

# Controle gerencial e auditoria de gestão: uma análise dos aspectos comportamentais e influências

## *Management control and audit management: an analysis of the behavioral aspects and influences*

**Carlos Alexandre Nascimento Wanderley**

Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

**Jeisom de Melo Fajardo**

Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

### Resumo

*Em face da nova perspectiva para os trabalhos de auditoria governamental proposta pelo Tribunal de Contas da União (TCU), agora direcionados para aspectos relacionados ao desempenho da gestão, e pela notoriedade que o debate a respeito do tema possui, este estudo busca responder questão de extrema relevância para o planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo nas auditorias com foco no desempenho da gestão: os aspectos comportamentais, relacionados com sistemas de controle gerenciais, exercem influência no planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo numa auditoria de gestão? Prosseguindo, este estudo baseou-se também em propósitos secundários, como a identificação e mensuração da influência dos aspectos comportamentais no processo de gestão das organizações e evidenciação da forma como os aspectos comportamentais são abordados por ocasião do planejamento e execução das auditorias governamentais. Metodologicamente foi realizada pesquisa bibliográfica e documental. Ao final do estudo conclui-se que o planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo são influenciados pelos aspectos comportamentais, e que os mesmos possuem participação efetiva tanto na atuação dos sistemas de controles internos, quanto no desempenho da gestão organizacional como um todo.*

**PALAVRAS-CHAVE:** Auditoria de Gestão; Controle Gerencial; Comportamento.

### Abstract

*Given the new perspective to the work of government audit proposed by the Court of Audit (TCU), now directed to aspects related to performance management, and the notoriety that the debate*

*on the subject has, this study seeks to answer the question very important for the planning and development of field work in auditing with a focus on performance management: behavioral aspects related to management control systems, influence the planning and development of field work in a management audit? Continuing, this study also draws on secondary purposes such as identification and measurement of the influence of behavioral aspects in the management of organizations and disclosure of how the behavioral aspects are addressed during the planning and execution of governmental audits. Methodologically was carried out literature and documents. At the end of the study concluded that the planning and development of field work are influenced by behavioral aspects, and that they have effective participation in the activity of internal control systems, the performance of organizational management as a whole.*

**KEYWORDS:** Audit Management, Management Control; Behavior.

## 1 INTRODUÇÃO

Até bem pouco tempo os assuntos referentes à postura preventiva dos trabalhos de Auditoria, seja na área empresarial ou governamental, na maioria das vezes, faziam alusão ao combate prévio de erros provenientes de controles internos inadequados. Esse tipo de entendimento nos levava ao raciocínio de que a auditoria eficiente era aquela que se preocupava em evitar riscos, como forma de prevenção à malversação do erário. Com base nessa premissa, as auditorias governamentais eram baseadas num controle efetivo sobre as atividades da Administração Pública, sob o ponto de vista estritamente legalista e formal.

Remetendo-nos ao histórico do desenvolvimento das auditorias, na década de 40 surgiram os primeiros sinais de mudança em relação à postura legalista das auditorias, conforme disposto por Boynton e Johnson (2006) onde, em resposta à necessidade crescente pelos serviços de auditoria independente, foi reduzida a ênfase na detecção de fraudes como objetivo das auditorias.

Porém, essa postura não prosperou e foi revertida na década de 80, nos Estados Unidos, como uma resposta à sociedade, que passou a exigir dos auditores maior segurança na identificação de fraudes, em virtude da ocor-

rência de escândalos corporativos de grande monta, tendo seu ápice a partir do ano 2000, com escândalos de proporções mundiais envolvendo grandes corporações como a Waste Management, Xerox, Adelphia, Enron e World-Com.

Concomitante a tudo isso, observa-se que a máquina pública vem, através dos anos, dando maior ênfase à modernização de seus modelos de gestão e controle, considerados por alguns especialistas inapropriados, em algumas situações, para o processo decisório, uma vez que as informações geradas não possuem características gerenciais, apenas legalista.

Mesmo levando em consideração o cenário de crise moral e ética em que vivemos, não parece lógico buscar incessantemente o equilíbrio da gestão pública tendo somente como referência a legalidade dos seus atos, pois tal conduta vai de encontro com o ideal desenvolvimentista em relação às práticas de gestão, sendo bem provável que essas práticas não consigam, em longo prazo, agregar valor às práticas de gestão.

Nesse sentido, o momento atual exige um entendimento mais arrojado da auditoria em si, com a ampliação de seu campo de atuação e exigências mais contundentes no sentido de

que os resultados dos trabalhos agreguem valor.

A evolução do pensamento em relação à postura legalista adotada ocorreu em virtude da crescente evidência da responsabilidade de nossas instituições em gerir de maneira eficiente os recursos públicos recebidos, com o objetivo de atingir melhores resultados. Essa mudança de pensamento caracteriza a quebra de paradigma em relação à forma tradicional de administração dos recursos públicos, implicando necessariamente em alterações significativas no planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo das auditorias.

Agora, as auditorias e sistemas de controle interno tem de lançar mão de instrumentos mais eficientes, capazes de conduzir e proporcionar a plenitude dos objetivos e metas da Administração Pública.

Em face disso, o debate a respeito dos temas ligados à auditoria de gestão ganhou força e notoriedade, chegando a conclusões importantes. A partir daí, percebeu-se que a auditoria de gestão era extremamente importante para a melhoria da gestão das organizações, sejam elas públicas ou privadas. A postura legalista não foi posta de lado, mas passou a ser considerada juntamente com aspectos operacionais e de desempenho da gestão.

A implementação de mudanças, com o objetivo da busca da excelência na gestão dos recursos públicos, tem como um de seus objetivos determinar aonde nosso país deseja chegar e quais são as etapas parciais para o alcance deste objetivo. Tal finalidade deve estar intimamente relacionada à satisfação, de maneira eficiente, das necessidades e demandas da sociedade, as quais são ilimitadas e muitas vezes complexas. A auditoria de gestão está inserida nesse contexto.

É importante ressaltar que, com a finalidade de aperfeiçoar as atividades de fiscalização e controle, o Tribunal de Contas da União

(TCU) alterou a sistemática de apresentação de contas a partir deste ano, 2009, através da Decisão Normativa (DN) nº 93/2008. Aquele Tribunal adotou novos conceitos em relação à avaliação, incluindo itens referentes à conformidade e ao desempenho da gestão, onde serão examinados os aspectos da eficiência, eficácia e efetividade da gestão. Com isso, o relatório de gestão passou a ser peça indispensável para o balizamento do escopo das auditorias.

Através da Instrução Normativa (IN) nº 57/2008, o TCU estabeleceu normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Em linhas gerais, aquela Instrução Normativa trouxe que o relatório de gestão é o conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial relativos à gestão, organizado de forma a possibilitar a visão sistêmica da conformidade e do desempenho da gestão.

Entre as informações gerais que devem fazer parte do relatório de gestão estão a avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, quanto a eficiência e eficácia, avaliação sobre a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados, avaliação da regularidade dos processos licitatórios, avaliação da gestão dos recursos humanos, avaliação do cumprimento das recomendações emanadas pelo TCU e análise do controle interno, dentre outras.

Em relação à gestão de recursos humanos, as informações principais fazem alusão a aspectos legais quanto à admissão, remuneração, concessão de aposentadorias e reformas. Quanto à análise dos controles internos, as informações principais trazem aspectos relacionados com a qualificação, treinamento, rodízio de funcionários, segregação de funções e aderência a diretrizes e normas. Estabelece

que é imprescindível que exista uma política de pessoal competente, enfatizando que a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação e integridade do pessoal, tudo de forma muito genérica.

Sendo assim, o presente estudo busca apresentar argumentos de forma a alicerçar os entendimentos de que os aspectos comportamentais específicos de cada indivíduo são importantes e decisivos no processo de planejamento e avaliação dos sistemas de controles internos administrativos numa auditoria de gestão e que o referido processo avaliativo representa elemento agregador de valor às respectivas auditorias.

Ante a universalidade dos aspectos inerentes aos sistemas de controle interno e à auditoria de gestão, não se pretende aqui exaurir o tema. Portanto, este estudo pretende responder a uma questão relevante para a evolução e desenvolvimento das práticas relacionadas com a auditoria de gestão: Os aspectos comportamentais, relacionados aos sistemas de controle gerenciais, exercem influência sob o planejamento e o desenvolvimento dos trabalhos de campo numa auditoria de gestão?

Além do objetivo principal, foram contemplados alguns propósitos secundários, tais como: caracterização da forma como os aspectos comportamentais influenciam o processo de gestão das organizações; e a forma como os aspectos comportamentais são abordados por ocasião do planejamento e execução das auditorias.

De outra forma, este artigo propõe-se a contribuir para o enriquecimento do debate a cerca de temas relacionados com a auditoria de gestão, com a produção de material teórico que possibilitará a continuidade da pesquisa a respeito dos sistemas de controle internos administrativos e sua relação com as práticas de gestão e também em virtude da

importância dada ao assunto pelos Órgãos de Controle.

## 2 METODOLOGIA

Seguindo a lição de Barreto e Honorato (1998), a metodologia deve ser manuseada como um conjunto de métodos e técnicas científicas a serem executadas, de tal modo que se consiga atingir os objetivos inicialmente propostos pela pesquisa e, ao mesmo tempo, atender aos critérios de maior eficácia e confiabilidade das informações. É o estudo dos rumos a serem seguidos e dos instrumentos utilizados para se fazer ciência.

Assim, para a realização desta pesquisa, em relação ao nível de abrangência no enquadramento do objeto, foi adotado como critério a pesquisa temática ou focal simples, conforme a definição a seguir:

Trata-se de uma investigação que elege como objeto uma realidade empírica ou uma temática específica, como foco mais ou menos preciso, para produção de conhecimento novo sobre o fenômeno ou como contribuição para o debate teórico, científico e técnico, ou ainda, no ambiente organizacional, como subsídio para a tomada de decisões de caráter gerencial, político, econômico-financeiro, administrativo, etc. (VASCONCELOS, 2002, p. 157)

Em relação aos tipos de pesquisa, Vergara (2003) observa que não são mutuamente excludentes, portanto podendo ser uma pesquisa quanto aos objetivos, ao mesmo tempo, explicativa e exploratória, tal como se classificou esta pesquisa.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é explicativa, em face das definições de Gil (1996) e Vergara (2003), que ensinam que as pesquisas explicativas tem a preocupação central de identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos, sen-

do o tipo que mais aprofunda o conhecimento da realidade, explicando a razão e o porquê das coisas. É exploratória, devido ser realizada “em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”.

Malhotra (1993) afirma que a pesquisa exploratória proporciona a formação de idéias para o entendimento do problema como um todo. Continuando, assinala que possui como objetivo a busca de entendimentos a respeito das razões para atitudes e comportamentos das pessoas.

Quanto aos procedimentos técnicos e fontes de informações constitui-se numa pesquisa bibliográfica e documental, pois é desenvolvida com base em material já elaborado, proveniente principalmente de livros, artigos científicos e materiais que ainda não receberam tratamento analítico. Enquanto a pesquisa bibliográfica utiliza os ensinamentos de diversos autores, a pesquisa documental utiliza materiais que podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa (GIL, 1996).

Nesse sentido, este estudo procurou abordar fatos e fenômenos de natureza institucional que envolvem a auditoria de gestão, o controle gerencial e aspectos comportamentais dos indivíduos nas organizações, sob a ótica das principais considerações doutrinárias, limitando-se a consulta de bibliografias e artigos científicos, com o objetivo de demonstrar elementos de convicção que pudesse responder ao questionamento apresentado na introdução deste trabalho. Em relação à coleta de dados a pesquisa bibliográfica e documental foram escolhidas como técnica para obtenção dos dados necessários.

### 3 ASPECTOS COMPORTAMENTAIS

Conforme lembra Barnard (1968), as organizações são sistemas cooperativos compostos de forças e atividades conscientemente coordenadas de dois ou mais indivíduos, os

trabalhadores, considerados o fator estratégico básico para qualquer organização, pois as chefias dependem dele para implementarem suas decisões. Cabe ressaltar também que os indivíduos contribuem com seus esforços pessoais nas organizações em função dos incentivos que podem e pretendem receber.

Assim, segundo Porter (*apud* Bergamini, 1980), a condição ideal para haver forte motivação é quando as habilidades e energias pessoais são suficientes para atender às expectativas organizacionais, e os recursos da organização são também adequados para atender às necessidades e objetivos individuais.

Dubrin (2003) afirma que o comportamento organizacional estuda o comportamento das pessoas no ambiente de trabalho, as formas de interação com as outras pessoas do mesmo convívio profissional e como as empresas se relacionam com seus empregados, colaboradores e ambiente externo. Refere-se ao comportamento organizacional como o comportamento humano no local de trabalho, relacionando suas principais metas como sendo as atividades de explicação, previsão e controle do comportamento.

Para Robbins (2002), o comportamento organizacional é o estudo e a aplicação dos conhecimentos sobre como as pessoas agem dentro das organizações. Afirma que tal procedimento deveria ser amplamente averiguado em todos os tipos de organizações, sejam elas empresariais ou governamentais, com perspectivas de lucros ou não. Aborda o elemento-chave como sendo o capital humano, relacionando-o com a estrutura e com o ambiente cultural da empresa. Dessa forma, o comportamento organizacional é uma consequência do comportamento dos grupos e pessoas que compõe a sua estrutura.

As organizações são concebidas e transformadas pelos indivíduos que nela estão inseridos. O processo contínuo de transformação

que as organizações enfrentam é fruto dos relacionamentos interpessoais, das trocas de experiências, dos questionamentos que surgem, em fim, de todo o curso operacional diário vivenciado.

É adequado que o ambiente organizacional tenha a melhor estrutura possível, de forma a propiciar as melhores condições para quem ali irá desempenhar suas tarefas diariamente. Essa estrutura está relacionada não só com características físicas do ambiente, mas também em relação aos relacionamentos interpessoais, pois um ambiente tranquilo, sereno e organizado poderá fornecer melhores condições de trabalho e proporcionar oportunidades de crescimento pessoal.

Bergamini (1980) se pronuncia a respeito das duas as variáveis que afetam o comportamento humano nas organizações: as variáveis individuais e as ambientais. Entre as variáveis individuais estão os aspectos relacionados com a infância, adolescência e a fase adulta de cada um. Em relação às variáveis ambientais, mencionam-se as características do grupo social, a cultura organizacional, a cultura abrangente e o ambiente físico, etc.

Outro ponto diz respeito ao fato das pessoas apresentarem diferenças individuais no desempenho de suas tarefas, devido cada indivíduo nascer em circunstâncias específicas em relação a outro componente organizacional e também pelo fato terem tido experiências de vida diferentes.

Em face disso, existe a necessidade da utilização do potencial intrínseco de cada pessoa no desenvolvimento pessoal e organizacional. Com esse propósito, a organização deve procurar aproveitar de cada um as suas melhores características, enriquecidas por todas as vivências experimentadas ao longo das diferentes fases da vida.

As pessoas são impulsionadas pelos desafios. Aprendem que existe a necessidade do

estímulo para a busca e compartilhamento de experiências e aprendizados, proporcionando, dessa forma, o engrandecimento do trabalho, beneficiando todos os atores envolvidos e a organização como um todo. É o que chamamos comumente de aprendizado coletivo e sinergia organizacional, onde predomina a transferência de valores e um ambiente favorável ao aprendizado e ao crescimento humano.

As características do seres humanos provocam a diferença em qualquer ambiente seja no trabalho, na família ou com os amigos. Cada pessoa é um ser especial e único, o qual possui individualidades, necessidades e capacidades. Em relação as suas necessidades, elas são das mais variadas ordens podendo ser econômicas, sociais, psicológicas ou afetivas.

Em virtude do contexto sócio-político em que vivemos hoje, as organizações precisam ter a exata noção das características, necessidades, anseios e perspectivas de seu maior bem: o homem. A classe trabalhadora está em constante evolução, com o desenvolvimento contínuo de novas expertises. O nível de instrução e informação está cada vez mais elevado e o homem hoje possui uma maior consciência de sua real importância no contexto das organizações e na sociedade.

Notamos que, em relação ao ambiente organizacional, quase tudo é voltado para os indivíduos envolvidos na realização de tarefas, processos e atividades. Ao visualizar mudanças e ao detectar determinadas quebras de paradigmas referentes aos aspectos do ambiente organizacional, observa-se que tudo está centrado nas pessoas envolvidas na realização de atividades e tarefas, utilizando novas tecnologias de informação e de comunicação, na busca de movimentos de interação e integração social.

Segundo Kanaane (2006), a ênfase no comportamento humano em relação ao desempenho das organizações é um desafio para as

entidades em geral, ao apresentar possibilidades de implantação de programas de qualidade e outros programas que a organização julgar necessária. Dessa forma, o comportamento organizacional está intimamente ligado ao fator humano, pois o mesmo está intrinsecamente vinculado a toda tarefa realizada.

Dando prosseguimento, Chanlat (1996) ensina que o comportamento humano no trabalho não é uma lógica econômica, pois está ligado aos fatores psicológicos inerentes a cada indivíduo. As empresas, ao associar o sucesso empresarial e satisfação com a produtividade, sempre com o objetivo de atingir o melhor índice de produtividade, valorizam mais o ambiente de trabalho do que os próprios indivíduos que dele participam. Tal procedimento revela grande equívoco.

Associando o comportamento humano ao resultado das organizações, infere-se que, atualmente, pelo fato dos clientes estarem mais sensíveis e perceptivos em relação a tudo que os cercam, estarão mais atentos a qualquer pequena variação na qualidade dos produtos, serviços e qualquer tipo de interação com a empresa, seja ela direta ou indireta.

Com o objetivo de acompanhar essa evolução, as organizações devem contar com profissionais capacitados a lidar com estas percepções e características de um mundo extremamente rápido, ágil e globalizado em termos de informação. Na maioria das situações, os desvios profissionais e organizacionais têm causas relacionadas aos aspectos comportamentais.

Conforme disposto, os aspectos comportamentais inerentes a cada indivíduo são de extrema importância para a condução dos negócios e para o desempenho organizacional. As organizações são formadas por pessoas que interagem, se relacionam, possuem objetivos e metas distintas, e que devem colaborar para

o atingimento dos objetivos e metas organizacionais. Portanto, o foco deve ser o desenvolvimento das pessoas de forma planejada, com foco nos objetivos da organização como um todo. Comportamentos que não contribuem para o desempenho organizacional devem ser eliminados.

Assim, diante do apresentado até aqui, a seguir serão abordadas características comportamentais relacionadas com o controle gerencial.

#### 4 CONTROLE GERENCIAL

A avaliação do desempenho e o *accountability*<sup>1</sup> são as pedras angulares sobre as quais se baseia um controle gerencial, conforme assinalado por Otley (1994, *apud* SILVA e FONSECA, 2009).

A definição clássica de Antony (1965), referência em relação às abordagens atinentes ao controle gerencial, traz que “controle gerencial é o processo pelo qual os administradores se asseguram que os recursos são obtidos e usados eficaz e eficientemente de acordo com os objetivos da organização”.

Proseguindo, Dymont (1987) explica que o controle gerencial consiste em estabelecer as metas, atribuir responsabilidades no intuito da obtenção de resultado, comparar o que ocorreu verdadeiramente com o que se esperava e, caso seja necessário, tomar as atitudes necessárias para corrigir o problema. Até agora as definições apresentadas abordaram aspectos operacionais apenas, sem fazer alusão a aspectos comportamentais.

É interessante observar que Flamholtz (1996) estabelece como as principais funções do controle a motivação dos funcionários em relação à tomada de decisões coerentes com os objetivos organizacionais e o desempenho com o objetivo de favorecer e facilitar a implementação dos planos e estratégias organizacionais. Motivação e desempenho são os

pontos principais, ou seja, aspectos comportamentais relacionados à gestão.

Em relação a contexto humano, Gomes e Salas (2001) assinalam que todo sistema de controle gerencial deve levar em consideração o contexto social e organizacional em que está inserido. Continuando, afirmam que o desenvolvimento de uma cultura organizacional que promova a identificação de seus membros, poderá possibilitar o aumento da coesão interna, atuando como mecanismo eficaz de controle gerencial, aumentando a probabilidade da congruência de objetivos.

Dessa forma o contexto organizacional é tido como uma estrutura, uma estratégia, um conjunto de pessoas que fazem parte da organização e as relações interpessoais existentes entre elas, assim como a cultura organizacional. O contexto social compreende o mercado e o setor competitivo, o país e sua sociedade, bem como todos os seus valores, aspectos culturais e políticos.

Em sequência, ponderam que o controle pode ser utilizado como mecanismo de reforço em relação a comportamentos positivos e de correção de rumo no caso de resultados não desejados. Segundo os autores, o controle é visto como um importante instrumento para auxiliar os membros da organização a atingirem os objetivos globais. Comportamento é a palavra chave.

Entendem que a perspectiva ampla do conceito de controle possui filosofia voltada para um controle eminentemente participativo, realizado por todos os indivíduos e baseado em atividades pró-ativas, com ênfase voltada para a motivação, para o autocontrole e desenvolvimento de uma consciência estratégica voltada para o aperfeiçoamento contínuo organizacional e consideração do contexto humano, tendo como referência aspectos sociais, culturais, emocionais e aspectos relacionados aos valores intrínsecos de cada pessoa.

Sob outro ângulo, a necessidade do controle sobre o comportamento dentro de uma organização depende do impacto dessa área no desempenho organizacional. Portanto, deve-se exercer mais controle sobre um comportamento estrategicamente importante do que sobre um menos importante.

Infere-se que um bom sistema de controle pode ser obtido evitando-se alguns problemas comportamentais ou pela implementação de medidas para a proteção de problemas, conforme a seguir: evitar espaço para o comportamento impróprio dos servidores, centralização das decisões muito críticas, compartilhamento do risco com terceiros, eliminação de operações de risco e implementação de controles orientados para o futuro, já que o desempenho passado não pode ser alterado.

Merchant (1982), ao tratar do tema, considerou a função controle como fator crítico de sucesso para as organizações. Muitos autores consideravam o controle apenas sob a perspectiva da mensuração, *feedback* e implementação de ajustes. Porém, outras técnicas podiam ser utilizadas para a concepção de um bom sistema de controle e alcance de metas pré-estabelecidas.

Continuando o mesmo autor, ensina que uma perspectiva mais ampla em relação ao conceito de controle adequado para as organizações aborda três fases, conforme disposto a seguir: o estabelecimento de uma estratégia, a montagem de um bom planejamento e a tomada de providências no sentido da implementação dos controles. Afirma também que um problema específico que os controles enfrentam é em relação às limitações pessoais, em virtude da incapacidade das pessoas em compreenderem uma ordem, devido à falta de treinamento, informação e incapacidade de tomar decisões consistentes. O resultado da combinação desses fatores seria a redução da eficácia operacional.

Assim, seguindo outra linha de raciocínio, o controle não representava apenas intervenções nos processos com o objetivo da correção de distorções e variações desfavoráveis, uma vez que os controles baseados somente em mensuração e *feedback* poderão ser inadequados em algumas situações. É interessante que os controles tenham perspectivas amplas e realistas em relação aos seus objetivos. Outras alternativas também são viáveis e eficientes com o objetivo de proteger a organização contra comportamentos indesejáveis e estimular os desejáveis.

Pode-se observar também que poderá existir a opção pelo não desempenho da função ou tarefa de forma adequada em virtude de choque entre metas individuais e organizacionais, o que comumente chamamos de ausência de congruência de objetivos, fator determinante para a atividade do controle, porém uma utopia em termos do atingimento de sua plenitude.

Mesmo que um servidor esteja preparado para desempenhar bem determinada função, poderá escolher não fazer daquela forma, se suas metas individuais não coincidirem com as metas da organização de forma global.

Para Drury (2004) o controle realizado pelas organizações é importante, pois com ele consegue-se acompanhar o andamento das atividades desenvolvidas pelos seus membros, e se as mesmas estão consistentes com os planos traçados e adequadas para o alcance dos objetivos.

Em relação aos sistemas de controle gerencial, Chenhall (2003) explica que seu significado tem sido utilizado indistintamente, como os de: contabilidade gerencial, sistemas de contabilidade gerencial e controle gerencial, dentre outros. É um termo muito amplo que engloba os sistemas de contabilidade gerencial, incluindo outros controles, como, por exemplo, o de pessoal.

Anthony e Govindarajan (2002), após aperfeiçoamento da definição para controle gerencial apresentada em seu estudo original de 1965, citam agora o planejamento, a coordenação das atividades organizacionais, a forma de trâmite e avaliação, aspectos relacionados ao processo decisório e o modo como as organizações influenciam seus membros para que alterem seu comportamento como algumas das atividades relacionadas ao controle gerencial.

Segundo a definição de Horngren, Sundem e Stratton (2004) o sistema de controle gerencial é uma integração das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivando o comportamento de empregados e avaliando o desempenho da organização. Possui como objetivo assegurar que os gerentes e os empregados entendam as ações específicas exigidas deles para alcançar os objetivos organizacionais

Ensinam Ahrens e Chapman (2007), que as práticas do controle gerencial são importantes para as empresas, pois elas fazem a ligação entre as diversas atividades realizadas pelos membros da organização.

Sendo assim, podemos observar através das definições apresentadas que a atividade do controle gerencial possui ligação com aspectos comportamentais dos seres humanos.

## 5 O PROCESSO DE AUDITORIA DE GESTÃO

Atualmente, com os novos paradigmas criados pela responsabilização devido desempenhos de gestores abaixo do esperado, passaram os auditores a agir também como economistas e cientistas políticos, procurando realizar avaliações que revelem informações sobre os efeitos e resultados das políticas públicas empregadas.

Com o desenvolvimento da auditoria de gestão, o que sobressai é o papel de consultor

administrativo do auditor, quando investe o mesmo de tecnicismos que fundamentam a prática de revisão de procedimentos administrativos, visando à recomendação de medidas para aperfeiçoar o desempenho de organizações públicas e programas de governo.

Para fins da auditoria de gestão, os sistemas de controle interno administrativos possuem objetivos básicos os quais são referentes à promoção da eficiência e eficácia operacional, auxiliando as políticas da organização. Englobam uma gama de informações e procedimentos específicos de cada organização. Envolvem controles estatísticos em relação a programa de treinamento de pessoal, controle de qualidade, estudo de tempos e movimentos, análise estatística de economicidade, análise das variações entre valores orçados e pagos e controle de compromissos assumidos, porém não honrados.

Dentro das definições já explicitadas, a auditoria de gestão examina e avalia o processo de gestão como um todo. Dessa forma, o auditor tem como trabalho final constatar os resultados organizacionais e, portanto, a atividade de consultoria e assessoria sobressaíse, dando sua contribuição como instrumento para uma gestão eficiente.

Há de se ter em mente a perfeita compreensão do significado de alguns conceitos que fazem parte da Auditoria de Gestão. Uma vez compreendidos esses termos, fica fácil assimilarmos o que é, de fato, uma auditoria de gestão, seu alcance, profundidade, dificuldades e a complexidade relacionadas à sua execução.

Gil (1999) refere-se à conformidade como a verificação da adequabilidade das normas operacionais frente às atividades de gestão de uma organização. Trata-se da fiscalização da auditoria tradicional, no que diz respeito às leis, normas e regulamentos vigentes. É o nível de exigência mínima que se pode esperar do auditado.

A economicidade expressa a variação positiva da relação entre o custo e o benefício, na qual busca-se a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios. Tal conceito revela a atenção da gestão com o bom uso qualitativo dos recursos financeiros, por definição, escassos, desde a adequação da proposta orçamentária das metas a serem atingidas, passando pela coerência com respeito aos preços de mercado, o desenvolvimento de fontes alternativas de receita e a obtenção dos menores custos por produto gerado.

Segundo o TCU, a economicidade refere-se, no contexto público, à capacidade dos gestores em obter e gerir adequadamente os recursos e manter os custos baixos e aplica-se, geralmente, na aquisição dos insumos necessários ao desenvolvimento das ações do auditado.

A eficiência trata da medida de relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. Mede, então, a utilização dos recursos de que a unidade ou entidade dispõem para realizar um conjunto de ações e operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado. A eficiência está associada ao uso dos recursos disponíveis em relação aos produtos e serviços finais elaborados.

A eficácia é o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período. Refere-se à consecução dos objetivos e das metas programadas, independente dos efeitos produzidos, focando fundamentalmente as causas da eventual ineficácia da sua atuação.

A INTOSAI<sup>2</sup> (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores), Organização não governamental que possui como lema o intercâmbio de experiências entre seus

membros, com o objetivo da busca de descobertas e novas perspectivas em relação ao avanço dos controles públicos, define a Auditoria de Gestão conforme abaixo:

(...)

“ exame independente da eficiência e eficácia das realizações e programas de governo, com a devida consideração pela economia, e com o propósito de conduzir a melhoria. A Auditoria de Gestão significa auditoria de economia, de eficiência e eficácia e compreende:

“ O controle da economia das atividades administrativas,;

“ O controle da eficiência na utilização dos recursos humanos, financeiros e de qualquer outro tipo, junto com o exame dos sistemas de informação, das medidas de gestão e de controle e de acompanhamento;

“ O controle da eficácia com que foram levados a cabo os objetivos da entidade fiscalizadora e do impacto dos resultados alcançados em relação aos pretendidos.

Conforme observa Rocha e Quintiere (2008), a auditoria de gestão possui várias terminologias, dentre elas auditoria gerencial, auditoria de programas, auditoria de resultados e auditoria integrada. Nos países anglosaxões a designação predominante é a de auditoria de desempenho ou auditoria de performance, enquanto que nos países de língua latina predomina a denominação auditoria de gestão. Mesmo existindo muitas definições para auditoria de gestão, porém a que melhor se adéqua é aquela que a define sob os aspectos da conformidade, economia, eficiência, eficácia e efetividade, pairando a dificuldade sob a definição exata dos referidos termos e como devem estar delimitados.

Segundo Dias (2008), a auditoria de gestão cumpre o exame e avaliação sobre sistemas

políticos, critérios e procedimentos utilizados pela instituição, de forma ampla, nas suas áreas de planejamento estratégico, tático e, principalmente, no processo decisório de suas operações.

Antônio de Loureiro Gil (1999), um dos primeiros teóricos a inserir a auditoria de gestão no contexto das atividades de controle, define a auditoria de gestão de modo mais sucinto, dando grande contribuição quando determina o horizonte temporal de suas atividades, se comprada aos outros tipos de auditorias, afirmando que a mesma engloba os processos de revisão, avaliação, emissão de opinião sobre processos, resultados, produtos e serviços no horizonte temporal presente/futuro.

Para Grateron (1999), que reconhece a prestação de assessoria como um dos benefícios da auditoria de gestão, é considerada como técnica ou atividade nova que presta consultoria aos mais altos extratos de uma organização, procurando mostrar os pontos fracos e fortes da instituição, estabelecendo recomendações necessárias visando a melhoria do processo de tomada de decisões. Ao se prestar tal assessoria, tende-se sempre a verificar e avaliar os resultados produtivos da instituição.

A verificação de um resultado positivo obtido durante uma auditoria garante à instituição que os gestores estão efetuando de forma eficiente e eficaz as atividades afetas ao uso dos recursos postos sob sua responsabilidade, ao passo que uma avaliação negativa possibilita a identificação de alternativas para incremento dos resultados sem que esteja, necessariamente, associada à existência de desvios fraudulentos ou dolo na ação do responsável. Este posicionamento contribui para alcançar uma maior racionalidade das políticas públicas e o conseqüente bem-estar da sociedade.

Cabe também salientar que uma avaliação efetiva dos processos organizacionais de uma instituição pública é uma das melhores formas de se aperfeiçoar e contribuir com a elaboração de políticas públicas, pois permite um contínuo *feedback* sobre os resultados e reflexos obtidos. É por intermédio da verificação da efetividade que pode se buscar uma avaliação dos resultados advindos da ação do auditado. O foco é fundamentalmente na ação do auditado e como sua atuação influencia nos rumos da instituição.

Em relação a outro aspecto, os seguintes elementos devem ser considerados pelo auditor no planejamento de seus trabalhos: conhecimento da legislação aplicável, a atividade do cliente, os fatores econômicos que o afetam e as práticas operacionais da entidade, isso de acordo com o disposto nas Normas Profissionais e Técnicas, aprovadas por Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

De outro modo, Boynton e Johnson (2006) ensinam que um dos passos do planejamento de uma auditoria é conhecer a entidade a ser auditada e seu ambiente. Continuando, assinalam que em relação às avaliações dos sistemas contábeis e de controle interno, deve-se levar em conta o ambiente e os procedimentos adotados pelos gestores e indivíduos que deles participam. O ambiente deve englobar a definição de funções da administração, o processo decisório adotado, sua estrutura organizacional, as políticas de pessoal e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade.

Dois tipos de procedimentos de auditoria são reconhecidos pelas Normas Técnicas, os testes de observância e os testes substantivos. Os testes de observância têm por objetivo confirmar se os sistemas contábeis e de controles internos estão funcionando satisfatoriamente. Na aplicação dos testes de obser-

vância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

As normas de auditoria referentes à execução dos trabalhos de campo estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da organização auditada, a fim de determinar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Portanto, a definição do volume de testes a serem executados pelo auditor será determinada em função da avaliação dos sistemas de controle interno, considerando o tamanho e complexidade das atividades da organização e as áreas de risco.

Se não vejamos o disposto na Resolução CFC nº 820/97, que aprova a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, e Resolução CFC nº 986/03, que aprova a NBC T 12 - Da Auditoria Interna:

NBC T 11

(...)

11.2.5.2 - O auditor deve efetuar o estudo e a avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) o tamanho e a complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco da auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão, adotado pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

NBC T 12

(...)

O planejamento do trabalho da auditoria interna compreende os exames preliminares da entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração. O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados;

Segundo o AICPA - *American Institute of Certified Public Accountant*<sup>3</sup> (apud Mota, 1988), o controle interno pode ser conceituado da seguinte forma:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

De acordo com seus objetivos específicos e natureza, os sistemas de controle interno podem ser classificados em contábeis e administrativos.

A denominação acima elencada vem corroborar a definição proferida pelo Comitê do AICPA, o qual publicou o SAS (*Statement on Auditing Practices*) n° 29, em outubro de 1958, subdividindo o controle interno em contábil e administrativo, conforme segue:

- a) Controle Interno Contábil - compreen-

de o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre as tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

- b) Controle Interno Administrativo - compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem-se aqui controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle de qualidade.

A Instrução Normativa n° 01/2001(MF/SFC) traz na seção III do capítulo VII (Normas Relativas à Execução do Trabalho no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal), nos itens 3 e 4, algumas considerações sobre o planejamento dos trabalhos e avaliação de controles internos administrativo, conforme a seguir:

(...)

3. Planejamento dos Trabalhos - o trabalho realizado pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve ser adequadamente planejado, consoante disposições contidas no Capítulo III desta Instrução Normativa.

(...)

- II. Elaboração do programa de trabalho o programa de trabalho consta da or-

dem de serviço preparada pela área de controle que elabora o plano estratégico e operacional. A elaboração de um adequado programa de trabalho exige: a) a determinação precisa dos objetivos do exame, ou seja, a identificação sobre o que se deseja obter com a auditoria e a fiscalização; b) a identificação do universo a ser examinado; c) a definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados; d) a localização do objeto ou unidade examinada; e) o estabelecimento das técnicas apropriadas; f) a estimativa dos homens x horas necessários à execução dos trabalhos; e g) referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.

(...)

4. Avaliação dos controles internos administrativos - quando ficar identificado na ordem de serviço a necessidade de avaliação dos controles internos administrativos, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da capacidade e da efetividade dos sistemas de controles internos administrativos - contábil, financeiro, patrimonial, de pessoal, de suprimento de bens e serviços e operacional das unidades da administração direta, entidades da administração indireta, projetos e programas.
- I. Capacidade dos sistemas de controle interno administrativo avaliar os procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, com o objetivo de constatar se estes proporcionam razoável segurança de que as atividades e operações se realizam, de forma

a possibilitar o atingimento das metas, em termos satisfatórios de economia, eficiência e eficácia.

(...)

Observa-se que não existem diferenças metodologicamente significativas na realização das auditorias ditas governamentais e Financeiras. As diferenças são latentes quando da análise da abrangência e definição dos objetivos. Dessa forma o planejamento global dos trabalhos de uma auditoria, seja ela voltada para a avaliação da gestão ou não, terá como objetivo identificar as tarefas que deverão ser executadas, considerando as especificidades, principais processos e os riscos inerentes, assim como fornecer uma noção, o mais próximo possível da realidade, sobre as condições da organização, seus sistemas de controles, sugerindo melhorias.

Para a consecução desse objetivo devem ser desenvolvidos alguns trabalhos, dentre eles o estudo, análise e avaliação dos controles internos, consistindo numa das atividades normais da Administração Pública.

## 6 CONCLUSÃO

Com base no que foi apresentado, conclui-se inicialmente que os aspectos comportamentais, relacionados aos sistemas de controle gerenciais, são variáveis de extrema importância para o desempenho organizacional e para as boas práticas de gestão. Foi possível observar uma grande variedade de elementos de convicção que pudessem responder à questão disposta na introdução: Os aspectos comportamentais, relacionados aos sistemas de controle gerenciais, exercem influência sob o planejamento e o desenvolvimento dos trabalhos de campo numa auditoria de gestão?

A resposta ao questionamento é sim, pois a avaliação prévia dos controles internos administrativos, conforme abordado neste estudo é indispensável para definição do escopo e

amplitude dos testes e trabalhos numa auditoria e, considerando que os aspectos comportamentais impactam os sistemas de controle internos, logo o planejamento e desenvolvimentos dos trabalhos de campo numa auditoria de gestão também serão influenciados pelos aspectos comportamentais.

Corroborando a resposta, cabe ressaltar o fato de que os aspectos comportamentais tem participação efetiva tanto na atuação dos sistemas de controles internos, quanto no desempenho da gestão organizacional como um todo. Outrossim, a gestão, os aspectos comportamentais e a atuação dos sistemas de controles internos são três pontos fortemente ligados e interdependentes.

Observou-se também que os aspectos com-

portamentais são mencionados de forma genérica em relação às instruções para elaboração dos relatórios de gestão. Intuitivamente, itens como motivação, liderança organizacional, cooperação, sinergia organizacional, práticas de reconhecimento de capacidades, potenciais e a valorização das pessoas devem fazer parte do roteiro de elaboração do relatório de gestão e da análise dos controles internos administrativos numa auditoria de gestão.

Por derradeiro, este trabalho atingiu o objetivo de contribuir para o enriquecimento do debate a cerca dos temas relacionados com a auditoria de gestão, pois os principais pontos doutrinários sobre aspectos comportamentais nas organizações, controle gerencial e auditoria de gestão foram explorados.

## 7 REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston, Harvard, 1965.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. (2007) *Management accounting as practice*. *Accounting, Organizations and Society*, Orlando, v. 32, n. 1-2, p. 1-27, Jan./Feb. 2007.
- BARNARD, C. I. *The functions of the executive*. 30 ed. Londres: Havard University Press, 1968.
- BARRETO, Alcyrus Vieira Pinto; HONORATO, Cezar de Freitas. *Manual de sobrevivência na selva acadêmica*. Rio de Janeiro: Objeto Direto, 1998.
- BERGAMINI, C. W. *Desenvolvimento de recursos humanos*. São Paulo: Atlas, 1980.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON. *Modern Auditing*. 8ª. ed. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc., 2006.
- BRASIL, Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Ministério da Fazenda-Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília, DF, 2007.
- CHANLAT, J. F. Por uma antropologia da condição humana nas organizações. In: CHANLAT, J. F. (org.) *O indivíduo na organização. Dimensões esquecidas*. Volume I. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHENHALL, Robert H. *Management Control Systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168, 2003.
- DIAS, Sérgio Vidal S.. *Auditoria de Processos Organizacionais*. São Paulo: Atlas, 2008.
- DRURY, C. *Management and cost accounting*. 6. ed. London: Thomson Learning, 2004.

DYMENT, John J. (1987). *Strategies and management controls for global corporations*. The journal of business strategy, v.7, n.4, p.20-26, Spring 1987.

FLAMHOLTZ, E. Effective organizational control: a framework, applications, and implications. *European Management Journal*, v. 14, n. 6, p. 596-611, Dec. 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão: qualidade da auditoria**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão: Uma abordagem**

**Contextual e Organizacional**, textos e casos. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2001.

GRATERON, Ivan R. G. **Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público**. 1999. Disponível em < <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad21/auditoria.pdf>. >. Acesso em 18.Jun.09.

HORNGREN, C. T., SUNDEM, G.L., STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KANAANE, R. Comportamento Humano nas Organizações: **O Homem Rumo ao Século XXI**. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEITE, Nildes Pitombo; LEITE, Fábio Pitombo, ALBUQUERQUE, Lindolfo Galvão de. **Gestão do Comportamento Organizacional e Gestão de Pessoas: Um Estudo Observacional**. XI SEMEAD. Empreendedorismo em Organizações. 2008. Disponível em <[http://www.ead.fea.usp.br/Semead/11semead/resultado/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=64](http://www.ead.fea.usp.br/Semead/11semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=64)> Acesso em: 05. Jun. 2009.

MALHOTRA, N.K. *Marketing research: an applied orientation*. Englewood Cliffs,NJ: Prentice-Hall, 1993.

MERCHANT, Kenneth A. *The Control Function of Management*. 1982;

NBC T 11 - **Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. Disponível em < [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=1997/000820](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1997/000820)>. Acesso em: 05. Jun. 2009.

NBC T 12 - **Normas de Auditoria Auditoria Interna**. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_986.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc)>. Acesso em: 05. Jun. 2009.

ROBBINS, S. P. **Comportamento organizacional**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

ROCHA, C.; QUINTIERE, M. **Auditoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, A. S.; FONSECA, A. C. Controle Gerencial por meio do *Benchmarking*: o Caso de Uma Organização de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil. Revista **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 20, n. 2, p. 65-68, abr./jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão Normativa nº 93**, de 03 de dezembro de 2008. Define, para 2009, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2008, especificando a forma e os prazos de sua apresentação e o seu conteúdo, nos termos do artigo 3º da Instrução Normativa TCU nº 57, de 27 de agosto de 2008. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 06.Out.09.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 57**, de 27 de agosto de 2008. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 06.Out.09.

VASCONCELOS, Eduardo Mourão. **Complexidade e pesquisa interdisciplinar: Epistemologia e metodologia operativa**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2003.

## NOTAS

- 1 Termo em inglês que remete à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados. Possui como sinônimo a responsabilização.
- 2 A INTOSAI é a organização central de fiscalização pública exterior. Há mais de 50 anos vem proporcionando um marco institucional para transferência e aumento dos conhecimentos para melhorar o nível mundial de fiscalização pública exterior. É um organismo independente, autônomo e político. É uma Organização não governamental com status especial no Conselho Econômico e Social da Organização das Nações Unidas.
- 3 O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, é a associação profissional nacional dos CPAs (Certified Public Accountants - Contadores Públicos Certificados) dos Estados Unidos, com mais de 330.000 membros, incluindo CPAs com atuação em negócios, indústria, governo e educação, estudantes e associados estrangeiros. O instituto estabelece padrões éticos para os profissionais e normas de auditoria para companhias privadas, governo federal, estaduais, locais e organizações sem fins lucrativos.

**Artigo recebido em:** 29 de novembro de 2009

**Artigo aprovado para publicação em:** 05 de março de 2010

## ENDEREÇO DOS AUTORES

**Carlos Alexandre Nascimento Wanderley**

chapuwand@hotmail.com

Diretoria de Contas da Marinha, Edifício Alte Gastão Motta

Ilha das Cobras, s/n, Térreo

20091-000 Rio de Janeiro/RJ

**Jeisom de Melo Fajardo**

patacala2@yahoo.com.br

Diretoria de Contas da Marinha, Edifício Alte Gastão Motta

Ilha das Cobras, s/n, Térreo

20091-000 Rio de Janeiro/RJ