



CONTROLE INTERNO: UM INSTRUMENTO AUXILIAR NA BUSCA PELA EFICIÊNCIA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

INTERNAL CONTROL: AN AUXILIARY INSTRUMENT IN SEARCH FOR EFFICIENCY IN PUBLIC ORGANIZATIONS.

João Pedro Pereira dos Santos, Universidade Federal de Santa Maria,
joao.fames@hotmail.com; Diego Brenner Reis, Universidade Federal de Santa Maria,
dbrennerdosreis@gmail.com; Caroline Rohloff da Silva, Universidade Federal de Santa
Maria, carolinerohloff@gmail.com; Fernando do Nascimento Lock, Universidade Federal de
Santa Maria, fernandolock@hotmail.com

RESUMO

A administração pública brasileira vem sofrendo com a disseminação de denúncias de corrupções e improbidades administrativas nos mais diversos setores, envolvendo políticos e servidores que deveriam representar a população em todas as esferas do governo. Pareceres técnicos, que determinariam a correção de alguma inconsistência, ficam sujeitos às decisões políticas de seus gestores, tornando o processo mais lento e passível de falhas procedimentais. O controle interno, auditoria e fiscalização estão inseridos em todo o ambiente da organização pública. Nessa perspectiva, questiona-se como as técnicas de auditoria operacional podem auxiliar nas atividades da organização pública. O objetivo do trabalho consiste em analisar algumas técnicas de auditoria operacional utilizadas como ferramentas de controle, suas finalidades e importância no tratamento da coisa pública. A pesquisa apresenta uma revisão bibliográfica identificando algumas formas de controle disponíveis ao serviço público, dando ênfase à auditoria operacional e suas características. As técnicas de auditoria em consonância com a gestão auxiliarão a organização a alcançar seu objetivo institucional. Nesse caso, evidencia-se a relevância da compreensão da auditoria operacional na rotina da organização, que ao integrar suas atividades com as técnicas de auditoria, maior a tendência à eficiência nas organizações.

Palavras-chave: Administração Pública; Controle Interno; Auditoria.

ABSTRACT

The Brazilian public administration has suffered from dissemination of accusations of corruption and administrative improbity in several areas, involving politicians and servers who should do represent the population in all spheres of government. Technical opinions, that should determine the correction of inconsistencies, become subject to the political decisions of their managers, making the process slower and subject to procedural failings. The internal control, auditing and surveillance are embodied throughout the environment of the public organization. In this perspective, it is questioned how the techniques of operational audit can



support the activities of the public organization. The purpose of this study is analyze some operational auditing techniques used as control tools, their aims and importance to the treatment of the public affairs. This article is a bibliographic review in order to identify some forms of control that are available to the public service, emphasizing the operational audit and its characteristics. The auditing techniques in accordance with the management will help the organization to achieve its institutional objectives. In this case, what becomes evident is the importance of understanding the operational audit in the organization's routines, that when integrating its activities to the auditing techniques, the greater the tendency to efficiency in the organizations.

Keywords: *Public Administration; Internal Control; Auditing.*

1. Introdução

As organizações públicas atualmente estão atravessando um período de incertezas, diante de um cenário econômico e político conturbado representado por ações do governo indicando restrições orçamentárias nos diversos setores da administração pública. Somando-se a isso, denúncias de irregularidades, desvio de verbas públicas, entre outros métodos de corrupção se apresentam diariamente nos mais diversos veículos de informações, sejam eles na forma de notícias em mídias oficiais ou até mesmo por flagrantes espalhados nas redes sociais.

Porém, sabe-se que não se pode generalizar um conceito e adjetivar todas as instituições públicas como corruptas. No entanto, pode-se afirmar que muitas das irregularidades nas atividades administrativas das organizações públicas ocorrem por inobservância, desconhecimento e até mesmo por falta de preparo técnico para atuação do servidor público no local onde deve executar suas atividades. Nesse caso, também se observa que muitos dos posicionamentos técnicos que poderiam determinar a modificação de alguma inconsistência, ficam sujeitos aos posicionamentos políticos de seus gestores, o que de certa forma, não deixa de ser uma impropriedade, aumentando conseqüentemente a probabilidade de falhas em procedimentos, retrabalhos e despesas desnecessárias.

Tendo em pauta a redução dos problemas acima expostos este trabalho será guiado para o atendimento do seguinte problema principal da pesquisa: Como as técnicas de auditoria operacional podem auxiliar nas atividades de Controle Interno, no tratamento da coisa pública?

O presente trabalho tem como objetivo analisar algumas técnicas de auditoria operacional utilizadas como ferramentas de Controle, suas finalidades e importância no tratamento da coisa pública. Justifica-se o artigo diante da realidade apresentada aos



servidores que executam suas atribuições com o comprometimento de atender as demandas recebidas pela organização sem ter um entendimento mais crítico da relação de seus atos como servidor público. A propósito, é comum observar que o servidor público em início de carreira está preocupado em apresentar o serviço executando suas atividades conforme chegam as demandas do setor, mesmo com pouca capacitação formal para isso sendo deixado para posterior o entendimento de suas conseqüentes atividades numa possível auditoria.

Sobre esse aspecto, as pesquisas estão voltadas ao setor governamental, de forma que as referências mais abordadas estão vinculadas aos órgãos públicos de controle e seus documentos disponíveis sobre o assunto, podendo citar o Ministério público da União (MPU) e Controladoria Geral da União (CGU), principais fontes de informações.

2. As Atividades de Controle Interno

Especificamente em administração pública, os Sistemas de Controle Interno estão presentes para subsidiar os gestores a procederem com vistas a atingir os objetivos da organização de forma que possam alcançar índices de eficiência, eficácia e efetividade, melhorando o desempenho e evitando desperdícios. De acordo com a Resolução N°1135/08 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ao aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 16.8 – Controle Interno, este deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público compreendendo a preservação do patrimônio público; o controle das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. Além disso, essa mesma norma classifica o controle interno em: operacional, que está relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; contábil, voltada à veracidade e a fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e ainda o normativo, com vistas à observância da regulamentação pertinente.

Todavia, o conceito de Controle Interno, utilizado nas instituições públicas, muitas vezes é confundido com a própria Auditoria Interna e ainda com o Sistema de Controle Interno do órgão, o que não condiz com a realidade. Visto que, o sistema de controle interno é formado por vários subsistemas, com unidades descentralizadas de controle e que devem agir de forma harmoniosa multidisciplinar e integrada, sendo balizada por norma comum e com segurança jurídica. Diante disso, entende-se que tanto o controle interno quanto a auditoria interna são partes integrante de um sistema maior com uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras necessárias ao complexo de controle de um ente (LIMA, 2012).



A respeito dos Controles Internos da Gestão, a Instrução Normativa Conjunta N° 01 de 10 de maio de 2016 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e da CGU, em seu Artigo 3° define que é de responsabilidade dos órgãos pertencentes ao poder executivo federal a administração dos controles internos da gestão. O gerenciamento dos possíveis riscos, a defesa do alcance do objetivo para o qual a administração pública se propõe, estão claros nessa normativa. Nesse instrumento, é determinado que os controles internos devem ser efetivos, integrando todo o processo de gestão e que sejam aplicados em toda a organização. Destaca-se ainda, a responsabilidade dos seus dirigentes máximos em assegurar que os controles internos participem do gerenciamento dos eventos que possam modificar o alcance dos objetivos da instituição, denominado gerenciamento de risco, de acordo com a natureza de cada um.

Por outro lado, o sistema de controle interno da gestão que é de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo Federal, também não pode ser confundido com o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo que compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação de gestão dos administradores públicos federais com a utilização de Auditoria e Fiscalização como instrumentos, sendo subordinadas à Controladoria Geral da União (IN 01 MPOG/CGU, 2016).

3. Auditoria

O conceito de auditoria, para Castro (2008) é de um conjunto de regras de avaliação da gestão pública pelos seus processos e resultados, bem como a aplicação dos recursos públicos, mediante a confrontação da situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional e legal. Outro ponto a considerar é que o próprio servidor público como participante ativo e efetivo da organização tem o dever de ao perceber alguma irregularidade nas atividades fins ou meio do setor em relatar o problema a quem pode se responsabilizar pelo ato, fazendo parte também do sistema de controle interno.

Dentro dessa perspectiva ainda, o estudo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) denominado Critérios Gerais de Controle Interno na Administração pública relata de forma bastante sucinta as diferenças entre auditoria interna e unidade de controle interno, ainda que essas áreas possuam habilidades próximas, suas funções pertencem a elementos distintos do sistema de controle interno da entidade. Nessa perspectiva, a auditoria interna não implanta controles, faz trabalhos periódicos com metodologia específica, caracterizada por ser



uma atividade de avaliação independente voltada para a avaliação de eficiência e eficácia e não integra a estrutura de linha da organização, mas seu staff. Por outro lado, a unidade de controle atua no dia a dia no monitoramento contínuo e na autoavaliação de seus controles fazendo parte da estrutura de linha da organização, com atribuições ligadas ao gerenciamento de riscos e controles. (BRASIL,2009)

De acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (2001), os instrumentos ou técnicas, que integram os sistemas de controle interno, que podem ser utilizadas de maneira que auxiliem na melhoria das atividades dos diversos setores da organização, são apresentadas no capítulo IV, onde descreve que as técnicas de controle: Auditoria e Fiscalização se caracterizam por fazerem parte do conjunto de processos que viabilizam o alcance dos macro objetivos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal pertencendo à estrutura conceitual básica das técnicas de controle do Sistema, onde a auditoria é definida por ser um conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais diante da confrontação entre uma situação encontrada e o critério técnico, operacional ou legal utilizado. Já, a fiscalização é a técnica de controle que visa à comprovação se o objeto dos programas de governo existe, atendendo às necessidades para as quais foi definido, além da manutenção da coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controles administrativos são eficientes.

Acrescenta-se a isso, a definição advinda da Instrução Normativa Conjunta 01 MPOG/CGU em seu Artigo 2º, Inciso III:

III – auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (IN 01 MPOG/CGU 2016)

Particularmente, todas as organizações públicas estão passíveis da atuação da auditoria seja internamente ou de externamente, entretanto essa atividade não pode ser vista como uma ação voltada para à procura de irregularidades no sentido de identificar responsáveis pelos



atos falhos e conseqüentemente atuar de forma punitiva, até mesmo porque essa não é a sua finalidade: A propósito, a finalidade da auditoria, segundo o Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal (IN 01/ CGU, 2001) é de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, avaliando os resultados alcançados em relação aos aspectos que norteiam as atividades da administração pública em todas as esferas e níveis de poder, incluindo-se as atividades de entidades de direito privado na aplicação de recursos públicos, englobando a todos para o alcance da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade no atendimento de suas atividades principais e intermediárias. Acrescentado à finalidade, a auditoria classifica-se em:

- I. Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.
- II. Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.
- III. Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.
- IV. Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.
- V. Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender



determinação expressa de autoridade competente. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001)

Diante das definições de auditoria apresentadas, pode-se entender que todas têm um propósito em comum que é de servir como ferramenta técnica auxiliar para que a instituição usuária desse meio alcance seus objetivos de forma mais eficiente, eficaz e por consequência de forma mais econômica.

Direcionando o estudo para o contexto operacional das organizações, pode-se perceber que há possibilidade de utilização de várias técnicas de auditoria como ferramentas capazes de auxiliarem no estabelecimento de critérios e procedimentos mais eficientes e eficazes para o alcance de seus objetivos, sejam eles a manutenção de seu status quo ou melhoria de seu desempenho diante de uma realidade com insuficiência de recursos financeiros, orçamentários e de pessoal.

Nesse contexto, as organizações públicas devem ter o entendimento que diante de uma possível solicitação de auditoria externa, as atividades de controle interno devem estar alinhadas com a gestão na intenção de auxiliar o controle externo em termos de apresentar documentos que comprovem o alinhamento entre gestão e seu sistema de controle em relação a procedimentos que estejam em consonância com a legislação vigente, ratificando a preocupação da organização, envolvendo todos os agentes no intuito de representar a responsabilidade no tratamento da coisa pública no atendimento dos princípios legais da administração. Entretanto, é pertinente comentar que os sistemas de controle, de forma mais ampla, estão disponíveis para o aperfeiçoamento das atividades fim da administração pública, não podendo ser confundidos com as próprias atividades da organização, tendo por consequência a inversão dos conceitos das atividades fins e meios.

Por outro lado, a auditoria operacional, segundo o Manual de Auditoria Operacional (ANOP, 2010), por tratar de uma variedade de questões complexas, possui uma maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho, podendo atuar em diferentes áreas de conhecimento, requerendo ao auditor uma capacidade analítica, de flexibilidade, imaginação, sendo mais abertas a julgamentos e interpretações, onde seus relatórios são mais analíticos e argumentativos. Soma-se a isso, a organização auditada, representada pelo seu gestor e sua equipe, deve estar disponível e participante de forma colaborativa na evolução da auditoria desde a identificação das áreas a serem examinadas até a apresentação das recomendações propostas no final da auditoria.



3.1 Técnicas de Auditoria

As técnicas de auditorias disponibilizam para as organizações uma série de possibilidades de procedimentos facilitadores para o reconhecimento da estrutura da organização e suas variáveis internas e externas que venham a determinar de forma positiva ou negativa a evolução da instituição. Nesse Sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU), mediante o objetivo de aperfeiçoar as análises de resultados de auditoria, alinhando seus padrões com os adotados pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), lançou mão de várias técnicas de diagnósticos em auditoria cujas atividades foram desenvolvidas em cooperação técnica com o Reino Unido, contratante da empresa KPMG, empresa reconhecidamente líder mundial em prestação de serviços voltados para a auditoria. Em função disso, resultaram-se documentos que complementam estudos já observados no Manual de Natureza Operacional (Anop) do TCU, a seguir:

A análise SWOT é um acrônimo formado pelas palavras inglesas *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças). Estas quatro dimensões de estudo resultam em uma lista de prós e contras que auxiliam na tomada de decisão. Consiste na análise subjetiva das capacidades internas, para identificar as forças e as fraquezas da organização, e do ambiente externo no qual atua a organização, para apontar as oportunidades e ameaças presentes (TCU,2010).

O Diagrama de Verificação de Risco (DVR), conhecido na literatura como Matriz de Probabilidade e Impacto de Risco, integra o universo do planejamento estratégico organizacional. É uma técnica da Gestão de Risco que visa, resumidamente, gerenciar efeitos adversos que possam comprometer um processo de gestão. Na área de controle, sua aplicabilidade foi bem difundida pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que tem como missão fornecer orientações sobre aspectos críticos de governança, ética, controle interno, gestão de riscos, fraudes, e relatórios financeiros. (TCU,2010)

A análise *stakeholder* consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. Está ligada à apreciação institucional e à avaliação social, não só utilizando as informações oriundas destas abordagens, mas também contribuindo para a combinação de tais dados em um único cenário. *Stakeholder* são pessoas, grupos ou



instituições com interesse em algum programa ou projeto e inclui tanto aqueles envolvidos quanto os excluídos do processo de tomada de decisão. (TCU, 2002)

O Mapa de Processos, segundo o TCU, (2003), é caracterizado por ser a representação da maneira pela qual se realiza uma operação (processo), por meio de um diagrama contendo uma sequência dos passos necessários para a consecução de determinada atividade e deve ser elaborado pelo com a participação do pessoal vinculado à área ou instituição auditada.

A análise RECI é a ferramenta, segundo o TCU (2001) que auxilia na identificação do responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito da equipe de trabalho, no órgão, entidade ou programa, estabelecendo responsabilidades, graus de participações e partes envolvidas e distribuição de poder na organização. As iniciais RECI, originalmente correspondem às palavras no idioma inglês: *Responsible, Accountable, Consulted e Informed*

O Marco Lógico é um modelo analítico para orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais. Criado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, é um instrumento de planejamento obrigatoriamente adotado por todas as organizações públicas que postulam financiamento junto àquele Banco. (TCU,2001)

O *benchmarking* pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia. (TCU, 2000).

4. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se por ser uma revisão bibliográfica, pela qual foram utilizadas publicações de órgãos oficiais do governo brasileiro além de artigos científicos já publicados anteriormente, formando uma base teórica que serviu de base para o entendimento do assunto abordado. Em razão disso, este estudo pode ser definido como bibliográfico e descritivo. Para Gil (2010), a pesquisa bibliográfica tem o propósito de fornecer fundamentação teórica ao trabalho, esse tipo de pesquisa, segundo seus objetivos gerais também se propõe a estudar as relações entre variáveis e ainda, utiliza-se de material já



impresso, entretanto, com a inserção de novos formatos de informação como, por exemplo, materiais disponibilizados pela internet.

No decorrer do trabalho buscou-se apresentar conceitualmente, de forma sucinta, algumas ferramentas de controles internos disponíveis ao serviço público, na forma de auditoria interna, de fiscalização e controle, dando ênfase às características da auditoria operacional, instrumentos procedimentais que atuam como facilitadores aos gestores da organização para o alcance os objetivos institucionais .

5. Apresentação e discussão dos resultados

De forma geral, as técnicas de auditoria estão disponíveis para auxiliar tanto nas atividades cotidianas das organizações quanto em nível estratégico ou de planejamento no sentido de identificar vulnerabilidades e potencialidades além de verificar dificuldades ou gargalos na execução de atribuições. De fato, as técnicas de auditoria operacional podem ser utilizadas de forma isolada ou em complementação com as outras técnicas, onde uma técnica pode corroborar com a outra na confirmação de problemas identificados com outras técnicas de análise (TCU, 2003). No entanto, para que a aplicação das técnicas de auditoria seja efetivada, é necessário que o pessoal encarregado desse procedimento seja habilitado para a atividade, evitando assim, a recorrência de procedimentos falhos e que não seguem adiante. Dependendo de sua aplicação, as técnicas de auditoria podem ser empregadas para atuar em vários aspectos, entre eles: diminuir riscos, obter informações, aumentar produtividade, definir nova estrutura organizacional e analisar ambientes interno e externos à organização. Por fim, as técnicas abordadas, independentemente da forma como são aplicadas, são reconhecidas como instrumentos que podem contribuir na melhoria dos procedimentos para o aumento da eficiência, eficácia e efetividade da organização pública. Entretanto, é necessário observar a finalidade específica de cada técnica de auditoria, para que se evite a execução de exames desnecessários e também o desperdício de recursos humanos e de tempo (IN 01/CGU, 2001).

Nesse cenário, é pertinente comentar que o sistema de controle de uma organização deve estar inserido em todas as atividades do órgão, desde o momento da inserção de protocolos para recepção, identificação e encaminhamento de documentos, à recepção de materiais ou equipamentos adquiridos via licitação, ou seja, em todos os atos e fatos da administração pública. Cabe ainda salientar, o devido reconhecimento da importância das



técnicas de auditoria na rotina da organização, que deve ser feito de forma institucionalizada, no intuito de padronizar e acompanhar os procedimentos, sem que haja perda na continuidade e celeridade de suas atribuições para o alcance de seus objetivos.

6. Considerações Finais

As técnicas de auditoria operacional podem auxiliar nas atividades de Controle Interno a partir do momento em que são identificados quais os aspectos que podem ser melhorados em cada seção ou departamento da organização. A identificação desses aspectos pode ocorrer em forma de entrevistas, análise documental ou em observações diretas no ambiente de trabalho da instituição pesquisada. A partir disso, a administração da organização, com o suporte dos responsáveis pela atividade de controle, poderá implementar a técnica mais adequada de auditoria operacional para aquele departamento ou órgão público. Cabe ainda salientar que as técnicas de auditoria consistem em formas de assessoramento ao gestor público no aprimoramento das práticas administrativas e, de forma tempestiva é desenvolvida no setor público em sua gestão, seus programas de governo e sistemas informatizados (IN 01/CGU, 2001). A existência de normas, procedimentos e ferramentas de controle interno por si só, não é suficiente para uma boa gestão pública. Somente quando todos os servidores se envolverem com a intenção de melhoria continua em suas atividades, disseminando o interesse pela boa administração da coisa pública é que será possível construir um sistema transparente e eficiente. Nesse contexto deve-se observar, que tipo de técnica de auditoria operacional poderá ser utilizada no sentido de adequar da organização e poder direcionar o trabalho para a melhoria da gestão. Diante de tantas ferramentas técnicas representadas pelos mais diversos conceitos inseridos num contexto chamado Sistema de Controle, ainda perduram dúvidas referentes a um passado não muito distante no que diz respeito às responsabilidades indicadas por tantas denúncias de improbidades nos serviços públicos. Entretanto ainda falta a percepção, por parte do cidadão que os resultados dessa rede de controle possam ter respaldo nos poderes legislativo e judiciário no sentido de moralizar o serviço público brasileiro, responsabilizando quem deve ser responsabilizado e punindo quem deve ser punido.

Por outro lado, percebe-se uma certa evolução na aplicação dos sistemas de controles nas organizações públicas do Brasil. Observa-se que a temática vem se fazendo presente em atividades de capacitações aos servidores públicos em matérias voltadas para as boas práticas



no serviço público, bem como, cresce a divulgação de matérias e a discussão interna sobre o controle interno e suas variações.

Por fim, as auditorias podem ser realizadas nas mais diversas formas, como, por exemplo, direta, indireta, centralizada ou integrada, utilizando os mais variados métodos e materiais de expediente e, a partir de seus relatórios que a organização obterá subsídios para otimizar suas atribuições e atividades para o alcance de seus objetivos, atendendo os princípios da administração pública. Ainda, cabe ressaltar que a falta de integração entre sistemas de controle, gestão da organização e as comunidades envolvidas é a verdadeira barreira a ser superada para quem visa uma administração pública voltada para o bem maior da população.

Pesquisas futuras podem aprofundar e expandir a discussão teórica bem como desenvolver análises empíricas da aplicação e utilização dos sistemas de controle interno por organizações públicas. A atualidade do tema e a necessidade de seu desenvolvimento são evidentes, dadas as frequentes e sérias denúncias de irregularidades na administração Pública.

Referências

- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2010). *Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco aplicados em Auditoria / Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog)* (22 p.). Recuperado em 02 de julho, 2017, de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A158FE98E0158FEF2F25843D5>>
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2009). *Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública - Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. Estudo Técnico da Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos e da Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle* (68 p.).
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2010). *Manual de auditoria operacional Tribunal de Contas da União* (3.ed.). Recuperado em 30 junho, 2017, de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DB4AFB3014DBAC9EC7B5EF9>>
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2003). *Mapa de Processos / Tribunal de Contas da União. Brasília. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog)* (23 p.). Recuperado em 06 junho, 2017, de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp>
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2001). *Técnicas de Auditoria: Marco Lógico / Tribunal de Contas da União. Brasília. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog)* (26 p.). Recuperado em 30 junho, 2017, de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp>



- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2001). *Técnicas de Auditoria: análise RECI / Tribunal de Contas da União*. Brasília. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) (18 p.). Recuperado em 30 junho, 2017, de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp>
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2000). *Técnicas de Auditoria: Benchmarking/ Tribunal de Contas da União*. Brasília. Coordenadoria de Fiscalização e Controle (26 p.). Recuperado em 02 de julho, 2017, de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp>
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (2001). *Técnicas de Auditoria: análise stakeholder / Tribunal de Contas da União*. Brasília. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) (33 p.). Recuperado em 02 julho, 2017, de <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp>
- BRASIL. Instrução Normativa Nº 01 de 06 de abril de 2001. *Ministério da Fazenda*. Recuperado em 30 junho, 2017, de <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>. Acesso em 30 jun. 2017.
- BRASIL. Instrução Normativa Conjunta Nº 01 de 10 de maio de 2016. *Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria Geral da União*. Recuperado em 30 junho, 2017, de: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf
- CASTRO, D. P. (2008). *Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003*. São Paulo: Atlas.
- GIL, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5. ed.). São Paulo: Atlas.
- LIMA, L. C. M. (2012). *Controle Interno na Administração Pública: O Controle Público na Administração como um Instrumento de Accountability*. Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União. Curso de Especialização Orçamento Público, Brasília, Distrito Federal, Brasil.
- Resolução nº 1135 de 21 de novembro de 2008* (2008). Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.8 – Controle Interno. Brasília, DF.