

Revista

Cadernos de Finanças Públicas

03 | 2024



TESOURONACIONAL

Auditoria Operacional e de Conformidade Aplicadas à Gestão Pública

Nilton Cezar Carraro

UFSCar - Universidade Federal de São Carlos

RESUMO

Esse trabalho investiga a auditoria operacional e de conformidade aplicadas à gestão pública. Uma ampla revisão teórica foi realizada buscando fundamentação que versou sobre as diferenças entre a auditoria no setor privado e público, de conformidade, operacional e abrangentes. Com abordagem qualitativa, utilizou-se da plataforma do TCU para a coleta de dados nos Relatórios Sistêmicos de Fiscalização, extraindo desses os relatórios de auditorias de conformidade e operacional entre 2012 a 2018, totalizando 61 relatórios analisados. Foi possível verificar que as duas áreas temáticas com maior frequência foram as áreas Social e de Desenvolvimento, envolvendo a SECOM como principal unidade técnica de controle externo, tendo como clientela o Ministério da Saúde e também do Meio Ambiente, encontrando indícios de irregularidades na administração pública, evidenciando que o único princípio da administração pública não infringido foi o da impessoalidade, concluindo-se pela necessidade de mudanças.

Palavras-Chave: princípios. secom. tcu. irregularidades. reengenharia.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. REFERENCIAL TEÓRICO	5
2.1 Auditoria no Setor Público e Privado	5
2.2 Auditoria no Setor Público.....	6
2.2.1 Auditoria de Conformidade	7
2.2.2 Auditoria Operacional.....	10
2.2.3 Áreas de atuação da Auditoria de Conformidade e Operacional	11
2.2.4 Unidades técnicas dos relatórios	12
2.2.5 Áreas Temáticas.....	14
2.2.6 Clientela	15
3. METODOLOGIA	16
4. PRINCIPAIS ACHADOS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE	17
4.1 Auditoria Operacional	19
4.2 Melhorias Esperadas	22
4.3 Princípios da Gestão Pública	23
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	23
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	25

1. INTRODUÇÃO

A administração pública tem dentre os seus objetivos a atenção às necessidades e expectativas da população devendo agir sempre em benefício do interesse público, visando ao bem comum (OLIVEIRA, 2014; CASTRO, 2018). No entanto, há muitos desafios a serem conquistados nesse sentido, dentre eles cita-se o fato de assegurar justamente que os gestores cumpram essa finalidade.

Segundo Di Pietro (2020), o controle tem uma função específica que é assegurar que os gestores públicos atuem de acordo com os ordenamentos jurídicos inerentes a sua função, chamando a responsabilidade plena aqueles que o ignoraram. De fato, o objetivo do controle é garantir a sociedade de que as verbas públicas serão aplicadas conforme sua destinação sem qualquer tipo de malversação.

O tema do presente artigo foi escolhido para averiguar a eficiência e integridade da Administração Pública, dentre outros critérios impostos a mesma. Essas informações tem a função de servir como embasamento para julgar se a Administração Pública cumpre com a função estabelecida, de forma que sua conduta não apresente inconformidades. É de suma importância avaliar o andamento da Gestão, visto que a mesma tem a obrigação de agir em benefício do interesse público. Portanto, se há inconformidades, significa que a atribuição designada ao governo não falha em ser totalmente alcançada. Nesse caso, além de ser dever aplicar-se a correção e tomar as devidas precauções, é preciso analisar a necessidade de reestruturar a Administração disforme.

Do mesmo modo, preocupa-se em estudar sobre o significado da auditoria, quais são suas ramificações, e dentre elas, destacar a auditoria operacional e a de conformidade, as quais foram escolhidas como instrumentos principais de checagem neste estudo, por ser conveniente aos autores e por não haver outros estudos brasileiros que tenham feito essa abordagem dessa forma.

Preocupa-se também a necessidade de se examinar quais são as áreas de atuação do controle externo brasileiro e aquelas que têm destaque como objeto das auditorias operacional e de conformidade, de forma a constatar qual das áreas os órgãos públicos estão mais preocupados em controlar e o porquê da escolha. Dessa forma, será possível constatar se essas escolhas foram baseadas nas necessidades dos brasileiros, as quais deveriam ser as reais justificativas.

Além do exposto, visa também verificar quem são os responsáveis por efetuar as atividades de controle externo e quais as demais funções dos mesmos. Assim, a população terá informação suficiente para que possa cobrar esclarecimentos sobre o que estiver confuso direta-

te dos encarregados de averiguar a validade das informações relatadas pelos órgãos públicos.

Outrossim, é importante ressaltar como funciona tanto a auditoria operacional como a de conformidade dentro do setor público, suas serventias, quem as executa, e em quais áreas são aplicadas e as justificativas. Todas essas informações são necessárias para verificar se a administração pública está a agir imparcialmente, de forma íntegra, que condiz com o objetivo de agir em favor da comunidade.

A escolha do setor público como objeto de estudo deu-se por se tratar de um setor que engloba o interesse de todos os brasileiros, justificado pelo fato de estar empregado determinada parcela de recursos financeiros da população através de diversas maneiras. Além disso, o setor público atua em função da comunidade, seus objetivos devem estar alinhados com os da mesma.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria no Setor Público e Privado

A auditoria consiste em verificar se os eventos estipulados se tornaram realidade, no conceito de Araújo (2004). Essa engloba, segundo o Superior Tribunal de Justiça - STJ (2011), o exame dos controles operantes no gerenciamento dos recursos financeiros e patrimoniais, assim como das demonstrações financeiras e contábeis, além da avaliação dos seguintes critérios: obediência aos princípios constitucionais os quais regem atos e fatos administrativos; realização de requisitos formais e regulamentares; e análise de elementos econômicos, de eficiência, efetividade e eficácia.

A auditoria é uma técnica contábil, a qual, na visão de Costa (2008), tem como missão averiguar a existência de fraudes, tornar tangível a confiabilidade das demonstrações financeiras, e a busca por recursos que conduzam a melhoria na eficiência das entidades públicas. Com esse propósito é feito o exame de auditoria, onde documentos, registros e livros (os quais são associados ao patrimônio da entidade em vistoria) são investigados de forma que comprove a fidedignidade dos mesmos (ATTIE, 2018).

O objetivo da auditoria respalda-se em “aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”, conforme definição das Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TA 200 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2009, p. 2). Essa segurança é obtida quando o auditor emite o relatório apontando que não há inconformidade

encontrada nos documentos contábeis, ou seja, na ocasião em que o profissional não identifica nenhuma fraude ou erro no material de auditoria.

A auditoria é aplicada em dois setores opostos, o público e o privado, os quais têm objetivos divergentes. Segundo Nunes (2006, p. 26), o objetivo da auditoria do setor privado consiste em “certificar-se da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela entidade auditada”. Diversamente dessa, a auditoria do setor público tem como objetivo “examinar a regularidade, avaliar a eficiência da gestão administrativa e ainda a aplicação dos recursos públicos”. Dentre esses dois segmentos, o presente artigo tem como destaque a auditoria do setor público.

2.2 Auditoria no Setor Público

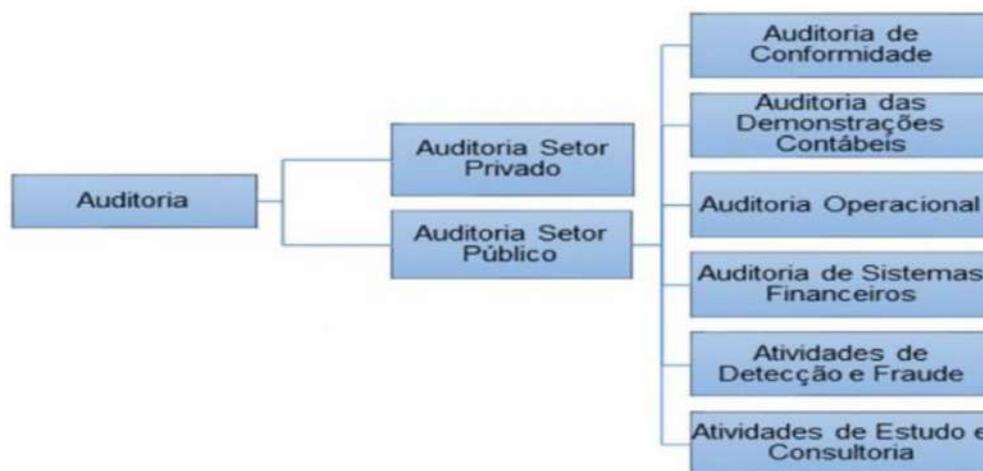
Os órgãos públicos e seus respectivos servidores dispõem da obrigação de agir com transparência e administrar com boa governança os recursos que lhes são encarregados. Quando esses agentes públicos contrariam as imposições, reflete a prática de fraude e/ou corrupção, fato que traz malefícios a administração pública de diversas formas, tal como prejuízo ao patrimônio público (INTOSAI, 2013).

A auditoria do setor público fornece aos usuários esclarecimento a respeito das entidades públicas; e transmite a confiança no exercício da Administração Pública e em que os recursos e bens públicos são utilizados com conformidade, de forma a realçar a transparência. Além disso, a auditoria do setor público é indispensável para a administração pública, uma vez que a gestão de recursos públicos é uma questão de confiança. A responsabilidade pela gestão de recursos públicos de acordo com as finalidades previstas é confiada a uma entidade ou pessoa que atua em nome do público. A auditoria do setor público aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvio dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança (INTOSAI, 2013, p. 8).

O controle externo é realizado por meio de ações, como: elaboração de orientações individuais e coletivas, planejamento de capacitação; e aprimoramento de normas próprias (TCU, 2010). Tais ações podem ser realizadas por entidades externas independentes, no entanto, os responsáveis por realizarem a auditoria no setor público são as Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS relacionadas com os Tribunais de Contas. O Instituto Rui Barbosa - IRB (2015, p. 17) assegura que esses Tribunais de Contas tem o dever de informar aos cidadãos a respeito das situações das organizações auditadas, de tal forma que transpareça que “suas auditorias agregam valor e contribuem para a avaliação e aperfeiçoamento da Administração Pública”. A

Figura 1 demonstra com mais propriedade as ramificações dessa auditoria.

Figura 1: As ramificações da Auditoria



Fonte: TCU (2010) Adaptado

Os Tribunais de Contas realizam a fiscalização de todos os órgãos e entidades as quais são encarregados de gerenciar o patrimônio público direto e indireto dos Estados e municípios. São objetos de fiscalização: aplicação de subvenções; arrecadação ou renúncia de receitas; aspectos contábeis, financeiros, operacionais, orçamentários e patrimoniais; e gestão de pessoal (TCU, 2010).

A auditoria do setor público também é denominada de “auditoria governamental”, subdividida em diversas ramificações, as quais variam de acordo com o que descreve cada autor, no entanto, no presente artigo será considerada somente a classificação de acordo com o Tribunal de Contas da União - TCU (2010), conforme exposto em representação pela Figura 1, a qual divide os ramos de auditoria em: Auditoria de Conformidade, Auditoria das Demonstrações Contábeis, Auditoria Operacional, Auditoria de Sistemas Financeiros, Atividades de Detecção e Fraude, e Atividades de Estudo e Consultoria. Dentre esses campos, o presente artigo objetiva aprofundar-se no seguimento da Auditoria de Conformidade, escolhido por conveniência.

2.2.1 Auditoria de Conformidade

Segundo a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI (2013), a auditoria de conformidade se traduz em mensurar o cumprimento das normas pelas entidades auditadas, através do exame de informações, atividades e transações financeiras. O

objetivo dessa análise é fiscalizar as receitas, despesas e a gestão da entidade auditada. O que é reafirmado pelo STJ (2011), o qual define o propósito da auditoria de conformidade como verificação da legalidade dos aspectos dos meios contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais, com o desígnio de atestar a submissão das normas em vigor.

A auditoria de conformidade envolve dois critérios em sua análise: legalidade e legitimidade. A legalidade consiste na “aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis”, enquanto a legitimidade manifesta observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos (INTOSAI, 2013, p.6). O Tribunal de Contas da União - TCU (2010) observa essa legalidade e legitimidade nas ações dos gestores, de forma que esses se sujeitem a jurisdição. Após ser feita a auditoria de conformidade na entidade, as Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS podem julgar e punir os gestores públicos responsáveis pelos documentos auditados. Caso haja indícios de crime, as EFS têm o dever de informar as autoridades judiciais. É responsabilidade da auditoria de conformidade impedir falhas e gerar melhorias com base nos resultados apontados em seus relatórios (TCU, 2010).

A auditoria de conformidade difere-se das demais em razão de objetivar o exame da “legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial e operacional” (TCU, 2010, p.6). As etapas da auditoria de conformidade são divididas em:

- Matriz de Planejamento;
- Matriz de Achados;
- Matriz de Responsabilização; e
- Resumo e Relatório de Auditoria.

A Matriz de Planejamento é elaborada na fase de preparação da auditoria, onde são definidas as questões de auditoria, informações requeridas, fontes de informação, procedimentos, detalhamento do procedimento, objetos, membro responsáveis, período e possíveis achados. Nas questões de auditoria são definidos os objetivos de auditoria e seus principais aspectos, além de incluir os tópicos a serem analisados. No seguimento de informações requeridas a questão é limitada, de forma a prever as informações necessárias e vincular as fontes informativas a serem utilizadas. Em fontes de informação são definidas quais serão, onde se localizam, em quais documentos especificamente. Nos procedimentos deve ser vinculado no mínimo um procedimento para cada uma das informações que foram propostas. Em detalhes do procedimento são traçados os mecanismos de forma clara e especificados as técnicas que serão adotadas. No

objeto é abordado onde será aplicado o processo. Em membro responsável é designado o encarregado por efetuar a auditoria. No período é definido o prazo para realização do trabalho. Nos possíveis achados deve evadir-se de generalizações, esclarecer o que se espera dos resultados e ter coerência. Além disso, é preciso definir as estimativas de custos do referente processo (TCU, 2010). A respeito da etapa de elaboração dos possíveis achados, alguns exemplos são descritos pelo TCU (2010, p. 19): “fuga à licitação em virtude de fracionamento de despesas; contratação direta indevida em virtude de falha de planejamento; contratação com prazo superior ao previsto na legislação [...]”.

A Matriz de Achados é realizada durante a aplicação da auditoria, na qual é feita a descrição do achado, com a designação da irregularidade; da situação encontrada, onde são expostos os meios com a qual os dados apoiam-se e seus respectivos períodos; dos objetos; dos critérios que revelam o padrão de como deveria funcionar a gestão pública; das evidências as quais são utilizadas como base para a análise, onde essas são encontradas e se são suficientes; das causas conclusivas que servem de fundamento para prevenir erros replicados, bem como amparar a responsabilização; dos efeitos, onde são expostas as consequências para a sociedade, erário, entidade ou órgão; e do encaminhamento, o qual registra as orientações para as irregularidades, com base na Matriz de Responsabilização (TCU, 2010).

A Matriz de Responsabilização é necessária somente quando houver irregularidades nos achados. Dessa forma, são elaborados: o achado, com a descrição da irregularidade; o nome do responsável, cargo e Cadastro de Pessoa Física - CPF; o período de exercício; a conduta do agente, a qual pode ser culposa, dolosa, ou por omissão, e suas respectivas provas; o nexo de causalidade entre a conduta e o resultado ilícito; e a culpabilidade, que avalia a desaprovação da atividade ilegal.

O Resumo e Relatório da Auditoria apresentam as conclusões e recomendações dos auditores, os quais devem conter “o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; o volume de recursos fiscalizados; os benefícios estimados; e os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento” (TCU, 2010, p. 43).

“Todo o trabalho de auditoria, desde seu planejamento até a conclusão do relatório é supervisionado pelo diretor e/ou pelo titular da Unidade Técnica” (TCU, 2010, p. 6). A respeito da auditoria de conformidade realizada, o denominado supervisor é incumbido de realizar o controle de qualidade da auditoria, além de preencher e assinar o relatório referente; analisar a Matriz de Responsabilização e Matriz de achados; revisar a Matriz de Planejamento; direcionar o objetivo da fiscalização, de forma que o mesmo permaneça em conformidade com os padrões,

de auditoria; e conduzir o desenvolvimento da atividade desde a etapa de planejamento até a conclusão do relatório (TCU, 2010).

2.2.2 Auditoria Operacional

De acordo com Araújo (2004, p. 27) a auditoria operacional trata-se de uma ferramenta que examina a performance da entidade auditada, onde objetiva-se “formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência e eficácia”. Essa definição é reafirmada pela ISSAI (2017, p. 6), a qual considera a auditoria operacional como o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

A auditoria operacional “destina-se a determinar se a organização submetida a exame e avaliação opera adequadamente. Nesse contexto o auditor deve avaliar as operações da organização, segundo um amplo escopo de objetivos” (JUND, 2007, p. 114). A realização da auditoria, conforme os artigos 70 e 81 da CF/88 é exercida pelo Congresso Nacional através do controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Segundo Jund (2007, p. 114) “o objetivo da auditoria operacional é assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando a organização”. Em conformidade com o citado autor, Araújo (2004, p. 20) afirma que o objetivo da mesma consiste em examinar o “desenvolvimento e eficácia das operações, os sistemas de informação e de organização, e os métodos de administração; a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas; e a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas” do processo administrativo auditado. Contudo, a auditoria operacional permite a realização de “uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais” (ISSAI, 2017, p.5), a qual acarreta na transparência ao público.

Dessa forma, entende-se que a auditoria operacional é composta por processos que a tornam complexa e essencial para a administração pública. Através da mesma é possível obter melhoria no desempenho dos órgãos públicos. Para isso três princípios fundamentais são avaliados nas auditorias operacionais (economicidade, eficiência e efetividade), os quais são definidos das seguintes maneiras:

- Princípio da economicidade: é traduzido como redução dos custos dos recursos (ISSAI, 2017), assim como “é a prática por parte da gerência das virtudes de poupança e boa econo-

mia” (JUND, 2007, p. 115).

- Princípio da eficiência: operar com esforço para diminuir os custos, aumentar a velocidade de execução e melhorar a qualidade dos produtos e serviços envolvidos (JUND, 2007). De forma geral, remete-se a maior obtenção de recursos da melhor forma possível (ISSAI, 2017).

- Princípio da efetividade: revela-se como alcance dos objetivos almejados (ISSAI 2017). Ou seja, “é o grau em que uma organização, programa, processo, projeto, operação, atividade, função ou sistema atinge os objetivos da política, as metas operativas estabelecidas e outros resultados e efeitos previstos” (JUND, 2007, p. 115).

Dentre os relatórios de auditoria operacional coletados foi averiguado que aproximadamente 9% (nove por cento) cumprem com o princípio da economicidade e da eficiência. Enquanto que cerca de 29% (vinte e nove por cento) exercem o princípio da efetividade. Tais dados representam grande adversidade na administração pública, visto que o esperado era que todos os princípios em sua totalidade fossem cumpridos pelos agentes públicos.

2.2.3 Áreas de atuação da Auditoria de Conformidade e Operacional

As áreas de atuação do controle externo são: Administração do Estado; Agricultura e organização agrária; Assistência social; Aviação civil; Ciência, tecnologia e inovação; Comunicações; Cultura; Defesa nacional; Desenvolvimento; Educação; Energia elétrica; Esportes; Ferrovias; Indústria, Serviços e comércio exterior; Infraestrutura hídrica, portos e hidrovias; Infraestrutura urbana e mobilidade; Meio ambiente; Petróleo e mineração; Previdência social; Relações exteriores; Rodovias; Saúde; Segurança pública; Trabalho e emprego; e Turismo. Além desses, o controle externo engloba as seguintes áreas transversais: Combate à corrupção; Contratações públicas; Finanças públicas; Fiscalização de Obras; Pessoal; Sistema financeiro nacional; Tecnologia da informação; Transferências obrigatórias; e Eficiência e produtividade (TCU, 2016).

Dentre as vinte e cinco áreas onde o controle externo atua apenas sete são avaliadas nos nove relatórios de conformidade coletados, dos quais, três pertenciam ao setor da Saúde e os restantes remetiam-se a: Administração do Estado; Ciência, tecnologia e inovação; Educação; Esporte; Meio Ambiente; e Agricultura e organização agrária.

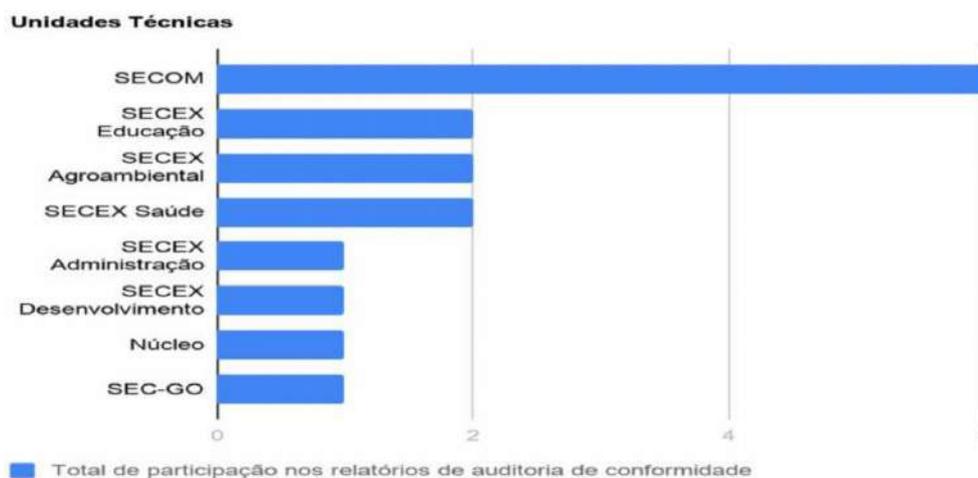
Enquanto que nos relatórios de auditoria operacional 16 (dezesseis) setores foram alvos de pesquisa, dentre eles a Administração, Agricultura, Comércio e serviços, Comunicações, Defesa nacional, Educação, Energia, Esporte, Finanças, Fronteira, Habilitação, Meio ambiente,

Organização agrária, Previdência social, Saúde e Transporte. Foram elaborados 52 (cinquenta e dois) trabalhos de auditoria divididos entre as áreas dos setores citados. Os setores que se destacaram foram: o meio ambiente consumidor de 21,15% da somatória da produção e a saúde a qual atingiu 19,23% da totalidade.

2.2.4 Unidades técnicas dos relatórios

As Unidades técnicas são secretarias de controle externo, os quais fazem parte do Tribunal de Contas da União e são responsáveis por executar as atividades que fazem parte do controle externo, como: auxiliar seus relatores, colaborar com o julgamento de contas, dentre outras atividades relacionadas às unidades submetidas ao controle externo do Tribunal de Contas da União (TCU, 2012), conforme demonstradas na Figura 2.

Figura 2: Participação das Unidades Técnicas nos Relatórios de Conformidade Coletados

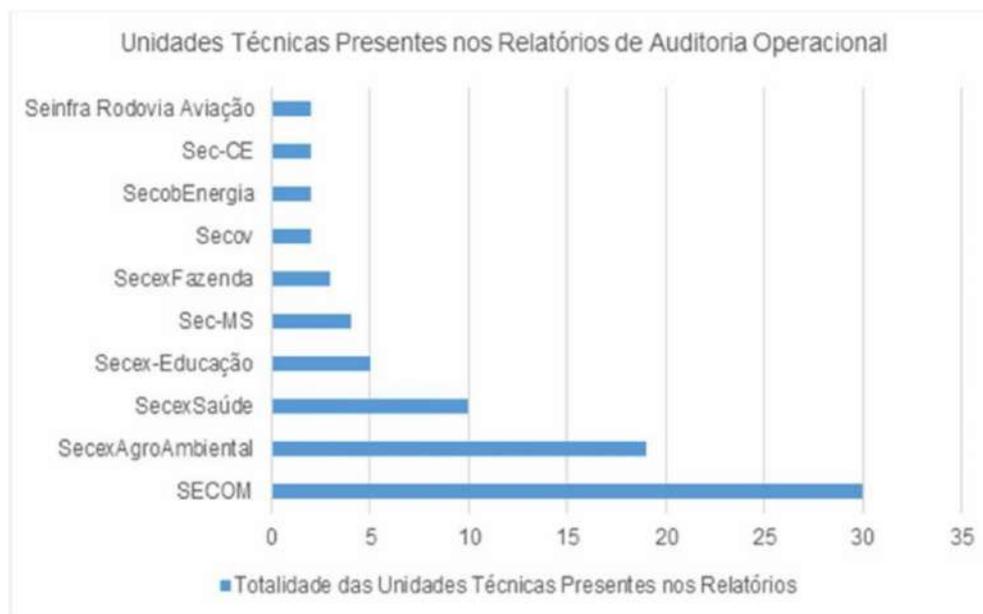


Fonte: Elaborado pelos autores

Diante das Unidades Técnicas existentes, os relatórios de auditoria de conformidade analisados apresentaram as seguintes: seis deles remetiam-se a Secretaria Especial de Comunicação Social (SECOM), dois a Secretaria de Controle Externo da Educação (SECEX Educação), dois a SECEX Agroambiental (Secretaria de Controle Externo Agroambiental), dois SECEX Saúde, e somente uma aparição foi identificada de cada uma das seguintes unidades técnicas: SECEX Administração, SECEX Desenvolvimento, Núcleo de criação e editoração, e Secretaria de Estado da Saúde de Goiás (SEC-GO). A maioria dos relatórios foram executados por mais de uma unidade técnica, desta forma, segue abaixo o gráfico de comparação, a partir do qual é

possível visualizar claramente a proporção de participação das unidades técnicas mencionadas nos relatórios coletados, conforme já demonstrado na Figura 2.

Figura 3: Unidades Técnicas Presentes nos Relatórios de Auditoria Operacional



Fonte: Elaborado pelos autores.

Em contrapartida, na Figura 3 é possível visualizar as principais unidades técnicas apresentadas nos relatórios de Auditoria Operacional foram identificadas vinte e cinco Unidades Técnicas, são elas: SECOM (trinta relatórios); SECEX Agroambiental (dezenove relatórios); SECEX Saúde (dez relatórios); SECEX Educação (cinco); SEC-MS (quatro); SECEX Fazenda (três); Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral - SECOV (dois); Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União - Energia - SECOB Energia (dois); SEC-CE (dois); Secretaria de Infraestrutura, Rodovia e Aviação (dois); Secretaria de Combate à Fraude e à Corrupção - SECCOR (um); SECEX Administração (um); Secretaria de Operações Especiais em Infraestrutura (um); SECEX-PE (um); SEC-MT (um); SECEX Desenvolvimento (um); Secretaria de Infraestrutura Hídrica, de Comunicações e de Mineração - SEINFRACOM (um); SECEX Defesa (um); Secretaria de Fiscalização de Desestatização e Regulação de Energia e Comunicações - SEFIDENERGIA (um); Secretaria de Tecnologia da Informação e Comunicação - SETIC (um); SEC-RS (um); SEC-PI (um); SEC-BA (um); Secretaria de Fiscalização da Tecnologia da Informação - SEFTI (um); e SECEX Previdência (um).

É possível identificar mediante o cruzamento dos dados da auditoria operacional com a de conformidade que as unidades técnicas predominantes nas duas são: SECOM, SECEX

Agroambiental, SECEX Saúde e SECEX Educação. Mediante disso, observa-se que a maior parte dos encarregados de realizarem o controle externo pertencem às áreas da saúde, educação, comunicação social e agroambiental.

2.2.5 Áreas Temáticas

Além disso, as áreas temáticas e suas respectivas quantidades de surgimentos apontadas nos relatórios de auditoria de conformidade apresentados foram: 6 (seis). Social; 3 (três) Desenvolvimento; 3 (três) Saúde; e somente uma das seguintes: Administração do Estado; Assistência Social; Ciência, Tecnologia e Inovação; Educação; Programas Governamentais; Esporte; Meio ambiente; Agricultura e Organização Agrária. As principais áreas pelas quais os relatórios foram distribuídos são destacadas na Figura 4.

Figura 4: Principais Áreas Temáticas Encontradas nos Relatórios de Auditoria Operacional



Fonte: Elaborado pelos autores

Em contrapartida, os relatórios de auditoria operacional abrangeram 23 (vinte e três) áreas, dentre elas: Administração do Estado; Agricultura e Organização Agrária; Assistência Social; Ciência, Tecnologia e Informação; Comunicações; Defesa Nacional; Desenvolvimento; Indústria e Comércio Exterior; Educação; Energia Elétrica; Ensino Superior; Esporte; Finanças Públicas; Infraestrutura; Meio Ambiente; Petróleo e Mineração; Previdência Social; Programas Governamentais; Rodovias; Saúde; Serviços Essenciais ou Estado; e Social.

Dessa forma, observa-se que as principais áreas temáticas abordadas, tanto nos relatórios operacionais quanto nos de conformidade, são: Desenvolvimento, Social e Saúde. De modo geral, constata-se que os relatórios abrangem uma vasta quantidade de temas, os quais atendem

as necessidades de diversos setores.

2.2.6 Clientela

Em sete dos nove relatórios de auditoria de conformidade abordados nessa pesquisa são especificados a clientela a qual referem-se. O termo clientela representa a unidade jurisdicionada, ou seja, entidade da administração pública subordinada ao controle externo do Tribunal de Contas da União (TCU, 2016). Três dos relatórios tem como clientela o Ministério da Saúde, o restante refere-se às seguintes: Ministério da Educação; Comitê Olímpico Brasileiro e Comitê Paraolímpico Brasileiro; Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA); e Ministério do Desenvolvimento Agrário.

Figura 5: Clientela dos Relatórios de Auditoria Operacional



Fonte: Elaborado pelos autores

Ao mesmo tempo em que nos relatórios de auditoria operacional 101 (cento e uma) clientelas foram identificadas, das quais se destacaram o Ministério do Meio Ambiente (presente em onze dos relatórios); Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (oito relatórios); e Ministério do Desenvolvimento Agrário (seis relatórios). As principais clientelas evidenciadas estão na Figura 5.

Existem outras clientelas não apresentadas no gráfico acima pelo fato de fazerem parte de menos de dois relatórios. São elas: Companhia Nacional de Abastecimento, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas; Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; Secretaria de Assuntos Estratégicos; Comando da Marinha; Comando da Aeronáutica; Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira; Organização La-

tino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Secretaria do Patrimônio da União; Departamento Nacional de Produção Mineral; Agência Nacional de Energia Elétrica; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Receita Federal do Brasil; Controladoria-Geral da União; Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social; Senado Federal; Câmara dos Deputados; Presidência da República; Ministério das Minas e Energia; Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade; Serviço Florestal Brasileiro; Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba; Instituto Nacional de Meteorologia; Ministério da Ciência, Tecnologia e Informação; Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária; Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais; Ministério dos Transportes; Banco do Nordeste do Brasil; Sistema Único de Saúde; Secretaria de Atenção à Saúde; Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes; e Agência Nacional de Transportes Terrestres.

3. METODOLOGIA

O presente artigo serve-se da abordagem teórica qualitativa, a qual possibilita a pesquisa a respeito de diversas áreas, as quais abrangem diferentes assuntos. Dessa forma, a abordagem qualitativa torna a escolha do tema estendida (YIN, 2016). Ademais, Flick (2008, p. 37) classifica essa abordagem como apuração a qual permite “a análise de casos concretos em suas peculiaridades locais e temporais, partindo das expressões e atividades das pessoas em seus contextos locais”. Sendo assim, a preferência por essa abordagem se justifica na abrangência de alternativas para realização da pesquisa.

Desta forma, utilizou-se da plataforma do Tribunal de Contas da União, disponível na internet a quem quiser acessar, na intenção de realizar a coleta de dados, onde foram encontrados os Relatórios Sistêmicos de Fiscalização. Dos relatórios disponibilizados, apenas os de Auditoria de Conformidade e Auditoria de Operacional foram empregados na presente pesquisa.

Nos relatórios de auditoria de conformidade foram encontrados trabalhos a partir do ano de 2012 até 2018, sendo dois relatórios pertencentes ao ano de 2012, um de 2013, um de 2014, dois de 2015, dois de 2016 e um de 2018, o que totalizou 9 (nove) trabalhos. Enquanto que os de auditoria operacional constituíram 52 (cinquenta e dois) relatórios, os quais transcorrem do ano de 2008 ao de 2018, dentre os quais, no ano de 2014 foi quando houve o maior número de publicações da modalidade, momento em que totalizaram-se 13 (treze) produções, seguido do ano de 2016, o qual atingiu 10 (dez) trabalhos. Dessa forma, foram coletados ao todo 61 (sessenta e um) relatórios de auditoria para elaborar essa pesquisa.

4. PRINCIPAIS ACHADOS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE

No relatório de Auditoria de Conformidade na Concessão e Aplicação de Recursos de Convênios da Secretaria de Políticas para as Mulheres, vinculada à Presidência da República (SPM/PR), realizado pelo TCU (2013), foram encontrados os seguintes achados relacionados à execução dos convênios: desvio de finalidade na execução do objeto; inexecução total ou parcial do objeto; movimentação irregular da conta específica; ausência de identificação do convênio nos documentos fiscais de pagamento; procedimentos fraudulentos em licitação; e despesas não comprovadas.

Houve ausência de cláusulas obrigatórias nos termos; falha nas análises da viabilidade, adequação e requisitos mínimos no plano de trabalho; liberação de recursos em desacordo ao estabelecido nos normativos que regem a matéria; deficiência na capacidade operacional da concedente para acompanhar e fiscalizar a execução dos convênios; deficiência na capacidade operacional da concedente para analisar as prestações de contas; além da aprovação de prestação de contas contendo irregularidades (TCU, 2013).

Presume-se que a auditoria tenha agregado as seguintes melhorias a SPM/PR: redução do risco de escolha de parceiros que não tenham aptidão adequada para alcançar os objetivos do projeto; redução do atraso das conclusões dos processos de prestação de contas; e acompanhamento e fiscalização da execução do programa pactuado e adequada aplicação de valores (TCU, 2013).

Outro relatório de auditoria analisado foi o da auditoria de conformidade na aplicação de recursos da Lei Agnelo/Piva por partes das entidades componentes do sistema nacional do desporto, onde foram encontrados os seguintes achados: alternância de direção causada pelas exigências nos processos eleitorais; dificuldade em controlar gastos; deficiência na divulgação de instrumento convocatório para contratação; evidências de fraude nos processos licitatórios; super salários de servidores; ausência de transparência; consumo dispendioso; má gestão (TCU, 2016).

Na análise do relatório de Auditoria de Conformidade no Programa Terra Legal foi constatado que os objetivos do programa não estavam sendo cumpridos, descumprimento das normas; fraude nas demonstrações contábeis; administração deficiente (TCU, 2015).

No relatório a respeito da Auditoria de Conformidade na Regulação do Acesso à Assistência foram evidenciados: acúmulo de funções inadequado; insuficiência de atividades que

qualifiquem os funcionários; execução irregular de funções; adversidades no sistema; e má gestão (TCU, 2015).

Já no relato da Auditoria de Conformidade no Componente Especializado da Assistência Farmacêutica - FOC CEAF foram encontradas: estruturas físicas irregulares; falhas na supervisão; gestão deficiente; ausência de atividades que qualifiquem os agentes; e incompatibilidade de sistema (TCU, 2014).

Em Auditoria de Conformidade no Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (PRONATEC) constataram-se: descumprimento de normas; controle insatisfatório; e ausência de diversas normas (TCU, 2016).

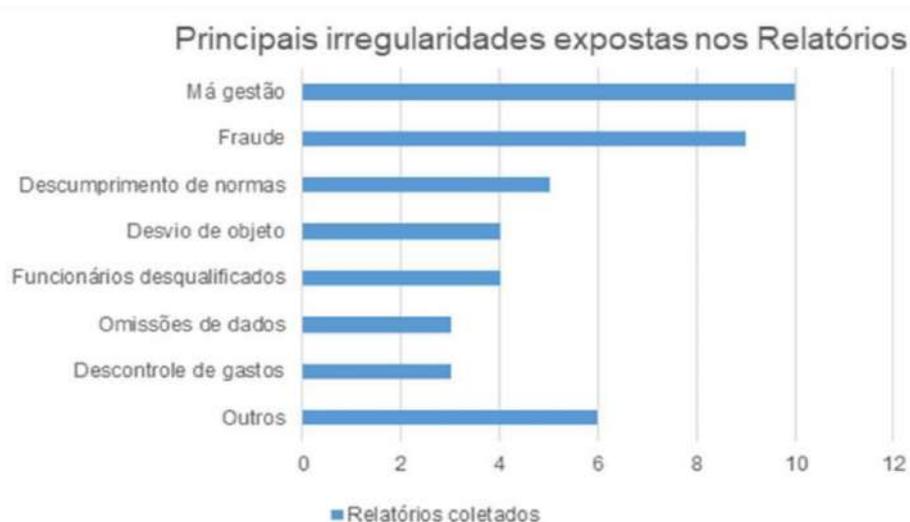
Na Auditoria de Conformidade da Lei de Informática 8.248/1991 revelaram-se a utilização de benefício fiscal por empresas que não atendem os requisitos; e o desfrute irregular do benefício fiscal (TCU, 2018).

A respeito do relatório de Auditoria de Conformidade no Licenciamento Ambiental das Hidrelétricas de Jirau e Santo Antônio foram indicadas as seguintes adversidades: falhas no processo de licenciamento ambiental; descumprimento de normas; e negligência as demandas da comunidade (TCU, 2012).

Nas Auditorias de Conformidade na Contratualização de Hospitais Filantrópicos observou-se: a alocação indevida de recursos; falhas na supervisão; descumprimento de normas; inexistência de plano operativo vigente; existência de profissionais desqualificados; e desvio de recursos financeiros (TCU, 2013).

Conforme foi exposto nos relatórios acima, pode-se observar que há irregularidades na administração pública, das quais as que mais aparecem nos relatórios são má gestão e fraudes. As evidências de fraude incluem: fraude em conta específica, em processos licitatórios, demonstrações contábeis, despesas não comprovadas, alocação de recursos, desvios financeiros, e desfrute irregular de benefício fiscal, dentre outras que não foram especificadas nos relatórios. Enquanto que as provas de má gestão não são especificadas, nos relatórios esse problema é apresentado de forma geral. As principais adversidades encontradas são apresentadas de forma sucinta na Figura 6.

Figura 6: Principais irregularidades expostas nos relatórios



Fonte: Elaborado pelos autores

O campo descrito na tabela acima como “Outros” se refere aos infortúnios de super salários; problemas e incompatibilidade dos sistemas utilizados; irregularidades nas estruturas físicas dos órgãos; falhas em processos de licenciamento; e negligência às demandas públicas.

Aspira-se que as recomendações dos fiscalizadores sejam exercidas pelos agentes públicos, as quais acarretarão nas seguintes melhorias de forma geral e principal: gestão pública, controle dos gastos, prevenção de fraudes, cumprimento de normas, e realização adequada de funções, eficiência e eficácia na gestão dos processos; acompanhamento e fiscalização dos gestores; melhoria no atendimento ao público e treinamento de funcionários.

4.1 Auditoria Operacional

Dentre os principais achados nos relatórios de auditoria operacional estão adversidades em relação a gestão operacional e financeira, controle interno, fiscalização.

A respeito da gestão operacional foram encontradas adversidades como a carência de mecanismos de acompanhamento gerencial; insuficiência dos controles das conversões de configuração do sistema; falta de instituição de um sistema de controle de riscos apto a discernir e gerenciar fatos que atinjam os objetivos das atividades governamentais; descumprimento de planos e metas; ausência de gestão de risco formalizada e institucionalizada; falha na tempestividade nas decisões; déficit de instrumentos relacionados à gestão da ética; restrita articulação interinstitucional e intergovernamental; deficiências na articulação e integração; falta de planejamento estratégico e controle de resultados; limitações na organização e monitoramento de

serviços; falta de formalização dos procedimentos de distribuição de processos; insuficiência de padronização dos trabalhos; necessidade de designar padrões mínimos de qualidade de atendimento; carência de revisão do plano estratégico vigente, em virtude dele não repercutir totalmente as diretrizes estratégicas do órgão no período. Dessa forma, observa-se a necessidade de planejamento de médio e longo prazo por parte de órgãos responsáveis.

Em relação à gestão financeira foram constatadas dificuldades para administrar os bens patrimoniais; averiguou-se que a forma de controle do capital obtido com destino ao suporte financeiro e manutenção não é tem capacidade para proporcionar o correto repasse dos recursos às unidades; ausência de fechamento dos inventários; prejuízo aos cofres públicos e ao programa; distorções significativas nos custos; e decréscimo da adesão ao mecanismo de compras sustentáveis.

No que tange ao controle interno foram evidenciados: incompatibilidade dos controles internos em relação às atividades; precariedades nos controles internos administrativos, de forma que dificultam a avaliação tempestiva das prestações de contas dos recursos; escassa assistência a execução das obras; insuficiência de relatórios detalhados a respeito das atividades; problemas com orçamento; carência de critérios técnicos para dimensionamento de obrigações orçamentárias; inconstância na aplicação de recursos destinados à ação e alta utilização orçamentária; falta de estudos atuariais pormenorizados que subsidiaram a alocação orçamentária; e ausência de cobrança dos financiamentos em atraso viabiliza a inadimplência e impede a retroalimentação do orçamento do programa.

Acerca da fiscalização reconheceu-se: ausência de indicadores de desempenho para fiscalizar o alcance dos objetivos; vulnerabilidade na metodologia do indicador de desempenho referente à avaliação de terceiros; insuficiência de acompanhamento através de indicadores desagregados por entes federados, sobre o desempenho dos serviços; emprego de indicador que não representa a observância aos seus objetivos estratégicos; falhas no processo de responsabilização de infrações disciplinares; inexistência de transparência na gestão de capital e no processo de seleção dos conselheiros; compreensão e aplicação indevida das normas de contabilidade pública; desobediência das exigências impostas pela Lei; ausência de documentação e regularização. Há precariedade nas ações de controle (fiscalização e monitoramento) efetuadas, em virtude de não haver determinação dos procedimentos a serem admitidos regularmente para o acompanhamento de cada um dos sistemas de empreendimentos e de avaliação da aplicação de recursos; inexistência de divulgação das conclusões das fiscalizações; e não há manual de fiscalização que sirva para instruir e padronizar os procedimentos dos fiscais em um maior grau

de detalhamento e nem dispositivos para identificação de fraudes.

Além dessas irregularidades, outras áreas também apresentaram algumas deficiências. No que diz respeito ao Programa deparou-se com desarticulação entre os Programas de subvenção federal e de outros entes da Federação; pequena adesão aos Programas governamentais; falta de controle sobre a qualidade dos projetos do Programa governamental; deficiência de articulação quanto ao planejamento, execução, avaliação e acesso às informações do Programa, o que permite a sobreposição e/ou lacuna de atuação, comprometendo-se as metas; e expansão sem que houvesse o devido planejamento ou pesquisas que promovessem o crescimento da política pública.

Há insuficiência de espaço físico para os servidores e para o arquivamento de documentos; os projetos padrão utilizados para a construção não amparam devidamente as diversidades regionais, os itens mobiliários e equipamentos; a escassez de estrutura das entidades de assistência técnica contratadas inviabiliza variados projetos; considerável porção de dados situa-se em meio físico e não há recursos suficientes para sua digitalização; e a estrutura atual impossibilita o atendimento tempestivo e equitativo à população. Verifica-se a inoperância do Comitê Nacional; inexistência de previsão regimental para os comitês de certificação, violação da exclusividade de atuação dos elementos nos comitês; exígua participação da população; risco de perda de funcionários qualificados, insuficiência de servidores; ausência de qualificação técnica; limitações na capacitação e na educação continuada; e fragilidades na coordenação da educação.

Os problemas mais graves estão ligados à lacuna de procedimentos e normas de controle de acessos, que abrangem critérios de autenticação de dados, concessão de autorizações e regras de auditoria de dados. Constatou-se a inexistência de registro das atividades e dos servidores que realizam modificações no sistema, e que o modelo de saída das informações do software não atende integralmente às necessidades de todas as áreas que utilizam os dados, o que os obriga a trabalhar com procedimentos manuais, dessa forma, a integridade das informações é colocada em risco. Há necessidade de instituição de um sistema informatizado capaz de acompanhar os contratos, porque a falta do mesmo pode acarretar retrabalho, dificuldades para consolidar informações e danos representativos aos dados no decorrer dos processos. Há intensa lentidão na execução dos processos para reconhecimento de responsabilidades e aplicação de penalidades, propostos para coibir novos descumprimentos contratuais. A morosidade ocasiona a impressão de que não há impunidade e motiva a ruptura dos investimentos previstos nos contratos de concessões.

4.2 Melhorias Esperadas

Uma parte representativa dos relatórios de auditoria operacional apresentam alguns benefícios esperados após o cumprimento das recomendações feitas nos mesmos. As principais áreas com expectativa de melhora são: prestação de serviços, transparência; gestão financeira; e gestão operacional.

A respeito da prestação de serviços, almeja-se que o acolhimento de medidas propostas contribua para a utilização mais competente dos espaços construídos, com o propósito de aperfeiçoar a predisposição das atividades realizadas; melhorias a serem obtidas no controle da qualidade de prestação dos serviços; extensão da capacidade organizacional e disponibilidade de recursos, recuperando-se a estrutura e os meios necessários e apropriados para desenvolver as atividades com produtividade superior; obtenção de padrões adequados na qualidade das obras realizadas; expansão no nível de produtividade e eficiência das agências, com decorrente evolução na qualidade do atendimento à população, nos parâmetros e concessão de benefícios.

Em consideração ao aspecto transparência, anseia-se pelo realce na verificação resultados e transparência; intensificação da clareza, integridade e a imparcialidade na atuação dos agentes; e ascensão das condições de transparência presentes tanto entre os variados agentes como entre a sociedade em geral.

Quanto a gestão financeira, a expectativa é de desenvolvimento da sustentabilidade do programa segundo a perspectiva financeira-orçamentária; progressão da sistemática de administração e verificação, de maneira a atestar o preciso repasse de capital financeiros à assistência das unidades concluídas; sublime arrecadação de receitas; progresso das técnicas de estimativa de custos; e geração de estimativas mais aderentes em relação às práticas de mercado. Espera-se, ainda, que o aprimoramento das estimativas também contribua para acordos mais econômicos, no sentido de favorecer a retenção tarifária; eficiência na administração dos recursos; maior efetividade nas cobranças das dívidas vencidas, junto a o uso do capital obtido na retroalimentação do orçamento do programa; e efetividade na dedução das dívidas vencidas, bem como no adiantamento das obrigações dos contratos nessa condição, com a alternativa de execução judicial dessas dívidas.

Em relação a gestão operacional, espera-se pelo respeito das ordens e das recomendações que contribuirá para avanço da gestão, programas e projetos; conquista de objetivos previstos; excelência dos processos de aquisição e de desenvolvimento de produtos e sistemas; aquisição de atuais tecnologias; promoção da indústria local; mitigação de riscos pertinentes à amplitude

operacional; acionamento de melhores práticas corporativas de gestão, integração e avaliação a serem incorporadas ao mapa estratégico do âmbito operacional; consolidação da necessidade de produção do Quadro Lógico por ocasião da geração adiamento ou renova de programas; regularização da prática de estudos de avaliação de efetividade e impactos; ascensão da contabilidade, com a expansão do conhecimento em torno dos resultados alcançados; disponibilização de informações suficientes aos gestores e tomadores de decisão em prol de planejamento, performance, fiscalização e vistoria das acometimentos avaliadas; instituição de um processo formal de gestão de riscos; exaltação da probabilidade pelo obtenção dos resultados desejados; e controle imprescindível para o avanço desempenho governamental.

4.3 Princípios da Gestão Pública

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 impõe que todos os que servem a administração pública devem respeitar os seguintes princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Sendo que o princípio da legalidade remete a obediência a lei, agir somente em conformidade com a mesma. Já a impessoalidade refere-se a não favorecer nenhuma pessoa ou entidade em relação a outra, tratar todos com igualdade. A moralidade resume-se em operar com honestidade, assim como a própria semântica sugere. A Publicidade determina que as ações de tudo que engloba a administração pública devem ser divulgadas a todos. E a eficiência trata da realização dos processos da melhor forma possível, de forma a visar o mais favorável custo-benefício.

A respeito dos princípios da gestão pública, nota-se que o princípio da impessoalidade é o único cujo descumprimento do mesmo não é evidenciado nos relatórios apresentados neste artigo. Apesar de ter sido exposto que houve fraude nos processos licitatórios, não foi evidenciado se essa fraude inclui a concessão de benefício a alguma pessoa ou entidade. Todos os outros princípios estão sendo desobedecidos de diversas formas, expostas anteriormente.

As atividades de auditoria do setor público também devem respeitar alguns princípios, os quais se resumem na atuação de forma íntegra, imparcial, objetiva, competente, confidencial e em conformidade com as normas profissionais a que se aplicam (IRB, 2015). Assim, teoricamente, há garantia de que as informações prestadas sejam confiáveis.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria de conformidade se traduz em mensurar o cumprimento das normas pelas entidades auditadas, através do exame de informações, atividades e transações financeiras (INTOSAI, 2013). Enquanto a auditoria operacional se traduz em avaliar a gestão e os resultados das atividades governamentais (ISSAI, 2017). Trata-se de ramificações da auditoria do setor público, classificadas pelo Tribunal de Contas da União, o qual também é responsável por realizar a de conformidade. Dessa forma, foram coletados os Relatórios Sistêmicos de Fiscalização do Tribunal de Contas da União que notabilizaram a auditoria operacional e de conformidade.

Através dos Relatórios Sistêmicos de Fiscalização elaborados pelo TCU, foi possível verificar que as duas áreas temáticas com maior frequência tanto nos relatórios de auditoria operacional quanto de conformidade foram às áreas Social e de Desenvolvimento. Enquanto que a principal unidade técnica, responsável por realizar o controle externo, foi a Secretaria Especial de Comunicação Social (SECOM). Já a área de atuação do controle externo ressaltada nos relatórios sistêmicos de fiscalização operacional foi a do meio ambiente, em contrapartida nos de conformidade foi a da saúde. Além disso, a clientela em ênfase foi o Ministério da Saúde quando se tratou dos relatórios de conformidade, enquanto que nos operacionais o destaque foi o Ministério do Meio Ambiente. Contudo, evidencia-se as principais áreas com que há preocupação por parte dos órgãos governamentais.

Do mesmo modo, foram encontrados indícios de que há irregularidades na administração pública, das quais as principais são má gestão e fraude. Além disso, dos princípios da gestão pública, o da impessoalidade é o único que não foi descumprido, todos os outros princípios foram desobedecidos de diversas formas, apresentadas nos relatórios.

Dessa forma, conclui-se que os relatórios de auditoria operacional e de conformidade aplicados a gestão pública do país revelam a necessidade de se aplicar a reengenharia na administração pública, devido às diversas irregularidades encontradas e desrespeito aos princípios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, W. (2018). **Auditoria: Conceitos e Aplicações** (7. ed.) São Paulo: Atlas.

ARAÚJO, I. P. S. (2004) **Introdução à auditoria operacional**. (2. ed.) Rio de Janeiro: FGV.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. (2010). *Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União*. (3.ed.) – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog)

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. (2010). Secretaria Geral de Controle Externo. Secretaria Geral de Administração. *Padrões de auditoria de conformidade*. Out. 2009. In: Boletim do Tribunal de Contas da União. Ano XLIII. n. 2. 3 fev. 2010. Brasília: TCU. Recuperado de: <https://portal.tcu.gov.br/>

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. (2010). Secretaria Geral de Controle Externo. Secretaria Geral de Administração. *Orientações para auditorias de conformidade*. In: Boletim do Tribunal de Contas da União. Ano XLIII. n. 2. 9 fev. 2010. Brasília: TCU. Recuperado de: <https://portal.tcu.gov.br/>

BRITO, C. & FONTENELLE, R. (2013). **Auditoria privada e governamental: teoria de forma objetiva e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução no 1.203/09, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Recuperado de: http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1203.doc

COSTA, A. M. C. (2008) **A auditoria interna nos municípios portugueses**. 151 f. Tese (Doutorado) - Curso de Contabilidade e Finanças, Faculdade de Economia da Universidade de Por-

tugal: Coimbra. Recuperado de : https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/17846/1/DissertacaoAnabela_Final.pdf

DI PIETRO, M. S. Z. (2020). A nova LINDB e o direito administrativo: o que esperar?. MOTTA, F.; GABARDO, E. (Coords.). **Desenvolvimento nacional: por uma agenda propositiva e inclusiva**. Curitiba: Íthala, 251-260.

FLICK, U. (2008). **Introdução à Pesquisa Qualitativa**. São Paulo: Artmed.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100)**. Tradução por Tribunal de Contas da União: Brasília, DF: TCU. 2013. Recuperado de: <http://www.issai.org/>.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400). Tradução por Tribunal de Contas da União: Brasília, DF: TCU. 2013. Recuperado de: <http://www.issai.org/>

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Normas para Auditoria de Conformidade (ISSAI 4000). Tradução por Tribunal de Contas da União: Brasília, DF: TCU. 2013. Recuperado de: <http://www.issai.org/>

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Norma para Auditoria Operacional (ISSAI 3000)**. Tradução por Tribunal de Contas da União: Brasília, DF: TCU. 2017. Recuperado de: <http://www.issai.org/>

INSTITUTO RUI BARBOSA **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): Nível 1 - Institucional dos Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: IRB. 2015. Recuperado de: <https://portal.tcu.gov.br/>.

JUND, S. (2007). **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 950 questões**. (9. ed.) Rio de Janeiro: Elsevier.

NUNES, J. O. Auditoria Pública e Privada: Uma Análise Comparativa. **Revista Eletrônica de** 26

Contabilidade, Santa Maria, v. 3, n. 1, p.1-28, jan. 2006. doi.org/10.5902/198109466140

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Manual de Auditoria Interna**. Brasília, DF: STJ. 2011. Recuperado de: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/109195/Manual_Auditoria_Interna_STJ.pdf

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: Secretaria Geral de Controle Externo - SGE. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Auditoria Governamental**. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa. 2011. Recuperado de: www.tcu.gov.br

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Resolução-TCU 253/2012**. Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Fichas Temáticas**. 2019. Recuperado de: <https://portal.tcu.gov.br/>

YIN, R. K. (2016). **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso.