

Eficácia da auditoria interna municipal - Um estudo de caso do poder executivo do município de Laranjeiras

Effectiveness of municipal internal auditing - A case study of the executive branch of the municipality of Laranjeiras

DOI:10.34117/bjdv7n8-671

Recebimento dos originais: 15/07/2021

Aceitação para publicação: 30/08/2021

Alexandre Mandarino Santana

Mestrando no Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública (PROFIAP) da Universidade Federal de Sergipe (UFS)

Instituição: Universidade Federal de Sergipe (UFS) – Campus São Cristóvão

Endereço: Avenida Marechal Rondon, S/N, Jardim Rosa Elze, São Cristóvão (SE)

E-mail: alex_mandarino@hotmail.com

Eleia Santos Costa de Oliveira

Mestranda no Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública (PROFIAP) da Universidade Federal de Sergipe (UFS)

Instituição: Universidade Federal de Sergipe (UFS) – Campus São Cristóvão

Endereço: Avenida Marechal Rondon, S/N, Jardim Rosa Elze, São Cristóvão (SE)

E-mail: eleia@academico.ufs.br

Kleverton Melo de Carvalho

Doutor em Administração Pública pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública (PROFIAP) da Universidade Federal de Sergipe (UFS)

Instituição: Universidade Federal de Sergipe (UFS) – Campus São Cristóvão

Endereço: Avenida Marechal Rondon, S/N, Jardim Rosa Elze, São Cristóvão (SE)

E-mail: kleverton1@academico.ufs.br

Rosângela Sarmiento Silva

Doutora em Administração pela Universidade Municipal de São Caetano do Sul (USCS)

Professora Doutora do Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública (PROFIAP) da Universidade Federal de Sergipe (UFS)

Instituição: Universidade Federal de Sergipe (UFS) – Campus São Cristóvão

Endereço: Avenida Marechal Rondon, S/N, Jardim Rosa Elze, São Cristóvão (SE)

E-mail: rosangelasarmiento13@academico.ufs.br

RESUMO

Os órgãos de auditoria interna devem ser eficazes para que possam cumprir a contento a sua função de garantir a regular aplicação dos recursos públicos. A eficácia é de um órgão público de auditoria interna é uma variável dependente de três fatores – a competência da equipe de auditoria, a independência do órgão de auditoria interna e o suporte dos gestores aos trabalhos deste órgão. O presente trabalho objetiva aferir a eficácia dos órgãos de auditoria interna do Poder Executivo do Município de Laranjeiras (SE). Para tanto,

realizou-se a presente pesquisa, qualitativa e com enfoque descritivo, sob a modalidade de estudo de caso de natureza instrumental, em que os órgãos de auditoria daquela municipalidade figuraram como unidades de análise. Os dados coletados foram mediante levantamento e análise da legislação municipal disciplinadora dos órgãos de auditoria interna do Município e formulários aplicados aos responsáveis pelas atividades de auditoria interna e, uma vez triangulados, evidenciaram que, conquanto aqueles órgãos possuam uma equipe tecnicamente competente, falta-lhes independência e suporte dos gestores. Em razão disso, conclui-se pela ineficácia dos órgãos de auditoria interna daquela municipalidade.

Palavras-chave: Auditoria interna, Eficácia, Competência, Independência, Suporte dos gestores.

ABSTRACT

Internal audit functions must be effective if they are to fulfill their function of ensuring the regular application of public resources. The effectiveness of a public internal audit body is a variable that depends on three factors: the competence of the audit team, the independence of the internal audit body, and management support for the work of this body. The present work aims to assess the effectiveness of the internal audit organs of the Executive Power of the Municipality of Laranjeiras (SE). To this end, the present research was conducted, qualitative and with a descriptive focus, under the modality of case study of an instrumental nature, in which the auditing bodies of that municipality figured as units of analysis. The data collected were collected by means of a survey and analysis of the municipal legislation that governs the internal audit bodies of the municipality and forms applied to those responsible for internal audit activities and, once triangulated, showed that, although these bodies have a technically competent team, they lack independence and support from management. As a result, we conclude that the municipality's internal audit bodies are inefficient.

Keywords: Internal audit, Effectiveness, Competence, Independence, Management support.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente artigo é aferir a eficácia dos órgãos de auditoria interna do Poder Executivo do Município de Laranjeiras (SE). A elevação dos Municípios à categoria de unidade federada promovida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 redundou em profundas mudanças na sua organização administrativa. Se as cartas fundamentais republicanas que precederam a ordem constitucional vigente asseguravam-lhes uma autonomia restrita, traduzida na administração própria tão somente dos assuntos de seu peculiar interesse – cláusula que compreendia principalmente a organização dos serviços públicos locais e a arrecadação e decretação dos tributos de sua competência –, e, quando muito, na eleição de prefeitos e vereadores, a Constituição atual ampliou-a sobremaneira, dotando-os de competências legislativas e

materiais próprias e possibilitando-lhes a auto-organização mediante Lei Orgânica (BRASIL, 1988).

Da ampliação do leque de atribuições até então imputadas aos Municípios decorreu a necessidade de melhor estruturação de sua Administração a fim de que fossem elas exercidas a contento. Dentre as funções administrativas, contudo, poucas foram tão impactadas quanto a de controle e, dentro dela, o subsistema de auditoria. É certo que os ordenamentos jurídicos pré-1988 não desconheciam a importância dos órgãos de auditoria interna, mas nenhum deles preocupou-se tanto quanto o atual com as suas adequadas estruturação e funcionalização. Esta preocupação, evidenciada no texto da própria Constituição Federal, das normas que esta recepcionou e daquelas editadas sob a sua égide, não parece, porém, ser compartilhada por todos os gestores públicos.

Não raramente, surgem casos de irregularidades ocorridas em governos municipais que põem em xeque a eficácia e eficiência dos seus correspondentes órgãos de auditoria interna, especialmente aqueles do Poder Executivo, a ponto mesmo de suscitarem dúvidas em relação aos aspectos mais simples de sua organização e operação. Não fosse o suficiente, abundam Municípios que, mais de três décadas após a promulgação da atual Constituição, sequer estruturaram seus próprios órgãos de controle interno (CRUZ *et al*, 2020)

Este quadro de incertezas e irregularidades é tão maior quando, afastando-nos das capitais estaduais e grandes centros urbanos – onde, por obra da imprensa livre e dos setores mais escolarizados e politizados da sociedade civil, os mecanismos de *accountability* vertical compensam ao menos parcialmente eventuais debilidades daqueles de *accountability* horizontal (O'DONNELL, 1998) –, dirigimo-nos rumo às pequenas e médias cidades do interior do país, nas quais estes dispositivos de contrabalanceamento das deficiências do controle do Estado pelo próprio Estado são, em muitos casos, quando não inexistentes, tão frágeis quanto aqueles cuja fraqueza deveriam mitigar. É o que ocorre, por exemplo, com muitas cidades do interior do Estado de Sergipe, nas quais a pobreza e os baixos níveis de escolaridade de suas populações são fatores que dificultam uma atuação mais efetiva da sociedade civil na fiscalização das Prefeituras.

As adequadas estruturação e funcionalização dos órgãos de auditoria interna dos Municípios são, portanto, indispensáveis ao regular funcionamento de sua Administração Pública, principalmente nas cidades em que as formas de controle social do Poder Público ainda não estão suficientemente desenvolvidas. O êxito destes processos depende,

contudo, da compreensão dos fatores que influenciam na eficácia dos órgãos de auditoria pública interna, os quais segundo a literatura especializada internacional, são de três ordens, a saber: a) a competência dos órgãos de auditoria interna; b) a independência destes órgãos; e c) o apoio dos gestores superiores a eles.

Foi justamente com o objetivo de se aferir a ocorrência ou não destes fatores na realidade das unidades de controle interno do Município de Laranjeiras que seu realizou a presente pesquisa qualitativa de natureza descritiva, a qual se justifica por razões de ordem prática – os benefícios, para a gestão pública municipal, das adequadas estruturação e funcionalização de órgãos de auditoria interna segundo os fatores determinantes para a otimização de suas atividades, consistentes, essencialmente, no melhor manejo de recursos públicos e na diminuição da corrupção administrativa (ASIEDUR; DEFFOR, 2017) – e teórica – a incipiência de artigos nacionais que se debruçam sobre os fatores necessários à otimização da eficácia daqueles órgãos.

Com efeito, mesmo se consideradas as publicações nacionais e internacionais são poucos os estudos desenvolvidos especificamente sobre os fatores que influenciam a eficácia do controle interno no setor público (BEUREN; ZONATTO, 2014). A produção acadêmica brasileira sobre o tema, a seu turno, tem enfatizado a obrigatoriedade do controle interno na Administração Pública (MOTA, 2018), os seus objetivos, importância e barreiras à sua implantação (MONTEIRO, 2015) e o seu papel instrumental como ferramenta de gestão pública (MOREIRA; DIAS; DE SOUZA, 2017), mas não os fatores que contribuem para a sua eficácia. Urge, portanto, sanar esta lacuna, tendo em vista a relevância do conteúdo analisado.

Com vistas a atingir o objetivo proposto, foi feita uma análise da realidade das condições de trabalho e da moldura institucional daqueles órgãos no Município de Laranjeiras e, ato contínuo, apontados aqueles fatores que se fizeram presentes na unidade de análise e os que não foram verificados. A proposição que se pretende testar com o presente artigo é a de que, à luz dos fatores identificados, os órgãos de auditoria interna daquela municipalidade são eficazes. A presente pesquisa, de natureza qualitativa, foi conduzida sob a forma de um estudo de caso. Os dados coletados o foram mediante análise de documentos e questionários aplicados juntos aos encarregados pelas atividades de auditoria interna do Município de Laranjeiras (SE) e foram triangulados com vistas a aumentar a validade das conclusões do estudo. O presente artigo encontra-se dividido em cinco seções, que se seguem nesta ordem: a) a introdução que ora se lê; b) explanação dos fatores que impactam na otimização do desempenho dos órgãos de auditoria interna

na Administração Pública; c) exposição dos procedimentos metodológicos adotados; d) evidenciação dos dados coletados e resultado de sua análise; e e) conclusão.

2 FATORES DE EFICÁCIA DOS ÓRGÃOS DE AUDITORIA INTERNA

O pleno entendimento do objeto deste artigo não prescinde da adequada compreensão dos seus conceitos fundamentais, sintetizados no binômio auditoria interna – eficácia aplicado à Administração Pública. A auditoria interna é uma das atividades desenvolvidas usualmente pelos órgãos de controle interno, ao lado daquelas de controladoria, corregedoria e ouvidoria, conforme evidenciado na Figura 1. Não raramente tomada como sinônimo da própria atividade controle interno, a auditoria é espécie deste gênero, ao qual se perfilham também as outras macrofunções listadas, cujos núcleos centrais são inconfundíveis entre si, a despeito de seus aspectos periféricos não raramente se sobreporem.

Conquanto não haja legislação nacional distinguindo claramente as diferentes atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle interno, tramitam no Congresso Nacional 02 (duas) proposições legislativas – o Projeto de Lei n. 4.980 de 2019, de autoria do Senador Flávio Arns (REDE/PR), e o Projeto de Lei n. 475 de 2019, de autoria do Deputado Rodrigo Agostinho (PSB/SP) – que buscam fazê-lo. Ambos os projetos, a pretexto de regulamentar os arts. 37, 70 e 74 da Constituição Federal, institucionalizam a nível nacional a divisão tetrapartite das atividades dos órgãos de controle interno em auditoria, controladoria, corregedoria e ouvidoria e, conquanto discordem entre si em elementos acidentais, partilham dos mesmos caracteres essenciais. Além deles, também a Proposta de Emenda à Constituição n. 45 de 2009, apresentada uma década antes pelo então senador Renato Casagrande (PSB/ES), propunha a constitucionalização da divisão com que aqui se trabalha e que é prescrita também pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). Para efeitos desta pesquisa, consideraram-se como órgãos de auditoria interna aqueles que desenvolvem as atividades de auditoria listadas nos Projetos de Lei 4.980 de 2019 e 475 de 2019.

Segundo ambas aquelas proposições, são atividades de auditoria interna: a) fiscalizar, nos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, o uso dos recursos públicos, a aplicação das subvenções e a renúncia de receitas; b) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos e a legalidade e os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, inclusive quanto à aplicação de recursos

públicos por entidades de direito privado; c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional; d) realizar e executar plano de auditoria, com periodicidade mínima anual, com base em priorização que considere riscos envolvidos e volume de recursos relacionados; e e) monitorar as situações mais relevantes durante sua execução, sempre que possível, relatando imediatamente ocorrências em desconformidade e apresentar relatório circunstanciado de cada auditoria ou ação de controle efetuada, que deverá ser encaminhado à autoridade superior competente.

A eficácia da Administração pública, por sua vez, afere em que medida ela consegue atingir os seus objetivos (CASTRO, 2006). Distingue-se ela da eficiência e da efetividade na medida em que, enquanto a primeira relaciona-se com a razão entre os recursos consumidos e os resultados produzidos na busca dos seus objetivos, a efetividade intenciona medir o real bem-estar proporcionado pelo produto entregue aos administrados, se os resultados de uma ação do Poder Público trazem benefício à população. Aplicada aos órgãos de auditoria, a eficácia destes é dada pelo cumprimento de suas atribuições a contento. Os artigos internacionais analisados, a despeito das diferenças de forma, convergem para reconhecer uma elevada gama de variáveis como determinantes para a sua ótima eficácia. Estas variáveis podem ser agrupadas no seguinte trio de fatores: competência e independência dos órgãos auditoria e o suporte que lhes é dado pelos gestores públicos – em esquema que poderia ser modelado conforme a Figura 2:

Figura 2: Fatores de eficácia dos órgãos de auditoria interna



Fonte: Elaborada pelos autores a partir do referencial teórico

Cada um destes 03 (três) fatores é um construto passível de ser decomposto num conjunto de variáveis que lhes dão conteúdo. O entendimento de cada um deles passa por aquele destas variáveis que os integram. A começar pelo fator competência da auditoria interna, a sua presença é aferida pela medição de cinco variáveis: a) nível de escolaridade dos auditores; b) histórico de atuação profissional dos auditores; c) tempo de experiência dos auditores; d) treinamento continuado da equipe de auditoria; (BADARA; SAIDIN, 2013) e e) multidisciplinaridade da equipe de auditoria (LOKE; ISMAIL; HAMID, 2016). Profissionais com sólida formação educacional e atuação profissional e muito tempo de experiência na função de auditoria tendem a desempenhar melhor seu trabalho do que aqueles que não reúnem estes predicados. Por este motivo, essas variáveis são tidas como relevantes para a mensuração da competência do órgão de auditoria interna.

O segundo fator, o da independência, diz respeito não só à autonomia profissional de que cada auditor individualmente deve desfrutar, mas também à organização do órgão de auditoria interna de tal modo que também ele possa atuar de forma sem o receio de ingerências externas na sua atuação. A independência do órgão de auditoria interna é essencial para que ele possa exercer as suas atividades de forma apropriada (ARENA; AZZONE, 2009).

A presença das dez variáveis que se seguem tende a fortalecer a independência do órgão de auditoria interna: a) quadro de pessoal adequado para o seu volume de trabalho; b) elaboração da própria proposta orçamentária; c) recursos orçamentários suficientes para o exercício de suas funções (BRIERLEY; GWILLIAM, 2001); d) posição hierárquica privilegiada no organograma institucional, abaixo apenas da gestão e acima das unidades auditáveis; e) plano de carreira atrativo e com mecanismos de retenção de profissionais (MIHRET; YASMAW, 2007); f) mandato fixo para a chefia do órgão de auditoria (MAGRANE; MALTHUS, 2010); g) execução tão somente de atividades típicas de auditoria; h) estabilidade dos auditores em sua função; i) comunicação facilitada com outros órgãos e entidades de diferentes níveis e esferas do Poder Público; e j) amplo acesso aos registros e servidores das unidades auditáveis. (COETZEE; ERASMUS, 2017)

Por fim, o suporte dos gestores públicos é também reputado como um fator relevante para a eficácia dos órgãos de auditoria interna, porquanto confere credibilidade e legitimidade ao trabalho dos auditores e reforça o seu papel enquanto linha auxiliar da atividade administrativa. Este fator pode ser medido por estas quatro variáveis: a) implantação das recomendações da auditoria; b) comprometimento dos gestores com os

trabalhos de auditoria; (MIHRET; YASMAW, 2007) c) facilidade de comunicação direta entre a auditoria e os gestores; e d) participação da auditoria no processo de tomada de decisões (ARENA; AZZONE, 2009). As variáveis compreendidas nos 03 (três) fatores analisados perfazem, portanto, um total de 19 (dezenove) e podem ser sintetizadas na forma do Quadro 1:

QUADRO 1 – FATORES QUE INFLUENCIAM A EFICÁCIA DOS ÓRGÃOS DE AUDITORIA INTERNA E SUAS VARIÁVEIS

Competência	Independência	Suporte dos gestores públicos
V1. Nível de escolaridade dos auditores	V6. Quadro de pessoal adequado para o volume de trabalho	V16. Implantação das recomendações da auditoria
V2. Histórico de atuação profissional dos auditores	V7. Elaboração da própria proposta orçamentária	V17. Facilidade de comunicação direta entre a auditoria e os gestores
V3. Tempo de experiência dos auditores	V8. Recursos orçamentários suficientes para o exercício de suas funções	V18. Comprometimentos dos gestores com o trabalho de auditoria
V4. Treinamento continuado da equipe de auditoria	V9. Posição hierárquica privilegiada no organograma institucional	V19. Participação da auditoria no processo de tomada de decisões
V5. Multidisciplinaridade da equipe de auditoria	V10. Plano de carreira atrativo	
	V11. Mandato fixo para a chefia do órgão de auditoria	
	V12. Execução tão somente de atividades de auditoria	
	V13. Estabilidade dos auditores em suas funções	
	V14. Comunicação facilitada com outros órgãos e entidades	
	V15. Amplo acesso a registros e servidores das unidades auditadas	

Fonte: Elaborada pelos autores a partir do referencial teórico.

Assentado o *framework* que norteou a condução da pesquisa, examinemos a metodologia empregada ao longo do seu desenvolvimento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA. UNIDADE DE CASO E UNIDADE DE ANÁLISE

A presente pesquisa, de natureza qualitativa e com enfoque descritivo, intenciona aferir, à luz do referencial teórico apresentado, a eficácia dos órgãos de auditoria interna do Poder Executivo do Município de Laranjeiras (SE). A abordagem adotada foi a de um estudo de caso de natureza instrumental, por se referir a um caso examinado para fornecer introspecção sobre um assunto, ou seja, poderá facilitar a compreensão de algo mais

amplo (STAKE, 1995), qual seja, a realidade dos órgãos de auditoria interna dos Municípios sergipanos.

A escolha do Município de Laranjeiras como caso a ser analisado deveu-se ao fato de ser ele representativo da realidade das cidades do Estado de Sergipe, uma vez que, conforme dados do Censo Demográfico realizado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2010, o Município de Laranjeiras apresentava naquele ano um Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de 0,642 bastante semelhante àquele do Estado de Sergipe, então mensurado em 0,665. Comparadas também as variáveis componentes daquele indicador macro – expectativa de vida ao nascer (IDH-L), educação (IDH-E) e PIB em Paridade do Poder de Compra (IDH-R) – verifica-se que, exceto por esta última, aquela municipalidade apresenta indicadores semelhantes àqueles do Estado, deles destoando por margem percentual inferior a cinco por cento, para mais ou para menos, conforme Tabela 1.

Dentro do Município de Laranjeiras (SE), a unidade de análise enfocada foi a sua Secretaria de Controle Interno (SECOI), tendo em vista ser ela, por força da Lei Complementar Municipal de n. 19 de 30 de dezembro de 2008, o órgão responsável por promover e coordenar as atividades de auditoria em todos os órgãos do Poder Executivo Municipal.

3.2 COLETA DE DADOS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA

Os dados colhidos através deste estudo o foram através da análise de documentos – Lei Orgânica do Município de Laranjeiras, Lei Complementar Municipal n. 19 de 30 de dezembro de 2008 e Lei Ordinária Municipal n. 493 de 20 de abril de 1994, que versam, respectivamente sobre a organização administrativa do Município e o estatuto dos servidores públicos municipais – e questionários remetidos à Secretaria de Controle Interno do Município de Laranjeiras (SE). As leis analisadas foram obtidas no sítio eletrônico oficial daquela municipalidade.

O Município de Laranjeiras (SE) mantém, com fulcro no art. 25, inciso II, da Lei n. 8.666/93, que regulamenta as contratações públicas, contrato de prestação de serviços de contabilidade com entidade privada – também obtido no sítio eletrônico oficial do Município –, a quem incumbe, dentre outros serviços, a realização daqueles de auditoria interna. O responsável técnico pela idoneidade dos serviços prestados por esta entidade e o gestor da Secretaria de Controle Interno (SECOI) são, por conseguinte, os encarregados das atividades de auditoria interna do Município. Os demais servidores lotados naquele

órgão exercem serviços de apoio administrativo e, justamente por isso, não executam atribuições típicas da função de auditoria.

Por conta disso, apenas aqueles dois encarregados participaram da presente pesquisa, tendo respondido o questionário que lhes foi encaminhado via *e-mail*. Com base nos princípios éticos da pesquisa, os respondentes tiveram a sua identidade ocultada. A aplicação de questionários via *e-mail* justificou-se em razão das medidas de distanciamento social impostas pela pandemia de COVID-19. O questionário aplicado, que pode ser visualizado no apêndice deste artigo, contempla questões abertas e afetas às variáveis de cada fator de eficácia listadas no Quadro 1, citados no referencial teórico. As respostas às perguntas nele veiculadas foram apresentadas na forma escrita por cada um dos respondentes.

3.3 MODELO TEÓRICO-EMPÍRICO DA PESQUISA E PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

O presente estudo de caso, fundado que é em unidades de caso e análise únicas – o Município de Laranjeiras (SE) e a sua Secretaria de Controle Interno (SECOI), respectivamente –, pode ser classificado, conforme Yin (2015), como sendo um projeto de caso único de caráter holístico.

O protocolo do estudo de caso observou o seguinte *iter* procedimental: a) em primeiro lugar, procedeu-se à seleção da unidade de análise a ser enfocada, segundo os critérios já expostos no item 3.1.; b) na sequência foi realizado levantamento da legislação municipal que disciplina as matérias afetas à estruturação e funcionalização dos órgãos de auditoria interna e, sucessivamente, realizou-se a análise do seu conteúdo; c) ato contínuo, delimitou-se o universo de sujeitos respondentes dos questionários a serem aplicados; d) os questionários, uma vez enviados e respondidos, foram também objeto da análise de seu conteúdo; e e) os dados obtidos mediante a legislação levantada e os questionários aplicados foram triangulados para se chegar às conclusões do estudo.

3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS E CRITÉRIOS DE VALIDADE E CONFIABILIDADE

Os dados obtidos tanto por meio da legislação municipal levantada como dos questionários aplicados foram analisados mediante a técnica da análise de conteúdo, uma vez que a mensuração das variáveis analisadas neste artigo demanda objetividade no tratamento das informações obtidas. Após a coleta dos dados, eles foram triangulados

com vistas à verificação da existência ou não dos fatores que otimizam o desempenho dos órgãos de auditoria interna.

Para assegurar a validade da presente pesquisa, ela foi submetida aos testes de Yin (2015). Por estar-se aqui diante de pesquisa descritiva, deixou-se de submetê-la ao teste de sua validade interna, uma vez que este é aplicável apenas àquelas de natureza explicativa.

A validade interna do construto decorre de os dados coletados o terem sido por múltiplas fontes de evidências – legislação municipal e questionários aplicados aos encarregados pelas atividade de auditoria interna no Município de Laranjeiras (SE). Acerca de sua validade externa, é de bom tom pontuar que, mesmo em face das convergências entre os indicadores sociais do Município de Laranjeiras e o Estado de Sergipe apresentadas na Tabela 1, as conclusões do presente estudo de caso são limitadas à unidade de caso enfocada, ainda que seja ela seja um caso representativo dos municípios sergipanos, justamente porque é limitado o leque de variáveis contemplados pelo IDH e porque, mesmo dentre a tríade que o compõe, o Município de Laranjeiras possui dados próximos apenas a 02 (duas) delas. Além disso, Municípios há que possuem dados destoantes da média estadual, de tal modo que seria impróprio inferir para estes as conclusões obtidas a partir de uma unidade cujos dados tendem a convergir para aquela medida de tendência central. Os procedimentos adotados nesta pesquisa para aferição da eficácia dos órgãos municipais de auditoria interna, contudo, podem ser generalizados para outros estudos. Por mim, para garantir a confiabilidade da presente pesquisa, elaborou-se para ela um protocolo de estudo de caso. Além disso todos os procedimentos de coleta de dados realizados podem ser repetidos sem prejuízo da identidade dos resultados a serem obtidos.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 REGIME JURÍDICO DOS ÓRGÃOS DE AUDITORIA INTERNA MUNICIPAL

O regime jurídico dos órgãos de controle interno e dos servidores públicos do Município de Laranjeiras está previsto em uma tríade de diplomas, a sua Lei Orgânica, a Lei Complementar Municipal n. 19 de 30 de dezembro de 2008 e Lei Ordinária Municipal n. 493 de 20 de abril de 1994. A primeira delas, editada com fulcro no art. 29 da Constituição Federal, é a norma *mater* do Município, onde estão insculpidas as suas normas gerais de auto-organização. A segunda delas versa sobre a atual estrutura

administrativa do Poder Executivo municipal e a terceira disciplina o regime jurídico dos seus servidores públicos estatutários.

A Lei Orgânica do Município de Laranjeiras dispõe que os sistemas compostos pelos órgãos de controle interno exercerão a fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial de todas as entidades da administração direta e indireta quantos aos aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receita e estabelece os objetivos dos seus sistemas de controle interno. A semelhança do seu texto com aquele da Constituição Federal é evidente e não sem motivo, tendo as normas fundamentais sido quase que replicada no ordenamento jurídico municipal com vistas a explicitar a simetria havida entre as atribuições dos órgãos de controle do Município e a normatização constitucional. A principal diferença entre as normas reside no fato de que a lei municipal não contempla a fiscalização orçamentária dentre aquelas que caberia aos órgãos de controle nem coloca como seus objetivos o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Estas omissões, contudo, não se constituem em óbices a que os órgãos de controle do Município de Laranjeiras possam realizar a fiscalização orçamentária do Município e prestar apoio aos órgãos de controle interno, tendo em vista a prevalência do regramento constitucional sobre aquele municipal que com ele diverja.

A Lei Complementar Municipal de n. 19 de 30 de dezembro de 2008, que estabelece a estrutura administrativa do Município de Laranjeiras, previu, quando da regulamentação do sistema de controle interno, a estruturação de uma secretaria própria – a Secretaria de Controle Interno (SECOI) – reputando-a como órgão de natureza instrumental. A esta Secretaria foram subordinados dois outros órgãos: a Assessoria Técnica e o Departamento de Auditoria (DEAUD), ao qual estão submetidas a Divisão de Controle Interno e a Divisão de Planejamento.

A referida Lei Complementar, além de criar a Secretaria de Controle Interno e seus órgãos, elenca no seu art. 13 também as suas competências, quais sejam: a) assessorar o Prefeito no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais; b) promover e coordenar as atividades de auditoria em todos os órgãos do Poder Executivo Municipal; c) efetuar o controle e supervisão programática nos processos licitatórios e contratuais no âmbito da Administração Pública Municipal; d) efetuar a supervisão, o acompanhamento e a fiscalização no controle do cumprimento de convênios, ajustes, e acordos firmados pela Prefeitura Municipal de Laranjeiras; e) exercer funções específicas de fiscalizações quanto ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e normas

orçamentárias, contábeis e financeiras nos órgãos da Administração Pública Municipal; f) exercer a fiscalização das instituições em geral de direito privado que recebem recursos de convênios oriundos do Município; g) prestar assessoramento direto à Prefeitura em assuntos relativos ao funcionamento da Administração Pública Municipal; e h) executar outras tarefas correlatas que lhe sejam atribuídas. Exceto pela criação dos órgãos acima apontados e pela listagem de suas atribuições, a legislação em tela não prescreve outras normas específicas para os órgãos de controle interno.

A Lei Ordinária Municipal n. 493 de 20 de abril de 1994, que disciplina o regime jurídico dos servidores públicos estatutários do Município, não estatui regramento específico para os servidores dos órgãos de controle interno, que, ficam submetidos à legislação geral aplicável aos demais servidores.

A análise da legislação municipal permite o delineamento das seguintes situações, que se relacionam com as variáveis destacadas após cada uma: a) não há na legislação municipal previsão de elaboração da própria proposta orçamentária pelos órgãos de auditoria (V7); b) o órgão principal de controle interno – a Secretaria de Controle Interno – está posicionada imediatamente abaixo da Prefeitura Municipal no organograma do Poder Executivo. No caso do órgão específico de auditoria interna – o Departamento de Auditoria –, a sua subordinação dá-se de forma apenas mediata (V9); c) não há uma carreira própria para os auditores. As disposições que lhes são aplicáveis são as mesmas incidentes sobre os demais servidores públicos (V10); d) não há previsão de mandato fixo para a chefia do órgão de auditoria (V11); e) é possível, ao menos em tese, a atribuição ao órgão de auditoria de funções outras que à sua atividade principal, desde que correlacionadas, em razão do disposto no art. 13, alínea “h”, da Lei Complementar Municipal n. 19 de 30 de dezembro de 2008 (V12); f) a estabilidade deferida aos ocupantes dos cargos de auditoria não é diferente daquela genérica garantida aos servidores estatutários do Município que tenham suficiente tempo de serviço (V13); g) não há norma que assegure aos órgãos de auditoria a prerrogativa de amplo acesso a registros e servidores das unidades auditadas (V15); e h) as normas destacam o papel de assessoramento da Prefeitura Municipal pelos órgãos de controle (V19).

Apontados os dados que exsurgem do exame da legislação municipal, evidenciamos agora aqueles colhidos através dos questionários aplicados.

4.2 FUNCIONAMENTO DOS ÓRGÃOS DE AUDITORIA

Os dados coletados referentes à rotina de funcionamento dos órgãos de auditoria interna foram mediante aplicação de questionários em que os responsáveis pelas atividades daqueles órgãos responderam questões relacionadas a cada um dos fatores de eficácia analisados no referencial teórico deste artigo.

No tocante ao fator competência da equipe de auditoria, o exame dos dados coletados pelo questionário delinea o seguinte cenário a) ambos os encarregados pelas atividades de auditoria interna possuem graduação em Ciências Contábeis, mas não possuem pós-graduação ou formação complementar (V1); b) os dois respondentes possuem, cada um, mais de uma década de experiência profissional no mercado de trabalho (V2); c) o vínculo dos respondentes com a Administração é precário, podendo ser extinto a qualquer momento (V13); d) ambos possuem pelo menos cinco anos de atuação como auditores. O primeiro respondente exerceu essa função em outras entidades públicas. O segundo respondente, não (V3); e e) o Município de Laranjeiras (SE) não ministra diretamente nenhum treinamento aos respondentes (V4).

As respostas apresentadas às questões relacionadas ao construto independência da auditoria interna, a seu turno, resultaram no delineamento do seguinte quadro fático: a) apenas três servidores estão lotados na Secretaria de Controle Interno (SECOI) (V6); b) ambos os respondentes concordam que não é possível fazer uma auditoria minuciosa. O primeiro respondente atribui este fato ao volume de trabalho e ao exercício de outras funções além daquelas de auditoria e o segundo à má distribuição do trabalho. Os dois também concordam que o órgão de auditoria interna poderia dispor de mais servidores (V6); c) o primeiro respondente acredita que sua secretaria possui recursos orçamentários suficientes para o exercício de suas funções. O segundo respondente, a seu turno, acredita que o valor do seu contrato poderia ser maior e que mais recursos poderiam ser aplicados em treinamentos e programas mais sofisticados (V7); d) o primeiro respondente cumula outras funções além daquelas de auditoria interna, ao passo em que o segundo respondente destina-se exclusivamente a essa função (V12); e e) os dois respondentes apontam a existência e funcionamento de canais formais de comunicação e relatam não ter dificuldades de acesso a registros e servidores das unidades auditadas. (V14 e V15)

Por fim, as respostas afetas ao fator suporte que os gestores públicos dão aos serviços de auditoria evidenciam que o suporte dos gestores aos órgãos de auditoria interna do Município é, na melhor das hipóteses, insuficiente, quando não simplesmente inexistente. As recomendações da auditoria não são cumpridas integralmente, a

comunicação não é adequada, os gestores não acompanham os trabalhos de auditoria e os órgãos de auditoria não são consultados nos processos de tomada de decisão. Explicitados os resultados obtidos com os procedimentos de coleta de dados adotados, verifiquemos as conclusões que exsurtem de sua análise.

A começar pelo fator competência, os questionários aplicados evidenciaram que ambos os responsáveis pela execução das atividades de auditoria do Município de Laranjeiras (SE) têm formação superior em Ciências Contábeis e têm mais de cinco anos de atuação como auditores e mais de uma década atuação profissional diversificada. Apesar de não possuírem formação complementar ou pós-graduação, há de se reputar presente a variável de escolaridade (V1). Igualmente presentes fizeram-se as variáveis histórico de atuação profissional (V2) e tempo de experiência dos auditores (V3). A variável treinamento continuado da equipe de auditoria (V4) não foi observada, tendo em vista que os treinamentos a que os respondentes se submetiam não eram ministrados pelo município, mas por conta própria ou por terceiros. Não há, por conseguinte, um trabalho de atualização das competências dos seus próprios quadros por parte do Município de Laranjeiras (SE) que autorize a conclusão de que esta variável far-se-ia existente. Por fim, na medida em que a equipe é formada apenas por profissionais da seara contábil, sem pós-graduações ou formações complementares verificadas, constatamos também a inobservância da variável multidisciplinaridade da equipe de auditoria (V5). Das cinco variáveis componentes do construto competência da auditoria, a maior parte delas – três – exsurtem dos dados coletados, o que fundamenta, à luz do referencial teórico utilizado, a conclusão de que este fator foi verificado *in casu*.

Neste sentido, os resultados da nossa pesquisa alinham-se àqueles de Mihret e Yismaw (2007), que ressaltaram a importância da competência da equipe ao verificar em campo que a imperícia da equipe de auditoria limita a sua capacidade de prover um serviço eficaz. Também se verifica, segundo Badara e Saidin (2013), que os diferentes tipos de conhecimentos são adquiridos através de diferentes experiências e treinamentos específicos, então a inobservância dessas variáveis pode comprometer os resultados da auditoria.

Examinando as quatro variáveis do construto suporte da gestão às atividades de auditoria, constatamos a partir dos dados coletados que nenhuma destas foi verificada, o que permite-nos concluir que, considerado o referencial teórico desta pesquisa, os órgãos de auditoria interna do Município não possuem suporte do gestor. Com efeito, os dois respondentes foram categóricos ao afirmar que o gestor não acompanha as atividades de

auditoria (V18), tampouco a consulta nos processos de tomada de decisões (V19). As recomendações de auditoria ou não são implantadas ou o são apenas parcialmente (V16), e o acesso facilitado ao gestor imediato ou não existe ou, quando existente, não se reflete na maneira adequada de trabalhar (V17).

Os resultados negativos observados para este fator teriam o condão de, inclusive, prejudicar eventuais resultados positivos observados nos demais fatores de eficácia. Assim o é porque, como observado na pesquisa conduzida por Alzeban e Gwillian (2014), sem o suporte dos gestores, a auditoria interna não é suficientemente independente e possui um escopo de trabalho e recursos limitados. Isso é igualmente observado por Badara e Saidin (2013) quando relata que o suporte da gestão é altamente necessário para o sucesso da eficácia da auditoria interna.

Por fim, adentrando no exame do fator independência da equipe de auditoria, os dados coletados apontam que a) os órgãos de auditoria dispõem de menos mão de obra do que o necessário e o volume de trabalho é mal distribuído entre ela (V6); b) no exercício em que realizada a pesquisa, os órgãos de auditoria dispunham de suficientes recursos orçamentários para o exercício de suas funções (V8), mas não lhes é assegurada, institucionalmente, a prerrogativa de elaborar a própria proposta orçamentária, o que pode prejudicar a suficiência de recursos em outros exercícios, colocando-os em posição vulnerável (V7); c) malgrado os órgãos de auditoria possuem uma posição privilegiada no organograma do Município de Laranjeiras (SE) (V9), isso não se reflete no suporte da gestão às atividades dessas órgãos, conforme visto quando da análise daquele construto, o que torna inócuo o seu posicionamento no nível estratégico da Administração; d) não existe um plano de carreira específico para os servidores de auditoria (V10) e que, inobstante os servidores estatutários que sejam auditores desfrutem de estabilidade, uma vez decorrido o período de estágio probatório, no período em que realizada a pesquisa nenhum dos responsáveis pelas atividades de auditoria interna do município possuíam com ele vínculo desta natureza, o que esvazia esta garantia de independência (V13). O gestor do órgão de auditoria, ademais disso, não possui mandato fixo, sendo ocupante de cargo de provimento em comissão, passível, portanto de demissão *ad nutum* (V11); e) há responsável pelas atividades de auditoria que exerce apenas esta função e há quem o cumula outras não relacionadas. Além disso, a legislação municipal, de forma vaga, permite a atribuição de funções outras aos órgãos de auditoria interna. Apesar de esta mesma legislação exigir que essas funções sejam correlatas, não foi o que se verificou na prática, tendo em vista que o respondente que exerce outras atribuições além daqueles

inerentes às de auditoria informou em duas ocasiões que exerce atividade típicas de tesouraria (V12); f) os canais de comunicação institucional funcionam adequadamente (V14); e g) no período em que a pesquisa foi realizada, os auditores declararam ter amplo acesso aos registros e servidores das unidades auditadas, mas esta garantia funcional não se encontra prevista em lei, o que pode ensejar a que, eventualmente, sejam criados óbices pelas unidades auditadas aos trabalhos da equipe de auditoria e estes fiquem subordinados ao arbítrio daqueles que deveriam fiscalizar (V15).

Do total de nove variáveis, pois, que compõe o construto independência da auditoria, apenas um – a comunicação facilitada com outros órgãos e entidades – restou verificado, o que autoriza a conclusão de que, sempre de acordo com o referencial teórico deste estudo, os órgãos de auditoria interna do Município de Laranjeiras (SE) não são independentes.

5 CONCLUSÕES

O modelo proposto para aferição da eficácia dos órgãos de auditoria interna municipais assume que, para ser eficaz, é necessária a concorrência de três fatores, quais sejam: a competência da equipe de auditoria interna, a independência do órgão de auditoria interna e o suporte dos gestores às atividades daqueles órgãos. A verificação da ocorrência ou não de cada um destes fatores, a seu turno, depende daquela das variáveis que os compõe, destrinchadas na segunda seção deste artigo. Somente podemos ter por verificado um fator se presentes, pelo menos, a maioria das suas variáveis constituintes. Feitas estas considerações, adentremos no exame da presença ou não de cada um daqueles fatores a partir do que os dados coletados no decorrer desta pesquisa nos informaram acerca de suas variáveis para, ao final, concluirmos pela eficácia ou não dos órgãos de auditoria interna da unidade de caso estudada.

O estudo no Município de Laranjeiras mostrou que seus auditores estão qualificados e cientes das competências que são essenciais a um bom profissional da auditoria, e estão em consonância com vários estudos que abordam a temática tais como Badara e Saidin, (2013); Loke; Ismail e Hamid, (2016). É importante ser competente pois a formação, a experiência e o treinamento continuado dos auditores são elementos substanciais para sua atuação nas organizações e, conseqüentemente, na eficácia da auditoria nesses órgãos.

Também ficou demonstrado que órgão de Laranjeiras não são independentes com base nos estudos dos artigos de Arena e Azzone, (2009); Brierley e Gwilliam, (2001);

Magrene e Malthus (2010); Coetzee e Erasmus, (2017). A importância da independência nos órgãos de auditoria se dá pelo fato de garantir um trabalho imparcial e com resultados confiáveis para qualquer um dos usuários, quer sejam internos ou externos além de permitir a sua atuação com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

Por fim, o estudo deixa claro que não existe o suporte do gestor no trabalho de auditoria tendo como referência a literaturas de Mihret e Yasmaw, (2007); Arena e Azzone, (2009). Esse suporte é importante pois garante credibilidade e legitimidade ao trabalho dos auditores e reforça o seu papel enquanto linha auxiliar da atividade administrativa. Dos três fatores que influenciam a eficácia dos órgãos de auditoria interna, portanto, apenas um – o de competência da equipe de auditoria –, foi observado em nossa pesquisa, de modo que a proposição que pretendia-se testar, a de que os órgãos de auditoria interna daquela municipalidade são eficazes, não restou demonstrada.

Esperamos com o presente estudo ter logrado apresentar um *framework* conceitualmente sólido com os fatores que influenciam a eficácia dos órgãos de auditoria interna assim reconhecidos como tais pelas pesquisas que nos precederam e a sua aplicação, a partir da unidade de caso analisada, aos municípios brasileiros. Novos estudos, contudo, serão necessários para se verificar a sua validade para outros casos para além aquele estudado.

REFERÊNCIAS

ALZEBAN, Abdulaziz; GWILLIAM, David. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 23, n. 2, p. 74-86, 2014.

ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009.

ASIEDU, Kofi Fred; DEFFOR, Eric Worlanyo. Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. **International Journal of Auditing**, v. 21, n. 1, p. 82-99, 2017.

BADARA, Mu'azu Saidu; SAIDIN, Siti Zabedah. The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, v. 3, n. 3, p. 329-339, 2013.

BEUREN, Ilse Maria; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 475, de 05 de fevereiro de 2019**. Estabelece diretrizes para as atividades de controle interno dos entes públicos, conforme os artigos 37, 70 e 74 da Constituição Federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2191185>. Acesso em: 13 jun. 2021.

BRASIL. **Constituição Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 13. jun. 2021.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **Censo Brasileiro de 2010**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

BRASIL. **Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 06 de outubro de 2009**. Acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispendo sobre as atividades do sistema de controle interno. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/93534>. Acesso em: 13. jun. 2021.

BRASIL. **Senado Federal. Projeto de Lei n. 4.980, de 10 de setembro de 2019**. Estabelece diretrizes para o sistema de controle interno dos entes públicos, conforme os artigos 37, 70 e 74 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/138731>. Acesso em: 13. jun. 2021.

BRIERLEY, John A.; EL-NAFABI, Hussein M.; GWILLIAM, David R. The problems of establishing internal audit in the Sudanese public sector. **International Journal of Auditing**, v. 5, n. 1, p. 73-87, 2001.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública. 2006.

COETZEE, Philna; ERASMUS, Lourens J. What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. **International Journal of Auditing**, v. 21, n. 3, p. 237-248, 2017.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. **Panorama do Controle Interno no Brasil** – Organizadores Gustavo Gonçalves Ungaro e Raphael Rodrigues Soré. Brasília: CONACI, 2014.

CRUZ, Maria do Carmo Meirelles Toledo et al. Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. **Revista de Gestão Pública**, v. 3, n. 2, p. 297-328, 2020.

EDEN, Dov; MORIAH, Leah. Impact of internal auditing on branch bank performance: a field experiment. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 68, n. 3, p. 262-271, 1996.

LOKE, Chew Har; ISMAIL, Suhaiza; HAMID, Fatima Abdul. The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study. **Asian Review of Accounting**, 2016.

MAGRANE, Johnathan; MALTHUS, Sue. Audit committee effectiveness: a public sector case study. **Managerial Auditing Journal**, 2010.

MIHRET, Dessalegn Getie; YISMAW, Aderajew Wondim. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. **Managerial auditing journal**, 2007.

MOTA, Giordano Bruno Araújo Cavalcante. A obrigatoriedade do controle interno na administração pública brasileira. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 16, n. 1, p. 459, 2018.

MONTEIRO, Renato Pereira. 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, 2015.

MOREIRA, Marcia Athayde; DIAS, Alexandra Gabriele Santos; DE SOUZA, Perpétua Marques. Controle Interno como Instrumento de Gestão Pública. **RIC**, v. 11, n. 4, p. 39, 2017.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua nova: revista de cultura e política**, n. 44, p. 27-54, 1998.

STAKE, R. **The art of case study research**. Thousand OAKS, CA: Sage, pp.49-68, 1995.

TACKIE, George; MARFO-YIADOM, Edward; ACHINA, Sampson Oduro. Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. **International Journal of Business and Management**, v. 11, n. 11, p. 184, 2016.

VAN GANSBERGHE, Cecilia Nordin. Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations. **Internal Auditor**, v. 62, n. 4, p. 69-74, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.