

# **O Risco e a Administração Pública Federal, com o foco no novo modelo de controle interno, trazido pela Instrução Normativa nº 03 (2017), do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União - CGU.**

**José Costa Miranda Júnior**  
**MBA Perícia & Auditoria Econômico Financeira**  
**Instituto de Pós-Graduação - IPOG**  
**São Luís, MA, 21 de novembro de 2018**

## **Resumo**

*O objetivo desse trabalho é traçar o panorama em que a variável risco se encontra inserida nos processos conduzidos pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal nos dias de hoje - seja por meio do gerenciamento dos riscos, seja pelo tratamento desses nas chamadas auditorias governamentais, com o destaque para a reorientação do modelo de controle interno concebido atualmente. Partiu-se inicialmente, das conceituações tradicionais de auditoria, em que o foco era mantido nos aspectos contábil-financeiro das entidades, chegando a um conceito mais abrangente de auditoria, envolvendo quaisquer situações em que fosse requerido o controle, e em que fosse possível confrontar fatos ocorridos com eventuais parâmetros estabelecidos. Ressaltou-se a figura dos usuários dos trabalhos de auditoria e a necessidade do estabelecimento de níveis de segurança para que a confiança desses primeiros fosse mantida nesses trabalhos de assecuração. Nesse sentido, deve-se garantir meios para que as informações geradas sejam tomadas como base para eventuais tomadas de decisão. No que concerne ao tratamento do risco pela Administração Pública Federal, foi apresentado o arcabouço normativo existente hoje, responsável pela reorientação dos processos de gerenciamento de riscos conduzidos nos órgãos e entidades do Governo Federal. Por fim, demonstrou-se o papel dos riscos e o seu tratamento no curso das auditorias propriamente ditas, de maneira a garantir a produção de trabalhos que sejam efetivamente apropriados pelos usuários finais.*

**Palavras-chave:** *Risco. Auditorias Governamentais. Administração Pública Federal. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU.*

## **1. Introdução**

O contexto no qual estamos inseridos atualmente nos leva a refletir sobre o papel das auditorias conduzidas no setor público, principalmente no que se relaciona a uma boa e eficiente gestão de recursos públicos. Nesse sentido, vale apontar para a escassez desses recursos, sempre presente na história da gestão pública do Brasil.

Ainda, em tempos atuais, esse fato foi agravado pela Promulgação da Emenda Constitucional nº 95, de 2016. A EC 95 instituiu um ‘novo’ regime fiscal, em que os gastos do governo ficam limitados a um teto, definido pelos gastos do exercício anterior, reajustados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), isso durante um período de vinte anos.

Na prática, o que se objetivou foi o congelamento dos gastos do governo por esse período. E é nesse contexto que perpassa a rediscussão do modelo de gestão da coisa pública, bem como do papel das auditorias conduzidas no setor público, as chamadas auditorias governamentais, com a ênfase nas atividades desenvolvidas pelo controle interno do Poder Executivo Federal.

Uma vez que já não há mais tanto espaço para ganhos de eficiência no tocante à arrecadação de recursos públicos, um dos caminhos lógicos seria melhorar a qualidade da despesa. Nesse sentido, cabe ressaltar que a assimetria de informações existente entre a sociedade e a gestão pública não pode mais ser a tônica da complexa relação entre os indivíduos em uma sociedade e os agentes públicos que representam seus interesses.

Conceitos como *accountability*<sup>1</sup>, governança<sup>2</sup>, gerenciamento de riscos, etc. ganham força nesse novo terreno. Terreno esse da informação plena e disponível, em que a transparência é cada vez mais demandada.

Dessa forma, vale destacar o apontado por Filgueiras (2011), que “*As demandas por accountability reforçaram, por sua vez, a criação de outro princípio para a democratização do Estado: o da transparência.*” (FILGUEIRAS, 2011: 66).

São notórios os casos de corrupção, noticiados dia após dia na mídia como um todo. As operações especiais conduzidas pela Polícia Federal e Órgãos de Controle, acabaram se tornando lugar comum, chegando até a competir com o futebol, então paixão nacional, nas rodas de conversa.

Além da transparência, um outro elemento citado merece destaque nos processos conduzidos pelos órgãos e entidades da Administração Público Federal – o risco. Aquela variável de incerteza, relegada antes ao acaso e à probabilidade, passou a exercer papel de protagonismo na gestão das unidades.

A gestão do Governo Federal passou a dar um tratamento especial no que se refere ao gerenciamento do risco, devendo esse último ser entendido como a probabilidade de que os objetivos das unidades não sejam alcançados. Isso pôde ser verificado por meio da edição de normativos específicos, visando o estabelecimento de políticas de gerenciamento de riscos, com a identificação, avaliação, mensuração e tratamento desses.

E é nesse novo mundo que cabe um papel especial às auditorias, mais especificamente as auditorias governamentais. Nesse contexto, cabe enfatizar o novo papel dado ao controle interno governamental - que de mero avaliador de situações de conformidade, passou a atuar também como consultor e avaliador das políticas de gestão de risco tomadas a cabo pelas unidades, com o intuito de se otimizar recursos, sejam eles financeiros, ou humanos.

O papel do risco das auditorias, no sentido de que essas possam não produzir informações úteis aos usuários finais dos trabalhos, também será abordado no presente artigo.

---

<sup>1</sup> Não há no nosso idioma uma tradução para o termo *accountability*. A idéia por traz do seu conceito é que quando há dois sujeitos, um agente e um principal, e este último delegando poderes para o primeiro, há uma necessidade desse agente prestar contas. Grosso modo, quando elegemos um candidato para um cargo, há o dever desse prestar contas. Da mesma forma, um gestor de determinado programa de governo também deve prestar contas, etc. O conceito adotado pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU (2017) é o seguinte: “*Obrigaçao dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões*”. (BRASIL, 2017:30). Um outro conceito para o termo pode ser encontrado na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 2016, em que o termo representa um “*(...) conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações(...)*”. (BRASIL, 2016:01)

<sup>2</sup> Ainda de acordo com a CGU, a governança é a “*Combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos. A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.*”.(BRASIL, 2017: 33)

## 2. Elaboração de um Conceito para Auditoria

O ponto de partida desse trabalho é a conceituação de auditoria. Para tanto, serão trazidos alguns autores e seus conceitos acerca do tema. Assim, apresentando um enfoque mais voltado para as demonstrações de auditorias financeiras, Attie (1998) traz que:

A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinando dado. A auditoria das demonstrações financeiras visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados. (ATTIE, 1998:25).

Ainda nesse diapasão, Stuart (2014) nos traz o seguinte conceito:

Auditoria é o processo de revisão das informações financeiras preparadas pela administração de uma empresa (as demonstrações financeiras e as notas explicativas) para definir se elas estão em conformidade com determinada estrutura (a estrutura de relatório financeiro aplicável). (STUART, 2014:02).

Ferreira (2004) aponta ainda que:

A auditoria independente das demonstrações contábeis tem por finalidade a emissão de um parecer (uma opinião), pelo auditor independente, no sentido de as demonstrações contábeis traduzirem ou não, em todos os seus aspectos relevantes, a situação do patrimônio de uma entidade em determinada data, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido (ou os lucros ou prejuízos acumulados) e as origens e aplicações de seus recursos no período auditado, de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior. Devem ser observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, além da legislação específica que rege o ramo de atividades da entidade auditada, se for o caso. (FERREIRA, 2004:01).

Nos conceitos apresentados, pode-se perceber a nítida tradição financeiro/contábil do papel das auditorias. Convém ressaltar, contudo, que a conceituação de auditoria não pode se prender a tais parâmetros, já que o seu campo de aplicação, em tempos atuais, é bem mais extenso. Nesse sentido, convém nos distanciarmos um pouco dos conceitos aplicados na esfera puramente financeira/contábil.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI<sup>3</sup> (2005 apud Araújo et al., 2008), por exemplo, entende auditoria como “(...) *o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas*”. (INTOSAI, 2005, apud ARAÚJO et al, 2008:02).

Por sua vez, Brito e Fontenelle (2015) trazem que

(...) podemos dizer que se trata de testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial, sem nos limitarmos aos aspectos contábeis do conceito. Por ser uma atividade crítica, em sua essência, traduz-se na emissão de uma **opinião sobre as atividades verificadas (grifo nosso)**. (BRITO e FONTENELLE, 2015:02)

---

<sup>3</sup> A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI é uma organização autônoma, independente, e apolítica, criada em 1953, e que opera dando suporte a diversos governos no tocante às auditorias governamentais conduzidas ao redor do mundo. Nesse sentido, as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) “(...) *visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)*.” (INTOSAI, 2013a: 01).

Depreende-se desses últimos conceitos que a auditoria pode ser aplicada em uma infinidade de ramos. Generalizando, onde existe uma situação, um fato, critérios para uma parametrização, e indivíduos interessados em informações desse processo, pode-se aplicar as técnicas de auditoria. Indo ao encontro dessa idéia, Araújo et al. (2008) aponta que:

No sentido lato, auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato efetivamente ocorrido e o que deveria ocorrer. Nessa acepção pode-se também afirmar que auditoria significa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida, ou seja, para verificar se os relatórios e as informações decorrentes dessa relação são adequados e justos. (ARAÚJO et al, 2008:02).

Na conceituação acima apresentada, Araújo et al. (2008), além de expandir o conceito de auditoria, faz a relação dessa última com o *accountability*. Ou seja, onde existe uma relação entre principal e agente, a auditoria pode ser aplicada, de maneira a reduzir a assimetria de informações existentes entre o executor de uma obrigação a ser cumprida e o interessado nessa obrigação, e que por ventura delegou a responsabilidade de execução a um agente.

A INTOSAI (2013) em sua orientação nº 20 (ISSAI 20) traz, em relação à atuação das Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS, que “(...) *Accountability e a transparência são dois elementos importantes de boa governança.*” (INTOSAI, 2013: 01).

Como conceito de *Accountability*, informa ainda que este se refere “(...) *à estrutura jurídica e de meios de comunicação, à estrutura organizacional e estratégia, aos procedimentos e às ações para garantir que: - As EFS cumpram as obrigações legais do seu mandato de auditoria (...)*” (INTOSAI, 2013: 01).

Dessa maneira, um entendimento que pode ser consolidado em relação à auditoria, é que ela é uma técnica que pode ser aplicada em qualquer situação que envolva o controle, a ocorrência/verificação de um fato, em contraposição a parâmetros estabelecidos.

Essa técnica pode ainda promover maior aderência a critérios de *accountability* e transparência, melhorando a governança, e mitigando a assimetria de informações intrínseca à relação principal-agente.

### 3. Trabalhos de asseguaração

Antes de tudo, faz-se mister dizer que as auditorias são trabalhos de asseguaração. Dito isso, destaca-se que Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2015), por meio da sua Norma NBCTA Estrutura Conceitual entende como trabalho de asseguaração aquele “(...) *no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis.*” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015: 04)

Em verdade, a norma apresentada acima, juntamente com a norma NBCTO 3000<sup>4</sup>, também emitida pelo CFC, possuem sua gênese em dois documentos. Esses documentos refletem estruturas conceituais<sup>5</sup> a serem aplicadas aos trabalhos de asseguaração - “*International Framework for Assurance Engagements*” e a “*International Standard on Assurance engagements – ISAE 3000*”. Ambas as normas foram emitidas pela Federação Internacional de

---

<sup>4</sup> NBCTO 3000 – Estrutura Conceitual – Outros trabalhos de asseguaração.

<sup>5</sup> Tais estruturas, aplicáveis às auditorias, são comumente conhecidas como *frameworks*.

Contadores<sup>6</sup>. De acordo com a NBCTA Estrutura Conceitual, os trabalhos de asseguarção são descritos da seguinte maneira:

(...) trabalho no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015:04)

Em relação aos trabalhos de asseguarção, uma diferenciação constante da norma merece ser destacada - é aquela que deve ser feita entre os trabalhos de asseguarção razoável e os trabalhos de asseguarção limitada. Enquanto que nos primeiros, o risco é trabalhado de maneira a ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, nos últimos, “(...) o auditor independente reduz o risco de trabalho para um nível que é aceitável nas circunstâncias do trabalho, mas que ainda é maior do que para um trabalho de asseguarção razoável.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015: 05)

Ainda que a natureza, a época e a extensão dos procedimentos realizados, nos trabalhos de asseguarção limitada sejam menos extensos do que os dos trabalhos de asseguarção razoável, o seu planejamento é realizado de maneira a garantir um nível de segurança significativo. Nesse sentido, a norma traz ainda: “Para que seja significativo, o nível de segurança obtido pelo auditor deve ser capaz de aumentar a confiança dos usuários previstos sobre a informação do objeto em nível que seja mais do que irrelevante.” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015: 05)

Sobre o assunto, Brito e Fontenelle (2015) comentam que:

Dessa forma, em relação aos trabalhos de asseguarção, estaremos interessados no de **asseguarção razoável, visto que o nosso objeto de estudo é a Auditoria (grifo nosso)**. Desse item, além do que já foi falado, temos que entender que **Auditoria é espécie do gênero Asseguarção (grifo nosso)**. Além disso, é necessário lembrar que o auditor independente não faz apenas trabalhos de asseguarção, mas também trabalhos que não se encaixam nesse conceito, como serviços de consultoria, por exemplo. (BRITO e FONTENELLE, 2015:05)

Percebe-se nesses conceitos, a figura do risco<sup>7</sup>, e que até então, com a exceção da introdução, não havia sido mencionado no presente trabalho. Uma outra informação, decorrente dos *frameworks* utilizados para a construção do conceito de trabalhos de asseguarção, é a de que o trabalho dos auditores deve transmitir confiança ao usuário, para quem o trabalho é destinado. Sobre o papel dos usuários nas auditorias, o Tribunal de Contas de União – TCU (Brasil, 2015), em seu Manual de Auditoria Financeira, aponta que:

(...) um trabalho de asseguarção oferece aos usuários segurança sobre o resultado da avaliação ou mensuração de um objeto (informação do objeto), que resulta da aplicação de critérios ao objeto, e pode ser, por exemplo, as demonstrações financeiras de uma entidade, uma afirmação acerca da eficácia do seu controle interno ou alguma característica de uma prestação de contas qualquer, seja ela composta apenas por informações financeiras ou por um conjunto completo de informações que retrate processos, produtos, desempenho e resultados da gestão da entidade que estiver prestando contas. (BRASIL, 2015:11)

---

<sup>6</sup> Tradução para “*International Federation of Accountants - IFAC*”. A Federação Internacional de Contadores foi fundada em 1977. Tem como por objetivo o fortalecimento da profissão de contador, atuando na emissão de normas padrão, na colaboração com outras agências internacionais, etc. (<<https://www.ifac.org/about-ifac>>)

<sup>7</sup> O conceito formal de risco será ainda abordado neste trabalho.

Percebe-se, no entendimento do TCU, assim como nas estruturas que conceituam os trabalhos de asseguarção<sup>8</sup>, a nítida presença da figura do ‘usuário’. Nesse sentido, em verdade a NBCTA funciona como um quadro de referência, tanto para esses usuários, quanto para os auditores independentes e aqueles responsáveis pela contratação destes últimos.

O objetivo a ser alcançado por um trabalho de asseguarção é a confiança a ser depositada em uma informação produzida. Isso se dá pelo fato de que essa informação será de utilidade em um eventual processo de tomada de decisão. Assim, quanto mais confiável for uma informação, mais embasada e ‘acertada’ será uma decisão. Dessa maneira, esses trabalhos de asseguarção são fundamentais aos ambientes de negócios<sup>9</sup>, e conforme já apontado, a auditoria é um trabalho de asseguarção.

Num outro diapasão, já mais voltado ao setor público, pode-se enxergar esses trabalhos de asseguarção, com as auditorias aí incluídas, como ferramentas indispensáveis à boa governança e a uma eficiente gestão da coisa pública. Os usuários, nesse caso seriam, além de instituições atuantes do controle, a própria sociedade em geral - fazendo também uso dos relatórios de auditoria para o pleno exercício do controle social.

Nesse sentido, Na ISSAI 100, o usuário é descrito da seguinte maneira (INTOSAI, 2013a): *“(...) pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral”* (INTOSAI, 2013a: 05)

O Controle Social tem estado em alta nos últimos anos. Isso se deu principalmente em função de que - com o incremento do Estado ocorrido, com uma gama de ações e programas dos mais variados possíveis, tendo uma multiplicidade de beneficiários, quer seja na esfera municipal, estadual ou federal, tornou-se impraticável o pleno exercício do controle por parte da administração pública sobre essas atividades.

Em termos de custos, seria muito oneroso manter estruturas de controle, interno ou externo, que pudessem verificar a execução de todos os gastos exercidos pelos governos municipais, estaduais e federal. Dessa maneira, o controle social apresenta-se como um verdadeiro aliado às instituições atuantes no controle, no que tange à execução das auditorias governamentais.

Acerca do tema, o posicionamento trazido à baila pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU, é o de que as unidades que atuam nas auditorias governamentais *“(...) devem zelar pela existência e efetivo funcionamento de canais de comunicação que fomentem o controle social, assegurando que os resultados decorrentes da participação dos cidadãos sejam apropriados como insumo para o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria.”* (BRASIL, 2017: 09).

#### **4. Auditorias Governamentais e do Setor Público, com ênfase no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**

A INTOSAI, conforme apontado, opera dando suporte a diversos governos no tocante às auditorias governamentais conduzidas ao redor do mundo. A ISSAI 100 materializa-se na transcrição dos princípios fundamentais a serem aplicados em auditorias do setor público, abordando também os elementos e o contexto em que se dão tais auditorias.

As ISSAI 200, 300 e 400, referem-se mais especificamente e respectivamente às: auditorias financeiras, operacionais e de conformidade. Nesse sentido, aponta a ISSAI 100 que os três tipos de auditoria do setor público cobertos pelas ISSAI são os seguintes:

i) Auditoria Financeira – com o foco nas demonstrações financeiras das entidades auditadas;

---

<sup>8</sup> Os citados ‘frameworks’.

<sup>9</sup> Esse ‘ambiente de negócios’ não deve ser entendido aqui em seu sentido estrito, podendo ser ampliado à gestão pública em geral e até mesmo à administração financeira familiar/doméstica.

ii) Auditoria operacional – os objetos das auditorias vão desde programas, produtos, processos, a informações (financeiras ou não), associadas a esses objetos;

iii) Auditoria de conformidade – nessas auditorias, o escopo é quem delimita o objeto. Nesse sentido a ISSAI 100 aponta que esses objetos *“Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.”* (INTOSAI, 2013a: 06)

A norma aponta ainda que:

As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo. (INTOSAI, 2013a: 06)

Importante notar ainda que a ISSAI 100 diferencia primeiramente os trabalhos desenvolvidos pela auditoria entre aqueles de certificação e os trabalhos de relatório direto. Nos primeiros a apresentação da informação sobre determinado objeto é de competência da parte responsável, cabendo ao auditor a obtenção de evidências suficientes e apropriadas para então alcançar uma conclusão sobre a informação apresentada. (INTOSAI, 2013a)

Já nos trabalhos de relatório direto,

(...) é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado da mensuração do objeto, de acordo com os critérios, é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. (INTOSAI, 2013a: 06)

Ainda pela ISSAI 100, a auditoria do setor público é descrita da seguinte maneira

(...) processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com os critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais. (INTOSAI, 2013a: 03)

Seguindo a mesma linha, porém tendo como referencial a Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril, de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno - SFC<sup>10</sup>, Ferreira (2004), constrói o seguinte conceito de auditoria governamental:

(...) a auditoria é o conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos (...) (FERREIRA, 2004: 269)

---

<sup>10</sup> A Secretaria Federal de Controle Interno, vinculada ao Ministério da Fazenda, era a instituição que atuava como Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Hoje, esse papel é exercido pelo Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU. O referido normativo fora revogado com a publicação da Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017, que será apresentada no curso do presente trabalho.

Em se tratando de Controle Interno, deve-se ressaltar que, no Brasil, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) exerce o papel de Órgão Central do Sistema de Controle Interno, ficando a cargo da supervisão técnica dos órgãos que compõem esse Sistema e o Sistema de Correição, assim como das unidades de ouvidoria daquele Poder.

Há que se ressaltar ainda que o referencial trazido com a Instrução Normativa nº 01, da SFC, fora revogado recentemente. Nesse sentido, veio em sua substituição, a Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017 (BRASIL, 2017), do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Assim, na referida norma, logo em seu Capítulo I, acerca dos propósitos e definição da Auditoria Interna Governamental, podem ser encontrados os princípios inovadores desse referencial:

(...) é uma atividade independente e objetiva de **avaliação e de consultoria (grifo nosso)**, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (BRASIL, 2017: 04)

Enquanto que a IN SFC nº 01, de 2001, possuía o foco na conformidade operacional, contábil, orçamentária, financeira e patrimonial, na IN CGU nº 03, de 2017, as Unidades de Auditoria Interna Governamental – UAIG<sup>11</sup>, possuem como objetivo precípuo, agregar valor à gestão das organizações públicas, melhorando suas operações, por meio de atividades de avaliação ou de consultoria. (BRASIL, 2017)

Ainda de acordo com o texto da referida IN CGU nº 03, de 2017:

A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade. (BRASIL, 2017: 06)

A finalidade absoluta da auditoria interna governamental não é mais puramente o alcance da conformidade nos processos desenvolvidos pelas organizações públicas, sendo o atingimento dos objetivos dessas unidades colocados em evidência nesse momento. Para tanto, além dos controles internos dessas unidades, serão avaliados os seus processos de governança e de gerenciamento de riscos.

Ressalta-se que essa visão decorreu também da necessidade de convergência entre o disposto na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 (BRASIL, 2016), e as práticas de auditoria, tomadas a cabo pelas UAIG, no âmbito do Poder Executivo Federal, no sentido amplo de que essas passassem balizar os seus trabalhos conforme critérios baseados em temas como governança, gestão de riscos<sup>12</sup> e gestão dos controles internos.

---

<sup>11</sup> Conforme a IN CGU nº 03, de 2017: “A atividade de auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal é exercida pelo Conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir: a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União no estados (...) b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais; c) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta; e d) o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde”. (BRASIL, 2017, 04).

<sup>12</sup> De acordo com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 (BRASIL, 2016), enquanto o risco é entendido como a “(...) possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos



O modelo vigente hoje, em termos do disposto na IN CGU nº 03, de 2017, preconiza a existência de três linhas de defesa, no que tange à estruturação dos controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal. Nesse diapasão, os controles primários das entidades, aplicados em suas tarefas e atividades finais e de apoio, compõem as primeiras linhas de defesa, devendo ser integrados ao processo de gestão como um todo.

A segunda linha de defesa, de acordo com aquela Instrução Normativa, é composta pelos Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI), dos Ministérios. Sua função, no modelo das três linhas de defesa, é apoiar, monitorar e supervisionar as atividades realizadas pela primeira linha de defesa.

Já a terceira linha de defesa é composta pela Secretaria Federal de Controle Interno – SFC<sup>13</sup>, pelas demais Secretarias de Controle Interno – Ciset<sup>14</sup> do Poder Executivo Federal, e pelas Unidades de Auditoria Interna das Entidades, onde for o caso. Essas Unidades exercem as atividades de auditoria interna governamental propriamente dita, dando suporte às primeiras e segundas linhas de defesas, “(...) por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos”. (BRASIL, 2017: 06)

No âmbito da terceira linha de defesa, as UAIG executam suas ações pautadas então em três grandes eixos de atuação: i) avaliação dos processos de governança; ii) consultoria; iii) avaliação dos processos de gerenciamento de riscos e de controles internos das unidades do Poder Executivo Federal.

No que tange às atividades executadas para a avaliação dos processos de governança, aqui estão inseridas as atividades tradicionalmente exercidas pelo Controle Interno, que vão desde a avaliação da execução dos programas de governo, até a verificação da aplicação de recursos públicos, seja por entes públicos, ou por entes privados.

A referida norma trouxe uma inovação, no que se relaciona as atividades a serem desenvolvidas pelas UAIG. Essa novidade encontra-se consubstanciada por meio das ações de consultoria a serem realizadas por essas. O texto da IN CGU nº 03 traz que:

Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos a ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração. (BRASIL, 2017: 06)

## 5. Gerenciamento de Riscos

Um outro aspecto inovador da IN CGU nº 03, de 2017, diz respeito à institucionalização de processos de gerenciamento de riscos na Administração Pública Federal, em consonância ao disposto na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 (BRASIL, 2016), conforme já apontado.

Na IN CGU nº 01, de 2001, já revogada, e que balizava a atuação do Controle Interno no Poder Executivo Federal, a preocupação efetiva com o risco se dava na etapa de planejamento dos trabalhos - na hierarquização de que programas seriam mais expostos a riscos, com base em

---

*objetivos.*”, uma política de gestão de riscos deve ser entendida como “(...) declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos” (BRASIL, 2016:02).

<sup>13</sup> A Secretaria Federal de Controle Interno é uma das Secretarias finalísticas do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União - CGU.

<sup>14</sup> Os órgãos que ainda possuem Secretarias de Controle Interno setoriais são o Ministério das Relações Exteriores, a Advocacia-Geral da União, o Ministério da Defesa e a Presidência da República.

critérios de relevância, criticidade e/ou materialidade.

Nesse normativo, o risco é tratado ainda no âmbito dos controles internos administrativos existentes: “*Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita.*”(BRASIL, 2001: 70)

O conceito de risco é dependente do contexto em que se encontra inserido. Para os fins deste trabalho, consideraremos o risco tal qual definido na ISO 31000<sup>15</sup> (ABNT, 2018), um conceito mais genérico e abrangente, em que o risco é definido como “(...) *o efeito das incertezas nos objetivos*”.

No nosso caso, podemos enxergar o risco de duas maneiras: i) sob a ótica da gestão de um órgão, entidade, programa, ações específicas, etc., o risco é probabilidade de que não se atinja o objetivo proposto; ii) sob a ótica do auditor independente, podemos falar em risco de auditoria.

De acordo com a INTOSAI (2013a): “*Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria. O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado.*”(INTOSAI, 2013a: 10).

Percebe-se nesses últimos parágrafos um nítido alinhamento e complementação com o que é trazido pela NBCTA Estrutura Conceitual (2015), e já apontado neste trabalho – da necessidade de confiança dos usuários nas informações apresentadas sobre determinado objeto.

Dessa maneira, um relatório inadequado, ou baseado em informações distorcidas, não será útil para o usuário final. Por exemplo, um relatório emitido pelo Controle Interno do Poder Executivo Federal, representado pela CGU, acerca da execução de uma política pública ou programa/ação de governo, que se revele inadequado, não será útil aos usuários desse relatório, quer sejam eles pertencentes à estrutura do governo, quer sejam indivíduos da sociedade em geral, exercendo o controle social.

## 5.1 A evolução histórica do Gerenciamento do Risco (século XXI)

Em termos da evolução histórica, destacamos alguns marcadores, desde 2001 até então, no que se relaciona ao tratamento do risco. Esses marcadores são apresentados no quadro sintético a seguir.

Orange Book (2001)	Primeira edição de ‘Livro Laranja’, em sua tradução literal. É um <i>framework</i> utilizado pelo governo Inglês, contendo princípios e conceitos acerca do gerenciamento de riscos. Foi atualizado em 2004.
SOX (2002)	a Lei Sarbanes-Oxley <sup>16</sup> (comumente conhecida como SOX) foi aprovada em 30 de julho de 2002 pelo Congresso Americano. A referida Lei possui sua gênese em escândalos que ficaram mundialmente conhecidos, como o da ENRON, e possui como objetivo o incremento nos controles de grandes corporações, de maneira a incrementar seus processos de governança e mitigar os riscos aos quais estão sujeitos essas grandes companhias.
AS/NZS 4360 (2004)	Norma regional australiana e neozelandesa comumente adotada no que se refere a processos de gerenciamento de riscos. Foi publicada pela primeira vez em 1995, sendo atualizada em 2004. Atualmente foi substituída pela AS/NZS ISO 31000:2009, que representa uma integração/convergência aos princípios constantes da ISO 31000.

<sup>15</sup> A ISO 31000 foi primeiramente em 2009, sendo atualizada em 2018. O objetivo do documento é prover um *framework*, com linhas gerais acerca do gerenciamento de risco, a ser utilizado por qualquer organização, de forma independente do seu contexto.

<sup>16</sup> Araújo et al. (2008) destaca que “*Apesar de sua vigência formal se restringir aos Estados Unidos, na prática, como se verá neste capítulo, a SOX tem interferido nas relações empresariais, nos controles internos corporativos e nas normas de auditoria contábil independente de todo o mundo, em face da importância da economia americana para a dinamização dos mercados dos demais países por força da globalização (...) A economia brasileira, integrada ao mercado mundial, não poderia deixar de sofrer os impactos dessas mudanças (...)*” (ARAÚJO et al, 2008: 115).

COSO ICIF (2004)	Popularmente conhecido como COSO I esse modelo, em verdade, foi publicado primeiramente em 1992, com orientações acerca da implementação dos controles internos de uma organização. Esse <i>framework</i> foi atualizado em 2013 <sup>17</sup> .
COSO ERM (2004)	O COSO ERM, conhecido como COSO II, tem o foco no gerenciamento de riscos. Foi atualizado em 2017.
Basileia II (2004)	Voltado para o setor financeiro (setor bancário, mais especificamente), o Basileia II veio em 2004, em substituição ao Basileia I, contendo orientações acerca do gerenciamento e tratamento dos riscos aos quais estão sujeitos essas organizações. Revisado posteriormente em 2010, como em resposta à crise oriunda dos mercados de <i>subprimes</i> , iniciada nos Estados Unidos.
ISO 31000 (2009)	A referida norma é voltada para a gestão dos riscos nas organizações, sejam elas privadas ou públicas, independente dos seus tamanhos ou contexto. Foi substituída posteriormente pela ISO 31000: 2018.

Ainda que adotada de maneira tardia pela Administração Pública Federal no Brasil, essa preocupação com o gerenciamento de riscos encontra guarida nos normativos aqui já citados, como a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 2016, e a Instrução Normativa CGU nº 03, de 2017.

Nesse sentido, um outro Normativo importante foi o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 (BRASIL, 2017a), que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. A seguir, são destacados alguns excertos da referida legislação, retirados do artigo 17, que possui ligação com a temática do risco:

Art. 17. A alta administração das organizações da administração pública federal direta, autárquica e fundacional deverá estabelecer, manter, monitorar e aprimorar **sistema de gestão de riscos e controles internos com vistas à identificação, à avaliação, ao tratamento, ao monitoramento e à análise crítica de riscos que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização (grifo nosso)** no cumprimento da sua missão institucional, observados os seguintes princípios: (...) II - integração da gestão de riscos ao processo de planejamento estratégico e aos seus desdobramentos, às atividades, aos processos de trabalho e aos projetos em todos os níveis da organização, relevantes para a execução da estratégia e o alcance dos objetivos institucionais; III - estabelecimento de controles internos proporcionais aos riscos, de maneira a considerar suas causas, fontes, consequências e impactos, observada a relação custo-benefício; e IV - utilização dos resultados da gestão de riscos para apoio à melhoria contínua do desempenho e dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança. (BRASIL, 2017a: 04)

## 6. O tratamento dos riscos nas auditorias

A preocupação com o risco na Administração Pública Federal se torna evidente, pela análise dos normativos observados no item anterior. A necessidade de as organizações manterem sistemas de gestão de riscos e controles internos, voltados à identificação, avaliação, tratamento e monitoramento desses riscos é fundamental, ainda mais, conforme observado no início desse trabalho, em contextos de restrição orçamentária.

No âmbito do controle interno, mais especificamente em relação ao seu novo modelo de atuação, com as três linhas de defesa, deve-se destacar que as Unidades de Auditoria Interna Governamental possuem a atribuição da avaliação dos processos de gerenciamento de riscos das unidades do Poder Executivo Federal.

<sup>17</sup> O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* é uma iniciativa conjunta de organizações privadas, que possui por objetivo fornecer orientações acerca dos temas gerenciamento de riscos, controles internos e detecção de fraudes. Para mais informações, acessar <<https://www.coso.org>>.

Os aspectos da confiança do usuário no relatório de auditoria, assim como da necessidade de que essa peça produzida seja útil para o aquele primeiro vem sido também trabalhados ao longo desse artigo.

A necessidade da segurança desses trabalhos de asseguarção vai ao encontro do preconizado no tratamento a ser dado aos riscos nas auditorias.

Na ISSAI 300 (INTOSAI, 2013c), no que se relaciona às auditorias operacionais, assim como o grau de confiança e asseguarção, podemos encontrar na referida norma:

Como em todas as auditorias, os usuários dos relatórios de auditorias operacionais desejam ter segurança sobre a confiabilidade da informação que eles utilizam para a tomada de decisões. Logo, eles esperam relatórios confiáveis que apresentem a posição da EFS baseada em evidências sobre o assunto examinado. Consequentemente, auditores operacionais devem, em todos os casos, fornecer achados baseados em evidência suficiente e apropriada e **administrar de forma ativa o risco de relatórios inadequados (grifo nosso)**. (INTOSAI, 2013c: 04)

Trazendo a questão para as atribuições das auditorias governamentais, com o foco no controle interno, além da atuação enquanto consultores/avaliadores dos sistemas de riscos implementados pelos órgãos e unidades da estrutura do Governo Federal, aqueles terão também que mensurar os riscos de suas atividades enquanto controle, como por exemplo a avaliação e administração do risco da produção de relatórios inadequados.

Aqui, a necessidade de administrar o risco de relatórios inadequados é expressa já de maneira explícita. Sobre o risco de auditoria, a ISSAI 300 traz que:

Os auditores devem gerenciar ativamente o risco de auditoria, que é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários. (...) O risco de uma auditoria deixar de agregar valor vai desde a probabilidade de não ser capaz de dar novas informações ou perspectivas até o risco de negligenciar fatores importantes e, consequentemente, não ser capaz de fornecer aos usuários do relatório de auditoria conhecimentos ou recomendações que seriam uma contribuição real para um melhor desempenho . (INTOSAI, 2013c: 07)

Para tanto, de acordo com a ISSAI 300, os auditores deverão controlar ativamente esses riscos. Nesse sentido, separamos algumas práticas desejáveis, constante da norma em referência, no sentido de se mitigar o risco de relatórios inadequados:

- o planejamento dos trabalhos deve indicar os riscos conhecidos, assim como o tratamento para mitigá-los;
- é desejável uma comunicação adequada entre os auditados e as partes relevantes interessadas durante as auditorias;
- deve ser fornecido às entidades auditadas a possibilidade do contraditório e defesa, acerca dos achados da auditoria, bem como suas conclusões e recomendações, antes da emissão da versão final do relatório;
- para realizar as auditorias, as equipes de auditoria devem possuir as competências profissionais necessárias ;
- necessário também que os auditores mantenham o zelo e a objetividade na condução dos seus trabalhos, enfatizando-se também a necessidade de uma supervisão adequada;
- procedimentos devem ser aplicados, visando à qualidade do trabalho, enfatizando a produção de relatórios apropriados, equilibrados e justos, que agreguem valor e respondam às chamadas questões de auditoria;

- cada auditoria deve ser documentada de acordo com as suas circunstâncias particulares. Esses documentos devem permitir que um auditor possa ser capaz de determinar qual trabalho foi realizado para alcançar os achados dessa auditoria. Para tanto, essa informação deve ser suficiente e completa.
- Sempre que apropriado, deverá ser possível realizar o monitoramento dos achados e recomendações de auditorias anteriores.

De acordo com a ISSAI 400, que trata especificamente das auditorias de conformidade:

Os auditores devem considerar o risco da auditoria durante todo o processo de auditoria. As auditorias devem ser conduzidas **de forma a administrar ou reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. O risco da auditoria é o risco de que o relatório de auditoria – ou mais especificamente a conclusão ou opinião do auditor – possa ser inadequado às circunstâncias da auditoria (grifo nosso)**. A consideração do risco da auditoria é pertinente tanto em trabalhos de certificação quanto em trabalhos de relatório direto. (INTOSAI, 2013d:09)

Nesse sentido, prossegue a norma, as seguintes dimensões do risco devem ser consideradas no processo: i) o risco inerente – aquele que existe, independente da existência de qualquer controle; ii) o risco de controle – aquele de que os controles existentes não sejam adequados; e iii) o risco de detecção – aquele decorrente da aplicação de testes adicionais que não foram capazes de verificar as irregularidades.

## 7. Conclusão

Foi visto no presente trabalho que a identificação, avaliação, tratamento e monitoramento dos riscos por parte dos órgãos da Administração Pública Federal, quais sejam, as próprias entidades bem como os atores participantes do modelo de controle interno vigente hoje, com a existência das três linhas de defesa, é fundamental para uma gestão eficiente da coisa pública. Esse trabalho integrado e direcionado, atacando aquelas situações que por ventura venham a representar os maiores entraves ao atingimento dos objetivos por parte das unidades, acaba racionalizando a aplicação de recursos, não apenas financeiros, mas também recursos humanos. Nesse sentido, conforme ressaltado na introdução do trabalho, o contexto de restrição orçamentária irá vigorar pelos menos pelos próximos vinte anos, nos termos da Emenda Constitucional nº 95.

Não é apenas esse fator que deve ser observado – uma outra questão é que em decorrência desse contexto, as chances de novos concursos para a área federal são mínimas, e há uma boa parte da força existente prestes a se aposentar nos próximos anos.

Dessa forma, não há apenas a necessidade de tornar o mais eficiente possível a aplicação dos recursos públicos financeiros, mas também a alocação da força de trabalho existente.

Com o foco no risco, as chances de haver retrabalho são menores, já que cada Unidade irá tratar daqueles problemas que de fato podem ter um elevado impacto em seus resultados. O redesenho do papel do controle interno mostrou-se essencial a esse novo modelo de gestão, orientado a riscos. De mero avaliador de conformidade, apresenta-se também como consultor e avaliador das políticas de gestão de riscos desenvolvidas.

Com essas inovações, espera-se que essa nova maneira de administrar a coisa pública traga maior racionalidade aos processos conduzidos pelos órgãos e unidades pertencentes à Administração Pública Federal.

Verificou-se também que a aderência a tais critérios é essencial para a manutenção de uma boa governança, com responsabilidade e transparência, reduzindo as assimetrias existentes entre poder público e sociedade, e estimulando cada vez mais a participação da sociedade na gestão do que de fato lhe pertence.

## Referências

ABNT, ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31000: 2018** Gestão de Riscos - Diretrizes. Rio de Janeiro, 2018.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, ARRUDA, Daniel Gomes e BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: enfoque teórico, normativo e prático**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRITO, Claudenir, FONTENELLE, Rodrigo. **Auditoria Privada e governamental: Teoria de forma objetiva e mais de 400 Questões Comentadas**. Niterói, RJ: Impetus, 2015.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU. **Instrução Normativa nº 01**. Brasília: CGU, 2001. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em 28/08/2018.

\_\_\_\_\_, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01**. Brasília: CGU, 2016. Disponível em <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)>. Acesso em 28/09/2018.

\_\_\_\_\_, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU. **Instrução Normativa nº 03**. Brasília: CGU, 2017. Disponível em <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf)>. Acesso em 28/08/2018.

\_\_\_\_\_, Presidência da República – Casa Civil. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Brasília: CGU, 2017a. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm)>. Acesso em 03/11/2018.

\_\_\_\_\_, Tribunal de Contas da União – TCU. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública / Tribunal de Contas da União**. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

\_\_\_\_\_, Tribunal de Contas da União – TCU. **Manual de Auditoria Financeira**. Edição 2015 - Brasília: TCU, 2015. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A151356F960151B14F57575D45>>. Acesso em 19/09/2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). – **NBC TA Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração** (2015). Disponível em <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC-TA-ESTRUTURA-CONCEITUAL\\_aud.doc](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC-TA-ESTRUTURA-CONCEITUAL_aud.doc)>. Acesso em: 19/09/2018.

FERREIRA, Ricardo J. **Auditoria**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: R. Ferreira, 2004.

FILGUEIRAS, Fernando. **Além da Transparência: *Accountability* e a Política da Publicidade**. Lua Nova, São Paulo: 65-94, 2011. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n84/a04n84.pdf>>. Acesso em 21/08/2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI) –. ISSAI 20 – **Fundamental Principles of Public Sector Auditing (2013)**. Tradução de Tribunal de Contas da União – TCU. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em 14/09/2018.

\_\_\_\_\_. ISSAI 100 – **Fundamental Principles of Public Sector Auditing (2013a)**. Tradução de Tribunal de Contas da União – TCU. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai> >. Acesso em 14/09/2018

\_\_\_\_\_. ISSAI 200 – **Fundamental Principles of Financial Auditing (2013b)**. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai> >. Acesso em 14/09/2018.

\_\_\_\_\_. ISSAI 300 – **Fundamental Principles of Financial Auditing (2013c)**. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai> >. Acesso em 14/09/2018.

\_\_\_\_\_. ISSAI 400 – **Fundamental Principles of Financial Auditing (2013d)**. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai> >. Acesso em 14/09/2018.

STUART, Iris C. **Serviços de Auditoria e Asseguração na prática**. Porto Alegre: AMGH, 2014.