

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOÃO MARCELO BATISTA DO NASCIMENTO**

**RELATÓRIOS DE AUDITORIA MUNICIPAL DA CONTROLADORIA GERAL DA**  
**UNIÃO: ANÁLISE DE ADERÊNCIA ÀS NORMAS DE AUDITORIA**  
**GOVERNAMENTAL**

**RECIFE**

**2015**

**JOÃO MARCELO BATISTA DO NASCIMENTO**

**RELATÓRIOS DE AUDITORIA MUNICIPAL DA CONTROLADORIA GERAL DA  
UNIÃO: ANÁLISE DE ADERÊNCIA ÀS NORMAS DE AUDITORIA  
GOVERNAMENTAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof.º Luiz Carlos Miranda,  
Ph.D.**

**RECIFE**

**2015**

Catálogo na Fonte  
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

N244r

Nascimento, João Marcelo Batista do

Relatórios de Auditoria Municipal da Controladoria Geral da União: análise de aderência às normas de auditoria governamental (Portaria 280 de 2010, do Tribunal de Contas da União, alterada pela Portaria 168 de 2011) / João Marcelo Batista do Nascimento. - Recife: O Autor, 2015.  
69 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. Luiz Carlos Miranda, Ph.D. e co-orientador Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2015.

Inclui referências e apêndices.

1. Auditoria interna
2. Controle de custo.
3. Transparência na administração pública – Legislação. I. Miranda, Luiz Carlos (Orientador). Vasconcelos, Marco Túllio de Castro (Co-orientador). II. Miranda, Luiz Carlos (Co-orientador). III. Título.

657.45 CDD (22.ed.)

UFPE (CSA 2015 – 050)



**Programa de Pós-graduação  
Mestrado em Ciências Contábeis**



**Coordenação**

---

**“RELATÓRIOS DE AUDITORIA MUNICIPAL DA CONTROLADORIA GERAL DA  
UNIÃO: ANÁLISE DA ADERÊNCIA ÀS NORMAS DE AUDITORIA  
GOVERNAMENTAL”.**

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 18 de maio de 2015.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente Luiz Carlos Miranda (Ph.D.)

Examinador Interno: Jeronymo José Libonati (Dr.)

Examinadora Externa: Rossana Guerra Sousa (Dr.)

## DEDICATÓRIA

*Às minhas avós Ana e Juraci.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus todo Poderoso, Pai, Filho e Espírito Santo, por me conceder o dom da vida e por me fazer vencer mais uma batalha a ele todo Louvor, toda Honra, toda Glória pelos séculos dos séculos.

A minha família, principalmente minha mãe Jacqueline e meu irmão Bruno, por todo amor e companheirismo e serem minha primeira torcida, sem precisar me cobrar por nada.

A minha namorada Merry, pelo Companheirismo, Paciência, Dedicção, Zelo, Amor, mesmo em meio a tantas dificuldades, conseguiu encontrar forças para me ajudar.

Ao meu Orientador Professor Luiz Miranda, PhD, por todo empenho nas orientações, exigências, puxões de orelhas e nunca se cansar de extrair o melhor dos seus alunos. Sem dúvidas um aprendizado para a Vida.

A todos os professores do Mestrado em Ciências Contábeis, por contribuírem para um conhecimento imensurável.

A Banca examinadora que se dispôs a contribuir com suas avaliações e orientações

A todos os meus colegas de turma: Abinair, José Alexandre, Rafael, Juliana, Max, Rodrigo, João Gabriel, Tiago, Rosana, Márcio, Davi, Omar e Valter, por me permitirem ser, junto com vocês peças desse grande laboratório de conhecimentos e dividir a amizade, a todos Muito Obrigado!

Enfim, mais uma vez e sempre a Deus, por ser o consumidor da minha fé.

*Caiam mil a teu lado e dez mil a tua direita,*

*Tu não serás atingido*

*Sl 91, 7.*

## RESUMO

Este estudo investiga se os relatórios de Auditoria Municipal realizados pela Controladoria Geral da União (CGU) são aderentes às Normas de Auditoria Governamental. O estudo analisou 30 relatórios de auditoria municipal realizados pela CGU do período de 2008 a 2012, que apresentam os resultados das fiscalizações dos gastos municipais realizados com recursos do Governo Federal. A norma que serviu de base para este estudo foi a Portaria 280 do Tribunal de Contas da União, emitida em 08 de dezembro de 2010 e alterada pela Portaria 168 de 05 de julho de 2011. O estudo analisou os relatórios de auditoria da CGU quanto ao atendimento aos requisitos de qualidade dos relatórios de auditoria, a exigência quanto ao atendimento da estrutura e conteúdo e evidenciou as deficiências detectadas. Os resultados evidenciaram que a variável da População influencia pouco no grau de aderência dos relatórios de auditoria a norma em questão, no entanto o nível de IDH influencia mais, tanto na estrutura e conteúdo dos relatórios, quanto nas deficiências detectadas, ou seja, em municípios com IDH baixo, as deficiências são detectadas em maior quantidade. Com base nos resultados obtidos, e na amostra analisada, pode-se concluir que os relatórios de auditoria municipal da CGU aderem a Portaria 280 do Tribunal de Contas da União, mas, precisam evoluir na Comunicação dos seus resultados.

Palavras – chave: Controle Externo. Auditoria Governamental. Transparência dos Recursos Públicos.

## **ABSTRACT**

This study investigates whether the Municipal Audit reports carried out by the Comptroller General (CGU) are adherent to the Government Auditing Standards. The study looked at 30 municipal audit reports carried out by CGU of the period 2008 to 2012, presenting the results of inspections of municipal expenses for the Federal Government. The rule which formed the basis for this study was Ordinance 280 the Court of Auditors of the Union, issued on December 8, 2010 and amended by Decree 168 of 05 July 2011. The study examined the audit reports of the CGU as the attention to quality of audit reports requirements, the requirement as service structure and content and highlighted the shortcomings. The results showed that the variable Population little influence on the degree of adherence of audit reports the norm in question, however the HDI level of influence over both the structure and content of the reports, as the shortcomings, namely in municipalities low HDI, deficiencies are detected in larger quantities. Based on the results obtained, and in the sample, it can be concluded that the municipal audit reports of CGU adhere to Ordinance 280 the Court of Auditors of the Union, but must evolve in the communication of their results.

Key - words: External Control. Government Auditing. Transparency of Public Resources.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>AAA</b>	<b>American Accounting Association (Associação Americana De Contabilidade)</b>
<b>AICPA</b>	<b>American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americanos dos Auditores)</b>
<b>ALGA</b>	<b>Associação dos Auditores em Governos Locais</b>
<b>BDI</b>	<b>Bonificações e Despesas indiretas</b>
<b>CAE</b>	<b>Central de Abastecimento Escolar</b>
<b>CFC</b>	<b>Conselho Federal De Contabilidade</b>
<b>CGU</b>	<b>Controladoria Geral Da União</b>
<b>CMAS</b>	<b>Conselho Municipal de Assistência Social</b>
<b>CVM</b>	<b>Comissão de Valores Mobiliários</b>
<b>COSO</b>	<b>Committee Of Sponsoring Organizations (Comitê Das Organizações Patrocinadoras)</b>
<b>GAO</b>	<b>Government Accountability Office</b>
<b>IBGE</b>	<b>Instituto Brasileiro De Geografia Estatística</b>
<b>IDH</b>	<b>Índice de Desenvolvimento Humano</b>
<b>IIA</b>	<b>Institute of Internal Auditors (Instituto Americano dos Auditores Internos)</b>
<b>IMA</b>	<b>Institute of Management Accountants (Instituto dos Contadores Gerenciais)</b>
<b>INTOSAI</b>	<b>Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores</b>
<b>ISSAI</b>	<b>Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria</b>
<b>NAT</b>	<b>Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União</b>
<b>NBC T</b>	<b>Normas Brasileiras De Contabilidade Técnicas</b>
<b>PBF</b>	<b>Programa Bolsa Família</b>
<b>PNUD</b>	<b>Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento</b>
<b>RH</b>	<b>Recursos Humanos</b>
<b>SEC</b>	<b>Security Exchange Commission (equivalente da CVM)</b>
<b>TCE</b>	<b>Tribunal De Contas Do Estado</b>
<b>TCU</b>	<b>Tribunal De Contas Da União</b>

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1 – Cubo do Modelo do Coso .....</b>	<b>28</b>
--	-----------

## **LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela1 - Estrutura e Conteúdo dos relatórios em relação a população.....</b>	<b>48</b>
<b>Tabela 2- Análise da Estrutura e Conteúdo em relação a População.....</b>	<b>49</b>
<b>Tabela3- Estrutura e Conteúdo dos relatórios em relação ao IDH.....</b>	<b>49</b>
<b>Tabela 4- Análise da Estrutura e Conteúdo em relação ao IDH.....</b>	<b>50</b>
<b>Tabela 5-Deficiências detectadas em relação ao IDH.....</b>	<b>52</b>
<b>Tabela 6- Análise das deficiências detectadas em relação ao IDH.....</b>	<b>52</b>

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Atendimento a Estrutura dos Relatórios de Auditoria.....	38
Quadro 2- Requisito de Qualidade dos Relatórios de Auditoria - Composição do Índice.....	39
Quadro 3- Somatório de Todos os Índices dos Requisitos de Qualidade.....	40
Quadro 4- Principais Deficiências nos relatórios de Auditoria.....	41
Quadro 5- Representação do nível de IDH.....	42
Quadro 6- Representação do nível da População.....	42
Quadro 7- Codificação das deficiências detectadas.....	43
Quadro 8- Quantidade de municípios em relação ao tamanho da população.....	46
Quadro 9- Quantidade de municípios em relação ao nível de IDH.....	47

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
<b>1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....</b>	<b>17</b>
<b>1.2 OBJETIVOS.....</b>	<b>19</b>
1.2.1 OBJETIVO GERA.....	19
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	19
<b>1.3 JUSTIFICATIVA.....</b>	<b>20</b>
<b>2. REVISÃO DA LITERATURA.....</b>	<b>22</b>
2.1 AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	22
2.2 CONTROLE INTERNO.....	27
2.3 FRAUDES E RISCOS NO SETOR PÚBLICO.....	31
2.4 INFLUENCIA DA INTOSAI NAS NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	33
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>36</b>
3.1 ETAPAS DA PESQUISA.....	36
3.2 ANÁLISE DOS DADOS.....	37
3.3 TRATAMENTO ESTATÍSTICO.....	41
3.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	44
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>45</b>
4.1 REPRESENTATIVIDADE DOS MUNICÍPIOS: QUANTO A POPULAÇÃO E AO IDH.....	45
4.2 ANÁLISE DA ESTRUTURA E CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS.....	45
4.2.1 QUANTO A POPULAÇÃO.....	48
4.2.2 QUANTO AO IDH.....	48
4.3 ANÁLISE DA QUALIDADE DOS RELATORIOS.....	51

4.4 ANÁLISE DAS DEFICIÊNCIAS DETECTADAS.....	51
4.4.1 QUANTO A POPULAÇÃO.....	51
4.4.2 QUANTO AO IDH.....	51
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>54</b>
5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	56
<b>6 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>
<b>APÊNDICE:</b> Planilhas utilizadas para análise da qualidade dos relatórios.....	67

## 1 INTRODUÇÃO

A sociedade necessita de mecanismos que possibilitem transparência na administração dos recursos públicos, que esclareçam como estes recursos estão sendo aplicados e como estão sendo controlados os fatores que possam prejudicar a administração do patrimônio público, por exemplo, fraudes, riscos e casos de escândalos com desvios do dinheiro público, reforçando a transparência no setor público (Salawu e Agbeja, 2007).

A transparência na administração pública municipal é um tema bem atual e importante, explicado, dentre outros, pelos seguintes fatores:

- a) A crescente urbanização, que resulta em crescimento das cidades, resultando em aumento da complexidade da gestão pública dos municípios. (Hundertmack e Miorin, 2008; Friedmann e Wolff, 1982).
- b) O expressivo custo de “morar no município”, traduzido nos impostos municipais, que é resultado do adensamento urbano e da maior oferta de serviços públicos a cargo dos municípios; (Ribeiro *et al*, 2012 e Lozano, 1990).
- c) A disseminação cada vez mais intensa da internet, disponibilizada para uma grande parte da população, habitantes dos municípios, que cria um cidadão mais preparado e ávido por informação sobre o uso do dinheiro arrecadado pelos municípios. (Scott, 2006).

O resultado é um interesse cada vez mais crescente dos cidadãos do acesso à informação sobre a atuação do estado e o conhecimento do destino de seus tributos (Chalos e Cherian, 1995), esse interesse força o estado a prestar contas da gestão do patrimônio público apresentando com transparência o resultado desta gestão. De acordo com Roberts (2009), a transparência é necessária para gerir qualquer tipo de recurso, sejam estes públicos ou privados, possibilitando a relação de confiança entre os indivíduos que se evolvem na administração de um determinado patrimônio, sejam gerindo ou aportando recursos.

Para garantir a transparência na gestão dos recursos públicos, um importante instrumento de fiscalização é a auditoria governamental que tem como função fiscalizar o cumprimento dos programas governamentais e assim a gestão dos recursos públicos

A auditoria A auditoria governamental fiscaliza, dentre outros, o controle interno dos entes federativos brasileiros (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), através do exercício do controle externo, com o auxílio do TCU (Tribunal de Contas da União (art. 71, C.F, 1988)) e dos TCE's e TCM's (Tribunais de Contas dos Estados e Tribunais de Contas

Municipais, (art. 75, C.F, 1988)) e de Controle Externo com a Controladoria Geral da União (CGU).

O Conselho Federal de Contabilidade inclui nas suas discussões um projeto de normas de auditoria governamental, tendo por base as normas editadas pela INTOSAI e pelo IFAC (Resolução 1.328/2011). Não menos importante o IRB (Instituto Rui Barbosa) uma associação civil de estudos e pesquisas dos tribunais de contas, publicam normas de auditoria governamental, formando um projeto piloto, aplicadas ao controle externo brasileiro, divididas em quatro grupos: Normas Gerais, relativas aos Tribunais de Contas, aos profissionais de Auditoria Governamental e aos trabalhos de auditoria governamental (NAGs 1000, 2000, 3000 e 4000/2010, respectivamente).

O estudo vai avaliar o grau de aderência das Práticas de Controle Externo da Controladoria às normas de auditoria governamental brasileiras, emitida pelo Tribunal de Contas da União (Portaria - TCU nº 280, 2010, alterada pela Portaria - TCU Nº 168, DE 30 DE JUNHO DE 2011).

## 1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Diante das crescentes discussões sobre a transparência na gestão dos recursos públicos, como consequências de fraudes, desvios e escândalos de apropriação de recursos públicos (Everett *et al.*, 2007; Sodré e Alves, 2010; Ferraz E Finan, 2007, IZA Discussion Papers, No. 2843) e da importância atribuída à melhoria dos controles internos das organizações, para a redução desses problemas, é que se faz pertinente mecanismos que fiscalizem a administração do patrimônio público. Foi essa a motivação para o surgimento do COSO.

O COSO, acrônimo para Committee of Sponsoring Organizations (Comitê das Organizações Patrocinadoras) é uma organização que surgiu em 1985, para patrocinar a Comissão Nacional sobre Relatórios Contábeis Fraudulentos, uma iniciativa independente do setor privado que estudou os fatores causais que podem levar ao surgimento de relatórios financeiros fraudulentos. Essa organização também desenvolveu recomendações para as empresas de capital aberto e os seus auditores independentes, para a SEC (Security Exchange Commission, que é a equivalente da CVM, Comissão de Valores Mobiliários) e outros reguladores, e por instituições educacionais. O COSO é patrocinado conjuntamente por cinco grandes associações profissionais, com sede nos Estados Unidos: a Associação Americana de Contabilidade (American Accounting Association - AAA), o Instituto Americanos dos Auditores (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), a Associação Internacional dos Executivos Financeiros (Financial Executives International - FEI), o Instituto Americano dos Auditores Internos (Institute of Internal Auditors - IIA) e do Instituto dos Contadores Gerenciais (Institute of Management Accountants - IMA).

Um instrumento que pode ser eficiente na fiscalização da gestão pública é a auditoria governamental, com as técnicas empregadas, o amparo legal, as normas de procedimento e os relatórios de fiscalização disponibilizados à sociedade, através dos ambientes eletrônicos dos sites e portais das instituições fiscalizadoras (Januzzi, 2011).

A auditoria governamental, segundo Castro (2009) é um importante instrumento de controle em busca de melhor alocação de recursos, não só atuando para corrigir desperdícios, como inibir a impropriedade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial, contribuindo para um controle interno eficiente.

O controle interno na administração pública tem como objetivo garantir que a operacionalização das ações ocorra de maneira eficiente e também evitar que ocorram

fraudes, garantindo assim que sejam atendidos os requisitos exigidos por normativos legais, tais como a Constituição Federal, a Lei 4.320/64 (Orçamento Público), Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000) e a NBC T 16.8 (CFC, 2008), aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que estabelece referenciais para a implantação e manutenção do controle interno como suporte ao sistema de informação contábil, possibilitando a minimização de riscos e o alcance dos objetivos da entidade.

As disposições, legais e normativas, de que tratam os controles internos trazem aos gestores públicos uma responsabilidade direta pela qualidade da gestão dos recursos públicos, seja federal, estadual ou municipal. Para que esta responsabilidade seja exercida, órgãos fiscalizadores tem o objetivo de investigar a estrutura de controle interno dos entes públicos, com destaque para os seguintes: CGU, TCEs e TCMs.

Com o objetivo de estabelecer a fiscalização do cumprimento das normas de controle interno em consonância com a responsabilização da gestão fiscal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, determina:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar. (art. 59, L. C. 101/2000).

A Controladoria Geral da União (CGU) e os Tribunais de Contas dos estados (TCEs) são exemplos de órgãos que fiscalizam a gestão do patrimônio público, especificamente em municípios, apontando irregularidades nos seus relatórios de fiscalização. Segundo Sodré e Alves (2010), as irregularidades e deficiências apontadas nos relatórios de fiscalização, podem ser decorrentes de disfunções gerenciais ou atos delituosos contra o erário público, que, embora se diferenciem em suas intencionalidades, ambos trazem prejuízo aos recursos públicos.

O exercício de controle praticado pela Controladoria Geral da União é denominado de Controle Interno, mas, em relação a fiscalização exercida nos Controles Internos dos municípios brasileiros quanto ao cumprimento dos programas de governo com financiamento de recursos federais, a CGU exerce Controle Externo. Com os argumentos expostos, chega-se a seguinte questão de pesquisa: ***Qual o grau de aderência dos relatórios de auditoria municipal do programa de sorteios públicos da CGU a Portaria 280 de 2010, do Tribunal de Contas da União?***

## 1.2 OBJETIVO

### 1.2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo deste estudo é avaliar o grau de aderência dos relatórios de auditoria municipal do programa de sorteios públicos da Controladoria Geral da União, da fiscalização do cumprimento dos programas de governo dos municípios, à Portaria 280 de 2010 do Tribunal de Contas da União.

### 1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- Identificar, através da análise documental, as principais características dos relatórios de auditoria e fiscalização dos municípios, produzidos pela CGU, que exerce o controle externo da gestão dos municípios, que utilizam recursos federais para financiar seus Programas.
- Proceder à análise comparativa desses relatórios com a Portaria 280 de 2010 (alterada pela Portaria 168 de 2011), do Tribunal de Contas da União.
- Identificar as deficiências materiais dos controles internos dos municípios mais comuns que possam ser apontadas como as causas das constatações evidenciadas nesses relatórios.
- Identificar se é possível detectar padrões nas deficiências materiais, que possam servir de lição para o futuro.
- Verificar a influência das variáveis da População e do nível de IDH na qualidade dos relatórios de auditoria;
- Aplicar os Testes Estatísticos de Levene, através do SPSS, para verificar a significância dos resultados encontrados.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Este estudo justifica-se no que trata da fiscalização da gestão do patrimônio público, discute as formas que estão garantindo o alcance dos objetivos da administração pública municipal, estudando a existência de padronização nas fraudes encontradas nos controles internos municipais.

A corrupção nos entes municipais não é coisa nova, nem exclusiva do Brasil (Rose-Ackerman, 1999). Melhorias nos controles internos e externos são propostos para tentar minimizar este problema. Embora o Brasil já tenha um sistema avançado de controle externo municipal, ainda há muito por fazer, para colocar o País numa melhor posição em termos de nível de corrupção. Ainda ocupamos o 72º lugar no ranking mundial de corrupção, segundo dados da Transparência Internacional que mede a percepção de corrupção em 177 países (Transparency International, 2013).

Visando prover a sociedade de melhores informações sobre a eficácia, eficiência e o cumprimento dos programas governamentais, a auditoria governamental adquire uma importância fundamental. Um estudo realizado por Clark *et al.* (2007) examinou a legislação sobre auditoria governamental nos 25 países membros da União Europeia, quanto à prestação de contas do governo ao parlamento. Nos resultados destacaram a necessidade de mudança na legislação quanto à auditoria das contas públicas, possibilitando melhores decisões em favor dos direitos da sociedade e também a necessidade de fortalecer o sistema de Prestação de contas do parlamento às Entidades Superiores de Auditoria.

Quanto à necessidade de Controle interno para garantir que o patrimônio público seja gerido, que as possíveis fraudes e riscos, como desvio de recursos e mau uso do dinheiro público torne-se eventos constantes na gestão governamental. Nesse sentido, o artigo jornalístico de Mckenna (2013), publicada na Forbes, investigou o caso de desvio de verba municipal do município de Dixon, estado de Illinois, onde a controller municipal desviou o dinheiro das verbas para a aquisição de cavalos e apresentou números ruins no orçamento para execução da gestão dos recursos públicos municipais, este feito só foi alcançado pela controller graças às negligências dos auditores municipais quanto às fraudes cometidas, a detecção destes desvios aconteceu com o auxílio dos serviços de uma auditoria independente.

Os órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno do Governo Federal no Brasil são supervisionados Pela Controladoria Geral da União (CGU) através da Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda (SFC/MF), realizando auditorias e fiscalizando as questões relativas a transparência e gestão do patrimônio público. A CGU realiza a fiscalização, dentre outros tipos, por sorteio de municípios que recebem recursos federais para

sua execução dos programas governamentais. Estes relatórios foram escolhidos para esta pesquisa por representarem a comunicação dos resultados da fiscalização do Controle Interno dos municípios.

De acordo com as funções da Controladoria Geral da União, ela é responsável pelas práticas de Controle Interno do Governo Federal. Mas, em relação à fiscalização do Controle Interno dos municípios, está exercendo uma eventual prática de Controle Externo, pois, fiscalizam o sistema de Controle Interno dos municípios em relação ao cumprimento e transparência dos recursos recebidos pelo Governo Federal. Portanto, esta pesquisa utiliza o termo de Práticas de Controle Externo, especificamente, para este tipo de fiscalização da CGU.

De acordo com esta eventual prática de Controle Externo da CGU, a norma escolhida para cumprir o objetivo geral deste estudo foi a Portaria 280 de 2010, alterada pela Portaria 168 de 2011, do Tribunal de Contas da União (TCU), pois, trata-se de uma norma que reflete as boas práticas de Controle Externo do TCU e este órgão é responsável pelo Controle Externo dos recursos federais. Esta norma foi desenvolvida com base nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), e com as melhores práticas desenvolvidas por outras instituições superiores de controle de reconhecida experiência (Portaria-TCU 280 de 2010).

Os anos escolhidos para analisar os relatórios foram os exercícios de 2008 a 2012, para possibilitar a análise da evolução do grau de aderência das Práticas de Controle Externo da CGU em relação a Norma do TCU.

Diante da necessidade de entender a importância da fiscalização da gestão do patrimônio público, que contribuições a auditoria governamental pode proporcionar a sociedade e como a gestão pública pode antecipar e prevenir possíveis eventos danosos ao patrimônio público, este estudo se faz pertinente.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A auditoria busca examinar as demonstrações contábeis, verificando se há conformidades com as diretrizes traçadas para suas elaborações, se foram atendidas com eficácia e se estão adequadas aos objetivos a que se destinam. A NBC T 11 – Normas de Auditoria das Demonstrações Contábeis (CFC, 2002) define auditoria das demonstrações contábeis como:

O conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica. (NBC T 11, 2003).

No âmbito internacional, algumas instituições exercem a função de fiscalizar o cumprimento dos programas de governo, exercendo auditoria na gestão pública. Por exemplo, A GAO (Government Accountability Office) é uma agência independente que auxilia o Congresso Nacional dos Estados Unidos, exercendo o controle externo, com a missão de fiscalizar e garantir a prestação de contas do governo federal. Em alguns países, como por exemplo, nos Estados Unidos, algumas empresas de auditoria que fiscalizam empresas privadas também realizam trabalhos de fiscalização no setor público, como por exemplo, a empresa de auditoria KPMG, realizou auditoria na prefeitura de Roanoke, no estado da Virgínia, no exercício de 2013([www.roanokeva.gov](http://www.roanokeva.gov)).

Outras instituições, como a INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) e a ALGA (Associação dos Auditores em Governos Locais), exercem a função de orientar os trabalhos dos auditores no exercício de fiscalizar o patrimônio das entidades.

A INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) que é um órgão que define normas e orientações para implementações de auditoria governamental e controle interno, estabelecendo orientações acerca de auditoria, controle interno prevenção e detecção de fraudes e riscos. Segundo a orientação ISSAI 1000, item 19 (Introdução Geral e Orientações sobre Auditoria Financeira da INTOSAI) o escopo de auditoria governamental inclui regularidade e auditoria de desempenho. Auditoria de regularidade compreende:

(a) Atestado de prestação de contas das entidades financeiras responsáveis, envolvendo análise e avaliação dos registros contábeis e expressão de opiniões sobre Demonstrações Contábeis;

(b) Atestado de responsabilidade financeira da administração do governo como um todo;

- (c) Auditoria de sistemas e operações contábeis, incluindo uma avaliação do cumprimento dos estatutos e regulamentos aplicáveis;
- (d) A auditoria do controle interno e funções de auditoria interna;
- (e) Auditoria da probidade e decoro de decisões administrativas tomadas dentro da entidade auditada; e
- (f) Relatórios de quaisquer outros assuntos decorrentes ou relacionados com a auditoria que as Instituições consideram que deve ser divulgado. (INTOSAI, ISSAI 1000: 19).

Com o objetivo de orientar o trabalho dos auditores governamentais, a Associação dos Auditores em Governos Locais (ALGA), nos Estados Unidos, elaborou um documento intitulado Modelo de Legislação e Orientações para auditores governamentais em Municípios, onde estabelece os principais pontos que a auditoria governamental pode influenciar a comunicação entre a gestão dos recursos públicos e a sociedade. Esta Associação apresenta as normas de auditoria e controle interno, emitidas por entidades fiscalizadoras e normativas (GAO, COSO, GASB).

A auditoria governamental investiga o cumprimento dos programas de governo, fiscalizando a maneira como estes programas estão sendo executados, bem como a eficiência na utilização dos recursos e ainda avaliando o controle interno de cada ente federativo, união, estados e municípios (TCE - BA, 2005).

Com a evolução do entendimento da transparência no setor público, como resultado do processo democrático em sua forma mais completa, pode-se chegar a accountability e a uma maior participação da sociedade na fiscalização da gestão governamental. Com essa visão, Rocha (2011) corrobora que, se por um lado a accountability é fundamental para a preservação da democracia, por outro é indispensável à participação dos cidadãos para que ela se realize.

Pesquisando a auditoria governamental na China, Yang, Xiao e Pendlebury (2008), argumentaram que a independência da auditoria governamental era comprometida, pois o controle externo exercido por esta auditoria submetia-se ao Poder Executivo e não ao Legislativo, consequências do Regime político predominante. Para buscar uma maior independência, buscou-se um processo de separação de funções de auditoria, em que o Poder Legislativo controlaria os orçamentos fiscais e o Poder Executivo fiscalizaria os serviços financeiros e as empresas estatais.

Skaerbaek (2009) realizou uma pesquisa no Escritório Nacional de Auditoria da Dinamarca, buscando evidenciar os esforços do governo dinamarquês para tornar as atividades militares auditáveis e como as manobras dos resultados das auditorias, por parte de auditores estaduais influenciam a qualidade do trabalho da auditoria.

Alguns órgãos como a Controladoria Geral da União (CGU) e os Tribunais de Contas Estaduais (TCE's), realizam auditoria, fiscalizando os programas de governo nos municípios brasileiros, investigando os controles internos da gestão municipal, com o objetivo de dar maior transparência à gestão pública (Martins *et al.*, 2012).

O estudo de Januzzi (2011) avaliou programas governamentais por meio da análise de relatórios de fiscalização da CGU, especificamente o Programa de Assistência Farmacêutica, concluindo que Falta de controle de estoque, medicamentos vencidos, compras fora da lista pactuada de medicamentos faltam de contratação de farmacêuticos no município, são alguns dos problemas básicos vivenciados, denotando as dificuldades de gestão nos municípios brasileiros e, por conseguinte, a baixa efetividade do gasto social no país.

Os relatórios emitidos pela CGU, também auxiliam as decisões dos conselhos gestores de políticas públicas. Martins *et al* (2012) demonstraram que os conselhos da área da saúde enfrentam obstáculos para garantir uma boa atuação, apresentam falhas que iniciam na sua constituição e permanecem no seu funcionamento, configurando-se em indícios de fragilidades que podem comprometer a sua contribuição para uma boa governança e para inserção da sociedade nos processos de elaboração e controle das políticas.

A pesquisa de Sodr e e Alves (2010) demonstrou a rela o entre emendas parlamentares e o nível de corrup o municipal no Brasil, através da análise dos relatórios do programa de fiscaliza o da CGU. Os resultados demonstraram que 25 % dos municípios que recebiam recursos de emendas apresentavam mais episódios de corrup o, falta de controle interno efetivo e falta de consenso entre governantes e estudiosos para escolher a melhor estratégia de combate   corrup o.

Com a mesma relevância, Ferraz e Finan (2007) analisaram, através dos relatórios de fiscaliza o da Controladoria Geral da União, se a possibilidade de reelei o afeta o nível de casos de corrup o, obtendo como resultado que em municípios em que os prefeitos estão em final de mandato e sem possibilidade de ser reeleito, há significativamente mais casos de corrup o.

Os tribunais de contas estaduais exercem fiscalização das prefeituras, quanto à conformidade da utilização dos recursos transferidos pelo estado. De acordo com Antonino *et al.* (2013), a percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para a transparência da gestão pública é que o seu trabalho tem contribuído para a transparência pública, com limitações relativas à tempestividade e compreensibilidade das informações divulgadas.

A pesquisa de Kronbauer *et al.* (2011) analisaram as inconsistências apontadas pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul (TCE/RS) em auditorias municipais, evidenciando que as principais irregularidades ocorrem com despesas, administração de pessoal e controles internos. Obtiveram a conclusão de que as irregularidades e deficiências no Sistema de Controle Interno são maiores naqueles municípios com maior número de irregularidades de gestão apontadas.

Visando utilizar a linguagem e comunicação da contabilidade e auditoria governamental através da fiscalização do Tribunal Regional Eleitoral do estado de Alagoas (TER-AL), Melo e Freire (2011) analisaram os pareceres das prestações de contas de partidos políticos e demonstraram que apesar dos pareceres técnicos com observações quanto a aspectos contábeis que prejudicam a qualidade da informação fornecida na prestação de contas o pleno tem tomado suas decisões de modo independente às recomendações técnicas, com exceção quando a questão envolve valores monetários.

Com a contribuição das pesquisas em auditoria governamental, é evidente que, para que ela seja eficiente, não basta somente fiscalizar e dispor os relatórios a sociedade, mas, buscar maneiras de comunicar com clareza e objetividade as informações constantes no relatório. Nesse sentido, Lopéz e Peters (2010) investigaram 13.386 únicos relatórios de auditoria de cidades dos Estados Unidos e municípios durante o período 2004-2006. Payne e Jensen (2002) estudaram o atraso nas investigações e pareceres de auditoria municipal em municípios dos Estados Unidos.

Nessa mesma linha, Cohen e Leventis (2013), examinaram atrasos de auditoria para as demonstrações financeiras preparadas pelos municípios gregos e obtiveram nos resultados que variáveis políticas persistem na explicação de atraso auditoria em termos de não-conformidade com os prazos legais.

Giroux e Jones (2011) realizaram um estudo para medir a qualidade da auditoria nos governos locais da Inglaterra e no País de Gales, obtiveram como resultado principal que o número de Clientes nos estados locais determina a qualidade do serviço de auditoria prestado.

Paglietti (2010) apresentou um estudo que relata sua experiência na implantação de sistema de Controle Interno e Auditoria em governos municipais. O objetivo foi analisar a evolução dos controles internos em municípios italianos e verificar se as definições e conceitos relativos aos controles são uniformemente utilizados pela lei italiana e da literatura internacional vigente. Os resultados demonstram que alguns elementos do modelo de controle interno não são definidos de forma estruturada e integrada, são eles: o conjunto de princípios básicos sobre a governança, o sistema de gestão de risco, as ferramentas e técnicas para as atividades de controle e a função de auditoria interna.

Uma importante função da Auditoria Governamental é a detecção e prevenção de fraudes e riscos gerenciais, a pesquisa de Hood e Smith (2012), analisaram as percepções de autoridades locais, quanto ao aumento das práticas de gestão de riscos no governo do Reino Unido, estabelecendo o grau em que há indícios de uma positiva gestão de riscos gerenciais no resultado da entidade.

Assim, Paulo *et. al.* (2013) corroboram que a linguagem e as formas que as informações são demonstradas nos relatórios podem influenciar tanto no entendimento da população, quanto no comprometimento da credibilidade dos auditores governamentais. Também relevante, a pesquisa realizada por Christensen e Skaerbaek (2006) revelou que os relatórios de prestação de contas do setor público, exigidos e fiscalizados pela auditoria governamental, podem refletir informações diferentes do que fora estabelecido no orçamento, influenciando no processo de comunicação com a sociedade.

Radcliffe (2008) realizou um estudo utilizando os resultados em uma auditoria em Cleveland, Ohio, para demonstrar que o uso predominante de termos técnicos pode fazer com que observações mais amplas possam ser feitas pela sociedade como um todo, argumentando que os auditores, em seus comentários e opiniões, são muitas vezes pragmáticos e reduzem o entendimento a sua classe profissional.

A auditoria governamental consiste na investigação, não só do cumprimento dos programas de governo, mas, também, da maneira como estes programas estão sendo monitorados e controlados, na detecção das deficiências encontradas nos controles internos e como estes podem influenciar na gestão do patrimônio público.

## 2.2 CONTROLE INTERNO

Controle Interno é uma função administrativa envolvendo pessoas, empresas, departamentos, serviços, entre outros, com o objetivo de atender aos objetivos traçados no planejamento da empresa, atendendo às exigências das normas estabelecidas, protegendo os ativos dos riscos que possam prejudicar os resultados da organização tem um efeito econômico significativo sobre a gestão interna fazendo com que as principais decisões sejam tomadas com base nas informações dos seus relatórios, Fang (2009).

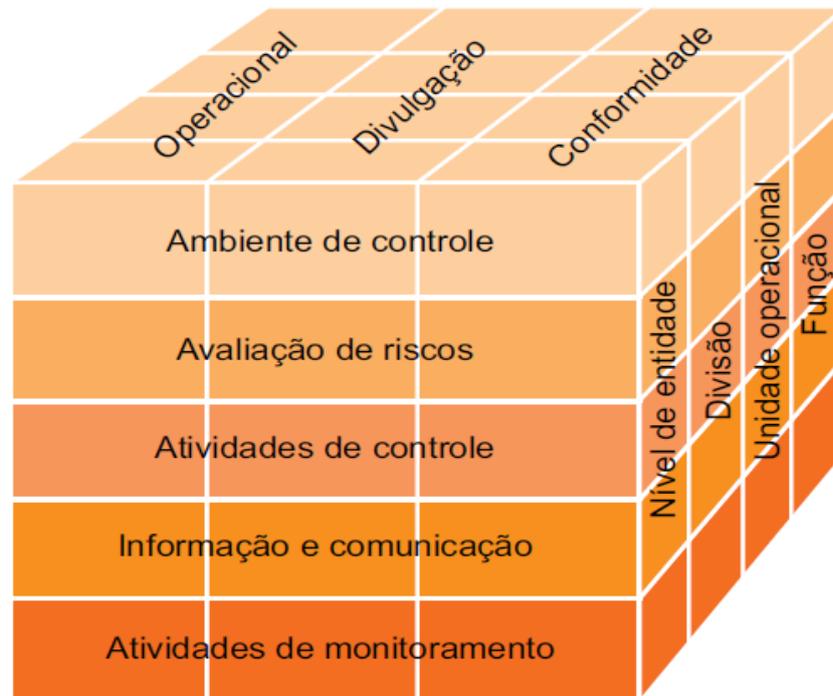
Ribeiro Filho *et al.* (2004) definem controle interno como um conjunto de órgãos e entidades mantidos sob um sistema de comunicação e coordenação próprias, objetivando operacionalizar os planos, de modo a que os objetivos sejam alcançados com eficiência. Silva (2002) define que os controles internos são compostos pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, visando a assegurar a proteção do patrimônio, com exatidão e fidedignidade dos dados contábeis e eficiência operacional, como meio para alcançar os objetivos globais da organização.

De acordo com a Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros – COSO, 2007), controle interno é definido como um processo administrativo capaz de fornecer segurança razoável para atingir os objetivos nas seguintes categorias: (a) confiabilidade de informações financeiras; (b) obediência (compliance) às leis e regulamentos aplicáveis; (c) eficácia e eficiência de operações.

De acordo com a tradução da Estrutura Integrada do Controle Interno, realizada pelo IIA (Instituto dos Auditores Internos do Brasil), controle interno auxilia as entidades a alcançar objetivos importantes e a sustentar e melhorar seu desempenho. Afirmando que a estrutura estabelecida pelo COSO, possibilitam a implementação de sistemas de controle interno eficiente na detecção e prevenção de fraudes, reduzindo riscos a níveis aceitáveis e apoiando o processo de tomada decisão (IIA, 2013).

Com intenção de contribuir para os estudos sobre as formas de antecipar e minimizar riscos, o IIA (Instituto dos Auditores Internos do Brasil), em 2013 apresenta em seus estudos o arcabouço atualizado da Estrutura do COSO. A Figura 1 ilustra esta estrutura.

Figura 1 – Modelo Estrutura Conceitual do Coso, IIA.



Fonte: IAA, 2013.

Segundo definição da NBC TA 315 Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

No setor público, controle interno é definido como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos e fiscalizando a gestão do patrimônio da entidade (NBC T 16.8, CFC, 2008).

Na perspectiva de fiscalização dos recursos aplicados na gestão do patrimônio público, a auditoria governamental investiga principalmente os mecanismos de controle das entidades públicas, podem ser controle externo e interno, conforme dispõe a Constituição Federal:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (C.F., art. 70)

A INTOSAI ((International Organization of Supreme Audit Institutions), em sua orientação INTOSAI GOV 9120 (Controle Interno: Proporcionando Prestação de contas para entidades governamentais), define Controle Interno como o processo pelo qual uma organização governa suas atividades de forma eficaz e eficiente para cumprir sua missão. Ainda segundo a norma, o controle interno não deve ser encarado como um processo independente dentro de uma organização governamental, em vez disso, deve ser reconhecido como uma parte integrante de cada um dos sistemas de gestão que utiliza para orientar suas operações.

Outra definição também importante é estabelecida pela INTOSAI GOV 9100 (Diretrizes para normas de Controle Interno para o setor público), estabelecendo que controle interno, é um processo integral dinâmico que está continuamente adaptando-se às mudanças que uma organização está enfrentando.

A pesquisa de Farias *et al.*(2009) evidenciou que a metodologia COSO no gerenciamento dos controles internos do BB é adequada e alinha-se aos interesses da estrutura e da cultura de controle interno propostas pelo banco. Nessa mesma perspectiva Fernandes *et al.*(2010) compararam estruturas padrão de Controle interno como COSO, COCO, Turnbull Report, e concluíram que destaca-se que todas as estruturas padrão apresentam em comum a busca da realização de procedimentos internos que garantem confiabilidade. O COSO está mais preocupado com resultados e o COCO com a valorização das pessoas.

É relevante destacar as pesquisas realizadas no setor público, por exemplo, Thomé e Tinoco (2005), que investigaram a contribuição do controle interno em 20 prefeituras do Paraná e o auxílio que o controle interno oferece a governança. O estudo conclui que somente 30% dos municípios possuem órgãos de controle interno, e destes, na maioria dos municípios o controle interno não está atuando como ferramenta de auxílio à gestão, e nem a legislação está sendo atendida.

Como uma das funções do controle interno é influenciar na qualidade da gestão, Modell (2012), investigou uma agencia governamental da Suécia, pesquisando a qualidade de suas funções gerenciais e como estas dão suporte ao controle e detectou muitas deficiências no sistema de controle de determinado órgão. Com as respostas dos gestores e de representantes da sociedade, foi aplicada a ferramenta gerencial com base no Balanced Scorecard, depois de implantada conseguindo responder às necessidades dos gestores e demais cidadãos.

Não menos importantes são os estudos realizados com base nos relatórios de controle interno dos Tribunais de contas estaduais, destacando Silva e Ribeiro Filho (2008) avaliando as ressalvas do Tribunal de Contas de Pernambuco, concluíram que as ressalvas apresentadas nos pareceres do TCE-PE repetiram-se nos municípios, principalmente em 2001, apontando Falhas de Controles Internos, as falhas nos procedimentos de controle interno são observadas em 45% do total das ressalvas analisadas, denotando enfraquecimento do sistema do controle.

Relacionando o controle interno Municipal aos preceitos da NBC T 16.8, Neto et. al (2013) estudaram os relatórios estaduais emitidos pelas Controladorias Gerais Estaduais, concluindo que o baixo índice de atendimento dos relatórios de controle interno dos estados brasileiros aos dispositivos da NBCT 16.8 contraria o que preceituam as boas práticas de governança que consideram o controle uma das suas dimensões.

É oportuno destacar o trabalho de Beuren *et al* (2009) que estudaram o controle interno em municípios da região oeste de Santa Catarina, concluindo que os controles internos representam um aspecto de preocupação dos gestores públicos, no sentido de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados com a respectiva prestação de contas. Nessa lógica, Pereira e Rezende (2013), realizaram um estudo de caso na prefeitura de Curitiba, como forma de planejamento e gestão estratégica, concluíram que o sistema de controle interno integrado à prática do planejamento no município pode corrigir distorções de gestão, inclusive social.

A pesquisa de Mckenna (2013), publicada na Forbes, investigou sobre o caso de desvio de verba municipal do município de Dixon, estado de Illinois, onde a controller municipal desviou o dinheiro das verbas para a aquisição de cavalos e apresentou números ruins no orçamento para execução da gestão dos recursos públicos municipais, este feito só foi alcançado pela controller graças às negligências dos auditores municipais quanto às fraudes cometidas, a detecção destes desvios aconteceu com o auxílio dos serviços de uma auditoria independente.

Outras pesquisas relacionadas a Controle interno municipal devem ser descritas, como a realizada por Shapiro e Matson (2008), que estudaram como o controle interno na gestão pública pode exercer resistência às mudanças causadas pelos atos regulatórios. O estudo de Caker e Siverbo (2011) trouxe contribuições acerca da gestão de controle interno em Joint ventures (conglomerado de empresas) no setor público. Relevante também é a pesquisa de Jones (2008) que comparou os sistemas de controle interno modernos com os sistemas da Inglaterra medieval.

De acordo com a obra de Anechiarico e Jacobs (1996, 139:150), no capítulo 9, intitulado Auditoria e Controle Contábil: Além da Contagem de Feijão, abordou que o Controle à Administração Pública pode custar caro, não só do ponto de vista material e tecnológico, mas em relação à detecção de Fraudes de curto e longo prazo, que podem fazer com que outros problemas deixem de ser detectados. Afirmam que dentre os tipos de Controles da Administração Pública, o Controle Financeiro é um dos que melhor beneficia a gestão, pois é um forte instrumento de combate à corrupção e Promoção da integridade na administração dos Recursos Públicos.

Pesquisando os modelos internacionais de Controle interno, Jordão *et al.* (2012), concluíram que uma estrutura apropriada de controle interno pode contribuir para a consolidação da ética nos negócios, o alcance de um bom nível de governança corporativa nas empresas e melhorias na eficiência e efetividade gerencial e operacional.

Diante dos argumentos expostos, é pertinente a contribuição normativa da INTOSAI, ISSAI 1265 que a responsabilidade do trabalho do auditor em comunicar a gestão às deficiências do Controle interno, sendo seu parecer de importância fundamental para as decisões quanto ao cumprimento dos programas governamentais. Enfim, a principal função do controle interno municipal é proteger o patrimônio público de possíveis fraudes, desvios e do mau uso do dinheiro público, estabelecendo comunicação clara e objetiva entre a gestão governamental e sociedade.

### **2.3 FRAUDES E RISCOS**

A Interpretação Técnica, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) NBC T 11, define fraude, como ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. É o ato que visa distorcer determinadas informações para atingir objetivo diferente do planejado. Quanto a risco é a influência que a entidade pode sofrer, capaz de alterar potencialmente sua realidade.

A INTOSAI traz importantes contribuições através de suas instruções sobre Fraudes e Riscos, destacando a Instrução ISSAI 1240, que orienta a responsabilização por parte dos profissionais de auditoria de relatarem em seus pareceres as fraudes nas demonstrações contábeis. Mesmo não estando inseridos no mandato de realização da auditoria, decorrentes de legislação, regulamentação, diretrizes ministeriais, exigências políticas do governo.

A ISSAI 1315 que trata da Identificação, por parte da Auditoria, dos riscos materiais que influenciam o ambiente em que a organização está inserida. Determinando que o objetivo de uma auditoria no setor público é muito maior que atestar conformidade de demonstrações contábeis. A instrução esclarece que dentro do planejamento do trabalho do auditor devem estar delineadas a identificação e a detecção das possíveis fraudes e riscos.

A ISSAI 1330 que normatiza sobre as Respostas da Auditoria à Avaliação de Riscos, instruindo que o objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre os riscos avaliados de distorção relevante, através da concepção e implementação de respostas adequadas a esses riscos.

Conforme Moeller (2011), um dos principais objetivos a serem traçados para guiar o trabalho dos auditores, é a identificação de fraudes e riscos que possam afetar a gestão da entidade, assim também como suas detecções e as respostas aos riscos e fraudes encontradas.

Para efeito do estudo do Controle Interno Municipal, a instrução INTOSAI GOV 9130 que traz orientação sobre Diretrizes e normas para o Controle Interno no Setor Público – Maiores informações sobre a Gestão de Riscos da Entidade. Importante para desenvolver um sistema de Controle interno eficaz é entender o processo de gestão de risco, inerente a qualquer tipo de organização. A INTOSAI GOV 9130 determina:

Gestão de risco empresarial é implementada para que a administração trabalhe com eficiência e eficácia na utilização dos seus recursos para alcançar os seus objetivos. É realizado pelo o que os indivíduos dentro de uma organização fazem e dizem. A Gestão de risco na entidade visa proporcionar os mecanismos para permitir que os membros da equipe entendam o risco no contexto dos objetivos da entidade. (INTOSAI GOV 9130).

O estudo, realizado por Everett *et al.* (2007) pesquisaram mecanismos de combate a fraude e corrupção global, envolvendo instituições como o Banco Mundial, FMI, OCDE, ONU e Transparência Internacional. Que possibilitassem identificar esses escândalos através de dados fornecidos pela contabilidade. Também Neu *et al.* (2013) estudaram as práticas contábeis em uma rede corrupção que possibilitou o desvio de 50 milhões de dólares de um Programa do governo canadense para as contas bancárias de partidos políticos.

Foster *et al.* (2013) pesquisaram as percepções e detecção de fraudes no Relatórios dos Auditores de Controle Interno. Com a mesma importância Spira e Page (2002) estudaram a reinvenção do controle interno e a mudança do papel da auditoria interna. Huefner (2011) pesquisou os riscos de fraude no Governo Municipal, analisando dos resultados da auditoria,

argumentando que os controles internos são a primeira linha de defesa contra a fraude, podendo reduzir a possibilidade de ocorrência de fraude, antecipando suas detecções.

Importante contribuição trouxe o estudo realizado por Woods (2009), pesquisando o sistema de controle de gerenciamento de riscos dentro do Birmingham City Council sob a perspectiva da Teoria da Contingência. Os resultados evidenciaram que o controle interno no setor público é subordinado às políticas governamentais, sistemas de informação e comunicação e o tamanho da organização.

Portanto, para que ocorra a detecção e prevenção de riscos e fraudes na gestão pública municipal com a qualidade necessária, é inerente um controle interno que possibilite uma comunicação das possíveis deficiências que afetem a organização a alcançar seus objetivos. Para isso é necessário que a auditoria governamental exerça a fiscalização dos programas de governo, comunicando a sociedade as informações da gestão do patrimônio público, colaborando para um melhor grau de transparência governamental.

## **2.4 INFLUÊNCIA DA INTOSAI NAS NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL BRASILEIRAS**

As normas do Tribunal de Contas da União são aplicadas aos auditores de Controle Externo, assim como todas as normas do TCU tem como objetivo principal garantir que os trabalhos realizados por seus auditores sejam feitos com qualidade e eficiência. Destacando também a aderência do modelo de Controle Externo exercido pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

As normas de Auditoria Governamental Brasileiras, em particular as elaboradas pelo TCU (Tribunal de Contas da União) recebem influência das instruções da INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), em sua elaboração, quanto a composição dos critérios que determinam a qualidade de seus relatórios e sua forma de comunicar os resultados dos trabalhos realizados. Reforçando assim o exercício de fiscalização do cumprimento dos Programas Governamentais e da Gestão do Patrimônio Público.

A Portaria TCU nº 280 de 2010 e a Portaria TCU nº 168 de 2011, trouxe alterações às Normas Brasileiras de Auditoria Governamental, contemplando a aderência aos pressupostos das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), que

compõem o arcabouço normativo da INTOSAI. Essas normas complementam as normas do TCU, desde que compatíveis com seu ordenamento Constitucional e Legal.

A INTOSAI também oferece uma contribuição importante para elaboração dos relatórios de auditoria, utilizada para embasar os argumentos do TCU para defender a qualidade dos relatórios de auditoria. Essa contribuição está explicitada na Portaria nº 4 da Secretaria Geral de Controle Externo de 2010, órgão do Tribunal de Contas da União. De acordo com a Portaria – SEGECEX Nº 4 de 2010, com base na ISSAI 3.000/5.3 os relatórios de auditoria para ser úteis e acessíveis deve levar em consideração o ponto de vista do leitor.

A Portaria SEGECEX (Secretaria de Gestão de Administração) nº 4 do TCU, de 26 de fevereiro de 2010, que aprovou o Manual de Auditoria Operacional, define como ponto fundamental dos trabalhos de Auditoria a elaboração do Relatório, visto que é através dele que serão comunicados a sociedade o resultado da fiscalização do Patrimônio que a ela pertence.

Nesse sentido, a Portaria SEGECEX nº 4, utilizou o Padrão de Elaboração de Relatório da INTOSAI para embasar os critérios utilizados pelo TCU na elaboração das Normas de Auditoria Governamental:

Ao final de cada auditoria, o auditor deve preparar opinião escrita ou relatório, registrando os achados de forma adequada; seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de idéias vagas e ambíguas, deve incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes, ser independente, objetivo, justo e construtivo. (ISSAI 400/7, 2001).

Os requisitos de qualidade do Relatório de Auditoria Governamental, servem para padronizar a comunicação dos resultados da fiscalização do Cumprimento da gestão do Patrimônio público.

Esse Padrão de Elaboração de Relatório de Auditoria da INTOSAI, através de suas instruções, as ISSAI, influenciou conseqüentemente o aprimoramento dos requisitos de qualidade dos Relatórios de Auditoria, utilizados pelo TCU para padronizar a qualidade dos relatórios de Auditoria Governamental.

No requisito da Exatidão, a ISSAI 3000/5.2, 2004 orienta quanto às imprecisões dos relatórios, também quanto a necessidade de comunicar a metodologia utilizada, assim como a apresentação dos achados e conclusões de maneiras consistentes com o escopo da auditoria. A orientação para o requisito de Tempestividade, de acordo com a ISSAI 3000/5.3, 2004; ISSAI 400/8.i, 2001, é para que as informações dos relatórios possam agregar valor.

Quanto ao requisito da Objetividade a orientação da ISSAI 3000/5.3, 2004, recomenda que para que o relatório de Auditoria seja objetivo é necessário que a seleção dos fatos investigados e sua apresentação não seja enviesada, que os fatos relevantes não devem ser excluídos do relatório e nem as falhas devem ser exageradas, as informações gerenciais devem ser sempre solicitadas e avaliadas criticamente, os fatos devem ser apresentados separados das opiniões, a linguagem utilizada deve ser isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua e o relatório de auditoria deve apontar tanto achados negativos quanto fatos positivos. A orientação da ISSAI 400/24, 2001, é para que a apresentação de fragilidades deve ocorrer de modo que induza a correção e aperfeiçoamento de sistemas e diretrizes internas.

A orientação da ISSAI 3000/5.2, 2004, para o Critério da Convicção é que os achados devem ser apresentados de forma coerente com as conclusões e argumentações propostas, para o critério da Concisão a orientação é que os textos devem ser elaborados de maneira que não fiquem muito extensos, buscando ser completos, mesmo quando se tratar de assuntos mais complexos.

Para que um relatório seja aderente a característica da Completude, de acordo com a ISSAI 3000/5.2, 2004, é preciso apresentar toda a informação e argumentos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos temas e situações relatadas e registrar todos os elementos necessários à composição do relatório.

Esses requisitos de qualidade do Relatório de Auditoria, são norteadores de uma comunicação entre o resultado da gestão do Patrimônio Público e a sociedade, que por sua vez é seu principal ente fiscalizador.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 ETAPAS DA PESQUISA**

Este estudo foi conduzido com aplicação da metodologia de Análise de Conteúdo, com o auxílio da técnica da Análise Documental. A análise de conteúdo, segundo Bardin (2014), enquanto método, torna-se um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, baseando-se em uma Teoria. Foram analisados relatórios de auditoria emitidos pela CGU, quanto a aderência da Portaria 280 do TCU de 2010.

A análise documental foi empregada, pois, os relatórios de auditoria emitidos pela CGU, constituem os documentos que foram a base para a análise dos dados dessa pesquisa. Através da análise documental foram identificadas as informações que nortearam as análises de Estrutura e Conteúdo dos relatórios, assim como a análise da qualidade dos relatórios de auditoria.

Sucintamente, a metodologia do estudo seguiu os seguintes passos:

- Selecionar uma amostra de relatórios de fiscalização por sorteio da CGU, que seja representativa da população, considerando a representatividade regional dos municípios e o tamanho dos mesmos (medido pela população), e também que permita verificar diferenças que possam ser atribuídas pela evolução ao longo do tempo;
- Fazer levantamento dos documentos referentes às normas de auditoria governamental;
- Aplicar a análise de conteúdo dos relatórios de auditoria governamental, realizados nos municípios pela CGU, quanto à aderência à norma emitida Pelo TCU (Portaria TCU nº 280, 2010, alterada pela Portaria - TCU Nº 168, DE 30 DE JUNHO DE 2011 e no que couber a Portaria SEGECEX nº 4, de 26 de Fevereiro de 2010);
- Aplicar a análise de Conteúdo de acordo com as características das constatações encontradas nos relatórios de Auditoria quanto aos possíveis problemas encontrados relacionados ao controle interno;
- Relacionar as principais constatações apontadas e catalogadas com uma lista com as principais características dos controles internos municipais, de modo a identificar as possíveis deficiências materiais dos controles internos que foram responsáveis pelas ocorrências apontadas.
- Realizar os testes estatísticos com os dados, através do SPSS, para melhor evidenciar os resultados encontrados.

### 3.2 ANÁLISE DOS DADOS

As análises dos relatórios foram realizadas com o auxílio de três estudantes de graduação, orientados e supervisionados pelo orientador e pelo autor desta dissertação, sendo ajustadas quando preciso com base na proposta de análise traçada, de forma que os resultados das análises não foram prejudicados por serem analisados de maneira fracionada. Os trabalhos individuais de cada aluno de graduação se transformou numa monografia (trabalho de conclusão de curso). Cada um dos estudantes ficou responsável por analisar seis relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União (CGU) de diferentes municípios de 3 estados diferentes, cada uma de uma diferente Região Geográfica do Brasil, selecionados de forma aleatória.

A amostra foi constituída por 34 relatórios, sendo 30 relatórios de municípios brasileiros, de diferentes tamanhos, dos quais 18 foram analisados pelos estudantes de graduação e 16 pelo autor desta dissertação e 4 relatórios são de municípios norte – americanos, nos anos de 2008 a 2012.

A análise consistiu em verificar a aderência dos relatórios de auditoria municipal da CGU, realizados por sorteio, para fiscalizar os Programas de Governos Municipais financiados com recursos federais. A norma em questão é a Portaria 280 do Tribunal de Contas da União (TCU), emitida em 08 de dezembro de 2010 e alterada pela Portaria 168 do Tribunal de Contas da União em 05 de julho de 2011.

Para conduzir a análise de dados foi criada uma planilha através do Programa Microsoft Excel. Analisou-se a aderência dos relatórios de Auditoria, quanto ao que deve contemplar cada relatório: A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário, quanto a declaração de conformidade com as Normas de Auditoria, o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo, a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução, os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios esperados ou estimados, o volume de recursos fiscalizados, as propostas de encaminhamento, a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

Para cada item desses foram atribuídos o valor de 1, para caracterizar a aderência e 0 para caracterizar a não – aderência. O quadro 1 ilustra a aderência à estrutura dos relatórios:

Quadro 1 – Atendimento à estrutura dos relatórios de Auditoria Governamental

<b>ADERÊNCIA A ESTRUTURA DOS RELATÓRIOS</b>	<b>11</b>
I. A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;	1
II. Uma declaração de conformidade com as NAT;	1
III O objetivo e as questões de auditoria;	1
IV A metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;	1
V. A visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;	1
VI. Os resultados da auditoria, incluindo os achados,	1
VII As conclusões,	1
VIII Os benefícios estimados ou esperados,	1
IX O volume de recursos fiscalizados	1
X E as propostas de encaminhamento;	1
XI A natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável;	1

Fonte: Elaboração do autor

A Portaria 280 de 2010 também traz em seu conteúdo normativo oito requisitos de qualidade dos relatórios de Auditoria, aos quais, cada relatório deve atender às suas exigências, para expressar de maneira segura as informações acerca da fiscalização do cumprimento dos Programas Governamentais. Para analisar o conteúdo desses relatórios foram criados índices que representam a percentagem de aderência de cada relatório de auditoria analisado em relação a cada requisito de qualidade, para cada item desses foram atribuídos o valor de 1, para caracterizar o atendimento aos requisitos de qualidade e 0 para caracterizar o não atendimento.

Para análise do requisito de qualidade Tempestividade, foi utilizado por base a Portaria nº 4 SEGECEX –TCU de 2010, que aprova o Manual de Auditoria Operacional, por ser mais completo em relação ao requisito da Tempestividade, pois além do prazo de preparação e comunicação dos relatórios também exige que estes contenham informações atualizadas acerca do cumprimento dos programas governamentais. O Quadro 2 explica a composição desses índices:

Quadro 2 – Requisitos de Qualidade dos Relatórios de Auditoria – Composição do Índice de Cada Requisito.

REQUISITOS DE QUALIDADE	COMPOSIÇÃO DO ÍNDICE DE CADA REQUISITO
<b>CLAREZA</b>	Para este requisito, foram divididas dez partes, ao valor de 1 cada parte, essas partes são somadas e totalizam 10, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1, se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.
<b>CONVICÇÃO</b>	Para este requisito, foi utilizado a totalidade de seu conteúdo como única parte, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1, se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.
<b>CONCISÃO</b>	Para este requisito, foram divididas seis partes, ao valor de 1 cada parte, essas partes são somadas e totalizam 6, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1 se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.
<b>COMPLETUDE</b>	Para este requisito, foram divididas seis partes, ao valor de 1 cada parte, essas partes são somadas e totalizam 6, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1 se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.
<b>EXATIDÃO</b>	Para este requisito, foram divididas três partes, ao valor de 1 cada parte, essas partes são somadas e totalizam 3, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1 se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.
<b>RELEVÂNCIA</b>	Para este requisito, foram divididas duas partes, ao valor de 1 cada parte, essas partes são somadas e totalizam 2, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1 se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.

Quadro 2 – Requisitos de Qualidade dos Relatórios de Auditoria – Composição do Índice de Cada Requisito.

(Continua)

<b>TEMPESTIVIDADE</b>	Para este requisito, foram divididas duas partes, ao valor de 1 cada parte, essas partes são somadas e totalizam 2, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1 se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.
<b>OBJETIVIDADE</b>	Para este requisito, foram divididas seis partes, ao valor de 1 cada parte, essas partes são somadas e totalizam 6, por esse número é dividido o resultado da aderência a este requisito, representado por 1 se consegue atender ao requisito e por 0 se não atende ao requisito.

Fonte: Elaborada pelo Autor.

De acordo com a explicação acima a caracterização dos requisitos de qualidade através dos índices criados fica assim definido no Quadro 3:

Quadro 3 – Somatório de todos os índices de Qualidade da auditoria.

<b>GERAL</b>	36
<b>CLAREZA</b>	10
<b>CONVICÇÃO</b>	1
<b>CONCISÃO</b>	6
<b>COMPLETUDE</b>	6
<b>EXATIDÃO</b>	3
<b>RELEVÂNCIA</b>	2
<b>TEMPESTIVIDADE</b>	2
<b>OBJETIVIDADE</b>	6

Fonte: Elaborada pelo autor.

Outra planilha foi criada para analisar as principais características das constatações dos relatórios de auditoria, essas constatações evidenciam as deficiências encontradas, tais deficiências foram enumeradas, de modo que se obteve um ranking com as principais

deficiências evidenciadas nos relatórios de auditoria. O Quadro 4 ilustra as principais deficiências detectadas:

Quadro 4 – Principais deficiências detectadas nos relatórios de auditoria

<b>Tipos de problemas</b>
Controle interno - falta de controle dos beneficiários de programas sociais (bolsa família e similares)
Procedimentos de compras inadequados
Controle interno - Falta de Controle nos estoques
Controle interno - inconsistência em documentos e registros internos
Controle financeiro - deixou recursos no caixa sem aplicar
Controle financeiro - não aplicou recursos conforme legislação
Controle financeiro - falta de contrapartida municipal ou de repasses estaduais
Controle financeiro - não pagamento
Controle financeiro - execução financeira inadequada
Controle operacional - profissional não habilitado
Controle operacional - estrutura inadequada ou atendimento inadequado
Controle operacional - problemas na execução de projetos
Controle operacional - problemas na armazenagem de produtos
Controle operacional - problemas relacionados a treinamento inexistente ou inadequado
Planejamento inadequado/ Projeto inadequado
Transparência / Observância da legislação (compliance) - não notificação de stakeholders (partidos, sindicatos, entidades) (lei 9452/97)
Controle externo - conselhos inoperantes
Controle interno - controles e registros relacionados a RH
Controle interno - documentação inadequada

Fonte: Elaborado pelo autor.

### 3.3 TRATAMENTO ESTATÍSTICO

O tratamento estatístico dos dados foi empregado com o auxílio do software Statistical Package for the Social Sciences – SPSS. Foi empregado o Independent Samples Test, que tem a função de comparar duas médias, sendo elas de grupos diferentes determinando se há diferença de médias entre elas e se esta diferença é significativa. Para interpretar o Independent Samples Test, faz necessário observar a coluna com o Teste de Levene para Igualdade de Variâncias, se o valor do sig. for menor do que 0,05 o teste é significativo e as variâncias são significativamente diferentes, e a hipótese da homogeneidade das variâncias foi violada, caso contrário, para sig. maior que 0,05 a hipótese de que a variância nos grupos é a

mesma é verdadeira. Prosseguindo a Análise do teste *t* independente, se o sig. bilateral for menor que 0,05 as médias dos dois grupos são significativamente diferentes, Field (2009).

Os testes estatísticos foram aplicados aos dados organizados em duas variáveis a do IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) e da População. O IDH foi dividido em alto e baixo de acordo com o PNUD (Programa das Nações Unidas Para o Desenvolvimento), de 2013. Para esta pesquisa considera-se IDH baixo de 0 a 0,599 e alto de 0,700 a 1.

Quadro 5 – Representação do Nível de IDH

IDH	NÍVEL DO IDH	
0 a 0,499	MUITO BAIXO	BAIXO
0,500 a 0,599	BAIXO	
0,600 a 0,699	MÉDIO	ALTO
0,700 a 0,799	ALTO	
0,800 a 1	MUITO ALTO	

Fonte: Elaborado pelo autor

A variável da População foi determinada com base na classificação do Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome - 2013. Para esta pesquisa considerou-se municípios até 20.000 habitantes como municípios pequenos e os municípios que possuem a partir de 20.001 habitantes foram considerados como municípios grandes.

Quadro 6 – Representação do Tamanho da População

Porte dos Municípios	População
Municípios pequenos 1: com população até 20.000 habitantes	PEQUENA
Municípios pequenos 2: com população entre 20.001 a 50.000 habitantes	GRANDE
Municípios médios: com população entre 50.001 a 100.000 habitantes	
Municípios grandes: com população entre 100.001 a 900.000 habitantes	
Metrópoles: com população superior a 900.000 habitantes	

Fonte: Elaborado pelo autor

As deficiências detectadas foram codificadas, para se adequarem a análise através do SPSS, como ilustra o Quadro 7.

Quadro 7 – Codificação das Deficiências detectadas

Tipo de Deficiência	Codificação
Evidência de possível fraude	Fraude
Procedimentos de compras/ aquisições inadequadas	Compras
Controle interno - aquisição de produtos/serviços com sobrepreço	CIAquisicao
Controle interno - Falta de Controle nos estoques/ imobilizado	CIEstoque
Controle interno - inconsistência em documentos e registros internos	CIDoc
Controle financeiro - deixou recursos no caixa sem aplicar	CINaoaplica
Controle financeiro - não aplicou recursos conforme legislação	CIARCL
Controle financeiro - falta de contrapartida municipal ou de repasses estaduais	CIContrapartida
Controle financeiro - execução financeira inadequada	Cfexecinadequada
Controle Financeiro - Não pagamento	CFNaopag
Controle operacional - quantidade insuficiente de profissionais	COFProf
Controle operacional - profissional não habilitado ou com vínculo irregular	CONHab
Controle operacional - estrutura inadequada ou atendimento inadequado	COEstInad
Controle operacional - problemas na execução de projetos/ programas/ contratos	COProj
Controle operacional - problemas na armazenagem de produtos ou bens	COArmaz
Controle operacional - problemas relacionados a treinamento inexistente ou inadequado	Cotrein
Planejamento/ Projeto inadequado ou não apresentado	ProjetoInad
Transparência / Observância da legislação (compliance) - não divulgação de lista de beneficiários	ListaBenef
Transparência / Observância da legislação (compliance) - não notificação de stakeholders (partidos, sindicatos, entidades) (lei 9452/97)	Stakeholder
Controle externo - conselhos inoperantes ou atuando de forma inadequada	Consinop
Controle interno - controles e registros relacionados a RH	CORH

## Quadro 7 – Codificação das Deficiências detectadas

(continua)

Controle interno - ausência ou inadequação de documentação	CODoc
--	-------

Fonte: Elaborado pelo autor

Estas deficiências representam as falhas encontradas na fiscalização da Controladoria Geral da União detectadas nas fiscalizações dos Controles Internos dos municípios brasileiros.

### 3.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo analisou os relatórios de fiscalização do Controle Interno Municipal, disponibilizados pelos ambientes eletrônicos da CGU, no espaço temporal de 2008 a 2012.

#### **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Os relatórios de fiscalização do cumprimento de programas de governo da Controladoria Geral da União foram analisados de acordo com sua estrutura e conteúdo, assim como sua aderência aos requisitos de qualidades. Estas exigências fazem parte da Comunicação de resultados, contidas no Capítulo 4 da Portaria nº 280 de 2010 do Tribunal de Contas da União, revelando o exercício de Controle Externo.

Inicialmente serão descritos os resultados da análise da aderência quanto a estrutura e conteúdo dos relatórios, de acordo com item 128 da Portaria-TCU Nº 280 de 2010. Em seguida serão descritos os resultados quanto a aderência aos requisitos de qualidade dos relatórios de Auditoria, de acordo com o item 129 da Portaria-TCU Nº 280 de 2010. Também serão descritas as deficiências encontradas nas constatações de cada relatório de fiscalização emitidos pela Controladoria da União – CGU.

Estes relatórios são meios de comunicação dos resultados da fiscalização realizada pelo Controle Externo da CGU, através de sorteios realizados pela Caixa Econômica Federal, exceto os municípios que são capitais e os que possuem menos de 500.000 habitantes.

O tratamento estatístico dos dados foi empregado com o auxílio do software Statistical Package for the Social Sciences – SPSS. Foi empregado o Independent Samples Test, que tem a função de comparar duas médias, sendo elas de grupos diferentes determinando se há diferença de médias entre elas e se esta diferença é significativa. Para interpretar o Independent Samples Test, faz necessário observar a coluna com o Teste de Levene para Igualdade de Variâncias, se o valor do sig. for menor do que 0,05 o teste é significativo e as variâncias são significativamente diferentes, e a hipótese da homogeneidade das variâncias foi violada, caso contrário, para sig. maior que 0,05 a hipótese de que a variância nos grupos é a mesma é verdadeira. Prosseguindo a Análise do teste *t* independente, se o sig. bilateral for menor que 0,05 as médias dos dois grupos são significativamente diferentes, Field (2009). As análises terão como base as variáveis População e IDH (Índice de Desenvolvimento Humano).

##### **4.1 REPRESENTATIVIDADE DOS MUNICÍPIOS: QUANTO A POPULAÇÃO E AO IDH.**

Foram analisados 30 relatórios de municípios brasileiros, entre os exercícios de 2008 a 2012, com representação nas cinco regiões do Brasil. Cada região foi representada por um

estado, a Região Centro-Oeste está representada pelo estado de Goiás, a Região Nordeste está representada pelo estado de Pernambuco, a Região Norte pelo estado do Pará, a Região Sudeste pelo Estado de São Paulo e a Região Sul pelo Rio Grande do Sul.

O Quadro 8 demonstra a representatividade destes municípios de acordo com a Variável da População, indicando que os municípios que apresentam População pequena totalizam 18 municípios e os municípios que apresentam população grande totalizam 12.

Quadro 8 – Quantidade de municípios de acordo com o tamanho da população

Municípios	População	Classificação pelo tamanho		
		Pequena	Grande	Total
Água Preta	33.095	0	1	1
Alecrim	7.357	1	0	1
Aruja	74.905	0	1	1
Bento Gonçalves	107.278	0	1	1
Buriti de Goiás	2.238	1	0	1
Diorama	2.479	1	0	1
Edealina	3.733	1	0	1
Estancia Velha	40.740	0	1	1
Faro	8.177	1	0	1
Guapo	13.586	1	0	1
Inhangapi	9.592	1	0	1
Itaguaru	5.467	1	0	1
Itaituba	118.194	0	1	1
Nova Glória	8.508	1	0	1
Orocó	13.180	1	0	1
Palestina do Pará	7.475	1	0	1
Pesqueira	62.931	0	1	1
Piracicaba	358.108	0	1	1
Pontes Gestal	2.518	1	0	1
Quipapá	24.186	0	1	1
Relvado	2.155	1	0	1
Rincão	10.425	1	0	1
S. Cecília do Sul	1.716	1	0	1
S. Sebasatão da Boa Vi	20.500	1	0	1
Santa Cruz	13.594	0	1	1
Santa Cruz do Capibarib	87.582	1	0	1
São João da Ponta	5.265	0	1	1
Segredo	7.158	1	0	1
Taubaté	278.686	0	1	1
Ubatuba	75.008	0	1	1
<b>Total</b>	<b>1.405.836</b>	<b>18</b>	<b>12</b>	<b>30</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

O Quadro 9 ilustra a representação destes municípios de acordo com a variável do IDH.

Quadro 9 – Quantidade dos municípios em relação ao nível do IDH

Municípios	IDH	Classificação pelo Nível		
		Baixo	Alto	Total
Água Preta	0,388	1	0	1
Alecrim	0,548	1	0	1
Aruja	0,784	0	1	1
Bento Gonçalves	0,778	0	1	1
Buriti de Goiás	0,53	1	0	1
Diorama	0,729	0	1	1
Edealina	0,702	0	1	1
Estancia Velha	0,674	0	1	1
Faro	0,563	1	0	1
Guapo	0,538	1	0	1
Inhangapi	0,438	1	0	1
Itaguaru	0,591	1	0	1
Itaituba	0,489	1	0	1
Nova Glória	0,681	0	1	1
Orocó	0,61	0	1	1
Palestina do Pará	0,589	1	0	1
Pesqueira	0,482	1	0	1
Piracicaba	0,71	0	1	1
Pontes Gestal	0,732	0	1	1
Quipapá	0,552	1	0	1
Relvado	0,731	0	1	1
Rincão	0,734	0	1	1
S. Cecília do Sul	0,529	1	0	1
S. Sebasatão da Boa Vista	0,422	1	0	1
Santa Cruz	0,341	1	0	1
Santa Cruz do Capibaribe	0,648	1	0	1
São João da Ponta	0,583	0	1	1
Segredo	0,659	0	1	1
Taubaté	0,8	0	1	1
Ubatuba	0,751	0	1	1
<b>Total</b>		<b>15</b>	<b>15</b>	<b>30</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

## 4.2 ANÁLISE DA ESTRUTURA E CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS

Nesta seção será analisada a aderência dos relatórios de auditoria quanto a Estrutura e Conteúdo dos relatórios de auditoria da CGU em relação às variáveis da População e do IDH.

#### 4.2.1 QUANTO A POPULAÇÃO

A análise da aderência dos relatórios de auditoria da CGU a Estrutura e Conteúdo, em relação a variável da População, apresentando os municípios, de acordo com o tamanho da população, é a apresentada pela Tabela 1.

Tabela 1 –Estrutura e Conteúdo dos Relatórios em Relação a População

<b>Exigências quanto a estrutura e conteúdo dos relatórios</b>	<b>População Pequena (Média)</b>	<b>População Grande (Média)</b>
I. A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;	0.78	0.83
II. Uma declaração de conformidade com as NAT;	0.22	0.33
III O objetivo e as questões de auditoria;	0.89	0.83
IV A metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;	0.44	0.33
V. A visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;	0.39	0.08
VI. As conclusões,	0.17	0.18
os benefícios estimados ou esperados,	0.39	0.17
o volume de recursos fiscalizados	1.00	1.00
e as propostas de encaminhamento;	0.00	0.08
VII. A natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável;	0.83	0.58
<b>Total das médias</b>	<b>0.539644</b>	<b>0.446283</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com a Tabela 1, estão apresentadas todas as médias que representam o quanto cada relatório, em relação ao tamanho da população do município, adere às exigências de Estrutura e Conteúdo dos Relatórios.

A Tabela 2 demonstra o Principal resultado obtido com os testes estatísticos, empregando o Teste de Levene, para verificar a igualdade das variâncias, bem como o Teste de igualdade das médias.

Tabela 2 – Análise Estatística da Estrutura e Conteúdo dos Relatórios em relação a População

<b>Exigências quanto a estrutura e conteúdo dos relatórios</b>	<b>Teste de Levene – sig.</b>	<b>T-Teste de Igualdade de Médias- sig.2</b>
V. A visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;	0.000	0.044

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com os resultados obtidos e demonstrados na Tabela 2, dentre as exigências quanto a Estrutura e Conteúdo dos relatórios de auditoria, a única exigência que violou a igualdade de variância (sig. = 0.000) e que apresentou diferença de média significativa (sig. 2

= 0.044) foi a exigência da Visão geral do objeto de auditoria, revisada após a execução, representando em média a aderência em 39% em relatórios municípios pequenos e 8% em relatórios de municípios grandes.

#### 4.2.2 QUANTO AO IDH

De acordo com a Tabela 3, os municípios estão organizados em relação ao nível do IDH estão apresentadas as médias obtidas da aderência de cada relatório dos municípios às exigências de Estrutura e Conteúdo dos relatórios, em relação ao nível de IDH.

Tabela 3 – Estrutura e Conteúdo dos relatórios de Auditoria em relação ao IDH

Exigências quanto a estrutura e conteúdo dos relatórios	IDH	IDH
	Baixo (Média)	Alto (Média)
I. A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;	0.60	1.00
II. Uma declaração de conformidade com as NAT;	0.07	0.47
III O objetivo e as questões de auditoria;	0.73	1.00
IV A metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;	0.27	0.53
V. A visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;	0.20	0.33
VI. As conclusões,	0.00	0.27
os benefícios estimados ou esperados,	0.27	0.33
o volume de recursos fiscalizados	1.00	1.00
e as propostas de encaminhamento;	0.00	0.07
VII. A natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável;	0.93	0.53
<b>Total das médias</b>	0.429387	0.575213

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 4 apresenta os resultados da aplicação dos testes estatísticos para igualdade de variâncias e para o teste de igualdade de médias.

Tabela 4 – Análise estatística da Estrutura e Conteúdo dos Relatórios em relação ao IDH

Exigências quanto a estrutura e conteúdo dos relatórios	Teste de	T-Teste de
	Levene – sig.	Igualdade de Médias- sig.2
I. A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;	0.000	0.009
II. Uma declaração de conformidade com as NAT;	0.000	0.014
III O objetivo e as questões de auditoria;	0.000	0.032
VI. As conclusões,	0.000	0.041
VII. A natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável	0.000	0.014

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com a Tabela 4, os requisitos de exigência quanto a Estrutura e Conteúdo dos relatórios, os requisitos que apresentaram violação a igualdade das variâncias foram: A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação (assumindo sig de 0.000, sig. 2 de 0.009 e média de aderência de 60% nos relatórios de municípios com IDH baixo e 100% para relatórios de municípios com IDH alto), Declaração de Conformidade com as Normas de Auditoria (assumindo sig. de 0.000, sig. 2 de 0.014 e média de aderência de 7% em relatórios de municípios com IDH baixo e 47% em municípios com IDH alto), O objetivo e as questões de auditoria (sig. de 0.000, sig. 2 de 0.032 e média de aderência de 73% em relatórios de municípios com IDH baixo e 100% em relatórios de municípios com IDH alto), as Conclusões (sig. de 0.000 e sig. 2 de 0.041, média de 27% em municípios com IDH alto e não há aderência em nenhum relatório de municípios pequenos, A natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável (sig. de 0.000 e sig. 2 de 0.014, média de 93% em relatórios municípios de IDH baixo e 53% em relatórios de municípios de IDH alto).

As exigências quanto a Estrutura e Conteúdo dos relatórios apresentam desigualdade de variância e desigualdade significativa de média em relatórios de municípios que são influenciados pela variável do IDH em maior quantidade do que nos relatórios influenciados pela variável da População, portanto, o nível do IDH, influencia mais do que o tamanho da população no atendimento das exigências da Estrutura e Conteúdo dos Relatórios de Auditoria da CGU.

#### **4.3 ANÁLISE QUANTO AOS REQUISITOS DE QUALIDADE**

Não há diferenças significativas entre os relatórios dos Municípios tanto em relação a variável da População, quanto em relação a variável do IDH, todos os relatórios apresentaram sig.> 0,05, ou seja, assumiram a igualdade de variâncias, não apresentando assim diferenças significativas entre as médias.

#### **4.4 ANÁLISE DAS DEFICIÊNCIAS DETECTADAS**

Nesta seção será analisada a aderência dos relatórios de auditoria quanto às Deficiências detectadas nos relatórios de auditoria da CGU em relação às variáveis da População e do IDH.

#### 4.4.1 QUANTO A POPULAÇÃO

A variável da população não apresentou violação da igualdade das variâncias e não apresentou diferenças significativas nas médias, portanto o tamanho da população não influenciou na detecção de deficiências de Controle Interno dos municípios, comunicados nos relatórios de auditoria.

#### 4.4.2 QUANTO AO IDH

A Tabela 5, demonstra como os municípios estão organizados de acordo com o nível do IDH e a quantidade de municípios que apresenta as deficiências correspondentes aos controles internos de cada município, apresentando também a média de cada relatório, em relação ao nível de IDH.

Tabela 5 – Deficiências detectadas em Relação ao IDH

Deficiências detectadas	IDH Baixo (Média)	IDH Alto (Média)
Fraude	7.73	3.20
Compras	5.80	2.53
CIAquisicao	1.23	2.40
CIEstoque	5.13	2.87
CIDoc	6.13	4.13
CINaoaplica	0.80	0.20
CIARCL	2.07	1.20
CIContrapartida	3.53	3.56
Cfexecinadequada	3.93	1.22
CFNaopag	6.23	5.60
COFProf	0.62	0.80
CONHab	4.67	1.22
COEstInad	6.93	3.00
COProj	4.67	2.73
COArmaz	1.27	0.53
Cotrein	2.13	0.60
ProjetoInad	2.00	1.07
ListaBenef	1.00	0.17
Stakeholder	3.40	0.87
Consinop	3.00	2.07
CORH	4.47	1.73
CODoc	7.33	2.67

Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com as deficiências expressas na Tabela 6, o resultado dos testes estatísticos aplicados, evidenciou a violação das variâncias e a diferença significativa das médias.

Tabela 6 – Análise das Deficiências detectadas em relação ao IDH

<b>Deficiências detectadas</b>	<b>Teste de Levene – sig.</b>	<b>T-Teste de Igualdade de Médias- sig.2</b>
Cfexecinadequada	0.047	0.020
Stakeholder	0.008	0.002

Fonte: Elaborado pelo autor

Com base nos dados da Tabela 6, as Exigências que violaram a desigualdade das variâncias e obtiveram desigualdade significativa das médias foram: Execução Financeira Inadequada (sig. de 0.047, sig. 2 de 0.020, média de 393% para relatório de municípios com IDH baixo e 122% para relatórios de municípios com IDH alto), Transparência / Observância da legislação (compliance) - não notificação de stakeholders (sig. de 0.008 e sig 2. de 0.002, média de 340% para relatório de municípios com IDH baixo e 87% para relatórios de municípios de IDH alto). O nível de IDH dos municípios influencia a detecção de deficiências de Controle Interno.

## 5. CONCLUSÃO

De acordo com o trabalho realizado pelo Tribunal de Contas da Bahia, a auditoria governamental investiga o cumprimento dos programas de governo, fiscalizando a maneira como estes programas estão sendo executados, bem como a eficiência na utilização dos recursos e ainda avaliando o controle interno de cada ente federativo, união, estados e municípios (TCE - BA, 2005). A auditoria governamental contribui consequentemente para a implementação de Controle Interno que auxilie a fiscalização da gestão dos recursos públicos.

Segundo Fang (2009), Controle Interno é uma função administrativa envolvendo pessoas, empresas, departamentos, serviços, entre outros, com o objetivo de atender aos objetivos traçados no planejamento da empresa, atendendo às exigências das normas estabelecidas, protegendo os ativos dos riscos que possam prejudicar os resultados da organização tem um efeito econômico significativo sobre a gestão interna fazendo com que as principais decisões sejam tomadas com base nas informações dos seus relatórios. A eficácia e eficiência do Controle Interno da Organização, possibilita a antecipação e prevenção de fraudes e riscos.

Conforme Moeller (2011), um dos principais objetivos a serem traçados para guiar o trabalho dos auditores, é a identificação de fraudes e riscos que possam afetar a gestão da entidade, assim também como suas detecções e as respostas aos riscos e fraudes encontradas.

A auditoria governamental tem como objetivo fiscalizar a gestão dos recursos públicos, avaliando os controles internos das entidades gestoras do setor público, buscando antecipar e prevenir a ocorrência de fraudes e riscos que prejudiquem o cumprimento da gestão do patrimônio público. Por isso a normatização da Auditoria no setor público busca esta prática em que a minimização de riscos seja uma prática consequente da fiscalização realizada pela auditoria.

A Controladoria Geral da União exerce a função de Controle Interno do Governo Federal, mas, quando realiza a fiscalização dos recursos que são repassados para os municípios, está exercendo uma eventual prática de Controle Externo, sendo este o objeto de estudo desta pesquisa.

O objetivo desta pesquisa foi avaliar o grau de aderência das Práticas de Controle Externo da Controladoria Geral da União, da fiscalização do cumprimento dos programas de governo dos municípios, à Portaria 280 de 2010 do Tribunal de Contas da União.

A questão que norteia esta pesquisa foi respondida pela análise de três fatores: Conteúdo e Exigência dos relatórios de auditoria, Requisitos de Qualidade dos relatórios de

auditoria e as principais Deficiências detectadas nos controles internos dos municípios. Considerando como variáveis explicativas a População e o IDH, levando-se em conta, respectivamente tamanho e nível.

Em relação a Estrutura e Conteúdo dos relatórios de auditoria, a variável da População, onde levou-se em conta seu tamanho influenciou o resultado onde os relatórios aderem em 39% para relatórios de municípios pequenos e em 8% em relatórios de municípios grandes para a exigência da Visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução.

Ainda em relação a Estrutura e Conteúdo dos relatórios, com base na variável do nível do IDH, os relatórios apresentaram aderência nas exigências da Deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, Declaração de Conformidade com as Normas de Auditoria, O objetivo e as questões de auditoria, as Conclusões e a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável. Ou seja, a variável do IDH, apresenta melhor influencia na aderência dos relatórios de auditoria às exigências de Estrutura e Conteúdo dos relatórios do que a variável da População.

Quanto a aderência aos Requisitos de Qualidade dos relatórios de auditoria, não há diferença significativa entre as médias em relação às variáveis de População e IDH, ou seja, em ambas as variáveis explicativas os relatórios apresentam aderência semelhantes nos requisitos que determinam a qualidade dos relatórios.

Quanto às deficiências detectadas, em relação a variável da População, não houve significância nas médias de aderência. Mas, em relação a variável do IDH, houve diferenças significativas nas detecções das deficiências: Execução Financeira Inadequada (média de 393% para relatório de municípios com IDH baixo e 122% para relatórios de municípios com IDH alto) e Transparência / Observância da legislação (compliance) - não notificação de stakeholders (média de 340% para relatório de municípios com IDH baixo e 87% para relatórios de municípios de IDH alto). Ou seja, os municípios com IDH baixo apresentam mais deficiências em seus controles internos.

Em resposta à pergunta de pesquisa pode-se concluir que as Práticas de Controle Externo da Controladoria Geral da União, da fiscalização do cumprimento dos programas de governo dos municípios, aderem à Portaria 280 de 2010 do Tribunal de Contas da União. Mas, ainda precisam evoluir no atendimento às exigências de estrutura e conteúdo dos relatórios e no atendimento dos Requisitos de Qualidade para melhor comunicar seus resultados e minimizar os riscos de deficiências de Controle Interno.

## **5.1 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS**

As principais limitações para este trabalho foi a escassez de trabalhos nacionais que auxiliasse na composição da revisão da literatura, dificultando a caracterização de uma pesquisa com material de auditoria governamental brasileira e a disposição de relatórios para representação das regiões geográficas, que dificultou na composição da amostra.

Sugere-se avançar em estudos na área de Auditoria Governamental e Controle Interno no Setor Público, Transparência na Gestão dos recursos Públicos, Fraudes e Riscos no setor público, buscando abordar outras variáveis como arrecadação do município e ainda comparar com estudos internacionais as estruturas de Controle Interno e Comunicação de Resultados dos órgãos de fiscalização.

## 6. REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm) Acesso em: 23 set. 2013;

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) Acesso em: 22 set. 2013.

\_\_\_\_\_. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Commission on Fraudulent Financial Reporting – COSO. Controle Interno Estrutura Integrada. Instituto dos Auditores Internos do Brasil, maio – 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. NBC T 16.8. 2008. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 25/ 10/ 2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. NBC T 11. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. 2002. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 25/ 10 /2013.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. NBC T 315. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 25/ 03 /2015.

\_\_\_\_\_. Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management. (ISSAI 1265). Disponível em <[www.issai.org](http://www.issai.org)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Evaluation of Misstatements Identified during the Audit. (ISSAI 1450). Disponível em <[www.issai.org](http://www.issai.org)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines (INTOSAI - ISSAI 1000). Disponível em <[www.issai.org](http://www.issai.org)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. (INTOSAI GOV 9100). Disponível em < [www.intosai.org](http://www.intosai.org) >. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management. (INTOSAI GOV 9130). Disponível em < [www.intosai.org](http://www.intosai.org) >. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Field Standards in Government Auditing (ISSAI 300). Viena, 2001a. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI\\_300\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_300_E.pdf)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. (ISSAI 1315). Disponível em <[www.issai.org](http://www.issai.org)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. (INTOSAI GOV 9120). Disponível em < [www.intosai.org](http://www.intosai.org) >. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Internal Audit Independence in the Public Sector. (INTOSAI GOV 9140). Disponível em < [www.intosai.org](http://www.intosai.org) >. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Normas de Auditoria Governamental – NGAs – INSTITUTO RUI BARBOSA –IRB– Aplicável ao Controle Externo Brasileiro. 2010. Disponível em < [www.tce.es.gov.br](http://www.tce.es.gov.br) >. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Reporting Standards in Government Auditing (ISSAI 400). Viena, 2001b. Disponível em: <[www.issai.org](http://www.issai.org)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. The Auditor’s Responses to Assessed Risks. (ISSAI 1330). Disponível em <[www.issai.org](http://www.issai.org)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. (ISSAI 1240). Disponível em <[www.issai.org](http://www.issai.org)>. Acesso em: Janeiro de 2014.

\_\_\_\_\_. U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – G.A.O.- Disponível em: <http://www.gao.gov>. Acesso em: 15/02/2014.

ABDUL, A. A., ATHMAY, R. A. A. Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam. *International Journal of Public Sector Management*. 21, 798-811. 2008. Acesso em 22/12/2013.

ALGA- Association of Local Government Auditors. Model Legislation Guidelines for Local Government Auditors. Third Edition 2007.

ALTHEIDE, D. L. Reflections: Ethnographic content analysis, *qualitative sociology*, V. 10, N. 1, PP. 65-77, 1987.

ANECHIARICO, F., JACOBS, J. B. Pursuit of Absolute Integrity. Cap. 9, pp. 139 -150. The University of Chicago Press, Chicago and London, 1996.

ANTÔNIO, M. S. L., ALMEIDA, K. K. N., ECHTERNACHT, T. H. S., FRANÇA, R. D. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: Um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. *Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN*. v. 5. n. 1, p. 179 – 199, jan./jun. 2013. Acesso em: 04/01/2014.

APGS – Administração Pública e Gestão Social, Viçosa, v. 4, n.2, pp.221-245, abr./jun. 2012. Acesso em: 31/01/2013.

ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações – 4 ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

AZEVEDO, N. K., REINA, D. R. M., ENSSLIN, S. R. Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *UEM - Paraná* v. 29 n. 3 p. 34-45 setembro / dezembro 2010. Acesso em 01/02/2014.

BARDIN, L. Análise de Conteúdo. Edições 70. 2014.

BATAC, J., CARASSUS, D. Interactions between control and organizational learning in the case of a municipality: A comparative study with Kloot (1997). *Management Accounting Research* 20 102–116, 2009. Acesso em 11/11/2013.

BRYMAN, A. e BELL, E. *Business Research Methods*. Oxford University Press. 2003.

CAKER, M., SIVERBO, S. Management control in public sector Joint Ventures. *Management Accounting Research* 22, 330– 348, 2011. Acesso em 10/10/2013.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e controle interno na administração pública*. 2 ed. São Paulo. Editora Atlas. 2009.

CAVALCANTE, D. S., PETER, M. G. A., Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. São Paulo, v.4, n.1, p.24-43, 2011. Acesso em 19/01/2014.

CHALOS, P., CHERIAN, J. An application of data envelopment analysis to public sector performance measurement and accountability. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 14, Issue 2, Summer Pages 143-160, 1995, Acesso em 14/02/2014.

CHRISTENSEN, M. & SKARBAK, P. Framing and overflowing of public sector accountability innovations: A comparative study of reporting practices. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20, 101-132, 2007. Acesso em: 14/10/2013.

CLARK, C., MARTINS, M., KAPARDIS, M. K. Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*. 19, pp. 40-71, 2007. Acesso em: 04/02/2014.

COHEN, S., LEVENTIS, S. Effects of municipal, auditing and political factors on audit delay. *Accounting Forum* 37 (2013) 40– 53. Acesso em 15/06/2014.

EVERETT, J., NEU, D., RAHAMAN, A. S. Accounting and the global Wght against corruption. *Accounting, Organizations and Society* 32 513–542, 2007. Acesso em: 12/01/2014.

FANG, M., LI, C., McVAY, S. Internal control and management guidance. *Journal of Accounting and Economics* 48 190–209, 2009. Acesso em: 01/02/2014.

FARIAS, R. P., LUCA, M. M. M., MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília*, v. 12, n. 3, p. 55 - 71 · set/dez, 2009. Acesso em 25/01/2014.

FERNANDES, F. C., HEINZMANN, L. M., WIENHAGE, P. Controles Internos: Comparativo entre estruturas padrão. XIII SEMEAD – Seminários em Administração, setembro, 2010. Anais do evento. Acesso em 28/11/2013.

FERRAZ, C., FINAN, F. Electoral Accountability and Corruption in Local Governments: Evidence from Audit Reports. IZA - Discussion Paper- No. 2843. June, 2007. Acesso em 15/02/2014.

FIELD, Andy. *Descobrimdo a estatística usando SPSS*. Tradução de Lorí Viali. - 2. ed. - Porto Alegre: Artmed, 2009.

FOSTER, B. P., McCLAIN, G., SHASTRI, T. Fraud Detection Perceptions in the Auditor's Internal Control Report. Vol. 3, pp. 234-257, 2005. Acesso em: 12/12/2013.

FRIEDMANN, J. E WOLFF, G. World city formation: an agenda for research and action *International Journal of Urban and Regional Research*. Volume 6, Issue 3, pages 309–344, September, 1982.

GALANTE, C., BEUREN, I. M., OLIVEIRA, A. B. S. Controle Interno: seu uso por municípios da região oeste do estado de Santa Catarina. *RC&C – Rev. Cont. e Controladoria*, Curitiba v. 1 n. 1 p. 17-34 jan./abr, 2009. Acesso em 12/12/2013.

GIROUX, G., JONES, R. Measuring audit quality of local governments in England and Wales. *Research in Accounting Regulation* 23 (2011) 60–66. Acesso em 28/04/2014.

HOOD, J., SMITH, T. Perceptions of quantifiable benefits of local authority risk management. *International Journal of Public Sector Management*. 26, pp. 309-319. 2013. Acesso em: 28/01/2014.

HUEFNER, R. J. Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*. Vol. 3, pp. 111 - 125, 2011. Acesso em: 08/12/2013.

HUNDETMARK, I. S., MIORIN, V. M. F. Pluratividade e urbanidade na condução do planejamento e de gestão pública voltada ao desenvolvimento municipal integrado. 4º Encontro Nacional de Grupos de Pesquisa – ENGRUP, São Paulo, pp. 393-419, 2008. Anais do Evento. Acesso em: 15/02/2014.

JANNUZZI, P. Avaliação de Programas públicos por meio da análise estruturada dos relatórios de auditoria da Controladoria Geral da União. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, v. 16, n. 59, Jul./Dez. 2011. Acesso em: 18/01/2014.

JONES, M. J. Internal control, accountability and corporate governance Medieval and modern Britain compared. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. V. 21, pp. 1052-1075. 2008. Acesso em 05/02/2014.

JORDÃO, R. V. D., SOUZA, A. A., TEDDO, A. C. Governança Corporativa e Ética de Negócios: Uma Análise nos Principais Modelos Internacionais de Controle Interno. *Revista Eletrônica Sistemas & Gestão*, v.7, pp 76-92, 2012. Acesso em: 31/01/2014.

KRONBAUER, C. A., KRUGER, G. P., OTT, E., NASCIMENTO, C. J. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: Estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 5 n. 12 p. 48-71, 2011. Acesso em: 15/12/2013.

LÓPEZ, D. M., PETERS, G. F. Internal control reporting differences among public and governmental auditors: The case of city and county Circular A-133 audits. *J. Account. Public Policy* 29 481–502, 2010. Acesso em: 05/01/2014.

LOZANO, EDUARDO. Density in communities, or the most important factor in building urbanity, from commuties design and the culture of cities *The Urban Design Reader*, Second Edition. 1990.

MARTINS, S., CKAGNAZAROFF, I. B., LAGE, M. L. C. Análise dos Conselhos Gestores de Políticas Públicas à luz dos Relatórios de Fiscalização da Controladoria Geral da União.

MCKENNA, F. The Mudoff of Muniz. *Forbes*. 24-Junho-2013. Acesso em: 30/10/2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA - Secretaria Federal de Controle Interno - INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 01, DE 06 DE ABRIL DE 2001 – Anexo – Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, 2001.

MELO, L. M. S., FREIRE, R. S. Contabilidade para que? Uma análise dos pareceres das prestações de contas de partidos políticos em Alagoas. *ReReCont : Registro Contábil – Vol. 2, N° 3*, 2011. Acesso em 11/01/2014.

MODELL, S. Strategy, political regulation and management control in the public sector: Institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research* 23 278– 295, 2012. Acesso em: 10/01/2014.

MOELLER, R. R. *Coso Enterprise Risk Management*. Wiley, 2011.

NETO, J. G. B., VASCONCELOS, A. C., LUCA, M. M. M. Controle interno nos relatórios anuais dos estados brasileiros à luz da NBC T 16.8. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, v. 19, n. 62, Jan./Jun. 2013. Acesso em: 21/12/2013.

NEU, D., EVERETT, J., RAHAMAN, A. S., MARTINEZ, D. Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society* 38 505–524, 2013. Acesso em: 08/02/2014.

NORMAN, C. S., ROSE, A. M., ROSE, J. M. Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society* 35 546–557, 2010. Acesso em: 12/09/2013.

PAYNE, J. L., JENSEN, K.L. An examination of municipal audit delay Jeff. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 21, 1–29, 2002. Acesso em 27/01/2014.

PEREIRA, E. T. A., REZENDE, D. A. Planejamento e gestão estratégica municipal: Estudo de caso do controle interno da prefeitura municipal de Curitiba. *Revista Economia & Gestão* – v. 13, n. 31, jan./abr. 2013. Acesso em: 27/01/2014.

POWER, M. The apparatus of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society* 38 525–543, 2013. Acesso em: 31/01/2014.

RIBEIRO, C. P. P., ABRANTES, L. A., FERREIRA, M. A. M., GOMES, A.P. A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos Indicadores Socioeconômicos dos Municípios Mineiros. XXXVI Encontro da ENANPAD, Rio de Janeiro, 2012. Disponível nos Anais do evento. Acesso em 15/02/2014.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. de G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FERREIRA, J. O. L. Controle interno, controle externo e controle social: Análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 48-63, Jul/Set 2008. Acesso em 15/09/2013.

RADCLIFFE, V.S. Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. *Critical Perspectives on Accounting* 19 (2008) 99–126. Acesso em 25/05/2014.

RIBEIRO FILHO, J.F.; LIBONATI J.J.; DINIZ, J.A.; FRAGOSO, A.R. Controle Interno na Administração Pública Municipal: Aplicação da Análise discriminante para modelar uma congruência com o Controle Extremo. Congresso de Contabilidade e Controladoria – USP, 2004. Acesso em 15/09/2013.

ROBERTS, J. No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for ‘intelligent’ accountability. *Accounting, Organizations and Society*. V. 34 957–970, 2009. Acesso em: 17/01/2014.

ROCHA, A.C. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. *Contabilidade Gestão e Governança* 14, 82-97, 2011. Acesso em 08/02/2014.

SALAWU, R. O., AGBEJA, O. Auditing and Accountability Mechanism in the Public Sector. *The International Journal of Applied Economics and Finance*, 1: 45-54, 2007. Acesso em: 11/02/2014.

SCOTT, J. K. “E” the People: Do U.S. Municipal Government Web Sites Support Public Involvement? *Public Administration Review*, May – June, 2006. Acesso em: 15/02/2014.

SHAPIRO, B., MATSON, D. Strategies of resistance to internal control regulation. *Accounting, Organizations and Society* 33, pp 199–228, 2008. Acesso em: 28/11/2013.

SKAERBAEK, P. Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society* 34 (2009) 971–987. Acesso em 12/04/2014.

SILVA, F. P. C., FILHO, J. F. R. Uma análise das ressalvas do TCE-PE nas prestações de contas em prefeituras municipais no estado de Pernambuco. *REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 2, n. 2, art. 3, p. 38-53, maio/ago. 2008. Acesso em 20/11/2013.

SODRÉ, A. C. A, ALVES, M. F. C. Relação entre Emendas Parlamentares e Corrupção Municipal no Brasil: Estudo dos Relatórios do Programa de Fiscalização da Controladoria-Geral da União. *RAC (Revista de Administração Contemporânea)*, Curitiba, v. 14, n. 3, art. 2, pp. 414-433, Mai./Jun., 2010. Acesso em: 12/09/2013.

SOUZA, R. G., PAULO, E., SILVA, C. A. T. A linguagem faz diferença? Um Exame experimental sobre motivated sensitivity no julgamento do auditor governamental brasileiro. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 13, n. 23, p. 37-46, jan./abr. 2013. Acesso em: 12/01/2014.

SPIRA, L. F., PAGE, M. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 16, pp. 640-661, 2003. Acesso em: 29/10/2013.

THOMÉ, V. A., TINOCO, J. E. P. A existência do controle interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: A realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná. Congresso USP Controladoria E Contabilidade, 2005, São Paulo, Anais do Evento. Acesso em 09/02/2014.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL, the global coalition against corruption. Disponível em: <http://www.transparency.org>. Acesso em: 14/02/2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – BOLETIM – Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União. Revisão – Junho de 2011. Aprovado pela Portaria TCU N° 280, de 8 de dezembro de 2010 (Alterada pela portaria TCU N° 168, de 30 de junho de 2011) Acesso em: 15/02/2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – BOLETIM – Manual de Auditoria Operacional – Março de 2010. Aprovado pela Portaria SEGECEX N° 4, de 26 de Fevereiro de 2010. Secretaria Geral de Administração – TCU.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA – GAO - Pelo Controlador Geral dos Estados Unidos da América - Normas de Auditoria Governamental – Revisão, 2003 - (Atualizada até setembro de 2005).

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. – 11. Ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

YANG, S., XIAO, J. Z., PENDLEBURY, M. Government auditing in China: Problems and reform. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 24 (2008) 119–127. Acesso em 29/05/2014.

WOODS, M. A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, v. 20, 69–81, 2009. Acesso em: 29/11/2013.

## APÊNDICES

### Planilha Base Utilizada para analisar o atendimento aos Requisitos de Qualidade dos relatórios de Auditoria.

<b>ANÁLISE DE RELATÓRIO DE AUDITORIA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL REALIZADOS PELA CGU, COM BASE NA NA PORTARIA-TCU Nº 280, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2010, ALTERADA PELA PORTARIA-TCU Nº 168, DE 30 DE JUNHO DE 2011</b>		
<b>Informações sobre o Relatório e o Município</b>		
<b>Nome do Município</b>		
Região		
Estado		
População		
Mês/ano da auditoria		
Tipo de auditoria		
Número de páginas do relatório		
Número de constatações identificadas no relatório		
<b>Análise da Estrutura e Conteúdo dos Relatórios (item 128 - PORTARIA-TCU Nº 280, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2010, ALTERADA PELA PORTARIA-TCU Nº 168, DE 30 DE JUNHO DE 2011)</b>		
<b>De maneira geral, os relatórios de auditoria devem contemplar:</b>		
<b>ÍNDICE GERAL DE ADERÊNCIA A ESTRUTURA DOS RELATÓRIOS</b>		
I. A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;		
II. Uma declaração de conformidade com as NAT;		
III O objetivo e as questões de auditoria;		
IV A metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;		
V. A visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;		
VI. Os resultados da auditoria, incluindo os achados,		
VII As conclusões,		
VIII Os benefícios estimados ou esperados,		
IX O volume de recursos fiscalizados		
X E as propostas de encaminhamento;		
XI A natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável;		
<b>ÍNDICE DE QUALIDADE DO RELATÓRIO DE AUDITORIA</b>		
		GERAL
	<b>1 a 7</b>	CLAREZA:
	<b>8</b>	CONVICÇÃO:
	<b>9 a 14</b>	CONCISÃO:
	<b>15 e 16</b>	COMPLETUDE:
	<b>17</b>	EXATIDÃO
	<b>18</b>	RELEVÂNCIA:
	<b>19</b>	TEMPESTIVIDADE:
	<b>20 e 21</b>	OPORTUNIDADE:
<b>Clareza</b>	1a	Produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo,
	1b	O jargão
	1c	A ambiguidade

(Continua)

	1d	E restringir ao máximo a utilização de expressões em outros idiomas, exceto, quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras.
	2	Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas.
	3	Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área.
	4	Usar frases curtas e concisas
	5	Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis.
	6	Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente.
	7	Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico;
<b>Convicção</b>	8	Expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como “SMJ”, “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez”, “entendemos”, “esta equipe de auditoria entende que...”, “foi informado a esta equipe de auditoria que...”, “ouvimos dizer”, “conforme declarações verbais”, “boa parte”, “alguns”, “diversos”, “a maioria”, “muitas/vários/inúmeros”, “aparenta/aparentemente”;
	9	Ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central;
	10	Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor.
	11	Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico.
<b>Concisão</b>	12	A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário.
	13	A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor.
	14	O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria;
<b>Comple tude</b>	15a	Apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas.

(Continua)

	15b	Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinadas.
	15c	Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria.
	16a	Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito,
	16b	Descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões.
	16c	Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação;
<b>Exatidão</b>	17a	Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar.
	17b	As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos.
	17c	Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria;
<b>Relevância</b>	18	Expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria.
		Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento
<b>Tempestividade</b>	19	De acordo com o Manual de Auditoria Operacional: Cumprir o prazo previsto para elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade (BRASIL, 2009a).
	19a	De acordo com o Manual de Auditoria Operacional: O relatório deve conter informação atualizada para que possa subsidiar órgãos auditados, bem como formuladores de políticas e demais atores interessados, no aperfeiçoamento de suas atividades. O teor da informação deverá, portanto, agregar valor. (ISSAI 3000/5.3, 2004; ISSAI 400/8.i, 2001).
<b>Oportunidade</b>	20a	Harmonizar o relatório em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial.
	20b	A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências.
	20c	Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições.
	20d	O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstenha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte.

(Continua)

	20e	A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise.
	21	O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

**Comentários sobre o controle interno:** indicar com 1 ou 0, se há algum comentário sobre a qualidade do controle interno, ou sobre algum problema relacionado a controle interno. Quando houver, transcrever o comentário.