

PUBLICAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA O FORTALECIMENTO DO CONTROLE INTERNO?

Otávio Henrique Cintra Monteiro

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: otaviocintra@gmail.com

Rezilda Rodrigues Oliveira

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: rezilda.rodrigues@gmail.com

Ayane Maria Gonçalves da Silva

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: ayanegoncalves@gmail.com

Linha Temática: Controladoria no Setor Público

RESUMO

Este artigo faz uma análise da publicação de relatórios de auditoria governamental como uma contribuição para o fortalecimento do controle interno, na percepção dos profissionais de carreira da SCGE/PE. Trabalhou-se com temas ligados à abordagem do controle no setor público, com ênfase no controle interno, na auditoria governamental e na transparência como intimamente ligadas à legitimidade organizacional, discutidos em termos institucionais e da literatura utilizada na contabilidade gerencial. Com este material, formulou-se 13 proposições que foram submetidas ao escrutínio dos profissionais da Secretaria da Controladoria Geral de Pernambuco – SCGE/PE, considerado um órgão de controle equiparado às chamadas instituições de *accountability*. Na coleta de dados aplicou-se um questionário dividido em dois blocos: o primeiro buscou fazer a caracterização dos 71 respondentes desse órgão de controle, correspondente a 45,51% da população estudada. O segundo bloco concentrou o cerne da pesquisa, que verificou a percepção dos profissionais da SCGE/PE sobre a publicação dos relatórios de auditoria governamental como uma das macrofunções de controle interno. Os resultados obtidos mostram que a publicação de relatórios de auditoria governamental pode ser positivamente associada aos princípios da *accountability* e aos requerimentos de legitimidade organizacional no âmbito da gestão no setor público. A análise mostra que esta prática da SCGE/PE, foi considerada salutar e inovadora, embora ainda carente de se legitimar e institucionalizar, para efetivamente fortalecer o controle interno.

Palavras-chave: Relatórios de auditoria; Legitimidade; Controle Interno.

1. INTRODUÇÃO

Sodré e Alves (2010) consideram um avanço que as ferramentas de transparência, *accountability* e aperfeiçoamento da gestão pública venham sendo difundidas pelo país e pelo mundo, mesmo que de forma lenta e gradual. Por outro lado, apesar da relevância do controle interno para o setor público, pouco se conhece a respeito das contribuições científicas desenvolvidas sobre a melhoria da gestão, no tocante ao aspecto ora explorado (BEUREN; ZONATTO, 2014).

Segundo Monteiro (2015), o controle interno no setor público é mais amplo que uma simples função da administração. Há uma preocupação com o bom uso dos recursos públicos, em face do atendimento de princípios de regulação e legalidade, assim como do apoio dado aos gestores na missão de administrar. Do mesmo modo, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social são incumbências do controle interno no setor público.

A fim de obter melhorias no controle interno são realizadas auditorias internas governamentais, cujos resultados constituem a base de elaboração dos chamados relatórios de auditoria. Conforme Castro (2011), eles ajudam a melhorar a alocação de recursos, atuando não só para corrigir os desperdícios, mas para inibir a improbidade, a negligência e a omissão, além de antecipar ocorrências, na tentativa de garantir os resultados almejados com agregação de valor à gestão.

Em termos empíricos, como se observa em Abreu (2015), a divulgação e disseminação de informações constitui um dos exemplos de comportamento orientado para a obtenção de legitimação e reconhecimento do público. Isso, leva em conta que os relatórios de auditoria não só expressam resultados, mas também servem para projetar a boa reputação e integridade das entidades públicas (JUDGE; DOUGLAS; KUTAN, 2008).

O referencial utilizado no trabalho aponta para esta e outras direções, tendo-se obtido embasamento da literatura para formular 13 proposições que foram submetidas ao escrutínio dos profissionais da Secretaria da Controladoria Geral de Pernambuco – SCGE/PE, considerado um órgão de controle equiparado às chamadas instituições de *accountability* (ARANHA; FILGUEIRAS, 2016). No âmbito deste raciocínio, introduz-se a seguinte pergunta: a publicação de relatórios de auditoria governamental contribui para o fortalecimento do controle interno, na percepção dos profissionais de carreira da SCGE/PE?

Visando responder a tal questionamento, este artigo faz uma análise da publicação de relatórios de auditoria governamental como uma contribuição para o fortalecimento do controle interno, na percepção dos profissionais de carreira da SCGE/PE. O artigo começa delineando o contexto de atuação da SCGE/PE, seguido pelo referencial utilizado, a metodologia adotada, os resultados e conclusões a que se chegou.

2. CONTEXTO DE ATUAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE CARREIRA DA SCGE/PE

Há um aumento de demanda quanto aos mecanismos de controle na administração pública que se fazem necessários ante o cenário da má gestão governamental e identificação de problemas que afetam o patrimônio público, não obstante os avanços observados na criação de mecanismos institucionais que visam a transparência e o combate à corrupção (HULSTIJN; DARUSALAM; JANSSEN, 2017).

Para Sodré e Alves (2010), existem deficiências no controle exercido pela sociedade (*accountability* vertical) e pelo próprio governo sobre os atos públicos (*accountability* horizontal). Ao mesmo tempo, Cavalcante e De Luca (2013) afirmam que a transparência, a *accountability* e as dimensões do controle estão quase sempre presentes nas recomendações de boas práticas de governança no setor público. De acordo com Beuren e Zonatto (2014), em uma visão mais gerencial do que burocrática, a implantação do controle interno no setor público favorece informações sobre a aplicação de recursos, os benefícios obtidos dos investimentos executados e a qualidade dos serviços prestados.

Um controle interno efetivo é aquele centrado no reporte sistemático de informações sobre os atos de gestão em uma visão orgânica, de dentro da organização, o qual incorpora o caráter gerencial do sistema de informação em que está inserido (RIBEIRO FILHO et al., 2008).

Nesse contexto, o controle interno não deve se concentrar em aspectos meramente formais dos atos administrativos, mas também valorizar àqueles que são mais participativos e

focados nos resultados da gestão (TOSCANO JR; LEITÃO, 2006). Por outro lado, os sistemas de controle da administração pública estão ganhando importância em muitas democracias contemporâneas em função da demanda por transparência e *accountability* na gestão governamental (OLIVIEIRI et al., 2015). Sendo assim, verifica-se haver grande pressão para que ocorra o aumento do nível de alinhamento das características institucionais e da forma de atuação dos órgãos de controle, tanto federais quando estaduais, frente aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública (CAVALCANTE et al., 2012).

O artigo apresenta um caso concreto relacionado com esta temática, cujo registro remete ao ano de 2007, quando foi instituída a Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SECGE) para ser o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo local. Tal iniciativa ocorreu mediante a alteração da estrutura estadual, por meio da Lei Ordinária Estadual nº 13.205/2007, que deu início a um processo de modernização da gestão pública, retirando da Secretaria da Fazenda o papel de órgão central de controle interno, exercido por um dos seus departamentos e criando um órgão específico com *status* de secretaria especial. No ano de 2011, a SECGE tornou-se a Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SCGE), o que explica a importância atribuída ao controle interno no estado.

Para viabilizar o funcionamento da SCGE, foi necessário montar um quadro de agentes públicos preparados para o exercício de suas funções. Como o novo órgão não tinha servidores próprios, houve a disponibilização de Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda, servidores que antes desempenhavam atividades de controle interno no governo, para dar continuidade ao serviço de controle. Paralelamente, foi feita uma seleção simplificada para recrutar Auditores Internos, em regime de contratação temporária. Em 2008, foi criada a Lei Complementar Estadual nº 119, que disciplinou a criação da Carreira de Controle Interno e seus cargos (SANTANA, 2010). Foi instituído o cargo efetivo de carreira própria de estado cujo nome foi definido como Analista de Controle Interno.

No ano de 2009, foi editada a Lei Complementar Estadual nº 141, que dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco, para o qual foram criados os sistemas de controle social e de controle interno, dentre outros. Em seu artigo 4º, foi estabelecido que houvesse, no núcleo de gestão, como um de seus membros, o titular do órgão central de controle interno. A mesma Lei Complementar Estadual nº 141, em seu artigo 14, foi estabelecido que o sistema de controle interno possuísse quatro macrofunções: ouvidoria, corregedoria, controladoria e auditoria governamental. Contudo, o órgão central de controle interno só tinha formalmente estabelecido em sua estrutura as funções de controladoria e auditoria (PERNAMBUCO, 2009; SANTANA, 2010).

No ano de 2012, por conta do advento da Lei Ordinária Estadual nº 14.804, conhecida como Lei de Acesso a Informação - LAI, a Ouvidoria Geral do Estado saiu da subordinação da Secretaria de Articulação Social e Regional para a da Secretaria da Controladoria Geral do Estado (PERNAMBUCO, 2012). Isso ocorreu porque foi percebido que a estrutura da ouvidoria, organizada de forma setorial, poderia acelerar a prestação de informação e melhor atender às solicitações da população.

Assim sendo, a partir do ano de 2012, a função de ouvidoria foi incorporada formalmente à estrutura do órgão central de controle interno. Dois anos depois, foi editada a Lei Complementar Estadual nº 267, alterando a Lei Complementar Estadual nº 119, que reestruturou a carreira de Analista de Controle Interno para Gestor Governamental – Especialidade Controle Interno (PERNAMBUCO, 2014). No ano de 2015, a Lei Ordinária Estadual nº 15.452 estabeleceu que a SCGE passaria a analisar atos de correição (PERNAMBUCO, 2015). Dessa forma, a SCGE/PE passou a executar o ciclo completo do sistema de controle interno.

3. REFERENCIAL

3.1 Auditoria Governamental e Transparência

Peter e Machado (2014) afirmam que a auditoria é um importante instrumento para dar segurança ao gestor quanto à efetividade do controle. No setor público, sua importância revela-se incontestável, do ponto de vista da fidedignidade das prestações de contas dos recursos públicos, sobretudo por examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão e os resultados obtidos. Além disso, a auditoria ajuda a rever procedimentos administrativos e o controle interno das organizações auditadas, extensivo aos entes que necessitem prestar contas dos recursos públicos recebidos.

Por sua vez, Braga (2011) destaca a contribuição gerada pela auditoria, em termos da melhoria da gestão, em razão da análise sistemática que faz, com escopo definido, procedimentos específicos e consignação de conclusões em um relatório. Ademais, diante do diagnóstico da situação encontrada, emite recomendações que serão acompanhadas e discutidas ao longo da gestão, em outros momentos de interação.

Devido ao benefício que a auditoria governamental traz para a gestão pública, Antonino et al. (2013) salientam que os vários tipos de auditoria auxiliam a transparência dos recursos públicos, visto que tornam as informações públicas mais confiáveis para a sociedade, já que cada tipo de auditoria tem um foco diferente e requer maior concentração acerca do que ocorre na administração pública.

Nesse sentido, Bairral, Silva e Alves (2015) explicam que o grau de evidenciação pública é comumente relacionado a dois fatores: competição política e porte. O primeiro fator está ligado à viabilidade de novos eleitos ou permanência de atuais políticos no cargo. Quanto mais informações forem disponibilizadas pela gestão, maior é a chance de êxito de permanência no cargo. Já o segundo fator, está ligado ao custo de agência, que aumenta conforme o porte do ente público. Nessa ótica, mais informações são disponibilizadas para reduzir esse custo.

Dada a proposta deste artigo, a publicação dos relatórios de auditoria governamental deve ser interpretada como um reforço ao exercício do controle gerencial, sobretudo em se tratando da transparência ativa, ou seja, quando a divulgação é realizada de modo espontâneo, utilizando-se páginas virtuais. Neste particular, Rocha (2011) defende que o Estado deve ser o primeiro a dar publicidade às suas ações, ao modo como são executadas, e criar canais de manifestação perante a sociedade, a fim de facilitar o controle social e atender a preceitos constitucionais. Wanderley e Fajardo (2009) corroboram este pensamento, ao destacarem o controle como um meio de robustecer o comportamento positivo e a correção de ações no caso de resultados não desejados. Assim, essa prática pode ser vista como legítima e própria de um processo de institucionalização que se renova e dá frutos advindos da boa gestão.

3.2 Instituições, Legitimidade e Controle

As instituições evoluem através de um processo de rotina da própria atividade humana. Assim, há uma dualidade entre ação (atividade humana) e as instituições que estruturam essa atividade (BURNS; SCAPENS; 2000). Não é diferente no caso da publicação dos relatórios de auditoria governamental, a cargo das instituições de controle interno, cujo teor pode expressar tanto a orientação normativa e burocrática adotada como àquela mais identificada com o gerencialismo da administração pública, voltada para o desempenho e a melhoria gerencial (SOARES; SIENA, 2011). Note-se que no setor público é bem comum a tradição das organizações conservarem em seu funcionamento traços culturais da estrutura anterior à mudança gerencial (MEDEIROS, 2006).

A preocupação com fatores socioculturais faz ver que existe uma relação entre ações, rotinas e instituições na elaboração de relatórios de auditoria governamental, porque é inescapável que os artefatos da gestão recebam influências que partem desde o campo institucional (esfera macro) até o campo de ação (esfera micro) ao longo do tempo, respondendo por mudanças que envolvem tanto o ambiente como a estrutura (BURNS; SCAPENS, 2000).

O conhecimento de tais questões leva a crer que os auditores encarregados de elaborar o relatório de auditoria governamental terão que saber lidar com a pressão de forças externas e internas incidentes sobre seu exercício profissional, conforme por razões de ordem regulatória, normativa ou cognitiva (MEYER; ROWAN, 1977). Inclusive, algumas delas podem ser desafiadoras dado que seus valores e crenças estarão sendo submetidos às escolhas entre a desejada legitimidade e as exigências técnicas emanadas de diferentes interessados (*stakeholders* internos e externos).

Essa lógica se vincula à legitimidade como um aspecto fundamental de toda instituição, cujo *status* fica dependente da aprovação daqueles a quem ela deve prestar contas e obter apoio. É neste momento que certos mecanismos contabilísticos devem ser acionados, seja para legitimar estratégias adotadas pelos gestores da organização, seja para dar caráter de racionalidade ao seu comportamento (HOPWOOD; MILLER, 1994). Nessa linha, Arwinge (2013) destaca que várias funções do controle interno, tais como papéis, sistemas e processos podem ser vistos como demonstrações simbólicas de conformidade e controle social. Da mesma forma, em qualquer situação de governança, cidadãos, políticos, representantes ou grupos de pressão social podem convencer-se de que certas práticas são ou não legítimas e isso pode levar a uma luta política e a possíveis mudanças (SVENSSON, 2004).

De todo modo, não há dúvidas de que a iniciativa de publicar relatórios de auditoria em um portal de transparência ou na própria página de *internet* de um órgão público pode ser considerada como um forte sinal que propaga a legitimidade de organizações públicas (MAGALHÃES et al., 2014). Porém, há que se cuidar para que a divulgação da informação contábil não seja produto da intenção de somente cumprir a lei, mas de atender às necessidades gerenciais dos usuários (GRATERON, 1999). Efetivamente, a publicação de relatórios de auditoria no setor público envolve o compromisso de prestar contas a todos os cidadãos, forjado por significados ligados à transparência e aos resultados obtidos pela gestão, que se fortalece quando conta com a existência de órgãos de controle independentes e profissionais capacitados (MARQUES; ALMEIDA, 2004).

4. METODOLOGIA

Esta pesquisa se caracteriza como descritiva por abordar características específicas de uma população, ao buscar analisar se a publicação de relatórios de auditoria interna contribui para o fortalecimento do controle interno da SCGE/PE, na percepção dos profissionais de carreira que compõem seu quadro funcional. Sendo assim, enquadra-se no rol dos trabalhos que expõem as características de determinada população ou fenômeno, além de estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza (VERGARA, 2000). Quanto à abordagem lógica, a pesquisa pode ser classificada como indutiva: “É um método responsável pela generalização, isto é, partimos de algo particular para uma questão mais ampla” (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Ao mesmo tempo, recorreu-se à modalidade de levantamento (*survey*), como procedimento técnico de coleta de dados, por meio de um questionário, que foi dividido em dois blocos. No primeiro, tratou-se de traçar o perfil dos respondentes, qual seja, os profissionais de controle interno da SCGE/PE. No segundo bloco, buscou-se levantar se a publicação de relatórios de auditoria governamental contribui para o fortalecimento do

controle interno, na percepção dos profissionais de carreira da SCGE/PE. As perguntas do questionário foram todas de múltipla escolha, tendo-se utilizado a escala *Likert* com cinco níveis: discordo totalmente, discordo, indiferente, concordo e concordo totalmente. Nessa escala de 1 a 5, o nível 1 correspondeu ao discordo totalmente e o 5 ao concordo totalmente.

A aplicação do questionário ocorreu no período de 06 a 13 de julho de 2017, junto a todos os níveis organizacionais da SCGE/PE, do estratégico ao operacional. Para tanto, utilizou-se a ferramenta de formulários do *Google*, pela qual se enviou o referido questionário por *e-mail*, tendo-se obtido as respostas de modo automático, logo que ocorria a finalização das respostas pelos respondentes.

Dessa forma, não foi selecionada amostra, a pesquisa foi censitária. A coleta dos dados foi feita mediante consulta ao Portal da Transparência do Governo de Pernambuco (<http://www.portaldatransparencia.pe.gov.br>), no qual se obteve acesso à folha de pagamento dos servidores da SCGE/PE, no mês de maio de 2017. Assim, chegou-se ao contingente de 156 servidores do órgão. Desse total, houve retorno de 71 pessoas, o que representou uma taxa de resposta de 45,51%, considerado um percentual bem representativo para este tipo de pesquisa. Vale destacar que antes do envio do questionário, ocorreu um pré-teste do instrumento com três servidores da SCGE/PE, para que fosse efetuado os ajustes necessários.

Já o tratamento dos dados foi realizado mediante a utilização do *software* Microsoft Office Excel, versão 2016 e o sistema estatístico *STATISTICA*, no âmbito do qual foram realizados testes não paramétricos pelo modelo de *Kruskal-Wallis*. A escolha foi feita por possibilitar comparar duas ou mais variáveis de grupos independentes. Conforme Dunn (1964), se a estatística não for significativa, caso se obtenha um $p\text{-value} > 0,05$, sabe-se que não há evidência de dominância estocástica entre variáveis. Entretanto, se o teste for significativo, obtendo-se um $p\text{-value} \leq 0,05$, então, ao menos uma variável domina estocasticamente a outra.

5. RESULTADOS DA PESQUISA

5.1 Caracterização dos Respondentes

Inicialmente, foi levantado o perfil dos profissionais que exercem as funções de controle interno na SCGE/PE, traçado com base nos 71 respondentes, tendo-se montado o Quadro 1 com as informações descritivas que servem para entender quem são aqueles que integram o órgão estudado.

Quadro 1 - Caracterização dos respondentes

Proposição	Variáveis	Freq.	(%)
Gênero	Feminino	36	50,70%
	Masculino	35	49,30%
	Total	71	100,00%
Faixa Etária	20 a 30 anos	3	4,23%
	31 a 40 anos	50	70,42%
	41 a 50 anos	14	19,72%
	Acima de 50 anos	4	5,63%
	Total	71	100,00%
Nível de Escolaridade	Graduação	3	4,23%
	Especialização	63	88,73%
	Mestrado	5	7,04%
	Doutorado	0	0,00%

	Total	71	100,00%
Tempo de Serviço no Setor Público	Até 5 anos	20	28,17%
	6 a 10 anos	34	47,89%
	11 a 15 anos	11	15,49%
	Acima de 15 anos	6	8,45%
	Total	71	100,00%
Tempo de Serviço no Controle Interno	Até 5 anos	35	49,30%
	6 a 10 anos	36	50,70%
	11 a 15 anos	0	0,00%
	Acima de 15 anos	0	0,00%
	Total	71	100,00%
Exerce atividade de auditoria governamental	Sim	30	42,25%
	Não	41	57,75%
	Total	71	100,00%
Nível Hierárquico	Operacional	43	60,56%
	Tático	24	33,80%
	Estratégico	4	5,64%
	Total	71	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Ao se observar o Quadro 1, nota-se que não há discrepância entre os gêneros, enquanto que, dentre as faixas etárias, a maioria dos respondentes se encontra entre 31 e 40 anos de idade. Da mesma forma, evidencia-se que mais de 80% dos respondentes tem no mínimo formação acadêmica especializada, o que remete à ideia de que o quadro de funcionários é bem qualificado. No que tange ao tempo de serviço no setor público e nas funções de controle interno, em ambos os casos, os servidores públicos, em sua maioria, têm menos de 10 anos de trabalho. Quanto ao posicionamento em níveis organizacionais, 60,56% dos respondentes estão no nível operacional, 33,80% no nível tático e 5,64% no nível estratégico. Por fim, uma ligeira maioria de 57,75% dos respondentes, identificou-se como não atuante na atividade de auditoria governamental.

4.2 Percepção dos Respondentes Quanto à Publicação dos Relatórios de Auditoria Interna

No que se refere à percepção dos respondentes quanto à publicação dos relatórios de auditoria lhes foi solicitado examinar 13 proposições versando sobre temas extraídos da literatura pesquisada neste artigo, como aproximações. Para tanto, as análises focaram a média do grau de concordância relacionadas às proposições elencadas aos respondentes. Deste modo, médias próximas a 1 tenderam a discordar totalmente de cada proposição. Já médias próximas a 5, tenderam a concordar totalmente com a proposição. Também foi feito um teste de variabilidade, denominado de desvio-padrão.

Para melhor compreender a percepção dos respondentes, realizou-se teste estatístico não paramétrico de *Kruskal-Wallis*, tendo se efetuado comparações entre a percepção dos profissionais de controle interno da SCGE/PE, em relação à publicação de relatórios de auditorias governamentais e as características de perfil dos respondentes. Assim, julgou-se

que se os valores de *p-value* fossem inferiores ou iguais a 0,05, isto significava que havia diferenças significativas de um grupo em relação ao outro.

No Quadro 2 apresenta-se a relação de proposições elencadas aos respondentes com seu devido código. Já no quadro 3, apresenta-se, com base nos códigos relacionados às proposições, os resultados estatísticos derivados das respostas obtidas pelo questionário.

Quadro 2 – Proposições a serem analisadas

Código	Proposição
1	A publicação dos relatórios de auditorias governamentais é melhor aceita em governos de maior porte
2	A publicação dos relatórios de auditorias governamentais é melhor aceita em gestões voltadas para resultados do que em gestões burocráticas
3	Os relatórios de auditorias governamentais produzidos pela SCGE não podem ser publicados em sítios eletrônicos para a população, por questões legais
4	Os órgãos de controle interno mais antigos têm mais facilidades na implementação de novas práticas de <i>accountability</i> em relação a órgãos mais recentes
5	Os relatórios de auditorias governamentais produzidos pela SCGE são relevantes para os gestores atingirem seus objetivos organizacionais
6	Os relatórios de auditorias governamentais produzidos pela SCGE são relevantes para a população exercerem o controle social
7	A publicação dos relatórios de auditorias governamentais produzidos pela SCGE é uma inovação que possibilita mais eficácia ao órgão
8	A publicação das análises de implementações de recomendações é suficiente, não necessitando da publicação integral dos relatórios de auditorias governamentais
9	Os relatórios de auditorias governamentais devem ser publicados independentemente da manifestação dos auditados sobre os achados
10	As partes interessadas (<i>stakeholders</i>) internas ao governo entendem que a publicação dos relatórios de auditorias governamentais fortalece a governança. Portanto, proporciona um clima de confiança para os usuários dentro e fora da entidade
11	As partes interessadas (<i>stakeholders</i>) externas ao governo entendem que a publicação dos relatórios de auditorias governamentais fortalece a governança. Portanto, proporciona um clima de confiança para os usuários dentro e fora da entidade
12	A publicação dos relatórios de auditorias governamental tenderá a aumentar a implementação de recomendações emitidas pela SCGE
13	A publicação dos relatórios de auditorias governamental tenderá a promover um maior controle social e fortalecer o controle interno

Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 3 - Grau de concordância sobre as proposições

Código Proposição	Grau de Concor. (Média)	Grau de Concor. (Desvio- Padrão)	Kruskal-Wallis test: H (<i>p-value</i>)						
			Gênero	Faixa Etária	Escolaridade	Tempo de Setor Público	Tempo de Controle	Atividade de Auditoria	Nível hierárquico
1	3,39	1,00	0,1512	0,0464*	0,9926	0,6506	0,6294	0,4375	0,8573
2	3,86	0,91	0,7300	0,5308	0,8656	0,6551	0,1754	0,1980	0,2049
3	1,77	0,75	0,7369	0,2688	0,9218	0,6767	0,1028	0,1522	0,1698
4	2,70	1,09	0,2103	0,2922	0,5179	0,3943	0,7003	0,2475	0,6798
5	4,27	0,56	0,0869	0,2523	0,5705	0,5761	0,8715	0,4169	0,5772
6	4,10	0,95	0,3908	0,1154	0,1785	0,3575	0,2648	0,6209	0,9568
7	4,00	0,87	0,5988	0,1921	0,7825	0,9952	0,3074	0,5680	0,9050
8	2,39	1,05	0,6161	0,2835	0,8737	0,5694	0,2728	0,0991	0,3115
9	2,25	1,13	0,8523	0,8181	0,4367	0,0097*	0,0388*	0,0198*	0,1545
10	3,27	1,05	0,7058	0,7350	0,0490*	0,2343	0,0394*	0,6120	0,0336*

11	3,85	0,76	0,6843	0,5585	0,5127	0,9263	0,7220	0,2367	0,2702
12	4,04	0,83	0,4799	0,0643	0,9131	0,4518	0,4997	0,8431	0,7850
13	4,25	0,75	0,9439	0,1505	0,0908	0,5908	0,1483	0,9793	0,9351

Fonte: dados da pesquisa

Nota: * valores significativos

Conforme pode ser observado no Quadro 3, as proposições com menor grau de concordância, ou seja, abaixo de indiferente (representado numericamente abaixo de 3) são:

Cód. 3 - Os relatórios de auditorias governamentais produzidos pela SCGE não podem ser publicados em sítios eletrônicos para a população, por questões legais. (Grau de concordância: 1,77).

Cód. 4 - Órgãos de controle interno mais antigos têm mais facilidades na implementação de novas práticas de *accountability* em relação a órgãos mais recentes. (Grau de concordância: 2,70);

Cód. 8 - A publicação das análises de implementações de recomendações é suficiente, não necessitando da publicação integral dos relatórios de auditorias governamentais. (Grau de concordância: 2,39);

Cód. 9 - Os relatórios de auditorias governamentais devem ser publicados independentemente da manifestação dos auditados sobre os achados. (Grau de concordância: 2,25).

Ao que parece, há uma predominância em discordar com a não possibilidade de publicação dos relatórios de auditoria, o que está em conformidade com o entendimento da Lei de Acesso a Informação (LAI). Dessa forma, não haveria empecilhos para que a sociedade tenha acesso ao produto do trabalho da auditoria. No geral, notou-se a discordância no entendimento de que órgãos de controle interno mais antigos têm mais facilidades na implementação de novas práticas de *accountability* em relação a órgãos mais recentes. Logo, o fato de a SCGE/PE ser um órgão recente (criado em 2007), na percepção dos profissionais isso não constituiria obstáculos para a implantação de novas práticas como a publicação dos relatórios de auditoria. Entretanto, isso diverge do que afirmam Barley e Tolbert (1997), ao julgarem que instituições de história curta tendem a ter maior dificuldade para se estabilizar.

Embora a SCGE/PE não publique os relatórios de auditoria, no sítio eletrônico do órgão são divulgados os resumos dos resultados das análises de implementação das recomendações advindas dos relatórios de auditoria. No geral, na percepção dos respondentes, esse tipo de publicação não é suficiente para atender aos anseios da SCGE/PE.

O levantamento mostra que há um alto grau de discordância quanto à publicação dos relatórios de auditoria sem a manifestação dos auditados, o que demonstra a preocupação em lhes dar oportunidade para que este se justifique ou se defenda em relação ao que consta dos relatórios. Assim, reforça-se a ideia de que a prática inserida deve ser aceita socialmente para que seja institucionalizada. Sem oportunidade de manifestação, pode haver conflitos entre as partes interessadas, gerando barreiras à institucionalização dessa prática, conforme preceitua a teoria institucional.

No que tange à identificação de diferenças significativas ($p\text{-value} \leq 0,05$) das variáveis do grupo de respostas referentes a características dos respondentes em relação às proposições elencadas na pesquisa, assinala-se que o enunciado da proposição - Cód. 1 foi o que se destacou, por demonstrar diferenças significativas em termos de faixa etária (Quadro 4).

Quadro 4 – Concordância da proposição Cód. 1 - por faixa etária

Faixa Etária	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
20 a 30 anos	0,00%	0,00%	0,00%	66,67%	33,33%
31 a 40 anos	2,00%	14,00%	22,00%	54,00%	8,00%
41 a 50 anos	0,00%	50,00%	7,14%	35,71%	7,14%
Acima de 50 anos	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%	0,00%
Total	2,82%	21,13%	18,31%	49,30%	8,45%

Fonte: dados da pesquisa

A análise mostra que há um aumento da discordância para as faixas etárias mais altas. Os respondentes de maior idade tendem a perceber que independentemente do porte do governo, há um mesmo nível de aceitação para a publicação de relatórios de auditoria governamental, em desacordo com as ideias de Bairral, Silva e Alves (2015).

Passando para a proposição – Cód. 9, aponta-se diferenças significativas no que tange a: tempo de serviço no setor público (Quadro 5), tempo de serviço no controle interno (Quadro 6) e exercício de atividade de auditoria governamental (Quadro 7).

Quadro 5 - Concordância da proposição Cód. 9 - por tempo de serviço público

Tempo de Setor Público	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Até 5 anos	15,00%	45,00%	0,00%	35,00%	5,00%
6 a 10 anos	23,53%	58,82%	5,88%	5,88%	5,88%
11 a 15 anos	18,18%	45,45%	9,09%	27,27%	0,00%
Acima de 15 anos	83,33%	16,67%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	25,35%	49,30%	4,23%	16,90%	4,23%

Fonte: dados da pesquisa

É possível identificar que embora a maioria discordasse, para os respondentes com até cinco anos de serviço público houve uma maior concordância em divulgar os relatórios de auditoria independentemente da manifestação sobre os achados por parte dos auditados. Já para os profissionais com mais de 15 anos de serviço, todos foram discordantes quanto a tal proposição.

Quadro 6 - Concordância da proposição Cód. 9 - por tempo de serviço no controle interno

Tempo de Controle	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Até 5 anos	17,14%	48,57%	2,86%	25,71%	5,71%
6 a 10 anos	33,33%	50,00%	5,56%	8,33%	2,78%
11 a 15 anos	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Acima de 15 anos	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	25,35%	49,30%	4,23%	16,90%	4,23%

Fonte: dados da pesquisa

Para os respondentes com até cinco anos de atuação no controle interno, identificou-se que havia maior concordância quanto à divulgação dos relatórios em relação aos servidores mais antigos na função.

Quadro 7 – Concordância da proposição Cód. 9 - por quem exerce atividade de auditoria

Atividade de Auditoria	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Não	21,95%	39,02%	7,32%	24,39%	7,32%
Sim	30,00%	63,33%	0,00%	6,67%	0,00%
Total	25,35%	49,30%	4,23%	16,90%	4,23%

Fonte: dados da pesquisa

Já os respondentes que se identificaram como atuantes em auditoria governamental demonstraram ter maior discordância em relação à proposição – Cód. 9, em comparação com aqueles que atuam em outras macrofunções de controle interno. Isso indica que, dentre aqueles que realizam auditoria, há os que entendem ser necessário quebrar barreiras de aceitação social para que seus trabalhos possam dar mais resultado.

Em contraposição, as partes interessadas (*stakeholders*) internas ao governo acham que a publicação dos relatórios de auditorias governamentais fortalece a governança. Portanto, proporciona um clima de confiança para os usuários dentro e fora da entidade (Cód. 11).

Por sua vez, nos resultados referentes à proposição Cód. 10 demonstrou haver diferenças significativas em termos de: escolaridade (Quadro 8), tempo de serviço no controle interno (Quadro 9), exercício de atividade de auditoria governamental e nível hierárquico.

Quadro 8 - Concordância da proposição Cód. 10 por escolaridade

Escolaridade	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Graduação	0,00%	0,00%	33,33%	66,67%	0,00%
Especialização	3,17%	22,22%	17,46%	50,79%	6,35%
Mestrado	40,00%	40,00%	0,00%	20,00%	0,00%
Doutorado	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	5,63%	22,54%	16,90%	49,30%	5,63%

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se, então, que quanto maior a escolaridade, maior a discordância quanto à proposição. Assim, há uma indicação de relação inversa entre escolaridade e percepção de que as partes interessadas que compõem o governo entendem que as publicações dos relatórios de auditoria fortalecem a governança.

Quadro 9 - Concordância da proposição Cód. 10 por tempo de serviço no controle interno

Tempo de Controle	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Até 5 anos	5,71%	11,43%	14,29%	62,86%	5,71%
6 a 10 anos	5,56%	33,33%	19,44%	36,11%	5,56%
11 a 15 anos	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Acima de 15 anos	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	5,63%	22,54%	16,90%	49,30%	5,63%

Fonte: dados da pesquisa

Para aqueles que atuam há menos tempo no controle interno, nota-se maior concordância quanto à proposição (Cód. 10). Para os mais antigos, na faixa de 6 a 10 anos de exercício na função, verificou-se grande divisão entre os que concordam e os que discordam. Assim, com o passar do tempo os respondentes perceberam que as partes interessadas parecem não ser abertas a maior transparência na divulgação dos relatórios de auditoria governamental.

Ao se observar os níveis hierárquicos (Quadro 10), destaca-se haver percepção maior de discordância quanto maior o nível hierárquico. Assim, ao passo que o profissional ocupa cargos mais elevados, que exige maior perfil político, este percebe que as partes interessadas não consideram que a publicação dos relatórios de auditoria governamental proporciona um clima de confiança para os usuários dentro e fora da entidade.

Quadro 10 - Concordância da proposição Cód.10 por nível hierárquico

Nível Hierárquico	Discordo totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo totalmente
Operacional	2,33%	16,28%	18,60%	55,81%	6,98%
Tático	12,50%	25,00%	12,50%	45,83%	4,17%
Estratégico	0,00%	75,00%	25,00%	0,00%	0,00%
Total	5,63%	22,54%	16,90%	49,30%	5,63%

Fonte: dados da pesquisa

5. CONCLUSÕES

Este artigo faz uma análise da publicação de relatórios de auditoria governamental como uma contribuição para o fortalecimento do controle interno, na percepção dos profissionais de carreira da SCGE/PE, cujo contexto de atuação está cercado por grandes exigências por práticas de gestão consideradas pertinentes à melhoria da governança no setor público.

Não é por acaso que a auditoria governamental, como uma das macrofunções de controle interno pode ser positivamente associada aos princípios da *accountability* e aos requerimentos de legitimidade das organizações na gestão do setor público, sendo um deles a publicação de relatórios de auditoria governamental.

Para chegar a esta conclusão recorreu-se a conteúdos básicos da literatura que trata deste assunto, da qual se extraiu o material que levou à elaboração das proposições submetidas à apreciação de profissionais do controle interno da SCGE/PE. Neste sentido, os dados empíricos apresentados são indicativos da eficácia da auditoria e do controle interno em sua função de dar publicidade à boa gestão bem como de reconhecer a efetividade das instituições que cumprem seu papel.

Conforme a análise aqui realizada, aponta-se fatores que vão além do modo objetivo e racional que deve retratar o desempenho das organizações públicas. Assim sendo, procurou-se incorporar dimensões sociais, culturais e institucionais que cercam seu ambiente, as quais influenciam o comportamento dos atores e a própria atividade desempenhada pelos entes públicos, sujeitos a pressões de ordem regulatória, normativa e cognitiva, que têm como consequência fundamental, a busca por legitimidade organizacional.

Por sua vez, diz-se que a legitimidade organizacional guarda estreito relacionamento com as informações fornecidas aos *stakeholders* (internos e externos), graças à utilização de mecanismos capazes de expandir as formas de avaliação do desempenho governamental pelos cidadãos, em interdependência com os requisitos técnicos de controle e gestão exercidos pela auditoria.

A análise foi feita com base nos dados gerados pelos respondentes da SCGE/PE, em face de diferentes temas que tomaram como pressuposto a publicação dos relatórios de auditorias governamentais como algo que faz parte da vida institucional da administração pública, em um contexto de coexistência do gerencialismo com formas tradicionais de gestão.

Pode-se dizer, então, que ainda há necessidade de superação de barreiras ao controle social, com a implementação de práticas contábeis consideradas instrumento social e institucional, entendidas tanto em termos técnicos, como também elementos representativos da governança pública, versão moderna do desenvolvimento da capacidade de inserção do Estado na sociedade. Assim, nas questões postas para exame, houve menção à necessidade de interação com *stakeholders* internos e externos, a quem se deve prestar contas e respeitar os preceitos da cidadania, sem esquecer as fontes da legitimidade que dão suporte às instituições de *accountability*, como é o caso da SCGE/PE, cuja emergência como órgão de controle é relativamente recente e que se contrapõe à não possibilidade de publicação dos relatórios de auditoria por órgãos de controle internos mais antigos.

Os respondentes expressam as diferenças de pensamento em uma instituição cujos valores e crenças se revelaram em algumas respostas. Por exemplo, dentre àquelas que dão preferência por publicar as análises de implementação de recomendações feitos pela auditoria governamental, até àquelas que se mostraram favoráveis à publicação dos relatórios de auditoria independentes da manifestação dos auditados sobre os achados.

No próprio conjunto de respondentes, sobretudo os que se encontram em faixas etárias mais elevadas, percebeu-se existir aqueles que têm maior discordância pela aceitação quanto à publicação de relatórios de auditoria governamental por governo de maior porte. O mesmo ocorreu ante a maior proporção de discordância dentre os profissionais com mais tempo de serviço no setor público, na função de controle interno e atuação direta na auditoria.

Foi visto também que, embora os respondentes, em regra geral, identifiquem como salutar a publicação dos relatórios, os que estão em nível estratégico não demonstraram a mesma percepção, inclusive, aqueles com maior escolaridade.

Em suma, não obstante a publicação dos relatórios de auditoria governamental ter sido reconhecida como uma prática inovadora, ainda requer incentivos para ganhar maior legitimidade, adquirir estabilidade e reforçar o controle interno em termos da *accountability* da gestão pública. Neste sentido, não é demais lembrar que a preparação dos relatórios de auditoria governamental como prática racional e instrumental está revestida de padrões prescritivos e regulatórios de que são imbuídos, mas também requer coerência, congruência e conformidade com as normas sociais, da mesma forma que visa verificar se os recursos públicos foram gerenciados com altos níveis de eficiência e eficácia pelos gestores.

REFERÊNCIAS

ABREU, R. From Legitimacy to Accounting and Auditing For Citizenship. *Procedia Economics and Finance*, n. 23, p. 665–670, 2015.

ANTONINO, M. S. L.; ALMEIDA, K. K. N.; ECHTERNACHT, T. H. S.; FRANÇA, R. D. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para a transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. *Revista Ambiente Contábil*, v. 5, n. 1, p. 179 – 199, jan./jun. 2013.

ARANHA, A. L.; FILGUEIRAS, F. *Instituições de accountability no Brasil: mudança institucional, incrementalismo e ecologia processual*. Brasília: Enap, 2016. (Cadernos, 44)

ARWINGE, O. The Control System of the Firm. In ARWINGE, O. *Internal Control. A Study of Concept and Themes*. Springer-Verlag: Berlin Heidelberg, 2013, Chapter 2.

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A H. C.; ALVES, F. J. S. A. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Rev. Adm. Pública*, v. 49, n. 3, p. 643-675, maio/jun. 2015.

BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.

BEUREN, L.; ZONATTO, V. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Rev. Adm. Pública*, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set./out. 2014.

BRAGA, M. V. A. Auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. *Jornal de Políticas Educacionais*, n. 9, p. 51-60, jan.-jun, 2011.

BURNS, J.; SCAPENS, R. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.

CASTRO, D. *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. 4ª ed, São Paulo, Atlas, 2011.

CAVALCANTE, M.; DE LUCA, M. Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, jan./mar. 2013.

CAVALCANTE, M. C. N.; PETER, M. G. A.; MENESES, A. F.; MACHADO, M. V. V. Controle como Dimensão de Governança Pública: Estudo nas Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras. In *Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS*, 12 a 14 de novembro de 2012.

DUNN, O. Multiple comparisons using rank sums. *Technometrics*, v. 6, n. 3, 241-252, 1964.

GRATERON, I. R. G. Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público. *Caderno de Estudos*, n. 21, p. 1-18, maio-agosto/1999.

HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. *Accounting as Social and Institutional Practice*. New York, Cambridge University Press, 1994.

HULSTIJN, J.; DARUSALAM, D.; JANSSEN, M. Open data for accountability in the fight against corruption. *Computational Accountability and Responsibility in Multiagent Systems (CARE-MAS 2017)*, v. 2051, p. 52-66, 2017.

JUDGE, W.; DOUGLAS, T.; KUTAN, A. Institutional antecedents of corporate governance legitimacy. *Journal of Management*, v. 3, n. 4, p. 765- 785, 2008.

MAGALHÃES, F. R.; FERREIRA, A. C. S.; SANTOS, C. A. L.; NASCIMENTO, J. C. H. B. Internet Financial Reporting no Setor Público: Um Contributo ao Desenvolvimento de um Quadro Teórico Abrangente. *RBC: Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 203, p. 44-59, 2014.

MARQUES; M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no Sector Público: Um Instrumento para a Melhoria da Gestão Pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, n. 35, p. 84 - 95, maio/agosto 2004.

MEDEIROS, P. H. R. Do modelo racional-legal ao paradigma pós-burocrático: reflexões sobre a burocracia estatal. *Organizações & Sociedade*, v.13, n. 37, p. 143-160, abril/junho, 2006.

MEYER, J.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363. 1977.

MONTEIRO, R. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 12, n. 25, p. 159-188, jan./abr. 2015.

OLIVIEIRI, C.; LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; ABRUCIO, F. L. Control and Public Management Performance in Brazil: Challenges for Coordination. *International Business Research*, v. 8, n. 8, p. 181-190, 2015.

OYADOMARI, J.; MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, v. 2, n. 2, p. 55–70, jan./abr. 2008.

PERNAMBUCO. *Secretaria de Planejamento e Gestão do Estado de Pernambuco*. Controle Interno. Recife, Instituto Publix, v. iv. 2014.

_____. *Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco*, Lei Complementar Estadual nº 141, de setembro de 2009. Dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/dadosReferenciais.aspx?indicenorma=711>> Acesso em: 12 out. 2015.

_____. *Lei nº 14.804, de 29 de outubro de 2012*. Regula o acesso a informações, no âmbito do Poder Executivo Estadual, e dá outras providências. Disponível em: http://www2.sad.pe.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=1b414b4c-0e58-47c3-b5ba-eacb60bbfd8b&groupId=11927 Acesso em 12 mai. 2018.

_____. *Lei nº 15.452, de 15 de janeiro de 2015*. Dispõe sobre a estrutura e o funcionamento do Poder Executivo. Disponível em: <http://www.secti.pe.gov.br/wp-content/uploads/leis/p7/Lei%20Estadual%2015.452-2015%20-%20Estrutura%20o%20funcionamento%20do%20Poder%20Executivo.pdf> Acesso em 12 mai. 2018.

PETER, M.; MACHADO, M. *Manual de Auditoria Governamental*. São Paulo, Ed. Atlas, 2ª Ed., 2014.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*, 2ª ed. Novo Hamburgo, Universidade Feevale, 2013.

RIBEIRO FILHO, J.; LOPES, J. E.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FERREIRA, J. O. L. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008.

SANTANA, C. C. A. *O modelo gerencial do controle interno governamental: as melhores práticas de Pernambuco*. Dissertação (Mestrado). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.

SOARES, I. S.; SIENA, O. Característica de Gestão e do Controle em uma Universidade Pública Federal: uma Análise de Documentos Oficiais. *Revista de Administração e Negócios da Amazônia*, v.3, n. 3, p. 1-19, set/dez. 2011.

ROCHA, A. C. *Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens*. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82-97, maio/ago. 2011.

SODRÉ, A.; ALVES, M. Relação entre Emendas Parlamentares e Corrupção Municipal no Brasil: Estudo dos Relatórios do Programa de Fiscalização da Controladoria-Geral da União. *RAC*, v. 14, n. 3, art. 2, p. 414-433, mai./jun. 2010.

SVENSSON, J. *Managing legitimacy in hybrid governance*. In *Annals of NIG Annual Work Conference 2004 Rotterdam*, No. NIG4-01 No. 2004.

TOSCANO JR, E.; LEITÃO, C. Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do Estado: o caso do Programa de Modernização do Controle Interno do Estado da Paraíba (Promocin). *Cadernos EBAPE. BR*, v. 4, n.1, p. 1-14, mar. 2006.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo, Atlas, 2003.

WANDERLEY, C.; FAJARDO, J. Controle gerencial e auditoria de gestão: uma análise dos aspectos comportamentais e influências. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, v. 8, n. 24, p.23 - 39, ago./nov. 2009.