

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
MBA EM AUDITORIA INTEGRAL**

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO DOS RECURSOS
PÚBLICOS**

MARCELA GONÇALVES DOS SANTOS Blicharski

**CURITIBA
2013**

MARCELA GONÇALVES DOS SANTOS BLICHARSKI

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO DOS RECURSOS
PÚBLICOS**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Auditoria Integral.

Prof. Orientador: Carlos Hideo Arima

CURITIBA

2013

**“De tanto ver triunfar as nulidades,
de tanto ver prosperar a desonra,
de tanto crescer a injustiça,
de tanto ver agigantarem-se os poderes
nas mãos dos maus,
o homem chega a desanimar da virtude,
a rir-se da honra,
a ter vergonha de ser honesto.”**

Rui Barbosa

RESUMO: BLICHARSKI, Marcela Gonçalves dos Santos. **O papel da auditoria interna na gestão dos recursos públicos.** A finalidade do presente trabalho é apresentar a gestão de aplicação dos recursos públicos, com ênfase ao papel da auditoria interna no processo, citando os procedimentos usuais utilizados para execução do seu respectivo serviço, bem como a legislação que orienta sobre a estrutura da auditoria interna nas entidades públicas. Baseada nas opiniões de autores especializados no assunto, as quais foram colhidas por meio de pesquisas bibliográficas, procurou consolidar as informações a respeito do tema, onde se verificou que a transparência na aplicação de recursos públicos, bem como a sua adequada gestão está representada por uma efetiva atuação da auditoria interna, fazendo com que traga credibilidade e confiança aos verdadeiros proprietários dos recursos, a sociedade brasileira.

Palavras chave: recursos públicos, auditoria interna, auditoria governamental.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Conceito de auditoria21

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Vantagens da auditoria pública	22
Tabela 2 - Fiscalizações realizadas em 2002 pelo TCU.....	41
Tabela 3 - Distribuição geográfica da amostra	43
Tabela 4 - Avaliação do funcionamento dos controles internos	57

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Número de obras fiscalizadas – comparação entre o numero de obras fiscalizadas entre 1997 e 2002 - Fonte: http://www.tcu.gov.br	39
Gráfico 2 – Volume de recursos anuais fiscalizados em obras expressos em milhões. Comparação entre os anos de 1997 a 2002	40
Gráfico 3 – Distribuição das fiscalizações por tipo de obra – Comparação entre os tipos de obras e suas fiscalizações	42
Gráfico 4 – Nível de confiança na auditoria interna	44
Gráfico 5 – Principais benefícios da auditoria interna	45
Gráfico 6 – Relacionamento entre auditores e gestores – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).....	47
Gráfico 7 – Relacionamento entre auditores e gestores – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).....	48
Gráfico 8 – Qualidade dos serviços internos – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).....	50
Gráfico 9 - Qualidade dos serviços internos – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).....	51
Gráfico 10 – Processo de auditoria e reporte – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).....	53
Gráfico 11 - Processo de auditoria e reporte – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).....	54
Gráfico 12 – Qualidade da equipe de auditoria interna – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).....	55
Gráfico 13 - Qualidade da equipe de auditoria interna – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).....	55

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.2.1	Objetivo Geral	10
1.2.2	Objetivos específicos	10
1.4	METODOLOGIA	11
1.4.1	Abordagem do problema	11
1.4.2	Objetivo da pesquisa	11
1.4.3	Procedimentos	11
2	REVISÃO DA LITERATURA	12
2.1	GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS	12
2.1.1	Recursos Públicos – Legislação e Aplicação	14
2.1.2	Recursos Públicos – Controle e Fiscalização.....	16
2.3	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL .	18
2.5	AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	21
2.5.1	Tipos de Auditoria Governamental	22
2.5.2	Objetivos da Auditoria Governamental	24
2.5.3	Princípios da Auditoria Governamental	25
2.5.4	Normas da Auditoria Governamental	28
2.5.5	Técnicas da Auditoria Governamental	35
2.6	GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS X AUDITORIA INTERNA	38
2.7	AUDITORIA EM RECURSOS PÚBLICOS – DADOS E ESTATÍSTICAS	38
2.8	O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA – EMPRESA PRIVADA – ESTUDO REALIZADO PELA DELOITTE.	43
3	CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
4	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62

1 INTRODUÇÃO

A essência de uma eficaz gestão de recursos está na capacidade de gerir recursos escassos para aplicação em grandes demandas, ou seja, administrar de maneira racional os recursos disponibilizados, adotando práticas para o aperfeiçoamento das atividades executadas e dos processos envolvidos, com a finalidade de otimizar os resultados, maximizando lucros, trazendo maior eficiência na realização dos negócios.

Se numa entidade privada a gestão dos recursos é primordial para a sobrevivência do negócio, pois a continuidade da empresa depende da obtenção de resultados satisfatórios com os recursos disponíveis, numa entidade pública a gestão dos recursos torna-se ainda mais necessária, pois além de maximizar resultados tem também que apresentar a adequada aplicação dos recursos que são disponibilizados pelo ente público, prestando contas para a sociedade brasileira.

A transparência neste processo de prestação de contas tem sido obtida com o auxílio da auditoria interna, pois por meio de análises documentais, de sistemas, de técnicas usuais aplicadas pela auditoria é que se verifica a obediência às normas regulamentadoras dos órgãos de controle externo que regem todo o processo, desde a disponibilização do recurso até a sua efetiva utilização dos recursos.

1.1 PROBLEMA

É nesse ponto que se desenvolve o problema deste trabalho. Considerando a necessidade de prestar contas à sociedade brasileira da utilização dos recursos públicos disponibilizados às entidades públicas para o desenvolvimento de programas sociais, qual o papel da auditoria nesse processo? Simplesmente apontar os erros, fraudes, desvios ocorridos durante a utilização dos recursos? Ou participar do processo de gestão, atuando com um olhar mais crítico e auxiliando o gestor a implementar de forma mais eficaz os recursos? Será que a auditoria interna tem esse espaço dentro da entidade pública? Qual o papel da auditoria interna de entidades públicas no processo de gestão de recursos públicos?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar qual o papel da auditoria interna no processo de gestão dos recursos disponibilizados pelo Governo Federal para aplicação pelas entidades públicas.

1.2.2 Objetivos específicos

Explicar sobre a gestão de recursos em entidades privadas e públicas;

Apresentar os órgãos federais de controle e fiscalização responsáveis pela verificação da conformidade na aplicação dos recursos públicos;

Apresentar a legislação que regulamenta a participação da auditoria interna no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

Explicar sobre normas, procedimentos e técnicas utilizados pela auditoria interna para acompanhamento da aplicação dos recursos públicos;

Apresentar uma análise dos resultados com a finalidade de verificar a atuação da auditoria interna de uma empresa pública que receba recursos públicos do Governo Federal para aplicação em Programas Sociais.

1.3 JUSTIFICATIVA

Considerando a necessidade de mostrar com transparência a aplicação dos recursos públicos disponibilizados pelo Governo Federal às entidades públicas, faz-se necessário verificar a participação das auditorias internas no processo de controle e execução dos recursos recebidos, visando mostrar com eficácia a sua adequada aplicação e certificar fidedignidade aos dados fornecidos para a prestação de contas à sociedade brasileira.

1.4 METODOLOGIA

1.4.1 Abordagem do problema

Qualitativo: Coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou aperfeiçoar questões de pesquisa.

1.4.2 Objetivo da pesquisa

Descritiva: Com o objetivo de descrever o papel da auditoria interna na gestão dos recursos públicos.

1.4.3 Procedimentos

Pesquisa Bibliográfica, documental e análise de dados.

Por meio de levantamento de informações na literatura existente sobre o tema, analisaram-se as opiniões de especialistas em gestão de recursos públicos e procurou apresentar o papel da auditoria interna em uma entidade pública.

Ainda por meio de pesquisas em sites, portais da transparência e outras fontes de consulta pesquisaram-se os dados, estatísticas e conclusões a respeito do papel da auditoria interna em aplicações de recursos públicos, com o objetivo de verificar se este contribui para a adequada gestão de recursos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS

Numa empresa do setor privado, seja ela classificada como limitada ou como companhia aberta, o objetivo esperado pelos sócios e acionistas é a maximização dos lucros, ou seja, obter o maior retorno financeiro possível dos recursos investidos. Para isso, essas empresas envidam esforços para que haja redução de despesas e custos, ampliação de receitas, otimização dos procedimentos, agilidade nos processos, para evitar desperdício de recursos, e assim atingir os resultados esperados.

Todo esse processo é denominado de gestão de recursos, ou seja, obter melhor resultado com o mínimo de recurso disponível.

Para as empresas privadas fica fácil o acompanhamento dessa gestão de recursos, pois os mais interessados nela são os sócios e acionistas, que acompanham de perto todo o processo e podem administrar pessoalmente o negócio, interferindo nas decisões tomadas e buscando alternativas para alavancagem do negócio.

Entretanto, para uma entidade pública, cuja “propriedade” é da sociedade, essa gestão de recursos fica a cargo de administradores públicos, os quais são eleitos pelo povo por meio do regime democrático de direito.

Esses administradores são responsáveis pela arrecadação dos recursos provenientes de impostos, taxas e tributos obtidos da sociedade e pela aplicação destes em benefícios para o povo, promovendo saúde, educação, transporte, moradia, trabalho, lazer, segurança entre outros garantidos constitucionalmente na Carta Magna.

Para Grateron (1999, p.1), um dos grandes desafios para os governos e instituições é obter o maior benefício possível dos recursos públicos, demonstrando com transparência a sua adequada aplicação:

Os governos e as instituições enfrentam, na atualidade, grandes desafios. Garantir que está obtendo o maior benefício possível dos fundos públicos que gastam em suas organizações é um deles. Outro, é o de convencer ao público de sua transparência e a capacidade de render contas, assim como o uso de adequadas práticas administrativas. O governo não só deve ser econômico, eficiente e eficaz como deve ser capaz de demonstrá-lo.

Sobre esse assunto Ribeiro ¹ alerta que para o atendimento dos direitos sociais é necessário que haja disponibilidade de recursos públicos suficientes para custeá-los:

Para a implementação dos direitos fundamentais, é de se verificar a questão orçamentária, em que medida há disponibilidade de recursos públicos para custear os direitos sociais. Com a distribuição das competências, a Constituição Federal estabelece quais são as fontes de receita da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, bem como a repartição da receita entre os respectivos entes políticos da Federação. O próprio legislador constitucional indicou algumas situações (com finalidades específicas) cuja receita deverá estar vinculada e comprometida, devendo o gestor público se ater a elas, sob pena de improbidade administrativa.

Para Martins (2005, p.4), os recursos públicos devem ser utilizados para promoção do bem estar da sociedade e não como simples ferramenta da máquina governamental:

Recursos públicos devem ser vistos, sobretudo, como um meio para promoção de bem estar e desenvolvimento humano sustentável, dentre outros impactos desejáveis; e não apenas um ingrediente necessário à operação da máquina governamental. Nesse sentido, a natureza dos impactos visados e dos produtos necessários a sua geração (tais como regras, políticas públicas, serviços ou bens) deve modelar a conformação das atividades governamentais e, por conseguinte, em última análise, a qualidade e a quantidade de recursos necessários. Não obstante haja atividades governamentais cuja existência praticamente independe de definições finalísticas (atividades basais relacionadas às funções primordiais de estado, tais como legislativa, arrecadação, diplomacia, polícia, etc.), a lógica do dimensionamento de recursos públicos deve obedecer predominantemente esta sequência frente-para-traz.

Cumprido ressaltar que recursos públicos não são necessariamente somente os recursos monetários arrecadados e despendidos pelos entes públicos, podem ser classificados em categorias assim especificadas por Martins (2005, p.4):

Recursos financeiros (dotações e recursos orçamentários), pessoas (servidores, ocupantes de funções comissionadas, entre outros), patrimônio

¹ Artigo: Efetivação de políticas públicas e a escassez de recursos financeiros, acessado em 02/04/2013 do site www.ambito-juridico.com.br.

físico (instalações, equipamentos, recursos materiais), serviços (prestação de serviços de apoio para manutenção dos recursos), recursos informacionais (informações e tecnologia informacional), recursos institucionais (regras, organizações, alçadas, competências), recursos simbólicos (imagem, marcas e símbolos), e recursos tecnológicos (tecnologias e patentes).

O escopo desse trabalho se limitou na gestão dos recursos financeiros, considerando que são estes que são utilizados para a implementação de políticas públicas mais efetivamente.

2.1.1 Recursos Públicos – Legislação e Aplicação

Na área pública, os recursos financeiros são planejados e executados por meio da elaboração de um orçamento público, o qual estabelece as ações prioritárias para o atendimento das políticas públicas, frente à escassez de recursos, elaborando a previsão para a realização das receitas e a autorização para a fixação das despesas.

Para a realização do planejamento e execução do orçamento, o governo dispõe de três instrumentos, os quais compõem o sistema de controle interno, conforme emana o Art.74, inciso I da Constituição Federal: plano plurianual, programas de governo e orçamentos da União.

O Plano Plurianual tem vigência de 4 (quatro) anos, iniciando-se no segundo ano de mandato do Presidente da República até o primeiro ano do mandato subsequente. É constituído da previsão de investimentos para o período, estabelecendo as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Para Silva (2012, p.21), não há a necessidade de incluir as despesas com a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental de natureza continuada e realizada dentro do exercício, como por exemplo, os gastos com pessoal, aposentadoria, pensões, dívida pública, precatórios, repasse ao regime de previdência, despesas com manutenção dos órgãos e entidades da Administração Pública, dentre outras:

Observa-se que os gastos com pessoal, aposentadorias, pensões, dívida pública, precatórios, repasse ao regime de previdência, despesas com manutenção dos órgãos e entidades da Administração Pública, dentre outras, não podem, em nosso entendimento, ser traduzidas em geração de produtos e serviços; e, por essa razão, não necessitariam ser incluídos no PPA, até porque essas despesas independem da vontade do Governo na elaboração de seu plano de investimentos.

Segundo o art. 2.º da Portaria MOG n.º 42/99 ² entende-se por Programa de Governo o instrumento de organização da ação governamental, que visa à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurados por indicadores estabelecidos no PPA. É com o auxílio desse instrumento que se avalia o alcance dos objetivos pretendidos, por meio de indicadores pré-estabelecidos.

No Brasil a elaboração do orçamento público coincide com o ano civil e é regido por uma Lei, por meio da qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo, o Poder Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas e outras entidades administrativas independentes a executar determinada despesa pública.

Essa Lei Orçamentária Anual (LOA) abrange o orçamento fiscal, de investimento das empresas e do de seguridade social, conforme preconiza o art. 165 da Constituição Federal e deve apresentar todas as receitas e despesas estimadas para o exercício, incluindo os investimentos do PPA, priorizados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A receita é estimada por meio do produto da arrecadação dos tributos de competência da entidade em questão. Caso a receita arrecadada for superior à receita estimada, o governo elabora um projeto de lei solicitando à casa legislativa autorização para incorporar e executar o excesso de receita, denominados então de créditos adicionais.

Caso a receita estimada seja menor que a despesa fixada o governo fica impedido de realizar todas as despesas estabelecidas, sendo necessário então decidir sobre quais despesas fixadas serão cortadas e quais os investimentos não serão realizados.

² Portaria n.º 42 de 14 de Abril de 1999 - Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964.

Lembra Ribeiro ³ de que neste contexto há que se falar no desenvolvimento de políticas públicas, antes, porém, a sua inclusão no orçamento. É o Estado que elege quais despesas pretende realizar e suas respectivas prioridades.

2.1.2 Recursos Públicos – Controle e Fiscalização

Visando apresentar com transparência a aplicação dos recursos públicos, a Constituição Federal do Brasil, promulgada em 1988, em seu Art. 70, parágrafo único, preconiza que deverá prestar contas qualquer pessoa física ou ente público que utilize recursos públicos em nome da União (CF, art.70):

Parágrafo único: Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária.

O controle e a fiscalização na aplicação dos recursos públicos são necessários para verificar se os objetivos estão sendo atingidos, se os recursos estão sendo aplicados para a finalidade destinada e se não há desvios, erros ou fraudes que inviabilizem o atingimento das metas estabelecidas.

Visando obedecer ao princípio da segregação da função, onde se estabelece que para que seja demonstrada a transparência e a fidedignidade das informações geradas o controle e fiscalização não devem ser realizados pela mesma entidade a qual foi a responsável pela aplicação dos recursos, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a fiscalização e o controle externo serão exercidos pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, bem como pelo Sistema de Controle Interno de cada poder, conforme transcrito abaixo (CF, art.70):

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 renúncias de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

³ Artigo: Efetivação de políticas públicas e a escassez de recursos financeiros, acessado em 02/04/2013 do site www.ambito-juridico.com.br.

Das competências estabelecidas ao Tribunal de Contas da União pela Constituição Federal de 1988, destacam-se os incisos II, VI, VII e VIII do Art. 71, os quais se relacionam com o tema desse trabalho (CF, Art. 71):

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

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta incluídos 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;

VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, ao Estado, ao Distrito Federal ou ao 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.

2.2 ÓRGÃOS DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Além do Tribunal de Contas da União outros órgãos exercem o controle e fiscalização de recursos públicos, dos quais merecem destaque:

Receita Federal do Brasil – órgão da administração indireta, subordinada a União, que tem como objetivo centralizar os dados e as informações das pessoas jurídicas e físicas, além de auxiliar os contribuintes e os órgãos fiscalizadores da União, dos Estados e dos Municípios.

Secretaria do Tesouro Nacional – constituída pelo órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e pelo Sistema de Contabilidade Federal, sendo responsável pela adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal.

Ministério Público da União – Criado pela Lei Complementar n.º 75/1993, órgão do Estado que atua na defesa da ordem jurídica e fiscaliza o cumprimento da

lei no Brasil. Independente e autônomo, não se vincula a nenhum dos poderes do Estado.

Controladoria Geral da União – órgão do Poder Executivo Federal, assistindo direta e imediatamente ao Presidente da República nos assuntos que sejam no âmbito do Poder Executivo, quer sejam à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de atividades de Controle Interno, de auditoria pública e de correição.

As atribuições citadas são exercidas pela Secretaria Federal de Controle Interno, a qual é responsável ainda por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais, sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas.

2.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Além do controle externo exercido pelos órgãos citados, orienta a Constituição Federal de que cada Poder contará com um Sistema de Controle Interno para a realização da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

Os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deverão manter um Sistema de Controle Interno integrado, conforme definido na Constituição Federal em seu Art. 74, cujas finalidades são:

- 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 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 dos direitos e haveres da União;*
- IV – Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.*

Ainda, com o intuito de avaliar a ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais foi instituído o Decreto n.º 3.591/00, o qual dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Conforme o Art.1º do Decreto n.º 3.591/00: “O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas”.

As finalidades definidas para o SCI são, além das citadas no Art. 1.º, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, entre outras definidas no Art. 2.º do referido decreto.

Para que sejam atingidas essas finalidades, o Sistema de Controle Interno utiliza como técnica de trabalho a auditoria, que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, e a fiscalização que visa comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes. (Decreto 3.591/2000, Art. 4.º).

A integração da Auditoria Interna Governamental com o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal foi regulamentada com a edição da Instrução Normativa n.º 01 de 06 de abril de 2001, a qual definiu diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do SCI.

O capítulo X da referida Instrução Normativa dispôs sobre as unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta, sua vinculação, seu funcionamento e suas atividades específicas:

1. A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

2. Para fins desta Norma, considera-se que unidade de auditoria interna é aquela pertencente à estrutura organizacional de entidades da Administração Pública Federal Indireta ou aos entes paraestatais de cooperação com o Poder Público que realizam serviços sociais autônomos.

3. As entidades da Administração Pública Federal Indireta, bem assim os serviços sociais autônomos, deverão organizar suas respectivas unidades de auditoria interna, as quais terão como finalidades básicas, fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

2.4 AUDITORIA INTERNA

Na literatura acadêmica que trata sobre os aspectos da auditoria encontram-se algumas definições para o conceito de auditoria interna. Dentre os autores pesquisados, destacam-se duas definições que trazem conceitos que corroboram com o pensamento da autora.

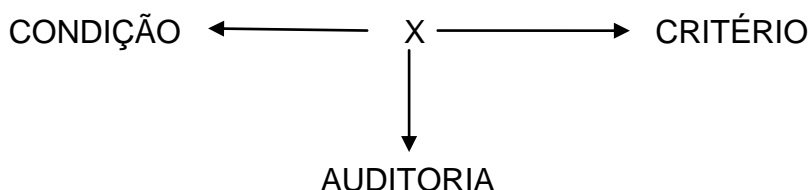
Para Batista (2011, p.32), a auditoria interna fortalece o Controle Interno da instituição:

Prestação de serviço que visa fortalecer o Controle Interno da instituição, fornecendo meios à administração para identificar o andamento do sistema contábil, a coerência legal dos procedimentos, a gestão administrativa, o controle patrimonial, os procedimentos adotados e o cumprimento ou não das políticas definidas pela administração ou gerência da entidade.

Já o autor Silva (2012, p.3) traz um conceito mais amplo, relacionando a auditoria interna com a obrigação de prestar contas:

O conceito amplo de auditoria aborda uma relação de accountability que nada mais é do que a obrigação de responder pelos recursos colocados à disposição. É a obrigação de prestar contas, decorrente de uma responsabilidade que tenha sido delegada, presumindo-se a existência de duas partes: uma que delega a responsabilidade e a outra que a aceita, com o atendimento de relatar a forma pela qual tenha sido executada.

Figura 1 - Conceito de auditoria



Fonte: Silva (2012, p.3)

Explicando a figura, Silva (2012, p.3) explana que a comparação entre a condição encontrada e o critério estabelecido é que se denomina Auditoria:

A condição refere-se à situação encontrada pelo auditor durante a execução da auditoria; não é a constatação em si, mas a verificação do que está ocorrendo na unidade; é a observação dos procedimentos executados pelo auditado. Por outro lado, o critério refere-se à base de sustentação dos trabalhos executados pelo auditado, como os manuais, as leis, os decretos, as portarias, as resoluções, as determinações por escrito, bem como outros documentos que estabelecem regras e procedimentos de observância obrigatória.

2.5 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Considerando que este trabalho tem como escopo a auditoria interna de recursos públicos, foi necessário ainda conceituar a Auditoria Governamental, a qual norteia a execução dos trabalhos na esfera pública.

Citando Araújo (1998, p.18), Silva (2012, p.5) explica que a Auditoria Governamental está diretamente relacionada com o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo.

Corroborando com esse pensamento, Batista (2011, p.6) afirma que:

A auditoria pública indica a presença de controle e respeitabilidade na gestão fiscal e tem se consolidado na forma de apoio ao ordenador de despesa em sua gestão fiscal responsável, à medida que permite as checagens constantes sobre o Controle Interno da instituição, a verificação da situação trabalhista e previdenciária, além da minimização dos possíveis apontamentos quando da fiscalização externa.

Ainda segundo Batista, (2011, p.6), a utilização da auditoria pública traz vantagens para vários beneficiários, conforme quadro elaborado pelo autor:

Tabela 1 - Vantagens da auditoria pública

Beneficiário	Vantagens
Governo	Segurança, confiabilidade e transparência.
Investidores e Acionistas	Credibilidade, exatidão, transparência, proteção dos ativos e mensuração dos passivos.
Órgãos fiscalizadores	Controle, segurança, transparência e cumprimentos das obrigações principais e acessórias dos órgãos dos governos.
Contribuintes	Credibilidade, transparência e confiabilidade.
Ordenadores de despesas ou gestores	Segurança, redução da ineficiência e da negligência, transparência, garantia da regularidade fiscal responsável, defesa das diretrizes e promessas de campanha.
Secretários, contadores e administradores.	Eficácia no cumprimento de tarefas e atividades, alinhamento com os ditames legais, eficiência dos serviços contábeis e minimização de erros e fraudes.

Fonte: Batista (2011, p.6)

2.5.1 Tipos de Auditoria Governamental

Segundo Grateron (1999, p.4), para a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) existem dois tipos de auditoria governamental; a auditoria de regularidade e a auditoria de gestão ou operativas.

Na forma tradicional de exercer a fiscalização pública, a auditoria de regularidade está voltada para avaliação da correção e probidade das decisões administrativas na entidade auditada, Grateron (1999, p.4):

Auditoria de regularidade, compreende a certificação das contas das entidades, revisões dos sistemas e das operações financeiras e a avaliação do grau de cumprimento das disposições legais aplicáveis.

Já a auditoria de gestão avalia a eficácia e a eficiência da aplicação dos programas de governo, ou seja, avalia o resultado obtido pela gestão, Grateron (1999, p.4):

A auditoria de gestão é uma técnica ou atividade ... que procura mostrar os pontos fracos e fortes da organização, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisões. Procura avaliar, baseada nos critérios e parâmetros de eficiência, efetividade e economia, o processo de tomada de decisões e seu efeito no atingimento das metas e objetivos da organização.

Citando a Instrução Normativa n.º 16 ⁴ (Ministério do Estado da Economia, Fazenda e Planejamento – MEFP/Direção Técnica Nacional – DTN/ Coordenadoria de Auditoria – COUAD de 20/12/91 e adaptação de 1998), Alves e Reis ⁵ afirmam que a auditoria interna no setor público é desmembrada em 06 (seis) tipos:

- *Auditoria de Gestão: tem o objetivo de certificar a regularidade das contas, verificar a realização de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a honestidade na aplicação dos dinheiros públicos e no zelo ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, abrangendo os seguintes aspectos: verificação da existência física de bens e outros valores, exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos, verificação do cumprimento da legislação pertinente; entre outros;*
- *Auditoria de Programas: tem o objetivo de examinar, avaliar e observar a execução de programas e projetos governamentais específicos;*
- *Auditoria Operacional: atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, e sua teoria de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às normas, e apresentação de sugestões para seu aperfeiçoamento. Tem o objetivo de avaliar a eficácia de seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos;*
- *Auditoria Contábil: é a técnica utilizada na coleta de informações e no exame dos registros e documentos, mediante procedimentos específicos, relacionados ao controle do patrimônio;*
- *Auditoria de Sistema: observando as normas estabelecidas e a legislação específica, tem o objetivo de assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações vindas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados;*
- *Auditoria Especial: tem por objetivo o exame de fatos considerados importantes, de caráter extraordinário ou incomum, sendo realizadas para atender determinação do Presidente da República, Ministros de Estado ou por solicitação de outras autoridades.*

⁴ Instrução Normativa nº 16 (Ministério do Estado da Economia, Fazenda e Planejamento - MEFP/ Direção Técnica Nacional - DTN / Coordenadoria de Auditoria - COAUD de 20/12/91 e adaptação de 1998).

⁵ Artigo: Auditoria Interna no Setor Público – IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós- Graduação – Universidade do Vale do Paraíba.

2.5.2 Objetivos da Auditoria Governamental

Para Grateron (1999, p.8), os objetivos da auditoria governamental podem ser deduzidos do objetivo do controle público, o qual está voltado para o controle da corrupção que envolve as administrações públicas do mundo inteiro:

Podem ser deduzidos os objetivos do controle público, alguns dos quais são apresentados na sequencia:

- *Proteger o patrimônio do Estado, controlando, através de auditorias nas entidades públicas, quem maneja fundos públicos;*
- *Melhorar a eficácia e a eficiência na obtenção e administração dos recursos públicos;*
- *Melhorar os processos, métodos e procedimentos para que os funcionários façam rendição de contas de forma oportuna e adequada*
- *Procurar a máxima utilidade e oportunidade da informação produzida e utilizada no manejo dos recursos alocados;*
- *Contribuir com o melhoramento da capacidade administrativa dos entes públicos;*
- *Controlar a execução financeira do orçamento de receitas e despesas;*
- *Controlar a liquidação e arrecadação das rendas e receitas da Nação.*

Ressaltando que a auditoria interna é formada por um conjunto de procedimentos e técnicas, aplicados ao exame da regularidade, da economicidade, da eficiência, da eficácia dos atos e dos fatos administrativos praticados na gestão de bens públicos, Alves e Reis ⁶ afirmam que a auditoria interna no setor público visa atingir os seguintes objetivos:

- *Comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto a eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades d administração direta e entidades supervisionadas da administração federal;*
- *Observar o cumprimento dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, pelos órgãos e entidades;*
- *Examinar a observância da legislação federal específica e normas relacionadas;*
- *Avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos de mesma origem;*
- *Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;*
- *Verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;*
- *Examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e*

⁶ Artigo: Auditoria Interna no Setor Público – IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós- Graduação – Universidade do Vale do Paraíba.

- *Verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.*

2.5.3 Princípios da Auditoria Governamental

Para Martins (2005, p.7), a nova gestão pública é baseada em 5 princípios (eficiência, ênfase em resultados, foco no cidadão, flexibilidade, melhoria contínua e transparência), os quais contribuem para a promoção da efetividade dos sistemas de gestão de recursos públicos.

A eficiência está relacionada com a maximização dos resultados, utilizando menos insumos para obtenção de mais produtos, Martins (2005, p.7).

Logo, um sistema de gestão de recursos públicos será tão mais eficiente na medida em que lograr gerar mais produtos com menos insumos, buscando maximizar o aproveitamento de insumos. A eficiência é, por natureza, um princípio econômico, na medida em que considera-se que os recursos são escassos e as demandas crescentes (ou no limite, infinitas).

Dentre os indicadores para medição do nível de eficiência do serviço público, Martins (2005, p.8) cita a relação de gastos com a manutenção da burocracia governamental sobre o total de gastos; a relação quantidade de servidores públicos e colaboradores sobre o total da população; o custo unitário de bens e serviços; a relação entre salários do setor público e do privado etc.

Outro princípio citado por Martins (2005, p.9) é a orientação para resultados com foco nos clientes. Para que seja atingido esse princípio é necessário colocar os fins acima dos meios, superando obstáculos operacionais para garantir o alcance dos objetivos:

Uma forma de se subordinar os meios aos fins é se estabelecer uma relação contratual entre gestores de recursos públicos e gestores de atividades que os empregam na produção de bens e serviços públicos.

O terceiro princípio citado por Martins (2005, p.9) está relacionado à possibilidade de adaptação da empresa aos meios externos, proporcionando ajustes internos em função de uma mudança de contexto. Esse princípio se denomina flexibilidade.

Entretanto, no setor público há duas questões que se colocam para o atingimento desse princípio.

Uma delas diz respeito à extensão da flexibilidade, ou seja, até que ponto podem as organizações públicas responder as mudanças das demandas e as necessidades de seus clientes, considerando a padronização versus customização e a descentralização versus a centralização Martins (2005, p.10).

A padronização significa que a gestão dos recursos públicos é igual para todos, os recursos e a forma pelo qual são geridos são invariáveis. Por outro lado, a customização significa, no limite, que há um modelo de gestão de recursos públicos para cada conjunto similar de atividades, em harmonia com suas peculiaridades.

Sobre a centralização ou descentralização da gestão dos recursos públicos, Martins (2005, p.10) argumenta ainda de que a centralização afeta a flexibilidade do gestor público, uma vez que gera uma dependência dos órgãos finalísticos. Já a descentralização traz a autonomia para o órgão, facilitando a maneira como o órgão trabalha, ampliando o poder de flexibilidade quanto às mudanças:

Um modelo de gestão de recursos públicos totalmente centralizado promove inegável possibilidade de controle, mas gera, em contrapartida, uma grande dependência dos órgãos finalísticos afetando sua flexibilidade, para provimento dos serviços sob sua responsabilidade. A descentralização significa que os órgãos finalísticos são dotados de autonomia para gerir seus recursos, quer de forma padrão, quer de forma diferenciada.

Outra questão que afeta a flexibilidade se refere às heranças burocráticas dos sistemas de gestão de recursos públicos, uma vez que são centralizados e padronizados, interferindo no atendimento aos outros princípios, como eficiência, orientação para resultado e foco nos clientes, Martins (2005, p.10):

Em relação à segunda questão, ressalta-se que as heranças burocráticas de sistemas de gestão de recursos públicos excessivamente centralizados e padronizados tende a conferir aos órgãos gestores dos recursos uma conformação rígida, arraigada às minúcias burocráticas, decorrentes do zelo aos procedimentos, herança do velho direito administrativo. O ponto a reter é que o atendimento aos princípios da eficiência, da orientação para resultados e do foco no cliente demandam flexibilidade dos órgãos gestores dos recursos públicos.

O quarto princípio a ser seguido pelo gestor de recursos públicos diz respeito à melhoria contínua dos serviços. A necessidade de aprimoramento e ajustes dos serviços, dos processos contribui para a evolução e desenvolvimento institucional das organizações e dos sistemas de recursos públicos.

A respeito desse princípio, Martins (2005, p.12) discorre que:

A manutenção de um processo sistemático e volitivo de desenvolvimento institucional, com intenso envolvimento funcional e sob a inegável liderança do corpo dirigente, é um requisito fundamental de melhoria contínua dos órgãos e sistemas de gestão de recursos públicos.

O último e não menos importante princípio se refere à transparência, por meio da qual, os cidadãos conseguem informações a respeito da aplicação dos recursos públicos, podendo não somente consultá-las, mas interferir, caso verifiquem qualquer irregularidade, por meio de denúncias aos órgãos competentes, como por exemplo, o Ministério Público.

O avanço de novas tecnologias facilitou a divulgação de informações sobre a utilização dos recursos públicos, considerando que a publicidade dos atos e fatos relacionados à aplicação dos recursos tornou-se mais ágil com o surgimento da internet, a qual disponibiliza a informação em tempo real a baixo custo, conforme explana Martins (2005, p.12).

Posto de forma simples, a transparência visa possibilitar que qualquer cidadão (na qualidade de contribuintes ou fornecedores, em última instância dos recursos públicos), possa, a qualquer tempo e mediante fácil acesso, saber o que está sendo feito dos recursos públicos tanto por parte dos órgãos gestores tanto por parte dos órgãos finalísticos que os empregam no provimento dos serviços.

Já Lima ⁷ (2012) citando Vale (2001 d p.19/21) expôs os princípios, os quais a auditoria governamental deve obedecer:

- *Independência: o auditor ou o órgão de auditoria não pode ter relação de dependência com a entidade auditada;*
- *Relevância: devem ser objeto do levantamento e análise os atos e fatos administrativos considerados relevantes para a conclusão satisfatória dos trabalhos de auditoria;*

⁷ Artigo Controle Interno na administração pública como instrumento de accountability.

- *Isenção: a atividade desenvolvida pelo auditor deve pautar-se na estrita observância às normas técnicas e legais pertinentes, procurando evitar, emitir juízo de valor sem exame prévio;*
- *Investigação: os processos de investigação devem conter procedimentos de investigação sempre que indícios ou tendências de irregularidade os justifiquem;*
- *Confidencialidade: deve ser realizada em caráter sigiloso até que se ultimem todas as conclusões necessárias, ressalvadas as disposições da legislação pertinente;*
- *Evidência: os relatórios de auditoria devem conter somente as conclusões que sejam obtidas através das evidências de fatos ou situações;*
- *Prova: o auditor somente deve relatar fatos para convencer o leitor do relatório sobre a ocorrência dos mesmos;*
- *Capacitação técnica: os procedimentos de auditoria somente devem ser realizados por profissionais devidamente capacitados para desempenhar tais atribuições;*
- *Planejamento: a execução de qualquer processo de auditoria deverá ser precedida de um completo e minucioso planejamento, que deverá considerar de forma indispensável, a análise prévia da entidade a ser auditada e os relatórios de exercícios anteriores.*

2.5.4 Normas da Auditoria Governamental

Quando se fala em Auditoria Governamental, não se pode esquecer-se das Normas de Auditoria da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ⁸.

A INTOSAI, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores foi fundada em 1953 por 34 países, entre eles o Brasil. Em agosto de 2008 já contava com 188 membros.

A Magna Carta da Auditoria Governamental, adotada no Congresso Internacional de 1977 por meio da Declaração de Lima sobre preceitos de Auditoria, fornece as bases filosóficas e conceituais dos trabalhos desenvolvidos pela INTOSAI.

A Declaração de Lima representa o fundamento, com seus conceitos gerais sobre a auditoria do setor público.

A entidade trabalha no sentido de promover o intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados pelas EFS no desempenho de suas funções.

⁸ XVI INCOSAI – Montevideu -1998.

O Código de Ética e Normas de Auditoria é dividido em dois grandes níveis: o primeiro traz a declaração de valores e princípios que orientam o trabalho diário dos auditores, já o segundo contém os princípios para a realização das auditorias.

O Código de Ética foi publicado pela Comissão de Normas de Auditoria no XVI Congresso da INTOSAI em 1998, em Montevideu – Uruguai.

Conforme item 2 da INTOSAI (1998, p.12), o Código de Ética é um documento que engloba valores e princípios:

A independência, as competências e as responsabilidades do auditor no setor público suscitam enormes exigências éticas à EFS e ao pessoal por ela empregado ou contratado para o trabalho de auditoria. Um Código de Ética que trata dos deveres e normas morais dos auditores pertencentes ao setor público deve levar em conta tanto as exigências éticas dos funcionários públicos em geral, como as exigências específicas dos auditores em particular, incluindo suas obrigações profissionais. O Código de ética da INTOSAI dirige-se ao auditor individual, ao diretor da EFS, aos representantes executivos e a todas as pessoas que trabalham para a EFS ou que a represente, e que estejam envolvidas no trabalho de auditoria.

Dentre os valores e princípios citados no Código de Ética destacam-se os principais que se relacionam com o tema desse trabalho:

- Conduta profissional: a conduta inadequada do profissional de auditoria é prejudicial à imagem de integridade dos auditores, às EFS que representam e à qualidade de seu trabalho de auditoria. Uma conduta deficiente poderá suscitar dúvidas quanto ao respeito, à confiabilidade e à competência profissional da EFS;

- Credibilidade e confiança: a confiança e a credibilidade nos trabalhos de auditoria são consequências da conduta profissional dos auditores;

- Integridade: importante valor de conduta do auditor, a integridade exige que os auditores tomem decisões de acordo com o interesse público e baseados nos princípios da objetividade e independência.

Conforme INTOSAI (1998, p.15), o princípio da integridade exige do auditor uma conduta irrepreensível, cumprindo as normas de auditoria e de ética:

Os auditores são obrigados a cumprir normas superiores de conduta, como por exemplo, honradez e imparcialidade, durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades fiscalizadas. Para preservar a confiança da sociedade, a conduta dos auditores deve ser irrepreensível e deve estar, sobretudo, acima de qualquer suspeita.

A integridade pode ser medida em função do que é correto e justo. Ela exige que os auditores cumpram, tanto na forma como no espírito, as normas de auditoria e de ética. A integridade também exige que os auditores cumpram os princípios de objetividade e independência, tenham uma conduta profissional impecável, tomem decisões de acordo com o interesse público e apliquem um critério de honradez absoluta na realização do seu trabalho e no emprego dos recursos da EFS.

- Independência: A independência do auditor com relação à entidade auditada é um valor indispensável para a execução dos trabalhos e não deve ser afetada por interesses pessoais ou externos.

O princípio da independência norteia que nenhuma questão pessoal ou externa pode interferir na execução dos trabalhos de auditoria. Essa questão é reforçada no Código de Ética do INTOSAI (1998, p.16):

Em todas as questões relacionadas ao trabalho de auditoria, a independência dos auditores não deve ser afetada por interesses pessoais ou externos. Por exemplo, a independência poderia encontrar-se afetada por pressões ou influências externas sobre os auditores; preconceito dos auditores em relação a pessoas, entidades fiscalizadas, projetos ou programas; por haver o auditor trabalhado recentemente na entidade fiscalizada; ou por relações pessoais ou financeiras que provoquem conflitos de lealdade ou de interesses. Os auditores são obrigados a manterem-se afastados de qualquer assunto que seja de interesse pessoal.

- Objetividade e imparcialidade: o relatório elaborado pelos auditores durante a execução dos trabalhos deve ser exato e objetivo, levando em consideração as informações fornecidas pela entidade fiscalizada e por terceiros de forma imparcial, não influenciando as conclusões dos auditores.

- Neutralidade política: a neutralidade política conserva a independência do auditor com relação a influências políticas. Isso é importante, pois as EFS mantêm em seu trabalho um estreito contato com os órgãos legislativos, com o poder executivo ou outros órgãos da administração.

Para auditores que se dedicam às atividades políticas ou pensam em dedicar-se, o Código de Ética do INTOSAI (1998, p.17) recomenda que:

É importante que quando os auditores dediquem-se, ou estudem a possibilidade de dedicar-se, às atividades políticas, estejam cientes da forma em que tal dedicação pode vir a afetar – ou parecer afetar – sua capacidade de desempenhar com imparcialidade de suas obrigações profissionais. Se os auditores estão autorizados a participar de atividades políticas, tem que estar conscientes de que tais atividades podem provocar conflitos profissionais.

- Conflito de interesses: Para que não haja conflito de interesses no trabalho executado é necessário que o auditor evite a realização de auditorias em entidades as quais possuam algum vínculo de amizade ou inimizade, familiar, pessoal com os auditados, como por exemplo, com diretores, administradores ou funcionários que possam influenciar comprometer ou ameaçar ou ainda trazer conflitos de interesses, bem como ameaçar a imparcialidade do trabalho de auditoria executado.

- Sigilo e segredo profissional: os auditores não devem utilizar as informações e dados recebidos durante a realização dos trabalhos de auditoria em proveito de si próprio ou para outrem. Nem mesmo divulgar essas informações para pessoas estranhas à organização auditada, que tragam vantagens ou prejuízos, salvo em cumprimento de determinação legal.

- Competência profissional: o auditor deverá atuar sempre de maneira profissional e com alto nível de profissionalismo, devendo desenvolver seus trabalhos somente se entender que tem a competência profissional necessária para tal.

- Desenvolvimento profissional: o auditor tem a obrigação de manter-se atualizado e ampliar seus conhecimentos, tanto com relação na área de auditoria, como nas entidades auditadas.

Foram citados acima os principais valores e princípios trazidos no Código de Ética do INTOSAI.

No segundo nível, o INTOSAI (1998, p.22) traz algumas normas de auditoria governamental, as quais se subdividem em 04 (quatro) partes: Princípios básicos, Normas gerais, Normas de trabalho em campo e Normas para a elaboração dos relatórios.

Os princípios básicos têm como objetivo auxiliar o auditor na execução dos trabalhos, colaborando com a elaboração de seus pareceres e relatórios, principalmente nas auditorias onde não haja normas específicas aplicáveis.

Conforme a INTOSAI (1998, p.29) os princípios básicos são:

- (a) As EFS devem cumprir as Normas de Auditoria da INTOSAI em todas as questões consideradas essenciais. Pode ser que certas normas não se apliquem a alguns trabalhos realizados pelas EFS, especialmente naquelas organizadas em forma de Tribunais de Contas, nem à atividade alheia à fiscalização que executam ditas entidades. As EFS devem julgar quais normas são compatíveis com este tipo de atividade, a fim de garantir de maneira permanente um alto nível de qualidade em seus trabalhos;*
- (b) As EFS devem aplicar seu próprio critério às diversas situações que surjam no decorrer da Auditoria Governamental;*
- (c) A obrigação de prestar contas por parte das pessoas ou entidades que lidam com recursos públicos, está cada vez mais presente na consciência de todos. Isto ocorre devido a uma maior necessidade de que tal obrigação seja cumprida de forma correta e eficaz;*
- (d) A implantação, nas Administrações Públicas, de sistemas adequados de obtenção de dados, de controle, de avaliação e de apresentação de relatórios facilitará o processo de rendição de contas. É de responsabilidade da direção que a forma e o conteúdo, tanto dos relatórios financeiros como dos de qualquer outro tipo, sejam corretos e adequados;*
- (e) As autoridades competentes devem garantir a promulgação de normas de contabilidade aceitáveis, relativas aos relatórios financeiros e à sua publicação, adequados às necessidades da Administração, e as entidades fiscalizadas devem fixar objetivos específicos e mensuráveis e determinar quais níveis de rendimento devem ser alcançados;*
- (f) A aplicação coerente das normas de contabilidade aceitáveis dará lugar a uma apresentação correta da situação e dos resultados das operações financeiras;*
- (g) A existência de um sistema de controle interno apropriado reduz ao mínimo o risco de erros e inconformidades;*
- (h) A cooperação das entidades fiscalizadas, no que se refere a proporcionar e manter o acesso aos dados necessários para uma avaliação adequada das suas atividades, seria facilitada pela inclusão de tal obrigação em um preceito legal;*
- (i) Todas as atividades de auditoria das EFS tem que estar englobadas em suas competências legais;*
- (j) As EFS devem contribuir para o aperfeiçoamento das técnicas de auditoria da validade dos indicadores de desempenho.*

Com relação às Normas Gerais, estas descrevem os requisitos exigidos para a realização dos trabalhos, bem como a maneira para relatar os achados de forma eficaz e adequada, INTOSAI (1998, p.41):

As normas gerais de auditoria estabelecem que as EFS devem adotar políticas e procedimentos para:

- (a) Contratar pessoal com preparação adequada: O pessoal das EFS deve possuir qualificação acadêmica apropriada e ter preparo e experiência adequados. Deve ter um amplo conhecimento do setor público, inclusive de aspectos tais como as competências do Parlamento, as normas legais e instituições que regulam o funcionamento do Executivo e os estatutos que regem as empresas públicas. Além disso, o pessoal especializado em auditoria deve possuir conhecimento suficiente de normas, sistemas, procedimentos e práticas de auditoria utilizadas pelas EFS;*
- (b) Formar seus funcionários de maneira que executem suas tarefas com eficácia, e estabelecer as bases para a promoção dos auditores e do restante do pessoal: as EFS devem adotar políticas e procedimentos adequados com a finalidade de aproveitar as habilidades e a experiência disponíveis dentro da EFS e determinar aqueles ausentes; distribuir adequadamente tais habilidades para a realização de tarefas de auditoria e destinar o número suficiente de pessoas para auditoria em si;*
- (c) Elaborar manuais e outros tipos de guias e instruções escritas referentes à realização das auditorias: As EFS devem adotar políticas e procedimentos para a elaboração de manuais e outros guias e instruções escritas referentes à realização das auditorias;*
- (d) Aproveitar os meios técnicos e profissionais disponíveis e determinar aqueles que são necessários; distribuir adequadamente tais meios e designar o número suficiente de pessoas para a realização de cada tarefa concreta; planejar e supervisionar as auditorias de maneira apropriada a fim de alcançar os objetivos desejáveis com a diligência e o interesse devidos;*
- (e) Revisar a eficiência e a eficácia das normas e procedimentos internos da EFS.*

A terceira parte da divisão das Normas de Auditoria Governamental diz respeito às normas de trabalho em campo, as quais têm o propósito de estabelecer os critérios ou sistemas gerais que o auditor aplicará para alcançar o resultado concreto. Estabelecem ainda as normas para elaboração dos relatórios, que compreendem os aspectos comunicativos da auditoria e constituem o sistema geral que deve ser utilizado na condução de uma fiscalização.

Conforme a INTOSAI (1998, p. 61), as normas de trabalho de campo aplicáveis a todo tipo de auditoria são:

- (a) O auditor deve planejar suas tarefas de maneira a assegurar uma auditoria de alta qualidade que esta seja realizada com a economia, eficiência, eficácia e prontidão devidas;*

(b) O trabalho realizado pelo pessoal da auditoria em cada nível, e em cada fase da fiscalização, deve ser adequadamente supervisionado durante a auditoria e a documentação obtida deve ser revisada por um membro experiente da equipe fiscalizadora;

(c) Para determinar a extensão e o alcance da auditoria, o auditor deve examinar e determinar o grau de confiabilidade do controle interno;

(d) Na execução da auditoria de conformidade (financeira) convém verificar a conformidade em relação às leis e aos regulamentos vigentes. O auditor deve desempenhar ações e procedimentos de auditoria que ofereçam uma garantia razoável de que serão detectados os erros, as irregularidades e os atos ilícitos que poderiam repercutir direta e substancialmente sobre os valores que figuram nos estados financeiros, ou sobre os resultados de auditoria de conformidade registrada;

(e) Para fundamentar os pareceres e as conclusões do auditor relativas à organização, ao programa, à atividade ou à função fiscalizada, devem ser apontadas provas adequadas, pertinentes e razoáveis; (f) Na auditoria de conformidade e financeira, e em qualquer outra classe de auditoria, quando procede, os auditores devem examinar as contas a fim de determinar se foram cumpridas as normas de contabilidade aceitáveis para a apresentação ou a publicação dos relatórios financeiros.

A quarta e última parte das normas de auditoria governamental diz respeito às normas para elaboração dos relatórios na auditoria governamental.

Para a INTOSAI, a expressão relatório de auditoria se refere para expressar conclusões de auditoria de desempenho, enquanto a expressão parecer para qualquer outra conclusão a que se chega o auditor como o resultado da realização de uma auditoria financeira ou de conformidade.

O parecer ou relatório deverá ser por escrito, contendo de forma adequada os fatos descobertos, sendo seu conteúdo de fácil entendimento, isento de imprecisões ou ambigüidades, contendo informações devidamente documentadas e ainda, independente, objetivo, imparcial e construtivo.

A forma e o conteúdo dos pareceres e dos relatórios de auditoria se fundamentam nos seguintes princípios gerais, conforme INTOSAI (1998, p.76):

a. Título. O parecer e o relatório devem ser precedidos de um título ou cabeçalho adequado, que facilite ao leitor distingui-los das declarações e informações emitidas por outros.

b. Assinatura e data. O parecer ou o relatório deve estar devidamente assinado. A inclusão da data coloca em destaque que o auditor considerou os acontecimentos e as operações ocorridas até aquela data. A data, no caso das auditorias de conformidade e financeiras, pode ir mais além do período das próprias contas.

c. Objetivos e alcance. O parecer ou o relatório deve incluir uma referência aos objetivos e ao alcance da auditoria. Esta informação estabelece a finalidade e os limites da auditoria.

d. Integridade. Os pareceres devem acompanhar e ser publicados com as contas a que fazem referência, mas o relatório das auditorias de desempenho pode ser publicado independentemente das contas.

e. Destinatário. Tanto no parecer como no relatório deve ser destacado claramente a quem é dirigido, de acordo com as circunstâncias em que se desenvolva a auditoria e com os costumes e as normas locais.

f. Destaque da matéria a que se referem. Tanto o parecer como o relatório devem destacar as contas (no caso de auditorias financeiras e de conformidade) ou o âmbito (no caso de auditorias de desempenho) a que se referem e dados tais como da entidade fiscalizada, a data e o período a que as contas se referem e a matéria objeto de auditoria.

g. Fundamento legal. Os pareceres e os relatórios devem fazer referência à legislação ou autorização em que se baseie a auditoria.

h. Cumprimento das normas. Os pareceres e os relatórios devem indicar que normas ou costumes foram seguidos na realização da auditoria garantindo, desta maneira, que a auditoria tenha sido feita usando procedimentos geralmente aceitos.

i. Oportunidade. Os pareceres e os relatórios devem ser apresentados o mais rápido possível para que sejam de maior utilidade aos destinatários, especialmente àqueles que tenham que adotar alguma medida.

2.5.5 Técnicas da Auditoria Governamental

Para que a Auditoria Governamental atenda aos princípios e normas citados no capítulo anterior, é necessária a adoção de algumas técnicas

Segundo Morais (2012, p.72) as técnicas de auditoria são métodos de investigação estabelecidos durante a fase de planejamento da auditoria, tendo como finalidade a obtenção de evidências, bem como fundamentar a conclusão do auditor sobre o assunto.

Afirma ainda que as técnicas não são excludentes, mas complementares e se classificam em: exame físico, entrevista, circularização, conferência de cálculo, conferência de requisitos formais e dados básicos, exames dos documentos originais, exame da escrituração, investigação, inquérito, exame dos registros auxiliares, correlação das informações obtidas e observação.

Descrevendo as técnicas de auditoria mencionadas, Morais (2012, p.72) afirma que o exame físico “consiste na visitação ao local onde se situa o objeto de

auditoria permitindo ao auditor formar opinião quanto à existência física do objeto ou item a ser auditado”.

Para que o auditor tenha a segurança de que aquilo que está examinando está corretamente identificado é necessário que o exame físico atenda as características de existência física, autenticidade, quantidade e qualidade, Moraes (2012, p.72).

A segunda técnica a ser aplicada pela auditoria diz respeito à entrevista, a qual, segundo Moraes (2012, p.73) é uma das técnicas mais usuais da auditoria governamental:

O uso de entrevistas junto ao pessoal da unidade auditada constitui como um dos meios utilizados para obtenção de informações, representando uma das técnicas mais usuais na auditoria governamental. Elas podem ser coletadas por meio de respostas a questionários (check list), de forma narrativa, em fluxograma, etc.

A fidedignidade das informações obtidas junto às fontes externas é obtida pelo auditor por meio da técnica de auditoria denominada circularização – confirmação externa. Para Moraes (2012, p.74), “a comprovação obtida de fontes independentes externas do auditado proporciona maior segurança para fins de auditoria do que aquelas obtidas exclusivamente dentro do órgão/entidade”.

Com o intuito de verificar se os cálculos matemáticos, contábeis, saldos e valores foram devidamente realizados, bem como se as informações foram preenchidas corretamente, o auditor utiliza de duas técnicas: Conferência de cálculo e de requisitos formais e dados básicos, os quais, para Moraes (2012, p.75) podem levar a identificação de erro ou irregularidade.

Com relação aos exames realizados, tanto dos documentos originais como da escrituração, Moraes (2012, p.75-76) descreve as técnicas:

Exame dos documentos originais: Trata-se do procedimento voltado para a comparação do registro das transações com os documentos que lhe deram origem. O exame a ser realizado pelo auditor, sobre tais documentos, deve atender às seguintes condições: autenticidade, normalidade, aprovação e registro.

Exame da escrituração: é o procedimento usado pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis, fiscais, além de levantamento de análises, composições de saldos, conciliações, etc.

Tendo a necessidade de aprofundar os exames de auditoria, o auditor poderá utilizar a técnica de investigação, a qual, para Moraes (2012, p.76) consiste em “certificar que, no momento, o item auditado é realmente fidedigno, devendo o auditor ter suficientes conhecimentos técnicos [...] para detectar a existência de quaisquer anomalias”.

Havendo a necessidade de consultar pessoas dentro ou fora da empresa, Moraes (2012, p.76) recomenda que se utilize a técnica de auditoria denominada inquérito, utilizando ou não questionários estruturados, sendo que as “respostas podem ser obtidas através de declarações formais ou informais”.

Finalizando a descrição das técnicas de auditoria, Moraes (2012, p.76-77), cita as técnicas de exames dos registros auxiliares, correlação das informações obtidas e observação:

Exames dos registros auxiliares: tais registros constituem o suporte de autenticidade dos registros principais examinados. O uso dessa técnica deve sempre ser conjugado como uso de outras que possam comprovar a fidedignidade do registro principal.

Correlação das informações obtidas: este procedimento consiste no relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas. Durante a execução do trabalho, o auditor executará serviços cujas informações estarão relacionadas com outras áreas de controle do órgão/entidade.

Observação: é a técnica mais intrínseca, pois envolve o poder de constatação visual do auditor. Esta técnica pode revelar erros, problemas ou deficiência através de exames visuais e é uma técnica dependente da argúcia, conhecimentos, e experiências do auditor, que colocada em prática possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

Utilizando as técnicas mencionadas, o auditor interno obterá informações, dados e elementos, os quais, após análise criteriosa e consulta às legislações que regem o processo, poderá emitir a sua opinião a respeito da conformidade dos procedimentos adotados, sugerindo ações para correção das irregularidades constatadas, apurando responsabilidades quando encontradas inconformidades passíveis de punição, ou seja, prestando assessoria aos administradores públicos para melhoria e racionalização do processo.

2.6 GESTÃO DE RECURSOS PÚBLICOS X AUDITORIA INTERNA

A cobrança por transparência na aplicação dos recursos públicos tem aumentado nos últimos anos, acompanhada pelo interesse da sociedade brasileira em conhecer onde e como estão sendo utilizados e se a eficiência em sua aplicação está sendo atingida.

Uma prova disso é o crescimento da divulgação de informações relacionadas a gastos e despesas públicas, publicadas em sites e portais da transparência, com o objetivo de informar a população onde e como foram utilizados os recursos, prestando contas de maneira transparente para os cidadãos brasileiros.

Como cita Alves e Reis ⁹, não agrada aos poderes públicos serem fiscalizados, no entanto, o auxílio das auditorias internas traz a confiabilidade dos dados e se torna uma ferramenta de controle social:

Normalmente, os poderes públicos não gostam de ser fiscalizados, e este é um dos maiores problemas enfrentados na auditoria do setor público, porém a auditoria interna no setor público é uma ferramenta de controle social. Os órgãos públicos alcançam mais facilmente esta transparência quando tem o auxílio da auditoria, pois suas atividades servem como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos, políticas definidas e a própria legislação estão sendo devidamente seguidos, e também para constatação de que todos os dados registrados merecem a verdadeira confiança; então, pode-se dizer que a importância da auditoria interna se torna indispensável.

2.7 AUDITORIA EM RECURSOS PÚBLICOS – DADOS E ESTATÍSTICAS

Consultando o portal da transparência do Governo Federal <http://www.portaldatransparência.gov.br> é possível encontrar informações sobre as despesas efetuadas e receitas arrecadadas pelo Governo, convênios efetuados, empresas sancionadas, entidades impedidas em contratar com o Governo, realizar consultas por temas de interesse como informações sobre Bolsa Família, Copa do Mundo 2014 e outros investimentos realizados pelo Governo, bem como realizar denúncias sobre a má utilização de recursos públicos.

⁹ Artigo: Auditoria Interna no Setor Público – IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós- Graduação – Universidade do Vale do Paraíba.

É possível ainda consultar informações sobre gastos públicos no site do TCU, por meio do acesso <http://www.tcu.gov.br>.

Devido à imensa gama de contas e recursos aplicados pelo Governo, foi escolhido para exemplificar a fiscalização da auditoria em recursos públicos um Relatório elaborado pelo TCU em 2002 ¹⁰ sobre Auditoria em Obras Públicas, o qual mostrou a importância da fiscalização realizada pelo TCU, trouxe dados e estatísticas a respeito do tema, o qual será apresentado ao longo desse capítulo.

Primeiramente cabe apresentar a evolução histórica no número de obras fiscalizadas pelo TCU de 1997 a 2002, apontando um crescimento de 300% no número de empreendimentos fiscalizados:

Conforme aponta o Gráfico 1 houve um crescimento no número de obras fiscalizadas de 1997 para o ano de 2002, em aproximadamente 300%, de 98 em 1997 para 435 em 2002, o que mostra a evolução da fiscalização de obras realizadas.

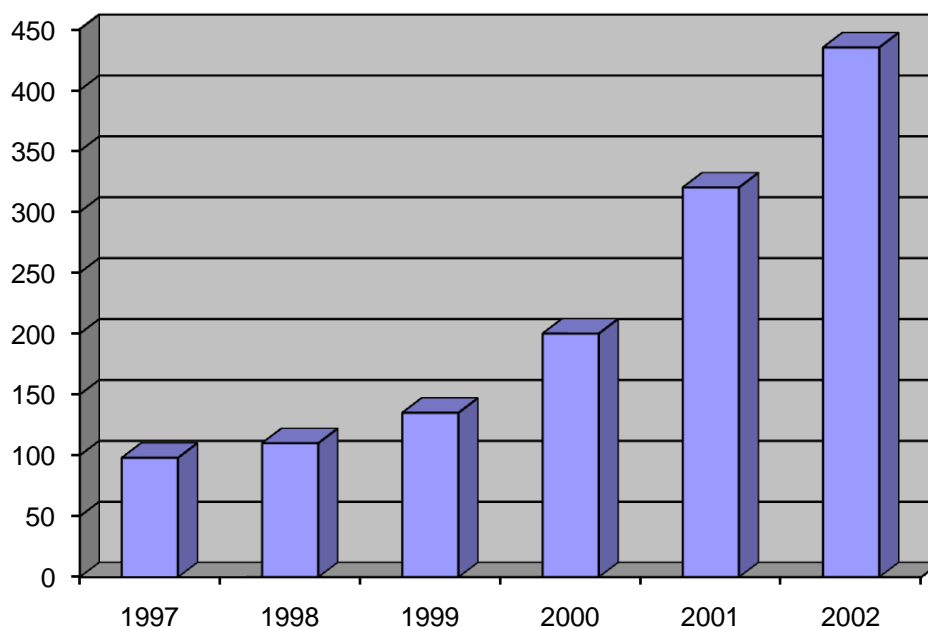


Gráfico 1 – Número de obras fiscalizadas – comparação entre o número de obras fiscalizadas entre 1997 e 2002 - Fonte: <http://www.tcu.gov.br> ¹¹

¹⁰ TCU - Auditoria em obras públicas – 2002.

¹¹ Ibidem

Com relação aos recursos fiscalizados observa-se um crescimento próximo de 15 bilhões, como mostra o gráfico 2.

No ano de 2002 foram fiscalizados 15 milhões de recursos contra 2,1 fiscalizados em 1997, o que mostra o avanço também no volume de recursos fiscalizados.

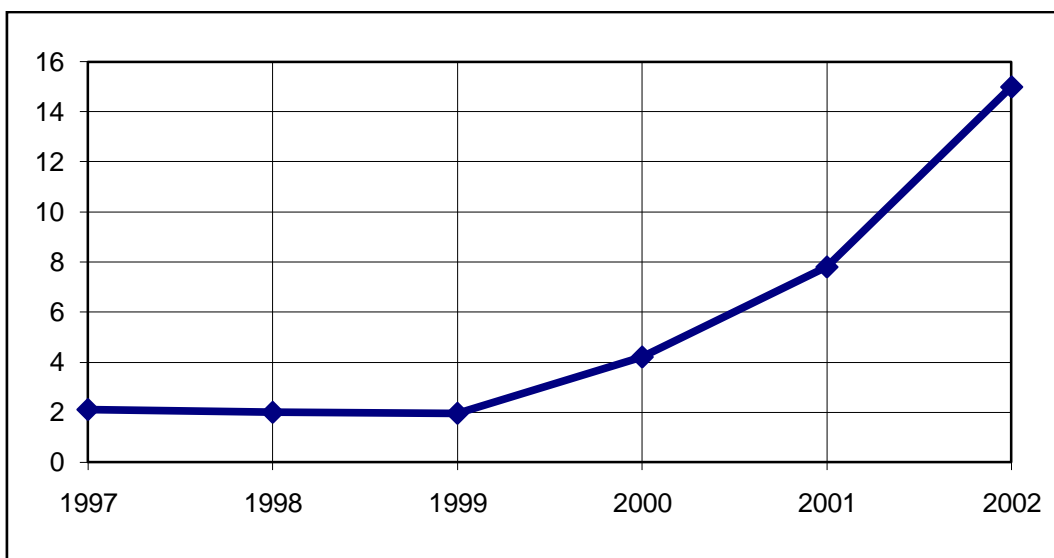


Gráfico 2 – Volume de recursos anuais fiscalizados em obras expressos em milhões. Comparação entre os anos de 1997 a 2002

Fonte: <http://www.tcu.gov.br>

Conforme informações do TCU, esse incremento no volume de fiscalizações observado do ano de 1997 a 2002 ocorreu em face da implementação de novas técnicas e metodologia de fiscalização adotada pelo TCU.

Constituem-se em objeto de auditorias as obras públicas financiadas, integral ou parcialmente com recursos do OGU – Orçamento Geral da União, sendo fiscalizados diversos tipos de obras, tais como rodovias, edificações, irrigação, linhas de transmissão e distribuição elétrica, portos, barragens, açudes, ferrovias, trens, metrô, adutoras, usinas hidrelétricas, usinas termelétricas, canais, aeroportos, hidrovias, dragagem, oleoduto e gasoduto.

As 435 fiscalizações realizadas em 2002 apresentam as seguintes divisões por tipo de obra, conforme apresentada na Tabela 2:

Tabela 2 - Fiscalizações realizadas em 2002 pelo TCU

Tipo de Obra	Quantidade	Percentual de Obra
Rodovia – Construção	60	13,8%
Rodovia – Duplicação com restauração	44	10,1%
Irrigação	33	7,6%
Edificação – edifícios administrativos	28	6,4%
Linha de Transmissão de energia elétrica	28	6,4%
Porto	19	4,4%
Rodovia – Restauração	19	4,4%
Barragem/Açude	18	4,1%
Ferrovia, Metropolitano e Trem urbano	18	4,1%
Adução	17	3,9%
Obras Especiais	16	3,7%
Infraestrutura urbana	13	3,0%
Rodovia- Conservação	13	3,0%
Usina Termelétrica	13	3,0%
Edificação – Hospitais	12	2,8%
Obras de arte especiais	11	2,5%
Edificação – escolas	10	2,3%
Edificação – Presídios	10	2,3%
Hidrelétrica	10	2,3%
Edificação – Outros edifícios	9	2,1%
Linha de distribuição de energia elétrica	8	1,8%
Canal	7	1,6%
Aeroporto	5	1,1%
Subestações elétricas	5	1,1%
Hidrovia	4	0,9%
Dragagem e derrocamento	3	0,7%
Estação de tratamento de água	1	0,2%
Oleoduto/gasoduto	1	0,2%
Total	435	100%

Fonte: <http://www.tcu.gov.br>

O gráfico 3 mostra a distribuição das fiscalizações por tipo de obra.

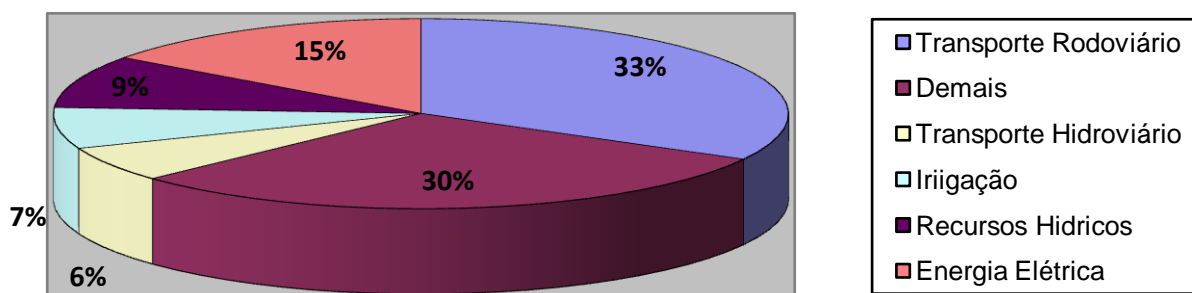


Gráfico 3 – Distribuição das fiscalizações por tipo de obra – Comparação entre os tipos de obras e suas fiscalizações
Fonte: <http://www.tcu.gov.br>

Esses gráficos apresentados serviram para ilustrar a contribuição de uma auditoria realizada nas obras públicas pelo TCU, trazendo benefícios para a sociedade, conforme conclui o TCU (2002, p.17):

A atuação de fiscalização propicia diversos benefícios ao processo de execução de obras pública: adoção de prontas providências pelo gesto para sanear o problema e voltar a receber recursos; ausência de pedidos excessivos de prorrogação para apresentação de justificativas; conscientização por parte do gestor da necessidade do correto gerenciamento da obra pública, com execução de todas as etapas previstas em lei, notadamente a contratação de projeto básico de qualidade; e o exercício do controle externo em sua plenitude pelo Congresso Nacional e pelo Tribunal de Contas da União, evitando tempestivamente a aplicação de recursos de difícil retorno, caso conformadas as irregularidades diagnosticadas.

2.8 O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA – EMPRESA PRIVADA – ESTUDO REALIZADO PELA DELOITTE.

Visando apresentar o papel da auditoria interna de uma empresa privada, apresenta-se um estudo realizado pela Deloitte em 2007 ¹² sobre auditoria interna no Brasil apresentando o cenário da auditoria interna no País.

O referido estudo contou com a participação de 207 auditores internos, bem como de 76 executivos de negócios de grandes organizações.

Para avaliar a opinião dos pesquisados foi utilizado um questionário contendo perguntas com escala “likert” (tabulação de respostas de acordo com o grau de concordância) e perguntas abertas para alguns assuntos específicos.

Apresentam-se os principais dados extraídos, bem como a transcrição das conclusões sobre cada pesquisa efetuada.

A tabela 3 apresenta a distribuição geográfica da amostra, por estado, colhida pela Deloitte:

Tabela 3 - **Distribuição geográfica da amostra**

Estado	% em relação ao total
São Paulo	38
Rio de Janeiro	19
Distrito Federal	8
Paraná	6
Minas Gerais	5
Rio Grande do Sul	5
Bahia	4
Santa Catarina	3
Espírito Santo	3
Pernambuco	2
Goiás	1
Pará	1
Sergipe	1
Alagoas	1
Ceará	0,5
Rondônia	0,5
Piauí	0,5

¹² Deloitte é uma das maiores organizações do mundo na prestação de serviços profissionais, atuando no Brasil por meio das áreas de Auditoria, Consultoria Tributária, Consultoria em Gestão de Riscos Empresariais, Corporate Finance, Consultoria Empresarial, Outsourcing, Consultoria em Capital Humano e Consultoria Atuarial. Fundada em 1845, possui 700 escritórios e 150.000 profissionais distribuídos em 140 países.

Mato Grosso	0,5
Rio Grande do Norte	0,5
Acre	0,5

Fonte: Deloitte (2007, p.5)

Os resultados da pesquisa apontam um alto grau de concordância das percepções de auditores e executivos de negócios em relação ao nível de confiança no trabalho da auditoria interna de suas empresas.

Conforme aponta o gráfico 4, 77% dos entrevistados consideraram alto o nível de confiança na auditoria interna contra apenas 1% que consideraram baixo o nível de confiança:

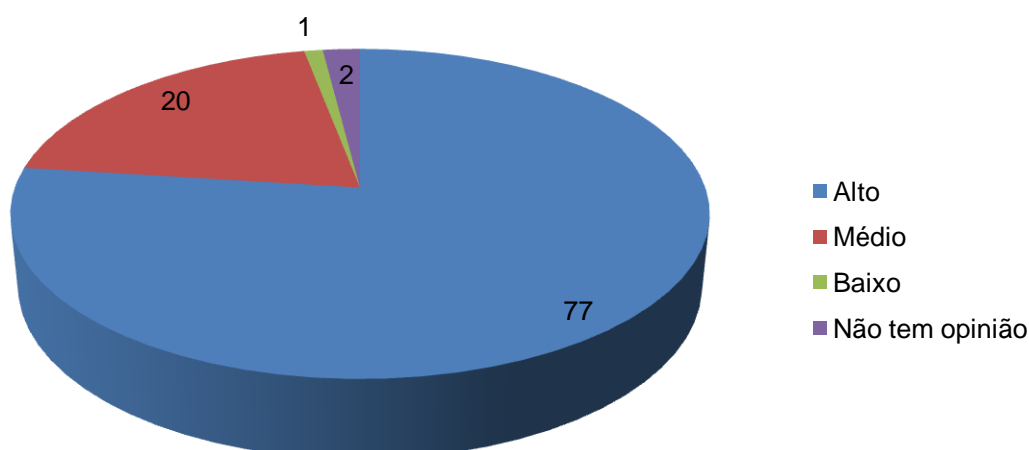


Gráfico 4 – Nível de confiança na auditoria interna
 Fonte: Deloitte (2007, p.6)

Apesar do nível de confiança existente, foi observado na pesquisa realizada que a auditoria interna ainda tem um grande desafio a vencer em temas como objetividade, comunicação, mensuração dos resultados e conhecimento das particularidades da empresa e do seu segmento de negócio.

O gráfico 5 mostra os principais benefícios da auditoria interna, sendo o de identificar os riscos de negócio e propor alternativas para gerenciá-los o mais citado na pesquisa: 51% pelos gestores e 62% pelos auditores internos.

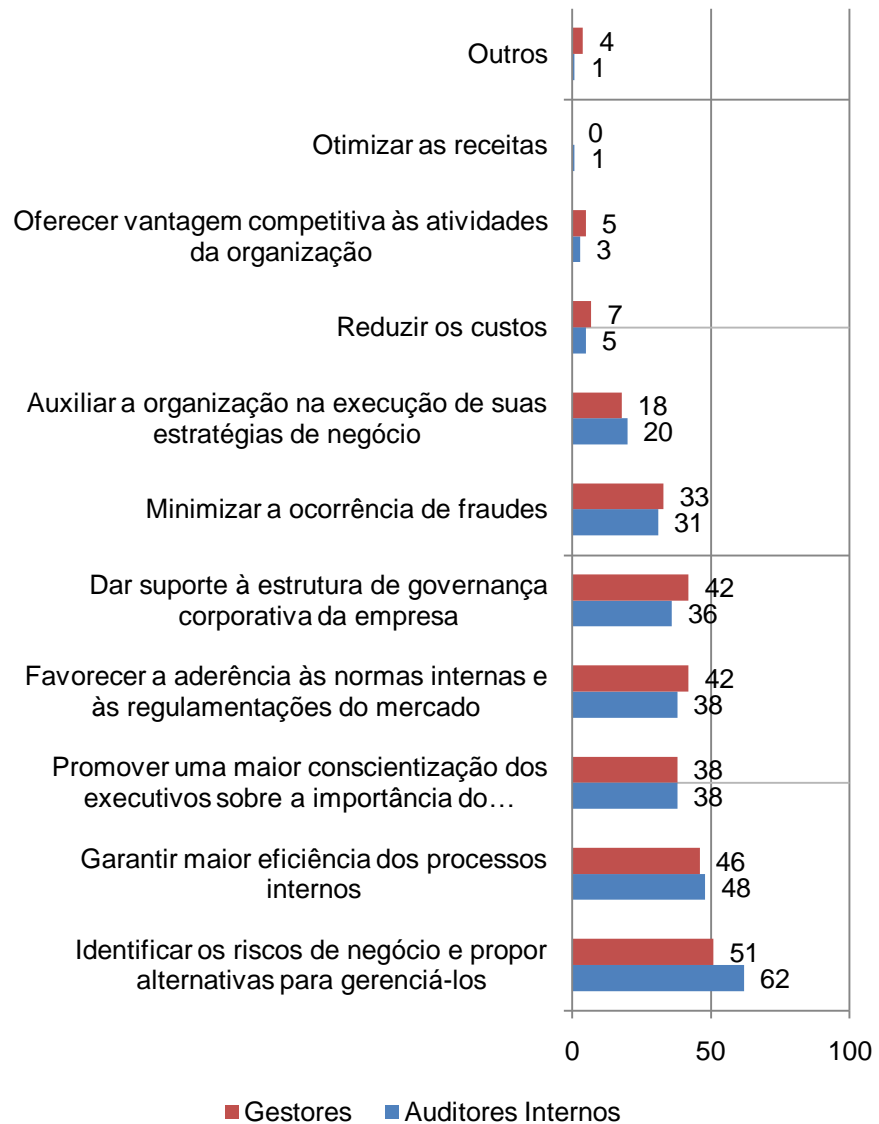


Gráfico 5 – Principais benefícios da auditoria interna
Fonte: Deloitte (2007, p.7)

Os resultados do estudo apontam que existe, de modo geral, um bom nível de relacionamento e interação entre a auditoria interna e a alta administração.

A pesquisa revelou que existe concordância sobre as responsabilidades e os papéis desempenhados pelos auditores internos e uma percepção clara em relação à contribuição da alta administração para suportar a atuação dos profissionais da área.

Em relação às vantagens proporcionadas pelas atividades de auditoria interna às empresas, a pesquisa destacou a capacidade dessa função em identificar riscos de negócio e garantir maior eficiência nos processos interno. Essas respostas sugeriram, por um lado, que os profissionais da área já estão trabalhando efetivamente com foco na gestão de riscos empresariais e, por outro, que os executivos já assimilam essa mudança.

Para os gestores, o suporte à governança corporativa apareceu em terceiro lugar na lista de benefícios da auditoria interna. Esse item foi classificado com o mesmo grau de importância do item “favorecer a aderência às normas internas e regulamentações”.

O estudo revelou, porém, que não está claro para a alta administração que o trabalho da auditoria interna e um bom gerenciamento de riscos podem contribuir para a redução de custos e a otimização de receitas. Enquanto mais da metade dos executivos elegeu como principal benefício da auditoria interna a identificação de riscos e seu gerenciamento (51%), a redução de custos é apontada por apenas 7% e a otimização de receitas nem sequer é considerada. O percentual de auditores internos assinalando o item “reduzir os custos” é ainda menor (5%).

Os gráficos 6 e 7 apontam a opinião de auditores e gestores respectivamente quanto ao relacionamento entre eles; 46% dos auditores entrevistados e 50% dos gestores concordaram que o relacionamento da auditoria interna com seus “clientes” (CEO,CFO,gestores de áreas e auditores externos) é adequado.

Os resultados do estudo apontaram que existe, de modo geral, um bom nível de relacionamento e interação entre a auditoria interna e a alta administração.

Existe concordância entre os auditores internos e os gestores entrevistados sobre as responsabilidades e os papéis desempenhados pelos auditores internos e uma percepção clara em relação à contribuição da alta administração para suportar a atuação dos profissionais da área.

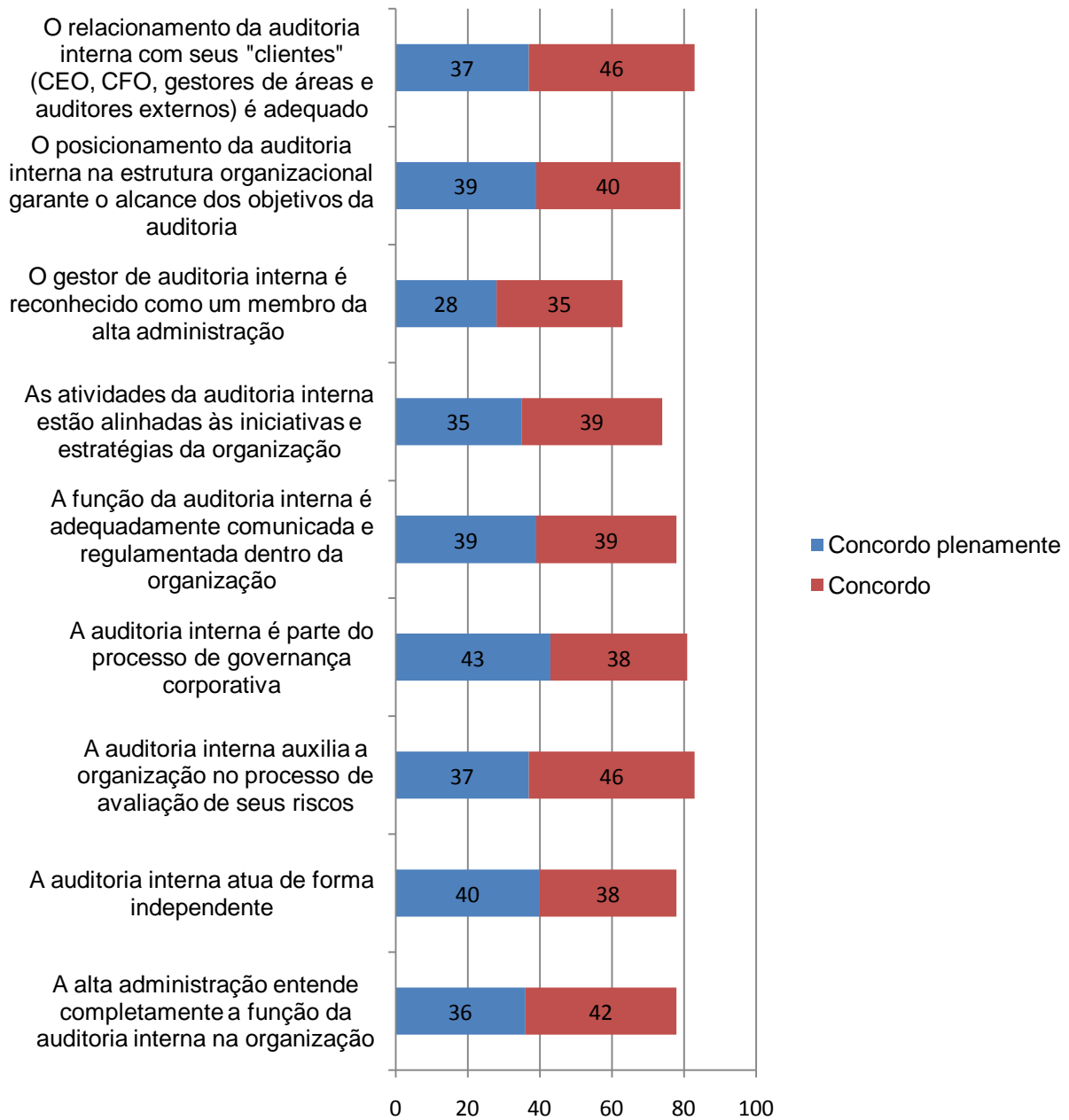


Gráfico 6 – Relacionamento entre auditores e gestores – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).
Fonte: Deloitte (2007, p.9)¹³

¹³ A soma dos percentuais de respostas a cada item não totaliza 100% pelo fato de não incluir as respostas "concordo parcialmente", "não concordo" e "não tenho opinião".

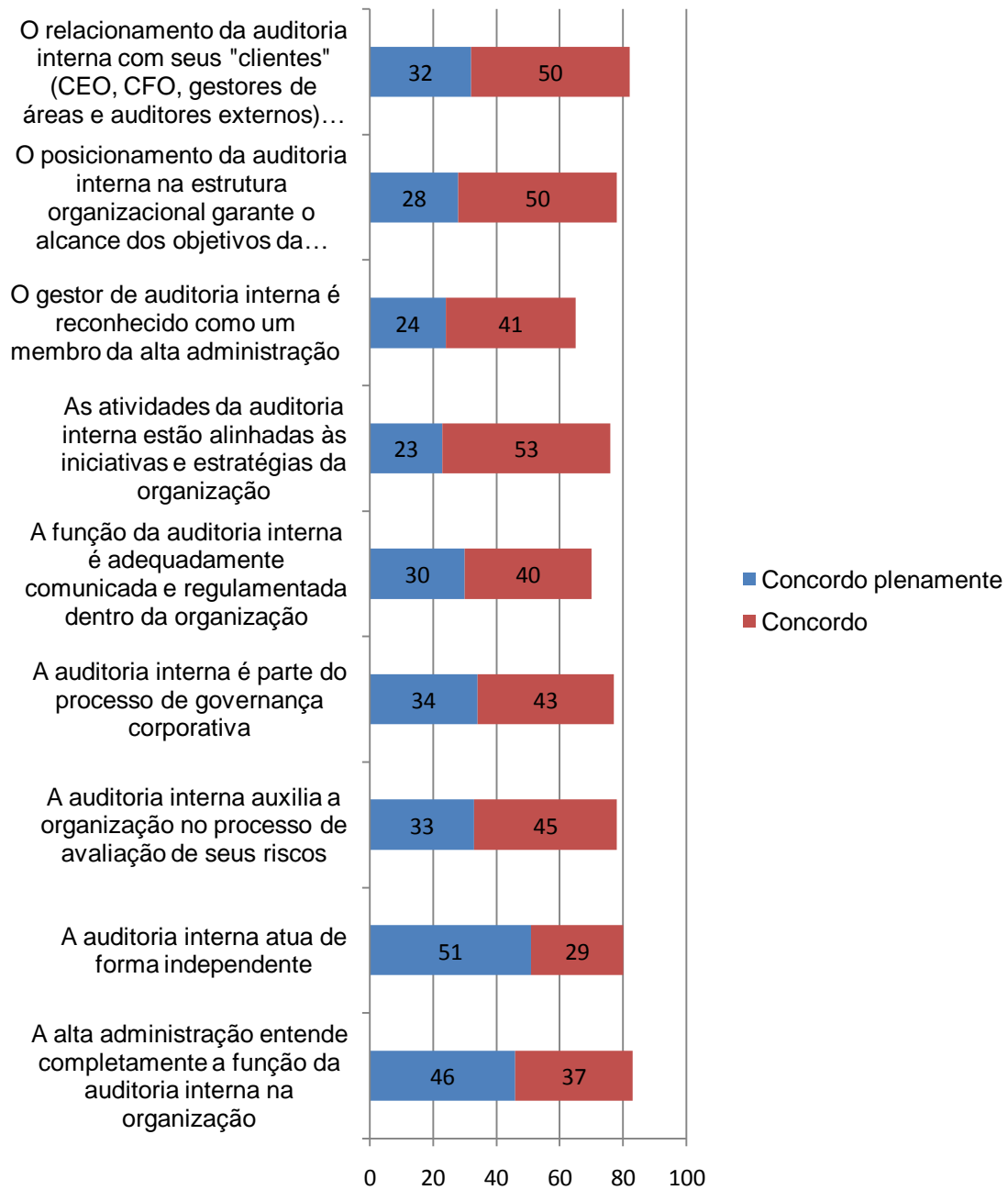


Gráfico 7 – Relacionamento entre auditores e gestores – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).
Fonte: Deloitte (2007, p.9)¹⁴

¹⁴ A soma dos percentuais de respostas a cada item não totaliza 100% pelo fato de não incluir as respostas "concordo parcialmente", "não concordo" e "não tenho opinião".

Os gráficos 8 e 9 expõe a opinião de auditores e gestores sobre a qualidade dos serviços da auditoria interna, o que mostrou discrepância de visões em alguns pontos.

Em relação ao cumprimento de prazos, por exemplo, 79% dos auditores internos avaliaram de forma positiva o desempenho da sua área.

Neste quesito, no grupo dos executivos, esse índice caiu para 69%. A diferença se acentua quando se verifica o grau de concordância plena para essa questão: enquanto 29% dos auditores internos se disseram plenamente certos de que os trabalhos são efetuados em prazos razoáveis e não impactam o andamento dos trabalhos da área auditada, apenas 16% dos executivos assinalaram esse item.

Apesar das divergências, foi significativo o percentual de respostas de auditores internos (82%) e executivos (76%) que assinalaram que os serviços de auditoria interna focam adequadamente os riscos-chave dentro da organização.

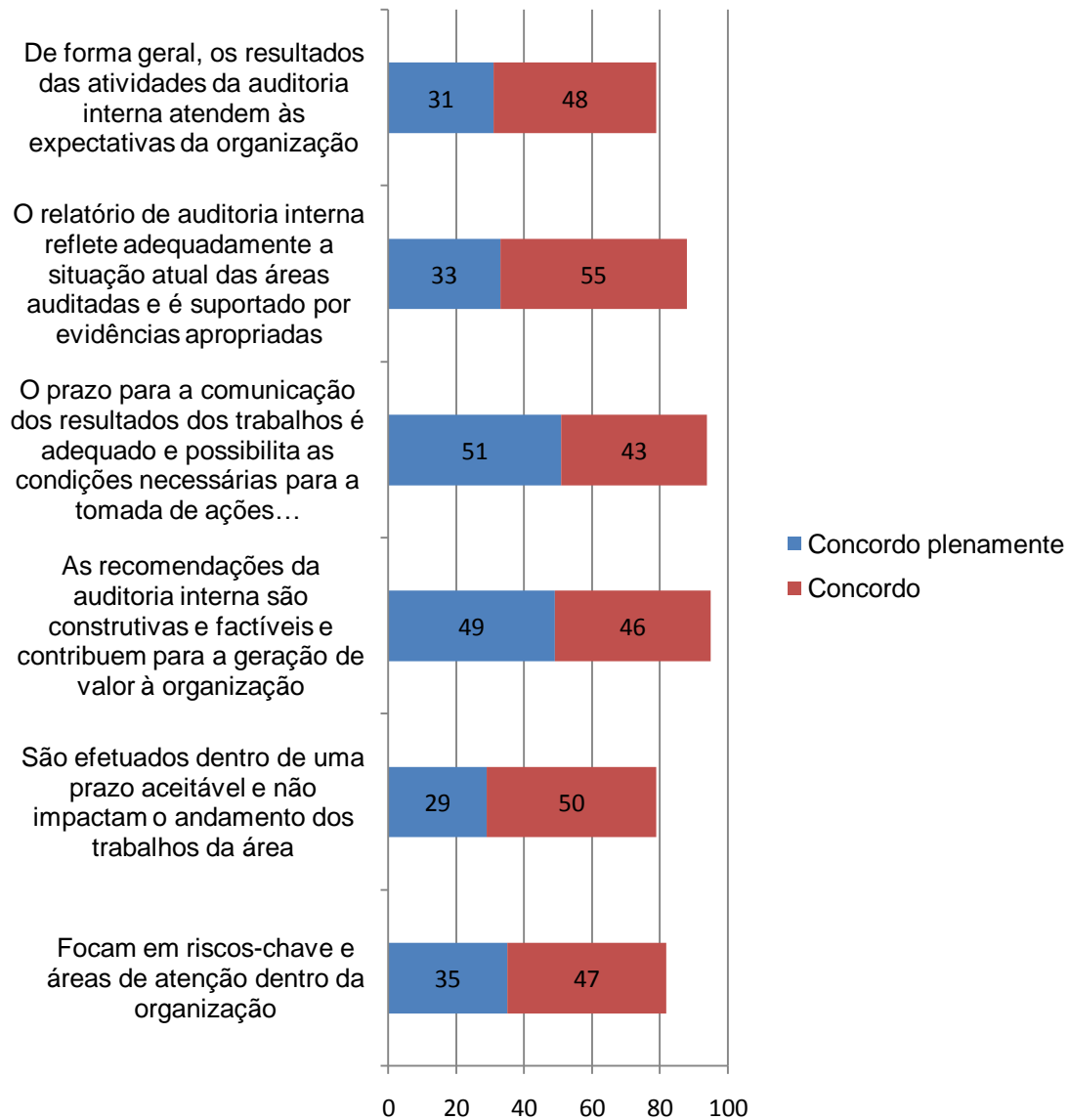


Gráfico 8 – Qualidade dos serviços internos – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).

Fonte: Deloitte (2007, p.10) ¹⁵

¹⁵ A soma dos percentuais de respostas a cada item não totaliza 100% pelo fato de não incluir as respostas “concordo parcialmente”, “não concordo” e “não tenho opinião”.

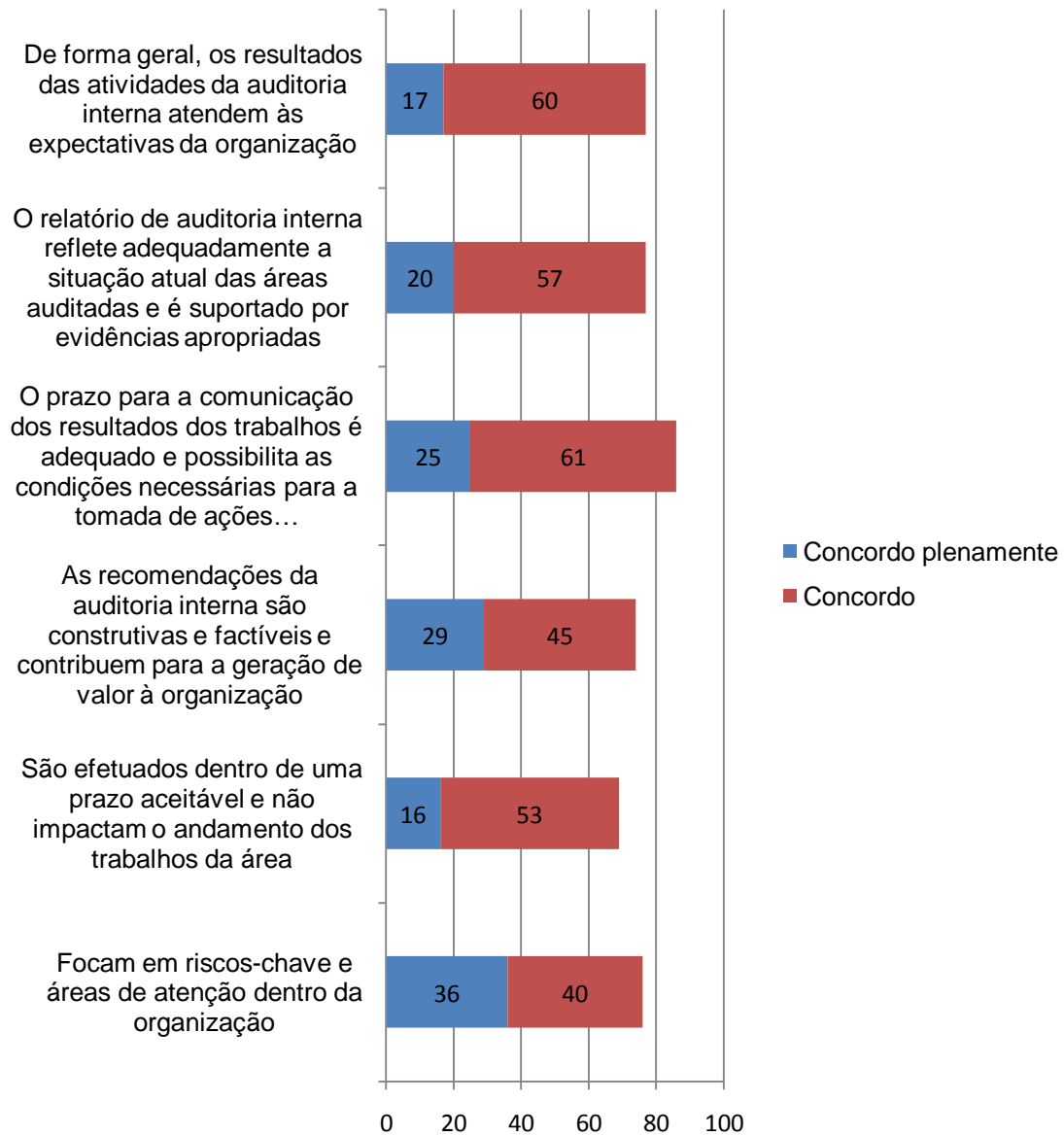


Gráfico 9 - Qualidade dos serviços internos – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).

Fonte: Deloitte (2007, p.10) ¹⁶

¹⁶ A soma dos percentuais de respostas a cada item não totaliza 100% pelo fato de não incluir as respostas “concordo parcialmente”, “não concordo” e “não tenho opinião”.

Os gráficos 10 e 11 mostram a opinião dos auditores internos e gestores sobre o processo de auditoria e reporte.

O estudo revelou um considerável grau de profissionalismo dos auditores internos na apresentação dos aspectos identificados e ressaltou também o acesso livre às informações da empresa, o que contribuiu para a transparência e efetividade dos trabalhos. Foi constatado que a grande maioria dos auditores (89%) tem acesso irrestrito a documentos, dados eletrônicos, funcionários e todas as informações necessárias para realizar um trabalho de qualidade.

Tal fator é essencial para que a auditoria interna possa apresentar e discutir os resultados de forma profissional, aberta e objetiva. Essa é a opinião compartilhada por 96% dos profissionais da área e por 88% dos executivos.

Em análise aos gráficos 10 e 11, percebe-se ainda que os procedimentos de follow-up (acompanhamento do processo de implementação das recomendações) são um dos principais aspectos que necessitam de aprimoramento quando comparado aos demais itens.

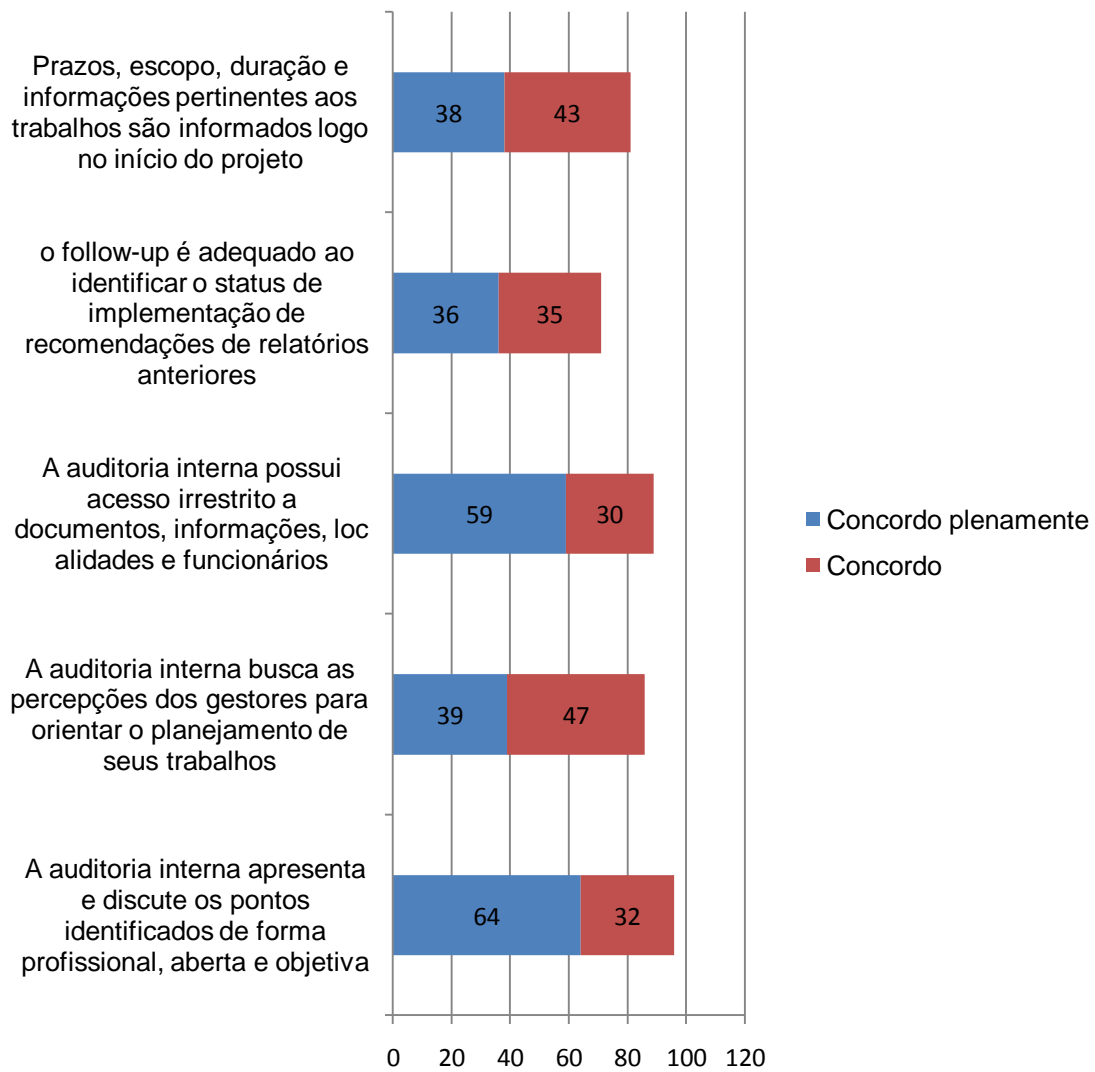


Gráfico 10 – Processo de auditoria e reporte – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).

Fonte: Deloitte (2007, p.10) ¹⁷

¹⁷ A soma dos percentuais de respostas a cada item não totaliza 100% pelo fato de não incluir as respostas “concordo parcialmente”, “não concordo” e “não tenho opinião”.

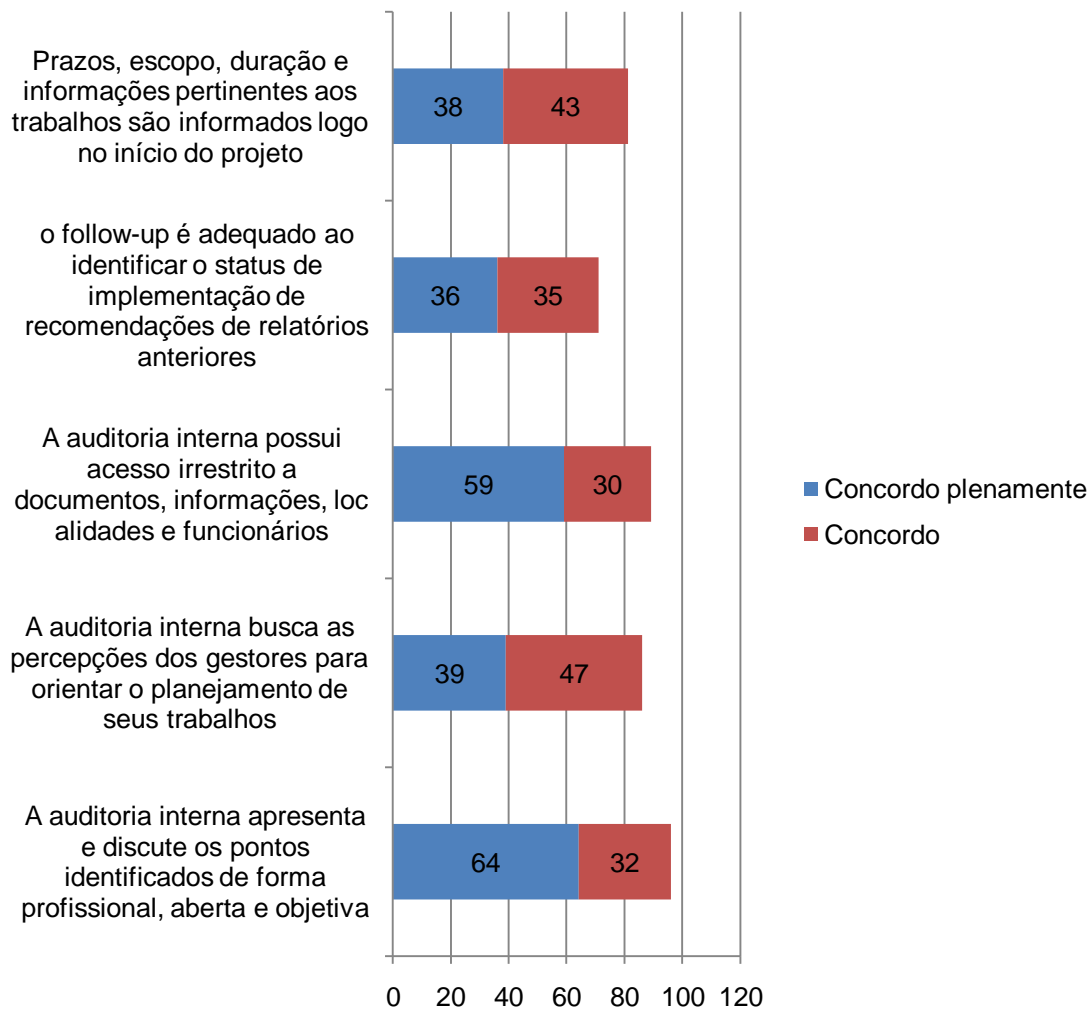


Gráfico 11 - Processo de auditoria e reporte – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).

Fonte: Deloitte (2007, p.11) ¹⁸

Uma das maiores divergências de opinião entre executivos e auditores internos referiu-se à qualidade da equipe, principalmente no que tange ao conhecimento das características e particularidades dos negócios da organização, à proficiência técnica nas áreas auditadas e a habilidade para conduzir projetos especiais. Entre os auditores internos, 91% afirmaram que a equipe possui um conhecimento adequado quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização. No entanto, no grupo dos executivos, apenas 68% comungaram da mesma opinião.

¹⁸ A soma dos percentuais de respostas a cada item não totaliza 100% pelo fato de não incluir as respostas "concordo parcialmente", "não concordo" e "não tenho opinião".

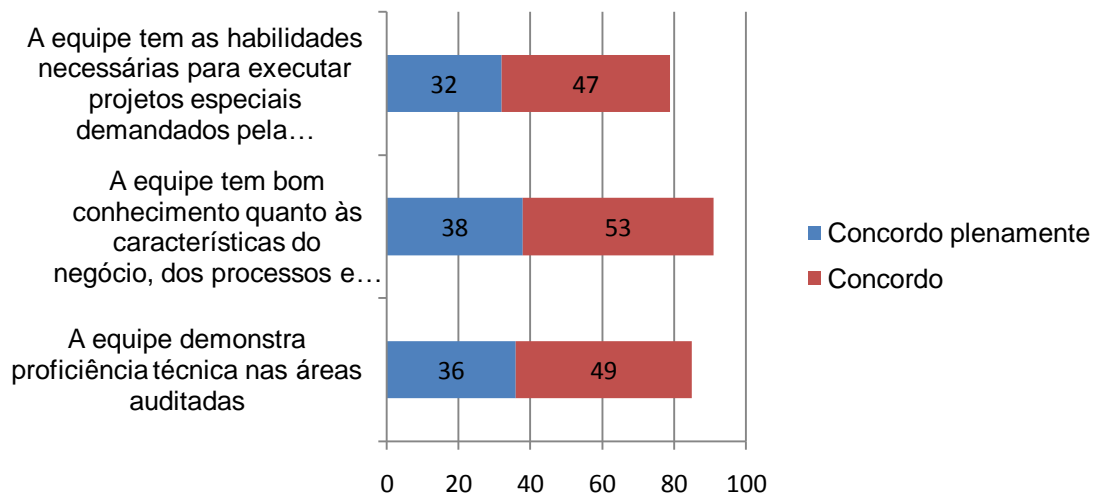


Gráfico 12 – Qualidade da equipe de auditoria interna – opinião dos auditores (em % de respostas de cada estrato).
Fonte: Deloitte (2007, p.12)¹⁹

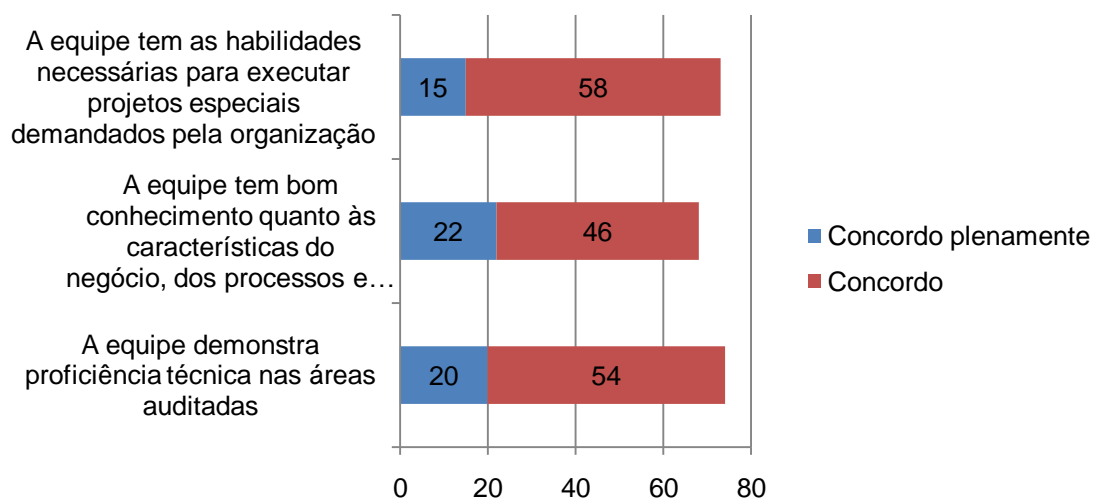


Gráfico 13 - Qualidade da equipe de auditoria interna – opinião dos gestores (em % de respostas de cada estrato).
Fonte: Deloitte (2007, p.12)²⁰

A pesquisa realizada pela Deloitte apontou que a auditoria interna está cada vez mais preparada para apresentar sua importância na consecução das estratégias de negócio da organização e na geração de valor à empresa, Deloitte (2007, p.3):

Em linhas gerais, a pesquisa confirma o movimento de consolidação da auditoria interna no País, ressaltando sua contribuição para o gerenciamento dos riscos de negócio e sua crescente importância no suporte à governança corporativa. Os resultados também evidenciam a

¹⁹ A soma dos percentuais de respostas a cada item não totaliza 100% pelo fato de não incluir as respostas "concordo parcialmente", "não concordo" e "não tenho opinião".

²⁰ idem

relevância da área para o fortalecimento dos processos e o tratamento de questões relacionadas a controles internos, eficiência operacional e aderência às normas internas e externas.

2.9 O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA – EMPRESA PÚBLICA

Para que se possa apresentar o papel de uma auditoria interna de uma empresa pública, foi consultado o Relatório Gestão do exercício de 2012, elaborado pelo TCU, referente a uma empresa pública que aplica recursos públicos, cujas observações sobre as percepções desse Tribunal apontaram para um efetivo controle interno.

Foi transcrito ao longo desse capítulo trechos do citado relatório, com o intuito de apresentar a participação da auditoria interna no controle interno apontado pelo Tribunal.

Não foi citada explicitamente qual a empresa pública foi auditada pelo TCU, por não ser o objetivo desse trabalho. Deixando claro que se trata de uma empresa pública, que atua como agente de políticas públicas do Governo Federal, participando como agente financeiro dos seus principais programas, na qual a auditoria interna exerce um papel fundamental para execução dos seus controles internos, escopo deste trabalho.

O Relatório de Gestão elaborado pelo TCU apontou uma Avaliação do Funcionamento dos Controles Internos trazidos pela auditoria interna da empresa, cujos elementos do sistema de controles internos e valores relacionaram-se abaixo, na Tabela 4 – Avaliação do funcionamento dos controles internos:

Tabela 4 - Avaliação do funcionamento dos controles internos

Elementos do Sistema de Controles Internos a serem avaliados	Valores				
	1	2	3	4	5
Ambiente de Controle					
1. A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento				X	
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.					X
3. A comunicação dentro da empresa é adequada e eficiente.					X
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.					X
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.					X
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.					X
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.					X
8. Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da Instituição.				X	
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados.				X	
Avaliação de Risco					
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.					X
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.					X
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.				X	
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.				X	
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da empresa ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.				X	
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.				X	
16. Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.				X	
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.					X
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.					X
Procedimentos de Controle					
19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da Empresa, claramente estabelecidas.				X	
20. As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.				X	
21. As atividades de controle adotadas possuem custo					X

apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.					
22. As atividades de controle adotadas são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.					X
Informação e Comunicação	1	2	3	4	5
23. A informação relevante para Empresa é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.					X
24. As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.					X
25. A informação disponível para as unidades internas e pessoas da empresa é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.				X	
26. A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da empresa, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.					X
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da Empresa, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.					X
Monitoramento	1	2	3	4	5
28. O sistema de controle interno da empresa é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.					X
29. O sistema de controle interno tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.				X	
30. O sistema de controle interno tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.					X
Escala de valores da Avaliação: (1) Totalmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente não observado no contexto da empresa. (2) Parcialmente inválida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da empresa, porém, em sua minoria . (3) Neutra: Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da empresa. (4) Parcialmente válida: Significa que o conteúdo da afirmativa é parcialmente observado no contexto da empresa, porém, em sua maioria . (5) Totalmente válido. Significa que o conteúdo da afirmativa é integralmente observado no contexto da empresa.					

Fonte: TCU (2013, p.28).

2.10 INFORMAÇÕES SOBRE A ATUAÇÃO DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA EMPRESA PÚBLICA

Visando apresentar o papel da auditoria interna de uma empresa pública, transcreveu-se abaixo o fluxo operacional de um trabalho de auditoria interna, extraído do Relatório de Gestão 2012 – TCU, omitindo o nome da empresa auditada:

Todo apontamento realizado durante um trabalho de auditoria, requer que o preenchimento das ações indicadas pela unidade auditada para solucionar os fatos inconformes, sejam avaliados e homologados pelas instâncias superiores, que, ao proceder dessa forma, toma conhecimento dos fatos apontados e torna-se co-responsável pela implementação das ações.

A certificação de que a alta administração tomou conhecimento das recomendações feitas pela auditoria interna são feitas da seguinte maneira: homologar uma ação indicada para um apontamento de auditoria, o gestor da unidade hierarquicamente superior toma conhecimento do apontamento, sendo co-responsável pela implementação da ação e/ou pelos riscos de não fazê-lo.

Vale ressaltar que, nos trabalhos de auditoria, os apontamentos, riscos implicados e recomendações formuladas são objeto de ampla discussão com os gestores na apresentação do resultado final do trabalho, fato que mitiga a existência de situações em que a implementação de ações não venha a ser acatada pelos gestores.

De outra forma, para os casos em que a implementação de uma ação não ocorra com tempestividade requerida, o fato é reportado as instâncias superiores por meio de cobranças promovidas no SIAUD e quando da emissão semestral do Relatório Síntese, em que constam a situação consolidada dos apontamentos pendentes de finalização.

Além disso, a área de controles internos da empresa contempla, em uma de suas ferramentas de avaliação, denominada Matriz de Conformidade, o indicador de cumprimento de prazos de uma auditoria, expondo a área que não cumpriu seus prazos e/ou prorrogaram por mais de uma vez.

Em 2012, o número de recomendações feitas e o de recomendações implementadas pela alta gerência foi:

Plano de Ação 2012

Recomendações Emitidas 2.038

Recomendações Implementadas 1.241

Agenda de Compromissos 2012

Recomendações Emitidas 3.184

Recomendações Implementadas 2.586

As recomendações possuem prazo para implementação e que referidos prazos variam de acordo com o grau de complexidade dos assuntos abordados.

Assim, a existência de recomendações pendentes de implementação não representam, necessariamente, atraso ou falta de ação corretiva por parte da unidade auditada.

Os apontamentos da Auditoria Interna, apresentados à Alta Administração, por serem considerados os mais relevantes, e os respectivos tratamentos dispensados pelos gestores auditados são considerados informações sigilosas, nos termos do Decreto 7.724/2012, Art. 5.º, § 2.º.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse trabalho foi o de apresentar o papel da auditoria interna na gestão dos recursos públicos.

Preliminarmente realizaram-se pesquisas bibliográficas na literatura, onde estudiosos da área dissertaram sobre seus conhecimentos e experiências e expuseram suas opiniões sobre o tema dessa pesquisa.

Visando complementar a pesquisa buscou-se ainda opiniões de profissionais da área de auditoria, por meio de leitura de artigos escritos, com o objetivo de trazer suas percepções práticas que auxiliassem a responder a questão desse trabalho.

Mas ainda faltavam dados e informações que subsidiassem a base teórica pesquisada. Por meio de consultas aos sites de organizações federais e instituições privadas envolvidas com auditoria, como por exemplo, TCU e Deloitte, obtiveram-se elementos que trouxeram informações práticas que subsidiaram a resposta às pesquisas realizadas.

Por meio de gráficos e tabelas elaborados pelo TCU e Deloitte, os quais foram comentados nesse trabalho complementou-se as informações adquiridas e assim, trouxe uma visão mais prática com o tema dessa pesquisa.

Em nenhum momento este trabalho pretendeu esgotar as pesquisas sobre o tema. Muito pelo contrário. A intenção dessa pesquisa foi a de incentivar outros estudiosos e profissionais da área a se aprofundarem sobre o tema e conseqüentemente aprimorar as pesquisas.

Analisando as opiniões, informações, dados e elementos descritos nesse trabalho é possível inferir que o papel da auditoria na gestão dos recursos públicos vai muito além do que a simples conferência de resultados, cálculos, procedimentos, entre outros.

A auditoria interna visa apontar atos e fatos que possam apontar indícios de erros, fraudes que possam comprometer os resultados da entidade, ou ainda trazer algum prejuízo futuro.

A auditoria interna ainda, por meio de suas técnicas, alerta o gestor sobre os riscos financeiros, materiais, operacionais identificados durante o trabalho de auditoria, apontando e sugerindo ações corretivas a serem aplicadas, dentro das normas e legislações pertinentes.

Na gestão dos recursos públicos percebe-se, por meio dos dados trazidos nessa pesquisa, que a auditoria é bem vista e conceituada pelos gestores.

Entretanto, a auditoria interna é somente os olhos da entidade e não suas mãos. Cabe ao gestor implementar as ações sugeridas pela auditoria interna, com a finalidade de corrigir os erros apontados, adotar as sugestões de melhoria, e assim beneficiar a entidade.

Concluindo esse trabalho, cita-se a opinião de Raul Correa da Silva ²¹, diretor da RCS – Auditoria e Consultoria e Conselheiro do CRC-SP, sobre alguns aspectos sobre a auditoria na gestão dos recursos públicos, os quais coadunam com o pensamento da autora:

[...] Na sua mais pura definição, auditar não se restringe a aferir a adequação e o cumprimento de normas contábeis. O conceito de auditoria envolve o acompanhamento da administração como um todo, por meio da verificação dos fatos positivos ou negativos e o relato posterior dessas ocorrências a quem solicita o trabalho, do proprietário ou conselheiro da empresa, bem como do gestor público. Obrigatória ou não, a auditoria, por sua finalidade, proporciona a segurança e transparência necessárias ao empresário, clientes, credores e potenciais investidores, às instituições vinculadas ao poder público e à sociedade em geral. No entanto, o Brasil parece ainda não ter se dado conta dessa importância. Carente de fiscalização, o país conta hoje com 12.800 auditores – um auditor para cada 14.720 habitantes. A Holanda, por sua vez, apresenta a proporção de um auditor para cada mil habitantes.

²¹ Falta ao Brasil mais do que ética, auditoria.

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, A.L.Z.S; REIS, J.A.G. **Auditoria Interna no setor público**. In: IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós Graduação, São Paulo. Disponível em: < <http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF>>. Acesso em: 10/04/2013.

BARBOSA, Rui. **Obras completas**. Rio de Janeiro: Senado Federal, 1914. v.14, t.3. p.86 apud.

BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de Controle e Auditoria – com ênfase na gestão de recursos públicos**. São Paulo: Editora Saraiva 2012, 200 p.

BRASIL. Decreto n.º 3.591/00 de 06 de setembro de 2.000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 de setembro de 2.000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm >. Acesso em 10/09/2012.

BRASIL. Instrução Normativa n.º 01 de 06 de abril de 2.001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 de abril de 2.001. Disponível em:< www.cgu.gov.br/legislacao/.../instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf > . Acesso em 10/09/2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 05/10/1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm >. Acesso em 10/04/2013.

BRASIL. Portaria n.º 42 de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1.º do art. 2.º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: < www.planejamento.gov.br/secretarias/.../Portarias/990414_port_42.pdf >. Acesso em 10/04/2013.

DELOITTE. **Auditoria Interna no Brasil**. 2007. Disponível em:< <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/auditoria%20interna.pdf>> Acesso em 26/05/2013.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIEPECAFI, n.º 21, maio/ago 1999. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511999000200002&script=sci_arttext >. Acesso em 10/04/2013.

LIMA, Liliane Chaves Murta de Lima. **Controle Interno na administração pública: O controle interno na administração pública como um instrumento de Accountability.** Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Correa, Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012. Disponível em: <portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541195.PDF>. Acesso em 10/04/2013.

MARTINS, Humberto Falcão. Gestão de Recursos Públicos: Orientação para resultados e Accountability. **Revista Eletrônica sobre a reforma do Estado**, Salvador, n.º 03, set/out/nov 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-falcao-martins/gestao-de-recursos-publicos-orientacao-para-resultados-e-accountability>. Acesso em 01/04/2013.

MORAIS, Henrique Hermes Gomes de. **Curso Básico de Controle Interno e Auditoria Governamental.** Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <http://controladoriageral.mg.gov.br/downloads/doc_download/120-apostila-controle-interno-e-auditoria-governamental-pdf-720-kb>. Acesso em 25/06/2013.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). **Código de ética e Normas de Auditoria.** 1998. Montevideu. Uruguai. 87 p.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Efetivação de políticas públicas e a escassez de recursos financeiros. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n.93, out 2011. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10522>. Acesso em 10/04/2013.

SILVA, Moacir Marques da Silva. **Curso de Auditoria Governamental.** São Paulo: Editora Atlas 2012, 180 p.

SILVA, Raul Correa. **Falta ao Brasil, mais do que ética, auditoria.** Revista Consultor Jurídico. 19 de Julho de 2005. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2005-jul-19/falta_brasil_etica_auditoria>. Acessado em 20/07/2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Auditoria em Obras Públicas. Sumário Executivo.** 2002. Brasília. 18 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório de Gestão do Exercício de 2012.** 2012. Brasília. 281p.