar da condição de suporte, instituída ao Controle Interno, este permanece independente e autônomo em relação ao Controle Externo, havendo a possibilidade de visões distintas poderem ser apresentadas pelo Tribunal de Contas e pelo Controlador-Geral, ou outro agente público em exercício do Controle Interno, havendo uma relação de complementaridade e não sujeição entre eles.

Glock (2009) também analisa a relação do Controle Interno com o Controle Externos, em especial os Tribunais de Contas, enfocando especialmente o controle nos municípios. O autor destaca que na análise da base legal dos controles, verifica-se que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das instituições públicas estaduais, federais e municipais decorre da conjugação de ações do controle externo e do controle interno. Segundo o autor, além das menções desta relação em leis federais, no âmbito de cada Estado há outras disposições, geralmente explicitadas em leis complementares, que esclarecem a atuação do controle interno nas unidades jurisdicionada dos respectivos Tribunais de Contas, e todas incluem, nas finalidades do Controle Interno a de apoiar o controle externo em seu exercício para o cumprimento de sua missão institucional, especificando atividades a serem desenvolvidas neste sentido, geralmente que incluem as formar de alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento da ocorrência de situações especificadas na lei.

Glock (2009) considera que as atribuições dadas ao controle interno pela Constituição Federal, e demais leis, são definidas no sentido de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, e aumentam a

responsabilidade e concedem maior força à atuação da (UCCI) - Unidade de Coordenação do Controle Interno, no entanto, ao dar um caráter fiscalizador a esta unidade, colide frontalmente com o enfoque de órgão de assessoramento interno, que atuaria mais na forma de orientação e prevenção, procurando o aprimoramento dos controles internos do Município. Considera ainda que se deve buscar um ponto de equilíbrio entre estes dois enfoques de atuação, e é necessário que as atribuições da UCCI sejam amplamente divulgadas, reconhecidas e aceitas pelas outras unidades da estrutura organizacional do município, o que, já se constituirá em fator inibidor de más condutas.

Glock (2009) ressalta que é importante constar no relatório mensal preparado ao Tribunal de Contas do Estado, se os exames foram efetuados por amostragem, informando os critérios e sua extensão, e também constar que a responsabilidade por qualquer irregularidade não identificada recai sobre a área que a cometeu.

2.3.2.5 O Controle Interno nos Estado

Castro (2012) ressalta a importância da formatação do sistema de Controle Interno para os órgãos públicos no que se refere ao princípio da separação dos poderes, tendo em vista que grande parte dos sistemas de controle já implantados no país afrontam diretamente ao preceito constitucional, negligenciando os ditames expressos na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Constituição da República de 1988.

O autor observa que a separação dos poderes, prevista no Inciso III, §4º, Artigo 60 da Constitucional, significa, de uma forma sintética, que não deverá haver ingerência de um poder no exercício das funções (típicas e atípicas) de outro poder, ou seja, que no Estado Democrático de Direito os poderes constituídos pelo Estado terão independência e autonomia em relação aos outros poderes. A Constituição deixa clara, para o autor, quanto ao sistema de controle, que cada poder deverá constituir o seu sistema, o qual deverá atuar de uma forma integrada com os demais sistemas. Ressalta o autor que a natureza jurídica do sistema de Controle Interno é efetivamente ser interna corporis à Administração Pública, significando que qualquer tentativa de permitir que um órgão estranho à estrutura do poder controlado, ainda que tivesse erroneamente a nomenclatura de “interno”, possa interferir ou determinar a atuação desse poder, violaria o texto constitucional e feriria a noção de separação dos poderes.

Observa Castro (2012) que há os argumentos de que a Constituição, ao mencionar a expressão “de forma integrada”, gerou a possibilidade do relacionamento direto entre os poderes, no sentido de que não haveria ingerência de um poder sobre o outro, mas apenas integração de sistemas de

controle. Para o autor, os defensores deste argumento parecem esquecer a expressão “cada poder” inserida na norma do Artigo 70 da Lei Maior, deixando claro que qualquer interpretação possível deverá certificar que o sistema de controle deve ser uma estrutura pertencente a cada poder e, portanto, infensa à ingerência externa de qualquer dos outros poderes. Assim, observa o autor, não há como aceitar um controle comum a dois poderes distintos, tendo em vista que a concepção estrutural do princípio da hierarquia, pressuposto para a relação desconcentrada do sistema de Controle Interno, não pode extrapolar aos limites do ente governamental ou do poder onde é exercida, sob pena de ineficácia do controle, pois somente há hierarquia entre órgãos direta ou indiretamente vinculado; e há que se considerar que a noção de horizontalização do controle não deve ser aplicada entre esferas de governo e poderes distintos, sob pena de inconstitucionalidade latente em face da violação do princípio da separação de poderes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo Castro (2012), corrobora o conceito de independência e autonomia dos poderes, pois afirma expressamente em seu texto (Artigo 59) que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de Controle Interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas da Lei Complementar. Desta forma, afirma o autor que qualquer tentativa de criar uma figura responsável pelo controle de seus atos sem a respectiva determinação de competência expressa e especificamente prevista na Constituição, fora da delimitação constitucional do ente controlado é inconstitucional.

Mileski (2011), por outro lado, especifica que na Constituição Federal não há regra específica dirigida aos Estados e ao Distrito Federal quanto a adoção do sistema de controle interno nela previsto, porém, o princípio da fiscalização sobre o Poder Público, quanto aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, é dirigido a todas as entidades da Federação, pois o dever de prestar contas contido Parágrafo Único do Artigo 70, da Constituição Federal é aplicável a todos os gestores públicos, seja federal, estadual ou municipal. Acrescenta o autor que o dever de aplicação do regramento efetuado para o sistema de fiscalização dos estados é ainda constante do Artigo 75 da Constituição, na qual determina expressamente a aplicabilidade, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

O autor relata que ainda que exista regramento para adoção de sistema de Fiscalização em todas as constituições estaduais, verifica-se a falta de um controle interno, estruturado em forma de sistema, para o acompanhamento da

execução orçamentária, comprovação da legalidade e avaliação dos resultados obtidos pela Administração, em grande parte dos Estados brasileiros, até mesmo no Distrito Federal.

O autor destaca a situação dos Estados:

- a) Tocantins: inexistente legalmente a organização da estrutura sistêmica de controle interno em qualquer órbita da administração estadual;
- b) maioria dos Estados e no Distrito Federal: o controle está estruturado somente no Poder Executivo estadual;
- c) Rio Grande do Sul: o constituinte estadual do Rio Grande do Sul, ao adaptar a norma da Constituição Federal ao Estado, fixou na Constituição do estado (Artigo 76) que o sistema de controle interno, previsto pelo Artigo 74 da Constituição Federal, terá no Estado do Rio Grande do Sul uma organização una e integrada, e compõe órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei. O controle interno estruturado de forma una a cargo da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, é um órgão do Poder Executivo estadual, com atribuições e atuação sobre os três Poderes do Estado: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Para Mileski (2011) o critério constitucional adotado no Rio Grande do Sul, não tem sido contestado, tendo em vista que o controle interno está estruturado sistemicamente, mantendo delegações nos três Poderes do Estado, as quais são chamadas de contadorias seccionais, e a execução das suas atividades controladoras sendo efetuadas de maneira satisfatória, de forma a promover a comprovação de legalidade e a avaliação dos resultados da ação realizada pelos gestores públicos sem agredir a autonomia e a independência dos Poderes, pois o controle atua somente nos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, sem causar interferência nas funções constitucionais destinadas a cada Poder.

2.3.3 O Conceito para TCU, TCE, CGU

O TCU (Tribunal de Contas da União) e o TCE (Tribunal de Contas do Estado do Paraná), são membros da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), utilizando-se, principalmente, do padrão estabelecido por esta organização, o qual é denominado ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*). A instituição possui uma página: www.intosai.org, na qual se tem o acesso a várias informações da organização e artigos da área.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em sua página: www.tce.pr.gov.br, divulga apenas um link para a página da Organização e uma breve descrição do que é a organização, não constando Manual ou informações a respeito de princípios, normas e conceitos utilizados.

O TCU, conforme seu Boletim (BRASIL, 2012-B, p.19-20), das Normas de Auditoria, realiza suas análises com base em normas próprias: Normas de Auditoria do TCU - NAT, nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI) da INTOSAI, “desde que compatíveis com as atribuições constitucionais e legais do TCU, com o ordenamento jurídico pátrio e com as disposições e a lógica destas normas”, nas normas de auditoria emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pelo Banco Central do Brasil (Bacen), pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) e os pronunciamentos técnicos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), podendo ser aplicada outras normas profissionais. No Boletim, o Tribunal esclarece as bases que fundamentam suas normas: a Constituição, a Lei Orgânica, o Regimento Interno, o Código de Ética dos Servidores do TCU, as resoluções e instruções normativas do TCU; a experiência acumulada, as normas de auditoria de fontes internacionais, especialmente as ISSAI, da Intosai, bem como as normas: IFAC, o IIA, o GAO, o ANAO e as entidades de fiscalização superior da Alemanha, Itália, França, Espanha, Bélgica e Holanda (BRASIL, 2012-B, p.9).

É disponibilizado na página do TCU, entre outros, as Normas de Auditoria do TCU – NAT, o Glossário e Boletins instruindo com relação à Auditoria de Conformidade a Auditoria Operacional. As Normas de Auditoria enfocam mais nos fundamentos legais da Auditoria e no Planejamento e Execução da Ação da Auditoria. Com relação a conceitos, remete ao Glossário e publicações da INTOSAI.

Com relação à Auditoria de Conformidade, a definição apresentada no Boletim respectivo explicita o conceito deste controle exercido, no entanto não apresenta demais conceitos que fundamentem as práticas dessa forma de

Auditoria. É a definição: “Instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.” (BRASIL, 2012-B, p.9)

O Boletim referente à Auditoria Operacional apresenta o Manual de Auditoria Operacional, no qual consta além do conceito desta Auditoria, apresenta várias definições dos conceitos utilizados por esta forma de Controle. É a definição da Auditoria Operacional: “É o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão” (BRASIL, 2012 E, p.7)

A Controladoria Geral da União – CGU disponibiliza, em sua página (www.cgu.gov.br), dois instrumentos que constam as definições dos conceitos que utiliza: 1. O Manual de Controle Interno, elaborado por uma associação internacional denominada de Organismos Estratégicos de Controle Interno, sendo a CGU vinculada à Comunidade de Países de Língua Portuguesa, cuja sigla é: OECI/CPLP; 2. O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa nº 001/2001.

O Manual da OECI/CPLP considera como tipos de ações de Controle:

1. PRINCIPAIS TIPOS DE AÇÕES DE CONTROLE:

Os principais tipos de ações/ações de controle/controlado usualmente utilizados pelos OECI-CPLP no exercício das suas missões são os seguintes:

- i. Avaliação da execução dos Programas;
- ii. Auditoria: financeira/contábil; de sistemas; de tecnologias de informação; De desempenho/gestão; de regularidade/conformidade;
- iii. Fiscalização/inspeção/inspeccao. (OECI/CPLP, 2013).

Há um Glossário neste documento, o qual traz diversas definições, porém referentes ao Controle.

O Manual do Sistema considera como técnicas de Controle a Auditoria e Fiscalização. A Auditoria é definida como:

[...] o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma

situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de um importante técnico de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos (BRASIL, 2013-F, p. 31).

É importante destacar que o termo Auditoria, além de significar uma técnica de Controle também é aplicado a uma unidade da CGU dentro dos órgãos de Administração Indireta ou Paraestatais, pois, segundo o Manual, é uma “Auditoria Interna”: “estrutura organizacional de entidades da Administração Pública Federal Indireta ou aos entes paraestatais de cooperação com o Poder Público que realizam serviços sociais autônomos”.

O Manual do Sistema apresenta ainda os conceitos utilizados nas avaliações, os quais ele trata como “atributos”. Segundo ele: “Para efeito das avaliações sobre os dados e informações consideram-se, ainda, os atributos de eficiência, eficácia, legalidade e economicidade da gestão” (BRASIL, 2013-F, p. 28).

Há também, dentre as responsabilidades da Controladoria Geral da União, segundo o Manual do Sistema de Controle Interno, atuação sobre o Controle Social, o Controle da Qualidade e apoio ao Controle Externo. Com relação ao Controle Social cabe à Controladoria, segundo o documento, avaliar os mecanismos de controle social, no que se refere a destacar se estes estão devidamente constituídos, se estão funcionando adequadamente, se possuem efetiva representatividade dos agentes sociais, e se atuam de forma efetiva e independente. A própria Controladoria possui o órgão de Ouvidoria, que se constitui em um canal para o exercício do Controle Social. Quanto ao Controle da Qualidade, este se restringe às atuações da própria Controladoria, verificando-se quanto à sua eficiência e eficácia para identificar os possíveis desvios ocorridos e suas causas, adotando medidas corretivas com vistas ao aperfeiçoamento. Com relação ao apoio ao Controle Externo, explicita o Manual do Sistema, que este consiste no “fornecimento de informações e dos resultados das ações do Sistema”, considerados o disposto em legislação específica.

2.3.4 A Legislação Paranaense

O Governo do Estado do Paraná instituiu o Sistema de Controle

Interno, em 2007, por meio da Lei nº 15.524, de 05 de junho de 2007, e o regulamenta por meio do Decreto Estadual nº 3386 - 01 de Dezembro de 2011.(PARANÁ, 2013A).

Na página da Secretaria (www.controleinterno.pr.gov.br), os documentos disponibilizados somente mencionam quanto a instruções e informações para o Sistema, e informações das normas legais para os principais processos públicos, como licitação, concurso público, entre outros, não havendo informações adicionais quanto aos conceitos utilizados pela Secretaria.

Nos Atos oficiais mencionados, não há definições dos conceitos. Porém, é possível identificar alguns pressupostos.

A Lei Estadual nº 15.524/2007, que institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual estabelece no Artigo 2º o que vem a ser este “Sistema”:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual consiste em um plano organizacional de métodos e procedimentos, de forma ordenada, articulados a partir de um órgão central de coordenação, adotados pela Administração Pública para salvaguardar seus ativos, obter informações oportunas e confiáveis, promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, estabelecer mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade e impedir a ocorrência de fraudes e desperdícios. (PARANÁ, 2013D).

A Lei apresenta ainda, em seu Artigo 4º, os tipos de Controle que realizará ao especificar sobre os objetivos: “[...] o cumprimento dos programas, metas, diretrizes e orçamentos”; “a observância à legislação e às normas que orientam a atividade específica do órgão controlado”; “a observância à legislação e às normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares”; controle “sobre o uso e guarda dos bens pertencentes ao Estado, efetuado pelos órgãos próprios”; e sobre o próprio Controle exercido pela Coordenação de Controle Interno, para “avaliar a economia, a eficiência e a eficácia do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo” e “assegurar a observância dos dispositivos constitucionais e aos incisos I a VI do art. 59 da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000” (Lei da Responsabilidade na Gestão Fiscal) (PARANÁ, 2013).

Com relação ao Decreto Estadual nº 3.386, de 01 de dezembro de 2011, apenas determina que os gestores dos órgãos da Administração Direta e

Indireta do Estado deverão designar por ato, servidor público efetivo ou empregado público, com graduação de nível superior nas áreas de administração, ciências contábeis, direito, economia e afins, para desempenhar exclusivamente as atividades de controle interno no respectivo órgão, atendendo as orientações técnicas da Coordenação de Controle Interno, bem como ao seu Plano de Ação (PARANÁ, 2013-B).

Outro documento apresentado na página com interessantes informações é o Contrato de Gestão, estabelecido entre o Governador do Estado do Paraná Carlos Alberto Richa, e Mauro Munhoz, Secretário Especial de Controle Interno. Neste, o Secretário fica com o compromisso de “buscar a eficiência nos gastos com despesas de custeio administrativo, adotando medidas de gestão que visem a economicidade nas despesas administrativas do Órgão, propiciando economia e melhor uso dos recursos com o objetivo de obter a reversão orçamentária da modalidade de despesa de custeio administrativo para investimentos, do valor total economizado”, sendo estabelecido inclusive o percentual desta redução em 15%, devendo ser estabelecido um plano de redução de custeio administrativo da previsão orçamentária de 2012. (PARANÁ, 2013-E).

Verifica-se que o Controle realizado pelo Estado tem como principal viés a economia financeira das despesas de custeio administrativo, apesar de mencionar claramente na legislação outros argumentos como o atendimento à Constituição, das leis e normas vigentes, promover a eficiência operacional, inclusive o de “estabelecer mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade e impedir a ocorrência de fraudes e desperdícios”.

Esta estruturação do controle interno do Estado do Paraná, no entanto, sofreu alterações com a aprovação da Lei Estadual nº 17.745, de 30/10/2013 (PARANÁ, 2013C). A Lei, entre outras alterações no Estado, extingue a Coordenação de Controle Interno, e cria a CGE (Controladoria Geral do Estado), englobando as competências da Corregedoria e da Ouvidoria Geral. O § 2º do Artigo 10 da referida Lei concede o status de Secretário de Estado ao Controlador Geral do Estado, vinculado diretamente ao Governador, conforme especifica o Artigo 6º.

Verifica-se ainda que não houve revogação da Lei anterior, nem do Decreto mencionado. A Controladoria Geral do Estado possui uma página: <http://www.controleinterno.pr.gov.br>, na qual consta algumas instruções técnicas por meio de notas, e instruções sobre o SIAC (Sistema Integrado de Avaliação de Controle). Não foi localizado nenhum regimento interno.

Segundo o Manual de instruções do Sistema SIAC (PARANÁ, 2013B), a Coordenação de Controle Interno disponibiliza questões aos órgãos do estado, via sistema, e em cada órgão há um agente de controle interno designado que será o responsável por respondê-las. Após o envio das

informações a Coordenação irá avaliá-las e encaminhar o resultado para o titular do órgão, e a ele é concedido um espaço para apresentar justificativas.

O Manual (PARANÁ, 2013B) ainda especifica que as áreas avaliadas são: Acompanhamento de Gestão; Administrativa; Financeira; Planejamento e Recursos Humanos.

A Controladoria disponibiliza também o Relatório Anual de Controle Interno (PARANÁ, 2013B), no qual são apresentados resultados por Secretaria de Estado e de algumas administrações indiretas, o não sendo o caso das universidades.

2.4 O ESCOPO DO CONCEITO “CONTROLE” E A CONTROLADORIA

O escopo do conceito Controle primeiramente é analisado nas discussões sobre a Controladoria existentes na literatura e comparado, no subitem específico, em relação aos conceitos apresentados anteriormente e a realidade universitária.

2.4.1 Conceitos de Controladoria

Lunkes e Schnorrenberger (2009) relata que o conceito tradicional de Controladoria tinha como foco essencialmente a contabilidade, com fortes relações com controles financeiros, e com o papel voltado a atividades de acompanhar os registros contábeis, controlar e limitar os sistemas de recebimento, estoque e pagamento, bem como preparar relatórios para a administração e as demonstrações contábeis para publicação, mantendo o sistema de padrões e processos empresariais de forma a assegurar que os resultados obtidos estivessem de acordo com os níveis aprovados e em conformidade com os propósitos para os quais haviam sido criados.

Ressaltam ainda os autores que os princípios da Controladoria estão relacionados ao controle e atualmente há uma visão multidisciplinar, a partir da qual a Controladoria é definida como um ramo do conhecimento apoiado na Teoria da Contabilidade, que é responsável pela definição das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistema de informações gerenciais e modelos de gestão econômica, os quais sejam capazes de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores na correta indução do processo de gestão.

Nesta mesma linha contábil, Silva (2004, p. 213) defende que o modelo de um controle interno-integrado e a criação de uma Controladoria no setor público não diferem da empresa privada, na qual o conceito aplicado é o de que seja exercido a função de supervisão da contabilidade geral, da

contabilidade de custos, de auditoria, impostos, seguros e aplicações das funções contábeis para resolução de problemas administrativos.

O conceito de Controladoria, no entanto, deixou de focar-se essencialmente na contabilidade, como aponta Lunkes; Schnorrenberger (2009), e passou a envolver conhecimentos relativos a várias outras ciências como Administração, Economia, Estatística, Psicologia e entre outras, os quais são aplicadas em conjunto com a Contabilidade. Destacam os autores que há várias definições na literatura sobre o que é a Controladoria, inclusive divergentes entre si, e apresenta enfoques diversos, conforme do contexto em que é aplicada e dos conhecimentos de quem estiver atuando na área.

Catelli (2001) afirma que o conceito de Controladoria deve ser cindido em dois vértices: o primeiro: como um ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual; e o segundo: como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

O autor esclarece que as bases de sustentação deste enfoque de Controladoria estão alicerçadas nos princípios, conceitos e metodologia de operacionalização do modelo de GECON (Gestão Econômica). Acrescenta que a Controladoria, planejada sob este ângulo, estará direcionada para a modelagem da correta mensuração da riqueza - patrimônio dos agentes econômicos-, considerando os modelos de decisão e informação e sistema de informações, e dar-se-á pela interação multidisciplinar, agregando conceitos das áreas de economia, administração e sistema de informação, entre outras.

Nesse mesmo sentido, Mossimann, (1999, p. 88) conceitua a Controladoria como um corpo de doutrinas e conhecimentos acerca da gestão econômica, o qual pode ser visualizado sob dois enfoques diferentes: “como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores, definidos no modelo de gestão do sistema empresa” e como “uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

Sobre enfoques de Controladoria como unidade administrativa, Lunkes; Schnorrenberger (2009) citam a proposta de que a Controladoria é uma área da organização, para a qual é delegada autoridade para a tomada de decisões a respeito de eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão.

Nesta mesma linha de Controladoria como unidade administrativa, os autores relatam sobre a linha que defende o entendimento da Controladoria como o departamento com a responsabilidade pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma organização, que tenha ou não finalidades lucrativas.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) destacam que fortes críticas são dirigidas por se relacionar controladoria a controles, como a de que defende ser o uso de *controle* e controladoria como sinônimos algo impensável. Para os autores, há indícios de que o termo Controladoria efetivamente tenha derivado da ênfase em controles, no entanto, há que se considerar que houve uma evolução para uma abrangência maior e mais estratégica do termo Controladoria.

Há a linha que contextualiza a Controladoria no planejamento estratégico. Desta linha Schmidt; Santos (2011) defendem que a Controladoria é responsável pela sistematização do processo de elaboração do plano, responsável por fazer com que o plano seja criado. Para Lunkes; Schnorrenberger (2009) essa perspectiva propõe a atuação direta no planejamento e controle da organização, incluindo sobre fatores que levam ao alcance dos objetivos, como o sistema de informações na geração de informações em todos os níveis, a gestão de pessoas no estilo de gestão, incentivos (motivação) e aperfeiçoamento e a adequação da estrutura da organização pela atribuição de autoridade com responsabilidade (accountability), atuando enfim, mais precisamente em uma função coordenadora institucionalizada do planejamento e de suporte a informação.

A partir das perspectivas sobre a Controladoria, Lunkes; Schnorrenberger (2009, p. 11-12) propõe o agrupamento destas a partir do conceito de Controladoria, conforme a seguinte sinopse:

1. Perspectiva: Gestão Operacional
Característica: Responsável pela contabilidade, controle contábil, planejamento financeiro e orçamento. Direcionada ao usuário interno e externo.
2. Perspectiva: Gestão Econômica
Característica: Divisão da controladoria em dois grupos (órgão administrativo e ramo do conhecimento). Responsável pelo processo de gestão e sistema de informações. Direcionada ao usuário interno e externo
3. Perspectiva: Gestão Estratégica
Característica: Coordenadora do planejamento e controle (estratégico, tático e operacional). Direcionada principalmente ao usuário interno.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) reafirmam que não há uma definição unânime do conceito de Controladoria e do termo *Controller*, e o conceito tem evoluído, devendo ser revisto as definições propostas estereotipadas, para

que não se corra o risco de prejudicar o desenvolvimento deste conceito. Para os autores, a Controladoria é responsável pela coordenação dos processos de planejamento e controle da organização, participando ativamente do planejamento estratégico da organização; é responsável pela coordenação do planejamento tático, a ser executado pelas áreas; e com relação ao controle, é responsável pela análise e avaliação do desempenho atual da organização e a tendência de comportamento futuro; de uma forma geral, a Controladoria deve auxiliar na identificação de oportunidades de aperfeiçoamento, na coordenação do alinhamento dos esforços da organização e no acompanhamento dos desempenhos contratados.

Chaves (2010) apresenta o conceito de Controladoria da organização pública especificando sobre o conceito de Auditoria Interna. Para o autor, a Controladoria é classificada como órgão central do sistema de controle interno, sendo uma espécie de órgão da Administração Pública localizado no nível de assessoramento do dirigente máximo da administração, e possui a finalidade de agregar diversas atividades como auditoria, correção, prevenção e combate a desvios voltados para a otimização dos resultados da administração. A Auditoria Interna, segundo o autor, é um órgão que realiza auditorias nas atividades de gestão pública em períodos determinados com o objetivo de assistir a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos, uma parte, portanto, do sistema de controle interno administrativo, que compõe todo o conjunto de atividades e procedimentos executados pela Administração Pública cotidianamente na garantia de que os atos sejam realizados em conformidade com a norma.

Slomski (2009) define a Controladoria como a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade: seus servidores, quais são suas capacidades, suas virtudes, suas fraquezas, e externamente: quantos são, quem são, quais são as necessidades dos cidadãos e como atendê-las.

2.4.2 Definição de Missão

Assim como os conceitos a respeito da Controladoria, há uma diversidade de perspectivas sobre a Missão da Controladoria. As diferentes propostas podem ser vistas no quadro 7.

Quadro 7 - Exemplos de Missão de Controladoria

Autores	Missão da controladoria
Mosimann e Fisch (1993 e 1999); Mosimann (1999);	Otimizar os resultados econômicos da empresa, através da definição de um modelo de informações

Perez Jr., Pestana e Franco (1997); Perez Júnior (1995);Chaves (2010);Almeira, Parisi e Pereira (2001) e Peleias (2002)	baseado no modelo de gestão para garantir a continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas, e gerar relevantes informações para a tomada de decisão
Schmidt; Santos (2009)	Zelar para que a missão da organização seja alcançada de forma que a sua continuidade não seja comprometida na busca dessa missão
Garcia (2003)	Minimizar riscos e incertezas, salvaguardar o patrimônio e otimizar resultado da organização.
Padoveze (2004)	Suportar todo o processo de gestão empresarial e realizar a mensuração econômica das operações para o planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenhos dos gestores das áreas, e buscar assegurar a eficácia da empresa por meio do controle de operações e de seus resultados
Borinelli (2006); Figueiredo e Caggiano (1997)	Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização; promover, coordenar e integrar os esforços das partes que formam o todo organizacional; assegurar a eficiência e otimização do resultado econômico.
Horváth (2006)	Orientar os resultados.

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger, 2009, p. 163, adaptado pela autora.

Machado (2008 apud LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009, p. 163), relata que em sua pesquisa realizada, 53% das empresas afirmaram que a Controladoria tem definida sua missão.

Chaves (2010, p.15) apresenta uma proposta de definição de Missão para a Controladoria no setor público. Segundo o autor é a Missão fortalecer o Estado de Direito, com funções voltadas para “fazer respeitar o princípio de juridicidade; a resguardar o patrimônio público; a velar pelo cumprimento do princípio da probidade administrativa e a assegurar a transparência das informações que geram os órgãos e instituições públicas”.

2.4.3 Papel da Controladoria

Há várias concepções a respeito do Papel da Controladoria. Verifica-se que a definição deste papel está relacionada ao conceito de Controladoria. De uma forma geral, é possível agrupar em três os enfoques dados quanto ao Papel da Controladoria: geral, econômico e legal.

Dos autores de enfoque geral encontra-se as definições demonstradas no Quadro 8.

Quadro 8 - Papel da Controladoria: geral, econômico e legal

Autor	Definição do Papel
Figueiredo (1997)	Buscar a eficácia organizacional, obtida por meio de modelos definidos que eficientemente conduzam ao cumprimento da missão organizacional
Catelli (2001)	Promover a otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento de uma missão muito especial
Schier (2010); Oliveira et al. (2011)	Apoiar os gestores no planejamento e gestão, por intermédio de um sistema de informações que permita integrar as diversas funções e atividades da organização
Nascimento e Reginato (2009)	Promover a eficácia das decisões na organização
Piai (2000)	Ampliar suas funções, e assumir a condução do sistema de informação estratégica da organização
Mosimann (1999)	Garantir a otimização dos resultados da empresa por meio da coordenação dos gestores

Fonte: elaborado pela autora

Dos autores de enfoque econômico encontra-se as definições demonstradas no quadro 9.

Quadro 9 - Enfoque econômico

Autor	Definição do Papel
Schmidt e Santos (2009)	Realizar o processamento das transações que apoiavam as operações do negócio
Mosimann (1999)	Realizar a gestão econômica, ou seja, controlar todo o conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos; controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios detectados, cabendo aos gestores as ações corretivas desses desvios; cobrar a efetiva implementação das ações corretivas, em tempo hábil (papel do Controller)
Perez Júnior (1995)	Assessorar a gestão da empresa, proporcionando mensuração das alternativas econômicas e, a partir de uma visão sistêmica, promover a integração de informações e reportá-las de forma a facilitar o processo decisório; assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição das estratégias, fornecendo informações rápidas e confiáveis a respeito da empresa; desenvolver um modelo de planejamento operacional pautado no sistema de informação atual, e integrá-lo para a otimizar as análises realizadas;
Tung (1993)	O papel de empresas de médio ou grande porte, é atuar como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, fornecendo dados e informações, que planeja e pesquisa, de forma a mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento atuais ou

	futuros capazes de colocar a empresa em perigo ou de reduzir a rentabilidade
--	--

Fonte: elaborado pela autora.

O enfoque legal somente foi abordado por Schmidt; Santos (2009), no que se refere à função de compliance. A Controladoria, segundo os autores, tem o papel principal de fazer com que a entidade esteja engajada totalmente nas regras internas e externas que impactam o dia a dia de uma gestão, sendo de sua responsabilidade fazer com que a entidade e seus colaboradores estejam em conformidade com leis e regulamentos internos e externos, ou seja, fazer com que a entidade esteja em compliance.

2.4.3.1. O Controller

Segundo Medauar (2012), na Administração Pública, no âmbito do direito público, o Sistema de Controle é designado pelo termo Ombudsman, conceito este que difere entre países, tendo equivalentes como Mediateur na França, Prosecutor of Civil Affairs, na Inglaterra. Segundo a autora, o termo não se refere aos procedimentos habituais de petições ou recursos administrativos, tendo o Ombudsman nestes casos apenas o poder de emitir parecer.

A figura de um *Controller* na Administração Pública surge com o Ombudsman. Segundo Medauar (2012), o Ombudsman é originário da Suécia, quando, por volta de 1713, o rei Carlos XII, em meio a operações militares e diplomáticas, designava uma pessoa de sua confiança, para ser seu representante, seu Ombudsman, e para supervisionar a conduta dos coletores de impostos, dos juízes e outros funcionários. Já em 1809, segundo a autora, a Constituição sueca de havia instituído o regime parlamentar e criado a figura do Ombudsman, como delegado do Parlamento e responsável por controlar o respeito às leis e regulamentos pelos juízes e funcionários.

2.4.3.2 Requisitos

Castro (2008) ressalta que é imprescindível para o exercício das funções de controle, que o servidor seja investido no cargo por Concurso Público, com atribuições compatíveis com as atividades de controle, como Contador, Advogado, Administrador, Economista, entre outros, tendo já conquistado a efetividade. Para o autor, esta exigência deve constar na Lei que institui o sistema de controle interno, pois a hipótese de utilização de agente com investidura em comissão não é admissível, já que possui caráter pecário, podendo ser livremente nomeado ou exonerado, e esta forma de

nomeação não exige aprovação por meio de provas; assim, não é possível se obter o necessário profissionalismo e impessoalidade nas conduções das responsabilidades pelo controle. O exercício do cargo de *Controller* constituir-se-ia, segundo Castro (2008), mais propriamente em uma função gratificada.

2.4.4 Funções da Controladoria

Lunkes; Schnorrenberger (2009) relatam que a primeira compilação de um órgão oficial constando as funções da Controladoria foi publicada em 1946 pelo *Controller's Institute of América*, com o título *The Place of the Controller's Office*. A divulgação original, conforme os autores possuíam dezessete funções, as quais foram, em 1949, agregadas em seis grupos de funções. Acrescentam os autores que, em 1962, por ocasião da mudança do nome do *Controller Institute of América* para FEI (Financial Executives Institute), foi realizada a publicação das sete funções básicas da Controladoria separando-as das atividades do Tesoureiro. No Brasil, destacam os autores oficialmente não há um órgão próprio para representar os *Controllers*.

As funções da Controladoria são apresentadas por alguns autores de forma abrangente, como Mosimann (1999) e Catelli (2001), e apresentadas de forma específica, por outros autores como os citados por Lunkes; Schnorrenberger (2009).

Mosimann (1999, p. 91) afirma haver funções essenciais e funções decorrentes do desenvolvimento empresarial atribuídas à Controladoria, sendo as funções essenciais subdivididas em: controle operacional, com a função de expandir continuamente todas as partes da estrutura organizacional de forma eficiente e econômica; mensuração do empreendimento, com a função de suscitar o planejamento gerencial inteligente.

Catelli (2001) circunscreve as funções da Controladoria com o objetivo de definir sua área de responsabilidade. Segundo o autor, a Controladoria é responsável pela execução das seguintes atividades (CATELLI, 2001 p.346): desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica; subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases; gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões; e apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas. Segundo o autor, outras funções decorrentes foram incorporadas à área de Controladoria, tais como: divulgação de informações a usuários externos à empresa, em decorrência das exigências legais; proteção do patrimônio, com o estabelecimento e manutenção de controles e auditoria interna, e garantia de coberturas apropriadas para elementos patrimoniais segurados.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) pesquisaram sobre as áreas de atuação das funções da Controladoria. Segundo os autores foi constatado com relação às funções da Controladoria que, no Brasil, 100% das pesquisas analisadas apontam ser o Planejamento a função mais importante da Controladoria; nos EUA, apenas 50% a consideram; na Alemanha, 80% a consideram. A respeito da função de Controle, segundo os autores, na Alemanha constatou-se que é considerada fundamental na gestão dos negócios por 80% das pesquisas; no Brasil e nos EUA, a função é considerada relevante por 75% e 50% das pesquisas, respectivamente.

Nas pesquisas relativas ao Brasil, conforme Lunkes; Schnorrenberger (2009), verifica-se um consenso a respeito da importância do papel da Controladoria no Planejamento e no monitoramento e correção de rota (o Controle); por outro lado, aponta as pesquisas que são menos lembradas as funções de; avaliação e consultoria, processamento de dados, mensuração de riscos, organização, desenvolvimento de pessoal e coordenação, com nenhuma citação. Na Alemanha, segundo os autores, a Controladoria é considerada fundamental na gestão dos negócios por 100% das obras pesquisadas, no Brasil e nos EUA, a função é considerada relevante apenas por 80% e 70% das obras pesquisadas, respectivamente. Acrescenta que ao se considerar os três países, verifica-se um consenso a respeito da importância do papel da Controladoria no Planejamento e na função de monitorar e corrigir a rota (Controle).

Por outro lado, Lunkes; Schnorrenberger (2009) apontam que as funções com menor destaque foram: controles internos (3%); relatórios governamentais, processamento de dados, mensuração do risco e desenvolvimento de pessoas (7% cada); e verifica-se que a função relacionada a processamento de dados foi substituída pelo termo sistema de informações, e auditoria interna. Na Alemanha, segundo os autores, as funções: contábil, auditoria, administração de impostos, controles internos, mensuração do risco, entre outras, não compõem a lista de atividades de funções da Controladoria na Alemanha, exercendo o órgão funções mais sistêmicas e estratégicas, com participação ativa no planejamento e controle estratégico e do sistema de informações da organização.

Com relação à realidade americana, Lunkes; Schnorrenberger (2009) destacam que na literatura americana há uma mudança da orientação da função contábil para a estratégia, o que se daria em razão dos trabalhos de Kaplan; Norton (1992, 1997, 2000, 2001, 2004 e 2006) sobre o Balanced Scorecard e de Simons (1995 e 2000) (Levers of Control e Performance Measurement), que destacam a avaliação de desempenho com medidas não financeiras em suas discussões.

No Brasil, por sua vez, Lunkes; Schnorrenberger (2009) apontam que não se constata uma orientação clara sobre as funções da Controladoria, e que há uma necessidade de mais pesquisas para que se possibilite as funções estarem mais consolidadas como ocorre na Alemanha. Descrevem os autores que o *Controllers Institute of America* influenciam as funções relativas à perspectiva da gestão operacional; e muitos autores ainda tendem a considerar a contabilidade como a função básica da Controladoria; há uma terceira perspectiva voltada para a gestão econômica, defendida mais propriamente por autores brasileiros influenciados pelas teorias do GECON; e outra perspectiva: a gestão estratégica, segundo os autores, é defendida por autores norte-americanos, como Anthony; Govindarajan (2001),

As funções básicas da Controladoria, para Lunkes; Schnorrenberger (2009) estão relacionadas a todos os sistemas de gestão da organização como o planejamento, controle, sistema de informações, gestão de pessoal, gestão organizacional, e diante disso, é possível se considerar alguns pressupostos básicos, ainda que não sejam estanques (LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009, p.36): pontos centrais seriam: a coordenação, planejamento e controle; as informações devem ser relacionadas por meio de uma compreensão da dimensão sistêmica; a relação humana deve ser considerada e compreendida no processo e deve haver a relação entre os resultados de forma associada aos insumos necessários para seu alcance.

2.4.5 Modelos de Controladoria

As discussões a respeito de Modelos de Controladoria estão inter-relacionadas com as discussões a respeito dos Modelos de Gestão.

Nascimento; Reginato (2009) afirma que os controles internos estão intimamente ligados do modelo de gestão adotado na empresa e dele são dependentes. Segundo os autores, o modelo é resultante das crenças e dos valores dos gestores repassados para a organização, os quais, conseqüentemente, determinam o grau de robustez e a forma de aplicação dos controles internos e, uma vez um modelo de gestão bem definido, isto pode vir a auxiliar a formatação do sistema de controles internos, proporcionando os recursos e apoio necessários para a sua implementação, o que requer gestores participativos e incentivadores que permitam que os controles internos sejam mais bem desenvolvidos e aplicados.

Por outro lado, os autores afirmam que o modelo de gestão pode chegar a restringir os procedimentos de controle e impedir a sua eficácia, como é o caso em que gestores não estão preocupados com a organização e com os atos praticados por seus colaboradores. Ressaltam os autores que por mais que se desenvolva o melhor sistema de controles internos, com regras de

conduta e procedimentos formalizados e com os melhores recursos, se não houver o engajamento do pessoal em uma filosofia favorável ao controle organizacional, especialmente da administração, não se alcançará a sua eficiência.

Schmidt; Santos (2009) afirma que é imprescindível para a Controladoria identificar quais são as atividades que estão gerando valor para os clientes, tendo em vista que uma das únicas formas de uma entidade atingir a missão é saber se está gerando valor para seus clientes. Observam que na gestão do valor, a entidade terá que gerenciar as atividades, pois a identificação de valor acontece quando o cliente troca algo de valor pelos bens e serviços produzidos pela organização. Segundo os autores, não é pela redução de custos que o valor é criado, mas por meio do gerenciamento de atividades, com a eliminação de desperdícios a partir do corte ou redução dos gastos com atividades que não agregam valor para o cliente, pois o valor sempre terá que ser percebido pelo consumidor, visto que, caso não houvesse um valor, não há uma justificativa para que uma atividade seja executada. Assim, destacam os autores, independentemente do âmbito da organização, público ou privada, a garantia da continuidade e o alcance da missão organizacional requer que ela saiba onde o valor está sendo gerado e qual é o valor percebido por seu consumidor.

Schmidt; Santos (2009) afirma que, uma vez identificado as atividades que agregam valor, deve-se buscar a eficiência na execução dessas atividades, e cabe à Controladoria criar condições informacionais para que seja possível identificar, dentro dos processos de produção e de prestação de serviços, onde ocorre a agregação de valor e, ao mesmo tempo, como parte do valor é perdida com custos altos, erros, inconsistências, retrabalhos ou treinamento inadequado.

Segundo Lunkes; Schnorrenberger (2009) afirma-se que o estilo de gestão é caracterizado pela conduta de uma gestão consistente, resistente ao tempo e relacionada a determinadas situações entre superiores e colaboradores, isto é, pelo modo como os gestores se posicionam em relação aos seus subordinados e como os orientam. Segundo o autor, é no estilo de gestão que se manifestam as bases de poder utilizadas pelos superiores, e as recompensas e penalizações constituem a legitimação dos superiores, o seu conhecimento e carisma com relação à identificação dos subordinados.

Os autores descrevem os estilos de gestão propostos, dentre os quais citam: construtivos (dirigidos para comportamentos de satisfação e caracterizam-se pela pró-atividade); passivo-defensivos (dirigidos para comportamentos de "não-enfrentamento", muitas vezes resistentes às mudanças); e passivo-agressivos (comportamentos de enfrentamento e abertamente resistentes às mudanças); autoritário (superior decide e dá

ordens); patriarcal (superior decide, mas se esforça para convencer os indivíduos antes de dar-lhes ordens); consultivo (superior decide, mas permite o questionamento, para que através das respostas obtenha aceitação); cooperativo (superior informa aos indivíduos sobre as decisões que pretende tomar; dessa maneira, os indivíduos podem expor opiniões antes da efetiva decisão); participativo (o grupo propõe sugestões e a partir da averiguação das possíveis soluções o superior decide por aquela que visualiza ser a mais favorável; democrático (após a exposição do problema e a delimitação dos limites para decisões por parte do superior, o grupo decide).

A organização pode, de acordo com Lunkes; Schnorrenberger (2009), comportar mais de um estilo de gestão nos diversos níveis de atuação e ainda pode coexistir características de todos os estilos de gestão apresentados em um único nível de atuação. Para os autores, a Controladoria possui um papel de coordenador e harmonizador, objetivando adaptar o estilo de gestão individual às características da gestão global da organização. Acrescentam ainda que há estilos não adequados ao perfil do planejamento definido pela organização, e assim surge a necessidade de um sincronismo entre o perfil do gestor nas ações e tomada de decisões e as características idealizadas pela organização.

Segundo Parisi; Megliorini (2011), muitas vezes o modelo não está formalizado em um documento, apenas na mente de seus principais executivos, nos hábitos e nas rotinas de interação entre eles no momento em que há a necessidade de se tomar alguma decisão, nos processos administrativos rotineiros e nas tecnologias, sistemas de informações, entre outros.

Parisi; Megliorini (2011, p.101) descrevem que há o Modelo de Gestão Tradicional, caracterizado, principalmente, por um estilo do gestor pouco participativo, um processo decisório centralizado e informal, não instituído pelo processo de planejamento, foco no "exercício contábil" a curto prazo; um processo de planejamento direcionado ao controle de contas contábeis, uma estrutura funcional com atribuições e tarefas sem devolução de autoridade e poder centrado nos gestores que lidam diretamente com o mercado; avaliação de desempenho pautada na mensuração da eficiência considerando gasto orçado versus gasto realizado.

Acrescentam os autores que há o Modelo de Gestão por Objetivos e Resultados, cujas principais características são: os indicadores utilizados para a gestão procuram mensurar se objetivos organizacionais estão sendo alcançados ou não, o planejamento é contínuo, formalizando o processo decisório e clarificando os objetivos, metas e ações para alcançá-los; há uma descentralização e gestão por responsabilidade, com participação e comprometimento de todos os gestores no processo de planejamento e na

avaliação formal de desempenho; a visão de desempenho é baseada na orientação à estratégia e a longo prazo; é concedido poder de execução das decisões planejadas concentrado na gestão de projetos e na organização por processos; utilização também de indicadores não financeiros para medir todas as dimensões das decisões ; utilização de indicadores financeiros para medir a criação de valor com vistas a aumentar a racionalidade econômica nas decisões empresariais; flexibilização da remuneração, a qual é baseada no desempenho planejado coletivo e individual, com previsão de sistema de consequências para os executivos, com oportunidades de desenvolvimento da carreira em caso de bom desempenho e penalidades em caso de desempenho não satisfatório.

Parisi; Megliorini (2011) acrescentam que neste contexto da gestão por resultados, o controle leva os gestores a um autocontrole durante o período de execução, reforçando o comportamento proativo, geralmente necessário a esse tipo de modelo de gestão, e provavelmente esse seja o seu principal objetivo, contribuindo com o clima para ação e pressão por desempenho.

A respeito desse modelo de gestão por objetivos, Figueiredo; Caggiano (1993, p. 248) destacam que nele procura-se criar um alto grau de coincidência de metas dentro da organização, buscando unir os objetivos pessoais e organizacionais de forma a encorajar os gestores a agirem de acordo com os melhores interesses da organização.

Neste modelo, Figueiredo; Caggiano (1993) afirmam que o controle gerencial é operado de forma que os supervisores não atuem como "cães de guarda", mas como fonte de ajuda e guia, em que se considera, por exemplo, uma meta de lucro não somente como uma meta para o gestor divisional, mas uma direção pela qual o gerente geral pode seguir na resolução dos problemas divisionais, à medida que apareçam as falhas no alcance dos números estipulados.

Figueiredo; Caggiano (1993, p. 248) afirma que as condições a serem satisfeitas para que o controle das atividades de uma organização e da avaliação do desempenho dos gestores consiga ser desempenhada a contento e seja útil para a organização seriam: claramente identificar as metas divisionais e departamentais, e definir as medidas apropriadas através das quais o desempenho gerencial será avaliado; promover a participação em todos os níveis do processo de gestão e do processo de controle, de forma a assegurar boa comunicação entre o supervisor e os subordinados; conduzir a um ambiente favorável o aproveitamento de todos os recursos, especialmente ao elemento humano; finalmente então conseguir proporcionar uma estrutura para gerir o sistema de controle que traduza os objetivos organizacionais e as

metas, de forma a tornarem-se objetivos e metas pessoais de todos os gestores.

Gomes (1997 apud OLIVEIRA, et. al. 2011), sobre o Modelo de Gestão por Resultados, afirma que o controle por resultados é indicado quando há a delegação de uma série de funções, situação em que descentraliza-se uma parte importante das decisões, e especifica-se uma série de objetivos e padrões relativos ao resultado e ainda avalia-se o comportamento de um responsável em função do resultado obtido. Difere do controle burocrático, conforme o autor, pois este é utilizado em atividades rotineiras que permitem elevada formalização e nas em que prevalece a especificação dos procedimentos a realizar, pois implica a decomposição das tarefas e atividades que se delegam, em elementos facilmente definíveis e repetitivos que permitem a delegação sem perder o controle e sem requerer demasiada supervisão direta, havendo porém o risco de prevalecer a eficiência da tarefa em detrimento do resultado. O Controle *ad-hoc*, acrescenta o autor, seria aplicável em situações em que é difícil formalizar e prever as tarefas, e também prever, medir e avaliar o resultado da atuação. A respeito do Controle familiar, observa o autor que estes ocorrem em organizações pequenas e muito centralizadas, nas quais a cultura existente baseia-se principalmente na liderança carismática do proprietário ou gerente que aglutina ao seu redor uma equipe muito coesa de pessoas muito identificadas com o líder.

Para o autor, cada tipo de estrutura organizacional possui um sistema de controle adequado. Na estrutura divisionalizada, segundo o autor, o controle por resultados é o mais indicado, no qual deve predominar a ênfase nos indicadores relacionados à eficácia, considerando sua descentralização e orientação para o mercado, e as informações devem permitir a tomada de decisões, o planejamento e a avaliação de desempenho dos responsáveis pelas unidades organizacionais. Na estrutura matricial, sugere o autor uma combinação de controle por resultados e controle *ad hoc*, tendo em vista a complexidade das atividades de cada centro de responsabilidade, e caso haja forte inter-relação entre os centros, sugere-se mecanismos de caráter não formal, indicadores qualitativos e informação não financeira, para facilitar a coordenação das diferentes unidades entre si, sendo a contabilidade de gestão um instrumento facilitador do processo de negociação dos objetivos e do orçamento, a qual pode ser utilizada de forma flexível na avaliação do desempenho dos responsáveis pelos centros.

Catelli (2001) menciona sobre o Modelo GECON, afirmando que neste modelo as atividades empresariais são conduzidas por uma perspectiva sistêmica, considerando que maximização isolada dos resultados das partes não conduz necessariamente para a otimização do todo.

Para Nakagawa (1993, p. 101), o modelo conceitual de Controladoria pelo Modelo de Integração Sistêmica requer, na maioria das vezes, para sua implementação, mudanças em crenças, valores, atitudes e comportamentos dos gestores, isto é, mudanças na cultura organizacional da empresa, necessitando desta forma, para o sucesso deste modelo, de uma estratégia adequada em cada situação real de implementação. Recomenda o autor que, preliminarmente, seja realizada uma palestra de sensibilização sobre o modelo conceitual de Controladoria para a alta administração da organização, na qual deve-se deixar claro os objetivos, conceitos-chave e princípios contidos no modelo, de modo a ficarem evidentes os seguintes aspectos: o que iria mudar na e/ou com a empresa; o que a empresa iria ganhar ou deixar de ganhar, ou eventualmente até mesmo perder, com a implementação ou não do modelo; e a metodologia e recursos necessários para a implementação.

Schier (2010) aponta que pode-se considerar a Controladoria como um modelo de gestão, com condições de contribuir plenamente com o processo decisório. Segundo o autor, a sustentação de percebê-la como um modelo de gestão dar-se-ia, interpretando-se as considerações elencadas por Padoveze (2005) e Catelli (2001), em linhas gerais em premissas dentro as quais destaca-se (SCHIER, 2010, p. 41-43): o Planejamento Estratégico é imprescindível para a continuidade e competitividade no mercado; o Planejamento Estratégico requer um Planejamento Operacional adequado, pautado em fluxo de informações ágil e consistente; a consistência do Sistema de Informação da Controladoria proporciona consistência ao fluxo de informações; agilidade no processo decisório e integração de atividades produtivas e auxiliares; a integração entre Planejamento Estratégico; Planejamento Operacional e Sistema de Informação de Controladoria; proporciona um modelo que contempla ações de curto, médio e longo prazo, e indica as melhores alternativas a os negócios de pequeno e médio porte; a análise crítica de todas as variáveis decorrentes do processo informacional da organização fundamenta o melhor critério de decisão; a perspectiva global dos processos produtivos e auxiliares é importante para evidenciar a importância, reflexo e relação de dependência e interdependência entre as diversas atividades e setores; o modelo de gestão precisa induzir e conduzir os gestores à decisão mais adequada à situação que se apresenta; a correta avaliação e análise das informações gerenciais possibilitam medir adequadamente os impactos econômico, financeiro e social de cada operação.

Enfim, Chaves (2010) relata sobre o modelo de Controladoria adotado pelo sistema de controle do governo Federal. Segundo o autor, no plano federal, especialmente no âmbito do Poder Executivo, foram consolidadas as

atividades meio e as atividades fim dos órgãos e entidades que integram a Administração Pública, de forma sistêmica, abrangendo as funções de planejamento, orçamento, contabilidade e controle, que o autor denominou de Sistemas de Atividades Orçamentário-Financeiras. O autor relata que a Lei 10.180, de 06/02/2001, disciplinou as atividades de planejamento, orçamento, administração financeira, Contabilidade e controle interno do Poder Executivo Federal, sob a forma de sistemas. De acordo com o autor, o planejamento e o orçamento federal de toda a Administração Pública envolve os três Poderes, sendo consolidados pelo Poder Executivo.

2.4.6 Sistema de Controle

Os conceitos de Sistema de Controle Interno, Sistema de Controle Gerencial e Controle Interno são utilizados em diversos contextos, ora como sinônimos, ora com sentidos diferenciados. O presente tópico apresenta as diferenciações apresentadas na literatura, diferenciando-se as discussões pertinentes ao âmbito das organizações privadas das discussões pertinentes ao âmbito das organizações públicas.

Figueira (1996 apud SILVA JÚNIOR, 2000, p. 77) define o sistema de controle como “o conjunto de políticas e procedimentos que coletam, registram e processam dados e relatam a informação resultante”.

Anthony; Govindarajan (2002, p. 46-87) tratam do sistema de controle gerencial. Os autores o definem inicialmente como: “o sistema usado pela administração para controlar as atividades da organização”, e, posteriormente, na forma plural, o conceituam como: “instrumentos de atuação balizada por estratégias”. Os autores apresentam ainda a definição de controle gerencial como: “o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização a observar e a respeitar as estratégias aprovadas”.

Nascimento; Reginato (2009) apresentam a diferença entre controles internos e sistema de controle interno. A respeito de controles internos, os autores relatam que o conceito é concebido como: “um grande número de normas e procedimentos que podem ser estabelecidos para alcançar os objetivos concretos de uma organização”. Consideram ainda Nascimento; Reginato (2009, p. 105) o controle interno como: “cada procedimento estabelecido e executado individualmente”

O conceito de sistema de controle interno, por sua vez, Nascimento; Reginato (2009, p. 105) afirmam que é mais abrangente, envolvendo o conceito de sistema de Bertalanffy (1977 apud NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p. 105) que o define como: “conjunto de elementos em interação”, ou seja, “resultado da interação dinâmica das partes”. Acrescentam Nascimento; Reginato (2009) que há vários sistemas nas áreas de

conhecimento, como na medicina, por exemplo, assim como na empresa há diversos sistemas, os quais se completam, são interdependentes e interagem entre si, formando o sistema-empresa. Um desses sistemas, apontam os autores, é o sistema de controles internos, constituído pela interação e interdependência de cada procedimento isolado de controle, considerando cada ciclo de operações que a empresa realiza, com o intuito de assegurar a eficácia organizacional, por meio da proteção do patrimônio da empresa, da confiabilidade e da tempestividade das informações e da determinação da adesão a normas e políticas preestabelecidas.

Definem, enfim, os autores como sistema de controles internos: “a organização de todos os mecanismos de controle que interagem entre si, garantindo a salvaguarda dos ativos da empresa, a melhoria da eficiência operacional, à integridade e transparência das informações econômico-financeiras e, além disso, auxilia na adesão às políticas e normas propostas pela administração da companhia” (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p. 105).

Gomes (1997) aborda o sistema de controle de gestão. O autor aponta que este sistema comunica simbolicamente valores determinados e expectativas de comportamento, tendo em vista que pelo processo de controle é criada, negociada, compartilhada e internalizada uma série de valores e significados, e ainda há que se considerar que a realização de mudanças no desenho ou na aplicação do sistema de controle pode contribuir para a ocorrência de mudanças importantes na cultura organizacional. Ressalta o autor que o sistema de controle e de gestão, geralmente legítima e mantém os valores, bem como pode contribuir para criar os interesses mais dominantes, manter as relações de poder e revelar as normas que guiam determinada cultura, além de contribuir para racionalizar, legitimar e justificar as decisões resultantes da estrutura de poder existente. Observa o autor que os indicadores refletem a estrutura de poder, e o orçamento é um meio para se definir e clarificar valores, além de refletir as prioridades e preocupações dos responsáveis.

Barba; Martins (2007, p. 25) discutem sobre o Sistema de Controle Gerencial. Para os autores este sistema consiste em um “procedimento preestabelecido para executar uma atividade ou um conjunto de atividades”. Na organização, acrescentam os autores, normalmente há situações nas quais as regras do sistema não estão bem definidas, sendo necessário para muitas providências administrativas um banco de informações para o constante controle de seu desempenho. Com relação ao Controle Gerencial, por sua vez, destacam que este é “uma atividade intermediária entre o planejamento estratégico e o controle operacional ou de atividades existentes em uma organização”.

Glock (2009, p.21) define o sistema de controle interno como “um conjunto de partes e ações que, de forma coordenada, concorrem para um mesmo fim”. O autor aponta que o controle interno envolve do menor nível de chefia até o administrador principal, tendo em vista que todas as atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas.

Chaves (2008) aborda sobre o sistema de controle interno na Administração Pública. Para o autor, este sistema tem uma evolução muito incipiente no Estado brasileiro, apesar da exigência de sua implantação pelos entes integrantes da estrutura estatal (direta ou indireta), cuja origem pode ser considerada - no mínimo - a Constituição da República de 1988. A não implantação deste sistema, segundo o autor, ocorreu em razão da dificuldade de formatação da estrutura de controle a ser formulada, o que levanta algumas dúvidas relevantes nos administradores.

Castro (2008) discute a distinção entre sistema de controle interno e o controle interno da Administração Pública. O autor apresenta a definição da INTOSAI – (International Organization of Supreme Audit Institutions), segundo a qual envolve todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, inclusive englobando a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores conforme os objetivos da entidade, sistemas estes que contribuem para que a organização seja regularmente administrada, de maneira econômica, eficiente e eficaz, para que garanta a observância das políticas determinadas pela administração, e venha salvaguardar bens e recursos, assegurar a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzir informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

Segundo o autor, a INTOSAI defendeu a possibilidade de utilização da expressão “controle gerencial” como integrante da idéia de controle interno, o que reforça a noção de que a “problemática do controle é bem mais ampla do que os controles financeiros tradicionais” e aproxima a uma concepção do modelo de gestão administrativa idealizado.

Há ainda uma outra distinção necessária para ser feita, conforme Castro (2008). Trata-se, acrescenta o autor, da distinção entre estas duas noções o conceito de auditoria interna, tendo em vista que esta possui também atua no sentido de avaliar e ajudar as entidades e organismos públicos a melhorar suas operações e atividades, baseada no desenvolvimento da formulação de conclusões e a apresentação de recomendações do que foi verificado, sendo, desta forma, um meio integrante do conceito de controle interno e, por conseguinte, do sistema de controle interno.

Castro (2008) apresenta ainda a perspectiva do Tribunal de Contas, segundo o qual o conceito de sistema de controle interno é elencado pela

auditora do Tribunal de Contas do Ceará, Maria Luciene Cartaxo Fernandes, que considera-o como um conjunto de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos, os quais são coordenados entre si, com o objetivo de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, e de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nos órgãos da administração pública.

Castro (2008) relaciona os conceitos como o sistema de controle interno tratado no artigo 70 da Constituição da República, entendendo-o como o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com o objetivo de fiscalizar e a avaliar a execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que se refere, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos. Para o autor, o sistema de controle interno é formado por vários sub-sistemas, que seriam unidades descentralizadas de controle, que devem atuar de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.

Desta forma, Castro (2008) ressalta que não se pode confundir o sistema de controle interno com sistema orçamentário ou de planejamento e execução financeira, tendo em vista que a noção desse sistema abrange essas noções e, mais do que isso, engloba outras referentes ao complexo de gestão pública, como aventado pelo artigo 70 da Constituição da República, de onde origina a noção de multidisciplinaridade e complexidade do sistema de controle. Há que se considerar também, segundo o autor, que o controle interno é parte integrante do sistema de controle interno, e tem sua atuação técnica limitada ante a gama de procedimentos possíveis dentro desse sistema.

Para Castro (2008), pode-se considerar resumidamente a noção de controle interno como “um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude, a ineficiência para realizar com plenitude a legalidade almejada da atuação administrativa.”. Explicita ainda o autor, que o sistema de controle interno é gênero, do qual o controle interno, representado pelo respectivo órgão de controle que o engendra, é espécie.

O autor observa ainda que o controle interno se constitui em uma responsabilidade do administrador da coisa pública e é derivada do dever-poder que a Administração detém de rever seus próprios atos e a conduta de seus agentes. Este dever-poder presente no controle, acrescenta o autor, reflete a especialização do controle administrativo ou executivo, e o poder de fiscalização exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos

decorre do poder de autotutela administrativa, o que é reconhecido pelo Poder Judiciário na Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal:

Para Castro (2008) o sistema de controle interno se configura, ainda, em um importante instrumento de efetivação da cidadania, pelo fato de dificultar a adoção de práticas clientelistas e vincular o gestor à prestação de contas constante à população. O autor observa que ante a transformação e atualização social, há uma busca por um modelo ideal de controle, o qual conjugue participação social e moralização da atuação administrativa. Destaca ainda o autor, que o parágrafo segundo deste artigo da Constituição não traz especificamente uma norma de controle interno, no entanto apresenta uma regra de controle *lato sensu*, decorrente do próprio direito de petição, ao mencionar que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato possui legitimidade para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas. Observa o autor que o controle interno pode ser um meio para efetivação da denúncia, para o caso de alguns dos legitimados resolvam denunciar perante o próprio órgão de controle administrativo (*interna corporis*).

Castro (2008) afirma que há a obrigatoriedade da adoção de um sistema integrado de controle interno pelos três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário, e Ministério Público e Tribunais de Contas, todos no âmbito Federal, Estadual e Municipal. Complementa o autor que, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, o sistema de controle interno fortaleceu-se, especialmente na responsabilidade na gestão fiscal, no que se refere à legalidade e transparência no trato das finanças públicas. Este sistema de controle, segundo o autor, pressupõe a descentralização da atividade fiscalizatória e a ordenação da atividade por um núcleo comum, o que ficou convencionado denominá-lo de unidade central de controle, e a atividade de controle realizada entre os diversos órgãos integrantes de uma mesma estrutura de poder ou esfera de governo, o que não obriga, necessariamente, que este órgão esteja em relação ao outro em uma relação estrutural hierárquica comum, apenas é necessário que detenha uma característica comum, para a realização do controle interno que lhe compete. Com isto, complementa o autor, a responsabilidade é compartilhada, respondendo cada órgão pelo lançamento das informações de gestão contábil, orçamentária, fiscal, operacional e patrimonial, dentro de sua esfera de competência, e cabendo ao sistema central unificar essas informações e, em caso de necessidade, determinar a correção ou complementação.

Outro ponto abordado por Castro (2008) com relação ao sistema de controle interno, refere-se à noção constitucional de estrutura do Estado. Para o autor a estrutura proposta é verticalizada, ou seja, a junção destes sistemas

apenas poderá ocorrer entre órgãos e entidades de um mesmo poder, devendo o sistema de controle interno obedecer a essa verticalização estrutural e operar a horizontalização das responsabilidades apenas quando dentro da mesma estrutura de poder. Com relação à horizontalização interna de controle, destaca o autor, é possível desde que seja na mesma esfera de governo ou na estrutura de um mesmo poder, porém será inconstitucional qualquer tentativa de horizontalização entre esferas de governo e poderes distintos. Esta verticalização da estrutura de Estado, para Castro (2008), leva ao entendimento de que existe uma separação dos poderes e das esferas de governo, tendo cada qual uma competência decisória e operacional que lhes são próprios, e, por outro lado, a horizontalização do sistema de controle interno, em obediência à nova concepção de hierarquia administrativa, somente poderá ocorrer desde que respeitada esta verticalização, ou seja, desde que dentro de um mesmo ente governamental ou poder específico.

Sobre o Sistema de Controle Gerencial na organização pública, Borba; Martins (2007) mencionam que há a necessidade de se aprimorar o sistema de controle gerencial na organização pública, o qual está muito mais ligado à execução de um orçamento do que a liberdade de se criarem formas mais racionais de gerir a coisa pública, mesmo porque os recursos orçamentários são destinados a despesas de custeio e de pessoal, havendo a vinculação orçamentária e pouca margem de manobra ou gestão para o administrador público. Acrescentam os autores, que o desenvolvimento do controle gerencial costuma ter limitações na implantação quanto na execução do processo de controle gerencial público, pois este está amarrado em leis e por uma execução orçamentária rígida, o que inibe tentativa de se refletir sobre o controle administrativo. Relatam os autores que a tentativa de reforma no Estado brasileiro houve o Plano Diretor de Reforma do Ministério de Administração Federal e da Reforma do Estado, aprovado pela Câmara da Reforma do Estado em 1995. Neste contexto a administração pública brasileira passou a ser conduzida por um novo espírito gerencial, no qual o administrador público passou a ser guiado por normas e legislações, mas para a ampliação do sistema de controle gerencial requer maior qualificação do processo organizacional.

2.4.6.1 A Estruturação da Controladoria Pública

As especificações para a estruturação da controladoria pública não são as mesmas que as direcionadas a organizações privadas.

Castro (2008) afirma que o sistema de controle interno deverá ser implantado por Lei, a qual deverá estabelecer as normas de implantação e de

estruturação física do controle dentro da organização. A estruturação física, segundo o autor, envolve temas como independência estrutural, a normatização isonômica dos procedimentos, a estrutura de recursos humanos, as características dos profissionais do sistema de controle (estrutura subjetiva) e descentralização.

A respeito da independência estrutural, Castro (2008) ressalta que a conquista desta depende de uma alteração cultural, pois muitos gestores entendem o controle com a função de colaborador de sua gestão. Para o autor, o controle deve ser independente, pois não há controle sem independência, em razão de ele estar intimamente relacionado à fiscalização completa dos procedimentos administrativos, tendo de possuir independência para poder realizá-la, para poder determinar a impossibilidade de exclusão de determinado procedimento da análise do controle por estar cravado de vício insanável, por exemplo. Esta autonomia fiscalizatória e instrutória, é uma ação em prol do poder conforme dita o parágrafo único do artigo 1º da Constituição: “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente”, é uma atividade em prol da sociedade e não uma atividade vinculada a “caprichos pessoais”. Nesse mesmo sentido, destaca ainda o autor que consta na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em seu artigo 15 o preceito de que: “A sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração”.

Com relação à normatização isonômica, Castro (2008) afirma que a legislação referente ao sistema de controle interno deverá dispor sobre toda sua estruturação, delinear os principais pontos de controle, as competências do órgão central de controle e as atribuições dos núcleos descentralizados de controle, com o objetivo de definir a identidade do Controle Interno. Esta legislação, segundo o autor, deve ser sólida para que ampare o controle e possibilite-o a atuar de forma transparente e possa ser eficiente.

Quanto à estrutura de recursos humanos e as características dos profissionais do sistema de controle, Castro (2008) destaca a necessidade de alguns requisitos, para a lei instituidora e a figura do controlador geral, tais como: a Lei que instituir o sistema de controle interno deverá, necessariamente, deixar definido que a função de Controlador Geral terá que ser exercida por servidor detentor de cargo efetivo na Administração Pública, para que se possa ter determinadas garantias para o desempenho de seu papel, resguardando-o de possíveis perseguições e sujeições impostas pelo chefe da instituição ou poder controlado, pois a estabilidade jurídica prevista no artigo 41 da Constituição da República fundamenta-se na necessidade de se assegurar a prestação de um serviço de forma técnica e impessoal pelo Estado, “uma qualidade que dá segurança à sociedade quanto à continuidade das atividades que lhe são essenciais”.

Observa Castro (2012) que a Constituição possibilita a utilização de cargos comissionados para as funções de direção, chefia e assessoramento, desde que a pessoa nomeada detenha expertise e condições técnicas para o exercício da responsabilidade que a ela foi conferido. Assim, segundo o autor, não é vedado o exercício do Controle Interno por cargo comissionado e inclusive em alguns casos pode ser a única solução para que se tenha a qualidade necessária para o exercício dessas ações, porém, defende o autor que, havendo servidor efetivo e estável com capacidade para o exercício da função de controlador, preferencialmente, deverá ser escolhido.

Fortini (2012) também faz menção sobre a formação da Controladoria pública, enfocando sobre o posicionamento da estrutura. No mesmo sentido, o autor considera que não é indicado que a Controladoria se encaixe como departamento de Secretaria, em posição inferior a Secretário, Ministro, sem hierarquia jurídica e política, pois se assim o for, “não merece ostentar tal denominação”. A respeito do Controlador, o autor enfatiza que este deve ter a prerrogativa de substituir atos que não estão em plena conformidade com a lei ou desconformes com os critérios discricionários de oportunidade e conveniência. Assim como, acrescenta o autor, para o exercício das funções de Controlador-Geral, a qual se trata de cargo que requer conhecimentos científicos, deve o indicado efetivamente ter os conhecimentos que o habilitem a desempenhar esta delicada e árdua função. Par ao autor, se vier a ser comissionado o cargo, como comumente acontece, a escolha deverá se dar por pessoa que possa assumir a tarefa a partir de seu currículo e histórico profissional e, preferencialmente, sobre servidores efetivos e estáveis, que detenham certa neutralidade, independência, e que não se intimidem com a precariedade que os cargos em comissão ostentam.

Sobre a descentralização, Castro (2012) afirma que, com a quantificação do controle, é possível se determinar de que tipo de controle é importante para determinado órgão, isto é, permite verificar isonômica e especificamente as atribuições de cada órgão ou entidade e a determinar a competência específica para o atendimento de cada um. Observa o autor que, caso seja adotado um sistema central e único de controle, isto não possibilita a adoção de metodologias de execução diferenciadas e ainda acumularia a atividade do controlador, levando o controle à burla ou falhas, resultantes não da má-fé do servidor, mas da própria falibilidade humana, em razão do volume de processos a serem controlados. Segundo o autor, estas são as razões para se escolher pela descentralização do sistema de controle interno em núcleos de controle específicos, os quais definirão a realidade de seu controle, no entanto, vinculados a um órgão central que definirá as regras gerais e políticas de controle da instituição.

Para Figueiredo; Caggiano (1993), há um problema do controle nas operações divisionais, no caso de descentralização, pois este se torna mais complexo do que o do controle de uma única atividade numa organização, onde a tomada de decisão é centralizada. Observam os autores que nestes casos o controle pode ser exercido por meio de um *feedback* a respeito do nível de custos provenientes das atividades destes centros de responsabilidade resultantes da descentralização, sem deixar de se considerar fatores comportamentais que afetam o desempenho. Assim, a análise do problema do controle, sugerem os autores, pode se dar por meio da contabilidade por responsabilidade, a qual deve reconhecer os problemas criados pelo grau de centralização e descentralização de autoridade.

A respeito da Centralização e Descentralização, Lunkes; Schnorrenberger (2009) afirmam que sempre há dúvidas quanto a melhor forma de estruturar o poder na organização. Com relação à descentralização, destacam os autores que há várias formas, pois tanto pode ser vertical como horizontal, e no caso de organizações descentralizadas, estas requerem o desenvolvimento de um sistema integrado de informações, a sintonia do fluxo de informações e a comunicação aberta entre as unidades e a alta administração, as unidades dependem de informações quanti e qualitativas para tomarem decisões de acordo com os objetivos e metas da organização, assim, o uso de sistema de informações é particularmente importante para as unidades descentralizadas. Segundo os autores, a Controladoria deve atuar nas limitações apresentadas pela descentralização, em especial na coordenação e harmonização dos conflitos de objetivos e metas das unidades descentralizadas, podendo ser organizada de diferentes formas, sendo a mais comum a de atribuição por centro de responsabilidades, que pode ser dividida em centros de custo ou gasto, receita, lucro e investimento.

A respeito da constituição da Controladoria em unidades descentralizadas, Lunkes; Schnorrenberger (2009) afirmam que não há problemas em organizar as relações entre diversas subáreas dentro de uma única área de Controladoria, pois ela pode ter áreas descentralizadas, com *Controllers* nas unidades ou divisões operacionais. Nestas, segundo os autores, à subárea caberia a coordenação do planejamento, no alinhamento das metas operacionais com os objetivos estratégicos e táticos, na geração de informações de controle para a própria unidade e também para a matriz.

Segundo os autores relatam, precisa-se que a controladoria descentralizada cumpra a função de coordenação entre as áreas da divisão, conforme o sistema de objetivos gerais, e a melhor forma para garantir isso seria subordiná-la à Controladoria central da organização. Porém, aos autores alertam quanto ao problema da lealdade dividida, tendo em vista que a unidade ou divisão também está ligada à respectiva área divisional e deve

subordinação ao gerente geral da unidade em que está lotada, pois é responsável em assisti-lo, ao mesmo tempo em que deve alguma subordinação à Controladoria central, responsável pelo sistema de gestão de toda a organização. A situação, acrescentam os autores, pode gerar tensão e problemas de relacionamento, devendo os poderes de comando ser regulamentados, e ainda há o risco de a unidade ser tratada como um corpo estranho, um "espião" da matriz, podendo lhe ser negadas informações fundamentais a respeito da divisão, bem como a área pode ser induzida a encobrir resultados que lhe sejam desfavoráveis, deixando de fornecer informações importantes para avaliação do desempenho da unidade, feita pela Controladoria central.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) afirmam que é possível encontrar uma solução intermediária, por meio da divisão dos poderes de comando, com separação da subordinação técnica e disciplinar. De acordo com os autores, a subordinação técnica, a qual refere-se ao conteúdo das tarefas de gestão e o tipo de solução e à verificação do cumprimento das metas e aplicação dos sistemas de gestão poderia estar relacionada com a Controladoria central. Por outro lado, acrescentam os autores, a subordinação disciplinar, a qual refere-se a questões de regulamentação do trabalho e do horário, avaliação de pessoal e remuneração, entre outras, poderia estar relacionada com a diretoria de divisão. Observam, no entanto, os autores que que há tendência de respeitar mais o superior disciplinar, e ainda a subordinação dupla também pode desencadear conflitos. Os autores sugerem que os poderes podem ser graduados, situação em que se a área descentralizada obter sucesso deverá ter, além de competências específicas, a cooperação dos demais envolvidos para poder gerenciar os desafios que o cargo demanda.

2.4.6.2 Hierarquia e Nível de Autoridade

A respeito da posição hierárquica da Controladoria, Lunkes; Schnorrenberger (2009) afirmam que trata-se de um assunto controverso na literatura. Há, relatam os autores, a corrente de pesquisadores que defende ser a Controladoria um órgão de assessoria ligado diretamente à presidência (órgão de staff); a outra corrente considera que ela deve ser um órgão de linha, com posição intermediária, subordinada ao diretor de finanças e contabilidade.

A respeito da corrente da Controladoria como assessoria, relatam os autores que nesta posição não lhe é concedido poder de decisão e comando e sua influência nas áreas ocorre de forma indireta por meio do presidente. Argumentam os defensores do nível de staff, segundo os autores, que não

cabe à Controladoria controlar as demais áreas, mas prestar uma assessoria, informando aos gestores sobre seus resultados, exercendo uma função de apoio, incompatível com a competência de decisão.

Por outro lado, na corrente da Controladoria como um órgão de linha, segundo Lunkes; Schnorrenberger (2009), ela é investida de autoridade, possui uma posição na alta administração, dispõe de prerrogativas diretas de decisão e comando, por ser a coordenadora do alinhamento estratégico tem o poder de influenciar as decisões, e por estar envolvida diretamente na política empresarial tem o poder de perder sua independência em relação à diretoria geral. Os autores observam ainda, que a Controladoria poderá também ser vinculada ao diretor de finanças e contabilidade, situação em que sua atuação estará mais restrita às áreas de finanças e contabilidade, o que acarreta perda de espaço da sua função de coordenação e do seu poder de influenciar ou tomar decisões.

Para Lunkes; Schnorrenberger (2009), assim como para as demais estruturas da organização, a Controladoria deve constar na posição que melhor atenda às necessidades e objetivos da organização, deve buscar identificar e empregar os profissionais que atendam suas demandas, e constituir seus arranjos, normalmente em níveis de autoridade. Os autores destacam que em relação à sua estrutura, ela pode ser descendente, podendo suportar diversas divisões, variando de acordo com as características de cada tipo de organização, tais como: porte; estrutura operacional; grau de atuação; e/ou conforme o tipo de negócio.

Sobre o nível de autoridade, Catelli (2001) discute o tema sob a perspectiva do Modelo de Gestão do GECON. Para este modelo, segundo o autor, a Controladoria tem a definição de sua responsabilidade como qualquer área de responsabilidade de uma organização, cabendo a ela as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas atividades. Por outro lado, de acordo com o autor, por possuir uma atividade de coordenação e tendo em vista sua missão, é diferenciada a responsabilidade da Controladoria em relação à responsabilidade das áreas operacionais e de apoio, residindo esta diferença no processo desenvolvido para assegurar a otimização de resultado, no qual ela age como a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação refere-se à implementação de um conjunto de ações, cujos produtos resultam em instrumentos disponibilizados aos gestores.

O autor argumenta que as organizações empresariais são heterogêneas quanto ao tamanho, à complexidade, à definição das áreas de responsabilidade, entre outras características. Catelli; Dornelles (1997 apud CATELLI, 2001 p. 349) afirmam que independentemente das características das empresas, o grau de autoridade pode ser subdividido em dois níveis:

formal (institucionalizado por normas, procedimentos e padrões relacionados com suas atividades e funções) e informal (autoridade concedida considerando-se aspectos técnicos e conceituais inerentes ao grau de especialização envolvido nas funções, consequente do domínio dos conceitos e técnicas funcionais de suas atividades).

Schmidt; Santos (2009) ressaltam que é fundamental na análise da estrutura organizacional e da sua hierarquia de comando considerar a organização informal, a qual se forma ao longo do tempo pela rede de relacionamentos pessoais dos colaboradores. Neste sentido, acrescentam os autores, afirma-se, em todos os níveis de uma entidade, que a coordenação e as decisões constantemente acontecem fora dos canais formais, em razão de as pessoas interagem informalmente, criando inclusive regras e normas. Assim, Schmidt; Santos (2009) alertam que ao acontecer uma mudança, os gerentes devem levar em consideração o efeito da organização informal no comportamento dos indivíduos e grupos, além de que, conhecendo essa estrutura informal de poder é possível determinar os controles necessários para que decisões não sejam tomadas sem que o objetivo seja o alcançado da missão da entidade.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) enfatizam que ao crescer a organização, é necessário a divisão, especialização e diferenciação do trabalho, então iniciam alguns problemas, para a resolução dos quais é preciso melhorar a habilidade de controle, e assim poder aumentar o número de gerentes ou o número de níveis gerenciais na hierarquia, o que promovem um aumento da diferenciação vertical, dando à organização um maior controle sobre seus colaboradores.

Sobre análise desta hierarquia, Schmidt; Santos (2009) explicitam que uma empresa é denominada de alta quando sua hierarquia tem muitos níveis ao ser comparada ao seu tamanho, e é designada de plana quando tem poucos níveis hierárquicos. No caso de uma organização alta, de acordo com os autores, ela utiliza muito mais gerentes para controlar pessoalmente as atividades de seus empregados. Acrescentam os autores que o número adequado de gerentes e níveis hierárquicos tem influência diretamente na efetividade, motivação da organização e comunicação, sendo este último agravado com o aumento do número de níveis hierárquicos, o qual provoca ainda a diminuição da diferença relativa de autoridade de um gerente em cada nível e em sua área de responsabilidade. Os gerentes de uma organização plana apontam os autores, quando comparados com os de uma organização alta, detêm relativamente mais autoridade e responsabilidade, e a motivação é maior.

Os autores relatam diversos autores que consideram que os limites de autoridade dos departamentos serão ultrapassados à medida que os processos

passam a ser gerenciados pelo *Controller*, o que cria uma necessidade adicional de autoridade para fazer mudanças, com conseqüente conflito entre o *Controller* e os gestores das áreas. Segundo os autores, essa autoridade adicional irá elevar o *Controller* na hierarquia organizacional a um nível acima dos gestores das áreas nas organizações, o que ainda não acontece. O *Controller* do futuro terá uma posição de maior autoridade e destaque, em razão de sua influência e responsabilidade nos processos das entidades.

2.4.6.3 A Ética na Controladoria

Lunkes; Schnorrenberger (2009) ressaltam que, por atuar com o fornecimento de informações para o meio externo, deve atentar a Controladoria para aspectos de internacionalização, especialmente da contabilidade, e aspectos legais, que se constituem em normas impostas pelos órgãos reguladores que, quando não atendidas, envolvem aspectos éticos. Com relação à Ética na tomada de decisão, os autores destacam alguns casos como situações em que não está tão claro qual deva ser a atitude correta a ser tomada, e ressaltam a importância de o *Controller* ter critérios para avaliar assuntos éticos, pois em sua condição de coordenador do alinhamento dos esforços empreendidos pela organização, está sendo gradativamente forçado a considerar as implicações éticas na sua tomada de decisão. Os autores apontam ainda, que atualmente, com a crescente circulação das informações, está havendo um aumento do interesse das pessoas pelos princípios éticos, e, no caso empresarial, há investidores que têm passado a considerar critérios éticos e sociais ao fazer seus investimentos.

Outra questão em relação à Ética é destacada por Lunkes; Schnorrenberger (2009) envolvendo a função do *Controller*. Para os autores, estes profissionais são continuamente pressionados por metas cada vez mais desafiadoras, o que pode conduzi-lo a um comportamento pouco ético, como o caso de se passar “a criar ‘acolchoados orçamentários’, antecipar receita ou postergar gastos”, com o objetivo de se fazer alcançar o desempenho da organização. Por esta razão, de acordo com os autores, muitas organizações, por meio da Controladoria, têm procurado elaborar códigos de ética com o intuito de direcionar as ações de seus colaboradores, firmando compromisso para uma atuação responsável, ética, transparente e de respeito mútuo entre seus profissionais, firmando o compromisso de levar a ética e a integridade a nortear todas as ações e atividades desenvolvidas na organização, e ainda firmando o compromisso da ética nas relações com os funcionários, clientes, consumidores, fornecedores, revendedores ou com o governo.

Os autores reforçam a necessidade de a Controladoria estar em consonância com as entidades internacionais de contabilidade, tendo em vista

que a classe contábil brasileira também tem seu próprio Código de Ética Profissional, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 803, de 10/10/1996, o qual define a forma pela qual os contabilistas devem se conduzir no exercício profissional.

Schmidt; Santos (2009) apontam a importância da ética no papel da Controladoria. Segundo os autores, com a globalização dos negócios, a ampliação da competitividade, os problemas contábeis em empresas norte-americanas ocorridas no início do século XXI, possivelmente impactou os fundamentos éticos pelos quais uma organização pauta suas ações. Segundo os autores, ressalta-se que os membros da Controladoria possuem um papel fundamental na orientação ética de uma organização, tendo em vista que controlam ou exercem influência sobre os temas primários que estão mais sujeitos a problemas éticos, como apuração dos resultados e gestão e controle sobre os ativos.

2.5 O CONCEITO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Sobral; Peci (2008, p. 167) afirmam que a estrutura organizacional é resultante do processo de organização, no qual as atividades são ordenadas para possibilitar o alcance dos objetivos organizacionais. A Estrutura, segundo os autores, compreende os papéis, as relações e procedimentos organizacionais, o que possibilitam uma ação coordenada de seus membros, e teriam as funções (SOBRAL; PECI, 2008, p. 167) de dar aos membros organizacionais a possibilidade de executar uma variedade de atividades de acordo com critérios de divisões de trabalho que definem a especialização, a padronização e a departamentalização de tarefas e funções; de promover a coordenação das atividades por meio de mecanismos integradores como supervisão hierárquica, regras e procedimentos formais, treinamento e socialização; e de delimitar os limites da organização e suas interfaces com o ambiente e outras organizações com as quais interage.

Stoner; Freeman (1999, p. 230) afirmam que a estrutura organizacional refere-se a forma como as atividades de uma organização são divididas, organizadas e coordenadas. Segundo os autores, os seguintes elementos compõem o processo de organização: divisão do trabalho ou especialização das tarefas (segmentação do trabalho em tarefas padronizadas e relativamente simples), departamentalização e alcance da gerência (agrupamento de atividades de trabalho semelhantes ou logicamente conectadas em departamentos e, o alcance refere-se ao número de subordinados que se reporta a um dado administrador), coordenação (integração de objetivos e atividades de unidades de trabalho separadas com o objetivo de realizar os objetivos da organização), estrutura formal e informal

(formal: explicitado formalmente a responsabilidade por determinadas tarefas, informal: refere-se a relacionamentos não -documentados e não reconhecidos oficialmente entre os membros).

Para Hall (2004, p. 44), a estrutura organizacional pode ser considerada a combinação das partes organizacionais. Segundo o autor, as estruturas organizacionais exercem três funções: produzir resultados e atingir metas organizacionais, minimizar ou, ao menos, regular a influência de variações individuais, buscando assegurar a adaptação dos indivíduos às exigências da organização; fixar ou determinar posições com maior poder, determinar o fluxo de informações para a tomada de decisão.(HALL, 2004, p. 47)

2.5.1 O Processo de Organização da Estrutura

Sobral; Peci (2008, p. 168-176) destacam que o processo de organização ocorre pela definição de determinados elementos, dentre os quais resumidamente destaca-se:

1. especialização do trabalho: grau em que as tarefas são divididas e padronizadas para que possam ser aprendidas e realizadas por um único indivíduo;
2. cadeia de comando: diferenciação vertical relativa à divisão do trabalho, criando a função de comando, cuja missão é dirigir as atividades para que cumpram as missões, de forma a criar uma estrutura hierárquica divisora da autoridade em camadas ou níveis de autoridade;
3. amplitude de controle ideal: distribuição de subordinados a um administrador, estruturando de forma vertical ou aguda – com pequeno número de subordinados por gestor e elevado número de administradores, ou horizontal ou achatada, com elevado número de subordinados por gestores, reduzido número de administradores, e poucos níveis hierárquicos;
4. departamentalização: agrupamento de tarefas semelhantes, e funcionários em unidades organizacionais (departamentos) para obter melhor coordenação, podendo ser: Funcional, por Produto, por Cliente, Geográfica ou Territorial e, por Processo: agrupamento por processos-chave;
5. centralização ou descentralização do processo de tomada de decisão: se a tomada de decisões está

- centrada no topo da organização, ou, quando há delegação, tem-se a descentralização, podendo o grau ocorrer por fatores como: tamanho; ambiente externo, características internas como cultura, perfil dos administradores ou natureza da tarefa;
6. formalização: normas e procedimentos aplicados pela organização para prover as contingências ambientais, podendo ser influenciado por elementos como tecnologia, tradição, processo decisório.

Hall (2004, p. 46) afirma que a formalização, a centralização e a complexidade são fenômenos multidimensionais que podem variar em uma organização específica.

Sobre a Formalização, o autor afirma que nas organizações as unidades diferem estruturalmente quanto ao grau, sendo em algumas áreas procedimentos especificados em detalhes, enquanto que em outras, quase não há formalização destes. Segundo o autor, ela é uma variável estrutural que afeta o comportamento das pessoas e explicita a opinião dos decisores em relação aos membros da organização, pois caso considerem estes capazes de julgamento autocontrole, tem-se uma formalização reduzida; possui, portanto, um significado ético e político (HALL, 2004, p. 60-61); também envolve as regras e procedimentos desenvolvidos para as contingências passadas pela organização, podendo variar da seguinte forma: Formalização Máxima: com regras e procedimentos severamente impostas; Formalização Mínima: os procedimentos contam com o julgamento próprio dos membros para decidir que fazer, estando associada à capacidade de tomada de decisões, cujo sistema seria mais centralizado ou não (HALL, 2004 p. 61-64). A Formalização em uma área, acrescenta o autor, exerce pressão, diminuindo em outra, e assim as organizações estão continuamente em conflito, tanto entre indivíduos ou subunidades, mas também no interior de processos e estruturas que a formam.

Outros elementos interferem na Formalização como a Tecnologia e a Tradição e a Cultura. Com relação à Tecnologia, segundo Hall (2004, p. 64), é um sinalizador do grau em que as atividades estão estruturadas na organização. Sobre a Tradição e a Cultura, Hall (2004, p. 66) afirma que as organizações surgem em diferentes momentos históricos, tendo se deparadas com diferentes contingências e desenvolvido, portanto, diferentes tradições, o que influenciam como a tecnologia afeta o grau de formalização.

Destaca Hall (2004) que a Formalização exerce impactos sobre os indivíduos, e que afirma-se que o grau destaca que o grau elevado de formalização, com outras características organizacionais, geram um círculo

no qual os trabalhadores seguem as regras porque devem pois é o critério pelo qual são avaliados, as regras tornam-se mais importantes que as metas a serem cumpridas, passa a ser difícil lidar com os clientes e outras variáveis do ambiente, a autonomia é vista como algo ameaçador, as pessoas tornam-se gradativamente incapazes de agir por livre iniciativa, conseqüentemente, a organização se torna incapaz de adaptar-se às mudanças. A rigidez das regras torna-se tão exacerbada que passam a se envolver com a intimidade das pessoas, como quando a organização tenta controlar o comportamento, como quando tentam persuadir a interromper o namoro entre pessoas da organização.

Em resposta a tais impactos, surgem reações à Formalização, que Hall (2004, p. 68) descreve a partir dos estudos de Miller (1967), demonstrando que, para os profissionais, maior grau de formalização na organização representa maior probabilidade de alienação no trabalho. O autor destaca que a maioria dos estudos da área apontam que quanto mais profissionalizada a equipe de trabalho há maior possibilidade da formalização promover conflito e alienação (HALL, 2004, p. 68). Profissionalização e formalização, ressalta, existem com o objetivo de organizar e regularizar o comportamento dos membros da organização, no que se percebe, de uma forma geral, que quanto maior o nível, menor é a formalização.

A respeito da Centralização, o autor Hall, (2004, p. 45) destaca que este é variável também, assim como a distribuição do poder; a exemplo, demonstra tais diferenças na realidade universitária, realizando uma comparação entre a atividade administrativa e a atividade docente. Destaca ainda que um alto nível de centralização significa que o poder de tomada de decisões é exercido no nível mais alto da organização, ou mesmo próximo a ele. Para o autor, quanto maior for a qualidade da organização de ensino superior, menor o grau de centralização (HALL, 2004, p. 45-46).

Para Hall (2004, p. 70), a Centralização está relacionada a distribuição do poder na organização. Segundo Hage (1980 apud HALL, 2004, p. 71) quanto maior for o nível de participação de grupo em uma organização menor é a centralização. Hall (2004, p. 71) demonstra que o poder é exercido de diversas maneiras em diversos locais na organização, e relata que é afirmado que, se a maioria das decisões é tomada hierarquicamente, uma unidade organizacional é considerada centralizada; seria uma unidade descentralizada uma unidade em que a tomada de decisões for delegada por gerentes de linha a pessoal subordinado.

Hall (2004, p. 71) observa que a centralização não se restringe a questão de tomada de decisões, pois se estas forem tomadas conforme são programadas por políticas organizacionais, permanecerá um alto grau de centralização. E ainda, ressalta o autor que se a avaliação é realizada pelo alto

escalão, existe centralização.

Segundo este autor, evidências das pesquisas apontam que é como resultado, do aumento do tamanho da organização, uma maior delegação ou descentralização, cujo risco reduz se há maior qualificação do pessoal, assim, uma política centralizada de qualificações dos empregados pode contribuir para uma delegação maior e uma descentralização do poder, observe-se, no entanto, que a delegação se dá em um contexto de regras, e relaciona-se a uma maior centralização (HALL, 2004, p 72-73).

Com relação à Tecnologia, destaca-se que as diversas tarefas desempenhadas em uma organização possuem variadas tecnologias estruturadas conforme as tarefas realizadas. As variações na centralização relacionam-se com as tarefas com tecnologias, também permitindo as organizações controlar o comportamento dos membros (HALL, 2004, p. 72-74). O autor ressalta que o controle orçamentário possui uma retenção de poder de controle no alto escalão, e poderia ocorrer de uma forma distinta da forma de distribuição de tarefas ou da tomada de decisões.

A respeito da relação da Centralização com as Relações Ambientais, Hall (2004, p. 74) observa que as percepções dos decisores é uma variável importante para se considerar entre a organização e o ambiente, pois eles determinam as escolhas estratégicas sobre o ambiente e o modo de reação da organização, momento em que a competitividade afeta a descentralização na organização. Há que se considerar, segundo o autor, que em situação de crescimento, a descentralização pode ser mais indicada para momentos de turbulência, enquanto que a centralização poderia ser mais necessária para momentos de desaceleração. Desta forma, concorrência estabilidade são importantes características ambientais que interferem com este elemento. (HALL, 2004, p. 74).

Segundo Hall (2004, p. 78), a respeito dos impactos da Centralização, afirma que o grau de centralização nas organizações reflete na sociedade, pois nas centralizadas os trabalhadores têm pouca influência sobre seu trabalho, tal como dar-se-á na sua participação na sociedade, e implica ainda que os membros precisam de controle estrito, e representa maior coordenação, com menor flexibilidade, canais sobrecarregados nas operações normais, uma vez que estas fluem na hierarquia de cima para baixo.

Com relação à Complexidade, Hall (2004, p. 49) considera que a complexidade envolve os aspectos: a divisão do trabalho, títulos dos cargos, existência de diversas divisões e níveis hierárquicos, envolvendo normas de controle e coordenação de atividades, variando de complexidade inclusive nas várias partes da organização. Demonstra que organizações de diferentes naturezas tendem a estruturar diferentes formas e níveis de hierarquia, de controle e sua amplitude. Exemplifica com a Universidade Estadual de Nova

York, na qual é vinculado como a estrutura das organizações são complexas (HALL, 2004, p.45), ressaltando que a organização universitária depara-se com problemas de coordenação e controle muito complexos. Sugere como uma forma de exercer este controle uma comunicação eficaz entre as unidades, o que poderia ser facilitado por um SIG (Sistema de Informação Gerencial) computadorizado.

Para o autor, o conceito de Complexidade envolve três elementos: a diferenciação horizontal, a diferenciação vertical ou hierárquica e a dispersão geográfica (HALL, 2004, p. 51-52). A Diferenciação horizontal, segundo o autor, é referente ao desempenho das tarefas, que subdivide-se em especializada e não-especializada, e à divisão do trabalho, relacionada ao número de títulos de cargos; a complexidade horizontal refere-se ao número de divisões, departamentos ou unidades em uma organização. A Diferenciação Vertical, Hall (2004, p. 52-53) descreve que os indicadores de análise deste elemento buscam retratar os níveis de supervisão, ou o número de cargos entre o cargo da produção e o principal executivo. Com relação à Diferenciação Vertical, o autor descreve que os indicadores de análise deste elemento buscam retratar os níveis de supervisão, ou o número de cargos entre o cargo da produção e o principal executivo. Com relação à Dispersão Geográfica, Hall (2004, p. 53) destaca que este elemento refere-se a diferenciação nas atividades e no pessoal quanto à dispersão geográfica, sendo avaliada pelo número de localidades e que a organização mantém atividade, ou a proporção do pessoal que atua fora a sede.

Destaca o autor, as seguintes premissas acerca da variabilidade dos elementos da complexidade (diferenciação - vertical e horizontal, e dispersão geográfica): 1. A maioria das organizações é complexa em uma das configurações; há forte tendência para as organizações tornarem-se mais complexas, à medida que suas atividades e o ambiente complexifica-se, conduzindo a maiores problemas de coordenação e controle (HALL, 2004, p. 55).

A Coordenação e Controle, portanto é um indicador da Complexidade. De acordo com Hall (2004, p. 55-58), foram detectadas diferenças importantes entre departamentos em uma organização, e dentre estas há diferentes orientações em relação às metas do departamento, ênfase em aptidões interpessoais e perspectivas referente ao tempo. Afirma que nesses casos, a complexidade está ligada a situação competitiva em que a organização se encontra e ao mundo tecnológico, o qual está em constante mudança, e a imposição de um modelo organizacional não garante a eficácia, não há uma "maneira ótima" para cumprir as metas variadas das organizações em relação ao contexto de ambientes com grande variação, sendo mais eficaz ou eficiente conforme certas condições. Observa o autor, que essa perspectiva

é um método de análise do modelo contingencial.

Destaca ainda Hall (2004, p. 29), que a organizações complexas são complexas em outros aspectos além de sua estrutura, como em seus processos e em seus diferentes graus de incerteza; devendo ainda ser correlacionada com a mudança de programa de serviços e técnicas, que alteram características organizacionais Hall (2004, p. 59-60).

Na atualidade, segundo Hall (2004, p. 60-61), tem se alterado as considerações sobre a complexidade, e propostas de enxugamento de níveis (downsizing) e aperfeiçoamento de sistemas de informações gerenciais têm contribuído para reduzir a complexidade em muitas organizações, tendo em vista que, crimes corporativos estão sendo associados à complexidade, pois com maior complexidade os altos escalões têm dificuldades em controlar suas subunidades. A complexidade é, portanto, uma característica estrutural básica, e parece que as complexidades verticais, horizontais ou espaciais relacionam-se à sobrevivência e à continuidade organizacional em situações específicas.

2.5.2 Tipos de estrutura e modelo organizacional

Os tipos de estrutura são definidos de forma diferenciada, os quais podem ser verificados no quadro 10.

Quadro 10 - Tipos de Estrutura e Definições

Tipo	Definição
Funcional	<ul style="list-style-type: none"> • Tarefas agregadas conforme a função organizacional (SOBRAL; PECCI, 2008) • Reúne nos departamentos pessoas relacionadas a uma atividade ou várias atividades relacionadas (STONER e FREEMAN, 1999) • Divisão das unidades de forma que cada uma tenha um conjunto de deveres e responsabilidades não semelhantes (HAMPTON, 1992)
Divisional	<ul style="list-style-type: none"> •Tarefas agregadas em diferentes unidades semiautônomas, de acordo com o objetivo para o qual concorrem: produtos, mercados ou clientes (SOBRAL; PECCI, 2008) •Por Produto, Mercado ou área geográfica: reúne em uma unidade de trabalho as pessoas envolvidas na produção e marketing de um produto (STONER e FREEMAN, 1999); •Por Produto: divide as unidades com base nos produtos, projetos ou programas desenvolvidos pela organização (HAMPTON, 1992) •Territorial: divide as unidades a partir de elementos geográficos (HAMPTON, 1992) •Centradas no Cliente: unidades divididas de forma a servir um cliente diferente (HAMPTON, 1992)

Matricial	<ul style="list-style-type: none"> • Conjuga a estrutura matricial e a divisional (SOBRAL; PECI, 2008) • Coexistem os tipos funcional e por produto ou mercado (STONER e FREEMAN, 1999) • Há a divisão da Organização Funcional com a sobreposição pela divisão das Organizações Centradas no Cliente (HAMPTOM, 1992)
Redes	Redes estruturadas de recursos diversificadas (SOBRAL; PECI, 2008)

Fonte: elaborado pela autora

No entanto, para Hall (2004, p. 47) há várias estruturas na organização, e estas estruturas assumem diversas formas, as quais o sociólogo Weber (1947) descreveu ao tratar do tipo ideal de burocracia. Explicitando sobre estas estruturas, Hall (2004, p. 48) descreve a pesquisa de Burns; Stalker (1961), os quais identificaram a forma organizacional mecânica, próximo ao tipo de burocracia de Weber, e a forma orgânica, que seria oposto lógico da outra forma. Acrescenta o autor, que a forma orgânica possui uma estrutura de controle em rede ao invés da especialização das tarefas, uma forma de comunicação que envolve informações e opiniões, ao invés de supervisão hierárquica.

2.5.3 Condicionantes da Estrutura

O processo de organização da estrutura organizacional envolve determinados elementos condicionantes, a partir da análise dos quais é possível compreender as estruturas organizacionais constituídas.

Sobral; Peci (2008, p. 189) destacam como condicionantes da estrutura organizacional: a estratégia, o ambiente, a tecnologia de produção e a dimensão. Sobre estes condicionantes explicitam os autores (2008, p. 189-193): Estratégia, Ambiente, Tecnologia e Tamanho.

Hall (2004, p. 80) afirma que a compreensão das estruturas recai em duas categorias principais: Contexto e o Projeto.

O Contexto, segundo Hall (2004, p. 80-81), significa a situação em que se encontra a organização, e envolve: o tamanho, a tecnologia, a cultura interna (o clima organizacional), o ambiente e os fatores culturais nacionais.

Com relação ao Tamanho Hall (2004, p. 81) demonstra que vai além do número de pessoas em uma organização; considera-se também a capacidade física da organização, a capacidade de pessoal disponível, que pode significar um orçamento ampliado, um tamanho mínimo a fim de reduzir custos; e considera-se ainda os insumos ou resultados organizacionais ou recursos para investimento. Estes componentes podem, segundo o autor,

serem inter-relacionados. Hall (2004, p. 80) descreve os estudos que envolvem o tamanho organizacional, dos quais destaca, ainda que sejam questionáveis, que: o tamanho possui relação com a complexidade, o que direciona a uma necessidade maior de controle e coordenação, que se relacionam a maiores custos fixos administrativos; que o tamanho pode se relacionar a uma maior formalização e menor centralização;

Acerca da Tecnologia, Hamptom (1992) afirma que está implicada na ordenação de talentos especializados de um fluxo de trabalho. Para Hall (2004, p. 84), é a relação entre tecnologia e estrutura, destacando que os estudos constataam que a tecnologia de operações, referentes às técnicas utilizadas nas atividades relativas ao fluxo de trabalho na organização, interfere no tamanho, o que não ocorre com o elemento administrativo nas grandes organizações, a qual é mais afetada pela tecnologia do conhecimento. Hall (2004, p. 88) afirma que a tecnologia e a mudança tecnológica afetam não apenas setores, mas afeta como um todo, nações e o próprio mundo.

A respeito da Cultura Interna, Hall (2004, p. 88) afirma que o contexto organizacional é constituído por culturas internas, que formam as estruturas, e conjuntamente com o tamanho e a tecnologia, constituem uma variável de contingências internas que afeta as preferências, como a centralização ou descentralização, e interage com outros fatores na estruturação da organização.

Sobre o Ambiente, Hamptom (1992) ressalta sobre a previsibilidade deste. Segundo o autor, quanto mais previsível for o meio ambiente em que está inserido a organização, mais fácil será para a organização se pautar em funções e processos permanentes, no entanto, quanto mais instável e turbulento maior é a necessidade para organizar em bases mais temporárias, que possibilitam uma percepção e reação rápida às mudanças ambientais externas. Para Hall (2004, p. 89), as implicações dos ambientes organizacionais para a estrutura referem-se tanto o ambiente social, como o ambiente físico, como o clima e a geografia. Dos estudos sobre este tema, Hall (2004, p. 89) aponta a análise do ambiente social em termos de hostilidade ou amabilidade, tendo o ambiente hostil uma tendência a uma estrutura mais rígida e centralizada. Destaca também a influência da concorrência no Mercado e fatores econômicos, que tendem a alterar as estruturas.

No que se refere à Cultura Nacional, Hall (2004, p. 90) ressalta que nas organizações que atuam internacionalmente, os decisores precisam considerar a diferença das culturas na definição de seus ambientes, ainda que os estudos sobre a influência das diferenças culturais nas estruturas organizacionais sejam muito controversos. Por outro lado, o autor (HALL, 2004, p. 92) aponta que as pesquisas mencionadas demonstram que a cultura nacional está se tornando primordial para as explicações sobre a estrutura

organizacional e organizações, todavia sem descartar a atenção aos outros fatores como tamanho, tecnologia e condições ambientais.

Com relação ao Projeto, Stoner; Freeman (1999, p. 240) consideram que este envolve a determinação da estrutura organizacional “mais apropriada dentre todas para a estratégia, o pessoal, a tecnologia e as tarefas de uma organização”. Consideram os autores que o projeto é um processo contínuo, pois o ambiente e as estratégias da organização mudam continuamente. Segundo os autores, o projeto alterou-se ao longo da história, conforme as abordagens: Clássica (que acreditavam ser possível elaborar o projeto ótimo, para qualquer situação; Neoclássica (que buscaram melhorar o projeto clássico sugerindo maior independência e poder aos membros da organização); Ambiental (que defendem que as diferentes estruturas serão mais eficazes se conforme seu ambiente: estável, mutável ou turbulento); Tecnologia de Produção (que defendem a concentração em um elemento do ambiente interno da organização: a tecnologia utilizada para produção de bens).

A respeito do Projeto, Hall (2004, p. 81) afirma que este se refere as escolhas feitas na organização no que se refere a forma como deve ser estruturada: a escolha estratégica e os modelos de estrutura.

Sobre a Escolha Estratégica, Hamptom (1992) afirma que os departamentos devem ser organizados de modo a atender a estratégia estabelecida pela organização. Para Hall (2004, p. 94), a ideia de racionalidade limitada presente na escolha estratégica, como afirma diversos autores, não representa necessariamente as escolhas ótimas, parecem ótimas por serem consequência de decisões tomadas por processo político. Explicita o autor que a organização depara-se com várias pressões ambientais e necessita escolher entre diversas opções, para optar por um de seus objetivos, portanto a noção de escolha é importante, assim o contexto político do processo de tomada de decisões possui uma relação importante com a estrutura. Nas organizações, acrescenta, as pessoas que detêm o poder, a coalizão dominante, decidem ou não por uma escolha estratégica, o que não seria uma democracia representativa, mas sim a preferência desta coalizão, que engloba o centro de poder da organização. Segundo o autor, afirma-se que os decisores na coalizão dominante podem selecionar estratégias para lidar com o ambiente que pretende preocupar-se, inclusive com a utilização de tecnologia apropriada para implementar esta estratégia. Acrescenta o autor que as decisões envolvem estratégias na atribuição de papéis, controle e coordenação das tecnologias utilizadas.

Com relação aos Modelos de Estrutura, o desenho organizacional, segundo Hall (2004, p. 94) foi repensado pelo viés marxista, pelo viés do downsizing. Dentre as propostas dos marxistas, destacadas pelo o autor,

ressalte-se a afirmação de que a maquinaria e a regulamentação da burocracia são originárias da vontade gerencial de se realizar o controle sobre características do mercado de trabalho e atitudes dos trabalhadores. Afirma que autores corretamente destacam que há múltiplas fontes para as políticas de pessoal das organizações e que argumentos pautados em uma única causa são inadequados (HALL, 2004, p. 96). Com relação ao viés downsizing, Hall (2004, p. 96) resgata a discussão de que recentemente na escolha estratégica as organizações estão optando pelo enxugamento de suas operações (downsizing), envolvendo dispensa de empregados, terceirização de atividades, aquisição de produtos e serviços fora da organização, entre outras ações, e, no caso de governos realizam privatização.

O modelo institucional, segundo Hall (2004, p. 97), é visto atualmente pela perspectiva institucional, como um processo de pressões externas e internas o qual resulta em organizações de um campo com semelhanças entre as organizações ao longo do tempo. Para o autor esta perspectiva tem se tornado autoritária na área de teoria organizacional, e algumas vezes é atribuído às “forças institucionais” o que não se consegue explicar por outras razões.

Ressalta o autor que não somente os fatores contextuais como: tamanho, tecnologia, nem somente os fatores referentes ao desenho organizacional como: escolha estratégica e isomorfismo institucional, seriam apropriados para explicar a estrutura organizacional, mas explicações referentes aos fatores citados devem ser consideradas em conjunto, pois não possibilitam uma explicação significativa, mas sim combinadas e inseridas no contexto, então possibilitarão compreender as razões das organizações assumirem as formas que adotam (HALL, 2004, p. 100).

Enfim, para Hall (2004, p. 101) a estrutura afeta o fluxo de informações, e as relações de poder nas organizações, as decisões tomadas relativas a determinadas estratégias afetam a estrutura, ou seja, as estruturas encontram-se em movimento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 NATUREZA DA PESQUISA

O modelo da presente proposta configura-se em uma Pesquisa Aplicada, pois aborda a problemática do controle nas instituições públicas de educação superior, buscando identificar os conceitos adequados para que se possam levantar as diretrizes necessárias à estruturação do respectivo controle por meio da proposição de uma Controladoria. Desta forma, configura-se com a descrição de Roesch (2009, p. 60), que afirma ser a Pesquisa Aplicada uma busca por entender a natureza de um problema no intuito de controlar o ambiente, sendo que nesta a “fonte das questões de pesquisa é centrada em problemas e preocupações das pessoas e o propósito é gerar soluções potenciais para os problemas humanos”.

Com relação ao propósito de pesquisa, tendo em vista que esta tem como objetivo a proposição de uma estrutura de uma Controladoria para as instituições públicas estaduais de educação superior do Paraná, um requisito imposto pela Constituição Federal, configura-se na tipologia de Proposição de Planos descrita por Roesch (2009). Para a autora, o propósito desse tipo de pesquisa é: “apresentar soluções para problemas já diagnosticados” (ROESCH, 2009, p. 67).

Trivinos (2010) propõe a caracterização quanto ao plano da investigação, o que é abordado por Vergara (2007) como caracterização quanto aos fins da investigação. No que se refere a esta classificação dos autores, a presente investigação pode ser considerada como um Estudo Descritivo, pois são levantados, analisados e percorrido sobre os diversos conceitos sobre Controle na Administração e para a Administração Universitária. Para Trivinos (2010, p. 110-111), a pesquisa descritiva tem como foco o desejo de conhecer sobre determinada realidade, sobre os seus problemas, os seus valores, entre outros e “exigem do pesquisador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar [...]”, o que é o presente caso.

De acordo com Vergara (2007), a pesquisa pode ser classificada quanto aos meios de investigação. No presente caso, a investigação compreenderá tanto uma Pesquisa Documental como uma Pesquisa Bibliográfica. A Pesquisa Bibliográfica dar-se-á para o levantamento dos diversos conceitos de Controle, e das fontes e interpretações do Direito Administrativo quanto ao Controle Interno. No entanto, como são levantados tais conceitos também em legislações paranaenses e dos órgãos de controle externo e interno (Tribunal de Contas e Controladoria Geral da União respectivamente), e em documentos da unidade de auditoria de universidades (UFSC, UDESC e universidades públicas estaduais paranaenses), há neste caso, a presença de Pesquisa Documental. Vergara (2007, p. 48) menciona

que “a Pesquisa Documental é realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos ou privados, ou com pessoas [...]”. Sobre Pesquisa Bibliográfica, Vergara (2007, p. 48) descreve que “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

A respeito da perspectiva temporal do estudo, esta versa, em especial, sobre a realidade atual, sobre os conceitos contemporâneos de Controle e analisa unidades de controle sob a perspectiva da atualidade. Dessa forma, vale ressaltar que a pesquisa é um Estudo Transversal, pois como menciona Jacobsen (2012), este fornece um panorama de determinado momento.

Como a Pesquisa é realizada focando-se na perspectiva do Conceito de Controle Interno e suas implicações no Direito Administrativo e, em especial, nos princípios que o regem, a análise dá-se em especial pela interpretação jurídica, e, comparativamente, com as análises do conceito apresentado pela bibliografia acerca da Administração Pública e pelos órgãos de controle interno e externo. Quanto à interpretação jurídica, Di Pietro (2006) menciona, citando Cretella Júnior (apud DI PIETRO 2006, p. 59-60) que “o direito tem uma extensão muito mais ampla, pois compreende os conceitos e princípios produzidos pelo lento e penoso labor científico dos juristas, expostos e fundamentados nos tratados doutrinários e nos repertórios de jurisprudência”. O estudo parte de princípios, pois, como Gasparini (2008, p. 7) retrata o entendimento de Mello (2008, p. 7): “os princípios são mandamentos nucleares de um sistema, seu verdadeiro alicerce é disposição fundamental que se irradia sobre diferentes notas, rompendo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão”. Com relação ao Método Comparativo, Marconi; Lakatos (2010, p. 92) salientam que: “pode ser utilizado em todas as fases e níveis de investigação”, e que pode ser utilizado em um estudo descritivo, para averiguar a analogia entre ou analisar os elementos de uma estrutura; em classificações, ou mesmo apontar vínculos causais entre fatores na pesquisa.

Enfim, com relação à natureza da investigação, trata-se de uma Pesquisa Qualitativa, pois envolve elementos valorativos na busca de interpretação e de significados da realidade investigada, ou, como descreve Trivinos (2010, p. 130): “o significado é a preocupação essencial na abordagem qualitativa”. Para Marconi; Lakatos (2010, p. 269): “A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano”.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A pesquisa utilizou como amostra do sistema federal de educação superior a UFSC (Universidade Federal de Santa Catarina), e como amostra de um sistema estadual de educação superior a UDESC (Universidade do Estado de Santa Catarina), ambas com órgão de Controladoria consolidado.

Nessas duas universidades foi pesquisada a unidade de Controladoria instalada. A escolha pela Universidade Federal de Santa Catarina deu-se em razão tanto pela excelência daquela Universidade, reconhecida em nível nacional pelos ranqueamentos governamentais, e em nível internacional, tendo em vista as parcerias internacionais estabelecidas, como pelo fato de a Universidade já contar com um órgão de Controladoria com certa experiência. A escolha pela Universidade do Estado de Santa Catarina deu-se, também, pelo seu reconhecimento, mas ainda pela sua natureza: instituição pública financiada pelo Governo do Estado e regulada pelo Conselho de Educação do Estado de Santa Catarina e pela sua estrutura multicampi, condições estas semelhantes às instituições de educação superior do Paraná. Estas constituem-se em amostras intencionais, conforme Vergara (2007, p. 51) e Gil (2009, p. 94), tendo em vista que são elementos representativos, pois apresentam estruturas consolidadas de Controladoria, com certa experiência no desenvolvimento destas atividades, constituindo-se, portanto, em importante referencial para a presente pesquisa.

As universidades públicas estaduais também foram pesquisadas com relação à Controladoria ou órgão similar instalado ou previsto pelos documentos oficiais da instituição, as quais compõem a população de instituições públicas de educação superior, mantidas pelo Governo do Estado do Paraná. As Universidades pesquisadas foram:

- a) Universidade Estadual de Londrina - UEL;
- b) Universidade Estadual de Maringá – UEM;
- c) Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE;
- d) Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG;
- e) Universidade do Norte do Paraná – UENP;
- f) Universidade Estadual do Centro-Oeste – UNICENTRO.

A Universidade do Estado do Paraná - UNESPAR, até o encerramento da pesquisa, não havia sido credenciada pelo Conselho Estadual de Educação, e, portanto, não havia ainda estruturado suas unidades organizacionais, impossibilitando a análise.

A Pesquisa teve como sujeitos os responsáveis pelas Controladorias ou unidades de controle identificadas, os quais são no presente trabalho designados, conforme na literatura, de *Controllers*.

Os servidores designados, para a mencionada função na Universidade Federal de Santa Catarina e na Universidade do Estado de Santa Catarina, prontamente responderam ao Questionário, os quais constam, respectivamente, no Apêndice B e C da presente pesquisa.

Os servidores designados para a mencionada função nas IES pública paranaenses foram contactados, contudo optaram por não participar da pesquisa, tendo em vista que:

- a) Universidade Estadual de Maringá: o servidor solicitou que as perguntas fossem enviadas por e-mail, porém, não enviou a resposta;
- b) Universidade Estadual de Londrina: o servidor solicitou que as perguntas fossem enviadas por e-mail, porém, não enviou a resposta;
- c) Universidade Estadual do Oeste do Paraná: o servidor optou por não participar da pesquisa, argumentando que todas as respostas encontravam-se no site;
- d) Universidade Estadual de Ponta Grossa, Universidade do Norte do Paraná e Universidade Estadual do Centro-Oeste: informaram que não há a unidade, mas está em processo de criação, cuja aprovação encontra-se nos colegiados, porém foi identificado nos documentos das IES a previsão de estruturas de Controle.

3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados foi realizada por meio de questionário estruturado, como fonte primária, respondido no mês de dezembro de 2014.

O questionário aplicado aos *Controllers* das Universidades, anteriormente mencionado, é o formulário constante no Apêndice A, cujo objetivo é o de identificar os itens especificados no Quadro 11.

Os dados foram analisados com base nas análises de estruturas propostas pelos autores: Sobral; Peci (2008) e Hall (2004), em duas fases, considerando os itens e as Categorias de Análise especificadas no Quadro 11. Na primeira fase, as respostas do questionário foram analisadas identificando-se os elementos especificados, e relacionando-os aos aspectos estruturais descrito, de forma a explicitar os elementos do processo de organização. Em um segundo momento, com base nas identificações e relações evidenciadas, foi analisado o tipo predominante de estrutura consolidada nas unidades de controladoria universitárias.

Quadro 11 - Itens e Categorias de Análise das Controladorias Universitárias

Itens Pesquisáveis	Foco	Questio-nário: Perguntas Envolvidas	Categorias de Análise		
			1ª Fase		2ª Fase
			Elementos	Aspectos Estruturais	Tipo de Estrutura
Cadeia de Comando/ Complexidade/Grau de Especialização	Diferenciação Horizontal	2, 3 e 4	1.Tarefa: Especializada/Não- Especializada 2. Divisões: N° de Cargos de Supervisão/Especializa ção das Divisões	1. Tamanho 2. Tecnologia 3. Ambientais 4. Tradição e Cultura	1. Funcional 2. Divisional 3. Matricial 4. Em Rede
	Diferenciação Vertical	3 e 4	1.Níveis de Supervisão Cargos de Supervisão x Cargos de Produção		
	Dispersão Geográfica	3 e 4	N° Localidade Fora da Sede		
Amplitude do Controle	Distribuição de Subordinados	3 e 4	N° de subordinados por Divisão: 1. Vertical ou Aguda 2. Horizontal ou Achatada Número de subordinados da Direção do Órgão		
Departamentação	Forma de agrupamento	2, 3 e 4	1. Funcional 2. Por Produto 3. Por Cliente 4. Geográfica 5. Por Processo		

Processo Decisório	Formas do Processo Decisório	1,3,4	Centralização/Descentralização: Níveis de Tomada de Decisão Decisão Colegiada\Delegação\C entralização no alto escalão		
Formalização	Normas e Procediment	1, 2, 3, 4	Normas SIG ou outros sistemas		

Fonte: Itens conforme selecionados dos autores: Sobral; Peci (2008) e Hall (2004)

Tendo em vista a dificuldade de se obter respostas, como mencionado anteriormente, realizou-se, no mês de dezembro, pesquisas nos sites das IES para complementar as informações faltantes.

Em um segundo momento, foi realizada a análise comparativa entre as estruturas de Controladoria implantadas nas IES paranaenses em relação às estruturas consolidadas nas IES do sistema federal e do sistema do Estado de Santa Catarina e, posteriormente, em relação às estruturas previstas na revisão teórica, com o intuito de identificar os aspectos estruturais necessários para o desenvolvimento de proposta de uma estrutura mais indicada.

Finalizada as análises, desenvolveu-se a proposta de estrutura de uma Controladoria mais apropriada à realidade das IES especificadas.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa não pretendeu discutir a respeito das técnicas e instrumentos indicados pelas diversas áreas de Controle, bem como não pretendeu analisar os sistemas de controle propostos na literatura, em razão de considerar que tais mecanismos teriam que ser analisados e discutidos pela comunidade acadêmica das respectivas universidades estaduais, de forma que fossem selecionados e adaptados se assim convier, conforme a necessidade da realidade organizacional e coerentes com à cultura, objetivos e estratégias definidos pela instituição, e considerando as suas relações com o ambiente externo.

Dessa forma, pesquisas direcionadas para o aprofundamento a respeito

destas técnicas, instrumentos e sistemas, em relação à educação superior no Paraná, a partir das discussões levantadas pela presente pesquisa, seriam fundamentais não apenas para o desenvolvimento do tema, mas para o efetivo aprimoramento das atividades de Controle, dos profissionais da educação superior e dos resultados organizacionais.

As dificuldades em obter respostas dos Controllers das IES públicas paranaenses representaram uma limitação à pesquisa, a qual foi, em grande parte, contornada com a pesquisa nos sites institucionais.

4A CONTROLADORIA EXISTENTE NAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR

O presente Capítulo apresenta a análise das informações obtidas a respeito das estruturas universitárias pesquisadas.

Inicialmente são abordados os parâmetros e experiências das unidades de controle consolidadas da amostra do sistema federal de educação superior: a Universidade Federal de Santa Catarina UFSC, e da amostra do sistema estadual de educação superior a Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Sequencialmente é apresentado sobre o contexto de controle interno no Estado do Paraná e, então, são apresentados os parâmetros e experiências das unidades de controle das IES pública do Estado: Universidade Estadual de Maringá - UEM; Universidade Estadual de Londrina – UEL; Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP; Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE; Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO e Universidade Estadual de Ponta Grossa UEPG.

4.1 MODELOS DE CONTROLADORIA

4.1.1 Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

A Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC possui um órgão que desenvolve atividades de controle denominado Auditoria Interna.

A chefia desta unidade gentilmente aceitou participar da presente pesquisa, fornecendo as informações constantes no instrumento de pesquisa aplicado, Apêndice B da presente pesquisa. Conforme mencionado na resposta do instrumento, as atribuições do órgão são determinadas no Artigo 10 do Regimento da Reitoria (UFSC, 2013A), e atendem ao determinado na Instrução Normativa CGU nº 01, de 06 de abril de 2001, Capítulo X do Anexo (CGU, 2013).

O Capítulo X da referida Instrução Normativa, constante na página www.cgu.gov.br, trata especificamente das unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta. Verifica-se, portanto, que a Controladoria Geral da União definiu que deveria haver nos órgãos de administração indireta, no âmbito federal, apenas um órgão de auditoria e não uma controladoria. É importante destacar, dentre outras, as seguintes definições presentes na norma (CGU, 2006, p. 74-75):

- a) Auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de

ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada;

b) a Auditoria tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão;

c) As unidades de auditoria interna, as quais terão como finalidades básicas, fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, compreendendo o apoio como fornecimento periódico de informações sobre os resultados dos trabalhos realizados, bem como no atendimento das solicitações de trabalhos específicos;

d) O fortalecimento da gestão consiste em agregar valor ao gerenciamento da ação governamental, contribuindo para o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos da União no âmbito da entidade, a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão;

e) A racionalização das ações de controle objetiva eliminar atividades de auditoria em duplicidade, nos órgãos/unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como gerar novas atividades de auditoria que preencham lacunas por meio de pauta de ações articuladas.

f) Quanto à vinculação, a unidade de auditoria interna ou auditor interno deverá estar subordinada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes, tendo a vinculação por objetivo proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência;

g) A unidade de auditoria interna sujeita-se à orientação normativa e supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prestando apoio aos órgãos e às unidades que o integram;

h) As atividades das unidades de auditoria interna devem guardar similitude àquelas exercidas pelos órgãos/unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, contudo, por estar inserida na estrutura organizacional da entidade e por

caracterizar-se pela alta especialização, deverão incluir ações específicas e tempestivas.

i) A unidade de auditoria interna deverá pautar suas atividades antecipadamente nos seguintes critérios: garantir a legalidade e a legitimidade dos atos e o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão, aspectos estes abordados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal quando dos trabalhos de avaliação da gestão. A unidade de auditoria interna poderá contribuir, propondo ações corretivas para melhoria da gestão;

j) São as atividades da Auditoria Interna:

1. Acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, visando comprovar a conformidade de sua execução;
2. Assessorar os gestores da entidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
3. Verificar a execução do orçamento da entidade, visando comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
4. Verificar o desempenho da gestão da entidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
5. Orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
6. Examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.
7. Propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação dos mecanismos de controle social em funcionamento no âmbito de sua organização;
8. Acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/unidades do Sistema

de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;

9. Comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares, que causaram prejuízo ao erário, à Secretaria Federal de Controle Interno, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, para ressarcir à entidade;

10. Elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAAAI do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna RAAAI, a serem encaminhados ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionado, para efeito de integração das ações de controle, nos prazos estabelecidos nesta Instrução Normativa de Controle, no capítulo V item 5 incisos I e II;

11. Verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que compõem as contas do Presidente da República no Balanço Geral da União/BGU; e

12. Testar a consistência dos atos de aposentadoria, pensão, admissão de pessoal.

k) A unidade de auditoria interna em suas atividades operacionais deve atuar em sintonia com a metodologia descrita nesta Norma.

Ainda conforme a resposta do instrumento, o Regimento da Reitoria apresenta as funções da Auditoria em seu Artigo 10 (UFSC, 2013A), quais sejam:

Art. 10. Compete à Auditoria Interna:

I– acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual (PPA) no âmbito da Universidade, visando a comprovar a conformidade de sua execução;

II– assessorar os gestores da Universidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;

III– verificar a execução do orçamento da Universidade, visando a comprovar a

conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
IV–verificar o desempenho da gestão da Universidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e a examinar os resultados quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e dos demais sistemas administrativos operacionais, recomendando a adoção de medidas de caráter preventivo e corretivo, objetivando o cumprimento da legislação pertinente;

V– orientar subsidiariamente os dirigentes da Universidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive quanto à forma de prestar contas;

VI – examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da Universidade e as tomadas de contas especiais;

VII – propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações da Universidade, bem como para a adequação dos mecanismos de controle social já em funcionamento;

VIII – acompanhar a implementação das recomendações e das determinações das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União;

IX–esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, comunicar às unidades do sistema de Controle Interno e do Poder Executivo Federal, tempestivamente, os fatos irregulares que causarem prejuízo ao erário;

X– elaborar o Plano anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) do exercício seguinte, bem como o Relatório anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT), a serem encaminhados às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, para efeito de integração das ações de controle;

XI–verificar a consistência e fidedignidade dos dados e informações que compõem o Balanço Geral da União (BGU);

XII–testar a consistência dos atos e de aposentadoria, pensão e admissão de pessoal;

XIII–executar outras atividades inerentes à área de

controle interno que venham a ser delegadas pelas unidades do sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, pelo órgão de controle externo, pela autoridade superior da Universidade ou pela legislação.

A CGU deixa explícito em sua Instrução que a unidade de Auditoria tem apenas caráter de assessoramento, sem poder decisório, atuando apenas com proposições de ações corretivas, e no sentido de prestar apoio e de contribuir para cumprimento de metas.

A UFSC, nesse mesmo sentido, acatou o imposto pela CGU e adotou, salvo pequenas adaptações, as mesmas funções e caráter de assessoramento para a unidade.

Segundo Oliveira (1998, p. 27), há um conflito entre as funções da Controladoria e da Auditoria Interna nas organizações. Segundo o autor, o conflito deve-se apenas ao aspecto teórico das diversas conceituações, pois na realidade verifica-se a existência de uma delimitação entre as atividades dos dois setores. A diferença reside, segundo o autor, na forma como realizam a atividade, pois a Auditoria exerce uma função de assessoria, como órgão de staff, não possuindo qualquer tipo de autoridade sobre os demais departamentos e pode apenas recomendar controle e outros procedimentos administrativos, e não impor; Controladoria, por outro lado, possui a obrigação, entre outras tarefas, de manter um controle efetivo sobre os gastos das demais áreas.

Ao definir criação de Auditorias nas administrações indiretas da esfera federal, a CGU adotou o entendimento apresentado por Oliveira (1998) sobre a distinção de Auditoria e Controladoria, agregando para si poder decisório, deixando a unidade de controle da administração indireta apenas com a função de assessoramento, e, por esta razão, cabendo a denominação de Auditoria e não de Controladoria.

Das funções atribuídas à Auditoria, verifica-se que, em sua maioria, é realizado o controle a posteriori, pois restringem-se ao acompanhamento do cumprimento de metas, execução dos programas de governo, execução do orçamento, a prestação de contas e tomadas de contas especiais, a acompanhamento da implementação das recomendações e das determinações da CGU, a comunicação de fatos irregulares, a verificação de informações prestadas.

Cabe, no entanto, questionar se esse formato adotado realmente cumpre com o requerido pela Constituição no que se refere a um efetivo Controle Interno.

Amaral; Spinelli (2012), como já mencionados anteriormente,

destacaram o problema da limitação do Controle Interno pela abordagem de controle tradicional, de cunho formal-legalista, geralmente ser realizado a posteriori, pois, para os autores, este tipo de controle não consegue responder aos desafios pelo fato de que está normalmente pautado pelo uso de métodos e técnicas também tradicionais, delimitados por procedimentos e normas de cunho restritivo. Para os autores, o controle terá maior eficácia quanto maior for a sua capacidade de se antecipar aos problemas ou de monitorá-los mais proximamente, antes que causem prejuízos irreversíveis. Nesse sentido, os autores consideram que um dos maiores avanços na área de Controle Interno nos últimos anos foi proporcionado pelo desenvolvimento de estratégias e ações de inteligência para coletar, analisar e disponibilizar informações extremamente relevantes para se detectar irregularidades e dissuadir a corrupção, com a prontidão necessária para tornar o controle preventivo, ou concomitante, uma realidade.

Medauar (2012) prevê esse tipo de controle proposto pelos autores, explicitando que os controles internos podem ocorrer: anteriormente à existência ou eficácia de uma atuação, que seria o controle prévio; simultaneamente à realização do ato, que seria o controle concomitante, ou após a realização da atividade, que seria o controle sucessivo ou a posteriori. Segundo a autora, o controle interno possui diversos objetivos, dentre os quais cita o objetivo de conter a ação dos órgãos no âmbito da competência de cada um, a estimular a própria ação e a mantê-la nos limites da legalidade e dos princípios de boa administração; guiar a Administração Pública no seu curso, revestindo-se de função colaborativa; aproximar os indivíduos e Administração Pública.

Para atingir os objetivos do Controle Interno apontados pela autora, portanto, fica evidente a necessidade de que o Controle Interno atue também previamente e não apenas a posteriori.

Neste mesmo sentido, Botelho (2010) explicita como objetivos gerais do controle interno: prevenir e detectar fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas e outros atos de caráter ilícito, tal como Amaral; Spinelli (2012) que explicitam que o Controle Interno possui o papel de desenvolver políticas de prevenção da corrupção. Consonante a estes objetivos, Botelho (2010) considera como função do controle a elaboração de projetos ou programas de trabalho, em todas as áreas operacionais, que busque o aperfeiçoamento e racionalização dos serviços e tarefas, objetivando melhor desempenho e aproveitamento tanto dos servidores como do erário público.

Dessa forma, certamente a unidade de Auditoria cumpre perfeitamente o papel a ela designado, contudo, a estrutura como está organizada sugere que o Controle Interno em si (controles prévios, concomitantes e a posteriori, e

com poder decisório para atuar no planejamento da gestão) é de responsabilidade da Controladoria Geral da União, já que define apenas parte das funções para as Auditorias.

A verificação se na realidade a CGU realmente cumpre seu papel e desenvolve efetivamente um controle interno nesta unidade específica da administração indireta, a UFSC, constitui-se em uma temática para outra pesquisa.

No entanto, cabe destacarem-se observações a respeito das dificuldades que podem ser geradas por essa atuação dos auditores da UFSC sem o devido poder decisório e a estruturação do controle interno nestes moldes.

O primeiro problema a se destacar refere-se à atuação da Auditoria apenas como um órgão de assessoramento, sem haver a participação dos auditores em qualquer processo decisório a respeito da tomada de decisão com relação à irregularidades ou proposições de melhorias necessárias, tornando a unidade totalmente dependente do gestor da universidade, que pode tanto acatar e encaminhar as providências sugeridas para a tomada de decisão nos colegiados pertinentes ou pode simplesmente realizar o arquivamento. Ainda que venha a encaminhar aos colegiados pertinentes, os profissionais da auditoria, cujo conhecimento técnico da matéria é aprofundado, não participam dos colegiados, salvo em raras situações, para realizar a defesa e apontar a importância das proposições, o que amplia o espaço para a resiliência e dificulta qualquer alteração na cultura organizacional, o que se constitui em terreno propício para impunidade e comodismo.

Amaral; Spinelli (2012) apontam o risco da impunidade para o processo de controle na organização. Segundo os autores, se não há decisão para a ilegalidade, a fragilidade detectada, a impunidade, se não há nenhuma tomada de providência quanto a irregularidades apontadas, o controle perde o seu efeito educativo, pedagógico e ético. Acrescentam os autores que, apesar das ações de auditoria e fiscalização, áreas tradicionais do Controle Interno, serem exemplos da abordagem ostensiva, cujo foco é a detecção de problemas e irregularidades, se não houver tomada de providências podem gerar resultados secundários, de cunho ético e pedagógico, e, ao contrário, as providências tomadas podem e devem ser aproveitadas como mecanismos de prevenção da corrupção. Tal contribuição, de acordo com os autores, ocorre particularmente por meio da divulgação dos trabalhos (transparência) e da mobilização da sociedade para participar do acompanhamento da Administração Pública (incentivo ao controle social). O processo de monitoramento constante cria, segundo os autores, um ambiente favorável ao controle como elemento dissuasivo e preventivo da corrupção.

Amaral; Spinelli (2012) referem-se, ainda, a medidas direcionadas ao fortalecimento da gestão pública que está diretamente relacionada ao problema da deficiência gerencial, ocasionada pela falta de conhecimento técnico e pela desinformação. Conforme os autores, isso revela que há um efeito secundário, no entanto não menos importante, o que, para saná-las, sugerem os autores: políticas de capacitação de servidores públicos, de reciclagem profissional, de aperfeiçoamento permanente, entre outra e podem contribuir para a redução da corrupção, na medida em que servidores mais bem preparados, com maior conhecimento e mais conscientes do seu papel, das suas responsabilidades e das consequências dos atos praticados, estarão menos propensos a acatar decisões manifestamente ilegais, arbitrárias ou ilegítimas.

Outro problema a se destacar refere-se ao pouco aproveitamento do conhecimento técnico dos profissionais da Auditoria. Estes profissionais atuam diretamente na realidade universitária, conhecendo-a em todas as suas especificidades (legislação, formas de organização, conceitos específicos), razão pela qual as universidades são constituídas na forma de administração indireta. Ao realizar a análise das atividades na organização, gradativamente, os auditores vão adquirindo um Know How com as experiências e informações adquiridas que não estão sendo aproveitadas no planejamento das ações institucionais, uma vez que esses profissionais não participam da elaboração do planejamento da universidade, como pode se verificar no rol de atribuições da Auditoria. Dessa forma, o Controle não está devidamente conectado à função de planejamento ciclicamente, ou seja, não está sendo proporcionado pelo Controle o feedback necessário ao planejamento institucional realizado, pois o controle restringe-se a verificar se, o que foi definido, está sendo cumprido.

A respeito da forma de estrutura proposta pela CGU às administrações indiretas, há que se destacar o problema desta deixar de considerar a importância do controle social e do processo correcional. Com relação ao controle social, está apenas propôs a função de “propor mecanismos para o exercício do controle social” e “a adequação dos mecanismos de controle social já em funcionamento”. A própria CGU possui vinculadas à sua estrutura a Ouvidoria-Geral da União e a Corregedoria.

Amaral; Spinelli (2012) destacam a importância desses órgãos. Segundo os autores, a CGU vem adotando um modelo que desenvolve ações repressivas e, também, de caráter preventivo, cujas atividades objetivam evitar prejuízos ao erário, criar um ambiente de integridade pública, no qual arranjos institucionais possam reduzir o risco de práticas violadoras de princípios éticos. Dentre as principais iniciativas desenvolvidas, conforme os autores, resumidamente são:

- a) A promoção da transparência e acesso a informação pela possibilidade do exercício do controle social, por meio do acesso ao cidadão aos dados e informações pertinentes, da forma mais clara e abrangente possível; e pelas iniciativas de alterar a “cultura do sigilo”, a qual favorece a corrupção e a conduta irregular, ímproba e ineficiente, por uma cultura de abertura e transparência, em consonância com os desejos atuais de busca por resultados e com o uso correto dos recursos públicos;
- b) O Fomento ao controle social (no sentido de controle exercido pelo povo sobre os atos de governo), para auxiliar a consolidar uma cultura de participação ou de envolvimento com os assuntos públicos.

Para Santana (2010), o controle externo popular é o exercido pelo povo, que tem a prerrogativa de questionar a legitimidade das contas públicas, nos termos da lei.

Na concepção de Medauar (2012), na acepção ampla de controle está incluso o chamado controle social, que a exemplo o cidadão fornece a representação contra irregularidades a Tribunais de Contas, não adotando medidas jurídicas relativas a decisões ou a agentes, de forma direta, mas que pode desencadear a atividade do órgão de controle.

Com relação ao controle exercido por Corregedoria, Mileski (2011) o considera como outra forma de Controle Interno. Para o autor, o controle exercido pelos órgãos denominados de Corregedorias tem o sentido de acompanhar e avaliar a correção dos atos praticados pelos seus membros.

A Universidade Federal de Santa Catarina não deixou de considerar a importância destas duas importantes formas de Controle. A instituição possui a unidade de Ouvidoria, vinculada à Reitoria, conforme pode ser verificado no organograma da universidade (UFSC, 2013B), cujas atribuições são descritas na página da unidade (UFSC, 2013C), quais sejam:

A Ouvidoria da UFSC deve ser uma forma acessível e direta, sem burocracia, à disposição da comunidade geral e universitária, de injustiçados e queixosos, identificando os problemas sistêmicos ou injustiças, e atuando, face aos resultados, como agente de mudanças. Deste modo, a Ouvidoria pode ser classificada como órgão responsável pelo controle de qualidade dos serviços oferecidos pela Universidade. Ao Ouvidor cabe ouvir e registrar as reclamações,

críticas, elogios e sugestões, procurando reagir como mediador das questões.

A respeito das atividades de correição, estas são exercidas pela unidade da Procuradoria Federal existente na UFSC, prevista no organograma da Universidade (UFSC, 2013B), na qual existe a subunidade de Coordenadoria de Processos Administrativos Disciplinares (UFSC, 2013D), cujas demandas são especificadas no Regimento da Procuradoria, sendo relativas a (UFSC, 2013A):

- a) Sindicâncias investigativas ou acusatórias e processos administrativos disciplinares relacionados aos servidores;
- b) Sindicâncias patrimoniais referentes ao desaparecimento de bens (perdas, extravios ou outras irregularidades);
- c) Tomadas de conta especial, nos casos em que, concluídos os procedimentos relacionados ao desaparecimento de bens, e restarem caracterizados prejuízos ao erário, o responsável deva proceder à indenização devida;
- d) Sindicâncias e inquéritos envolvendo alunos, inclusive do ensino à distância;
- e) Sindicâncias envolvendo empresas inadimplentes;
- f) Registro das denúncias que não geraram procedimento apuratório.

A partir da análise do informado no Instrumento (Apêndice B) e de informações disponíveis no site da Universidade (UFSC, 2013), foi possível obter o seguinte perfil (Quadro 12):

Quadro 12 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UFSC

1. Cadeia de Comando/Complexidade/Grau	<p><u>Diferenciação Horizontal:</u> (Respostas das Questões 2, 3 e 4 do Questionário)</p> <p>1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada: as atribuições, conforme informado, são as especificadas no Regimento Interno da Reitoria. Trata-se de tarefas especializadas envolvendo atividades de auditoria interna, como análise de processos nas áreas de gestão patrimonial, de RH, orçamentária, financeira, de suprimento de bens e serviços, requerendo conhecimentos das áreas de Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p> <p>2. Divisões: Número de Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: 2</p>
	<p><u>Diferenciação Vertical</u> (Respostas das Questões 3 e 4 do Questionário):</p> <p>1. Níveis de Supervisão: há a Coordenadoria de Controle e Acompanhamento, conforme mencionado no instrumento, não há servidores</p>

	<p>nele lotados, apenas o Coordenador. Desta forma, há apenas 1 nível de supervisão. 2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: O Auditor Chefe supervisiona a atuação de três profissionais e o Coordenador de Controle e Acompanhamento. O Coordenador de Controle e Acompanhamento não possui subordinados.</p>
	<p><u>Dispersão Geográfica</u> (Respostas das Questões 3 e 4 do Questionário) Nº Localidade Fora da Sede: no instrumento não foi especificado. Conforme o organograma da universidade (UFSC, 2013B) há três campi fora da sede, também auditados sob a responsabilidade da unidade: Curitiba, Araranguá e Joinville.</p>
	<p>2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados (Respostas das Questões 3 e 4 do Questionário): <u>Número de subordinados por Divisão:</u> 0 Considerando que há apenas uma subunidade, pode-se considerar que há uma tendência para estruturação vertical. <u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u> 4</p>
	<p>3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas (Respostas das Questões 2, 3 e 4 do Questionário): As tarefas são especificadas, conforme informado no instrumento, no Regimento Interno, sendo relacionadas a processos tais como: Planejamento Plurianual, programas de governo, planejamento orçamentário, prestação de contas e tomadas de contas especiais, composição do Balanço Geral da União, processos de aposentadoria, pensão e admissão de pessoal.</p>
	<p>4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório (Respostas das Questões 2, 3 e 4 do Questionário) Na unidade, conforme mencionado no instrumento, o processo de decisão é centralizado na figura do Auditor Chefe sob a forma de parecer, e não há outros níveis de tomada de decisão, decisão colegiada ou delegação.</p>
	<p>5. Formalização - Normas e Procedimentos (Respostas das Questões 1, 2, 3 e 4 do Questionário) O instrumento revelou que as atividades são formalizadas por meio de documentos como: Relatórios da CGU, Acórdãos do TCU, Solicitações de Auditoria, Processos administrativos físicos e eletrônicos, questionários aplicados aos gestores, normativos internos e legislação. Não foi mencionado quanto aos meios, contudo verifica-se na própria página da Auditoria e de outras unidades uma sistematização de informações importantes da Universidade, como funções, papéis, objetivos e relatórios emitidos referentes a cada unidade, a qual revela um alto grau de formalização de procedimentos. Com relação às normas, as especificações do regimento da universidade e da reitoria revelam que há um sistema de normatização interna bem estruturada.</p>
<p>6. Variáveis</p>	<p>1. Tamanho e Estrutura As seguintes características revelam as dimensões da Universidade (Fonte: UFSC, 2013E, Ano Base: 2012): a) Número de Acadêmicos da Graduação: 26.972</p>

<p>b) Número de Cursos de Graduação: 112 c) Número de Acadêmicos Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 13.824 d) Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 160 e) Número de Docentes efetivos: 1.952 f) Número de Docentes temporários: 321 g) Número de servidores da área administrativa: 3.103</p>
<p>Estrutura (Fonte: Organograma, UFSC, 2013B): Unidades da Administração Central: 11 - Reitoria e Vice-Reitoria; Pró-Reitorias: Assuntos Estudantis, Pós-Graduação, Desenvolvimento Humano e Social, Graduação, Infraestrutura, Pesquisa e Extensão; Secretarias: Cultura e Arte, Planejamento e Finanças, de Relações Institucionais e Internacionais. Unidades de Ensino, Pesquisa e Extensão: 14 - Campi: Curitibaanos, Araranguá e Joinville; Centros: Ciências Biológicas, Ciências Agrárias, Desportos, Ciências da Educação, Comunicação e Expressão, Ciências Jurídicas, Filosofia e Ciências Humanas, Ciências da Saúde, Ciências Físicas e Matemáticas, Tecnológico e Socioeconômico. Órgãos Suplementares: 08 - Biblioteca; Hospital; Imprensa; Biotério Central; Editora; Museu; Restaurante; Núcleo de Processamento de Dados.</p>
<p>2. Tecnologia Não foi mencionado o uso de softwares específicos para a área, o que sugere que os controles são exercidos pautados em informações fornecidas, provavelmente originárias de tecnologias específicas de cada órgão da universidade.</p>
<p>3. Ambientais O ambiente educacional na esfera federal tem saído de sua estabilidade por várias razões, dentre as quais cabe citar: a proliferação de cursos à distância, a criação dos institutos federais de educação superior, e, a implantação dos sistemas de avaliação dos cursos, dos alunos e das instituições pelo governo federal, por intermédio do Instituto Anísio Teixeira – INEP, como menciona Peixoto (2009) e sua utilização nos processos de regulação da educação superior, as políticas e programas governamentais envolvendo as instituições de educação superior. Estas alterações tem tornado as atividades das universidades mais complexas, dinâmicas e competitivas, pois ao concorrer aos programas governamentais, assume diversos compromissos e responsabilidades (como PARFOR, PDE, diversos programas da UAB, Ciência Sem Fronteiras, entre outros) ampliando e diversificando sua atuação e seu volume de trabalho, muitas vezes sem a respectiva contratação docente e técnica, ao mesmo tempo em que há uma pressão por pressão para inovação contínua e aumento da demanda por qualidade. Esta inserção nos programas governamentais aumenta a imprevisibilidade na organização, pois os programas governamentais têm sua manutenção dependente dos resultados eleitorais, pois há a tendência de se manterem</p>

	<p>quando os gestores políticos escolhidos são de uma mesma coligação política, e costumam ser extintos ou completamente alterados quando estes gestores escolhidos politicamente pertencem a distintos partidos políticos.</p>
	<p>4. Tradição e Cultura</p> <p>As Universidades de uma forma geral têm passado por alterações culturais, tanto em razão das mudanças ambientais descritas no tópico anterior, como em razão da renovação de seu quadro, tendo em vista que em 2015 a estabilidade concedida aos servidores públicos de todas as esferas pela Constituição Federal em 1988 completa 30 anos, o que significa a aposentadoria de um elevado número de servidores, a qual já vem ocorrendo gradativamente, e a respectiva substituição por uma nova geração de profissionais. Com isto, as culturas vão sendo transformadas no interior das unidades, atualmente ainda mescladas pela interação de servidores mais antigos com servidores novos.</p> <p>Estas transformações apresentam, geralmente, pontos positivos e pontos negativos para qualquer inovação a se implementar na instituição, os quais devem ser considerados nas análises e no planejamento.</p>
	<p>7. Tipo da Estrutura</p> <p>Como pode ser observado na organização, de sua estrutura mencionada anteriormente, a Universidade está organizada, de uma forma geral, de acordo com as suas atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão universitária, em suas estruturas administrativas, isto é, nestas há uma divisão funcional. No entanto, as atividades acadêmicas estão organizadas por áreas de conhecimento, nas quais são desenvolvidas todas as atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão, organizadas com certa autonomia, isto é, uma estrutura divisional na qual se oferece o ensino, a pesquisa e a extensão em determinada área, podendo-se considerar que se dispõe de determinado produto em cada um destes centros.</p> <p>Sobral e Peci (2008) explicitam que a estrutura Funcional é referente à agregação de tarefas conforme a função organizacional, a Estrutura Divisional está relacionada à agregação de tarefas em diferentes unidades semiautônomas, de acordo com o objetivo para o qual concorrem: produtos, mercados ou clientes; e a Estrutura Matricial há a conjugação da estrutura matricial e da divisional.</p> <p>Nesta perspectiva destes autores, pode-se considerar que a Universidade possui uma Estrutura Matricial. Como a Auditoria é uma unidade administrativa, possivelmente seguirá a tendência de se estruturar internamente de forma funcional.</p>

Fonte: Dados primários e secundários (2013)

As informações constantes no Quadro 12 demonstram que o setor possui uma estrutura pequena, apesar de possuir uma subunidade: a Coordenadoria de Controle e Acompanhamento, pois há poucos servidores (apenas 04) e, desta forma, concentra-se a atividade da subunidade apenas no Coordenador. Contudo, verifica-se que a atuação do setor na Universidade é

ampla, envolvendo toda a estrutura da sede e dos campi, realizando atividades especializadas envolvendo diversas áreas de gestão como financeiro, de pessoas, planejamento, e realizando diversos tipos de controle, definidos conforme as prioridades da organização.

4.1.2 Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC

A UDESC (Universidade do Estado de Santa Catarina) possui um órgão que desenvolve atividades de controle, denominado SECONTI (Secretaria de Controle Interno).

A chefia desta unidade gentilmente aceitou participar da presente pesquisa, solicitando ao servidor técnico da unidade que fornecesse as informações constantes no instrumento aplicado (Apêndice C da presente pesquisa). Conforme mencionado na resposta do instrumento, o órgão é previsto pelo Artigo 36 do Regimento Geral da UDESC.

A Secretaria possui também uma página no site da Universidade, onde se encontram as seguintes definição e atribuições da Secretaria (UDESC, 2013):

A Secretaria de Controle Interno (SECONTI) é um órgão suplementar superior, subordinado ao Gabinete do Reitor, composto por servidores ocupantes de cargo de provimento efetivo do quadro permanente da UDESC, com um Secretário designado pelo Reitor e com as atribuições previstas em lei, e ainda:

- a) elaborar e submeter previamente ao Reitor a programação anual de auditorias da Secretaria;
- b) elaborar e submeter ao Reitor os relatórios das auditorias realizadas, cientificando-o em caso de ilegalidade ou irregularidade constatada e propondo medidas corretivas visando sanar as impropriedades identificadas.

No apoio ao controle externo, a SECONTI deverá exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

- c) organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas do Estado, programação de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nos Centros de Ensino e Reitoria, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios;
- d) realizar auditorias nas contas da UDESC, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer; e

e) alertar formalmente o Reitor para que instaure tomada de contas especial sempre que não forem prestadas as contas ou quando ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou ainda se caracterizada a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte prejuízo ao erário.

A respeito do controle social, este não está previsto pela Secretaria. No entanto, a UDESC abriu um link, na página da Universidade, para a Ouvidoria do Governo do Estado de Santa Catarina: <http://www.ouvidoria.sc.gov.br/cidadao/>. Com relação ao controle da conduta do servidor público da Universidade, não há menção sobre a existência de uma corregedoria ou unidade similar no organograma da Universidade. (UDESC, 2013B)

Dessa forma, a Universidade desenvolve um controle interno. No entanto, ainda sob uma perspectiva de Assessoria da Reitoria, sem a necessária autonomia e sem a participação de profissionais da Secretaria nos processos de tomada de decisão e no planejamento da Universidade, em cujos processos poderiam demonstrar toda a sua importância e competência técnica, fundamentais para os processos decisórios da Universidade e o respectivo aprimoramento da gestão dela decorrente, e ainda evitar as dificuldades já apontadas na análise da UFSC.

A partir da análise do informado no instrumento (Apêndice C) e de informações disponíveis no site da Universidade (UDESC, 2013), foi possível obter o seguinte perfil (Quadro 13):

Quadro 13 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da Universidade (UDESC)

<p>1. Cadeia de Comando/Complexidade/Grau de Especialização</p>	<p><u>Diferenciação Horizontal:</u> (Respostas das Questões 2, 3 e 4 do Questionário)</p> <p>1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada: As atribuições descritas demonstram ser as tarefas especializadas envolvendo atividades de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, atividades de controle da legalidade e regularidade, entre outras, requerendo conhecimentos das áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p> <p>2. Divisões: Número Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: 03 Contas Públicas Recursos Humanos Prestação de Contas</p>
---	---

	<p><u>Diferenciação Vertical</u> (Respostas das Questões 3 e 4 do Questionário):</p> <p>1. Níveis de Supervisão: Há apenas 1 nível de supervisão, no qual constam as três divisões mencionadas.</p> <p>2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: O Secretário supervisiona a atuação de três profissionais: um da Divisão das Contas Públicas, um da Divisão de Prestação de Contas e um da Divisão de Recursos Humanos. O Chefe da Divisão de Recursos Humanos supervisiona a atuação de dois profissionais de sua divisão.</p> <p><u>Dispersão Geográfica</u> (Respostas das Questões 3 e 4 do Questionário) Nº Localidade Fora da Sede: Conforme o Organograma da Universidade (UDESC, 2013B), há cinco campi fora da sede também sob a responsabilidade da unidade: Campus Norte Catarinense (Joinville e São Bento do Sul), Campus Planalto Serrano (Lages), Campus Oeste Catarinense (Chapecó, Palmitos, Pinhalzinho), Campus Vale do Itajaí (Ibirama e Balneário Camboriú), Campus Sul Catarinense (Laguna).</p>
2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados (Respostas das Questões 3 e 4 do Questionário):	<p><u>Número de subordinados por Divisão:</u> Divisão de Contas Públicas: 0 Divisão de Prestação de Contas: 0 Divisão de Recursos Humanos: 2 <u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u></p>
3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas (Respostas das Questões 2, 3 e 4 do Questionário):	<p>Verifica-se que as departamentalizações são estruturadas conforme as tarefas, as quais são agrupadas conforme processos tais como: Planejamento Plurianual da Secretaria, e controles específicos das áreas de contas públicas, recursos humanos e prestação de contas.</p>
4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório (Respostas das Questões 2, 3 e 4 do Questionário)	<p>Nada foi especificado sobre a tomada de decisão, nem há, nas atribuições, ações no sentido de participação dos profissionais da Secretaria na tomada de decisões da Universidade.</p>
5. Formalização - Normas e Procedimentos (Respostas das Questões 1, 2, 3 e 4 do Questionário)	<p>Nada foi especificado sobre as normas e procedimentos. No entanto, pode-se considerar formalizado tendo em vista estar prevista a Secretaria no Regimento Geral da Universidade e haver menção nas atribuições de Programação Anual de Auditorias e relatórios específicos. Não há a menção à formalização de nenhum procedimento, critérios ou metodologias aplicadas, porém, talvez seja divulgado para a comunidade interna por outros meios, como pelo sistema de informações gerenciais da</p>

6. Variáveis da Estrutura	<p>Universidade, sem o qual não seria possível a elaboração do Relatório de Gestão da Universidade (UDESC, 2013C), que consta detalhadamente sobre as várias atividades desenvolvidas.</p>
	<p>1. Tamanho e Estrutura (Fonte: Relatório de Gestão, UDESC, 2013C) As seguintes características revelam as dimensões da Universidade:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Número de Acadêmicos da Graduação: 12.004 b) Número de Cursos de Graduação: 47 c) Número de Acadêmicos Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 1.033 d) Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 36 e) Número de Docentes: 1.124 f) Número de servidores da área administrativa: 755
	<p>Estrutura (Fonte: Relatório de Gestão, UDESC, 2013C):</p> <p>Reitoria: 18</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pró-Reitorias: de Administração, de Ensino, de Extensão, Cultura e Comunidade, de Pesquisa e Pós-Graduação, de Planejamento; Secretaria dos Conselhos Superiores; Secretaria de Comunicação; Editora Universitária; Coordenadoria de Vestibulares e Concursos; Secretaria de Controle Interno; Secretaria de Tecnologia de Informação e Comunicação; Secretaria de Cooperação Interinstitucional e Internacional; Museu da Escola Catarinense; Biblioteca Universitária; Coordenadoria de Avaliação Institucional; Coordenadoria de Propriedade Intelectual; Procuradoria Jurídica; Secretaria de Arte e Cultura para a Infância e Juventude. <p>Unidades Universitárias: 12</p> <ul style="list-style-type: none"> - Campus I - Grande Florianópolis: <ol style="list-style-type: none"> a) Centro de Artes - CEART; b) Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas – ESAG; c) Centro de Ciências Humanas e da Educação – FAED; d) Centro de Ciências da Saúde e do Esporte – CEFID; e) Centro de Educação a Distância – CEAD; - Campus II - Norte Catarinense (Joinville e São Bento do Sul): <ol style="list-style-type: none"> a) Centro de Ciências Tecnológicas – CCT; b) Centro de Educação do Planalto Norte – CEPLAN; - Campus III - Planalto Serrano (Lages): <p>Centro de Ciências Agro veterinárias – CAV;</p> - Campus IV - Oeste Catarinense (Chapecó, Palmitos, Pinhalzinho): <p>Centro de Educação Superior do Oeste – CEO;</p> - Campus V - Vale do Itajaí (Ibirama e Balneário Camboriú): <ol style="list-style-type: none"> a) Centro de Educação Superior do Alto Vale do Itajaí – CEAVI; b) Centro de Educação Superior da Foz do Itajaí – CESFI; - Campus VI - Sul Catarinense (Laguna): <p>Centro de Educação Superior da Região Sul – CERES.</p>
	<p>2. Tecnologia</p> <p>Não foi mencionado o uso de softwares específicos para a área, desta</p>

	<p>forma, deduz-se que os controles são pautados em informações fornecidas, provavelmente originárias de tecnologias específicas de cada órgão da Universidade.</p>
	<p>3. Ambientais Com relação ao ambiente educacional na esfera estadual, este também tem sido afetado pelas mesmas razões explicitadas anteriormente.</p>
	<p>4. Tradição e Cultura A respeito da Tradição e Cultura, as universidades estaduais têm sofrido as mesmas alterações explicitadas na descrição da esfera federal.</p>
<p>7. Tipo da Estrutura</p>	<p>Como pode ser observado na organização de sua estrutura mencionada anteriormente, a Universidade está organizada, de uma forma geral, de acordo com as suas atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão universitária, em suas estruturas administrativas, isto é, nestas há uma divisão funcional. No entanto, as atividades acadêmicas estão organizadas por áreas de conhecimento, nas quais são desenvolvidas todas as atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão, organizadas com certa autonomia, isto é, uma estrutura divisional na qual se oferece o ensino, a pesquisa e a extensão em determinada área, podendo-se considerar que se dispõe de determinado produto em cada um destes centros.</p> <p>Nesta perspectiva de Sobral e Peci (2008), pode-se considerar que a Universidade possui uma Estrutura Matricial. Como a Secretaria é uma unidade administrativa, possivelmente seguirá a tendência de se estruturar internamente de forma funcional.</p>

Fonte: Dados primários e secundários (2013).

As informações constantes no Quadro 13 demonstram que o setor possui uma estrutura pequena, apesar de possuir três subunidades: as Divisões de Contas Públicas, Prestação de Contas e Recursos Humanos, pois há poucos servidores (apenas 03) e, desta forma, concentra-se a atividade da subunidade no Coordenador. Contudo, verifica-se que a atuação do setor na Universidade é ampla, envolvendo toda a estrutura da sede e dos campi, realizando atividades especializadas envolvendo diversas áreas de gestão, como financeiro, de pessoas, patrimonial, e realiza controles específicos.

4.2 O CONTROLE NO ESTADO DO PARANÁ

O Governo do Estado do Paraná, para atender ao princípio da eficiência e da instituição de Controle Interno pela Constituição Federal, por meio da Lei Estadual nº15.524/2007, instituiu o Sistema de Controle Interno no âmbito da Administração Direta e Indireta, com “atividades, estruturas e competências regulamentadas por Decreto”. Está incluso ao Sistema criado pela Lei as universidades públicas estaduais, tendo em vista que estas se

constituem em autarquias da Administração Indireta, as quais são especificadas pelo Parágrafo Único do Artigo 1º da citada Lei Estadual (PARANÁ, 2013D).

O Artigo 1º da referida Lei deixa claro qual é o entendimento de Controle Interno para o Poder Executivo do Estado do Paraná. De acordo com esse Artigo, o Controle, tal como mencionado por Cruz (2010, p. 36), relaciona-se aos programas e ações do governo, portanto o controle operacional objetiva: “estabelecer o regramento necessário para o cumprimento das ações referentes aos Programas de Governo estabelecidos no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual”. O Artigo também acrescenta que objetiva: “a avaliação da Gestão dos Agentes Públicos e a correta aplicação das políticas públicas”, as quais retratam o entendimento de controle finalístico, apontado por Meirelles (1995), que visa manter as autarquias dentro de suas finalidades institucionais, conectadas ao plano global da Administração, mantendo um controle de orientação e correção.

A Lei especifica as atividades a serem exercidas pelo Sistema (Art. 4º), a partir das quais se tem como objeto proposto pela norma o Controle (PARANÁ, 2007; BRASIL, 2000), que tratam:

- a) Do cumprimento dos programas, metas, diretrizes e orçamentos;
- b) Do cumprimento da legislação e normas;
- c) Do uso e guarda dos bens do Estado;
- d) Do orçamento e das finanças, sobre as receitas e aplicações de recursos efetuados;
- e) Da economia, eficiência e eficácia do próprio sistema
- f) Da observância dos dispositivos constitucionais;
- g) Da observância das exigências da gestão fiscal estabelecida pela Lei Federal Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, das quais poderia citar-se, para o âmbito da autarquia: atingimento das metas estabelecidas na LDO; cumprimento dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; cumprimento das medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23; análise das providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; verificação da destinação de recursos obtidos com

a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar.

O Artigo 9º da Lei Estadual explicita as finalidades da Coordenação de Controle Interno, das quais se pode compreender, extensivamente, as finalidades do Controle exercido sobre as universidades públicas estaduais e quais seriam os Controles que as universidades deveriam implementar para responder ao solicitado pela Coordenação. Das finalidades, poder-se-ia citar, efetuando as adaptações apropriadas (PARANÁ, 2007):

- a) Planejar, coordenar, controlar e avaliar das atividades;
- b) Integrar operacionalmente o desenvolvimento das atividades entre as unidades do órgão;
- c) Expedir atos normativos sobre “procedimentos de controle e recomendações para o aprimoramento”;
- d) Avaliar a economia, eficiência e eficácia “de todos os procedimentos adotados”, por meio do acompanhamento dos “sistemas de Planejamento e Orçamento, Contabilidade e Finanças, Compras e Licitações, Obras e Serviços, Administração de Recursos Humanos e demais pertinentes à Administração”;
- e) Estimular o cumprimento “das normas legais, diretrizes administrativas, instruções normativas, estatutos e regimentos”;
- f) Promover a “eficiência operacional” e estabelecer “mecanismos voltados a comprovar a eficácia, a eficiência e a economicidade na gestão orçamentária, financeira e patrimonial na Administração Pública”;
- g) Realizar “inspeções, auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, de pessoal e demais sistemas”;
- h) Realizar “a conferência da exatidão, validade e integridade dos dados contábeis que serão utilizados pela organização para tomada de decisões” e “propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo e operacional sobre os resultados atingidos”;
- i) “Assegurar a proteção dos bens do Erário, salvaguardando os ativos físicos e financeiros quanto a sua correta utilização”, e “a legitimidade do passivo, mantendo um sistema de controle

- eficiente da Dívida Ativa”;
- j) Observar os “limites legais e constitucionais de aplicação com gastos em áreas afins”;
 - k) Alertar formalmente “as autoridades administrativas para que instaurem, sob pena de responsabilidade solidária, ações destinadas a apurar os atos ou fatos ilegais, ilegítimos ou outros incompatíveis com a prática da Administração Pública e que resultem em prejuízo ao Erário”;
 - l) Elaborar e responder pelo Relatório de Gestão Fiscal, conforme disposto no parágrafo único, do artigo 54, da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

Observe-se que a Lei Estadual institui um **Sistema** por meio do qual será efetuado o Controle Interno no âmbito da administração do poder executivo estadual, “em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades da estrutura organizacional do Poder Executivo Estadual” (Art. 4º). Ainda que ela tenha criado a estrutura: “Coordenação de Controle Interno” (Art. 7º), como parte integrante da Governadoria do Estado em nível de Secretariado (Art. 8º), a Lei define, no Art. 2º, o Sistema como um Plano (PARANÁ, 2007):

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual consiste em um plano organizacional de métodos e procedimentos, de forma ordenada, articulados a partir de um órgão central de coordenação, adotados pela Administração Pública para salvaguardar seus ativos, obter informações oportunas e confiáveis, promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, estabelecer mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade e impedir a ocorrência de fraudes e desperdícios.

O Decreto Estadual nº 3.386, de 01 de dezembro de 2011, (PARANÁ, 2011) regulamenta o Sistema, como disposto no Art. 1 e 7º da Lei Estadual mencionada. Da mesma forma que a Lei não é criada pelo Decreto estrutura de Controle Interno nos órgãos da administração do Estado, apenas determina, conforme o Art. 1º, que deverá ser designado pelo titular dos órgãos: “servidor público efetivo ou empregado público, com graduação de nível superior [...] para desempenhar exclusivamente as atividades de controle interno no respectivo órgão”, cuja orientação técnica, Plano de Ação e

treinamento (§ 3º do Art. 1º) serão proporcionadas pela Coordenação de Controle Interno.

Observe-se que apenas se destaca no Decreto que os gestores deverão disponibilizar a infraestrutura necessária à realização das atividades e a atuação dos servidores (Art. 2º), e possibilitar “o acesso irrestrito a documentos, sistemas, informações, instalações físicas e outros elementos inerentes ao exercício das atribuições afetas ao Controle Interno” (Art. 3º). O Decreto ainda destaca, no Art. 5º, a distinção prevista em Lei entre o Controle Interno e a Assessoria Jurídica, e enfatiza a função do Controle de prestar orientação aos gestores dos bens e recursos públicos quanto à área de competência do Controle Interno, enfatizando que nessa função inclui-se a orientação quanto à prestação de contas.

Analisando-se preliminarmente as universidades públicas estaduais do Paraná, verificou-se, entre as estruturas administrativas divulgadas (conforme Quadro 14), em quatro, a existência de unidades de Auditoria e em nenhuma de uma unidade de Controle Interno.

Quadro 14 - Universidades Públicas Estaduais no Paraná (Unidades de Controle Interno ou Estruturas Relativas)

UNIVERSIDADE	SITE	CONTROLE INTERNO OU ESTRUTURA RELACIONADA (UNIDADE: SUBUNIDADE)
UEM: Universidade Estadual de Maringá	www.uem.br	Não consta
UEL: Universidade Estadual de Londrina	www.uel.br	Reitoria: Assessoria de Auditoria Interna
UNIOESTE: Universidade Estadual do Oeste do Paraná	www.unioeste.br	Reitoria: Auditoria e Controladoria
UNICENTRO: Universidade Estadual do Centro-Oeste do Paraná	www.unicentro.br	Não consta
UEPG: Universidade Estadual de Ponta Grossa	www.uepg.br	Reitoria: Auditoria Interna
UNESPAR: Universidade do Estado do Paraná	Não consta	Em processo de criação
UENP: Universidade Estadual do Norte do Paraná	www.uenp.edu.br	Reitoria: Suporte Administrativo e Técnico: Auditoria Interna

Fonte: pesquisas realizadas pela autora nos sites em novembro de 2012

Outro importante destaque que vale ressaltar é que, apesar da criação do Sistema, em 2007, o Estado não havia promovido nenhuma implementação de Controle Interno até 2011, quando foi criada a Secretaria de Controle Interno e sistemas informatizados foram instalados com instruções para os órgãos do Estado para que as universidades fornecessem informações entre si.

Como já mencionado anteriormente, há que se diferenciar o Controle do Governo do Estado sobre as Autarquias (pautado no princípio da tutela) do Controle que deve ser realizado pelas próprias Autarquias (pautado no princípio da autotutela), pois considerando a especificidade das atividades universitárias, a análise de sua eficiência requer critérios de análise e avaliação específicos de sua área de atuação, havendo, portanto, a necessidade da própria universidade discutir e refletir em seus colegiados sobre tais critérios.

Neste mesmo sentido, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná tem pressionado os órgãos públicos paranaenses individualmente a implementarem suas unidades de Controle Interno. As instruções fornecidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná para apoio a tal implementação remete à documentação disponível pelo Tribunal de Contas da União.

Com relação às as universidades públicas paranaenses, constatou-se que estas não possuem uma unidade de Controladoria, à exceção da Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE, conforme se verificou nos organogramas e normas institucionais. Em alguns casos, verificou-se que foi criada a função de Auditor ou Coordenador de Controle Interno, porém, muitas vezes não estando especificadas no regimento ou estatuto das universidades disponibilizados na página.

Como já mencionado anteriormente, a Controladoria Geral do Estado passou a compreender a Ouvidoria do Estado e a Corregedoria, possui o status de Secretaria de Estado vinculado ao Governo, possui o SIAC (Sistema Integrado de Avaliação de Controle), onde os órgãos estaduais, por meio de seus agentes de controle interno, respondem às informações, cabendo à Controladoria a análise e emissão de relatório das atividades realizadas, sendo referentes às áreas: Acompanhamento de Gestão; Administrativa; Financeira; Planejamento e Recursos Humanos.

Dessa forma, verifica-se, tal como a Controladoria Geral da União, a mesma tendência da Controladoria do Governo de Estado do Paraná de assumir as responsabilidades pela análise e tomada de decisão a respeito dos resultados levantados pela controladoria interna, não fazendo qualquer distinção com relação aos órgãos da administração indireta, e restringindo as

universidades a mera função de prestadora de informações.

Provavelmente por esta razão que muitas universidades ainda não estruturaram uma unidade de Controladoria, apenas designando um responsável para alimentar o sistema da Controladoria do Estado.

Assim, as observações apontadas na análise da unidade de controle da UFSC a respeito das dificuldades que podem ser geradas por essa forma de atuação dos agentes de controle, sem o devido poder decisório na organização em que atua, e a estruturação do controle interno nestes moldes, cabem também às universidades.

Com relação ao ambiente educacional na esfera estadual, esse também tem sido afetado pelas mesmas razões explicitadas anteriormente. Cabe ressaltar que, no Estado do Paraná, em dezembro, foi implementado um instrumento de avaliação do Estado, por meio do Parecer nº 081/2012 do Conselho Estadual de Educação, igualmente utilizado nos processos de regulação da educação superior, apesar das universidades estaduais paranaenses estarem participando do ENADE e das avaliações do INEP.

Da mesma forma, as universidades estaduais têm participado dos programas governamentais, e assumido diversos compromissos e responsabilidades, o que tem igualmente às universidades federais, tornado as atividades mais complexas, dinâmicas e competitivas, pois, ao concorrer (como PARFOR, PDE, entre outros), amplia e diversifica sua atuação e seu volume de trabalho, muitas vezes sem a respectiva contratação docente e técnica, ao mesmo tempo em que há uma pressão por inovação contínua e aumento da demanda por qualidade.

Cabe ainda ressaltar que essa inserção nos programas governamentais federais também tem se estendido para as estaduais, o que aumenta a imprevisibilidade na organização, pois observa-se ao longo das constantes alternâncias de gestões que os programas governamentais têm sua manutenção dependente dos resultados eleitorais, tendo em vista que há a tendência de se manterem quando os gestores políticos escolhidos são de uma mesma coligação política, e costumam ser extintos ou completamente alterados quando estes gestores escolhidos politicamente pertencem a distintos partidos políticos ou coligações, como uma estratégia de marketing político de eliminação da memória da oposição político-partidária.

A respeito da Tradição e Cultura, as universidades estaduais têm sofrido as mesmas alterações explicitadas na descrição da esfera federal.

Com relação à análise da estrutura, ainda que não tenha havido a participação dos servidores responsáveis pelo controle por meio do instrumento da pesquisa, as informações das páginas das universidades forneceram dados importantes para a análise da universidade e das concepções que estão sendo adotadas no delineamento desta nova unidade

nas universidades, as quais são tratadas no item específico de cada Universidade.

De uma forma geral, a estrutura das universidades estaduais paranaenses é semelhante à da UFSC, diferindo apenas em algumas caracterizações das unidades como: órgão de assessoramento ou órgão suplementar ou pró-reitoria, ou secretaria. No entanto, de uma forma geral, estão organizadas conforme suas atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão universitária em suas estruturas administrativas, isto é, nestas há uma divisão funcional. No entanto, as atividades acadêmicas estão organizadas por áreas de conhecimento, nas quais são desenvolvidas todas as atividades: ensino, pesquisa, extensão e gestão, organizadas com certa autonomia, isto é, uma estrutura divisional na qual se oferece o ensino, a pesquisa e a extensão em determinada área, podendo-se considerar que se dispõe de determinado produto em cada um destes centros.

Na perspectiva de Sobral; Peci (2008), pode-se considerar que estas universidades possuem uma Estrutura Matricial. Como as unidades de controle se constituem em uma unidade administrativa, possivelmente seguirá a tendência de se estruturar internamente de forma funcional.

4.2.1 Universidade Estadual de Maringá – UEM

O Estatuto e o Regimento da Universidade Estadual de Maringá (UEM, 2013) somente retratam as estruturas:

- I. Órgãos de deliberação superior:
 - a) Conselho Universitário;
 - b) Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão;
 - c) Conselho de Administração;
 - d) Conselho de Integração Universidade-Comunidade.

- II. Órgãos executivos:
 - a) Reitoria;
 - b) Unidades Universitárias (Centros e Departamentos);
 - c) Órgãos Suplementares

- III. campus regionais.

Estas normas não especificam as unidades que compõem tais estruturas, mas apenas fazem menção que a organização e atribuições dos

órgãos constarão de regulamento próprio, aprovados pelo Conselho Universitário.

O Organograma da universidade (UEM, 2013B) disponível na página da Assessoria de Planejamento, apresenta apenas as seguintes subunidades:

- a) Assessoria de Comunicação Social;
- b) Ouvidoria Geral da UEM;
- c) Gabinete da Reitoria;
- d) Assessoria de Planejamento;
- e) Procuradoria Jurídica.

A pesquisa na página da Universidade (www.uem.br) apenas consta o acesso ao ouvidor da Universidade por meio da página: <http://indianapolis.uem.br/ouvidoria/> na qual consta o formulário eletrônico para denúncias, reclamações, entre outros, e o seguinte texto:

A Universidade Estadual de Maringá acaba de implantar sua Ouvidoria Geral, destinada a conhecer melhor suas reclamações, dúvidas, críticas e/ou sugestões. Sua mensagem será recebida pela Ouvidoria Geral, que tratará do assunto com toda discrição e seriedade, garantindo uma resposta às questões de seu interesse no prazo máximo de 15 dias úteis. Alunos, funcionários, professores e integrantes da comunidade externa podem utilizar-se do serviço da Ouvidoria Geral da UEM. Basta preencher o formulário abaixo, ou recebê-lo no seu computador para enviá-lo pelo correio, fax ou caixa de depósito da Ouvidoria Geral em frente ao Banco Itaú (campus-sede).

Desta forma, não se constata a previsão nem do agente de controle interno, nem da estrutura de controle interno na Universidade.

As informações disponíveis, na página da Universidade, permitem a análise de sua estrutura, da qual se obtém o seguinte perfil (Quadro 15):

Quadro 15 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da Universidade - UEM

I. Cadeia de	<p><u>Diferenciação Horizontal:</u></p> <p>1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada:</p> <p>Ainda que se possam apenas considerar, como atribuições do agente de controle interno, as definidas pela Controladoria Geral do Estado, é possível</p>
-----------------	---

	<p>identificá-las como tarefas especializadas, envolvendo normativas técnicas desta Controladoria e que requerem conhecimentos das áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p> <p>2. Divisões: Número de Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: não consta</p> <p><u>Diferenciação Vertical:</u></p> <p>1. Níveis de Supervisão: não consta</p> <p>2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: Não há cargos de produção, não havendo, portanto, cargos de supervisão, sendo o agente responsável apenas pelas próprias atividades.</p> <p><u>Dispersão Geográfica</u> (organograma da universidade: UEM, 2013B)</p> <p>Nº Localidade Fora da Sede: Há seis campi fora da sede: Regional do Noroeste (Diamante do Norte), Regional de Goioerê, do Arenito (Cidade Gaúcha), Regional de Cianorte, Regional de Umuarama e Regional do Vale do Ivá (Ivaiporã).</p>
	<p>2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados: <u>Número de subordinados por Divisão:</u> não consta</p> <p><u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u> não consta</p>
	<p>3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas: Não consta</p>
	<p>4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório Pode-se considerar que é centralizado na figura do agente de controle, tendo em vista que não há outros agentes atuando consigo.</p>
	<p>5. Formalização - Normas e Procedimentos Ainda não há formalização concretizada no Estatuto e Regimento da universidade, ou em Regimento da unidade à qual virá a ser vinculada. Provavelmente esteja em processo de aprovação nos colegiados.</p>
6. Variáveis da Estrutura	<p>1. Tamanho e Estrutura As seguintes características revelam as dimensões da Universidade (Fonte: UEM, 2013C, Ano Base: 2012):</p> <ol style="list-style-type: none"> Número de Acadêmicos da Graduação: 22.199 Número de Cursos de Graduação: 67 Número de Acadêmicos da Pós-Graduação Graduação (stricto e lato sensu): 5.350 Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 164 Número de Docentes: 1.572 Número de servidores da área Administrativa 2.654 <p>Estrutura (Fonte: UEM, 2013C, Ano Base: 2012): Unidades da Administração: 07</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reitoria; Pró-Reitorias: de Administração, de Ensino, de Extensão e Cultura, de Pesquisa e Pós-Graduação, de Recursos Humanos e Assuntos Comunitários, Prefeitura do Câmpus, Hospital Universitário. <p>Unidades de Ensino, Pesquisa e Extensão: 13</p>

	<p>- Campi: Regional de Cianorte, Regional de Goioerê, Regional de Cidade Gaúcha, Regional do Noroeste (Diamante do Norte), Regional de Umuarama, Regional do Vale do Ivaí (Ivaiporã); Centros: Ciências Agrárias, Ciências Biológicas, Ciências da Saúde, Ciências Exatas, Ciências Humanas, Letras e Artes, Ciências Sociais Aplicadas, de Tecnologia.</p> <p>Órgãos Suplementares: 14</p> <p>- Biblioteca, Núcleo de Processamento de Dados, Centro de Educação Infantil, Restaurante, Escola de Música, Imprensa, Colégio de Aplicação Pedagógica, Núcleo de Educação à Distância, Instituto de Línguas, Coral Universitário, Museu, Editora, Universidade Aberta à Terceira Idade, Fazenda Experimental de Iguatemi.</p>
	<p>2. Tecnologia</p> <p>O uso de softwares específico para a área de Controladoria provavelmente é o imposto pela Controladoria do Estado. Como ainda não há a estruturação da unidade na universidade, sugere-se que inexistente um respectivo sistema de informação, e provavelmente as informações levantadas para a Controladoria do Estado são oriundas de tecnologias específicas de cada órgão da universidade, tal como o sistema acadêmico, os sistemas da Pró-Reitoria de Administração, entre outros verificados nas páginas específicas.</p>

Fonte: Dados secundários (2013)

4.2.2 Universidade Estadual de Londrina - UEL

A Universidade Estadual de Londrina encontra-se em um estágio mais avançado com relação à estruturação de seu controle interno, pois tal como a Universidade Federal de Santa Catarina, foi criada a unidade de Auditoria Interna.

O Artigo 109 do Regimento da UEL (UEL, 2013) prevê, dentre os órgãos da Reitoria, a Assessoria de Auditoria Interna - AAI. No seu Artigo 110, são apresentadas as funções dos designados para estes órgãos, as quais, no entanto, são bastante genéricas, em razão da diversidade destes órgãos.

A unidade de Auditoria Interna possui uma página específica no site da Universidade (UEL, 2013B), onde se explicita com mais clareza sobre a estrutura e suas finalidades. Conforme consta na página, o Regimento da Reitoria define nos artigos 24 e 25 que a AAI:

Art.24. A Assessoria de Auditoria Interna dirigida por um auditor, é órgão de assessoramento direto do Reitor, tendo por finalidade examinar, *a priori*, concomitantemente ou *a posteriori* os atos e fatos administrativos e acadêmicos de toda a Universidade.

Art.25. A auditoria é de natureza tanto financeira quanto operacional e compreende o exame, pesquisa, investigação, análise, avaliação e crítica de atos, fatos, papéis, registros, procedimentos, ocorrências e situações, com a finalidade de atestar sua legitimidade, exatidão, conveniência, oportunidade, conformidade em normas expressas ou padrões recomendáveis, nas áreas:

- a) econômico-financeiro-contábil
- b) acadêmica
- c) administrativa

É importante ressaltar que o Regimento da Reitoria prevê o controle prévio, concomitante e a posteriori, o que amplia as funções da Auditoria para além do sentido de simples fiscalização.

A página (UEL, 2013B) consta ainda o objetivo, a missão e os princípios da AAI, quais sejam:

Objetivo

Desenvolver ações que possam auxiliar na garantia da eficiência e eficácia de gestão e obtenção dos resultados institucionais pretendidos nas áreas: administrativa, contábil-financeira, acadêmica e assistência hospitalar.

Missão

A Missão da AAI está voltada para a atuação em parceria com a administração da UEL e as Unidades Executivas, na busca pelo desenvolvimento institucional e a excelência na gestão dos recursos públicos e qualidade dos serviços prestados mediante auditorias preventivas e propositivas.

Princípios básicos da AAI

Os princípios básicos que norteiam as ações da AAI são: Probidade, Legalidade, Razoabilidade, Legitimidade, Motivação, Economicidade, Eficiência, Impessoalidade e Publicidade.

A concepção da diferença entre Controle Interno e Auditoria é apresentada na página (UEL, 2013B), no tópico de acesso: Controle Interno. Segundo consta no texto deste tópico, é a distinção:

As atividades de auditoria e controle interno são cíclicas por objetivarem fins comuns - excelência e qualidade de gestão dos recursos públicos - por meios

diferentes. Enquanto a Auditoria objetiva o exame de atos e fatos para atestar a sua legitimidade e conformidade com normas vigentes e padrões recomendáveis, o Controle Interno consiste em um plano organizacional de métodos e procedimentos ordenados, adotados para salvaguardar Ativos e a eficiência de gestão e de execução financeira.

Ressaltam-se, ainda neste tópico, os objetivos do Controle Interno e os instrumentos de controle da UEL, quais sejam (UEL, 2013B):

Objetivos:

- a) Salvarguardar os interesses institucionais relativos a proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos decorrentes de falhas não intencionais (estruturação incorreta de processos, organização ou estratégia) ou propositais (atitudes fraudulentas e contra os interesses da instituição);
- b) Monitorar a precisão e a confiabilidade de dados financeiros, relatórios contábeis e operacionais relativos a geração de informações adequadas e oportunas, fundamentais no campo gerencial e administrativo, para compreensão dos fatos e eventos realizados na instituição;
- c) Estimular a eficiência operacional e redução de custos, promovendo-se de todos os meios necessários à condução de tarefas de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme;
- d) Verificar a aderência às leis, regulamentações e diretrizes da administração superior, assegurando que as políticas e procedimentos definidos sejam adequadamente executados e respeitados.

Instrumentos de Controle – UEL:

- a) Ativo e Execução Financeira: BANCO DE DADOS DO SISTEMA UEL
- b) Monitoramento de Processos de Trabalho: FLUXOGRAMA DE MAPEAMENTO
- c) Legendas de Fluxograma.

A análise dos objetivos da unidade de Auditoria e do Controle Interno remete a uma complementariedade, apontando para o entendimento de que a unidade irá desenvolver o Controle Interno não apenas pela verificação das

atuações, mas também pela promoção “de todos os meios necessários à condução de tarefas de forma a obter entendimento, aplicação e ação”, como citado(UEL, 2013B). É interessante observar que esta unidade da UEL, apesar de estar caracterizada como uma Assessoria, adota uma postura mais pró-ativa ao invés de mera propositora de ações. Por outro lado, não há menção da participação desses profissionais nos processos de tomada de decisão e no processo de planejamento na Universidade, o que gera as dificuldades já apontadas na análise da UFSC.

Outra característica verificada na organização do sistema de controle da Universidade é a atuação da Ouvidoria existente na Universidade, apesar de não estar previsto no Regimento Geral nem no Regimento da Reitoria. A Ouvidoria possui a página: <http://www.uel.br/ouvidoria/portal>, onde esclarece que objetiva principalmente auxiliar no aperfeiçoamento do Estado e na busca da eficiência e austeridade administrativa da Universidade Estadual de Londrina, tendo como foco a atuação nas atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão. Não há menção da parceria da Ouvidoria com a Auditoria, que seria fundamental para consolidar o sistema de controle da Universidade.

Nesse mesmo sentido, não foi localizada nenhuma menção a funções correicionais na Universidade, as quais se constituiriam no controle da atuação do servidor público. Apenas foi localizada uma pequena menção no Artigo 15 do Regimento da Reitoria que trata das competências da Assessoria Jurídica, a quem cabe: “estabelecer normas para os inquéritos administrativos que forem determinados pelo Reitor ou outras autoridades da Universidade e orientar os trabalhos das respectivas comissões” (UEL, 2013). Da mesma forma, o desenvolvimento desse controle pela Auditoria seria importante para consolidar o sistema de controle da Universidade.

As informações disponíveis, na página da Universidade (UEL, 2013B), permitem a análise de sua estrutura, da qual se obtém o seguinte perfil (Quadro 16):

Quadro 16 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UEL:

1. Cadeia de	<u>Diferenciação Horizontal:</u>
	<p>1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada: As atividades desenvolvidas pela Auditoria, conforme consta também no Regimento da Reitoria (UEL, 2013B), é possível identificá-las como tarefas especializadas, envolvendo normativas técnicas e tratamento de informações que requerem conhecimentos principalmente das áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p>

<p>2. Divisões: Número de Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: não consta</p> <p><u>Diferenciação Vertical:</u></p> <p>1. Níveis de Supervisão: A Auditoria é realizada na Sede e no Hospital Universitário. Desta forma, pode-se inferir que a Auditoria da Sede desenvolve a supervisão do controle realizado na Auditoria do Hospital, o que se constituiria em um nível de supervisão apenas.</p> <p>2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: Dos mencionados na página da Auditoria, pode-se considerar como cargos de produção a Secretária do Auditor e a equipe de apoio técnico composta por quatro profissionais na Sede e dois profissionais no Hospital Universitário</p> <p><u>Dispersão Geográfica</u></p> <p>Nº Localidade Fora da Sede: De acordo com o Regimento Geral da Universidade (UEL, 2013) esta não possui campi externos.</p>	
<p>2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados:</p> <p><u>Número de subordinados por Divisão:</u> Sede: 5 Hospital Universitário: 2 <u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u> 07</p>	
<p>3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas: Por Processos: controles financeiros, contábeis e operacionais, controle do patrimônio, controle da legalidade, do cumprimento de regulamentações e diretrizes da administração superior, e da execução das políticas e procedimentos definidos.</p>	
<p>4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório Pode-se considerar que é centralizado na figura do Assessor, conforme especificado na Norma Interna nº 11(UEL, 2013B), a qual destaca que os Auditores internos do HU, e no Campus, são subordinados direta e hierarquicamente ao Assessor de Auditoria Interna.</p>	
<p>5. Formalização - Normas e Procedimentos A formalização das normas e procedimentos é uma característica importante verificada na unidade da UEL, a qual ocorre por meio de diretrizes especificadas no Regimento Interno da Reitoria e por meio de Normas Internas de Auditoria, as quais são disponibilizadas na página e esclarecem sobre os procedimentos a serem adotados na Auditoria. Tais ações, além de demonstrarem transparência das ações da Auditoria, estimulam a cultura do autocontrole, pois os dirigentes compreenderão a importância do controle e passarão a observar os seus resultados e buscar o cumprimento de suas metas e a regularização de suas ações.</p>	

6. Variáveis da Estrutura	<p>1. Tamanho e Estrutura</p> <p>As seguintes características revelam as dimensões da Universidade (Fonte: UEL, 2013C, Ano Base: 2012):</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Número de Acadêmicos da Graduação: 15.519 b) Número de Cursos de Graduação: 66 c) Número Acadêmicos Pós-Graduação (stricto e lato sensu). 4.900 d) Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu) 213 e) Número de Docentes: 1.676 f) Número de servidores da área administrativa: 3.637
	<p>Estrutura (Regimento Geral, UEL, 2013):</p> <p>Unidades da Administração</p> <p>Órgãos da Reitoria: 14</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gabinete da Reitoria; Secretaria Geral dos Órgãos Colegiados Superiores; Pró-Reitorias: de Graduação, de Pesquisa e Pós-Graduação, de Extensão, de Administração e Finanças, de Recursos Humanos, de Planejamento; Coordenadoria de Processos Seletivos; Prefeitura do Campus Universitário; Procuradoria Jurídica; Assessoria de Auditoria Interna; Assessoria de Relações Internacionais; Assessoria de Tec.a de Informação. <p>Unidades Universitárias: 09</p> <ul style="list-style-type: none"> - Centros: Letras e Ciências Humanas, Ciências Biológicas, Ciências Exatas, Estudos Sociais Aplicados, Ciências da Saúde, Educação, Comunicação e Artes, Ciências Agrárias, Tecnologia e Urbanismo, Educação Física e Esporte. <p>Órgãos Suplementares: 15</p> <ul style="list-style-type: none"> - Museu Histórico de Londrina, Clínica de Psicologia, Museu de Ciência e Tecnologia de Londrina, Escritório de Aplicação de Assuntos Jurídicos, Escritório de Aplicação de Assuntos Socioeconômicos, Hospital Universitário, Clínica Odontológica Universitária, Clínica de Especialidades Infantis, Laboratório de Medicamentos, Colégio de Aplicação Pedagógica, Casa de Cultura, TV UEL, Rádio FM UEL, Hospital Veterinário, Fazenda-Escola. <p>Órgãos de Apoio: 06</p> <ul style="list-style-type: none"> - Biblioteca, Laboratório de Tecnologia Educacional, Serviço de Bem-Estar à Comunidade, Editora, Sistema de Arquivos da UEL, Agência de Inovação Tecnológica da UEL.
	<p>2. Tecnologia</p> <p>Verifica-se na Norma Interna nº 16 (UEL, 2013B) que a Assessoria utiliza-se do sistema da Universidade para o acompanhamento das providências e resultados das recomendações de auditorias realizados, assim como ao especificar sobre os Instrumentos utilizados, refere-se ao Banco de Dados do Sistema UEL. Desta forma, percebe-se que a Universidade possui um sistema de informação que possibilita a formalização e o controle por meio de tecnologias da informação.</p>

Fonte: Dados secundários (2013)

4.2.3 Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE

A Universidade Estadual do Oeste do Paraná, conforme consta na página (UNIOESTE, 2013), possui duas unidades de controle: a Auditoria Interna e a Controladoria Interna.

Não há menção da estrutura Auditoria ou Controladoria especificada no Estatuto e não há menção da estrutura Auditoria ou da estrutura Controladoria especificada no Regimento Geral (UNIOESTE, 2013). No Regimento, apenas menciona-se que, vinculado à Reitoria, há pró-reitorias, órgãos suplementares, fazendo uma observação quanto ao Hospital Universitário, há órgãos de apoio, assessorias e a Secretaria Geral.

Desta forma, não está especificado, no Regimento Geral, qual a natureza da unidade de Auditoria ou da unidade de Controladoria que constam na página da UNIOESTE (UNIOESTE, 2013B e 2013C), ou seja, se ambas são uma assessoria, um órgão de apoio ou um órgão complementar. Não são especificadas também no Organograma da UNIOESTE (UNIOESTE, 2013D).

O Organograma da Reitoria da UNIOESTE (UNIOESTE, 2013D), no entanto, retrata ambas as unidades em uma única unidade “Auditoria e Controladoria”, vinculada à Reitoria, abaixo das Assessorias e outros órgãos, e acima das Pró-Reitorias.

Na página da Auditoria Interna, esta é definida como (UNIOESTE, 2013B):

A Auditoria Interna é uma unidade técnica exercida por um Auditor-Chefe, responsável pelo assessoramento aos Conselheiros Superiores, à Reitoria, aos Campi e HUOP, tendo como finalidade examinar “a priori”, concomitantemente ou “a posteriori”, atos e fatos administrativos de toda a Universidade.

Verifica-se que, apesar de mencionar como finalidade exercer os controles, a priori, concomitante e a posteriori, explicita que a natureza do órgão é fiscalizadora, cuja finalidade é atestar legitimidade, exatidão, conveniência, entre outros, o que se trata de verificações a posteriori. É o texto mencionado (UNIOESTE, 2013B):

A Auditoria Interna é de natureza fiscalizadora e compreende exame, pesquisa, investigação, análise sobre documentos, registros, procedimentos, ocorrências e outras situações com a finalidade de

atestar sua legitimidade, exatidão, conveniência e oportunidade em conformidade com as normas expressas ou padrões recomendáveis.

A importância da Auditoria é também retratada na página (UNIOESTE, 2013B):

A Auditoria Interna é de relevância estratégica e se constitui em um conjunto de procedimentos que funciona por meio do acompanhamento, recomendação, proposição e verificação do alinhamento e da aderência das iniciativas aos objetivos estratégicos constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional.

As atividades da unidade são as seguintes listadas (UNIOESTE, 2013B):

- 1.O planejamento e a execução das atividades de auditoria;
2. O desenvolvimento e a proposição de novos instrumentos e mecanismos de trabalho que possam racionalizar e tornar mais efetiva a atividade de auditoria;
- 3.O fornecimento, ao Reitor, de informações relativas ao desempenho da instituição de modo a subsidiar sua ação;
- 4.A proposição de alterações ou aperfeiçoamento dos procedimentos existentes;
- 5.A mudança de procedimentos de acordo com as determinações do Tribunal de Contas do Estado;
- 6.O desempenho de outras atividades correlatas.

São destacados, ainda, os procedimentos, as competências e as áreas (UNIOESTE, 2013B), respectivamente, da referida unidade, como segue:

Procedimentos:

- a) Planejar e executar as atividades de auditoria.
- b) Propor novos instrumentos e mecanismos de trabalho para racionalizar as atividades de auditoria.
- c) Resguardar a independência da Auditoria Interna.

- d) Propor as alterações ou aperfeiçoamento na Resolução que trata de Manual de Auditoria Interna.
- e) Sistematizar as atribuições, estabelecer normas e procedimentos para o trabalho da auditoria.
- f) Estabelecer programas de auditoria e métodos de trabalho da auditoria.

Competências:

- 1) Assessorar, orientar, acompanhar e avaliar os atos de gestão administrativos, orçamentários, financeiros, patrimoniais, operacionais, contábeis, acadêmicos e recursos humanos.
- 2) Acompanhar e implementar as recomendações e determinações do Tribunal de Contas do Estado.
- 3) Prestar apoio aos responsáveis pela Controladoria Interna.
- 4) Examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas anual da Unioeste.
- 5) Fiscalizar as aplicações dos recursos envolvendo convênios, contratos, acordos e outros congêneres.
- 6) Promover diligências em todas as Unidades da Unioeste.
- 7) Examinar os resultados em geral quanto a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade.
- 8) Obter acesso a todas as dependências da Instituição, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não podendo ser sonogado nenhum processo, documento ou informação.

Áreas:

- a) Administrativo
- b) Contábil
- c) Financeira
- d) Operacional
- e) Orçamentária
- f) Patrimonial
- g) Recursos Humanos
- h) Acadêmica
- i) Programas Regimentais

Verifica-se que a única menção em relação à Controladoria é a de “prestar apoio aos responsáveis” por esta unidade. Desta menção pode-se considerar que são unidades distintas que atuam paralelamente.

A respeito da Controladoria Interna, é destacada na página desta unidade a seguinte definição (UNIOESTE, 2013E):

A Controladoria Interna - CI é unidade técnica de controle interno, que atua em consonância com a Controladoria Geral do Estado, sua atuação obedece ao determinado pela Controladoria do Estado que encaminha, via Sistema, as atribuições a serem desenvolvidas na Reitoria e demais unidades.

Verifica-se, portanto, que esta unidade atua para atender à Controladoria Geral do Estado, apesar de se definir como uma unidade de controle interno, o que envolveria outras formas de controle, inclusive as especificadas pela Auditoria.

A página contém ainda o rol das seguintes competências da Controladoria Interna (UNIOESTE, 2013E):

- a) A verificação se o disposto no Sistema de Controle Interno foi realizado em obediência aos princípios constitucionais, normas internas e práticas de gestão;
- b) A apreciação das contas das Unidades da Universidade;
- c) A apreciação da legalidade dos atos de pessoal;
- d) A realização de diligências e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas Unidades e Órgãos da Unioeste;
- e) A fiscalização das aplicações dos recursos próprios e dos repassados pelo Estado mediante convênios, acordos, ajustes ou outros congêneres;
- f) O acompanhamento das aplicações com gastos em observância aos limites, procedimentos, normas e legislação;
- g) A solicitação de esclarecimentos quando houver indícios de despesas não autorizadas;
- h) O acompanhamento do cumprimento das solicitações e recomendações feitas pela Controladoria Interna;

- i) A elaboração de relatórios sobre mudanças ou adaptações nos procedimentos de rotinas adotadas para padronização, eficiência e eficácia das operações;
- j) O desempenho de outras atividades correlatas.
- k) O cumprimento as diligências solicitadas pela Secretaria de Controle Interno do Estado, que devem ser feitas in loco junto as unidades e Reitoria.

A respeito das unidades de atuação da Controladoria Interna são as mesmas da Auditoria (UNIOESTE, 2013E): Reitoria, Hospital Universitário e Campi (Foz do Iguaçu, Francisco Beltrão, Marechal Cândido Rondon e Toledo). Com relação às áreas de atuação, a Controladoria atua com o controle interno das seguintes áreas (UNIOESTE, 2013E):

- a) Administrativos
- b) Contábeis
- c) Financeiros
- d) Operacionais
- e) Orçamentários
- f) Patrimoniais

Ambas as unidades disponibilizam, em suas páginas, um espaço para a apresentação de denúncia. A Auditoria Interna e a Controladoria Interna definem este espaço da mesma forma, qual seja (UNIOESTE, 2013B e 2013E):

Este é um dos canais para receber denúncias sobre atos e fatos geradores de inconformidades na Unioeste. A denúncia deve abranger as Unidades e Órgãos vinculados à Unioeste sobre irregularidades na utilização de recursos, de bens patrimoniais, entre outros.

Verifica-se que não há nenhuma menção à Auditoria Interna pela Controladoria Interna, que esta lista como sua competência a realização de fiscalizações e apreciações de legalidade, entre outras, que também são pertinentes à Auditoria, e a Controladoria também lista áreas de atuação também comuns à Auditoria, e ambas recebem denúncias. Desta forma, não está clara a relação entre ambas as unidades e a distinção dos papéis de cada uma.

A existência de um setor de Ouvidoria ou de Corregedoria não foi constatada no Estatuto ou Regimento da Universidade, nem na página da Universidade. Isto leva a considerar que o papel de Ouvidor está sendo

exercido por estas duas unidades de controle. No entanto, estas não possuem uma conexão com o controle interno da atuação de seus agentes públicos, o que é geralmente realizado por unidades de corregedoria.

Este cenário parece demonstrar que a Controladoria é ainda uma criação recente, em resposta às demandas geradas pela estruturação da Controladoria Geral do Estado, e ainda está por consolidar-se na organização. Apesar desta forma dissociada de Controladoria e Auditoria, a proposta de controle interno da Universidade é avançada, pois já incorpora as funções de Ouvidoria e apresenta funções pró-ativas, como a de promover diligências, em uma perspectiva mais ampla de atuação do que a de mera assessoria.

No entanto, cabe apontar que esta Universidade, da mesma forma que na UEL, não há menção da participação destes profissionais nos processos de tomada de decisão e no processo de planejamento na Universidade, o que gera as dificuldades já apontadas na análise da UFSC.

As informações disponíveis, na página da Universidade (UNIOESTE, 2013F), permitem a análise de sua estrutura, da qual se obtém o seguinte perfil no quadro 17:

Quadro 17 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da UNIOESTE

1. Cadeia de Comando/Complexidade/Grau de Especialização	<p><u>Diferenciação Horizontal:</u></p> <p>1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada: As atividades desenvolvidas pela Auditoria e pela Controladoria, conforme especificado nas páginas (UNIOESTE, 2013B e 2013E), é possível identificá-las como tarefas especializadas, envolvendo normativas técnicas e tratamento de informações que requerem conhecimentos principalmente das áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p> <p>2. Divisões: Número de Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: 1</p> <hr/> <p><u>Diferenciação Vertical:</u></p> <p>1. Níveis de Supervisão: A Auditoria e a Controladoria realizam atividades na Sede (Reitoria), no Hospital Universitário, e nos Campi (Foz do Iguaçu, Francisco Beltrão, Marechal Cândido Rondon e Toledo). Desta forma, verifica-se que a Auditoria e a Controladoria da Sede desenvolvem a supervisão das atividades realizadas no Hospital e nos quatro campi, o que se constituiria em seis níveis de supervisão.</p> <p>2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: A Auditoria Interna, conforme informado, possui apenas um profissional na sede além do Auditor-Chefe. Não foi mencionado sobre a existência de profissionais no Hospital Universitário ou nos Campi. A Controladoria Interna, por sua vez, somente mencionou sobre a existência da Controladora-Chefe. Não foi mencionado sobre a</p>
--	--

	<p>existência de profissionais no Hospital Universitário ou nos Campi.</p> <p><u>Dispersão Geográfica</u></p> <p>Nº Localidade Fora da Sede: A Auditoria e a Controladoria atuam, além da sede (Cascavel) e no Hospital Universitário, nos campi: Foz do Iguaçu, Francisco Beltrão, Marechal Cândido Rondon e Toledo.</p>
2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados:	<p><u>Número de subordinados por Divisão:</u> Não há Divisões nem na Auditoria Interna, nem na Controladoria Interna. Há apenas uma servidora subordinada na Auditoria Interna. Não há subordinados na Controladoria Interna, existindo apenas a Controladora-Chefe.</p> <p><u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u> 1</p>
3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas:	<p>Por Processos: controles financeiros, contábeis e operacionais, controle do patrimônio, controle da legalidade, entre outros.</p>
4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório	<p>Pode-se considerar que é centralizado na figura do Auditor Chefe, no caso da Auditoria Interna, e na figura da Controladora Chefe, no caso da Controladoria Interna.</p>
5. Formalização - Normas e Procedimentos	<p>Há pouca formalização das normas e procedimentos referentes à Auditoria Interna e à Controladoria Interna, tanto que as unidades nem são mencionadas no Estatuto e no Regimento Geral da Universidade. Nas respectivas páginas apenas constam pareceres, não constando nenhuma norma quanto aos procedimentos realizados por estas unidades.</p>
6. Variáveis da Estrutura	<p>1. Tamanho e Estrutura</p> <p>As seguintes características revelam as dimensões da Universidade (Fonte: UNIOESTE, 2013F, Ano Base: 2012):</p> <ol style="list-style-type: none"> Número de Acadêmicos da Graduação: 9.295 Número de Cursos de Graduação: 50 Número de Acadêmicos Pós-Graduação Graduação (strito e lato sensu): 1.668 Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu) 39 Número de Docentes: 1.229 Número de servidores da área administrativa: 493
	<p>Estrutura (Estatuto, UNIOESTE, 2013):</p> <p>Nível de Administração Superior: ≈9</p> <ul style="list-style-type: none"> Gabinete do Reitor; Pró-Reitorias: de Graduação, de Pesquisa e Pós-Graduação, de Extensão, de Administração e Planejamento; Secretaria Geral; Assessorias; Órgãos de Apoio; Órgãos Suplementares. <p>Obs. Assessorias, Órgãos de Apoio e Órgãos Suplementares citados mas não especificados.</p>

	<p>Nível de Administração Intermediária: ≈35 (Considerando-se 5 campus)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gabinete do Diretor-Geral de Campus; Assessorias; Secretaria Administrativa; Secretaria Financeira; Secretaria Acadêmica; Órgãos de Apoio e Suplementares <p>Obs. Assessorias, Órgãos de Apoio e Órgãos Suplementares citados mas não especificados.</p> <p>Nível de Administração Básica: ≈16</p> <ul style="list-style-type: none"> - Direção de Centro: 16 (especificado no Boletim de Dados, UNIOESTE, 2013F) <p>Cascavel:</p> <ul style="list-style-type: none"> Centro de Ciências Biológicas e da Saúde Centro de Ciências Médicas e Farmacêuticas Centro de Educação, Comunicação e Artes Centro de Ciências Exatas e Tecnológicas Centro de Ciências Sociais Aplicadas <p>Foz do Iguaçu:</p> <ul style="list-style-type: none"> Centro de Educação e Letras Centro de Engenharia e Ciências Exatas Centro de Ciências Sociais Aplicadas <p>Francisco Beltrão:</p> <ul style="list-style-type: none"> Centro de Ciências Humanas Centro de Ciências Sociais Aplicadas <p>Marechal Cândido Rondon:</p> <ul style="list-style-type: none"> Centro de Ciências Agrárias Centro de Ciências Humanas, Educação e Letras Centro de Ciências Sociais Aplicadas <p>Toledo:</p> <ul style="list-style-type: none"> Centro de Ciências Humanas e Sociais Centro de Engenharia e Ciências Exatas Centro de Ciências Sociais Aplicadas <ul style="list-style-type: none"> - Órgãos de Apoio e Suplementares: não especificado <p>2. Tecnologia</p> <p>Não é mencionado a existência de sistema de informação específico para Auditoria ou para a Controladoria. Contudo a página contém informações que sugerem haver sistemas de informações específicos isolados nas unidades da Universidade. A Controladoria utiliza-se também do sistema de informações da Controladoria Geral do Estado, conforme mencionado anteriormente.</p>
--	---

Fonte: Dados secundários (2013)

4.2.4 Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG

Obteve-se informação na Universidade de Ponta Grossa, via telefônica, de que a unidade de Controle ainda está para ser criada. Realmente, verificou-se que, no Regimento e no Estatuto da Universidade, não há menção sobre a unidade. No entanto, verificou-se, no Organograma (UEPG, 2013) e na página da Reitoria da Universidade (UEPG, 2013B), a existência de uma Coordenadoria de Controle Interno e uma Coordenadoria de Sindicância e Processo Administrativo. Essas unidades, no entanto, não possuem uma página específica. Dessa forma, verifica-se que os órgãos estão previstos, porém ainda em fase de estruturação que deve estar sob a responsabilidade pelos coordenadores designados.

Com relação à ouvidoria, a Universidade disponibiliza o link <http://www.ouvidoria.pr.gov.br/>, remetendo o reclamante à Ouvidoria Geral do Estado.

Com relação às informações da estrutura da Universidade, elas estão disponíveis na página, possibilitando a análise de sua dimensão, da qual se obtém o seguinte perfil, quadro 18:

Quadro 18 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da Universidade - UEPG

1. Cadeia de Comando/Complexidade/Grau de Especialização	<p><u>Diferenciação Horizontal:</u></p> <p>1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada: Ainda que se possa apenas considerar como atribuições do agente de controle interno as definidas pela Controladoria Geral do Estado, as quais deverão ser consideradas pelos responsáveis pela estruturação da Coordenação de Controle Interno, é possível identificá-las como tarefas especializadas, envolvendo normativas técnicas desta Controladoria e que requerem conhecimentos das áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p> <p>2. Divisões: Número de Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: não consta</p>
	<p><u>Diferenciação Vertical:</u></p> <p>1. Níveis de Supervisão: não consta</p> <p>2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: Não há cargos de produção, não havendo, portanto, cargos de supervisão, sendo o agente responsável apenas pelas próprias atividades, no momento.</p>
	<p><u>Dispersão Geográfica</u></p> <p>Nº Localidade Fora da Sede: O organograma da universidade (UEPG, 2013B) há quatro campi fora da sede: Telêmaco Borba, Castro, São Mateus do Sul, Jaguariaíva.</p>
2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados:	

	<p><u>Número de subordinados por Divisão:</u> Não há, no momento.</p> <p><u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u> Não há, no momento.</p>
	3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas: Não há, no momento.
	4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório Pode-se considerar que é centralizado na figura do agente de controle, tendo em vista que não há outros agentes atuando consigo.
	5. Formalização - Normas e Procedimentos Ainda não há formalização concretizada no Estatuto e Regimento da universidade, ou em Regimento da unidade à qual virá a ser vinculada. Provavelmente esteja em processo de aprovação nos colegiados.
6. Variáveis da Estrutura	<p>1. Tamanho e Estrutura As seguintes características revelam as dimensões da Universidade (Fonte: UEPG, 2013C, Ano Base: 2012):</p> <p>a) Número de Acadêmicos da Graduação: 12.039 b) Número de Cursos de Graduação: 32 c) Número de Acadêmicos Pós-Graduação Graduação (stricto e lato sensu): 1.919 d) Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 31 e) Número de Docentes: 859 f) Número de servidores da área administrativa: 814</p> <p>Estrutura (Fonte: Organograma: UEPG, 2013B): Estrutura de Assessoramento Superior: 10 - Secretaria da Reitoria; Procuradoria Jurídica; Assessoria de Comunicação Social; Assessoria de Captação de Recursos; Secretaria Especial de Registro de Diplomas; Núcleo de Estudos em Meio Ambiente; Escritório para Assuntos Internacionais; Coordenadoria Geral dos Campi Avançados; Coordenadoria de Sindicância e Processo Administrativo; Coordenadoria de Controle Interno.</p> <p>Estrutura de Planejamento e Administração: 05 - Pró-Reitorias: de Assuntos Administrativos; de Graduação; de Extensão e Assuntos Culturais; de Pesquisa e Pós-Graduação; de Recursos Humanos; de Planejamento.</p> <p>Órgãos Suplementares: 12 - Prefeitura do Câmpus; Imprensa Universitária; Centro de Desportos e Recreação; Biblioteca Central; Colégio Agrícola; Centro de Processamento de Dados; Centro de Atenção Integral à Criança e ao Adolescente; Fazenda Escola; Centro de Estudos e Pesquisas; Agência de Inovação e Propriedade Intelectual; Biotério Central; Núcleo de Tecnologia e Educação Aberta e à Distância.</p> <p>Estrutura Didático Pedagógica: 07 - Setores: de Ciências Exatas e Naturais; de Ciências Agrárias e de</p>

	Tecnologia; de Ciências Biológicas e da Saúde; de Ciências Sociais e Aplicadas; de Ciências Humanas, Letras e Artes; de Ciências Jurídicas.
	<p>2. Tecnologia</p> <p>O uso de softwares específico para a área de Controladoria, no momento, é o imposto pela Controladoria do Estado. Como ainda não há a estruturação da unidade na universidade, e, portanto, inexistente um respectivo sistema de informação, provavelmente as informações levantadas para a Controladoria do Estado são oriundas de tecnologias específicas de cada órgão da universidade, tal como o sistema acadêmico, os sistemas da Pró-Reitoria de Administração, entre outros verificados nas páginas específicas.</p>

Fonte: Dados secundários (2013)

4.2.5 Universidade do Estado do Paraná – UNESPAR

Esta Universidade, até o encerramento da pesquisa não havia sido credenciada pelo Conselho Estadual de Educação, e, portanto, não havia ainda estruturado suas unidades organizacionais, impossibilitando uma análise de sua estrutura.

4.2.6 Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP

Obteve-se informação, na Universidade Estadual do Norte do Paraná, por via telefônica, de que a unidade de Controladoria ainda está para ser criada. Realmente verificou-se que o Estatuto da Universidade (UENP, 2013) menciona apenas sobre a unidade de Auditoria Interna e sobre a unidade da Ouvidoria.

O Regimento da Reitoria prevê, em seu Artigo 44, a seguinte definição da unidade de Auditoria Interna (UENP, 2013B):

CAPÍTULO IX

Da Auditoria Interna

Art. 44 A Auditoria Interna, dirigida pelo Auditor, é o órgão responsável pelos processos de verificação de caráter econômico-financeiro-contábil da Universidade, compreendendo o exame, pesquisa, investigação, análise e a avaliação de registros, e as suas atividades consistirão de:

- I. auditorias normais, de caráter regular, contínuo ou alternado;

II. auditorias especiais ou ocasionais para apurar denúncias ou suspeitas de irregularidades, ou para realizar diligências.

Parágrafo único – As auditorias deverão ser efetuadas com o conhecimento do Reitor.

O Artigo 46, do referido Regimento, estabelece os procedimentos (UENP, 2013B):

Art. 46 O Auditor deverá apresentar ao Reitor o relatório dos trabalhos desenvolvidos, emitindo parecer sobre os problemas examinados, propondo medidas que entender adequadas, quando for o caso.

Parágrafo único - As irregularidades relacionadas às rotinas de serviços poderão ser comunicadas pelo auditor, diretamente, ao responsável pelo órgão ou unidade respectiva.

A Auditoria Interna possui uma página, na qual está é definida como (UENP, 2013C):

A Auditoria Interna, dirigida pelo Auditor, é o órgão responsável pelos processos de verificação de caráter econômico-financeiro-contábil da Universidade, compreendendo o exame, pesquisa, investigação, análise e a avaliação de registros.

Desta forma, verifica-se que a Auditoria possui o caráter de fiscalização, de controle a posteriori, e, com base nos termos do instituído pelo regimento, verifica-se que possui uma atuação específica, com pouca autonomia, fortemente vinculada à Reitoria, realmente delimitada com uma posição de Assessoria desta.

Neste mesmo sentido, a Ouvidoria possui tal natureza como se observa no disposto no Regimento da Reitoria (UENP, 2013B):

CAPÍTULO X

Da Ouvidoria

Art. 47 A Ouvidoria, subordinada ao Reitor, será exercida por um único Ouvidor, e a ela compete:

- I. receber dos membros da comunidade interna e externa à Universidade, por escrito e com identificação formal, toda e qualquer

- manifestação sobre assuntos pertinentes à Universidade;
- II. manter absoluto sigilo sobre o conteúdo e identidade das manifestações dos membros da comunidade;
 - III. comunicar ao Reitor todo fato relatado que mereça a atenção e tomada de providências pela administração da Instituição;
 - IV. verificar, sempre que possível, a veracidade e procedência dos fatos narrados.

A Ouvidoria possui uma página, na qual explicita sobre o disposto no Artigo 47 do Regimento da Reitoria (UENP, 2013D).

Com relação ao controle da conduta dos servidores da Universidade, não consta, no organograma e nos regimentos, a existência de uma unidade de Corregedoria. No entanto, verifica-se no Regimento da Reitoria (UENP, 2013B) que cabe à Assessoria Jurídica o estabelecimento de normas direcionadas aos processos de sindicância e administrativos determinados pelo Reitor, bem como a orientação dos trabalhos das Comissões instaladas com essa finalidade.

Com relação às informações da estrutura da Universidade, estas estão disponíveis na página, possibilitando a análise de sua dimensão, da qual se obtém o seguinte perfil (Quadro 19):

Quadro 19 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da Universidade – UENP

1. Cadeira de Comando/Complexidade/Grau de Especialização	<p><u>Diferenciação Horizontal:</u></p> <p>1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada: Considerando-se além das atribuições de agente de controle interno, como as definidas pela Controladoria Geral do Estado, as tarefas especificadas no Regimento Interno da Reitoria com relação à Auditoria Interna, tratam-se de tarefas especializadas, envolvendo conhecimento técnico da área de Auditoria e que requerem conhecimentos das áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p> <p>2. Divisões: Número de Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: não consta</p>
	<p><u>Diferenciação Vertical:</u></p> <p>1. Níveis de Supervisão: Não foi mencionado na página da Auditoria Interna, nem no organograma níveis de supervisão.</p>

	<p>2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: Não foi mencionado na página cargos de produção, não havendo, portanto, cargos de supervisão, sendo o agente responsável apenas pelas próprias atividades.</p> <p><u>Dispersão Geográfica</u> Nº Localidade Fora da Sede: O organograma da universidade (UENP, 2013E) destaca que há dois campi fora da sede: Bandeirantes e Cornélio Procópio.</p>
	<p>2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados: <u>Número de subordinados por Divisão:</u> Não consta. <u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u></p>
	<p>3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas: Não consta.</p>
	<p>4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório Pode-se considerar que é centralizado na figura do agente de controle, tendo em vista que não há outros agentes atuando consigo.</p>
	<p>5. Formalização - Normas e Procedimentos É sucintamente formalizada a atuação da Auditoria Interna no Regimento da Reitoria.</p>
6. Variáveis da Estrutura	<p>1. Tamanho e Estrutura As seguintes características revelam as dimensões da Universidade (Fonte: Boletim Informativo: UENP, 2013F, Ano Base: 2012):</p> <p>a) Número de Acadêmicos da Graduação: 5.130 b) Número de Cursos de Graduação: 23 c) Número de Acadêmicos Pós-Graduação Graduação (stricto e lato sensu): 277 d) Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 11 e) Número de Docentes: 398 f) Número de servidores da área administrativa: 203</p>
6. Variáveis da Estrutura	<p>Estrutura (Fonte: Organograma: UENP, 2013E): Administração Superior: 29</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suporte Administrativo e Técnico: 23 Gabinete do Reitor; Secretaria dos Colegiados Superiores; Assessoria Jurídica; Assessoria de Comunicação Social; Coordenadoria de Relações Internacionais; Coordenadoria de Bibliotecas; Núcleo de Tecnologia e Processamento da Informação; Coordenadoria de Processos Seletivos; Auditoria Interna; Ouvidoria; Coordenadoria de Gestão de Bens patrimoniais; Núcleo de Inovação Tecnológica; Núcleo de Tecnologia Educacional; Rádio Universitária; Editora; Assessorias Especiais (8). - Pró-Reitorias: 06 de Administração e Finanças; de Recursos Humanos; de Planejamento e Avaliação Institucional; de Graduação, de

	<p>Pesquisa e Pós-Graduação, de Extensão e Cultura.</p> <p>Câmpus: 13</p> <ul style="list-style-type: none"> - Diretorias dos Campi: Jacarezinho, Bandeirantes e Cornélio Procópio - Centros de Estudos Jacarezinho: Centros: de Ciências da Saúde; de Letras, Comunicação e Artes; de Ciências Humanas e da Educação; de Ciências Sociais Aplicadas. - Centros de Estudos Bandeirantes: Centros: de Ciências Agrárias; de Ciências Biológicas; de Ciências Tecnológicas. - Centro de Estudos de Cornélio Procópio: Centros: de Ciências Sociais Aplicadas; de Letras, Comunicação e Artes; de Ciências Humanas e da Educação.
	<p>2. Tecnologia</p> <p>O uso de softwares específico para a área de Controladoria, no momento, é o imposto pela Controladoria do Estado. Não foi mencionado a existência de um sistema de informação próprio da Auditoria, o que sugere que provavelmente as informações levantadas para a Controladoria do Estado são oriundas de tecnologias específicas de cada órgão da universidade, tal como o sistema acadêmico, os sistemas da Pró-Reitoria de Administração, entre outros.</p>

Fonte: Dados secundários (2013)

4.2.7 Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO

Obteve-se informação na Universidade Estadual do Centro-Oeste, via telefônica, de que não há unidade de Controladoria. Realmente verificou-se que o Estatuto da Universidade (UNICENTRO, 2013) menciona sobre a unidade de Auditoria e sobre a unidade da Ouvidoria, unicamente listadas no Anexo, o qual foi atualizado em 2010. Não há, portanto, nestes documentos a definição do órgão, finalidades ou outras informações.

Na página da UNICENTRO (UNICENTRO, 2013B) não consta listada a Auditoria, nem a Ouvidoria e nem qualquer outra Assessoria prevista no Anexo do Estatuto. No entanto, há um item “Fale Conosco”. Isto sugere que a unidade certamente ainda está em processo de estruturação.

Com relação ao controle da conduta dos servidores da Universidade, não consta no organograma e nos regimentos a existência de uma unidade de Corregedoria.

A respeito das informações da estrutura da Universidade, estas estão disponíveis na página, possibilitando a análise de sua dimensão, da qual se obtém o seguinte perfil (Quadro 20):

Quadro 20 - Perfil da Estrutura da Unidade de Controle da Universidade - UNICENTRO

1. Cadeia de Comando/Complexidade/Grau de Especialização	<p><u>Diferenciação Horizontal:</u> 1. Tarefa: Especializada/Não-Especializada: Ainda que se possa apenas considerar como atribuições deste Auditor, enquanto agente de controle interno, as definidas pela Controladoria Geral do Estado, é possível identificá-las como tarefas especializadas, envolvendo normativas técnicas desta Controladoria e que requerem conhecimentos das áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia e Direito.</p> <p>2. Divisões: Número de Cargos de Supervisão/Especialização das Divisões: não consta.</p>
	<p><u>Diferenciação Vertical:</u> 1. Níveis de Supervisão: Não consta no organograma nível de supervisão.</p> <p>2. Cargos de Supervisão x Cargos de Produção: Não consta a informação da existência de cargos de produção, não havendo, portanto, cargos de supervisão, sendo o agente responsável apenas pelas próprias atividades.</p>
	<p><u>Dispersão Geográfica</u> Nº Localidade Fora da Sede: O organograma da universidade (UNICENTRO, 2013) há apenas um campus fora da sede: o Câmpus de Irati.</p>
2. Amplitude do Controle – Distribuição de Subordinados:	<p><u>Número de subordinados por Divisão:</u> Não consta.</p> <p><u>Número de subordinados da Direção do Órgão:</u> Não consta.</p>
3. Departamentalização - Forma de agrupamento de tarefas:	Não consta.
4. Processo Decisório - Formas do Processo Decisório	Pode-se considerar que é centralizado na figura do agente de controle, tendo em vista que não há menção de outros agentes atuando consigo.
5. Formalização - Normas e Procedimentos	Ainda não há formalização concretizada no Estatuto e Regimento da universidade. Provavelmente esteja em processo de aprovação nos colegiados.
6. Variá	<p>1. Tamanho e Estrutura</p> <p>As seguintes características revelam as dimensões da Universidade (Fonte: UNICENTRO, 2013C e 2013D, Ano Base: 2013):</p>

	<p>a) Número de Acadêmicos da Graduação: 9.375 b) Número de Cursos de Graduação: 61 c) Número de Acadêmicos Pós-Graduação Graduação (stricto e lato sensu): 3.166 d) Número de Cursos de Pós-Graduação (stricto e lato sensu): 36 e) Número de Docentes: 764 f) Número de servidores da área administrativa: 251</p>
	<p>Estrutura (Fonte: Estatuto: UNICENTRO, 2013): Órgãos da Administração Superior: 10 - Reitoria; Vice-Reitoria; Gabinete da Reitoria; Auditoria; Ouvidoria; Coordenadoria da Secretaria dos Conselhos Superiores; Assessorias Técnicas (03); Coordenadoria de Serviço. Unidades de Direção Superior: 05 - Diretoria de Comunicação Social; Diretoria de Processos Seletivos; Diretoria de Convênios; Diretoria de Tecnologia e Informação; Procuradoria Jurídica. Unidades Administrativas de Coordenação e Execução: 13 - Pró-Reitorias: de Ensino; de Pesquisa e Pós-Graduação; de Extensão e Cultura; de Administração e Finanças; de Recursos Humanos; de Planejamento. - Diretorias de Campus: Santa Cruz; Campus CEDETEG; Campus de Irati - Órgãos Suplementares: Gráfica, Editora, Escritório de Relações Internacionais, Agência de Inovação. Unidades Universitárias: 09 - Diretorias dos Centros de Guarapuava: Ciências Sociais Aplicadas Ciências Exatas e de Tecnologia Ciências Humanas, Letras e Artes Ciências da Saúde Ciências Agrárias e Ambientais - Diretoria dos Centros de Irati Ciências Sociais Aplicadas Ciências Humanas, Letras e Artes Ciências da Saúde Ciências Agrárias e Ambientais</p>
	<p>2. Tecnologia O uso de softwares específico para a área de Controladoria, no momento, é o imposto pela Controladoria do Estado. Não foi mencionado a existência de um sistema de informação próprio da Auditoria, o que sugere que provavelmente as informações levantadas para a Controladoria do Estado são oriundas de tecnologias específicas de cada órgão da universidade, tal como o sistema acadêmico, os sistemas da Pró-Reitoria de Administração, entre outros.</p>

Fonte: Dados secundários (2013).

Enfim, a partir das informações especificadas sobre cada universidade pesquisada, tem-se os resumos a seguir para fins de visualização comparativa (Quadro 21 e Figura 1):

Quadro 21 – Análise Comparativa das Unidades de Controle das Universidades

Universidade	Unidade de Controle	Objetivos	Dimensão da IES			Cadeia de Comando, Especialização, Complexidade,
			Nº Docentes	Nº Discentes	Nº Técnicos Adm.	
UFSC	Auditoria Interna	<ul style="list-style-type: none"> - Fortalecer a gestão; - Racionalizar as ações de controle, - Prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, 	2.273	26.972	3.103	Especializada; Supervisão: 2 Nível Sup.:1 Produção: 3 Disp. Geog.:3
UDESC	Secretaria de Controle Interno	Não Consta	1.124	13.037	755	Especializada; Supervisão: 3 Nível Sup.:1 Produção: 3 Disp. Geog.:5
UEM	Não Consta	Não Consta	1.572	27.549	2.654	Especializada: NC; Supervisão:NC Nível Sup.:NC Produção: NC Disp. Geog.:6

UEL	Assessoria de Auditoria Interna	Desenvolver ações que possam auxiliar na garantia da eficiência e eficácia de gestão e obtenção dos resultados institucionais pretendidos nas áreas: administrativa, contábil-financeira, acadêmica e assistência hospitalar	1.676	20.419	3.637	Especializada: Supervisão:1 Nível Sup.:1 Produção: 06 Disp. Geog.:0
UNIOESTE	Auditoria Interna e Controladoria Interna	Auditoria: Examinar “a priori”, concomitantemente ou “a posteriori”, atos e fatos administrativos de toda a Universidade Controladoria: NC	1.229	10.963	493	Especializada: Supervisão:1 Nível Sup.:1 e 0 Auditoria: Produção: 01 Controladoria: Produção: 0 Disp. Geog.:4
UENP	Auditoria Interna	Não Consta	398	5.407	203	Especializada: Supervisão:NC Nível Sup.:NC Produção: NC Disp. Geog.:2
UNICENTRO	Auditoria	Não Consta	764	12.541	251	Especializada: Supervisão:NC Nível Sup.:NC Produção: NC Disp. Geog.:1
UEPG	Coordenação de Controle Interno	Não Consta	859	13.958	814	Especializada: Supervisão:NC Nível Sup.:NC Produção: NC Disp. Geog.:4

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos quadros 14 a 21.

Legenda: Disp. Geog: Dispersão Geográfica; Nível Sup.: Nível de Supervisão; Cent.: Centralizado; NC: Não Consta

Figura 1 - Análise Comparativa das Unidades de Controle das Universidades

Instituição	Unidade	Departamentatização	Amplitude de Controle	Formalização	Processo Decisório
UFSC	Auditoria Interna	Coord. Controle e Acomp. (p/Processo)	Direção:4 Coord.: 0 Disp. Geo.: 3	Média	Centralizado
UDESC	Secretaria de CI	Div. Contas Pub. Divisão RH Divisão Prest. Contas (p/Processo)	Direção:3 Div.: 0 Disp. Geo.:5	Média	Centralizado
UEM	NC	NC	NC	NC	NC
UEL	Ass. de Auditoria Interna	Não há	Direção:7 HU: 1 Disp. Geo.: 0	Alta	Centralizado
UNIOESTE	Auditoria Interna CI	Não há	NC Disp. Geo.: 4	Baixa	Centralizado
UNICENTRO	Auditoria	NC	NC Disp. Geo.:1	Baixa	Centralizado
UEPG	Coord. de C I	NC	NC Disp. Geo.:4	Baixa	Centralizado
UENP	Auditoria Interna	NC	NC Disp. Geo.:2	Baixa	Centralizado

Legenda: Disp. Geog: Dispersão Geográfica; NC: Não Consta; p/Processo: departamentalização por processo; Div.: divisão; CI: Controle Interno

Face às análises apresentadas, verifica-se que as universidades catarinenses ainda não possuem completamente constituída uma Controladoria, sendo consolidadas, na maioria dos casos, Auditoria com funções fiscalizadoras ou de apoio ao controle externo, priorizando o controle a posteriori, e ainda possuindo uma posição mais de Assessoria da Reitoria, com pouca autonomia.

As universidades paranaenses encontram-se ainda em processo de criação de unidades de Controle e, à exceção da UNIOESTE e UEPG, verifica-se que há a tendência de criação de unidades de Auditoria apenas, apesar da ampla estrutura destas universidades. Provavelmente em razão de estarem nesse processo inicial é que verifica-se a baixa formalização dos processos e a inexistência da previsão de departamentalização.

A legislação paranaense de criação do sistema de controle interno, como já apontado anteriormente, refere-se a 2007, 2011 e 2013, o que provavelmente deve ter impulsionado as universidades paranaenses a estruturarem estas unidades. Como esta legislação focou na criação de um “sistema de controle interno” e não promoveu o direcionamento de funções a atividades apenas de caráter de assessoramento, sem poder decisório, atuando apenas com proposições de ações corretivas, tal como ocorreu na UFSC pela Controladoria Geral da União, estas universidades diversificaram na estruturação de suas unidades de controle, tendo a maioria seguido a tendência de criar unidades de Auditoria.

5 PROPOSTA DE ESTRUTURA DE CONTROLADORIA PARA IES PÚBLICA

O presente Capítulo apresenta uma proposta de estrutura de uma Controladoria para IES públicas, elaborada considerando-se características da realidade e das instituições de educação superior paranaense e considerando-se pressupostos teóricos e legais que fundamentaram o modelo proposto.

5.1 JUSTIFICATIVA

As universidades públicas estaduais foram constituídas como autarquias da administração indireta do Governo do Estado do Paraná.

Di Pietro (2006, p. 87) observa, com relação às autarquias, que estas gozam de autonomia, a partir da qual possuem certa independência administrativa e financeira para alcançar fins próprios, definidos em lei, e também um patrimônio próprio destinado a atingir tais fins. Segundo a autora, o Controle Interno realizado pela própria autarquia refere-se à autotutela, situação em que o controle é exercido sobre os próprios atos, havendo a possibilidade de anular os atos ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário, pois o princípio da autotutela decorre do princípio da legalidade e está consagrado pelas súmulas do Supremo Tribunal Federal de nº 346 e nº 473. A autora observa que o controle sobre a autarquia, exercido pela pessoa jurídica política (União, Estado ou Município) que a instituiu para que possa se assegurar de que ela está agindo de acordo com os fins que justificaram a sua criação não é um controle que se presume e somente poderá ser exercido nos limites definidos em lei.

É importante destacar que as universidades são organizações complexas, congregam as mais variadas áreas do conhecimento, desenvolvem diversas atividades suplementares ao processo de formação profissional, respondem pela pesquisa científica e pela inovação tecnológica regional e nacional, além de estar sendo gradativamente mais requeridas para atuação conjuntamente com os governos na resolução dos diversos problemas sociais. Dessa forma, o nível de especialização de suas atividades é muito alto, o que demanda maior autonomia face às suas especificidades, razão pela qual passaram a ser órgãos da administração indireta.

A Administração Direta, diante de tais especificidades, realmente possui limitado conhecimento técnico para exercer o controle sobre as atividades e resultados dessas instituições de educação superior e isso o próprio governo federal confirma ao criar outra autarquia especializada, o Instituto Anísio Teixeira, para avaliar o desempenho das IES federais na

formação profissional, como é o caso do INEP.

Justen Filho (2012) afirma, sobre o controle no caso da Administração Indireta, que, ao criar entidades dotadas de personalidade jurídica própria, a administração central elimina o vínculo de controle interno do órgão da administração indireta com a administração central, como por exemplo, o caso em que o Presidente da República não está investido de competência para realizar o controle administrativo interno em relação a uma autarquia federal. Para o autor, não haverá validade um ato administrativo emitido pelo Chefe do Poder Executivo desconstituindo um ato praticado no âmbito de uma autarquia.

A Controladoria Geral da União desconsidera tal entendimento, pois possibilitou apenas a criação de Auditorias nas IES federais.

O Estado do Paraná criou recentemente, tal como a União, a Controladoria Geral do Estado, conforme já mencionado em Capítulo anterior. A Lei de criação da Controladoria paranaense, por sua vez, não traz qualquer distinção para as universidades, assim como não apresenta qualquer objeção em relação às unidades de controle para seus órgãos da administração indireta. Diante disso, a UNIOESTE (Universidade Estadual do Oeste do Paraná), criou uma unidade a que designou de Controladoria Interna, além da estrutura de Auditoria Interna, também presente no seu organograma.

Complementarmente a Lei Estadual nº 15.524/2007, que criou o Sistema de Controle Interno do Estado do Paraná, explicita em seu texto os enfoques considerados para o controle interno, como constata-se no Artigo 2º a menção à salvaguarda de ativos; a obtenção de informações oportunas e confiáveis; a promoção da eficiência operacional; a garantia à observância das leis, normas e políticas vigentes; o estabelecimento de mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade e o impedimento da ocorrência de fraudes e desperdícios. Nesse mesmo sentido, o Artigo 4º da referida Lei acrescenta quanto ao controle do cumprimento dos programas, metas, diretrizes e orçamentos; da observância dos dispositivos constitucionais e da Lei Estadual da Responsabilidade na Gestão Fiscal e, corroborado com o Manual (PARANÁ, 2013B) presente na página do referido órgão, é explicitado as áreas de avaliação do Controle, quais sejam: Acompanhamento de Gestão; Administrativa, Financeira Planejamento, Recursos Humanos.

Dessa forma, constata-se a importância e necessidade de uma estrutura para a organização universitária paranaense, para o desenvolvimento de seu controle interno de forma que atenda a este enfoque requerido pela Lei da criação do órgão de controle do Estado e a pela Lei que criou o Sistema de Controle Interno do Estado.

Correia (2002) destaca o Controle Interno como uma importante parte

integrante das atividades normais da administração pública, tendo a função de acompanhar a execução dos atos, demonstrar de forma opinativa, preventiva ou corretiva as ações a serem desempenhadas, visando atender ao controle da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional. Cabe ressaltar ainda, a questão da exigência legal desse Controle nas organizações públicas, tal como ressalta Fortini (2012), ao afirmar que o Artigo 70 da Constituição define o objeto desse Controle, que seria fiscalizar, com relação à legalidade, legitimidade e economicidade, os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da atuação das entidades, e ainda exige a prestação de contas pela pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assuma obrigações pecuniárias.

Ribeiro (2012) menciona também a exigência prevista no Artigo 74 da Constituição que explicitamente é direcionada também para a administração indireta. Segundo o autor, o Controle Interno pode ser entendido como o conjunto de unidades administrativas com a finalidade de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária da administração direta, das entidades da administração indireta, da aplicação de recursos públicos realizada por entidades de direito privado, e as atribuições previstas no artigo 74 da Constituição Federal.

A importância da Controladoria, além de ser uma exigência legal e além de proporcionar a fiscalização dos atos realizados na organização, reside também na possibilidade desta unidade realizar o controle prévio e concomitante, por meio da obtenção e análise de um conjunto de informações organizacionais importantes para o planejamento e tomada de decisão.

Amaral; Spinelli (2012) consideram tais controles como um dos maiores avanços na área de Controle Interno nos últimos anos por proporcionar o desenvolvimento de estratégias e ações de inteligência para coletar, analisar e disponibilizar informações extremamente relevantes para se detectar irregularidades e dissuadir a corrupção, com a prontidão necessária para tornar o controle preventivo, ou concomitante, uma realidade. Segundo os autores, atualmente isso é possível tendo em vista o amadurecimento do próprio controle, os fatos históricos, as demandas econômicas e sociais, o progresso e desenvolvimento das novas tecnologias de comunicação e informação. Acrescentam os autores que a utilização de ações de inteligência oportunizou novas possibilidades para o Controle Interno como o monitoramento puro e simples de gastos públicos (utilização mais óbvia e imediata), a verificação e análise dos procedimentos licitatórios, a identificação do enriquecimento ilícito e podem auxiliar na avaliação de determinadas políticas públicas, contribuindo para o seu aperfeiçoamento.

Identificar erros, irregularidades, ilicitudes, ou outros, no entanto, não são suficientes para promover o aprimoramento da gestão. É necessária a tomada de providências para que corrija a ação e redirecione as ações às metas e objetivos definidos para a organização.

Neste sentido, Mileski (2011) afirma que, embora existam regras claras e detalhadas sobre a transparência nos atos de gestão fiscal, se não houver penalização para os casos de descumprimento da lei, possivelmente a regra tornar-se-á ineficaz, letra morta, se a sua aplicabilidade depender exclusivamente da boa vontade do governante, pois ficará prejudicada e abandonada. Por isso, a estrutura normativa que regula o responsabilidade fiscal dos governantes estipula várias penalidades de natureza administrativa e criminal para os violadores das regras da Lei Complementar nº 101/2000.

Assim, uma unidade de Controladoria viria a ser o órgão que conjugaria todas essas necessárias formas de controle, com o intuito de:

- a) subsidiar o processo de gestão, orientando os gestores nos assuntos pertinentes à área de competência da Controladoria, de forma a buscar agregar valor a ela e a fortalecer a gestão;
- b) fornecer informações sobre desempenhos e resultados para subsidiar a tomada de decisão;
- c) fornecer informações sobre as condições dos ambientes externo e interno não previstas ou indesejáveis, para subsidiar a elaboração do planejamento, possibilitar a adaptação à realidade imposta pelo ambiente e em relação às mudanças de cenário e a prevenção de problemas futuros, e subsidiar a tomada de decisão;
- d) Convergir as ações aos objetivos e metas da instituição e ao cumprimento das exigências legais e dos princípios da administração pública;
- e) contribuir para a execução do plano da gestão, e dos programas de governo e dos orçamentos no âmbito institucional, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos, os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente e a avaliação dos resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão e a adequação do gerenciamento;
- f) promover o desenvolvimento profissional de colaboradores da universidade;
- g) promover o aperfeiçoamento e racionalização dos serviços e tarefas, para melhorar o desempenho e aproveitamento tanto dos servidores como do erário público;
- h) promover as ações específicas de controle interno público previstas em lei e prestar apoio à Controladoria Geral do Estado e aos controles externos;

- i) promover o acompanhamento e a avaliação da correção dos atos praticados pelos servidores da universidade, e a realização do devido processo administrativo, quando for o caso, com a ciência da Reitoria, e comunicação à Controladoria Geral do Estado e ao controle externo, quando for o caso;
- j) promover o desenvolvimento de estratégias e ações de inteligência para coletar, analisar e disponibilizar informações relevantes para se detectar irregularidades e dissuadir a corrupção;
- k) proporcionar meios para o exercício do controle social sobre os programas e as atividades desenvolvidas pela universidade;
- l) assegurar o cumprimento das diretrizes, políticas e procedimentos definidos pela administração superior pelas unidades universitárias.

Assim, é proposto que a Controladoria exerça além do restrito controle da legalidade, envolvendo também, e de forma conjunta, os controles gerenciais, de desempenho organizacional, de atuação em conformidade com os objetivos e princípios da administração pública, com vistas à excelência na gestão dos recursos e do patrimônio público e à qualidade dos serviços prestados.

A proposta pretende, dessa forma, superar a visão do controle rígido e punitivo, originário das disfunções do modelo clássico de administração pública, cujo sentido as regras tornam-se fins em si mesmos, distanciando-se das pessoas e dos objetivos que visam atender, o que proporcionam uma rigidez de comportamentos, tensões, conflitos e resistência. O sentido proposto é o de controle como uma forma de retroalimentação de conhecimentos para aperfeiçoamento organizacional e profissional de seus colaboradores, como é proposto pelos modelos sistêmicos de administração.

5.2 PRESSUPOSTOS

A adoção de qualquer modelo proposto de unidade organizacional para implementação deve levar em consideração não apenas a possibilidade de adequação do modelo à estrutura formal vigente, mas também certos pressupostos imprescindíveis para viabilizar a implementação. Nos tópicos a seguir, são explicitados importantes pressupostos a serem considerados.

5.2.1 Requisitos

A implementação da Controladoria requer algumas condições específicas, as quais foram mencionadas por diversos autores. Das condições mencionadas, as listadas a seguir são importantes para se considerar.

Figueira (1996 apud SILVA JÚNIOR, 2000) cita diversas necessidades, dentre as quais, resumidamente, é importante se destacar:

- a) Existência de estrutura da administração para a realização de um controle efetivo;
- b) Existência de procedimentos estabelecidos de revisão e aprovação para mudanças nos sistemas de contabilidade e de controle;
- c) Existência de um processo formal e eficaz de desenvolvimento e manutenção dos sistemas computadorizados;
- d) Estatística, métodos e parâmetros para se controlar ou avaliar.

Schmidt et. al. (2007) observam sobre conhecimentos prévios necessários a serem considerados, dos quais podem-se citar:

- a) Forma em que os gestores tomam decisão, para que possa customizar os sistemas de informações de forma a atender as necessidades desses gestores;
- b) As características dos gestores, a partir das quais é possível mensurar as informações dentre as várias possibilidades de mensuração, buscando a que melhor se adequa às necessidades informacionais desses gestores;
- c) Com a identificação das necessidades dos tomadores de decisão, é possível gerar as informações corretamente mensuradas para que as decisões atinjam a missão da entidade, cabendo à Controladoria o gerenciamento do sistema de informações, buscando criar as melhores alternativas informacionais para os vários gestores na organização.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) mencionam sobre a posição na qual a Controladoria deve ser alocada. Para os autores, tal como as demais estruturas da organização, a Controladoria deve constar na posição que melhor atenda a necessidades e objetivos da organização, devendo-se considerar neste processo de posicionamento os seguintes aspectos:

- a) Buscar identificar e empregar os profissionais que atendam suas demandas;
- b) Constituir seus arranjos, normalmente em níveis de autoridade;

c) Em relação à sua estrutura, pode ser descendente, com capacidade de suportar diversas divisões, e variar de acordo com as características de cada tipo de organização, tais como: porte; estrutura operacional; grau de atuação; e/ou conforme o tipo de negócio.

Outro ponto a ser definido previamente à implantação de uma Controladoria é quanto ao nível de autoridade. Lunkes; Schnorrenberger (2009) afirmam que há divergências quanto à Controladoria ser um órgão de *staff*, situação em que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabilizar por seus resultados, cabendo à Controladoria apenas prestar assessoria, informando aos gestores sobre seus resultados; ou quanto à Controladoria ser um órgão de linha, situação em que a Controladoria possui ação de comando, e participa das tomadas de decisões, sendo inclusive co-responsável por elas.

A presente proposta refere-se a um modelo aplicável a uma Controladoria do setor público, para o desenvolvimento das funções de controle interno, o que foi imposto aos órgãos da administração pública pela Constituição Federal. Como já argumentado anteriormente, esta Controladoria tem a co-responsabilização já definida pela carta magna nos casos de omissão e diversos autores, como Cruz 2010; Ribeiro, 2012; Tung, 1993; Medauar, 2012; Glock, 2009; Castro, 2008; Castro 2012; reforçam a necessidade de independência funcional dos profissionais e do órgão, não sendo pertinente, portanto, estar posicionada no nível de assessoramento. Dessa forma, a proposta tem como pressuposto a definição do nível de autoridade da Controladoria de um órgão de linha, com participação no processo decisório, devendo esta estar reconhecida pela Administração Central e pelos demais gestores da universidade.

Nessa mesma forma de entendimento, Catelli (2001) afirma que a Controladoria deve ocupar uma posição de linha, tendo em vista que toma decisões no que se refere à aceitação de planos e, do ponto de vista da gestão econômica, tem que estar no mesmo nível dos demais gestores, especificamente posicionada na linha da diretoria ou alta administração, apesar de, também, desempenhar funções de assessoria para as demais áreas.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) também defendem que a Controladoria ultrapassa a postura de *staff* ao atuar no sistema de informação, planejamento, controle, gestão de pessoas e organizacional, *pois passa a adquirir* o poder de participar ativamente nas decisões em diversas áreas de comando, ampliando suas competências, passando a atuar tanto como órgão de *staff*, assessorando as áreas, como órgão de linha, atuando na tomada de decisão em pontos relacionados à avaliação de desempenho. Argumentam

ainda os autores que podem ser atribuídas à Controladoria as competências de decisão e de comando para várias atividades, especialmente em relação à instituição e organização do sistema de informações e do planejamento, além das outras tarefas em que atua em funções meramente de informação e assessoria, características de *staff*.

Schmidt; Santos (2009) relatam que há o endentimento de que a autoridade dos departamentos será ultrapassada à medida que os processos passam a ser gerenciados pelo *Controller*, o que irá elevá-lo na hierarquia organizacional a um nível acima dos gestores das áreas nas organizações, algo que ainda não acontece. No entanto, no futuro, a sua posição terá maior autoridade e destaque, em razão de sua influência e responsabilidade nos processos das entidades.

Sobre a posição na estrutura, Fortini (2012) considera que não é indicado que a Controladoria se encaixe como departamento de Secretaria, em posição inferior a Secretário, Ministro, sem hierarquia jurídica e política, pois se assim o for, “não merece ostentar tal denominação”. A respeito do Controlador, o autor enfatiza que este deve ter a prerrogativa de substituir atos que não estão em plena conformidade com a lei ou desconformes com os critérios discricionários de oportunidade e conveniência.

A respeito da estrutura, Castro (2008) defende que deve haver independência estrutural para a Controladoria. Ressalta o autor que a conquista desta depende de uma alteração na cultura organizacional, pois muitos gestores entendem o controle com a função de colaborador de sua gestão. Para o autor, o controle deve ser independente, pois não há controle sem independência, em razão de ele estar intimamente relacionado à fiscalização completa dos procedimentos administrativos, tendo de possuir independência para poder realizá-la, para poder determinar a impossibilidade de exclusão de determinado procedimento da análise do controle por estar cravado de vício insanável, por exemplo. Isso não pode ser realizado, pois, segundo o autor, a função do controle na organização pública é exatamente identificar o vício, levar à autoridade competente sobre sua existência e adotar medidas para saná-lo ou punir o agente causador do ato viciado.

As implicações do processo de mudança na organização são ressaltadas por Schmidt; Santos (2009). Os autores alertam que, ao acontecer uma mudança, os gerentes devem levar em consideração o efeito da organização informal no comportamento dos indivíduos e grupos, além de que, conhecendo essa estrutura informal de poder, é possível determinar os controles necessários para que decisões não sejam tomadas sem que o objetivo seja o alcançado da missão da entidade. A implementação da Controladoria, requer, portanto, o conhecimento das organizações informais presentes nas organizações, para que se possam prever as reações promovidas

com a implementação.

A respeito dos profissionais da Controladoria, Castro (2008) ressalta a necessidade a do provimento efetivo para esses cargos. Segundo o autor, é imprescindível para o exercício das funções de controle, que o servidor seja investido no cargo por Concurso Público, com atribuições compatíveis com as atividades de controle, como Contador, Advogado, Administrador, Economista, entre outros, e que já tenha conquistado a efetividade. Para o autor, a exigência deve constar na Lei que institui o sistema de controle interno. Esclarece o autor que é necessário em razão da hipótese de utilização de agente com investidura em comissão não ser admissível, tendo em vista que possui caráter precário, podendo ser livremente nomeado ou exonerado e essa forma de nomeação não exige aprovação por meio de provas; assim, não é possível se obter o necessário profissionalismo e impessoalidade nas conduções das responsabilidades pelo controle. O exercício do cargo de *Controller* constituir-se-ia, segundo Castro (2008), mais propriamente em uma função gratificada.

Castro (2008) salienta que a Lei que instituir o sistema de controle interno deverá, necessariamente, deixar definido que a função de Controlador Geral terá que ser exercida por servidor detentor de cargo efetivo na Administração Pública para que se possa ter determinadas garantias para o desempenho de seu papel, resguardando-o de possíveis perseguições e sujeições impostas pelo chefe da instituição ou poder controlado. Segundo o autor, a estabilidade jurídica prevista no artigo 41 da Constituição da República fundamenta-se na necessidade de se assegurar a prestação de um serviço de forma técnica e impessoal pelo Estado. Observa o autor que não se refere que o cargo de Controlador Geral tenha que ser provido por concurso público, mas apenas que deve ser ocupado por servidor efetivo e gozar da condição de estabilidade para que seja independente e, preferencialmente, deve ter a formação técnica correlata com as atividades de controle como, por exemplo, possuir formação ou exercer cargo nas áreas de ciências contábeis, econômicas, jurídicas, dentre outras.

Observa Castro (2008) que a Constituição possibilita a utilização de cargos comissionados para as funções de direção, chefia e assessoramento, desde que a pessoa nomeada detenha expertise e condições técnicas para o exercício da responsabilidade que a ela foi conferido. Assim, segundo o autor, não é vedado o exercício do Controle Interno por cargo comissionado e, inclusive, em alguns casos pode ser a única solução para que se tenha a qualidade necessária para o exercício dessas ações. Porém, defende o autor que, havendo servidor efetivo e estável com capacidade para o exercício da função de controlador, preferencialmente, deverá ser escolhido.

Dessa forma, acrescenta o autor, para o exercício das funções de

Controlador-Geral, cargo que requer conhecimentos científicos, deve o indicado efetivamente ter os conhecimentos que o habilitem a desempenhar esta delicada e árdua função. Para o autor, se vier a ser comissionado o cargo, como comumente acontece, a escolha deverá se dar por pessoa que possa assumir a tarefa a partir de seu currículo e histórico profissional e, preferencialmente, sobre servidores efetivos e estáveis, que detenham neutralidade, independência e que não se intimidem com a precariedade que os cargos em comissão ostentam.

Em relação à independência dos profissionais da Controladoria, Figueira (1996 apud SILVA JÚNIOR, 2000) afirma que estes aspectos interferem no controle, tanto a independência da diretoria e eficácia de quaisquer controles por ela exercidos como a independência do comitê de auditoria. Ressalta ainda o autor que a estrutura organizacional deve explicitar a delegação clara de autoridade e atribuição de responsabilidade para facilitar a execução das políticas administrativas.

Nascimento; Reginato (2009) observam como necessidade para a implementação do sistema de controle e da Controladoria a parte física necessária, o que geralmente demanda investimento financeiro em computadores, softwares, elaboração de manuais, entre outros. Destacam também os autores a necessidade de se criar o ambiente de controle, que depende da intenção dos gestores, da maneira como eles querem conduzir a sua organização e do modo como essa intenção é repassada ao restante das pessoas que compõem a organização para que sigam as mesmas diretrizes estabelecidas pela direção, envolvendo diversos fatores, dentre os quais citam-se: organização formal, a atitude e o compromisso da administração e dos funcionários e os métodos de controle. Ressaltam os autores que, por mais que se desenvolva o melhor sistema de controles internos, com regras de conduta e procedimentos formalizados e com os melhores recursos, se não houver o engajamento do pessoal em uma filosofia favorável ao controle organizacional presente na cultura da organização, especialmente da administração, não se alcançará a eficiência do controle.

Botelho (2010) ressalta sobre a necessidade de formalização. Para o autor, todas as instruções e normas têm de ser feitas por escrito, e toda responsabilidade deve estar determinada, sendo atribuída aos servidores por determinação de ato administrativo.

A análise das universidades estaduais paranaenses demonstrou que a maior parte delas já possui unidades de ouvidoria, de unidades que respondem pelas atividades de planejamento e avaliação institucional, pelo controle da conduta de seus servidores. No entanto, tais atividades estão sendo desenvolvidas de forma dissociada e para atender a objetivos diversos. A presente proposta, portanto, não sugere a criação de novas unidades, mas a

centralização em um único órgão dessas responsabilidades para que se possam desenvolver atividades direcionadas a um mesmo objetivo, o que proporcionará a racionalização dos investimentos nos controles institucionais e evitará a duplicidade de controles sobre as atividades desenvolvidas pela organização.

As responsabilidades levantadas pela pesquisa, pertinentes à Controladoria, foram agrupadas em unidades de acordo com uma proposta de definição de competências genéricas, tendo em vista a diversidade das estruturas e da realidade universitária. Dessa forma, a proposta não tem a pretensão de se constituir em um modelo fixo ideal a ser implementado, mas apenas uma sugestão de organização, possível de ser adaptada por meio de agrupamento ou separação de unidades e responsabilidades de acordo com a realidade institucional. Por essa razão, a proposta buscou definir responsabilidades e competências de forma genérica, mais propriamente como diretrizes, sem se aprofundar em questões metodológicas.

5.2.2 Missão

A Controladoria possui diferentes propostas de Missão, como as dos autores: Mileski (2011), Peleias (1991, apud PADOVEZE, 2010), Padoveze (2010), Perez Júnior (1995), Catelli (2001), Schmidt e Santos (2009), Chaves (2010), Lunkes; Schnorrenberger (2009), entre outros.

A Missão do presente modelo de Controladoria é proposta com base nas linhas de atuação e objetivos desta unidade, qual seja:

Assegurar, em conjunto com a administração e as unidades universitárias, a excelência na gestão dos recursos e do patrimônio público, a qualidade dos serviços prestados, o alcance dos objetivos da organização, a minimização dos riscos e incertezas e o desenvolvimento das atividades em conformidade com os princípios da administração pública.

5.3 PROPOSTA DE ESTRUTURA

A partir das considerações discutidas nos pressupostos elencados, sugere-se a estrutura a seguir especificada, primeiramente apresentando cada unidade da estrutura nos subitens a seguir e, em um segundo momento, apresentando-se especificações estruturais e o respectivo organograma.

5.3.1 Chefia da Controladoria

É a unidade responsável pela coordenação geral dos trabalhos desenvolvidos na Controladoria.

Compete ao Chefe da Controladoria:

- I - representar a Controladoria, administrá-la, superintender, coordenar e fiscalizar todas as suas atividades, zelando pelo cumprimento das normas pertinentes da Universidade;
- II - coordenar o processo de planejamento e execução das atividades da Controladoria, bem como a elaboração da proposta orçamentária da unidade, para exame e aprovação pelos órgãos e colegiados competentes;
- III - administrar as finanças da Controladoria, em conformidade com o seu orçamento;
- IV - propor à autoridade competente a formalização de acordos e convênios a serem celebrados com órgãos de controle externo ou outros organismos, quando relacionados com a sua área de competência, procedendo à sua execução e ao seu acompanhamento;
- V - convocar e presidir o Conselho Institucional de Controle;
- VI - propor ao Conselho Institucional de Controle a criação, modificação ou a extinção de instrumentos de controle institucionais, de indicadores e parâmetros de controle; e de instrumentos de divulgação de resultados e informações organizacionais, e propor o sistema de avaliação da unidade de Controladoria e o código de ética dos profissionais da Controladoria;
- VII - encaminhar às colegiadas pertinentes propostas de criação, modificação ou a extinção de instrumentos de controle institucionais, de indicadores e parâmetros de controle; e de instrumentos de divulgação de resultados organizacionais, devidamente aprovados pelo Conselho Institucional de Controle, e a proposta de sistema de avaliação da unidade de Controladoria e do código de ética dos profissionais da Controladoria;
- VIII - apresentar à Reitoria, no início de cada ano, relatório de atividades desenvolvidas pela Controladoria no ano anterior;
- IX - apresentar à Reitoria, no segundo semestre de cada ano, o Plano de Atividades a serem desenvolvidas pela Controladoria no ano subsequente;

- X - realizar a avaliação do desempenho das unidades da Controladoria, cientificando as chefias dos resultados, e propor, conjuntamente com estas, ações corretivas ou de aprimoramento das atividades do órgão;
- XI - submeter à Reitoria a prestação de contas anual da Universidade e o Relatório Anual da Controladoria, ou outros documentos institucionais oficiais;
- XII - emitir normas e instruções pertinentes às atividades da Controladoria;
- XIII – assessorar a Reitoria e demais gestores das unidades universitárias para melhor desempenho das atividades destes e atendimento da Missão da Controladoria;
- XIV- promover eventos, cursos, palestras, orientações, informes técnicos, apresentações e outros, pertinentes às atividades da Controladoria;
- XIV- exercer outras atribuições inerentes à sua competência geral.

5.3.2 Secretaria da Controladoria

É a unidade responsável pelo assessoramento da Chefia da Controladoria no desempenho de suas funções, pelo gerenciamento da agenda de trabalho do órgão, pelo controle de documentos e correspondências e pelo atendimento a clientes internos e externos.

Compete ao Secretário da Controladoria:

- I. Planejar, organizar, coordenar e controlar serviços da Secretaria;
- II. gerenciar informações auxiliando na execução das tarefas administrativas e em reuniões, coordenando e controlando equipes e atividades e utilizando demais técnicas secretarias;
- III. coletar informações para consecução de objetivo e metas da Controladoria;
- IV. elaborar textos profissionais especializados e outros documentos oficiais, transcrever ditados, discursos, conferências, palestras, atas e explanações, e outros;
- V. orientar na avaliação e na seleção da correspondência para fins de encaminhamento ao superior e às unidades da Controladoria;
- VI. conhecer e aplicar a legislação pertinente a sua área de atuação e dos protocolos da Universidade.
- VII. atuar, conforme determinado pela Chefia da Controladoria, em projetos, cursos, eventos, comissões, convênios e programas da Universidade;

- VIII. elaborar planos, programas, levantamentos e pesquisas pertinentes à Secretaria;
- IX. preparar relatórios, planilhas, informações, controles e pareceres para expedientes e processos sobre matéria própria da Secretaria;
- X. exercer outras atribuições inerentes à sua competência geral.

5.3.3 Conselho Institucional de Controle

A necessidade da atuação da Controladoria em pareceria direta com os outros gestores da universidade é apontada por vários autores.

Mosimann (1999) ressalta como premissa para que se possa realizar o controle na organização a existência de um meio de comunicação em dois sentidos para atender ao fim de planejar uma ação corretiva a ser tomada e acompanhada nesses casos, de forma a verificar se a ação é realmente implementada e se é eficaz. Segundo o autor, cada gestor deve assumir a responsabilidade por seu resultado, uma vez que os planos são elaborados em consonância com os recursos disponíveis em sua área e são por ele acatados.

Esse meio, portanto, seria uma forma de promover o comprometimento do gestor e de se verificar a eficácia das implementações realizadas.

Silva Júnior (2000) relata que é mencionado que certos aspectos do ambiente interferem no controle, dentre eles cita que diretores e gerentes com conhecimento e experiência em sua área, devem ser capazes de identificar problemas potenciais e tratar deles muito antes que afetem adversamente uma organização.

A comunicação com os gestores pode tanto enriquecer a Controladoria com o conhecimento e experiência de gestores deste nível e promover um aprimoramento para ambos os lados pela parceria, como pode vir a desenvolver a competência de identificação de problemas nos casos de gestores mais inexperientes.

A possibilidade do contato direto da Controladoria com os gestores, sem a intermediação da Reitoria, o que lhe concede maior independência, é outra situação apontada a qual interfere no controle. Para o autor, interfere no controle o caso em que o departamento de auditoria se reporta a um nível apropriado na organização que lhe dê independência em suas atividades.

Nascimento; Reginato (2009) mencionam sobre a importância da participação dos gestores no processo de controle. Segundo os autores, deve haver gestores participativos e incentivadores que permitam que os controles internos sejam mais bem desenvolvidos e aplicados, pois, uma vez que a implantação do sistema de controle contar com o apoio e o incentivo da administração, será mais fácil obter o apoio de todo o pessoal da empresa.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) descrevem sobre o papel harmonizador da Controladoria. Para os autores, a Controladoria possui um papel de coordenador e harmonizador, objetivando adaptar o estilo de gestão individual às características da gestão global da organização, pois há estilos que não se adequam ao perfil do planejamento definido pela organização e assim surge a necessidade de um sincronismo entre o perfil do gestor nas ações e tomada de decisões e as características idealizadas pela organização.

Para exercer esse papel, a Controladoria precisa ter este contato direto com o gestor para que possa orientá-lo na recondução aos objetivos e metas organizacionais. Como afirma Ribeiro (2012) o Controle Interno deve acompanhar o gestor, guiá-lo, orientá-lo em sua gestão, no exercício de cada programa, projeto e meta, para que o resultado de cada atuação seja atingido da melhor maneira.

Figueiredo; Caggiano (1993) afirmam que o desempenho do controle de uma forma útil para a organização é possível mediante algumas condições, dentre as quais citam os autores a de que deve haver participação em todos os níveis do processo de gestão e do processo de controle, a fim de assegurar boa comunicação entre o supervisor e os supervisionados.

O resultado deste acompanhamento do gestor para a organização é retratado por Ribeiro (2012). Segundo o autor, o acompanhamento certamente promoverá a aproximação entre o gestor e o sistema de controle, conscientizando-o da importância do Controle Interno para o alcance dos resultados e também haverá vontade político-administrativa para estruturar, profissionalizar e dar independência ao Controle Interno. Acrescenta o autor que nesse novo cenário, o controle perde o caráter mais sancionador aplicado por alguns gestores no processo de Controle, e essa mudança possibilitará ao gestor buscar o controle para a finalidade desejada e valorizar formas de controle negligenciadas, como o controle anterior e concomitante, o qual permitirá que no fim tenha-se a garantia - ou ao menos a diminuição dos riscos - de que o objetivo será atingido. Assim, ressalta o autor, ter-se-á um controle que evite o controle posterior, atrelado à sanção pelo não alcance do resultado. O que for melhor poderá ser realizado pelo Controle Interno, em razão da proximidade e da facilidade de diálogo com os gestores e da possibilidade de se promover a garantia de fruição por todos de determinada norma legitimadora do agir administrativo a qual objetivava resguardar.

Dessa forma, é imprescindível o contato direto da Controladoria com os gestores da universidade: Pró-Reitores, Diretores de Centro, Diretorias Administrativas específicas, Chefias de Certos Órgãos Suplementares ou de Apoio. A sugestão deste colegiado que ora propõe-se vem a ser uma proposta para estabelecer este contato.

No entanto, ao se analisar as universidades paranaenses verificaram-se diferenças significativas em suas estruturas, umas com estruturas mais achatadas, outras com estruturas mais verticalizadas, umas com um maior número de unidades do que as demais, o que impossibilita especificar quais seriam os gestores a participarem desse Conselho, cabendo às Universidades definirem, conforme a sua estrutura específica. Outro motivo pelo qual não seria interessante especificar tais membros seria o fato de que determinados controles envolvem gestores de unidades específicas, determinados controles envolvem somente a administração central e outros envolvem todos os gestores.

Assim, sugere-se que o Conselho seja constituído de acordo com a matéria, sendo composto pelo Chefe da Controladoria e pelos gestores envolvidos na matéria a ser deliberada. Sugere-se ainda que possa ocorrer a participação dos Chefes das Divisões da Controladoria, a critério do Chefe da Controladoria, face à necessidade decorrente do tema abordado.

O Conselho Institucional de Controle, portanto, é o órgão colegiado da Controladoria responsável pela deliberação sobre matérias relativas aos instrumentos, parâmetros, indicadores de controle institucionais e sobre as matérias relativas aos processos de auditoria e de controles realizados pela Controladoria, aos controles externos e à Controladoria Geral do Estado.

Compete ao Conselho Institucional de Controle:

- I. Promover a integração operacional do controle interno da Universidade com as unidades universitárias;
- II. Harmonizar a interpretação dos atos normativos e os procedimentos relativos às atividades a cargo da Controladoria da universidade;
- III. Deliberar sobre os instrumentos de controle institucionais, os indicadores e parâmetros de controle, os instrumentos de divulgação de resultados e informações organizacionais propostos pela Controladoria;
- IV. Deliberar sobre o código de ética dos profissionais da Controladoria;
- V. Avaliar a eficácia das ações corretivas implementadas pelas unidades universitárias conforme as recomendações da Controladoria ou controles externos;
- VI. Deliberar sobre as melhores formas para a execução de determinados programas, projetos e metas, com vistas ao alcance dos objetivos e melhor desempenho institucional;
- VII. Conhecer e deliberar sobre assuntos de natureza técnica, administrativa e funcional relativos ao controle interno e aos objetivos e metas da universidade;

- VIII. Deliberar sobre providências preventivas, corretivas ou supressivas de atos, propostas pela Controladoria, que envolvam diversas unidades universitárias;
- IX. Deliberar sobre demais matérias correlatas.

5.3.4 Divisão de Planejamento e Apoio Técnico

A Controladoria tem sob sua responsabilidade ainda o gerenciamento do sistema de informações da organização, a coordenação dos processos de planejamento e controle da organização e planejamento estratégico, a promoção da boa gestão pública, como apontam os autores seguintes.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) destacam que há o entendimento de que a Controladoria é o órgão responsável pela definição, construção e manutenção de sistema de informações gerenciais e modelos de gestão, que sejam capazes de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores na correta indução do processo de gestão, nesse sentido, ressalta-se que o controle depende do desenvolvimento de sistemas de avaliação relevantes e confiáveis. Destacam ainda os autores, que há o entendimento da Controladoria como o departamento com a responsabilidade pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma organização, com ou sem fins lucrativos.

Para Lunkes; Schnorrenberger (2009), a Controladoria é responsável pela coordenação dos processos de planejamento e controle da organização, participando ativamente do planejamento estratégico da organização; é responsável pela coordenação do planejamento tático, a ser executado pelas áreas; e com relação ao controle, é responsável pela análise e avaliação do desempenho atual da organização e a tendência de comportamento futuro; de uma forma geral, a Controladoria deve auxiliar na identificação de oportunidades de aperfeiçoamento, na coordenação do alinhamento dos esforços da organização e no acompanhamento dos desempenhos contratados.

Com relação à competência no gerenciamento, Amaral; Spinelli (2012) relatam a concepção defendida pela Controladoria Geral da União, segundo a qual a boa gestão pública é baseada no tripé: vontade política, probidade administrativa e capacidade, ou competência, gerencial, elementos a partir dos quais é possível se construir e executar boas políticas públicas e gerar os resultados esperados pela população, e ainda enfrentar os desafios impostos por uma realidade em constante mutação, o que promove um fortalecimento da gestão pública.

Amaral; Spinelli (2012) acrescentam que há uma deficiência gerencial,

ocasionada pela falta de conhecimento técnico e pela desinformação. Conforme os autores, isso revela que há um efeito secundário. No entanto, não menos importante que, para saná-las, sugerem os autores, sejam realizadas: políticas de capacitação de servidores públicos, de reciclagem profissional, de aperfeiçoamento permanente. Estas ações podem contribuir para a redução da corrupção na medida em que servidores mais bem preparados, com maior conhecimento e mais conscientes do seu papel, das suas responsabilidades e das consequências dos atos praticados, estarão menos propensos a acatar decisões manifestamente ilegais, arbitrárias ou ilegítimas. Observam, no entanto, os autores que isso não significa que o investimento na capacitação e formação de servidores conduza necessariamente a maior probidade, em razão de esta depender de inúmeros outros fatores, contudo certamente deve contribuir com as demais medidas de contenção da corrupção.

Justen Filho (2012) afirma ser o controle concomitante a ser desenvolvido pelo Controle Interno. Segundo o autor, o controle interno deverá ser exercitado prévia, contemporânea e posteriormente à prática dos atos administrativos com o objetivo tanto de prevenir, como de eliminar defeitos e também deve ser orientado para o aperfeiçoamento da atividade administrativa, possibilitando que, mediante a verificação de práticas menos perfeitas e satisfatórias, pode ser desencadeada a atuação do controle, cabendo a ele a proposição de providências compatíveis,

Para cumprir com tais responsabilidades, a Controladoria precisa de uma equipe de profissionais especializados nas áreas de planejamento organizacional, de análise de sistemas, de sistemas de informações gerenciais, de legislação educacional da educação superior, de contabilidade gerencial e financeira. Esses profissionais atuariam nessa Divisão, contudo, de forma interrelacionada com as demais divisões, atuando conjuntamente ou proporcionando apoio técnico à Chefia da Controladoria, às demais divisões, ou diretamente às unidades universitárias.

A Divisão de Planejamento e Apoio Técnico, portanto, é a unidade da Controladoria responsável pelo gerenciamento do sistema de informações gerenciais da instituição, pelo desenvolvimento, modificação ou a extinção de sistemas de controles, pela coordenação dos processos de planejamento de ações preventivas, corretivas ou de aprimoramento das atividades, e de planejamento da necessidade de capacitação profissional dos servidores da universidade.

Compete à Divisão de Planejamento e Apoio Técnico:

- I. planejar propostas para a promoção da eficiência operacional e a redução de custos, promovendo-se de todos os meios necessários

- à condução de tarefas de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme;
- II. participar da elaboração do planejamento institucional;
 - III. Instituir, gerir e aprimorar o sistema de informações gerenciais para o exercício das atividades finalísticas do sistema de controle interno da universidade e prestar apoio aos gestores das unidades;
 - IV. assessorar no planejamento, coordenação, controle e avaliação das atividades de controle interno das unidades administrativas da Controladoria, de forma a racionalizar as ações de controle e aprimorar o desempenho da Controladoria;
 - V. planejar e desenvolver sistemas de verificação do desempenho da gestão da organização, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
 - VI. coordenar, acompanhar e avaliar a implementação das recomendações da Controladoria, da Controladoria Geral do Estado e do Controle externo, nas unidades universitárias;
 - VII. orientar subsidiariamente os gestores da universidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, e às formas de planejamento e execução de controles das atividades das unidades universitárias;
 - VIII. Planejar propostas para a promoção da eficiência operacional e a redução de custos, promovendo-se de todos os meios necessários à condução de tarefas de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme; Desempenhar outras atividades correlatas

5.3.5 Divisão de Auditoria e Controle Contábil-Financeiro

A responsabilidade da Controladoria direcionada à fiscalização e ao controle gerencial contábil-financeiro é ressaltada pelos autores descritos a seguir.

Silva (2004, p. 213) defende que, tal como na empresa privada, a Controladoria no setor público também deve ter um controle interno-integrado no qual seja exercido a função de supervisão da contabilidade geral, da contabilidade de custos, de auditoria, impostos, seguros e aplicações das funções contábeis para resolução de problemas administrativos.

Chaves (2010) menciona que a Controladoria, na organização pública, é o órgão central do sistema de controle interno, que possui a finalidade de

agregar diversas atividades como auditoria, correição, prevenção e combate a desvios voltados para a otimização dos resultados da administração. A Auditoria Interna, segundo o autor, é um órgão que realiza auditorias nas atividades de gestão pública em períodos determinados com o objetivo de assistir a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos, uma parte, portanto, do sistema de controle interno administrativo, que compõe todo o conjunto de atividades e procedimentos executados pela Administração Pública cotidianamente na garantia de que os atos sejam realizados em conformidade com a norma. Neste mesmo sentido, Glock (2009) define que o Controle Interno constitui-se em atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, que venha expressar uma ação, uma situação, um resultado, tendo como objetivo verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Justen Filho (2012) ressalta sobre o aspecto do dever-poder do Controle Interno, o qual detém o dever-poder de promover a verificação da legalidade e da oportunidade da sua atuação administrativa, de forma permanente e contínua, com o objetivo de prevenir ou eliminar defeitos ou aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias a tanto. Segundo o autor, este dever-poder do Controle Interno é uma competência estatal, é uma norma jurídica, é indisponível e imprescritível, a ser exercitada de ofício, e sujeita ao devido processo legal.

Botelho (2010) menciona sobre o conceito do AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), para o qual o Controle Interno objetiva salvaguardar ativos da organização, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

Mosimann (1999) que é importante para o efetivo controle da organização as áreas de custos e receitas.

Assim, a Divisão de Auditoria e Controle Contábil-Financeiro é responsável pelo exame, pesquisa, investigação, análise, avaliação e crítica de atos, fatos, papéis, registros, procedimentos, ocorrências e situações para atestar a sua legitimidade, exatidão, conveniência, oportunidade e conformidade com normas vigentes e padrões recomendáveis, e pelo controle dos ativos, da execução orçamentária e financeira, e em uma perspectiva mais ampla, pelo controle da eficiência, eficácia e economicidade da gestão contábil-financeira, com vistas a obtenção de melhores resultados institucionais.

Compete à Divisão de Auditoria e Controle Contábil-Financeiro:

- I. verificar a execução do orçamento da instituição ,visando a comprovar a conformidade de sua execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- II. realizar a prestação de contas e a tomada de contas especiais da instituição, quando for o caso;
- III. fiscalizar, com relação à legalidade, legitimidade e economicidade, os aspectos contábil,financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da atuação e com vistas a assegurar a defesa dos interesses institucionais relativos à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos decorrentes de erros ou por atitudes fraudulentas ou contra os interesses da instituição;
- IV. Verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que comporão o Balanço da universidade, e das informações da universidade que compõem o Balanço Geral do Estado.
- V. Verificaros atos de admissão, desligamento, aposentadoria, reforma e pensão quanto ao cumprimento do disposto no inciso III, do art. 71, da ConstituiçãoFederal, que trata da apreciação dos atos de pessoal, quanto à legalidade, para fins de registro.
- VI. Monitorar a precisão e a confiabilidade de dados financeiros, relatórios contábeis e operacionais relativos à geração de informações adequadas e oportunas;
- VII. Fiscalizar as aplicações dos recursos envolvendo convênios, contratos, acordos e outros congêneres.
- VIII. Orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- IX. Comunicar ao Chefe da Controladoria e à Divisão de Ouvidoria e Corregedoria sobre as irregularidades ou ilegalidades verificadas, para apuração de responsabilidades e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário.
- X. Registrar e acompanhar os processos que tramitam no Tribunal de Contas do Estado;
- XI. Atender a solicitações de informações e de documentos pela Controladoria Geral do Estado, pelo Tribunal de Contas e pelo Ministério Público, relativas às atividades de fiscalizações e controles contábil-financeiro realizados pela Divisão;
- XII. Encaminhar e acompanhar as auditorias in loco, efetuadas pelo Tribunal de Contas e pela Controladoria Geral do Estado;
- XIII. Dar conhecimento ao Tribunal de Contas sobre as atividades inerentes ao Sistema de Controle Interno e sobre as auditorias internas realizadas;

XIV. Desempenhar outras atividades correlatas.

5.3.6 Divisão de Controle do Desempenho Institucional e Controle Estratégico

O alcance dos resultados definidos para organização requer um constante controle sobre o desempenho das atividades e o controle sobre variáveis ambientais que interferem nesse desempenho e alteram as perspectivas futuras da instituição.

As importâncias destes controles são abordadas por Amaral; Spinelli (2012), Botelho (2010), Lunkes; Schnorrenberger (2009), Schmidt; Santos (2009), Oliveira Perez Júnior; Silva (2011), Gomes (1997) e Sigunov Neto (2005).

Amaral; Spinelli (2012) ressaltam que o controle terá maior eficácia quanto maior for a sua capacidade de se antecipar aos problemas ou de monitorá-los mais proximamente, antes que causem prejuízos irreversíveis.

Botelho (2010) menciona sobre a importância de se certificar de que todas as operações estão sendo realizadas em conformidade com o plano estabelecido, com as ordens dadas e com os princípios definidos, pois, com este controle, estimula-se o planejamento, fortalece-se a organização, aumenta-se a eficiência do comando e facilita-se a coordenação. Desta forma, segundo o autor, o Controle Interno na administração pública se constitui na verificação da conformidade da atuação desta a um padrão que possibilita ao agente controlador a adoção de medida, ou proposta, em decorrência do juízo formado.

Lunkes; Schnorrenberger (2009) mencionam sobre a perspectiva da Controladoria como órgão coordenador do planejamento e de controle estratégico, tático e operacional, sendo estes controles direcionados principalmente ao usuário interno. Para os autores, a Controladoria constitui-se em um arcabouço amplo, sistêmico e alinhado de conhecimentos necessários ao auxílio na identificação, coordenação e acompanhamento dos esforços de uma organização.

Schmidt; Santos (2009) afirmam que é imprescindível para a Controladoria identificar quais são as atividades que estão gerando valor para os clientes, e identificar se está atingindo sua missão é saber se está gerando valor para seus clientes, independentemente do âmbito da organização, público ou privado, pois a garantia da continuidade e do alcance da missão organizacional requer que ela saiba onde o valor está sendo gerado e qual é o valor percebido por seu consumidor. Segundo os autores, não é pela redução de custos que o valor é criado, mas por meio do gerenciamento de atividades, com a eliminação de desperdícios a partir do corte ou redução dos gastos com

atividades que não agregam valor para o cliente, pois o valor sempre terá que ser percebido pelo consumidor, visto que, caso não houvesse um valor, não haveria uma justificativa para que uma atividade seja executada. Acrescentam os autores que, uma vez identificadas as atividades que agregam valor, deve-se buscar a eficiência na execução dessas atividades, e cabe à Controladoria criar condições informacionais para que seja possível identificar, dentro dos processos de produção e de prestação de serviços, onde ocorre a agregação de valor e, ao mesmo tempo, como parte do valor é perdida com custos altos, erros, inconsistências, retrabalhos ou treinamento inadequado.

Com relação ao controle estratégico, Oliveira Perez Júnior; Silva (2011) mencionam que a Controladoria Estratégica primeiramente significa a necessidade de planejar estrategicamente, para o que é preciso ter informações, do ambiente interno e externo, e sensibilidade para a correta identificação das ameaças e das oportunidades que surgem a todo o momento. E, em um segundo momento, significa traçar a estratégia, a qual pode ser entendida como um processo, por meio do qual os gestores, utilizando projeção de três a cinco anos, analisam as oportunidades ambientais externas, a capacidade e os recursos internos, para tomarem a decisão quanto a metas e planos de ação para a realização dessas metas.

Gomes (1997) relata sobre o enfoque do Controle Estratégico, o qual é o controle orientado à manutenção e à melhoria contínua da posição competitiva da organização, tendo em vista que esta está inserida em um contexto social caracterizado por fortes mudanças e bastante competitivo. Portanto, para o autor, é fundamental ter informação tanto externa como interna, para facilitar a adaptação estratégica, considerando informações dos clientes, fornecedores, empregados, acionistas, sociedade em geral e, principalmente, dos concorrentes.

Sigunov Neto (2005) mencionam que há dois tipos de controle estratégico: o que aborda a eficiência (verificando se as estratégias estabelecidas estão sendo realizadas), e o outro que aborda a eficácia (verificando se a estratégia estabelecida foi adequada, se a leitura do meio ambiente foi correta, por meio do confronto entre o “ambiente percebido” com o “ambiente real”).

Lunkes; Schnorrenberger (2009) enfatizam que a Controladoria participa ativamente do planejamento estratégico da organização e responde pela análise e avaliação do desempenho atual da organização e pela análise da tendência de comportamento futuro, e de uma forma geral, ela deve auxiliar na identificação de oportunidades de aperfeiçoamento, na coordenação do alinhamento dos esforços da organização e no acompanhamento dos desempenhos contratados.

Desta forma, a Divisão de Controle do Desempenho Institucional e Controle Estratégico é a unidade responsável pela avaliação da gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, por meio da confrontação entre a situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal, com vistas a desenvolver ações que possam auxiliar na garantia da eficiência e eficácia de gestão e obtenção dos resultados institucionais pretendidos e venham corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, procurar antecipar a essas ocorrências, para garantir os resultados pretendidos, além de identificar os impactos e benefícios sociais advindos, os valores gerados, bem como as oportunidades e ameaças do ambiente em que está inserido a organização.

Compete à Divisão de Controle do Desempenho Institucional e Controle Estratégico:

- I. analisar as condições dos ambientes externo e interno não previstas ou indesejáveis;
- II. Verificar o desempenho da gestão da entidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
- III. participar do processo de avaliação interna institucional na Comissão de Avaliação Institucional;
- IV. Coletar, armazenar, analisar e divulgar os dados estatísticos e outras informações de interesse dos processos de planejamento e de avaliação de desempenho da Universidade
- V. Verificar se as atividades desenvolvidas nas unidades estão em conformidade com as normas, regulamentações, diretrizes políticas e procedimentos definidos pela administração superior;
- VI. propor relatórios e meios de divulgação do resultados das análises do desempenho para subsidiar os gestores da universidade nos processos de tomada de decisão;
- VII. encaminhar às Divisões competentes da Controladoria indícios de irregularidades, ilegalidades, erros, identificados nas atividades e/ou sistemas de controle ou de informações da universidade durante o processo de acompanhamento do desempenho da organização, para a providência das ações pertinentes;
- VIII. participar da elaboração do planejamento institucional;
- IX. propor à Chefia da Controladoria a criação, modificação ou a extinção de instrumentos de controle institucionais, de indicadores e parâmetros de controle; e de instrumentos de divulgação de resultados organizacionais;

- X. assessorar no planejamento e coordenação do controle da avaliação institucional e do controle de desempenho das atividades universitárias, de forma a racionalizar as ações de controle e aprimorar o desempenho da Controladoria;
- XI. orientar subsidiariamente os gestores da universidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, ao processo de avaliação institucional e quanto aos controles do desempenho das atividades realizadas pelas unidades universitárias;
- XII. orientar subsidiariamente os gestores da universidade quanto aos princípios, às normas e critérios utilizados pelos órgãos de avaliação da educação superior, pela Controladoria Geral do Estado e pelo controle externo;
- XIII. acompanhar as normas e critérios utilizados pelos órgãos de avaliação da educação superior, pela Controladoria Geral do Estado e pelo controle externo e propor as adaptações necessárias aos sistemas internos, visando ao controle prévio dos resultados institucionais;
- XIV. Desempenhar outras atividades correlatas

5.3.7 Ouvidoria e Corregedoria

O controle da conduta dos servidores públicos e o controle preventivo de combate à corrupção também são formas de controle de responsabilidade da Controladoria, como ressaltam vários autores.

Chaves (2010) afirma que, na organização pública, a Controladoria é o órgão central do sistema de controle interno que tem a finalidade de agregar diversas atividades como auditoria, correição, prevenção e combate a desvios voltados para a otimização dos resultados da administração.

Mileski (2011) menciona que os órgãos denominados de Corregedorias, desempenham outra forma de Controle Interno, cujo sentido é de acompanhar e avaliar a correção dos atos praticados pelos seus membros.

Sobre a responsabilidade da Controladoria em realizar a atividade de correição, Justen Filho (2012) menciona que há o dever de o órgão de controle de apresentar a proposição de solução a ser adotada e promover as providências cabíveis em face de eventuais irregularidades, pois a omissão ou a recusa de fazê-lo configurará em infração ou até atuação criminosa, como o caso de crime de condescendência criminosa tipificada no Artigo 320 do Código Penal. Segundo o autor, para os casos em que o defeito não se insere na competência do órgão que exercita o controle, segundo o autor, caberá ao controlador comunicar a existência do defeito às autoridades envolvidas para que estas adotem as providências necessárias. Dessa forma, conforme o autor,

a atividade de controle interno poderá resultar, segundo o autor, em caso de defeito ou imperfeição da atividade administrativa: ou em anulação do ato ilegal; ou em revogação do ato inconveniente; ou em ratificação ou suprimento do ato eivado de erro sanável, ou em orientação para a alteração futura do procedimento adotado.

Amaral; Spinelli (2012) relatam que, com os avanços ocorridos na área de Controle Interno nos últimos anos, foi possível o desenvolvimento de estratégias e ações de inteligência para coletar, analisar e disponibilizar informações extremamente relevantes para se detectar irregularidades e dissuadir a corrupção, com a prontidão necessária para tornar o controle preventivo ou concomitante, uma realidade. Ressaltam portanto, os autores, a importância dessa nova modalidade de controle sob a responsabilidade do Controle Interno, desenvolvido por meio de ações inteligentes, suportadas por tecnologia moderna e metodologia apropriada que impactam crescentemente na forma como os órgãos de controle atuam, particularmente quanto à prevenção e combate à corrupção.

Amaral; Spinelli (2012) relatam ainda a necessidade do controle preventivo em que a ONU estabeleceu novas funções para o combate à corrupção para os governos. Segundo os autores, esse órgão defende que os governos devem instituir políticas apropriadas e inteligentes de: recrutamento, seleção, remuneração e qualificação de servidores públicos; licitações e contratos de obras, bens e serviços; financiamento de campanhas políticas; transparência pública; gestão de riscos e Controle Interno; integridade no setor privado; conflitos de interesses; participação da sociedade no combate e prevenção da corrupção, as quais são necessárias para que sejam reduzidos os espaços nos quais transitam e negociam corruptos e corruptores.

Por outro lado, Amaral; Spinelli (2012) afirmam que, apesar da adoção de medidas preventivas, não diminui a importância e nem se tornam dispensáveis as ações de caráter repressivo, principalmente em países em que se desenvolve uma impunidade histórica como é o caso do Brasil, onde a aplicação de sanções duras e, principalmente, tempestivas é importante para demonstrar que o Estado está agindo e desestimulando a prática de novos ilícitos, além de estar assumindo também um papel preventivo. Estas práticas sancionadoras, segundo os autores, pode gerar medidas capazes de contribuir para a geração de mudanças culturais e que acabem apresentando resultados positivos no campo da prevenção, pois geram resultados secundários, de cunho ético e pedagógico que podem e devem ser aproveitadas como mecanismos de prevenção da corrupção, assim como as práticas de divulgação dos trabalhos (transparência) e da mobilização da sociedade para participar do acompanhamento da Administração Pública, incentivando o

controle social, o que cria um ambiente favorável ao controle como elemento dissuasivo e preventivo da corrupção.

Nesse mesmo sentido, Schmidt; Santos (2009) ressaltam que a Controladoria deve criar mecanismos de detecção e sinalização da ocorrência de indícios de fraudes tão logo aconteçam; para isto a Controladoria terá que criar canais de comunicação para que colaboradores não envolvidos possam informar a sua ocorrência, sem se comprometerem com a situação, o que pode ser feito por meio de linhas de comunicação sem a identificação da origem.

A respeito desses canais, Amaral; Spinelli (2012) relatam que a CGU tem adotado um modelo que desenvolve ações de caráter preventivo, desenvolvendo iniciativas tais como: a promoção da transparência e acesso à informação, para possibilitar o controle social, por meio do acesso ao cidadão aos dados e informações pertinentes, da forma mais clara e abrangente possível e para alterar a “cultura do sigilo”, que favorece a corrupção e a conduta irregular, ímproba e ineficiente, por uma cultura de abertura e transparência, em consonância com os desejos atuais de busca por resultados e com o uso correto dos recursos públicos.

Dessa forma, a unidade de Ouvidoria e Corregedoria é responsável pelo recebimento, análise e encaminhamento, aos órgãos pertinentes, de denúncias, reclamações, elogios, sugestões e pedidos de informação com relação a procedimentos, ações dos agentes e unidades da universidade, pelo desenvolvimento de meios e programas educativos para o exercício do controle social, pela apuração de possíveis irregularidades cometidas por agentes públicos e aplicação das devidas penalidades, e pelo desenvolvimento de ações voltadas para o combate à fraude e à corrupção.

Compete à unidade de Ouvidoria e Corregedoria:

- I. Organizar e analisar o conjunto das manifestações recebidas, de forma a produzir indicativos quantificados do nível de satisfação dos usuários dos serviços da organização;
- II. Propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações da universidade,
- III. avaliar os meios disponibilizados para o exercício do controle social e propor seu aprimoramento ou novas formas;
- IV. desenvolver programas educativos para o exercício do controle social, com vistas a estimular a participação social;
- V. Acompanhar e propor melhorias para os meios de divulgação de informações da universidade, com vistas a possibilitar o controle social;
- VI. Definir, padronizar, sistematizar e normatizar os procedimentos referente às atividades de correição;

- VII. Avaliar a execução dos procedimentos e aprimorar os procedimentos relativos aos processos administrativos disciplinares e sindicâncias;
- VIII. Propor medidas para inibir, reprimir e diminuir a prática de faltas ou irregularidades cometidas por servidores contra o patrimônio público;
- IX. Analisar e manifestar-se com relação aos encaminhamentos de denúncias, fatos ou outros;
- X. Propor a instauração de sindicâncias, procedimentos e processos administrativos disciplinares, quando for o caso;
- XI. acompanhar o processo administrativo de apuração de atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregularidades, ou de fraudes, praticados pelos agentes públicos;
- XII. prestar apoio técnico às comissões designadas, de forma a promover o devido processo legal;
- XIII. propor melhorias para os processos administrativos institucionais e capacitação de servidores, com vistas a eliminar erros e falhas identificados nos processos de correição.

5.3.8 Organograma e Análise Estrutural

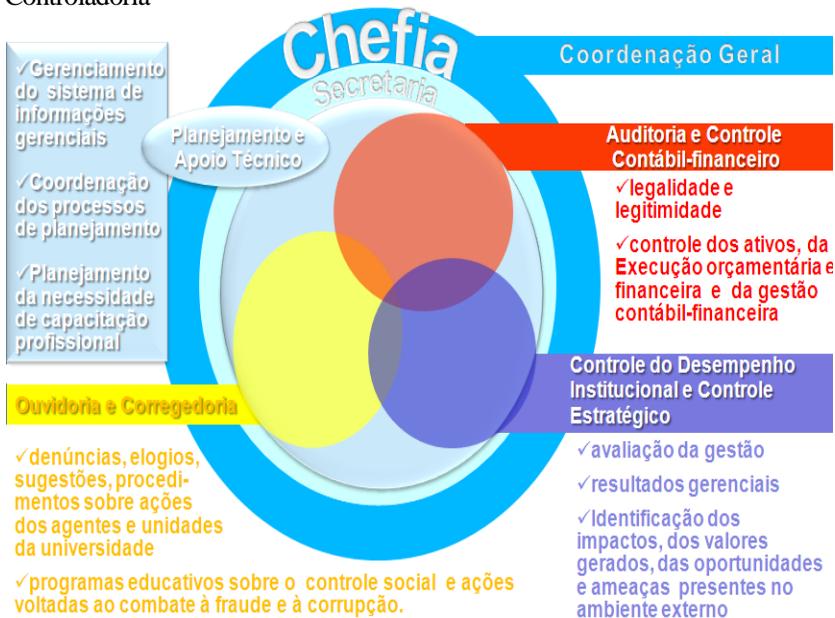
As Divisões mencionadas, responsáveis pelo desenvolvimento de atividades de controle específicas, precisam, para o alcance da Missão da Controladoria, estarem conjuntamente direcionadas aos objetivos organizacionais.

Diante disto, é imprescindível o trabalho integrado entre as Divisões para a consecução de tais objetivos, tendo em vista que cada qual atua com uma área específica de controle, e tais áreas constituem dimensões interdependentes da realidade organizacional. Em especial a Divisão de Planejamento e Apoio Técnico atua de forma mais integrada às demais Divisões, tendo em vista que é responsável pelo gerenciamento do sistema de informações gerenciais da instituição e pelos processos de planejamento de ações preventivas, corretivas ou de aprimoramento das atividades, funções que passam todas as demais atividades controle. Com isto, a Divisão possui a responsabilidade subjacente de prestar apoio técnico as demais Divisões para promover as alterações e desenvolvimentos nos sistemas de controle da organização, e de apoio técnico, demandadas pelas demais Divisões.

Da mesma forma, a Chefia e a Secretara da Controladoria atuam coordenadamente com todas as subunidades da Controladoria e demais unidades da organização, possuindo a Chefia a responsabilidade subjacente de conexão da Controladoria com os gestores da organização, por meio de sua representação no Conselho Institucional de Controle. A Secretaria, por sua vez, possui a responsabilidade de apoio logístico às Divisões e à Chefia da Controladoria.

A organização das responsabilidades, segundo o exposto, pode ser retratada conforme disposto na Figura 2.

Figura 2. Resumo das Responsabilidades das Divisões Propostas para a Controladoria



Fonte: elaborado pela autora.

Da mesma forma, a Controladoria precisa atuar de forma integrada com os gestores da organização, como é apontado na literatura, estabelecendo a conexão entre suas Divisões com estes gestores, por meio de sua atuação no Conselho Institucional de Controle. Estas responsabilidades conjuntas, segundo o exposto, podem ser retratada conforme disposto na Figura 3.

Figura 3 - Responsabilidades do Conselho Institucional de Controle



Fonte: elaborado pela autora.

A Controladoria apresentaria, dentro desta organização proposta, as seguintes características estruturais (Quadro 22):

Quadro 22 – Análise Estrutural da Unidade de Controladoria Proposta

Características Estruturais	Proposta
1. Cadeia de Comando/Complexidade/Grau de Especialização:	
Especialização das Tarefas	Altamente especializada em todos os níveis
Divisões	Por área de Controle
Número de Cargos de Supervisão	5
Níveis de Supervisão	1
Cargos de Produção	Variável conforme o porte da instituição
Nº Localidade Fora da Sede	Variável conforme a estrutura da instituição
2. Amplitude do Controle:	
Número de subordinados por Divisão	Variável conforme o porte da instituição
Número de subordinados da Direção do Órgão	5
3. Departamentalização:	
Forma de agrupamento de tarefas	Funcional (por controle de área específica)
4. Processo Decisório:	
Níveis de Tomada de Decisão	2 Interna: Centralizada nas Chefias; Externa: Colegiada (pelo Conselho Institucional de Controle)

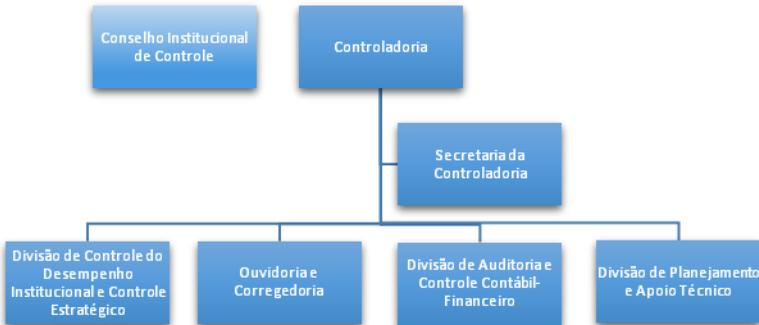
Fonte: elaborado pela autora.

A Controladoria proposta, portanto, é organizada por área de Controle (Gerencial, de Desempenho, Auditoria e Ouvidoria/Corregedoria), desenvolvendo suas Divisões atividades altamente especializadas, conforme as responsabilidades definidas, requerendo conhecimento e competência técnica conforme suas respectivas áreas. O quantitativo de cargos de produção, dispersão geográfica e número de subordinados não são determinados, em razão de a presente proposta ser direcionada a instituições de diferentes portes. A amplitude do Controle encontra-se em conformidade com o quantitativo recomendado pela literatura.

A respeito do processo decisório, em nível interno é predominantemente centralizada, entretanto, em função da atuação integrada entre as Divisões, provavelmente haverá momentos em que a decisão será coletiva. Em nível externo é predominantemente colegiada, à exceção das competências restritas ao Chefe da Controladoria instituídas pela organização, momento em que a tomada de decisão será centralizada nesta função.

Enfim, considerando as responsabilidades e características estruturais mencionados, a estrutura da Controladoria pode ser retratada conforme disposto na Figura 4.

Figura 4 - Organograma da Controladoria Proposta



6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa nos documentos oficiais das universidades paranaenses foi uma experiência surpreendente, pois tais documentos revelam como estão organizadas, como compreendem sua função social, quais são os pontos fortes e os pontos fracos que consideram relevantes em seus relatórios, entre outras informações. Infelizmente em razão do tempo e do recorte da pesquisa, parte das informações levantadas foi utilizada, mas certamente se constituem em fontes para outras importantes pesquisas.

Esta experiência revela o quão importante tem sido a criação, por meios legais, de diversos mecanismos, ainda que coercitivos, para que as organizações públicas promovam a publicidade das atividades que realizam e resultados alcançados. A Lei da Transparência é, portanto, a consolidação de várias iniciativas que vêm promovendo a publicidade das ações públicas que se constituem em uma importante ferramenta para o exercício do controle social e, inclusive, para a pesquisa científica.

A pesquisa com vistas a identificar parâmetros e experiências de Controle e de Controladoria em instituição universitária federal e estadual consolidadas, quais sejam UFSC e UDESC, demonstrou que o controle já está presente na estrutura organizacional.

A realidade que constatou-se nestas universidades catarinenses é a de que elas já constituíram unidades de controle interno, reconhecidas no meio acadêmico e os seus profissionais têm clareza de seu papel na Universidade.

No entanto, concluiu-se que as funções de controle interno apontadas na literatura são distribuídas em diversos órgãos separados como auditoria, ouvidoria, corregedoria, e a ênfase dada pelo controle interno é de fiscalização e de controle da legalidade. Com relação a funções de controle de gestão, os dados institucionais são levantados e é elaborado relatório pelo órgão de Planejamento e Orçamento, no caso da UFSC, ou por comissão designada, no caso da UDESC. Outro importante aspecto a se considerar é que não há tomada de decisão pelos controladores.

A consolidação de uma Controladoria que reuniria todas as funções especificadas na literatura parece ser a próxima etapa a ser conquistada por essas universidades, tendo em vista que as organizações possuem os respectivos controles. A consolidação das funções, e dos respectivos dados, possibilitaria uma visão mais sistêmica da gestão e possibilitaria a promoção de ações com efeitos mais sistêmicos, o que promoveria uma racionalização das formas de controle existentes e novas perspectivas sobre as análises dos dados levantados por estes controles.

A pesquisa sobre as instituições de educação superior paranaense, por outro lado, demonstrou que o controle ainda está sendo formalizada nas

estruturas.

As universidades paranaenses encontram-se em um estágio anterior ao das universidades catarinenses. As instituições do Paraná possuem uma unidade de Auditoria prevista, no entanto é formalizada de forma diferenciada: previstas em regimento ou estatuto – UEL, UENP e UNICENTRO; prevista somente no organograma – UEPG; previsto especificamente no organograma da Reitoria – UNIOESTE. As universidades que possuem página dessas unidades em seu site são: UEL, UNIOESTE, UENP. Somente a UNIOESTE possui uma Controladoria Interna, além da Auditoria Interna.

A respeito das funções de Ouvidoria, são as universidades que possuem esta unidade: UEM (somente na página, não formalizada nas normas internas); UEL; UNIOESTE (na página da Auditoria e Controladoria há espaço para denúncias); UEPG (remete à Ouvidoria do Estado); UNICENTRO (consta apenas no anexo do Estatuto).

Com relação às funções de Corregedoria, algumas universidades preveem as atividades de acompanhamento ou normatização dos processos administrativos, como função da Assessoria Jurídica, ou órgão similar, como é o caso da UEL, UENP, UEPG (possui uma Coordenadoria de Sindicância e Processo Administrativo na Procuradoria Jurídica).

Das funções de controle gerencial, apenas é desenvolvido o levantamento de informações nas universidades paranaenses, geralmente pelas Pró-Reitorias de Planejamento como é o caso das universidades: UEM (Pró-Reitoria de Planejamento, Coordenadoria de Planos e Informações); UEL (Pró-Reitoria de Planejamento, Diretoria de Avaliação e Acompanhamento Institucional); UNIOESTE (Pró-Reitoria de Planejamento Institucional, Diretorias de Avaliação, de Desenvolvimento Institucional, de Planejamento Físico); UEPG (Pró-Reitoria de Planejamento); UENP (Pró-Reitoria de Planejamento e Avaliação Institucional); e há o caso em que os dados são desenvolvidos por uma Diretoria como é o caso da UNICENTRO (Diretoria de Avaliação Institucional).

Assim, conclui-se que as unidades de controle ainda estão sendo estruturadas e ainda em fase de formalização na organização. Como foi experienciado na pesquisa, há unidades previstas nas normas, porém não é de conhecimento dos servidores que atendem no contato telefônico com a universidade, o que sugere que tais estruturas ainda estão em fase de estruturação, ainda necessitando de serem formalizadas nos respectivos estatutos ou regimentos e não possuem o devido reconhecimento pelos que atuam na universidade e o respectivo espaço na divulgação da página da universidade. Há ainda a preocupação de formalização de unidades de Auditoria, ou seja, predominando o enfoque fiscalizatório, de controle a

posteriori, ainda que tenham mencionado como competência o controle concomitante e prévio.

De uma forma geral, a análise da realidade universitária revelou que o controle faz parte das organizações universitárias, entretanto, de forma diferenciada ao proposto pela literatura.

Dessa forma, a estruturação de uma unidade de Controladoria tal como está disposta na literatura da Administração, Ciências Contábeis e Ciências Jurídicas e de forma que atendam as especificidades da organização pública com relação ao que se compreende como controle interno no Direito Administrativo, viria a reunir as funções que nas universidades, de uma forma geral, estão separadas e são desenvolvidas em caráter de Assessoria, sem qualquer poder decisório. Para que a Controladoria realmente possa cumprir sua função e atender as necessidades gerenciais previstas pela Administração e Contabilidade Gerencial e de efetivo controle interno previsto pelas Ciências Jurídicas, faz-se necessária a consolidação dessas funções em um órgão que possua poder decisório para que se realize, de forma independente, as ações necessárias para redirecionar as gestões aos objetivos organizacionais, o interesse público e ao atendimento aos princípios do direito administrativo. A estrutura proposta foi elaborada com vistas a contemplar tais funções e suprir tais necessidades.

Entretanto, a presente proposta não sugere a criação de novas unidades, mas a centralização em um único órgão das responsabilidades específicas de controle para que se possam consolidar tais funções de controle e seus respectivos dados, de forma possibilitar uma visão mais sistêmica da gestão e a promoção de ações com efeitos mais sistêmicos e se possa desenvolver as atividades direcionadas a um mesmo objetivo, o que proporcionará a racionalização dos investimentos nos controles institucionais e evitará a duplicidade de controles sobre as atividades desenvolvidas pela organização. Ressaltou-se ainda, como requisito, a importância da independência funcional do órgão e da necessidade de competência desta para a tomada de decisão para que realmente possa promover ações de redirecionamento das atividades das unidades em parceria com os gestores, para o alcance dos objetivos da organização, o alcance da excelência na gestão dos recursos e do patrimônio público, da qualidade dos serviços prestados, a minimização dos riscos e incertezas e o desenvolvimento das atividades em conformidade com os princípios da administração pública. Ressaltou-se também, como requisito para a implementação de mudanças na organização, a necessidade de considerações a respeito da organização informal existente nas instituições, da cultura organizacional que certamente apresentará resistências, principalmente no presente caso em que a proposta apresenta um modelo construído a partir de experiências presentes na

literatura, experiências que ainda não foram vivenciadas pelas universidades, constituindo-se, portanto, em uma ascensão para etapas posteriores, sem a construção do consenso coletivo a partir dos percalços sofridos.

Assim, a presente pesquisa não esgota toda a gama de conhecimentos que envolvem sobre o tema, ficando restrita, em razão do tempo e dos seus objetivos, ao modelo de estrutura, sem aprofundar-se quanto aos instrumentos e mecanismos de controle e os respectivos fundamentos metodológicos destes, o que constitui interessantes temas de pesquisas a serem desenvolvidos. De qualquer forma, as reflexões nela presentes permitem que muitos percalços venham a ser evitados, ainda que o modelo nela presente venha a ser refutado, o que demonstra em essência, a sua contribuição, e ainda possibilita novas reflexões sobre modelos possíveis, iniciando uma cadeia salutar de desenvolvimento do conhecimento a respeito do tema.

Outro importante trabalho futuro que poderia ser desenvolvido, complementarmente à presente proposta, seria a análise da receptividade e da viabilidade de implantação desta proposta em instituições de educação superior em geral.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Márcio Almeida do; SPINELLI, Mário Vinícius Claussen. Controle interno e prevenção da corrupção: a experiência do governo federal brasileiro. In: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel. (Orgs.). **Mecanismo de controle interno e sua matriz constitucional**: um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

AMARAL, Saulo Luiz. Ouvidoria pública: controle social e controle interno. In: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel. (Orgs.). **Mecanismo de controle interno e sua matriz constitucional**: um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo Atlas, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NRR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 6024**: informação e documentação: numeração progressivas das seções de um documento escrito: apresentação. Rio de Janeiro, 2012.

_____. **NRR 6027**: informação e documentação: sumário: apresentação. Rio de Janeiro, 2012.

_____. **NRR 10520**: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

BARRETO, Arnaldo Lyrio; FILGUEIRAS, Carlos A. L. Origens da universidade brasileira. In: **Revista Química Nova**, São Paulo, v. 30, n. 7, p.1780-1790, Nov. 2007.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O controle preventivo procedimental e as soluções especiais para situações extraordinárias. In: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel. (Orgs.). **Mecanismo de controle interno e sua matriz constitucional**: um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BERGUE, Sandro Trescastro. Controles interno, externo e sociedade: integração na formulação e avaliação de políticas públicas no nível local de

governo. In: HERMANY, Ricardo (org). **Gestão local e políticas públicas**. Santa Cruz do Sul: Editora IPR, 2010.

_____. **Modelos de gestão em organizações públicas**: teorias e tecnologias para análise e transformação organizacional. Caixas do Sul/RS: EDUC, 2011.

BERTOLLETI, Vanessa. Anísio Teixeira e o projeto de universidade brasileira: UDF e UNB. In: SEMINÁRIO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS: “História, Sociedade e Educação no Brasil”,9. João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: Universidade Federal da Paraíba, jul./ago.,2012.

BLANCHET, Luiz Alberto. **Curso de direito administrativo**. 3.ed. Curitiba: Juruá, 2004.

BOHRER, Iza N.; PUEHRINGER, Janaina Orso; SILVA, Daniele S.; NAIRDORF, Judith. **A história das universidades**: o despertar do conhecimento. [s.l.: s.e., s.d.]

BORBA, José Alonso; MARTINS, Carolina. **Controle da gestão pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2007.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno**: teoria e prática. Curitiba: Juruá, 2010.

BRAGA, Marcos V. de A. **A auditoria governamental no controle primário**. Disponível em: <<https://bvc.cgu.gov.br/handle/123456789/3698>>. Acesso em: 26 jun. 2012.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Manual de controle interno**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/AuditoriaeFiscalizacao/PaisesLinguaPortuguesa/index.asp>>. Acesso em: 26 jun. 2012.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Congresso Nacional, 2012.

_____. **Lei das diretrizes e bases da educação nacional**. Brasília: Congresso Nacional, 1996.

_____. **Lei Federal Complementar nº 101**, de 04/05/2000. 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: 26 jun. 2012.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria Federal de Controle Interno. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa CGU nº 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.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 19 de dezembro de 2013.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. 3.ed. Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. In: _____. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

CARAVANTES, Geraldo R.; PANNO, Cláudia C.; KLOECKNER, Mônica C. **Administração: teorias e processos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Breve ensaio sobre o sistema de controle interno no Brasil: uma agenda para os próximos cinco anos e a redefinição do denominado modelo de gestão “gerencial”. In: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel. (Orgs.). **Mecanismo de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHAUÍ, Marilena. **Escritos sobre a universidade**. São Paulo: UNESP, 2001.

_____. A universidade pública sobre nova perspectiva. In: **Revista Brasileira de Educação**. Rio de Janeiro, n. 24, out. 2003.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos com jurisprudência do TCU**. Curitiba: Juruá, 2010.

COLOSSI, Nelson; PETRELLI, Cristina Melim. A quarta via das instituições de ensino superior: a responsabilidade social. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, 6., Blumenau/SC. **Anais...** Blumenau, 15 a 17 de nov. de 2006. Disponível: <<http://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/74620>> Acesso em: 18 de dezembro de 2012.

CORREIA, Silvia Luiza Almeida. **Um estudo da auditoria interna sob aspectos de eficiência, eficácia e economicidade na Universidade do estado da Bahia: 1999 a 2001**. Dissertação (mestrado) em Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu. Salvador, 2002.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Administração indireta brasileira**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1962. (Biblioteca Jurídico-Universitária).

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FÁVERO, Maria de L. de Albuquerque. A universidade do Brasil: um itinerário marcado de lutas. In: **Revista Brasileira de Educação**, São Paulo, n.10, Jan./fev./mar./abr. 1999. p. 55-73.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1970. (Biblioteca do administrador moderno).

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007. (Série Fundamentos Jurídicos).

FERRAZ, Luciano. A César o que de César: contornos e perspectivas do controle interno da administração pública. In: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel. (Orgs.). **Mecanismo de controle interno e sua matriz constitucional**: um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

_____; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1993.

FORTINI, Cristiana; SILVEIRA, Raquel Dias da. Perspectiva constitucional do controle interno. In: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel. (Orgs.). **Mecanismo de controle interno e sua matriz constitucional**: um diálogo entre Brasil e Argentina. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GLOCK, José Osvaldo. **Guia para a implementação do sistema de controle interno nos municípios**. Curitiba: Juruá, 2009.

GOMES, Josir Simeone. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997.

HALL, Richard. **Organizações**: estruturas, processos e resultados. 8. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HAMPTOM, David R. **Administração contemporânea**. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1992.

HARGER, Carlos Augusto. **Planejamento estratégico em organização universitária**: um estudo de caso da Universidade Federal de Santa Catarina. Dissertação (Mestrado) - Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2011.

JACOBSEN, Alessandra. **Metodologia da Pesquisa Científica**: Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária. Florianópolis: UFSC, 2012.

_____. **Norma brasileira ABNT e trabalhos acadêmicos**. Florianópolis: UFSC, 2011.

JACOBY, Russell. **O fim da utopia**: política e cultura na era da apatia. São Paulo: Editora Record, 1998.

JUND FILHO, Sérgio Lopes. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2002.

JUNQUILHO, Gelson Silva. **Teorias da administração pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC;[Brasília]:CAPES:UAB, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATOS, Wilson Castro de. **Proposta de auditoria interna nas entidades autárquicas**. Dissertação (mestrado) em Contabilidade da Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2000.

MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes de. **Direito administrativo brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**.

29.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MICHALCZUK, Valdemar. **Controle da Administração Pública**: ação dos tribunais de contas e dos sistemas de controle interno. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Estadual de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 1999.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da administração pública**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

_____. **O Controle da Gestão Pública**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. In: PAIVA, Mário Antonio Lobato de (org.). **Direito administrativo**: temas atuais. São Paulo: LED, 2003. p. 172-187.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, Verônica de Miglio. **Relatórios contábeis-gerenciais gerados pela controladoria que dão suporte ao processo decisório da logística**. Dissertação (Mestrado) em Administração do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NUNES, Jussara Luzia de Figueiredo. **Possibilidades e limites de implantação de modelos de gestão estratégica na Universidade Federal do Mato Grosso**. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração, Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 1996.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Fundamentos da Administração**: conceitos e práticas essenciais. São Paulo: Atlas, 2009-B.

_____. **História da administração:** como entender as origens, as aplicações e as evoluções da administração. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Introdução à Administração:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Introdução à Administração:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2009-A.

_____. **Teoria Geral da Administração:** uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria:** conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

_____; PEREZ JÚNIOR, José Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica:** textos e casos práticos com soluções. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcellos de. **Auditoria operacional:** uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desvio de sua consolidação no TCE/RJ. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - Programa de Pós-Graduação em Administração Pública - Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008.

OLIVIERI, Cecilia. **A lógica do controle interno:** o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro. São Paulo: Annablume, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica.** 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PARANÁ. Governo do Estado do Paraná. **Decreto Estadual nº 3.386 de 01 de dezembro de 2011.** Regulamenta o Sistema de Controle Interno, conforme arts. 1º e 7º da Lei nº 15.524/2007 e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial nº. 8600. Disponível em: <www.casacivil.pr.gov.br>. Acesso em: 20 jul. 2013A.

_____. **Controladoria Geral do Estado do Paraná.** Página da

Controladoria Geral do Estado do Paraná. Disponível em: <<http://www.controleinterno.pr.gov.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

_____. **Lei Estadual nº 17.745, de 30/10/2013**. Extingue a Secretaria de Estado do Esporte e a Secretaria de Estado do Turismo, e cria a Secretaria de Estado do Esporte e do Turismo, bem como extingue a Coordenação de Controle Interno, e cria a Controladoria Geral do Estado – CGE, incluindo as competências da Corregedoria e da Ouvidoria Geral. Publicado no Diário Oficial nº. 9076. Disponível em <www.legislacao.pr.gov.br>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

_____. **Lei Estadual nº 15.524 de 05 de junho de 2007**. Institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, conforme especifica e adota outras providências. Publicado no Diário Oficial nº. 7486. Disponível em: <www.casacivil.pr.gov.br>. Acesso em: 20 jul. 2013D.

_____. Secretaria de Controle Interno. **Contrato de Gestão**. Disponível em: <www.casacivil.pr.gov.br>. Acesso em: 20 jul. 2013-E.

PARISI, Claudio; MEGLIORINI, Evandir (org.) **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PAULA, Ana Paula Paes de. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; MOTTA, Fernando C. Prestes. **Introdução à Organização Burocrática**. 4.ed. São Paulo: Brasiliense, 1984.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PESSOA, Robertônio dos Santos. Princípio da eficiência e controle dos atos discricionários. In: PAIVA, Mário Antonio Lobato de (org.). **Direito administrativo: temas atuais**. São Paulo: LED, 2003. p. 663-673.

PIAI, Marilda A. Brandão. **Metodologia para implementação de sistema de controladoria**. Dissertação (Mestrado) em Engenharia de Produção do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2000.

QUINTAL, Renato Santiago; CONDÉ, Robson Augusto Dainez;

BARCELLOS, Leonardo Portugal; GOMES, Josir Simeone. Uma reflexão sobre a aplicação do controle gerencial ao setor público brasileiro durante os últimos 20 anos. In: **Revista UNIABEU**. Belford Roxo, v. 5, n. 10, maio/ago., 2012. p. 266-271.

RAMOS, Guerreiro. **Administração e contexto brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1983. (Biblioteca de administração pública, vol. 12).

RAMOS, Maria da Graça Gomes; GARCIA, Tania Elisa Morales; AFONSO, Mariangela da Rosa. Qualidade da Universidade: da Diversidade de Concepções à Indicadores de Avaliação. COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL, 9, Florianópolis. **Anais...Florianópolis**, 25 a 27 de novembro de 2009.

RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves. Ministério público e controle interno: o casamento esperado. In: FORTINI, Cristiana; IVANEGA, Miriam Mabel. (Orgs.). **Mecanismo de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ROBBINS, Stephen P; DECENZO, David A. **Fundamentos de administração: conceitos essenciais e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, Antonio Lopes de. **Controladoria e contabilidade aplicada à administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

SANTANA, Cláudia Correia de Araújo. **O modelo gerencial do controle interno**. Dissertação (Mestrado) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas – Programa de Pós-Graduação em Administração Universitária - Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2010.

SANTOS, Boaventura de Souza. **A universidade no século XXI: para uma reforma democrática e emancipatória da universidade**. São Paulo: Paz e Terra, 2009.

_____. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós-**

modernidade. 7. ed. Porto: Afrontamento, 1999.

SARTOR, Vicente Volnei de Bona. **Reforma Administrativa do Aparelho Estatal**. Dissertação (Mestrado) do Programa de Pós-Graduação em Administração. Florianópolis: UFSC, 1996.

SCAGLIONE, Vera Lucia Telles e COSTA, Marcello Nitz da. Avaliação da educação superior e a gestão universitária: padrões de qualidade definidos pelas instituições de ensino superior, pelo MEC e pela sociedade, incluindo ENADE, IDD, CPC e IGC. COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA, 11, Florianópolis. Anais... Florianópolis, 7 a 9 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/25965/2.12.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18 dez. 2012.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão**. Curitiba: Juruá, 2010.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2009. (Coleção Resumos de Contabilidade, v. 17).

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz; PINHEIRO, Paulo Roberto. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007. (Coleção Resumos de Contabilidade, v. 25).

SHIGUNOV NETO, Alexandre; TEIXEIRA, Alexandre Andrade e Campos. **Fundamentos da ciência administrativa**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2005.

SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (coord.). **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000. (Coleção Seminários CRC SP\IBRACON).

SILVA, Franklin Leopoldo e. Reflexões sobre o conceito e a função da universidade pública. In: **Revista de Estudos Avançados**. São Paulo, v.15, n. 42, 2001.

SILVA, Marcus Antonio Lessa. **A importância do sistema de controle interno para a eficiência e eficácia da gestão pública municipal, no âmbito do agreste meridional de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado) do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública da Escola Brasileira

de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

SILVA, Reinaldo Oliveira da. **Teorias da administração**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOBRAL, Filipe; PECCI, Alketa. **Administração: teoria e prática no contexto brasileiro**. São Paulo: Prentice Hall, 2008.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

TEIXEIRA, Aníbal. **Reengenharia no governo**. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1996.

TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 2010.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1993.

UDESC. Universidade do Estado de Santa Catarina. **Organograma da UDESC**. Disponível em: <www.udesc.br>. itemUDESC>Reitoria>Institucional>Estrutura Organizacional>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

UDESC. Universidade do Estado de Santa Catarina. **Página da Secretaria de Controle Interno**. Disponível em: <www.udesc.br>. itemUDESC>Reitoria>Secretaria Controle Interno>. Acesso em: 19 dez. 2013.

UDESC. Universidade do Estado de Santa Catarina. **Relatório de Gestão 2012**. Disponível em: <www.udesc.br>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UEL. Universidade Estadual de Londrina. **Página da Auditoria Interna**. Disponível em: <<http://www.uel.br/aai/>>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

UEL. Universidade Estadual de Londrina. **Regimento da UEL**. Disponível em: <www.uel.br>. Acesso em: 19 dez. 2013.

UEL. Universidade Estadual de Londrina. **Relatório**: uma universidade em evolução, ano base 2012. Disponível em: <www.uel.br>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UEM. Universidade Estadual de Maringá. **Base de Dados da UEM 2013, ano base 2012**. Disponível em: <www.asp.uem.br>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UEM. Universidade Estadual de Maringá. **Estatuto e Regimento da UEM**. Disponível em: <www.scs.uem.br>. Acesso em: 19 dez. 2013.

UEM. Universidade Estadual de Maringá. **Organograma da UEM**. Disponível em: <www.asp.uem.br>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

UENP. Universidade Estadual do Norte do Paraná. **Boletim Informativo UENP 2011-2012**. Disponível em: <[http://www.uenp.edu.br](http://www.uenp.edu.br/item%20Pr%C3%B3-Reitoria%20de%20Planejamento%20e%20Avalia%C3%A7%C3%A3o%20Institucional)>.item Pró-Reitoria de Planejamento e Avaliação Institucional>. Acesso em: 19 dez. 2013F.

UENP. Universidade Estadual do Norte do Paraná. **Estatuto da UENP**. Disponível em: <www.uenp.edu.br>. Acesso em: 19 dez. 2013.

UENP. Universidade Estadual do Norte do Paraná. **Organograma**. Disponível em: <<http://www.uenp.edu.br>>. Acesso em: 19 dez. 2013E.

UENP. Universidade Estadual do Norte do Paraná. **Página da Auditoria Interna**. Disponível em: <[http://www.uenp.edu.br/ index.php/auditoria](http://www.uenp.edu.br/index.php/auditoria)>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UENP. Universidade Estadual do Norte do Paraná. **Página da Ouvidoria**. Disponível em: <[http://www.uenp.edu.br/ index.php/ouvidoria](http://www.uenp.edu.br/index.php/ouvidoria)>. Acesso em: 19 dez. 2013D.

UENP. Universidade Estadual do Norte do Paraná. **Regimento da Reitoria**. Disponível em: <[www.uenp.edu.br item Reitoria](http://www.uenp.edu.br/item%20Reitoria)>. Acesso em: 19dez. 2013B.

UEPG. Universidade Estadual de Ponta Grossa. **Estatuto e Regimento da**

UEPG. Disponível em: <<http://portal.uepg.br/institucional/estrutura/reitoria.php>>. Acesso em: 19 dez. 2013.

UEPG. Universidade Estadual de Ponta Grossa. **Organograma da UEPG.** Disponível em: <<http://www.uepg.br/proplan/>>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

UEPG. Universidade Estadual de Ponta Grossa. **UEPG em Números.** Disponível em: <<http://www.uepg.br/proplan/>>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UFSC. Universidade Federal de Santa Catarina. **A Procuradoria Federal.** Disponível em: <<http://ouvidoria.ufsc.br/>>. Acesso em: 19 dez. 2013D.

UFSC. Universidade Federal de Santa Catarina. **Atribuições da Ouvidoria.** Disponível em: <<http://ouvidoria.ufsc.br/>>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UFSC. Universidade Federal de Santa Catarina. **Organograma.** Disponível em: <<http://dpgi.proplan.ufsc.br/organograma-ufsc-estrutura-geral/>>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

UFSC. Universidade Federal de Santa Catarina. **Página da Secretaria de Planejamento e Finanças, UFSC em números: 2003 a 2012.** Disponível em: <<http://dpgi.proplan.ufsc.br/>> Acesso em: 19 dez. 2013E.

UFSC. Universidade Federal de Santa Catarina. **Regimento da Reitoria.** Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/97752/resolucaonormativa28.pdf?Sequence=3>>. Acesso em: 19 dez. 2013A.

UNICENTRO. Universidade Estadual do Centro-Oeste. **Estatuto e Regimento da UNICENTRO.** Disponível em: <www.unicentro.br item Sobre a Unicentro>. Unidades: Administrativas-Reitoria. Acesso em: 19 dez. 2013.

UNICENTRO. Universidade Estadual do Centro-Oeste. **Página da UNICENTRO.** Disponível em: <www.unicentro.br>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

UNICENTRO. Universidade Estadual do Centro-Oeste. **Programa Permanente de Avaliação PROPLAN:** alunado. Disponível em: www.unicentro.br. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UNICENTRO. Universidade Estadual do Centro-Oeste. **Relação dos Docentes e Técnicos da UNICENTRO.** Disponível em: www.transparencia.unicentro.br. Acesso em: 19 dez. 2013D.

UNIOESTE. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. **Boletim de Dados 2013.** Disponível em: <http://www.unioeste.br/proplan/>. Acesso em: 19 dez. 2013F.

UNIOESTE. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. **Estatuto e Regimento Geral da UNIOESTE.** Disponível em: <http://www.unioeste.br/proplan/>. Acesso em: 19 dez. 2013.

UNIOESTE. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. **Organograma da UNIOESTE e Organograma da Reitoria.** Disponível em: <http://www.unioeste.br/praf/>. Acesso em: 19 dez. 2013D.

UNIOESTE. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. **Página da Auditoria Interna.** Disponível em: <http://www.unioeste.br/auditoria/>. Acesso em: 19 dez. 2013B.

UNIOESTE. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. **Página da Controladoria Interna.** Disponível em: < <http://www.unioeste.br/controladoriainterna/>>. Acesso em: 19 dez. 2013C.

UNIOESTE. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. **Página da Controladoria Interna.** Disponível em: <<http://www.unioeste.br/controladoriainterna/>>. Acesso em: 19 dez. 2013E.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 8.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

APÊNDICES

Apêndice A: Formulário de Coleta de Dados

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO
UNIVERSITÁRIA - PPGAU**

FORMULÁRIO DO QUESTIONÁRIO**IDENTIFICAÇÃO:**

Instituição: _____

Entrevistado: _____

Cargo/Função: _____

I. DA UNIDADE UNIVERSITÁRIA

1. Ato(s) legal(is) de criação e demais normas regulamentadoras da unidade:

2. Qual é a missão e os objetivos da Controladoria?

II. ESPECIFICIDADES DA UNIDADE

3. Coordenação/Direção Geral da Unidade:

Cargo(s) de Direção/Coordenação Geral:	Nº de Subordinados:
_____	_____
_____	_____
_____	_____

Quais são as funções, competências, habilidades e o perfil profissional definidos para o(s) *Controller(s)* na organização?

Estrutura

Denominação da Subunidade:	Função	Nº de Subord.

Atuação da Unidade, exclusiva ou participativa¹:

Documento Elaborado/Emitido:	Periodicidade

Fonte dos Dados (Sistema de Informações, Web, Relatórios encaminhados, Solicitações a outros setores, etc.)	
---	--

Área(s) de Atuação ²	

Abrangência (Universidade em Geral \ Sede \ Câmpus)	
---	--

Finalidade:	
-------------	--

Autoria \ Divisão ou Subunidade Envolvida:	
--	--

Processo Decisório de Aprovação (descrição da forma)	
--	--

Destinatário:	
---------------	--

Observações:	
--------------	--

¹ Elaboração de relatórios, pareceres, análises, avaliações, planos, controles e outros, produzidos exclusivamente pelo órgão; ou Elaboração realizada em conjunto com outros órgãos, comissões, grupos de trabalho ou outros.

² Áreas de Atuação (atuação direta por meio de elaboração e análise de instrumentos e/ou indicadores próprios, ou atuação indireta por meio da utilização de instrumentos e/ou indicadores de outros órgãos, unidades, comissões ou grupos de trabalho da instituição):

- | | |
|--------|---|
| Código | Área |
| 1 | Análise e Melhoria de Processos |
| 2 | Auditoria, Fiscalizações, e Controle da Legalidade |
| 3 | Controles Financeiros e Tributários |
| 4 | Desempenho dos Colaboradores da Instituição |
| 5 | Desempenho Institucional |
| 6 | Controle Estratégico |
| 7 | Avaliações, Consultorias e Relatórios |
| 8 | Controle Social (como ouvidoria, serviços de atendimento ao usuário, órgãos colegiados, |
| 9 | Outros: |
| | a) _____ |
| | b) _____ |
| | c) _____ |

4. Subunidades: Divisões das subunidades

Denominação:	Função	Código e Área de Atuação ¹	Nº de Subord.	Processo Decisório ²

¹ Áreas de Atuação (atuação direta por meio de elaboração e análise de instrumentos e/ou indicadores próprios, ou atuação indireta por meio da utilização de instrumentos e/ou indicadores de outros órgãos, unidades, comissões ou grupos de trabalho da instituição):

- | | |
|--------|---|
| Código | Área |
| 1 | Análise e Melhoria de Processos |
| 2 | Auditoria, Fiscalizações, e Controle da Legalidade |
| 3 | Controles Financeiros e Tributários |
| 4 | Desempenho dos Colaboradores da Instituição |
| 5 | Desempenho Institucional |
| 6 | Controle Estratégico |
| 7 | Avaliações, Consultorias e Relatórios |
| 8 | Controle Social (como ouvidoria, serviços de atendimento ao usuário, órgãos |
| 9 | Outros: |
| | a) _____ |
| | b) _____ |
| | c) _____ |

² Cargos de Chefia, Colegiado, Outros: _____

Atuação

Subunidade e suas Divisões	Instrumentos\ Indicadores utilizados	Fonte ¹	Periodicidade	Abrangência (Univ.\Campi)

¹SI – Sistema de Informações ou banco de dados, WEB – dados presentes nas páginas da instituição ou web, RE – relatórios encaminhados para o setor, SO – solicitações às outras unidades, Outros:

Apêndice B – Dados UFSC

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO
UNIVERSITÁRIA - PPGAU**

FORMULÁRIO DO QUESTIONÁRIO**IDENTIFICAÇÃO:**

Instituição: Universidade Federal de Santa Catarina

Entrevistado: A. F. M.

Cargo/Função: Contador/Auditor Chefe da Auditoria Interna

I. DA UNIDADE UNIVERSITÁRIA

1. Ato(s) legal(is) de criação e demais normas regulamentadoras da unidade:

A Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério da Educação, criada pela Lei nº 3.849, de 18 de dezembro de 1960 - Decreto nº 64.824, de 15 de julho de 1969, é uma instituição de ensino superior e pesquisa, com sede no Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, em Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina.

Normas Regulamentadoras:

- Regimento Geral da UFSC

- Estatuto da UFSC

2. Qual é a missão e os objetivos da Controladoria?

A Auditoria Interna não tem formalizada a missão e os objetivos. As atribuições constam do Regimento da Reitoria, art. 10, que atendem ao disposto na Instrução Normativa CGU nº 01, de 06 de abril de 2001, Capítulo X do Anexo. O Regimento da reitoria pode ser acessado em: <https://repositorio.ufsc.br/istream/handle/123456789/97752/resolucaonormativa28.pdf?sequence=3>

II. ESPECIFICIDADES DA UNIDADE

3. Coordenação/Direção Geral da Unidade:

Cargo(s) de Direção/Coordenação Geral:	Nº de Subordinados:
Contador/ Chefe da Auditoria Interna	4
Coordenador de Controle e Acompanhamento	0

Quais são as funções, competências, habilidades e o perfil profissional definidos para o(s) *Controller(s)* na organização?

As funções dos profissionais são as definidas para a realização de auditoria interna, como análise de processos nas áreas de gestão patrimonial, de RH, orçamentária, financeira, de suprimento de bens e serviços. Os profissionais normalmente são ligados às áreas de Ciências Contábeis, Economia e Direito.

Estrutura

Denominação da Subunidade:	Função	Nº de Subord.
Não há		

Atuação da Unidade, exclusiva ou participativa¹: Exclusiva

Documento Elaborado/Emitido:	Relatório de Auditoria	Periodicidade
		Ao final de cada trabalho

Fonte dos Dados (Sistema de Informações, Web, Relatórios encaminhados, Solicitações a outros setores, etc.)	Relatórios da CGU, Acórdãos do TCU, Solicitações de Auditoria, Processos administrativos físicos e eletrônicos, questionários aplicados aos gestores, normativos internos e legislação.
---	---

Área(s) de Atuação ²	Atuação direta por meio de elaboração e análise de instrumentos e/ou indicadores próprios
	Código 2

Abrangência (Universidade em Geral\ Sede\Câmpus)	Universidade em geral (incluindo o Hospital Universitário e os <i>campi</i>)
--	---

Finalidade:	Dar conhecimento aos gestores das áreas auditadas sobre as irregularidades ou impropriedades encontradas nos exames de auditoria
-------------	--

Autoria\Divisão ou Subunidade Envolvida:	Auditoria Interna
--	-------------------

Processo Decisório de Aprovação (descrição da forma)	Parecer do Chefe da Auditoria Interna sobre o trabalho realizado.
--	---

Destinatário:	Gestores das áreas auditadas e autoridade máxima
---------------	--

Observações:	
--------------	--

¹ Elaboração de relatórios, pareceres, análises, avaliações, planos, controles e outros, produzidos exclusivamente pelo órgão; ou Elaboração realizada em conjunto com outros órgãos, comissões, grupos de trabalho ou outros.

² Áreas de Atuação (atuação direta por meio de elaboração e análise de instrumentos e/ou indicadores próprios, ou atuação indireta por meio da utilização de instrumentos e/ou indicadores de outros órgãos, unidades, comissões ou grupos de trabalho da instituição):

Código Área

- 1 Análise e Melhoria de Processos
- 2 Auditoria, Fiscalizações, e Controle da Legalidade
- 3 Controles Financeiros e Tributários
- 4 Desempenho dos Colaboradores da Instituição
- 5 Desempenho Institucional
- 6 Controle Estratégico
- 7 Avaliações, Consultorias e Relatórios
- 8 Controle Social (como ouvidoria, servi. de atendimento ao usuário, órgãos colegiados, etc.)
- 9 Outros:
 - a) _____
 - b) _____
 - c) _____

4. Subunidades:

Divisões das subunidades

Denominação:	Função	Código e Área de Atuação ¹	Nº de Subord.	Processo Decisório ²
Não há				

¹ Áreas de Atuação (atuação direta por meio de elaboração e análise de instrumentos e/ou indicadores próprios, ou atuação indireta por meio da utilização de instrumentos e/ou indicadores de outros órgãos, unidades, comissões ou grupos de trabalho da instituição):

Código Área

- 1 Análise e Melhoria de Processos
- 2 Auditoria, Fiscalizações, e Controle da Legalidade
- 3 Controles Financeiros e Tributários
- 4 Desempenho dos Colaboradores da Instituição

- 5 Desempenho Institucional
- 6 Controle Estratégico
- 7 Avaliações, Consultorias e Relatórios
- 8 Controle Social (como ouvidoria, serviços de atendimento ao usuário, órgãos colegiados, etc.)
- 9 Outros:
 - a) _____
 - b) _____
 - c) _____

² Cargos de Chefia, Colegiado, Outros: _____

Atuação

Subunidade e suas Divisões	Instrumentos\ Indicadores utilizados	Fonte ¹	Periodicidade	Abrangência (Univ.\Campi)
Não há				

¹ SI – Sistema de Informações ou banco de dados, WEB – dados presentes nas páginas da instituição ou web, RE – relatórios encaminhados para o setor, SO – solicitações às outras unidades, Outros:

Apêndice C – Dados UDESC



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO
UNIVERSITÁRIA - PPGAU

FORMULÁRIO DO QUESTIONÁRIO

IDENTIFICAÇÃO:

Instituição: UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA - UDESC

Entrevistado: C. C. P

Cargo/Função: Técnico Universitário Desenvolvimento/Contador

I. DA UNIDADE UNIVERSITÁRIA

1. Ato(s) legal(is) de criação e demais normas regulamentadoras da unidade:

Regimento Geral da UDESC, aprovado pela Resolução nº 44/2007 – CONSUNI, de 01/06/2007, Artigo 36.

2. Qual é a missão e os objetivos da Controladoria?

- Elaborar e submeter previamente ao Reitor a Programação Anual de Auditorias da Secretaria.
- Elaborar relatórios, certificando o Reitor em caso de ilegalidade ou irregularidade e propor medidas corretivas.

II. ESPECIFICIDADES DA UNIDADE

3. Coordenação/Direção Geral da Unidade:

Cargo(s) de Direção/Coordenação Geral:	Nº de Subordinados:
Secretário (a) de Controle Interno	05
Quais são as funções, competências, habilidades e o perfil profissional definidos para o(s) <i>Controller(s)</i> na organização?	
Possuir nível superior	

Estrutura

Denominação da Subunidade:	Função	Nº de Subord.
Contas Públicas	Responsável pelas Contas Públicas	01
Recursos Humanos	Responsável pelos Recursos Humanos	03
Prestação de Contas	Responsável pela Prestação de Contas	01

Atuação da Unidade, exclusiva ou participativa¹:

Documento Elaborado/Emitido:	Periodicidade

Fonte dos Dados (Sistema de Informações, Web, Relatórios encaminhados, Solicitações a outros setores, etc.)	
---	--

Área(s) de Atuação ²	
---------------------------------	--

Abrangência (Universidade em Geral\ Sede\Câmpus)	
--	--

Finalidade:	
-------------	--

Autoria\Divisão ou Subunidade Envolvida:	
--	--

Processo Decisório de Aprovação (descrição da forma)	
--	--

Destinatário:	
---------------	--

Observações:	
--------------	--

¹ Elaboração de relatórios, pareceres, análises, avaliações, planos, controles e outros.

produzidos exclusivamente pelo órgão; ou Elaboração realizada em conjunto com outros órgãos, comissões, grupos de trabalho ou outros.

² Áreas de Atuação (atuação direta por meio de elaboração e análise de instrumentos e/ou indicadores próprios, ou atuação indireta por meio da utilização de instrumentos e/ou indicadores de outros órgãos, unidades, comissões ou grupos de trabalho da instituição):

Código Área

- 1 Análise e Melhoria de Processos
- 2 Auditoria, Fiscalizações, e Controle da Legalidade
- 3 Controles Financeiros e Tributários
- 4 Desempenho dos Colaboradores da Instituição
- 5 Desempenho Institucional
- 6 Controle Estratégico
- 7 Avaliações, Consultorias e Relatórios
- 8 Controle Social (como ouvidoria, serviços de atendimento ao usuário, órgãos colegiados, etc.)
- 9 Outros:
 - a) _____
 - b) _____
 - c) _____

4. Subunidades:

Divisões das subunidades

Denominação:	Função	Código e Área de Atuação ¹	Nº de Subord.	Processo Decisório ²

¹ Áreas de Atuação (atuação direta por meio de elaboração e análise de instrumentos e/ou indicadores próprios, ou atuação indireta por meio da utilização de instrumentos e/ou indicadores de outros órgãos, unidades, comissões ou grupos de trabalho da instituição):

Código Área

- 1 Análise e Melhoria de Processos
- 2 Auditoria, Fiscalizações, e Controle da Legalidade
- 3 Controles Financeiros e Tributários
- 4 Desempenho dos Colaboradores da Instituição
- 5 Desempenho Institucional
- 6 Controle Estratégico
- 7 Avaliações, Consultorias e Relatórios
- 8 Controle Social (como ouvidoria, serviços de atendimento ao usuário, órgãos

colegiados, etc.)

9 Outros:

- a) _____
- b) _____
- c) _____

²Cargos de Chefia, Colegiado, Outros: _____

Atuação

Subunidade e suas Divisões	Instrumentos\Indicadores utilizados	Fonte ¹	Periodicidade	Abrangência (Univ.\Campi)

¹SI – Sistema de Informações ou banco de dados, WEB – dados presentes nas páginas da instituição ou web, RE – relatórios encaminhados para o setor, SO – solicitações às outras unidades, Outros: