

## **Controle Interno Governamental: Um estudo de análise de conteúdo no Manual de Auditoria da Controladoria Geral da União**

Robson Ramos Oliveira  
UERJ, Univercidade e Fabes  
oliveira.robs@terra.com.br

Denise da Silva Moura de Oliveira  
Univercidade  
denimoura7@hotmail.com

Daurea Regina da Silva Trotta  
Univercidade  
daureatrotta@hotmail.com

Maria Regina Menezes  
Alves  
Univercidade  
regiogeda@gmail.com

Sérgio dos Santos Vieira  
Univercidade  
ssvieira@univercidade.edu.br

### **RESUMO**

*A Constituição Federal dispôs sobre a existência do sistema de controle interno, cujo sistema é responsável, dentre outras, pelas atividades de auditoria governamental. Nesse contexto, o governo federal criou e mantém o órgão central de controle interno que é a Controladoria Geral da União (CGU). A CGU para cumprir a sua missão institucional vem elaborando uma série de atos normativos, um deles foi o Manual de Auditoria. O Manual contém setenta e sete páginas e está organizado em dez capítulos, optou-se por selecionar trinta e quatro palavras para serem investigadas. Assim, o objetivo do presente estudo é levantar, por meio de análise de conteúdo, a frequência em que tais palavras foram citadas no manual. Os achados da pesquisa revelam que as palavras mais recorrentes foram “Controle”, “Controle Interno” e “Auditoria”, que foram citadas, respectivamente, 495, 371 e 138 vezes.*

Palavras-Chave: Sistema de Controle Interno, Auditoria, Manual de Auditoria, Controladoria Geral da União

### **1. INTRODUÇÃO**

No contexto das finanças públicas controlar os gastos públicos é tão importante quanto arrecadar. Assim, os entes federativos criaram em suas estruturas órgãos com o objetivo de zelar pelo controle dos gastos, que geralmente são denominados de Auditorias Gerais ou Controladorias.

Para fazer controle é necessário que regras, padrões estejam estabelecidos. Daí, a elaboração de manuais. Nesta pesquisa, o sujeito a ser investigado é o Manual de Auditoria da Controladoria Geral da União, órgão central do sistema de controle interno do governo federal.

Como está organizado este manual? Quais são as temáticas mais tratadas? Assim, o objetivo do presente estudo é levantar, por meio de análise de conteúdo, a frequência com que trinta e quatro palavras selecionadas foram citadas no manual.

O artigo foi organizado em cinco seções. Na primeira foi feita a introdução, descreve-se na seção 2 a revisão da literatura. A seção três trata da metodologia, em que foi relatado um breve histórico sobre a Controladoria Geral da União. Na quarta, foi realizada a análise do conteúdo, por último, as considerações finais.

## **2. REVISÃO DE LITERATURA**

O conteúdo da revisão de literatura está dividido em quatro subseções, a saber: Os Controles na Administração Pública Brasileira, Hierarquia do Controle Governamental, Definições e Tipologias de Controle, Elementos Essenciais de um Sistema de Controle.

### **2.1 OS CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

O marco histórico do controle interno governamental pode ter iniciado com o advento da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, onde a expressão “controle interno” foi tratada no Capítulo II ( artigos 76 a 80 ), ficando estabelecido que o Poder Executivo exercerá três tipos de controle:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração; responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Adiante, o artigo 72 da Constituição de 1967 dispôs que o Poder Executivo manteria sistema de controle interno visando:

- I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
- II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
- III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Posteriormente, a Constituição de 1988 criou o sistema de controle interno, integrando os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Além de ter estabelecido outros controles como o externo e o integrado.

O controle interno governamental assim está previsto na Constituição Federal vigente:

Art. 70 A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.  
Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária.

Bio (1996, p.131) explicou que o controle interno para ser compreendido deve ser examinado quanto ao seu significado. A exata compreensão do conceito de controle interno estabelecido pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados envolve:

- o plano organizacional;
- os sistemas;
- as políticas administrativas;
- a eficiência do pessoal da empresa.

O autor, ainda, enumerou os Princípios de Controle Interno. Os princípios de controle interno usualmente mencionados na literatura especializada correspondem a medidas que devem ser adotadas em termos de políticas, sistemas e organização. Entre eles são os seguintes:

1. A responsabilidade deve ser delimitada, caso contrário o controle será ineficiente.
2. A contabilização e as operações propriamente ditas devem ser segregadas. Um empregado ou departamento não deve ocupar uma posição em que tenha controle contábil e, ao mesmo tempo, controle das operações que geram os lançamentos contábeis.
3. Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis, independentes, para comprovar a exatidão das operações e da contabilidade.
4. Nenhuma pessoa deve ter completamente sob sua responsabilidade uma transação comercial.
5. É necessário a rotação entre os empregados designados para cada trabalho e devem ser obrigatórias as férias para pessoas que ocupam cargos importantes. A rotação reduz as oportunidades para que se cometam fraudes e, freqüentemente, resulta em novas idéias de sistemas.
6. As instruções devem ser por escrito. Os manuais de procedimentos fomentam a normalização, a eficiência e evitam erros.
7. Quando aplicável e necessário pela função que exercem, os empregados devem ter carta de fiança.
8. As vantagens do método das partidas dobradas em Contabilidade não devem ser exageradas; esse método não substitui o controle interno.
9. Devem-se utilizar, no sistema contábil, contas de controle com a maior amplitude possível. Essas contas devem ser provar a exatidão dos saldos das contas analíticas.
10. Devem-se utilizar equipamentos eletrônicos sempre que viável. Embora seja necessária vigilância contínua para evitar erros e manipulações, a utilização desses equipamentos facilita as operações, fomenta a divisão do trabalho e pode reforçar o controle interno.
11. Deve existir um sistema de revisão e avaliação independente das normas, operações e registros da empresa por um departamento de Auditoria Interna ou por uma pessoa que exerça essas atividades.

Quanto ao controle externo, assim dispõe a Constituição:

Art. 71 O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

- II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III – apreciar para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União pertence, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX – assinar prazo para que ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Para Silva (2000, p. 185) é de competência:

do Poder Legislativo, exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas, caso do Brasil, Portugal, Espanha e outros ou das Controladorias, como no Peru, Equador, Bolívia, Guatemala e Estados Unidos, podendo, ainda, ser efetuado por meio de Comissões Parlamentares de Inquérito com objetivos específicos e no âmbito contábil e operacional por intermédio da contratação de auditoria independente.

Contudo, deverá haver um controle que englobe todos os poderes, integrando-os. Nesse sentido, o artigo 74 da Constituição Federal estabeleceu:

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

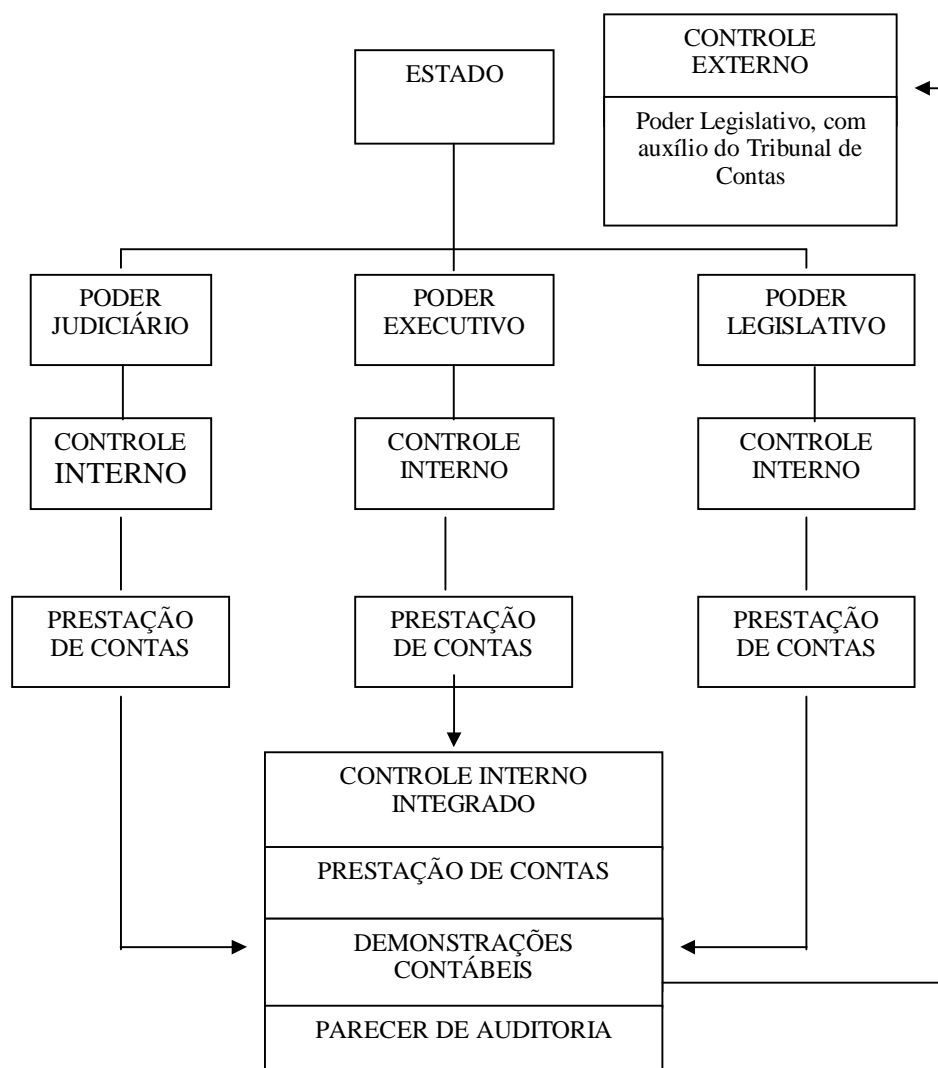
- I- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e a eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e

- entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como os direitos e haveres da União;
- IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Silva (2000. p. 186) explica que o controle integrado efetivamente constitui o controle do Estado.

O controle interno-integrado constitui, em nossa visão, o controle do ESTADO, como pessoa jurídica de direito público, ou seja, da entidade e o conjunto dos três Poderes, sendo responsável pela coordenação das atividades individuais de controle de cada um dos Poderes e atuando de modo independente para conferir pleno sentido a sua mais nobre função: a proteção permanente e contínua do patrimônio público. Desse modo, o controle interno-integrado constitui uma função permanente que não deve sofrer influências episódicas ou sazonais, resultado dos planos ocasionais e temporais dos governos.

E ainda para Silva (2000. p. 187), tal controle pressupõe a existência de um único órgão de controle a que denominamos CONTROLADORIA ou ÓRGÃO CENTRAL DE CONTROLE INTERNO — nos moldes existentes em outros países, como nos Estados Unidos, onde a GAO — *General Accounting Office* — exerce, na esfera federal, as funções de controle desde 1921. Mesmo em diversos Estados norte-americanos encontramos Controladorias com autonomia, independência e até mesmo com seus titulares eleitos por voto dos cidadãos e com mandato não coincidente com o período de governo do executivo. A Figura n.º 1 mostra como o controle deve ser integrado aos três poderes:



**Figura n.º 1 - Controle Interno Integrado**

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que ficou conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, trouxe novidades no que se refere a prestação de contas dos Poderes, que antes estas contas eram prestadas no âmbito de cada um dos Poderes.

Estas novidades foram observadas por Cruz et al. (2001, p. 156):

Duas importantes novidades são as prestações de contas oriundas do Poder Judiciário e do Poder Legislativo e do Ministério público serem submetidas ao parecer prévio (e, separadamente), do Tribunal de Contas na respectiva esfera governamental.

Também, as prestações de contas do Tribunal de Contas deverão ser analisadas pelo Poder Legislativo. No âmbito federal pela Comissão Mista Permanente de Senadores e Deputados a que alude o art. 166 da Constituição Federal. Nos Estados e Municípios, serão as comissões equivalentes as que deverão emitir parecer sobre a referida prestação de contas.

Portanto, nenhum dos Poderes está imune ao julgamento das contas e um outro órgão será responsável para emitir parecer sobre o desempenho orçamentário e financeiro.

Não pode ser desprezado o controle que vem do povo, da mídia, enfim qualquer cidadão pode participar do controle governamental. O parágrafo segundo do artigo 74 da Constituição Federal estabelece: “Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

Meirelles (1999, p. 600) definiu como controle externo popular, aquele previsto no parágrafo 3.º do artigo 31 da Constituição Federal — válido para os Municípios. A saber: “As contas dos Municípios ficarão, durante 60 (sessenta dias), anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei”.

## 2.2 HIERARQUIA DO CONTROLE GOVERNAMENTAL

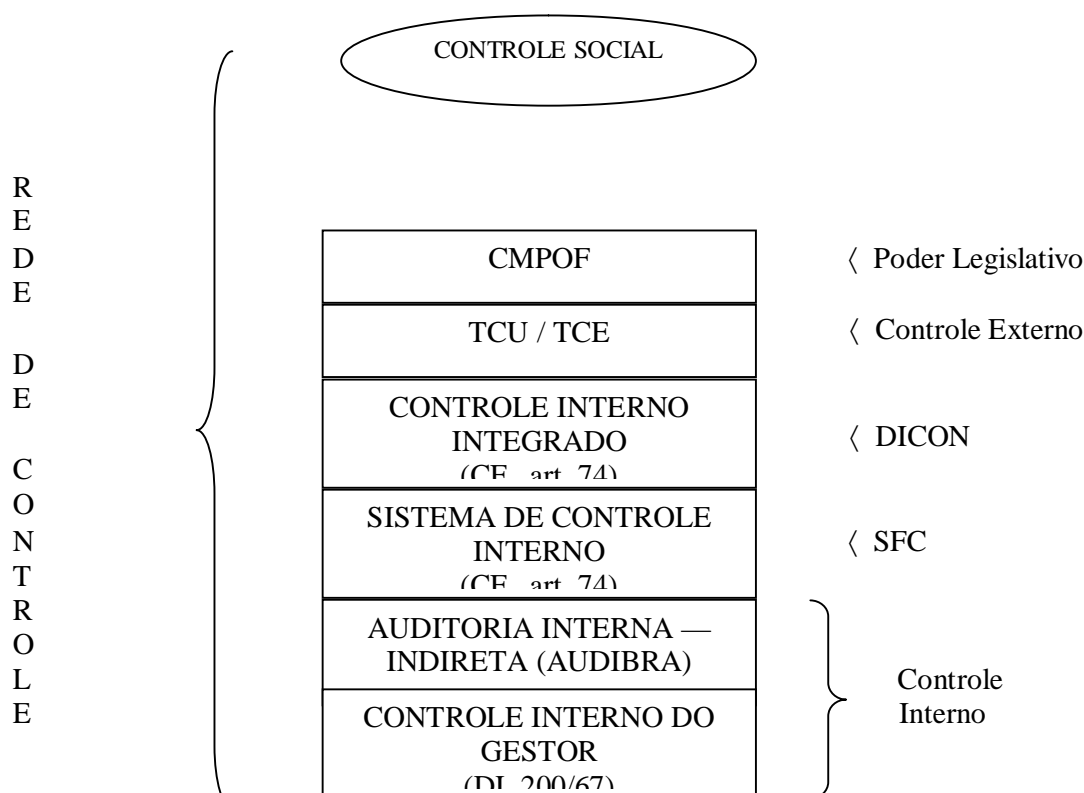
O controle, enquanto atividade administrativa não é realizada por um único órgão ou um conjunto mínimo de pessoas, ele perpassa diversos departamentos e está sujeito a um conjunto de normatização tanto interna quanto externa.

O Decreto-Lei 200/67 dispôs que:

Art. 13 - O controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

A Figura n.º 2 apresenta uma hierarquia ilustrando que o controle começa a ser feito pelos gestores que realizam as atividades, passando pelas Auditorias Internas dos órgãos e entidades, observando os sistemas de controle interno e externo e chegando ao controle popular. A figura mostra o desenho da hierarquia do Governo Federal, mas que pode ser adaptada às estruturas estaduais e municipais.



**Figura n.º 2 - Hierarquia do Controle Governamental**

Todos esses órgãos estabelecem rotinas e procedimentos, por meio de manuais, rotinas e relação de procedimentos para que o controle interno seja realizado.

### 2.3 DEFINIÇÕES E TIPOLOGIAS DE CONTROLE

Ferreira, Reis e Pereira (2001, p.23) explicam que Fayol enunciou as funções precípua da gerência administrativa e que o conjunto dessas funções forma o processo administrativo e, ainda, que a concepção desse processo inclui aspecto dinâmico da relação entre as funções com cada uma delas influenciando e sendo influenciada pelas demais. As cinco funções são: Planejar, Comandar, Organizar, Controlar e Coordenar.

Nesta pesquisa o enfoque é o controle, por isso transcreve-se a definição do que é controlar sob a ótica de Fayol (apud Ferreira, Reis e Pereira, 2001, p.23)

CONTROLAR é estabelecer padrões e medidas de desempenho que permitam assegurar que as atitudes adotadas são as mais compatíveis com o que a organização almeja. O controle das atividades desenvolvidas permite maximizar a probabilidade de que tudo ocorra conforme as regras estabelecidas e as ordens ditadas.

Segundo o Manual de Auditoria da Secretaria Federal de Controle – SFC, Controle “é a função de um sistema que prevê a direção em conformidade com um plano, ou que mantém os desvios em relação ao objetivo dentro de limites permissíveis”.



Para Meirelles (1999, p. 598), “controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

E, ainda, Meirelles (1999, p. 599-602) relacionou tipos e formas de controle da atividade administrativa. Segundo o autor esses tipos e formas de controle variam segundo o Poder ao qual estão inseridos, ao órgão ou autoridade que o exercitam e também quanto ao modo e o momento de sua efetivação. O Quadro n.º 1 ilustra essa taxionomia de tipos e formas de controle.

**Quadro n.º 1 -Taxionomia (por Meirelles) de Tipos e Formas de Controle**

<b>Crítérios</b>	<b>Tipos e Formas de Controle</b>
Quanto ao seu fundamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hierárquicos</li> <li>• Finalístico</li> </ul>
Quanto a localização do órgão que os realiza	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interno</li> <li>• Externo</li> </ul>
Quanto ao momento em que são feitos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prévios</li> <li>• Concomitantes</li> <li>• Subseqüentes</li> </ul>
Quanto ao aspecto controlado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legalidade</li> <li>• Mérito</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Meirelles (1999, p. 599-602)

Assim Meirelles (1999, p. 599-602) definiu os tipos e formas de controle:

**Controle hierárquico** — É o que resulta automaticamente do escalonamento vertical dos órgãos do executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores. Daí decorre que os órgãos de cúpula têm sempre o controle pleno dos subalternos, independentemente de norma que o estabeleça. [...].

**Controle finalístico** — É o que a norma estabelece para as entidades autônomas, indicando a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas. Por isso mesmo, é sempre um controle limitado e externo.[...].

**Controle interno** — É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno[...].

**Controle externo** — É o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado[...].

**Controle prévio ou preventivo ('a priori')** — É o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia.[...].

**Controle concomitante ou sucessivo** — É todo aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação,[...].

**Controle subseqüente ou corretivo ('a posteriori')** — É o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando a corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia.[...].

**Controle de legalidade ou legitimidade** — É o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Mas por legalidade ou legitimidade

deve-se entende não só o atendimento de normas legislados como, também, dos preceitos da Administração pertinentes ao ato controlado.[...].

**Controle de mérito** — É todo aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado.[...].

## 2.4 ELEMENTOS ESSENCIAIS DE UM SISTEMA DE CONTROLE

A Secretaria Federal de Controle, por meio de seu Manual de Auditoria estabeleceu quatro elementos essenciais que devem ser observados pelo sistema de controle interno.

São 4 (quatro) os elementos essenciais definidores de um efetivo Sistema de Controle de qualquer organismo (mecânico, biológico, eletrônico ou social):

- uma característica ou condição controlada;
- um dispositivo destinado a medir a característica ou condição;
- um grupo que compara os dados medidos com o desempenho planejado e oferece mecanismos de correção, de acordo com as necessidades; e
- um grupo ou mecanismo ativador, capaz de implementar alterações na característica ou condição.

## 3. METODOLOGIA

Para o desenvolvimento da análise de conteúdo, aplicou-se a técnica descrita por Bardin, apud Borges (1999), sob a designação de análise temática ou categórica, que consiste na decomposição de textos em unidades e, depois, classificação por reagrupamento.

O autor prevê três etapas de execução: (1) análise prévia, que consiste na organização do material, operacionalização e sistematização, escolha dos documentos, formulação de hipóteses, objetivos e elaboração de indicadores e leitura flutuante; (2) análise exploratória, que consiste em codificações e classificações; (3) tratamento dos resultados obtidos e interpretação, que consiste na tabulação e aplicação de técnicas descritivas de análise

Na fase da análise exploratória, efetuou-se leitura no Manual de Auditoria da CGU, que foi divulgado por meio da Instrução Normativa CGU N° Normativa CGU n.º 01, de 06 de abril de 2001, posteriormente alterada pela Instrução Normativa CGU n.º 01, de 13 de março de 2003. O Manual contém setenta e sete páginas e está organizado em dez capítulos. Optou-se por selecionar 34 palavras, aquelas mais frequentes em sumários bibliográficos de obras sobre Auditoria. A relação consta na Figura n.º 3.

Na fase do tratamento dos dados obtidos, utilizou-se a ferramenta de contar palavras, disponibilizada no sítio do google na internet, onde se digitava a palavra e a ferramenta contava a frequência da mesma no texto.

### 3.1 ÓRGÃO PESQUISADO: A CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO - CGU

O Sistema de Controle Interno está previsto explicitamente no art. 70 da Constituição Federal, onde está disposto que cada poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) deverá ter o seu controle interno e ainda estabelecer o instrumento de prestação de contas:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

Quando do exame dessas prestações de contas é que são detectadas as irregularidades na gestão dos recursos públicos. O resultado do exame das prestações de contas culmina na emissão de Relatório e Certificado de Auditoria, cujos documentos compõem um processo administrativo, devidamente instaurado, e posteriormente encaminhado ao controle externo para fins de julgamento.

Além do contexto das prestações de contas, necessário se frisar alguns aspectos do desenho organizacional do órgão central de controle interno do Governo Federal, esse órgão já esteve vinculado ao Ministério da Fazenda, atualmente tem status de Ministério; o produto do seu trabalho era focado mais no passado, hoje no presente e futuro; as auditorias realizadas estavam alicerçadas no contexto da legalidade, hoje avalia-se os resultados da gestão, dentre tantas outras mudanças ocorridas a partir da criação da Secretaria Federal de Controle (SFC) em 1994.

Posteriormente, por meio do Decreto n.º 3.591, de 6 de setembro de 2000, ao desenho do controle interno foram inseridas mais duas atividades, a de corregedoria e a de ouvidoria. Assim, a Controladoria Geral da União passou a ser composta por três órgãos: A Secretaria Federal de Controle (SFC), responsável pela atividade de auditoria e fiscalização; a Ouvidoria Geral da União, responsável para receber denúncias; e a Corregedoria, que é responsável pela punição de servidores que cometem atos irregulares.

Nesta pesquisa, o foco é o controle interno, relacionado à atividade de auditoria. Por isso, apresentar-se-á apenas o desenho da estrutura da Secretaria Federal de Controle, que abrange todos os estados brasileiros, sendo composto por 26 regionais mais a sede em Brasília, sendo as divisões que realizam auditoria idealizadas por macro funções: econômica, social, infra-estrutura, administração e gestão.

#### 4. ANÁLISE DE CONTEÚDO

Da busca efetuada no Manual de Auditoria da Controladoria Geral da União, utilizando-se o google para contar a frequência das 34 palavras selecionadas, resultou a Tabela n.º 1, que descreve a frequência e a participação de cada palavra em relação ao total.

**Tabela n.º 1: Resultados da Pesquisa**

Tabela: Manual de Auditoria da CGU		
Palavras encontradas no manual	FREQ.	%
Ajuste (s)	43	0,03
Auditoria	138	0,10
Avaliação de Controle Interno	0	0,00
Confiabilidade	4	0,00
Controle	495	0,34
Controle Interno	371	0,26
Correção	4	0,00
Detecção	2	0,00
Erro (s)	11	0,01
Estudo	2	0,00
Execução	83	0,06
Falhas	6	0,00
Fidedignidade	5	0,00
Fiscalização	36	0,03
Fraudes	2	0,00
Implantação	2	0,00
Impropriedades	16	0,01
Manual	6	0,00
Monitoramentos	7	0,00
Norma	4	0,00
Parecer	20	0,01
Planejamento	35	0,02
Prevenção	1	0,00
Procedimentos	50	0,03
Prova	0	0,00
Relatório	39	0,03
Risco (s)	13	0,01
Riscos existentes	0	0,00
Riscos inerentes	1	0,00
Técnicas	28	0,02
Técnicas de Auditoria	2	0,00
Técnicas de Controle	6	0,00
Veracidade	3	0,00
Vigilância	0	0,00
<b>Total</b>	<b>1435</b>	<b>1,00</b>

Fonte: Manual de Auditoria da CGU N.º01 de 06 de abril de 2001.

Entre as palavras selecionadas, destacam-se: Controle, que foi citada 495 vezes; seguida de Controle Interno, 371 e Auditoria 138.

Oliveira e Carvalho (2008) efetuaram um levantamento em pesquisas sobre Auditoria publicadas pelos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis. O resultado da pesquisa deles apontou que a temática mais utilizada foi “Riscos”, 32,61% das pesquisas. Contudo, as palavras que mais se destacaram nesta pesquisa também estavam ranqueadas no trabalho dos autores, que serviram de base de comparação para esta pesquisa.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle interno vem ganhando importância na esfera governamental, sobretudo porque está constituído sob a forma de um sistema, que está previsto na Constituição Federal.

A Controladoria Geral da União, pelo conteúdo disponibilizado na sua página na internet, sugere ser um órgão bastante atuante quando o contexto é o combate à corrupção do dinheiro público. O órgão tem expedido uma série de atos normativos visando regular o sistema de controle interno. Um deles foi a elaboração do Manual de Auditoria.

Com relação ao objetivo do presente estudo, que foi o de levantar, por meio de análise de conteúdo, a frequência em que trinta e quatro palavras selecionadas foram citadas no manual, os achados da pesquisa revelam que as palavras mais recorrentes foram “Controle”, “Controle Interno” e “Auditoria”, que foram citadas, respectivamente, 495, 371 e 138 vezes.

## 6. REFERÊNCIAS

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de Informação: um enfoque gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BORGES, Livia de Oliveira. **As concepções do trabalho: um estudo de análise de conteúdo de dois periódicos de circulação nacional.** Rev. adm. contemp. vol.3 no.3 Curitiba Sept./Dec. 1999. Acesso: abril/2010.

BRASIL. CASA CIVIL. Decreto n.º 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em : [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm). Acesso: abril/2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Atualizada até a Emenda Constitucional n.º 31, de 14 dez. 2000, acompanhada de notas remissivas e dos textos, integrais, das Emendas Constitucionais e das Emendas Constitucionais de Revisão. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. CONTROLADORIA- GERAL DA UNIÃO. Instrução Normativa CGU n.º 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. Disponível em [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf). Acesso: abril/2010.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (Rio de Janeiro). [www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br)

CRUZ, Flávio da. (Coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA, Ademir Antonio; REIS, Ana Carla Fonseca; PEREIRA, Maria Isabel. **Gestão Empresarial: de Taylor aos nossos dias: Evolução e tendências da moderna administração de empresas.** 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada.** 26. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. **A Produção Científica sobre Auditoria: um Estudo Bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES no Período de 2004 a 2006.** Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 12 - 21, out./dez. 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.