

# CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL E A EXECUÇÃO DA AUDITORIA SOB A ÓTICA DA *INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS* (INTOSAI): o caso de uma Prefeitura do Norte do Brasil

Jonathan Alves Galdino<sup>\*</sup>  
Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares<sup>\*\*</sup>  
Mariomar de Sales Lima<sup>\*\*\*</sup>  
Maria da Glória Vitório Guimarães<sup>\*\*\*\*</sup>

## RESUMO

No âmbito da administração pública, as controladorias são órgãos responsáveis pela realização do controle interno por intermédio de auditorias governamentais. Tais procedimentos de controle interno são executados em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), observando também, entre outras normas, os padrões e diretrizes de auditoria governamental preceituados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Diante disso, este estudo objetivou analisar as práticas de auditorias governamentais exercidas pela Controladoria Geral de um município brasileiro da Região Norte à luz da terceira norma básica da INTOSAI. Trata-se de um estudo de caso realizado em uma Prefeitura do Norte do Brasil, utilizando-se de fontes primárias e secundárias de dados. A escolha da unidade de análise se deu por conveniência e facilidade de acesso aos dados, os quais foram coletados através de pesquisa documental e da aplicação de um questionário aos gestores da Controladoria por meio eletrônico. No questionário, usaram-se perguntas abertas e empregou-se escala *Likert* de 05 (cinco) pontos com diferenciais semânticos. Constatou-se que a Controladoria Geral do município pesquisado atende a diretriz da auditoria governamental prévia, bem como cumpre a característica do vínculo institucional direto ao chefe do Poder Executivo, realizando auditorias operacionais ou auditorias de desempenho.

**Palavras-chave:** Controle interno. Administração Pública. Auditoria Governamental. INTOSAI.

## 1 INTRODUÇÃO

Na seara da administração pública, o controle possui vertentes distintas. A primeira tem sentido gerencial e diz respeito à melhor maneira de gerir a *res publica*, origina-se na própria Administração e a maioria das organizações que atua nesse viés está inserida dentro

---

\* Bacharel em Ciências Contábeis para UFAM e Mestrando em Contabilidade e Controladoria pela UFAM. E-mail: jonathangaldino@gmail.com

\*\* Doutorando em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). E-mail: las10@uol.com.br

\*\*\* Professora Doutora da Universidade Federal do Amazonas, lotada no Departamento de Contabilidade, Coordenadora do Curso de mestrado em Contabilidade e Controladoria. E-mail: msl@ufam.edu.br

\*\*\*\* Doutora em Psicologia pela Universidade de São Paulo (USP). Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). E-mail: gloriavitório@gmail.com

da estrutura organizacional do Poder Executivo na forma de controladorias (HOLANDA; VIEIRA, 2009, p. 253).

Já a segunda vertente se ocupa com os limites da atuação do Poder Executivo (BUGARIN et al., 2003; VIEIRA, 2005 *apud* HOLANDA; VIEIRA, 2009, p. 253), existindo ainda uma terceira e moderna vertente centrada no controle social, o qual não é exercido diretamente pelo poder público, mas pela sociedade através da participação popular nos atos de gestão do governo (LOPES et al., 2008, p. 61).

Em geral, as controladorias são órgãos responsáveis pela realização do controle interno da administração pública por intermédio de auditorias governamentais. Assim sendo, pela Resolução nº 1.135/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T 16.8) aplicada ao setor público, cabem, às controladorias, “a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas (de governo) e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas”, entre outras atribuições conferidas pela Constituição Federal de 1988 e pela legislação própria de cada ente da Federação.

Lunkes et al. (2012, p. 99), ao identificar e analisar aspectos de legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil, concluiu, por meio de pesquisa documental, que, embora o país possua organismos e normas próprias concernentes à controladoria, ele precisa aprimorar seu patamar de organização e desenvolvimento.

Essa necessidade de aprimorar o patamar de organização de desenvolvimento das controladorias no Brasil pode ser atribuída não somente ao fato de que a controladoria surgiu muito recente, no século passado, nos Estados Unidos (BEUREN *apud* BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007, p. 23), mas ainda em decorrência do arquétipo teórico acerca da controladoria se encontrar em fase de consolidação (BORINELLI; ROCHA, 2007, p. 02).

É nesse contexto de consolidação do arcabouço teórico a respeito de controladoria que surge a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), uma entidade internacional não governamental, que expede padrões normativos de auditoria governamental, referendados por 189 (cento e oitenta nove) países-membro da Organização das Nações Unidas (ONU), incluindo o Brasil através do Tribunal de Contas da União (TCU), os quais compõem a INTOSAI fundada em 1953.

Com 05 (cinco) idiomas oficiais – inglês, francês, espanhol, alemão e árabe, a INTOSAI trabalha no sentido de não somente fomentar a troca de informações e experiências

a respeito das atividades executadas por Entidades de Fiscalização Superiores (ESF) e das dificuldades encontradas no exercício de suas funções de controle governamental, mas também fornecer os fundamentos teóricos e conceituais padrões de auditoria governamental por meio da Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria de 1977, aclamada e adotada como Carta Magna da auditoria governamental pelos países da INTOSAI durante um congresso promovido pela organização em Lima.

Assim, no campo governamental, as controladorias são órgãos responsáveis pela realização do controle interno da administração pública por intermédio de auditorias governamentais. Tais auditorias são executadas em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16.8), observando também os padrões e diretrizes de auditoria governamental preceituados pela INTOSAI, cujas orientações se centram em 03 (três) normas básicas: o Código de Ética, as Normas de Auditoria e a *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts* de 1977.

Nesse diapasão, este estudo pretendeu analisar as práticas de auditorias governamentais exercidas pela Controladoria Geral de um município do norte do Brasil à luz da terceira norma básica da INTOSAI, que é a *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts* (Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria) de 1977. Espera-se com este estudo o melhoramento do controle interno no setor público, bem como a abertura de linhas de discussão sobre o controle interno público brasileiro em face de diretrizes internacionais de auditoria governamental, dadas por organizações como a INTOSAI.

O trabalho se encontra estruturado em 05 (cinco) seções incluindo esta de caráter introdutório. Na seção subsequente, descreve-se o referencial teórico do estudo. Posteriormente, em uma terceira seção, demonstram-se a metodologia aplicada, a coleta e a análise dos dados. Em uma quarta seção, debatem-se os resultados da presente pesquisa. Por fim, na quinta seção, tem-se a conclusão do estudo seguida das referências bibliográficas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção, apresentam-se os fundamentos que auxiliam a compreensão do estudo, os quais envolvem a doutrina do controle interno no setor público brasileiro; o controle interno enquanto procedimento *versus* o controle interno enquanto organização fiscalizadora; as diretrizes da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI); a Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria.

## 2.1 A DOCTRINA DO CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

É possível afirmar que o embrião do controle no setor público brasileiro se encontra não somente no art. 75 da Lei Federal nº 4.320/1964 que, desde sua sanção, já asseverava regras acerca do controle da execução do orçamento público, mas também no art. 6º do Decreto-Lei nº 200/1967 que estabeleceu o controle como um dos princípios da administração pública federal a ser observado por todos os seus órgãos (SANTOS; TRES, 2012, p. 05).

Segundo Castro (*apud* SANTOS; TRES, 2012, p. 04), o art. 75 da Lei Federal nº 4.320/1964, ainda em vigor, já demonstrava o cerne do controle na administração pública quando determinou controle dos atos administrativos, a fidelidade funcional dos agentes públicos, responsáveis por bens e valores do Erário e o cumprimento dos programas de governo em termos de limites financeiros e alcance de resultados.

Depois dos primeiros ensaios de controle na administração pública brasileira, a Carta Magna Republicana de 1988, em seu art. 34 e art. 70 a 74, esculpe, no setor público brasileiro, a fundamentação legal basilar acerca do controle. Esses dispositivos constitucionais dividem o controle no setor público brasileiro em duas modalidades: o controle externo e o controle interno.

O controle externo, exercido pelo Poder Legislativo com a ajuda dos Tribunais de Contas de cada esfera de governo, em suma, fiscaliza os atos da Administração dentro dos princípios que lhe norteiam e não constitui objeto de análise do presente estudo. O controle interno, por seu turno, é efetuado pelo próprio Poder ou órgão, dentro de sua estrutura administrativa, e não só disciplina rotinas, como também evidencia procedimentos ilegais ou ilegítimos. Quanto mais eficaz for o controle interno maior será a eficiência da gestão pública (KRONBAUER et al., 2011, p. 67).

As finalidades e competências constitucionais do controle interno público brasileiro estão contidas no art. 31 e no art. 74 da Constituição Federal de 1988. Dentre as finalidades e competências constitucionais do controle interno no setor público, transcreve-se a de atuar em conjunto com o controle externo na fiscalização dos atos da Administração. O controle externo e o controle interno devem se complementar em uma associação operacional, tendo em vista que as atividades do controle interno dão suporte às atividades do controle externo (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 17).

As atividades do controle interno no setor público brasileiro foram reforçadas com o advento da Lei Complementar nº 101/2000. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como é

conhecida a Lei Complementar nº 101/2000, atribuiu ao controle interno de cada Poder o dever de fiscalizar o cumprimento do que ela ordena, bem como tornou obrigatória a subscrição do responsável pelo controle interno da administração pública nos relatórios exigidos por ela.

Em adição, em face da convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), recentemente, expediu, para o setor público, a Resolução CFC nº 1.135/2008, a qual aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.8. Essa norma estabelece referenciais para o controle interno no setor público brasileiro no sentido de reduzir riscos e conferir efetividade às informações produzidas pela contabilidade a fim de colaborar com eficácia das entidades públicas.

Gallon, Braga de Neto e Luca (2012, p. 06), ao verificarem se os dispositivos da NBC T 16.8 estavam contemplados nos relatórios anuais de 09 (nove) Estados brasileiros por meio de pesquisa de natureza qualitativa e análise documental, declaram que a norma em comento assevera princípios de controle interno dos entes públicos com fito de garantir razoável nível de eficácia e eficiência da informação produto da contabilidade, bem como o alcance dos objetivos institucionais das entidades públicas para os quais foram criadas.

Dessa forma, expõem-se as doutrinas gerais sobre o controle interno no setor público brasileiro: Lei Federal nº 4.320/1964; Decreto-Lei nº 200/1967; Constituição Federal de 1988; Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e Resolução CFC 1.135/2008. Esses são os fundamentos doutrinários, em termos gerais, pois, ao mesmo tempo em que cada ente da Federação deve observá-las, cada um deles pode também estatuir normas próprias complementares para regulamentar seus respectivos controles internos.

O controle interno no setor público tem crescido não somente em detrimento do interesse da sociedade pelo controle da *res publica*, mas ainda em virtude dos constantes casos de prevaricação contra a Administração, corrupção e malversação do Erário, veiculados pela mídia. Contudo, necessário se faz distinguir o controle interno enquanto procedimento e o controle interno enquanto organização fiscalizadora.

## 2.2 O CONTROLE INTERNO ENQUANTO PROCEDIMENTO VERSUS O CONTROLE INTERNO ENQUANTO ORGANIZAÇÃO FISCALIZADORA

Giannini (*apud* HOLANDA; VIEIRA, 2009, p. 241) atribuiu a origem da palavra controle ao latim medieval *contra-rolum*, a qual remetia a uma lista ou relação de contribuintes de tributos utilizadas pelos cobradores de rendas públicas daquela época. Com a transformação da palavra para o francês (*contre-rôle*), o sentido de controle ganha diversos significados como dominação, na língua inglesa, e fiscalização, vistoria e inspeção, na língua alemã. Na língua portuguesa, por um processo de neologismo, a palavra controle ganha sentido de fiscalização, regulação e restrição.

Segundo Meirelles (2008, p. 570), na administração pública, o controle nada mais é que “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro”. Conforme mencionado na secção anterior, a Constituição Federal de 1988 divide o controle no setor público em dois: o externo e o interno, sendo o último objeto deste estudo. O controle interno no setor público, de acordo com Calixto e Velasquez (2005, p. 65), é o controle que o poder, órgão ou autoridade máxima exerce sobre seus próprios exercícios ou sobre sua própria conduta funcional.

A partir deste ponto, necessário se faz diferenciar procedimentos de controle interno de órgãos de controle interno na administração pública. Vejamos:

<b>Distinção entre controles internos e órgãos de controle interno</b>	
<b>Controles internos (sistemas e procedimentos)</b>	<b>Órgãos de controle interno (organizações e instituições)</b>
Conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados e utilizados com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionais sejam alcançados.	Unidades administrativas integrantes dos sistemas de controle interno da Administração Pública federal, incumbidas, dentre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como apoio às atividades de controle externo, exercidas pelo Tribunal.

**Quadro 1** - Controle interno enquanto procedimento *versus* controle interno enquanto organização fiscalizadora

**Fonte:** Holanda e Vieira (2009, p. 251).

Dessa forma, fica distinguido procedimento de controle interno de órgão de controle interno no setor público brasileiro. O relatório resumido da execução orçamentária, previsto no art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e o inventário analítico de bens patrimoniais móveis e imóveis, contendo elementos necessários para identificação de cada um deles, de que tratam os art. 94, 95 e 96 da Lei Federal nº 4.320/1964, são exemplos de procedimentos de controle interno. As unidades administrativas que realizam auditorias governamentais internas em cima desses procedimentos e sistemas de controle interno são órgãos ou instituição de controle interno.

Na administração pública brasileira, as auditorias governamentais internas do Poder Executivo são atribuições da controladoria. De acordo com Slomski (*apud* SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2009, p. 06), a controladoria, na forma de unidade administrativa, é o órgão administrativo responsável pela gerência holística do sistema de informações a fim de dar suporte aos gestores no que diz a respeito à correta mensuração de resultados. Seja na forma de órgão de um ente da Federação ou na forma de procedimentos executados por setores ou funcionários, a controladoria se efetiva no setor público por meio do *follow-up* dos recursos públicos (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2009, p. 14).

A controladoria surgiu no cenário nacional na década de 60 do século passado com a chegada das multinacionais norte-americanas. Uma década depois, estudiosos e pesquisadores passaram a considerar seu desenvolvimento prático em seus estudos e pesquisas (LUNKES, et al., 2012, p. 91).

Um estudo realizado por Lunkes, et al. (2009, p. 73), o qual tinha por finalidade identificar as principais funções da controladoria em manuais e obras referenciais nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, por meio de uma pesquisa documental, revelou que uma das funções de controladoria mais citada, entre outras, é a de controle.

Todavia, ressalta-se que a função controle não pode ser confundida com auditoria governamental interna. A auditoria governamental interna fiscaliza o controle interno da Administração. O controle interno é responsabilidade de todo agente público e a auditoria governamental interna é responsabilidade de unidades administrativas governamentais específicas.

### 2.3 A INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI)

Fundada em 1953, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) é uma entidade internacional independente, não governamental, composta pelas entidades superiores de auditoria de 189 (cento e oitenta e nove) países-membro da Organização das Nações Unidas (ONU), incluindo o Brasil por meio do Tribunal de Contas da União (TCU).

Sua finalidade é fomentar o intercâmbio de ideias e experiências referentes à auditoria governamental entre as entidades superiores de auditoria dos países-membro (INTOSAI, 2012).

As entidades superiores de auditoria ou Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) são representadas, em sua grande maioria, pelos Tribunais de Contas que exercem o controle externo. Todavia, existem EFS que são controladorias, que exercem o controle interno, vinculadas ao Poder Executivo, como é o caso da Controladoria Geral da República da Bolívia, do Chile e do Paraguai e seus preceitos são voltados para auditoria governamental independente se auditorias externas ou internas.

Segundo Azuma (2008, p. 77), a INTOSAI trabalha no sentido de desenvolver padrões de diretrizes de auditoria governamental para servir como referências para os países-membro e agora está contribuindo com a sistematização da convergência dessas normas para a convergência normas internacionais de auditoria.

Ressalta-se que as normas, padrões e preceitos da INTOSAI não possuem caráter legal impositivo, porém são oportunidades de *benchmarking* para os órgãos fiscalização dos países-membro (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2012, p. 18).

Conforme já mencionado, dentro dos padrões e diretrizes de auditoria governamental, preceituados pela INTOSAI, destacam-se suas três normas básicas: o Código de Ética, as Normas de Auditoria e a *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts* (Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria) de 1977, sendo esta última a que foi utilizada para analisar as práticas de auditoria governamental exercidas na instituição pesquisada, razão pela qual se aborda de forma mais detalhada na seção seguinte.

#### 2.4 A DECLARAÇÃO DE LIMA SOBRE DIRETRIZES PARA PRECEITOS DE AUDITORIA

A Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria (ou apenas Declaração de Lima) foi aprovada em 1977, na cidade de Lima, Peru, durante o IX Congresso Internacional da INTOSAI e firmou princípios padrões de auditoria pública para os países partícipes da entidade. Ela é considerada a Carta Magna da auditoria governamental (KRONBAUER, et al., 2011, p. 52; DIAS e SARRICO, 2008, p. 102).

Embora boa parte da Declaração de Lima tenha seus dispositivos voltados para as Entidades de Fiscalização Superiores (ESF), as quais, segundo ela, prestam serviços de controle externo, a Declaração também possui dispositivos que tratam de características gerais de auditoria governamental, voltados para o controle interno, os quais compuseram o *checklist*

avaliativo deste estudo e serviram de base para análise das práticas de auditoria governamental na entidade estudada. Vejamos:

i) Auditoria governamental prévia ou pré-auditoria (Secção 02 da Declaração de Lima):

De acordo com Declaração, a pré-auditoria (ou auditoria governamental prévia) é uma avaliação das atividades administrativas e financeiras antes da ocorrência dela, imprescindível para gestão de recursos públicos e não se constitui em uma competência exclusiva do controle externo.

A Resolução CFC 1.135/2008, que trata do controle interno no setor público, divide as atividades de controle interno (também chamadas de procedimentos) em duas: procedimentos de prevenção e procedimentos de detecção. A Resolução CFC 1.135/2008, ao conceituar procedimentos de prevenção como “medidas que antecedem o processamento de um ato ou fato e reduzem omissões, incongruências e intempestividades”, ratifica o que consta da Declaração sobre pré-auditoria governamental pelas controladorias.

Relativo ao assunto, Davis e Blaschek (2006, p. 01), através de revisão de literatura, apresentando as características dos sistemas de controle interno público brasileiro e da Nova Economia, bem como o “estado da arte” em controle interno, chegaram à conclusão de que os sistemas de controle interno no setor público brasileiro estão concentrados nos aspectos formais e legais, atuando a posteriori em atividades de correção, sem agregar valor às organizações.

ii) Vínculo institucional dos serviços de auditoria interna (Secção 03 da Declaração de Lima):

Diz a Declaração de Lima, em sua Secção 03, que os serviços de auditoria devem estar estabelecidos dentro da instituição governamental, ou seja, dentro de suas estruturas administrativas. Em adição, a declaração assevera que os serviços de auditoria devem estar subordinados ao chefe do departamento, no caso das controladorias governamentais, aos chefes do Poder que pertencem.

iii) Auditoria operacional (Secção 01 combinada com a Secção 04):

Na Secção 01 da Declaração de Lima, está escrito que o objetivo da auditoria governamental, de um modo geral, é identificar desvios das normas e violações do princípio da legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira tempestivamente. Essa identificação de desvios das normas e violações de princípios de legalidade, eficiência e economia da gestão financeira se referem a auditorias governamentais de legalidade e regularidade.

Porém, logo mais, em sua Secção 04, a Declaração assevera que, além das auditorias de legalidade e regularidade, necessária se faz a realização de auditoria operacional com fito de verificar o desempenho, economia, eficiência e eficácia da administração.

Destarte, a Resolução CFC nº 1.135/2008 classificou o controle interno em três modalidades: controle interno contábil, financeiro e operacional. Às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade é dada a classificação de controle interno operacional. Essa ideia de controle interno operacional, dada pela Resolução CFC nº 1.135/2008, vincula a realização de auditoria operacional da Declaração de Lima pelos serviços de auditoria interna.

Salienta-se que a auditoria operacional, no setor público brasileiro, corresponde às auditorias de desempenho que tratam de questões da eficiência, economicidade e eficácia da gestão pública (JUND, 2002, p. 109). No caso específico da auditoria de desempenho, podem-se identificar 07 (sete) tipos principais, conforme quadro a seguir:

Tipos	Unidades de análise	Formas de controle	Escopo de avaliação	Foco de trabalho
Auditoria de eficiência	Função, processo ou programa.	Inspeção	Aspectos das operações governamentais e de terceiros	Identifica oportunidades de diminuição dos custos orçamentários de prestação de serviços.
Auditoria orientada para efetividade do programa	Política, programa ou elemento principal de um programa.	Inspeção	Aspectos selecionados da modelagem e operação do programa	Estima os impactos das políticas públicas; avalia a eficácia dos programas.
Auditoria de capacidade de desempenho gerencial	Organização	Inspeção	Tudo o que afeta o desempenho das funções gerenciais	Estima a capacidade geral de alcance dos objetivos de economia, eficiência e eficácia.
Auditoria de desempenho dos sistemas de informação	Organização	Auditoria	Informações geradas pelos sistemas de mensuração de desempenho, relatórios.	Valida/atesta a confiabilidade da precisão da informação disponibilizada pelas organizações.
Avaliação de risco	Programa	Inspeção	Todos os aspectos de modelagem e operação do programa	Identifica os principais riscos de fracasso dos programas e suas causas.
<i>Best practice review</i>	Setor, processos genéricos ou funções.	Pesquisa	Aspectos organizacionais e de operação do programa	Formula padrões do setor para melhores procedimentos, divulga desempenho do setor.
Controle gerencial geral	Organização	Inspeção	Aspectos selecionados da estrutura organizacional, sistemas e programas.	Estima a capacidade da organização em cumprir sua missão e política.

**Quadro 2** - Tipos de Auditoria de Desempenho

**Fonte:** Central Audit Institutions and Performing Auditing (*apud* JUND, 2002, p. 128).

Enquanto a auditoria governamental de conformidade se ocupa de questões como: orçamento para realização de uma obra; devida deflagração de certame licitatório; atesto do documento fiscal por funcionários da Administração competentes, entre outras questões afins, a auditoria de desempenho ou auditoria operacional verifica se o agente público geriu com economia e eficiência os recursos públicos sob sua responsabilidade (OLIVEIRA et al., 2011, p. 148).

### **3 REFERENCIAL METODOLÓGICO E DADOS**

Tomando por base a taxionomia proposta por Vergara (2011, p. 44), este estudo empregou uma abordagem qualitativa e, quanto aos seus objetivos, caracterizou-se como exploratória e descritiva. Exploratória, tendo em vista a escassez, na literatura, de pesquisas sobre controladoria no setor público (ARAÚJO; PEREIRA, 2011, p. 01). Descritiva, pois se descreveram as características gerais de auditoria governamental voltada para o controle interno na instituição pesquisada, de acordo com a Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria da INTOSAI.

Quanto aos meios de investigação, pode-se dizer que esta pesquisa é um estudo de caso único, pois se analisou uma única unidade de análise, a Controladoria Geral de um município da Região Norte do Brasil, e documental, porque se examinou a legislação que criou e regulamentou a entidade estudada. A escolha da unidade de análise se deu por conveniência e facilidade de acesso às informações. Utilizaram-se fontes primárias e secundárias de dados.

Dessa forma, analisaram-se a Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria da INTOSAI; Lei Municipal Ordinária que criou a Controladoria Geral do município em questão (CGM); Decreto Municipal que regulamentou o Regimento Interno da CGM e a Portaria que aprovou o Manual de Organização da CGM; além do Decreto Municipal vinculado à matéria.

Em adição, aplicou-se aos gestores da CGM um questionário semiaberto baseado no Capítulo I, Secções de 01 a 04, da Declaração de Lima sobre os Princípios de Auditoria Governamental, o qual foi elaborado observando também o foco de trabalho dos 07 (sete) tipos de auditoria de desempenho ou auditoria operacional constantes da fundamentação teórica (Quadro 2). No questionário, usaram-se perguntas abertas para coletar dados referentes à estrutura e ao vínculo institucional do órgão, bem como dados sobre a quantidade de

auditorias internas governamentais realizadas e quantas dessas auditorias governamentais eram preventivas e corretivas. Também se esquematizaram 06 (seis) assertivas com objetivo de verificar a existência de práticas de auditoria operacional pela CGM, as quais, segundo a Declaração de Lima da INTOSAI, são partes integrantes da auditoria governamental.

O referido questionário foi respondido através da ferramenta eletrônica denominada *Google Docs*®. Em seguida, empregou-se escala *Likert* de 05 (cinco) pontos, na qual se apresentaram as (06) seis assertivas sobre auditoria governamental operacional para analisar matematicamente o grau de concordância das respostas. Apresentaram-se os diferenciais semânticos com variáveis qualitativas da seguinte forma: ponto 01 (discordo totalmente); ponto 02 (discordo); ponto 03 (neutro); 04 (concordo) e ponto 05 (concordo totalmente).

Interpretaram-se matematicamente as respostas coletadas pela escala *Likert* aplicada do seguinte modo: multiplicou-se o valor dos pontos dos diferenciais semânticos pelas quantidades de assertivas. O resultado máximo de concordância era 30 (trinta): produto da multiplicação de 05 (cinco) - correspondente à resposta “concordo totalmente” - vezes a quantidade de assertivas que eram 06 (seis). O resultado mínimo de discordância era 06 (seis): produto da multiplicação de 01 (um) - correspondente à resposta “discordo totalmente” - vezes a quantidade de assertivas que eram 06 (seis). A média aritmética entre o resultado mínimo e máximo, 18 (dezoito), representava grau neutro de concordância. Para apurar o resultado, somaram-se os pontos dos diferenciais semânticos.

Forma de apuração do resultado	Intervalo do resultado	Descrição do resultado
Somatório dos pontos das respostas (dos diferenciais semânticos)	06 a 17	Discordância
	18	Neutro
	19 a 30	Concordância

**Quadro 3** - Análise matemática da escala *Likert* aplicada

O tratamento e o exame dos dados coletados em um estudo de caso são complexos, pois a literatura sobre a condução dessa ferramenta de pesquisa não os definem bem. De modo contrário ao que ocorre com análises estatísticas, não há diversas fórmulas ou procedimentos fixos estabelecidos para direcionar o tratamento e análise de dados em um estudo de caso (YIN, 2010, p. 40).

Desse modo, admite-se que este estudo apresenta fragilidade por se tratar de um estudo de caso que, além de não oferecer muitas bases para generalizações científicas, não possui condução metodológica bem definida pela literatura como ocorre com as análises estatísticas (YIN, 2010, p. 29). Porém, tais fragilidades não invalidam os resultados

alcançados nem as contribuições esperadas já que os mesmos poderão servir de parâmetro de comparações para outros estudos em entidades semelhantes.

## 4 RESULTADO E DISCUSSÕES

Nesta seção, apresentam-se os resultados e as discussões deste estudo por meio das características gerais de auditoria interna governamental, extraídas das Secções de 01 a 04 da Declaração de Lima e constantes do referencial teórico, em face da aplicação de questionário semiaberto à CGM e da legislação de criação e regulamentação da entidade de serviço de auditoria interna do Poder Executivo do município da Região Norte do Brasil. Preliminarmente, descrevem-se e analisam-se os dados buscando identificar se os procedimentos de auditoria estão em consonância com as diretrizes emanadas da Declaração de Lima. Em um segundo instante, apresenta-se a análise matemática da auditoria operacional pela escala *Likert*.

### 4.1 ANÁLISE DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL PRÉVIA

A Declaração de Lima sobre Diretrizes para Auditoria da INTOSAI revela que a auditoria governamental prévia ou pré-auditoria é necessária para gestão de recursos públicos. O conceito de auditoria governamental preventiva da Declaração de Lima é o mesmo conceito de procedimento de controle interno de prevenção da Resolução CFC nº 1.135/2008.

Com base nos fundamentos mencionados, analisou-se o que foi respondido no questionário aplicado, tendo-se constatado que a CGM realizou um total de 199 (cento e noventa e nove) auditorias governamentais nos últimos anos. Desse total, 152 (cento e cinquenta duas) auditorias internas governamentais foram preventivas, perfazendo 76,4% do total, conforme Tabela 1.

Auditorias Governamentais Internas	Quantidade	%
Preventivas (Prevenção)	152	76,4
Corretivas (Detecção)	47	23,6
Total	199	100,0

**Tabela 1** - Total de auditorias internas governamentais nos últimos anos pela CGM  
**Fonte:** elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

O resultado descrito na Tabela 1, referente à classificação das auditorias governamentais realizadas pela CGM, contraria os achados de Davis e Blaschek (2006, p. 01),

ao constatarem que os sistemas de controle interno no setor público brasileiro estão concentrados nos aspectos formais e legais, atuando a posteriori em atividades de correção, sem agregar valor às organizações. Assim sendo, conclui-se que existem sistemas de controle interno no setor público brasileiro atuando em atividades preventivas e não somente em atividades corretivas, levando à asseveração de que a CGM pesquisada está atuando em consonância com os preceitos gerais de auditoria governamental, preconizados pela Declaração de Lima, e, conseqüentemente, agregando valores às organizações públicas municipais.

#### 4.2 ANÁLISE DO VÍNCULO INSTITUCIONAL DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA

A Seção 03 da Declaração de Lima, constante do Capítulo I do documento, menciona que os serviços de auditoria interna devem estar inseridos na esfera da organização governamental e vinculados ao chefe do setor.

No caso do presente estudo de caso, constatou-se que a CGM está inserida na estrutura organizacional da esfera de governo municipal, vinculada diretamente ao chefe do Poder Executivo, conforme os preceitos da Declaração de Lima da INTOSAI.

A vinculação direta da CGM ao chefe do Poder Executivo da estrutura administrativa governamental em que ela está inserida pode também ser comprovada através da Portaria que aprovou seu Manual de Organização, bem como do Decreto Municipal que regulamentou seu Regimento Interno e, por fim, do art. 1º da Lei Municipal Ordinária que criou a CGM, determinando também a sua inclusão na estrutura organizacional direta do Poder Executivo Municipal.

Portanto, deduz-se que a Controladoria Geral do Município atende ao critério de auditoria governamental interna da Declaração de Lima no que concerne ao vínculo institucional de serviços de auditoria interna.

#### 4.3 ANÁLISE MATEMÁTICA DA AUDITORIA OPERACIONAL PELA ESCALA LIKERT

As respostas obtidas via escala de Likert, foram mensuradas matematicamente, conforme demonstrado sinteticamente na Tabela 2.

Assertivas	DT (1)	D (2)	N (3)	C (4)	CT (5)	Total ( $\Sigma+$ )
O Órgão de controle interno respondente deste questionário identifica oportunidades de diminuição da prestação de serviços públicos da esfera de governo a que pertence.	-	-	-	-	5	5
O Órgão de controle interno respondente participa da elaboração, execução e revisão dos planos plurianuais e dos orçamentos de forma ativa e direta, emitindo pareceres, dando sugestões e opiniões.	-	-	-	4	-	9
O Órgão de controle interno respondente estima os impactos das políticas públicas e avalia a eficácia dos programas de governo da Administração a que pertence.	-	-	-	-	5	14
O Órgão de controle interno respondente identifica os principais riscos de fracasso dos programas de governo do plano plurianual da Administração a que pertence e as causas desse fracasso.	-	-	-	4	-	18
O Órgão de controle interno respondente estima a capacidade das entidades públicas em cumprir a missão, a política e os objetivos institucionais dela.	-	-	3	-	-	21
O Órgão respondente formula padrões para melhorar procedimentos das atividades-meio e atividades-fim nas entidades públicas e divulga o desempenho dos setores envolvidos nessas atividades.			3	-	-	24

Legenda: DT = discordo totalmente; D = discordo; N = neutro; C = concordo; CT = concordo totalmente.

**Tabela 2** - Resultado sintético do questionário aplicado sobre auditoria operacional ou auditoria de desempenho pela escala Likert

**Fonte:** elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

O somatório das repostas sobre auditoria operacional obtidas da CGM pela escala *Likert* resultou no valor 24 (vinte e quatro). Conforme análise matemática explicitada no Quadro 3, as repostas convergiram para um nível de concordância, de onde se concluiu que a CGM realiza auditorias operacionais cumprindo a finalidade das auditorias governamentais constantes da Declaração de Lima.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

Este estudo objetivou analisar as práticas de auditorias governamentais exercidas por uma Controladoria Geral de um município da Região Norte do Brasil à luz da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e, para tanto, aplicou-se questionário semiaberto avaliativo baseado no Capítulo I, Seções 01 a 04, da Declaração de Lima sobre os Princípios de Auditoria Governamental aos gestores da entidade.

Constatou-se, por meio de uma abordagem qualitativa, que a Controladoria Geral pesquisada cumpre a característica do vínculo institucional direto ao chefe do Poder Executivo e atende a diretriz da auditoria governamental prévia, contrariando estudo anterior de que o controle interno brasileiro está focado em atividades a posteriori. Tal prática possibilita a redução de riscos e permite a agregação de valores às instituições públicas.

Em relação a auditorias governamentais, concluiu-se, através do somatório das respostas coletadas por escala Likert, que a Controladoria, no âmbito de suas atividades de controle interno, realiza auditorias operacionais, indicando um bom *follow-up* da gestão pública e contribuindo para a gestão econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos.

Tendo em vista que se trata de um estudo de caso único que estudos de caso, estes resultados não oferecem bases para uma boa generalização científica. Portanto, sugere-se a replicação da pesquisa em outros entes da Federação para realização de um *overview* do controle interno nos setor público brasileiro.

### **Governmental Controllershship and the Auditing Accomplishment under the optic of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): the case of a Prefecture from Brazil's North**

#### **ABSTRACT**

In the public administration scope, controllerships are the organizations responsible by the internal control accomplishment through governmental audits. These internal control procedures are executed in conformity with the Brazilian Rules of Accounting applied to public sector (in Portuguese, NBCASP), noticing also, among others rules, the standards and guidelines of governmental audit dictated by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). So, this study objectified analyzing the government auditing practices exercised by the General Controllershship of one Brazilian city from North Region pursuant to the third basic rule of the INTOSAI. It treats a single case study fulfilled in a Prefecture from Brazil's North, using primary and secondary data sources. The unit analysis choice occurred for convenience and easy access to data which were collected through documental research and questionnaire application to managers from the General Controllershship electronically. In this questionnaire, it was used open questions and Likert scale with 05 (five) and semantic differentials. It was found the General Controllershship of the city studied complies with the guideline of pre-auditing, as well as satisfies the institutional characteristic of direct bond to Executive Chief, doing operational auditing or performance auditing.

**Keywords:** Internal control. Public Administration. Governmental Auditing. INTOSAI.

#### **REFERÊNCIAS**

ARAÚJO, Maria Gilseclécia da Silva; PEREIRA, Clesia Camilo. Utilização de indicadores de desempenho no setor público: estudo realizado na Controladoria Geral da União. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, São Paulo. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011.

AZUMA, Nobuo. The framework of INTOSAI Government Auditing Standards: in the stream of international convergence. *Government Auditing Review*. Japão, Tóquio, v. 15, p. 77-97, 2008. Disponível em: <<http://www.jbaudit.go.jp/english/exchange/pdf/e15d05.pdf>> Acesso em: 12 nov. 2012.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças da Universidade de São Paulo*. São Paulo, v. 18, p. 22-37, 2007.

BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Welington. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 07, São Paulo. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2007.

BRASIL. Constituição. Brasília: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 fev. 1967. Seção 01.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 mar. 1964. Seção 01.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 08 mai. 2000. Seção 01.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno da Administração Pública Federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Maria*. Santa Maria, v. 2, p. 63-81, 2005.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. A organização do sistema de controle municipal. 4. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CASTALDELLI JÚNIOR, Eduardo; AQUINO, André Carlos B. de. Indicadores de desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. *Revista Contabilidade Vista & Revista da Universidade Federal de Minas Gerais*. Belo Horizonte, v. 22, p. 15-40, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle interno. In: *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 nov. 2008. Seção 03.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 06, São Paulo. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2006.

DIAS, Carlos Bonny; SARRICO, Claudia S. Controle público dos governos municipais: novos horizontes. *Revista Economia Global e Gestão*. Lisboa, v. 13, p. 99-118, 2008.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; BRAGA NETO, José Garrido; LUCA, Márcia Martins Mendes de. Controle interno nos relatórios anuais dos Estados brasileiros à luz da NBC T 16.8, do Conselho Federal de Contabilidade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12, São Paulo. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2012.

HOLANDA, Victor Branco de; VIEIRA, Laércio Mendes. Teoria do controle aplicada ao setor público. In: José Francisco Ribeiro Filho; Jorge Lopes; Marcleide Pederneiras. (Org.). Estudando teoria da contabilidade. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2009, v. 1, p. 239-263.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *The Lima Declaration of Guideline on Auditing Precepts*. Disponível em: <<http://www.intosai.org>> Acesso em: 12 nov. 2012.

JUND FILHO, Sergio Lopes. As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais. Rio de Janeiro: 2002. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), Escola Brasileira de Administração Pública e Empresas, Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, 2002.

KRONBAUER, Clóvis Antônio; KRÜGER, Gustavo Pires; OTT, Ernani; NASCIMENTO, Cléber José. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. Revista Contabilidade e Organizações da Universidade de São Paulo. São Paulo, v. 5, p. 48-71, 2011.

LOPES, Jorge E. G.; RIBEIRO FILHO, José F.; PEDERNEIRAS, Marcleide M. M.; SILVA, Felipe D. C. Requisitos para aprovação de prestações de contas de municípios: aplicação da análise discriminante (AD) a partir de julgamentos de controle externo. Revista Contabilidade Vista & Revista da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, v. 19, p. 59-83, 2008.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Revista Universo Contábil da Fundação Unidade Regional de Blumenau. Blumenau, v. 5, p. 63-75, 2009.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. SOUZA, Cláudia Márcio de; ROSA, Fabrícia Silva da. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. Revista Contabilidade & Finanças da Universidade de São Paulo. São Paulo, v. 23, p. 89-101, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Robson Ramos; SILVA, Wainer da Silveira; SOARES, Carlos Alberto Pereira; GOMES, Josir Simeone. Auditoria em obras públicas: um estudo sobre a área de formação dos auditores dos governos estaduais e as auditorias de natureza operacional a partir de dados do CONACI e SINAOP. Revista Gestão da Produção, Operações e Sistemas da Universidade Estadual de São Paulo. Bauru, v. 6, p. 143-159, 2011.

SANTOS, Sandra Regina Toledo; TRES, Tagiane Fiorentin. Controladoria, auditoria interna e controle interno: o entendimento dos gestores públicos municipais pertencentes ao Corede Produção/RS. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12, São Paulo. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2012.

SUZART, Janílson Antônio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joseilton Silveira da. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 09, São Paulo. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

YIN, Robert K. Estudo de casos: planejamento e métodos. Traduzido por Daniel Grassi. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. Tradução de: Case study research: design and methods.