

Controle Interno nos Relatórios Anuais dos Estados Brasileiros à Luz da NBC T 16.8, do Conselho Federal de Contabilidade

RESUMO

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o controle interno ganhou força como ferramenta capaz de fortalecer a governança na gestão pública. Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a norma NBC T 16.8, que estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação das entidades do setor público. A presente pesquisa tem por objetivo verificar se os dispositivos de controle interno, segundo a NBC T 16.8, são contemplados nos relatórios estaduais brasileiros. De natureza qualitativa, a pesquisa examinou 24 relatórios anuais publicados por nove estados brasileiros, referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, por meio da análise de conteúdo. Os resultados demonstram que o número máximo de ocorrências verificadas manifestou-se nos relatórios de controle interno do Ceará, com 40% dos itens atendidos nos anos 2008, 2009 e 2010, seguindo-se o Rio Grande do Sul e Santa Catarina, com 26,7%. Nos relatórios do Pará não foi constatada nenhuma evidência de cumprimento das normas estabelecidas pela NBC T 16.8. Conclui-se que o baixo índice de atendimento dos relatórios de controle interno dos estados brasileiros aos dispositivos da NBC T 16.8 contraria o que preceituam as boas práticas de governança que consideram o controle uma das suas dimensões.

Palavras-chave: Governança. Controle interno. NBC T 16.8. Relatórios anuais.

1 INTRODUÇÃO

A partir da promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988, o tema controle interno tem ganhado destaque no contexto da administração pública. Conforme preceitua a Carta Magna, constitui responsabilidade de cada Poder instituir sistema de controle interno, com o objetivo maior de garantir a proteção do patrimônio público, por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de seus órgãos e entidades vinculadas (art. 70 da CF). A atuação do controle interno deve contribuir para o pleno exercício do controle externo (CF/88, art. 74, IV), este sob responsabilidade do Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas. Visando ao aperfeiçoamento dos instrumentos de controle dos recursos públicos, esse movimento ganhou ainda mais destaque após a vigência da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Assim, na mesma perspectiva, a LRF designou ao sistema de controle interno de cada Poder o dever de fiscalizar o cumprimento da referida norma, além de determinar que os relatórios exigidos por lei contenham a assinatura do responsável pelo controle interno.

A instituição de controle interno na área pública brasileira e a exigência de sua respectiva responsabilidade estão alinhadas com os preceitos da governança. A presença do controle como uma dimensão da governança no setor público é mencionada nas recomendações da International Federation of Accountants (IFAC, 2001), que o define como função de suporte à alta gestão para viabilizar o alcance dos objetivos das entidades, na eficiência e efetividade das operações, na confiabilidade de relatórios internos e externos e na conformidade na aplicação de leis e regulamentos.

Além disso, são princípios da governança a transparência das informações (*disclosure*) e a responsabilidade de prestar contas (*accountability*), sendo esses princípios recomendados tanto pela IFAC (2001) quanto pela Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD, 2005). Nesse contexto, uma importante função atribuída ao controle interno consiste na manifestação acerca das contas anuais dos gestores públicos, que deve ser exercida por meio de um documento denominado relatório (ou parecer) do órgão central de

controle interno sobre as contas anuais de governo. Esse documento é uma das peças que compõem a prestação de contas a ser entregue, anualmente, ao respectivo Tribunal de Contas e ao Poder Legislativo, por exigência de legislação própria de cada Estado, como, por exemplo: i) art. 42 da Lei estadual n. 12.509/1995, do Ceará; ii) art. 25, § 2º, da Lei complementar estadual n. 269/2007, do Mato Grosso; iii) atos n. 24/1994, 26/1996 e 28/1996 do Tribunal de Contas do Pará; iv) art. 36, § 2º, da Lei Complementar estadual n. 63/1990, do Rio de Janeiro; e v) Lei complementar estadual n. 04/1990, de Sergipe.

Acompanhando o processo de internacionalização das normas de contabilidade governamental, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), por meio da Resolução n. 1.135/2008 (NBC T 16). Dentre as normas emanadas, consta a NBC T 16.8, que estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos inerentes ao setor público. Determinou, ainda, para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, observância facultativa a partir de sua publicação, em 21/11/2008, e obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 01/01/2010.

Dessa forma, à luz da NBC T 16.8 e levando em conta a relevância do controle interno no cenário da governança na gestão pública, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: Quais dispositivos contidos na NBC T 16.8 – controle interno – podem ser identificados nos relatórios de controle interno integrantes da prestação de contas anual dos governos estaduais brasileiros? Para responder à questão de pesquisa, o presente estudo tem o objetivo geral de verificar se os dispositivos de controle interno, segundo a NBC T 16.8, são contemplados nos relatórios (ou pareceres) de controle interno apresentados por ocasião da prestação de contas anual dos governos estaduais brasileiros.

Para o alcance do objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa de natureza qualitativa, abrangendo um levantamento no período de julho a agosto de 2011, de dados secundários obtidos por meio de consulta aos *websites* de diversos órgãos de controladoria-geral (ou auditoria-geral), além dos *websites* dos próprios governos estaduais brasileiros. Foram coletados relatórios de controle interno relativos às contas anuais de governo dos anos 2008, 2009 e 2010, período no qual tem início a vigência da NBC T 16.8.

O presente estudo se justifica na medida em que contribui para a discussão acadêmica de um assunto bastante abordado no contexto das organizações privadas, mas ainda pouco explorado por trabalhos direcionados às entidades governamentais. Assim, do ponto de vista acadêmico, esta pesquisa contribui para o aprofundamento teórico de tema – controle interno – vinculado à governança no setor público, em especial quanto ao papel da controladoria pública na promoção da governança (SLOMSKI, 2007; GERIGK et al, 2007). Quanto ao aspecto empírico, a pesquisa visa contribuir para o estabelecimento de um debate acerca dos conteúdos verificados nos relatórios de controle interno, destacar experiências exitosas, traçar um padrão de conteúdo e identificar possibilidades de melhoria na evidenciação desses relatórios.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GOVERNANÇA E O CONTROLE

Conforme explicam Hitt, Ireland e Hoskisson (2008), a governança corporativa pode ser entendida como um conjunto de estratégias utilizadas para administrar a relação entre os acionistas, o qual é utilizado para determinar e controlar a direção estratégica e o desempenho das entidades. Esse modelo de gestão visa à identificação de maneiras capazes de garantir o

acerto das decisões estratégicas tomadas nas organizações. Assim, e em consonância com a visão de Hitt, Ireland e Hoskisson (2008), pode-se afirmar que o objetivo da governança é criar uma estratégia de gestão capaz de maximizar os resultados da organização, protegendo os interesses de todas as partes envolvidas no processo (*stakeholders*).

Silveira (2004, p. 4) apresenta a governança corporativa como um “conjunto de mecanismos de incentivo e controle que visa harmonizar a relação entre os acionistas e gestores pela redução dos problemas de agência”. Segundo Hitt, Ireland e Hoskisson (2008), verifica-se uma relação de agência (Teoria da Agência) quando uma ou mais pessoas contratam agentes especializados em tomar decisões para a execução de serviços específicos, em nome dos contratantes. Essa relação pode se tornar problemática, caso o dono não disponha do controle direto da organização; os agentes podem tomar decisões procurando atender a desejos pessoais, em detrimento dos objetivos almejados pelos proprietários. Os autores pontuam que a separação entre propriedade e controle possibilita o conflito de interesses divergentes, o que pode ocasionar o oportunismo administrativo.

No âmbito da administração pública, então, essa relação é ainda mais complexa, pois esses atores (proprietários e agentes) são menos personalizados, já que compreendem os cidadãos como um todo na condição de “proprietários”, representados, nas estatais, pelo controlador governamental, e, como “gestores” – agentes –, os governantes, dirigentes públicos e executivos de empresas estatais. Slomski (2007) corrobora esse pensamento ao afirmar que as organizações governamentais também podem ser enquadradas na Teoria da Agência, pois o Estado e suas entidades (os agentes) formulam uma relação contratual com o cidadão (o principal).

Destaca-se ainda a maior complexidade dos objetivos no cenário público, comparativamente ao ambiente das organizações privadas. Enquanto nas empresas privadas o proprietário visa à maximização da riqueza, o retorno do seu capital e a continuidade da empresa, o “proprietário” dos recursos públicos busca o bem-estar social e a maximização do valor dos serviços públicos, o que dificulta ainda mais o controle das ações envolvidas nessa relação. Entretanto, não há conflito de agência apenas na relação entre governo (agentes) e cidadão (proprietários). Segundo Fontes Filho (2003), outro problema de agência identificado na administração pública decorre da captura do poder político pela tecnocracia. Para o autor, isso ocorre quando os governantes delegam a tarefa de administrar a dirigentes que, como previsto pela Teoria da Agência, têm interesses próprios a serem atendidos. Se para os governantes a organização se presta ao atendimento de objetivos politicamente definidos, para os gestores o controle da organização pode estar associado a projetos particulares que lhes possibilitam expandir o poder, os relacionamentos e até a visibilidade política.

Segundo Mello (2006), faz-se necessário, então, o desenvolvimento de ferramentas capazes de solucionar o problema da assimetria informacional oriunda desses problemas de agência. O objetivo deve ser maximizar a compreensão dessa estrutura por parte do cidadão, a fim de que se possa observar o verdadeiro benefício dos serviços produzidos pelo conjunto dos agentes. Na visão de Viana e Lima (2010), uma boa estrutura de governança pública pode ser uma solução para inibir decisões públicas focadas em interesses diversos daqueles desejados pela população.

Bresser Pereira (2001, p. 12) afirma que a governança pública “é um processo dinâmico pelo qual se dá o desenvolvimento político, pelo qual a sociedade civil, o Estado e o governo organizam e gerem a vida pública”.

Segundo Streit e Klering (2004, p. 7), a governança na gestão pública diz respeito à existência de estruturas e mecanismos para o exercício da administração, em que o processo é

mais importante do que os resultados, “com enfoque para a coordenação autônoma, interdependente e responsável de diferentes instituições, redes e atores sociais”.

Na visão de Timmers (2000), a governança pública, ou governança governamental, representa as salvaguardas necessárias para garantir o correto relacionamento entre gestão, controle e supervisão, pelas organizações governamentais, destinadas a concretizar os objetivos das políticas públicas de modo eficiente e efetivo, bem como comunicar abertamente e providenciar as respectivas prestações de contas para demonstração dos benefícios gerados para os *stakeholders*.

De acordo com a IFAC (2001), os princípios e condutas, no contexto da governança aplicável às entidades públicas, distribuem-se em quatro dimensões: i) padrões de comportamento, relacionados ao exercício de liderança para a determinação de valores, padrões de comportamento e cultura da organização; ii) processos e estrutura organizacional, relacionados à forma como a alta gestão é indicada, as responsabilidades são definidas e a organização se torna confiável; iii) controle, relacionado à instituição mecanismos capazes de subsidiar o alcance dos objetivos da entidade, a eficiência e a efetividade das operações, a confiabilidade dos relatórios e a conformidade com a aplicação de leis e regulamentos; e iv) relatórios externos, que dizem respeito à forma como a alta gestão da organização demonstra sua responsabilização pela administração das finanças públicas e desempenho no uso dos recursos.

Para Bianchi (2005), o controle organizacional é base importante da boa governança, e as práticas de governança corporativa deveriam ser norteadas por controles que possibilitem aos interessados pela organização concluir pela transparência nos atos da administração, assegurando que conflitos de interesses não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos.

2.2 CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA

De acordo com a IFAC (2001), para atuar como uma das dimensões de governança no setor público, o controle deve adotar práticas que envolvam áreas como a gestão de risco, a auditoria interna, comitê de auditoria, orçamento, gestão financeira e controle internos. Nesse contexto, os controles internos devem ser operantes e ter sua atuação atestada nos relatórios anuais da entidade, cabendo-lhes assegurar uma razoável garantia quanto ao alcance dos objetivos da organização em termos de efetividade e eficiência das operações (envolvendo objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e salvaguarda de recursos), confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com leis e regulamentações aplicáveis (IFAC, 2001).

Complementando as funções do controle, a IFAC (2001) aponta também os relatórios externos como uma dimensão de governança no setor público, e recomenda que as entidades governamentais devem publicar relatórios anuais, num prazo razoável após o encerramento do exercício financeiro, contendo prestação de contas objetiva de suas realizações, comparativamente ao previsto, e perspectivas de desempenho. Os relatórios devem conter ainda declaração da responsabilidade dos dirigentes quanto à gestão dos recursos financeiros e suas demonstrações, à manutenção de uma efetiva estrutura de controle e à adesão aos padrões contábeis aplicáveis.

Na agenda governamental brasileira, o controle interno tem ganhado destaque desde a promulgação da Constituição Federal ora vigente. Vários são os dispositivos da Carta Magna que referenciam a necessidade e a importância do controle na gestão pública. O seu artigo 74 estabelece que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de: avaliar o cumprimento das metas

e execução dos programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública, além de apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

No seu parágrafo primeiro, o citado artigo determina que, ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, os responsáveis pelo controle interno darão ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Para Gerigk et al (2007), a administração pública deve buscar formas alternativas de controle, mas não apenas controles formais, cujo objetivo limita-se ao atendimento das determinações legais, mas também de controles gerenciais, que cumpram as exigências legais e priorizem o atendimento dos resultados, detectando antecipadamente os problemas e corrigindo eventuais distorções. Essas medidas contribuiriam para que a gestão pública cumpra seu papel de forma eficiente e eficaz. Gerigk et al (2007) arguem que a controladoria pública pode ser vista como a resposta à necessidade de mudança da política de gestão e, conseqüentemente, da estrutura de funcionamento da administração pública, atuando no acompanhamento e na coordenação de ações de controle, com enfoque gerencial, a fim de que os objetivos sejam atingidos, bem como para que haja disponibilização de informações claras e objetivas.

Na opinião de Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 320), controle interno representa um processo operado pela gestão, desenhado para fornecer segurança quanto à consecução de objetivos nas categorias: “confiabilidade de informações financeiras; obediência às leis e regulamentos aplicáveis; e eficácia e eficiência de operações”.

Gherman (2005) afirma que os controles internos são definidos pela totalidade das políticas, procedimentos e práticas instituídos pela administração, para assegurar que os riscos inerentes às atividades da instituição sejam adequadamente identificados e gerenciados, com a finalidade maior de fornecer razoável garantia à administração, permeando as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz, sendo adaptáveis às necessidades próprias da cultura organizacional, da filosofia do negócio e, em especial, do modelo particular de gestão da entidade – no caso do presente estudo, o modelo de gestão da área pública.

No cenário da gestão pública, levando em conta a relevância da dimensão Controle na governança das entidades, o CFC, por meio da Resolução nº 1.135/2008, aprovou a NBC T 16.8, com foco no controle interno. Ao longo dos seus 12 itens, a referida norma estabelece princípios gerais de controle interno das entidades públicas, a fim de garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, assim como assegurar o cumprimento da missão da entidade governamental. Para os fins do presente estudo, o Quadro 1 destaca os principais itens da NBC T 16.8, distribuídos nas seguintes categorias: Definições, Abrangência, Ambiente de Controle, Procedimentos de Prevenção, Procedimentos de Detecção, Monitoramento e Informação e Comunicação.

Quadro 1 – Principais itens de Controle Interno apresentados nas NBC T 16.8

1) Definições
1.1) O controle interno assegura a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais (item 2.a)
1.2) O controle interno verifica a observância da validade, legalidade e regularidade das transações (item 2.b)
1.3) O controle interno promove e mantém a confiabilidade do sistema de informações contábeis (item 2.c)
1.4) O controle interno comprova atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio (item 2.d)
1.5) O controle interno verifica a integralidade e exatidão dos registros contábeis (item 2.e)
1.6) O controle interno desenvolve ações com o intuito de prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversações, abusos, desvios e outras inadequações (item 2.f)
1.7) O controle interno analisa a eficácia da gestão e garante a qualidade da informação (item 2.g)
1.8) O controle interno analisa a execução dos planos e políticas definidos pela administração (item 2.h)
1.9) O controle interno verifica a aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e às normas brasileiras de contabilidade (item 2.i)
2) Abrangência
2.1) O controle interno compreende a preservação do patrimônio público (item 3.a)
2.2) O controle interno compreende o controle da execução das ações que integram os programas (item 3.b)
2.3) O controle interno procura apurar a conformidade dos atos em relação às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas (item 3.c)
2.4) Racionalização do controle interno mediante simplificação de processos cujo custo seja comprovadamente superior ao risco e ao benefício gerado pela sua implantação (item 4)
3) Ambiente de Controle
3.1) O ambiente de controle interno demonstra grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle de prevenção e de detecção (item 6)
4) Procedimentos de Prevenção
4.1) O controle interno implementa o mapeamento de risco (identificação, por meio da análise de riscos, dos atos e fatos administrativos internos e externos que possam afetar os objetivos da entidade) (item 7.a)
4.2) O controle interno faz a avaliação de riscos (que corresponde à análise da relevância dos riscos identificados) (item 7.b)
4.3) O controle interno desenvolve ações como resposta ao risco (eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento, para mitigar seus efeitos) (item 7.c)
5) Procedimentos de Detecção
5.1) O controle interno dispõe de procedimentos de detecção capazes de identificar, concomitante ou <i>a posteriori</i> , práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversações, abusos, desvios e outras inadequações (item 8)
6) Monitoramento
6.1) O controle interno realiza o monitoramento das ações, do qual resultam a avaliação permanente da qualidade do desempenho da gestão e a garantia de que as deficiências identificadas sejam prontamente solucionadas (item 9)
7) Informação e Comunicação
7.1) Os mecanismos de informação e comunicação da entidade governamental identificam, coletam e divulgam as informações pertinentes em formato e periodicidade adequados, e asseguram a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento à finalidade da NBC T 16.8, para os usuários internos e para os usuários externos (item 10)

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da NBC T 16.8 (CFC, 2008).

Analisando-se as categorias apresentadas no Quadro 1, é fácil observar que a aplicação da NBC T 16.8 visa contribuir para o alcance dos objetivos das entidades do setor público, na medida em que identifica, monitora, informa e comunica os resultados da gestão dos controles, propiciando maior segurança ao processo decisório. Levando em conta a relevância da comunicação nesse processo, o presente estudo investiga o nível de *disclosure* dos itens da NBCT 16.8 nos relatórios de controle interno apresentados por ocasião da prestação de contas anual dos governos estaduais do país.

3 METODOLOGIA

Trata-se de pesquisa de natureza qualitativa, já que se propõe fazer a análise de conteúdo dos relatórios de controle interno apresentados por ocasião da prestação de contas anual dos governos estaduais brasileiros, à luz do que preceitua a NBC T 16.8. O foco principal da análise reside em verificar se os dispositivos relacionados na NBC T 16.8 são identificados nos documentos analisados.

A população do presente estudo compreende os governos dos 26 estados do país, representados pelas respectivas controladorias-gerais ou por setores equivalentes vinculados

às Secretarias de Fazenda, onde não houver unidade independente com as competências próprias de um órgão de controladoria.

A seleção da amostra levou em conta a disponibilidade dos relatórios de controle interno por meios eletrônicos, seja através dos *websites* das controladorias-gerais, seja por meio dos próprios Estados, anexos aos balanços gerais desses entes, uma vez que o relatório de controle interno é uma das peças que compõem a prestação de contas do governo. Dessa maneira, a seleção da amostra adotou como critério a disponibilidade do relatório por meio da internet.

A amostra é representada, portanto, pelos relatórios de controle interno de nove estados: Ceará, Goiás, Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins. O Quadro 2 lista os estados que disponibilizaram os relatórios de controle interno via internet, no período de julho a agosto de 2011. Levando-se em conta o início da aplicação da NBC T 16.8, vale ressaltar que foram pesquisados os relatórios dos exercícios de 2008, 2009 e 2010.

Quadro 2 – Características da amostra

Estado	Anos dos relatórios	Local de acesso aos relatórios
Ceará	2008/2009/2010	Controladoria-Geral
Goiás	2008/2009/2010	Controladoria-Geral
Mato Grosso	2008/2009/2010	Controladoria-Geral
Pará	2008/2009/2010	Controladoria-Geral
Rio de Janeiro	2008/2009/2010	Controladoria-Geral
Rio Grande do Sul	2008/2009/2010	Balanco Geral do Estado
Santa Catarina	2008/2009/2010	Balanco Geral do Estado
Sergipe	2008/2009	Balanco Geral do Estado
Tocantins	2008	Balanco Geral do Estado

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme se pode observar no Quadro 2, foram analisados nove relatórios referentes ao exercício de 2008, oito do exercício de 2009 (Tocantins não disponibilizou); e sete de 2010 (Tocantins e Sergipe não disponibilizaram). Dessa forma, adotando-se o procedimento de pesquisa documental, foram analisados 24 relatórios de controle interno.

Na análise dos relatórios, foi utilizado o *checklist* apresentado no Quadro 1. Cabe lembrar que o *checklist* compreende vinte itens, distribuídos em sete categorias de análise: Definições, Abrangência, Ambiente de Controle, Procedimentos de Prevenção, Procedimentos de Detecção, Monitoramento e Informação e Comunicação. Para a análise dos dados coletados, foi utilizada a análise de conteúdo, que, segundo Bardin (1977), consiste em um conjunto de técnicas de investigação que tem por finalidade a análise das comunicações, mediante utilização da análise categórica, explorando-se determinado material. Essa técnica possibilitou o levantamento de inferências a partir das informações dispostas nos relatórios de controle interno selecionados.

Quando da análise dos relatórios de cada ano, para cada item do Quadro 1, foi atribuído o valor 1 (um) quando a informação requerida estava presente, e o valor 0 (zero), no caso contrário. Foram utilizados pesos iguais para todas as categorias, que, de acordo com Wallace e Naser (1995), refletem a percepção de todos os grupos em conjunto, sem privilegiar nenhum deles. Ao final da análise, foi obtido o somatório dos itens atendidos, comparando-se com o total de itens possíveis, a fim de se apurar a representatividade do *disclosure* de cada item.

Para garantir mais confiabilidade e validade aos resultados, optou-se por usar os critérios recomendados por Bradley (1993): conferir a credibilidade do material investigado, zelar pela fidelidade no processo de transcrição que antecede a análise, considerar os elementos que compõem o contexto e assegurar a possibilidade de confirmar posteriormente os dados pesquisados.

Cabe destacar ainda que uma das limitações do estudo diz respeito à análise dos níveis de evidenciação dos itens de controle interno à luz da NBC T 16.8, a qual tomou por base um instrumento voltado para avaliar apenas a quantidade de itens evidenciados, e não a sua qualidade.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente tópico apresenta os resultados concernentes à análise dos relatórios de controle interno selecionados à luz do que estabelece a NBC T 16.8, tomando-se por base o *checklist* descrito no Quadro 1.

A Tabela 1 apresenta o resultado da análise da categoria Definições sobre os relatórios de controle interno objeto da pesquisa.

Tabela 1 – Distribuição quantitativa anual dos registros da categoria Definições

Categoria/Item	2008	2009	2010
1.1) O controle interno assegura a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais (item 2.a)	0	0	0
1.2) O controle interno verifica a observância da validade, legalidade e regularidade das transações (item 2.b)	3	3	3
1.3) O controle interno promove e mantém a confiabilidade do sistema de informações contábeis (item 2.c)	1	1	1
1.4) O controle interno comprova atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio (item 2.d)	0	0	0
1.5) O controle interno verifica a integralidade e exatidão dos registros contábeis (item 2.e)	0	0	0
1.6) O controle interno desenvolve ações com o intuito de prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversações, abusos, desvios e outras inadequações (item 2.f)	3	3	3
1.7) O controle interno analisa a eficácia da gestão e garante a qualidade da informação (item 2.g)	0	0	1
1.8) O controle interno analisa a execução dos planos e políticas definidos pela administração (item 2.h)	8	7	6
1.9) O controle interno verifica a aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e às normas brasileiras de contabilidade (item 2.i)	0	0	0
Total de itens atendidos	15	14	14
Total de itens possíveis	81	72	63
Proporção de itens atendidos (%)	18,5	19,4	22,2

Fonte: Elaborada pelos autores.

Levando-se em conta os nove itens da categoria Definições e as quantidades de relatórios analisados de cada exercício (nove em 2008, oito em 2009 e sete em 2010), observa-se que a melhor representatividade de *disclosure* dos itens da categoria Definições ocorreu em 2010, apesar dos baixos índices verificados nos três exercícios (entre 18,5% e 22,2%).

Destaca-se que em quatro itens (1.1, 1.4, 1.5, 1.9), não foi observada nenhuma ocorrência nos anos analisados. Os itens sem ocorrência, somados aos itens com registro de poucas ocorrências (1.3 e 1.7), referem-se ao controle dos registros contábeis, das demonstrações e dos patrimônios das entidades governamentais. Com efeito, nenhum relatório assinala resultados da análise do sistema de informações contábeis, nem tampouco da aderência dos controles para garantir observância aos princípios fundamentais e às normas brasileiras de contabilidade.

Além disso, ao se analisar os resultados do item 1.6, é possível observar que a maioria dos relatórios não demonstra o trabalho das controladorias/estados relacionado ao estabelecimento de controles capazes de combater práticas nocivas ao patrimônio público, tais como erros, fraudes, decisões antieconômicas, malversações, desvios e outras inadequações. Destaca-se que alguns dos relatórios analisados apresentavam indícios de que o controle interno atuava sob esse enfoque. Entretanto, somente Goiás apresentou informações detalhadas acerca do funcionamento de ações preventivas com foco na detecção de erros, fraudes, falhas e omissões. Tais resultados estão dissociados da literatura, pois, conforme aponta Gerigk et al (2007), um controle interno eficiente e eficaz deve ser capaz de identificar falhas antecipadamente e adotar medidas para corrigir as distorções, a fim de que a administração pública possa cumprir adequadamente seu papel no alcance dos resultados projetados.

Observando-se os resultados registrados no item 1.8 da Tabela 1, é possível constatar que a análise da execução dos planos e políticas definidos pela administração constitui atribuição executada por quase todos os órgãos de controladoria estudados. Com efeito, quando da apreciação dos relatórios, foi possível perceber que essas entidades elegeram como foco analisar detalhadamente a execução orçamentária do governo, compreendendo, inclusive, em vários casos, como, por exemplo, no Ceará, Goiás, Mato Grosso, Rio de Janeiro e Tocantins, a análise de conformidade da execução orçamentária com os objetivos, diretrizes e metas da administração pública definidos no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

O Quadro 3 exhibe exemplos de evidências do cumprimento das disposições da NBC T 16.8, no que diz respeito à categoria Definições, nos relatórios de controle interno (RCI) analisados.

Quadro 3 – Exemplos do *disclosure* da categoria Definições

Item	Descrição	Fonte
1.2	Por meio da realização de atividades de auditoria de contas de gestão, vinculadas à modalidade denominada auditoria de regularidade, foi possível identificar em que medida a gestão dos recursos públicos pelos órgãos estaduais vem se processando de acordo com as normas legais e os procedimentos regulamentares estabelecidos	RCI Ceará 2010, p. 48
1.3	O FPE – Finanças Públicas do Estado possibilita a agilidade, a segurança, a eficiência, a presteza, a confiabilidade e o controle de cada uma dessas operações. Por tudo isso, o FPE tem características pioneiras no Brasil	RCI Rio Grande do Sul 2010, p. 17
1.6	Além das atividades de monitoramento do Plano de Ação, no exercício de 2010, a AGE, por meio das coordenadorias de auditoria, com o apoio das unidades setoriais de controle interno, e visando ao aperfeiçoamento do sistema de controle interno do Poder Executivo estadual, bem como com o objetivo de atuar de forma preventiva e orientativa, desenvolveu-se várias atividades de controle.	RCI Mato Grosso 2010, p. 141
1.7	Vale destacar que todas as ações têm-se voltado para a busca permanente do aumento da qualidade das informações sobre os fatos administrativos, de modo que elas possam refletir, com mais efetividade, a execução das despesas e a realização das receitas, em consonância com os princípios da administração pública, emanados no artigo 37 da Constituição Federal	RCI Ceará 2010, p. 7
1.8	Avaliação das metas relacionadas no PPA por Eixo/Macro-objetivo, Estratégia Mobilizadora, Programa e Ação (art. 174, § 3º, inc. III e IV RITCE)	RCI Goiás 2010, p. 65

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 2 apresenta o resultado da análise da categoria Abrangência nos relatórios de controle interno objeto desta pesquisa.

Tabela 2 – Distribuição quantitativa anual dos registros da categoria Abrangência

Categoria/Item	2008	2009	2010
2.1) O controle interno compreende a preservação do patrimônio público (item 3.a)	0	0	0
2.2) O controle interno compreende o controle da execução das ações que integram os programas (item 3.b)	7	6	6
2.3) O controle interno procura apurar a conformidade dos atos em relação às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas (item 3.c)	4	4	4
2.4) Racionalização do controle interno mediante simplificação de processos cujo custo seja comprovadamente superior ao risco e ao benefício gerado pela sua implantação (item 4)	0	0	0
Total de itens atendidos	11	10	10
Total de itens possíveis	36	32	28
Proporção de itens atendidos (%)	30,6	31,2	35,7

Fonte: Elaborada pelos autores.

O melhor índice de atendimento dos itens da categoria Abrangência foi observado no exercício de 2010, de forma similar ao resultado encontrado na categoria Definições. Os itens 2.1 e 2.4, que também têm relação com o controle e preservação do patrimônio público, não registraram nenhuma ocorrência, ratificando as conclusões observadas na análise da categoria Definições acerca da ausência de instrumentos de proteção do patrimônio público. Já o item 2.3, cujo registro ocorreu em metade dos relatórios analisados, destaca-se a preocupação dos órgãos de controladoria em demonstrar as ações voltadas para a verificação de aspectos legais sobre os atos praticados pela administração pública. Nesses casos, as controladorias verificaram a conformidade dos atos com relação à legislação de regência, como, por exemplo, a Lei de licitações e contratos administrativos (Lei n. 8.666/1993) e as Leis Orçamentárias Anuais (LOA) de cada ente governamental. Tais registros foram encontrados nos relatórios de controle interno do Ceará, Goiás e Santa Catarina.

Observando-se os resultados assinalados no item 2.2 da Tabela 2, é possível constatar, mais uma vez, o foco de atuação das controladorias/estados voltado para a análise da execução das ações previstas nos orçamentos gerais de governo. Em diversos relatórios, há um tópico específico para avaliação dos programas de governo inseridos nas LOAs dos entes governamentais (Ceará, Goiás, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Tocantins).

O Quadro 4 mostra exemplos de evidências do cumprimento das disposições da NBC T 16.8, no que diz respeito à categoria Abrangência, nos RCIs analisados.

Quadro 4 – Exemplos do *disclosure* da categoria Abrangência

Item	Descrição	Fonte
2.2	Avaliação das metas inseridas no PPA por Eixo/Macro-objetivo, Estratégia Mobilizadora, Programa e Ação (art. 174, § 3º, inc. III e IV RITCE)	RCI Goiás 2010, p. 65
2.3	Realização de auditorias de conformidade, priorizando os sistemas de aquisições e contratos, apoio logístico e execução orçamentária, financeira e contábil	RCI Mato Grosso 2009, p. 65

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 3 sintetiza os resultados da análise das categorias Ambiente de Controle, Procedimentos de Prevenção, Procedimentos de Detecção, Monitoramento e Informação e Comunicação sobre os relatórios de controle interno selecionados.

Tabela 3 – Distribuição quantitativa anual dos registros das categorias Ambiente de Controle, Procedimentos de Prevenção, Procedimentos de Detecção, Monitoramento e Informação e Comunicação

Categoria/Item	2008	2009	2010
3) Ambiente de Controle			
3.1) O ambiente de controle interno demonstra grau de comprometimento da gestão e dos recursos da entidade governamental na aplicação dos procedimentos de controle de prevenção e de detecção (item 6)	0	0	2
Total de itens atendidos	0	0	2
Total de itens possíveis	9	8	7
Proporção de itens atendidos (%)	0	0	28,6
4) Procedimentos de Prevenção			
4.1) O controle interno implementa o mapeamento de risco (identificação, por meio da análise de riscos, dos atos e fatos administrativos internos e externos que possam afetar os objetivos da entidade) (item 7.a)	0	0	2
4.2) O controle interno procede à avaliação de riscos (que corresponde à análise da relevância dos riscos identificados) (item 7.b)	0	0	2
4.3) O controle interno desenvolve ações como resposta ao risco (eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento para mitigar seus efeitos) (item 7.c)	1	1	2
Total de itens atendidos	1	1	6
Total de itens possíveis	27	24	21
Proporção de itens atendidos (%)	3,7	4,2	28,6
5) Procedimentos de Detecção			
5.1) O controle interno dispõe de procedimentos de detecção capazes de identificar, concomitantemente ou <i>a posteriori</i> , práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversações, abusos, desvios e outras inadequações (item 8)	0	0	0
6) Monitoramento			
6.1) O controle interno faz o monitoramento das ações, do qual resultam a avaliação permanente da qualidade do desempenho da gestão e a garantia de que as deficiências identificadas sejam prontamente solucionadas (item 9)	1	1	3
Total de itens atendidos	1	1	3
Total de itens possíveis	9	8	7
Proporção de itens atendidos (%)	11,1	12,5	42,9
7) Informação e Comunicação			
7.1) Os mecanismos de informação e comunicação da entidade governamental identificam, coletam e divulgam as informações pertinentes, em formato e periodicidade adequados, e asseguram a transparência dos resultados alcançados pela gestão no atendimento à finalidade da NBC T 16.8, para os usuários internos e para os usuários externos (item 10)	2	2	4
Total de itens atendidos	2	2	4
Total de itens possíveis	9	8	7
Proporção de itens atendidos (%)	22,2	25,0	57,1

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nas categorias discriminadas na Tabela 3, destaca-se a não-ocorrência de divulgação em Procedimentos de Detecção. O exercício de 2010 também revelou maior nível de divulgação nas categorias apresentadas na Tabela 3, destacando-se Monitoramento (42,9%) e Informação e Comunicação (57,1%). Dos 24 relatórios de controle interno analisados, apenas dois estados apresentaram informações que evidenciam preocupação da gestão em operacionalizar uma cultura de prevenção de riscos: Ceará e Rio Grande do Sul.

Com relação ao Ceará, em 2010, por meio da implantação do Plano de Ação para Sanar Fragilidades (PASF), foram implementadas 42 ações de prevenção à ocorrência de riscos, revelando 49% de êxito, conforme consta no relatório de controle interno da Controladoria-Geral do Estado naquele exercício (p. 42). No caso do Rio Grande do Sul, verificou-se a criação de um projeto-piloto em um órgão da administração indireta do Estado (DETRAN/RS), e outro da administração direta (Secretaria de Agricultura), para implementação de uma cultura de prevenção e gestão de riscos, apresentando resultados satisfatórios, na visão do Controle Interno Estadual, conforme consta no relatório de controle interno anexo ao balanço geral do exercício de 2010 (p. 17).

Apesar dos exemplos desses dois estados, o nível de *disclosure* da categoria Procedimentos de Prevenção revela incipiência de ações do controle interno no que tange à

evidenciação dos procedimentos adotados para prevenir a ocorrência de falhas que possam comprometer a gestão pública.

No caso do Ceará e do Rio Grande do Sul, foi possível ainda colher evidências de que o controle interno implementa o mapeamento e a avaliação do risco, além de procedimentos de resposta a riscos, referentes ao exercício de 2010. Especificamente no caso do Ceará, desde 2008 consta nos relatórios de controle interno a metodologia de implantação e acompanhamento do PASF, destacando-se ações preventivas e corretivas como resposta ao risco (RCI 2010, p. 41; RCI 2009, p. 33; RCI 2008, p. 11).

Cabe ressaltar que a não-divulgação dos Procedimentos de Detecção pelos órgãos centrais de controladoria/estados pode revelar a inexistência de tais procedimentos na gestão pública dos estados analisados, dificultando para os usuários o entendimento da forma e em que momento vêm sendo efetivadas as ações de identificação, avaliação e resposta ao risco.

Dos 24 relatórios de controle interno analisados, quatro apresentaram informações que evidenciam preocupação da gestão quanto ao Monitoramento das ações governamentais, a fim de avaliar o desempenho da gestão e solucionar as deficiências identificadas. Nesse ponto, três estados apresentaram indícios de que adotam uma sistemática de monitoramento das ações: Ceará (2008, 2009 e 2010), Mato Grosso (2010) e Santa Catarina (2010).

Na categoria Informação e Comunicação, apenas oito relatórios apresentaram registros. Esse número pode ser considerado baixo, analisando-se pela perspectiva de um dos pilares da boa governança pública, conforme preceitua o IFAC (2001): a transparência. Para os responsáveis pelo controle interno deveria ser uma praxe primar pela transparência e ampla divulgação das suas ações.

O Quadro 6 exhibe exemplos de evidências do cumprimento das disposições da NBC T 16.8, no que tange às categorias Ambiente de Controle, Procedimentos de Prevenção, Monitoramento e Informação e Comunicação, nos RCIs analisados.

Quadro 5 – Exemplos do *disclosure* das categorias Ambiente de Controle, Procedimentos de Prevenção, Monitoramento e Informação e Comunicação

3) Ambiente de Controle	Descrição	Fonte
3.1	Com efeito, no período 2007 a 2010, foram instituídas 46 comissões gestoras do Plano de Ação para Sanar Fragilidades (PASF), assim como realizadas 42 aplicações do PASF nos diversos órgãos e entidades da administração pública estadual direta, 16 dos quais foram, inclusive, objeto de acompanhamento e monitoramento da eficácia das ações propostas e implementadas, revelando 49% de êxito na prevenção à ocorrência de riscos	RCI Ceará 2010, p. 41
4) Procedimentos de Prevenção		
4.1 e 4.2	A metodologia de construção da matriz de risco foi desenvolvida de acordo com as seguintes etapas: 1) identificação do universo da auditoria; 2) estabelecimento dos fatores de risco; 3) elaboração de escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco; 4) determinação do grau de importância e dos pesos para os fatores de risco; 5) avaliação das entidades em cada fator de risco e enquadramento nas escalas e nos níveis de risco; 6) cálculo do índice de risco e do risco total das entidades; e 7) demonstração das entidades mais relevantes	RCI Ceará 2010, p. 44
4.3	Como piloto, escolheu-se, em parceria com os gestores dos órgãos, uma entidade da administração indireta, no caso o Departamento Estadual de Trânsito (Detran), e outra da administração direta, no caso a Secretaria de Agricultura. Os trabalhos foram apresentados às respectivas administrações no final de 2010, com recomendação para que fossem criados, nos órgãos, setores específicos para implantação e manutenção da matriz de risco, bem como adoção de uma cultura de gestão de riscos	RCI Rio Grande do Sul 2010, p. 17
6) Monitoramento		
6.1	Com efeito, no período de 2007 a 2010, foram instituídas 46 comissões gestoras do Plano de Ação para Sanar Fragilidades (PASF), assim como realizadas 42 aplicações do PASF nos diversos órgãos e entidades da administração pública estadual direta, 16 dos quais foram, inclusive, objeto de acompanhamento e monitoramento da eficácia das ações propostas e implementadas, revelando 49% de êxito na prevenção à ocorrência de riscos.	RCI Ceará 2010, p. 41
7) Informação e Comunicação		
7.1	No controle das contas públicas, vale destacar o fornecimento de informações qualificadas aos gestores públicos, aprimorando a transparência na destinação dos recursos estaduais e possibilitando a ampliação do controle social, mediante disponibilização do Portal da Transparência já em 2009	RCI Rio Grande do Sul 2010, p. 4

Fonte: Elaborado pelos autores.

Após analisar cada uma das categorias representativas dos 20 itens discriminados no Quadro 1, com base na NBC T 16.8, verificou-se o nível de atendimento desses itens por estado. A Tabela 4 demonstra o total de itens atendidos nos 24 relatórios de controle interno referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, por estado. Cabe destacar que, quando da análise dos resultados, os totais de itens analisados de Sergipe e Tocantins diferem dos demais, devido à quantidade de relatórios desses dois estados: dois de Sergipe, computando-se vinte itens analisados, e um de Tocantins, com dez itens analisados.

Tabela 4 – Distribuição quantitativa anual dos itens atendidos por estado nos exercícios de 2008, 2009 e 2010

Estado	2008	2009	2010	Total de itens atendidos	Total de itens possíveis no período	Proporção de itens atendidos no período (%)
Ceará	6	6	12	24	60	40,0
Rio Grande do Sul	4	4	8	16	60	26,7
Santa Catarina	5	5	6	16	60	26,7
Goiás	5	5	5	15	60	25,0
Mato Grosso	3	3	5	11	60	18,3
Rio de Janeiro	3	3	3	9	60	15,0
Sergipe	2	2	-	4	20	20,0
Tocantins	2	-	-	2	10	20,0
Pará	0	0	0	0	60	0,0

Fonte: Elaborada pelos autores.

Dos 24 relatórios analisados, o número máximo de ocorrências verificou-se nos do Ceará (24 de 60 itens (40%) investigados nos exercícios de 2008, 2009 e 2010), seguindo-se os do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina, com 26,7%. Nos relatórios do Pará não foi constatada nenhuma evidência de cumprimento das normas estabelecidas pela NBC T 16.8. Além disso, nem todos os itens da NBC T 16.8 foram identificados nos relatórios dos estados analisados, valendo ressaltar que, no período da coleta dos dados da presente pesquisa, apenas nove estados apresentavam em seus *websites* os relatórios de controle interno associados às suas respectivas prestações de contas anuais.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo elegeu como objetivo geral verificar se os dispositivos contidos na NBC T 16.8, do CFC, vêm sendo contemplados nos relatórios de controle interno apresentados pelos governos estaduais brasileiros por ocasião da prestação de contas anual. Para tanto, foram analisados 24 relatórios coletados no período de julho a agosto de 2011, referentes aos exercícios de 2008 (nove), 2009 (oito) e 2010 (sete), dos seguintes estados: Ceará, Goiás, Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Sergipe e Tocantins. A pesquisa documental usou como fonte a internet, e os relatórios de controle interno foram encontrados nos *websites* dos respectivos órgãos centrais de controladoria ou nos anexos dos balanços gerais dos estados nos respectivos *websites* oficiais.

Os resultados revelam o baixo número de estados que fazem o *disclosure* dos relatórios de controle interno via internet – considerada um amplo veículo de divulgação. Além disso, destaca-se o baixo índice de atendimento aos dispositivos da NBCT 16.8, contrariando o que preceituam as boas práticas de governança corporativa, que consideram o controle uma das suas dimensões.

Os itens da NBCT 16.8 foram distribuídos em sete categorias de análise: Definições, Abrangência, Ambiente de Controle, Procedimentos de Prevenção, Procedimentos de Detecção, Monitoramento e Informação e Comunicação. O maior nível de atendimento aos itens nos relatórios analisados foi representado pela categoria Informação e Comunicação, seguida da categoria Monitoramento, ambas identificadas nos relatórios do exercício de 2010. A categoria Procedimentos de Detecção não apresentou registro de divulgação em nenhum dos relatórios dos nove estados.

Outra importante característica revelada no estudo relaciona-se ao foco da divulgação apresentado nos relatórios. Dois pontos se destacam na análise dos relatórios apresentados nas

contas anuais de governo: a preocupação com a avaliação da execução orçamentária anual e dos programas de governo; e a verificação de aspectos legais e regulamentares acerca dos atos praticados pela administração pública, com base nas legislações de regência. Isso demonstra a forte influência exercida pela vertente Auditoria sobre as Controladorias-gerais dos estados.

Destaca-se que, mesmo embrionária, a análise sinalizou importantes pontos sobre a evidenciação da dimensão Controle, em especial do controle interno, no escopo da governança na área pública, nos relatórios apresentados nas prestações de contas anuais dos governos estaduais. A incipiente quantidade de estados que publicaram o relatório contraria o que estabelece a Constituição Federal e outros atos legais sobre a obrigatoriedade de apresentação de relatórios de controle interno no conjunto de documentos da prestação de contas anual dos governos estaduais. Além disso, destaca-se a reduzida conformidade dos relatórios investigados em relação aos dispositivos da NBC T 16.8. Especificamente sobre o nível de evidenciação encontrado na análise realizada, cabe elucidar que, apesar do rigor científico aplicado, é importante que em estudos futuros sejam empregadas técnicas estatísticas mais robustas, capazes de discernir sobre os fatores explicativos dos níveis de evidenciação e de adequação dos relatórios emitidos pelos estados brasileiros.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BRADLEY, J. Methodological issues and practices in qualitative research. **Library Quarterly**, v. 63, n. 4, p. 431-449, Oct. 1993.

BIANCHI, M. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 159 f. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição Federal**. Senado Federal, 1998.

_____. **Lei Complementar n. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade/lc101_2000.pdf>.

Acesso em: 16 nov. 2011.

_____. **Lei n. 8.666**, de 21 de junho de 1993. DOU de 22/06/1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1993/8666.htm>>. Acesso em: 16 nov. 2011.

BRESSER PEREIRA, L. C. Uma nova gestão para um novo estado: liberal, social e republicano. **Revista do Servidor Público**. Ano 52, n. 1, 01/03/2001.

CEARÁ. **Lei n. 12.509**, de 06 de dezembro de 1995. D.O.E. 06/12/1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tce.ce.gov.br/sitetce/arq/lei_organica_tce/Lei_Organica.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2011.

CFC. **Resolução CFC n. 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 nov. 2011.

FONTES FILHO, J. R. Governança organizacional aplicada ao setor público. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 8. 2003. **Anais...** Panamá, 28-31 Oct. 2003.

GERIGK, W.; TARIFA, M. M.; ALMEIDA, L. B.; ESPEJO, M. M. S. B. Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. **ABCustos Associação Brasileira de Custos** - v. 2, n. 3 – set./dez. 2007.

GHERMAN, M. **Controles internos** – buscando a solução adequada. 2005. Disponível em: <http://www.moduloriskmanager.com.br/artigo_10.htm>. Acesso em: 10 nov. 2011.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. **Administração estratégica: competitividade e globalização**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

IFAC. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study_13_Governance.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2011.

MATO GROSSO. **Lei Complementar n. 269**, de 22 de janeiro de 2007. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/356>>. Acesso em: Acesso em: 30 nov. 2011.

MELLO, G. R. **Governança corporativa no setor público federal brasileiro**. 119 f. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

OECD. **OECD guidelines on corporate governance of state-owned enterprises**. 2005. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/46/51/34803211.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2011.

RIO DE JANEIRO. **Lei Complementar n. 63**, de 01 de agosto de 1990. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/10348033358c05b10325681f0062ca30/4b2972bdc563e76603256652006b849b?OpenDocument>>. Acesso em: 25 nov. 2011.

SERGIPE. **Lei Complementar n. 04**, de 12 de novembro de 1990. Dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Sergipe e dá providências correlatas. Disponível em: <<http://www.cge.se.gov.br/modules/wfdownloads/visit.php?cid=1&lid>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

SILVEIRA, A. D. M. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relações com o desempenho das empresas no Brasil**. 2004. 254 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007

STREIT, R. E.; KLERING, L. R. Governança pública sob a perspectiva dos sistemas complexos. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 27., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2004.

TIMMERS, H. **Government governance: corporate governance in the public sector, why and how?** The Netherlands Ministry of Finance. In: FEE PUBLIC SECTOR CONFERENCE, 9. Nov./2000. Disponível em: <<http://www.minfin.nl>>. Acesso em: 15 out. 2011.

VIANA, E.; LIMA, G. A. S. F. **Utilização da teoria da divulgação para a avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras.** 2010. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

WALLACE, O.; NASER, K. Firm specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 14, p. 311-368, 1995.