



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Administração

Curso de Especialização (*Lato Sensu*) em Gestão Pública Municipal

LEANDRO MIRANDA DE SOUZA

**AUDITORIA, CONTROLES INTERNOS E *COMPLIANCE* COMO FERRAMENTAS
DE TRANSPARÊNCIA E COMBATE À CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

Brasília – DF

2019

FICHA CATALÓGRAFICA

SOUZA, Leandro Miranda de.

Auditoria, Controles Internos e *Compliance* como ferramentas de transparência e combate à corrupção na Administração Pública /Leandro Miranda de Souza, Cidade: Universidade de Brasília, Orientador: Prof. 2019. 37 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Especialização em Gestão Pública Municipal – Cidade-Estado, Universidade de Brasília, 2019.

Bibliografia.

1.Administração Pública. 2. *Compliance*. 3. Controles Internos.

Universidade de Brasília – UnB

Reitora:

Prof^a. Dr^a. Márcia Abrahão Moura

Vice-Reitor:

Prof. Dr. Enrique Huelva

Decana de Pós-Graduação:

Prof^a. Dr^a. Helena Eri Shimizu

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão
Pública:**

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira

Chefe do Departamento de Administração:

Prof. Dr. José Márcio Carvalho

Coordenadora do curso de Especialização em Gestão Pública Municipal

Profa. Dr^a. Fátima de Souza Freire

LEANDRO MIRANDA DE SOUZA

**AUDITORIA, CONTROLES INTERNOS E *COMPLIANCE* COMO FERRAMENTAS
DE TRANSPARÊNCIA E COMBATE À CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Departamento de
Administração como requisito parcial à
obtenção do certificado de especialista (*lato
sensu*) em Gestão Pública Municipal.

Professor Orientador: Esp. Valdemir Regis
Ferreira de Oliveira

Anápolis – GO

2019

LEANDRO MIRANDA DE SOUZA

**AUDITORIA, CONTROLES INTERNOS E *COMPLIANCE* COMO FERRAMENTAS
DE TRANSPARÊNCIA E COMBATE À CORRUPÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade de Brasília do (a) aluno (a)

Leandro Miranda de Souza

Esp. Valdemir Regis Ferreira de Oliveira
Professor-Orientador

MSc. Sonirza Corrêa Marques,
Professor-Examinador

Anápolis, 27 de Abril de 2019

Aos meus avós Manoel Miranda e Terezinha Miranda (*in memoriam*), que me ensinaram valores importantes para toda a vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela benção a mim concedida.
A minha mãe pelo orgulho por minhas conquistas. As
minhas irmãs pelo amor incondicional. A minha querida
amiga Alessandra, pelo apoio e confiança.

RESUMO

O estudo tem como foco, valendo-se da análise de conteúdo de Bardin (1977), demonstrar como os controles internos, a auditoria e a *compliance* auxiliam na promoção de transparência na Administração Pública e, por conseguinte, contribuem no combate à corrupção. O serviço público tem por objetivo a prestação de serviços à população através dos recursos arrecadados, e é primordial que haja uma administração destes recursos de forma adequada e em benefício dos cidadãos. Caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica baseada na revisão de literatura, artigos, revistas científicas, doutrina e materiais acadêmicos disponibilizados no portal de periódicos da CAPES. Os objetivos específicos conceituam e interligam a contabilidade, auditoria e *compliance*, e suas formas de abordagem; descrevem as formas de auditoria, planejamento, programa de auditoria e transparência; e, discorrem sobre controles internos e a estrutura atual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Com o crescimento do mercado e a competitividade cada vez maior, as organizações estão cada vez mais interessadas em métodos e ferramentas inovadoras, com que possam ter uma condução melhor em sua gestão e isso não é diferente na Administração Pública. Conclui-se que o sistema de controle interno, a auditoria e a gestão de *compliance* são ferramentas importantes na Administração Pública, buscando a transparência em sua gestão e auxiliando o gestor na tomada de decisão.

Palavras-chave: Administração Pública. *Compliance*. Controles Internos.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1- Ramificação da contabilidade.....	7
Figura 2 - Sistema de informação contábil e áreas de atuação da contabilidade.....	8

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças auditoria interna e externa.....	19
Quadro 2 - <i>Compliance</i> x Controles Internos x Auditoria Interna	28

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	1
1.1	Contextualização	1
1.2	Justificativa e Formulação do problema.....	2
1.3	Objetivo Geral	3
1.4	Objetivos Específicos	3
2	REVISÃO TEÓRICA	4
2.1	Teoria Geral dos Sistemas e a Teoria Organizacional.....	4
2.2	Contabilidade: Origem, Ramificações e Contexto Sistêmico.	6
2.3	Gestão de <i>Compliance</i>	10
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	13
3.1	Mecanismo de seleção, análise e critérios de inclusão.....	13
4	ANÁLISE TEÓRICA- DESCRITIVA.....	15
4.1	Auditoria: Origem e Conceitos.....	15
4.1.1	Formas de Auditoria	16
4.1.2	Auditoria Interna.....	16
4.1.3	Auditoria Externa ou Independente.....	18
4.1.4	Auditoria Interna x Externa	19
4.2	Planejamento de Auditoria	19
4.2.1	Programa de Auditoria.....	20
4.3	Controles Internos Administrativos e Sistema de Controle Interno	22
4.3.1	Estrutura do Sistema no Executivo Federal.....	26
4.3.2	Convergência entre <i>Compliance</i> x Auditoria x Controles Internos.....	27
5	CONCLUSÃO.....	30
6	REFERÊNCIAS	32

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Com o crescimento do mercado e com a competitividade cada vez maior, as Organizações estão cada vez mais interessadas em métodos e ferramentas inovadoras, para que com elas possa ter uma condução melhor em sua gestão. Obtendo crescimento e desenvoltura nos negócios, devido a estratégias e métodos que conduza melhor seus gestores em tomadas de decisões e com mais precisão.

Para Chiavenato (2003), uma Organização pode ser definida como a forma que se dispõe um sistema para atingir os resultados pretendidos. Normalmente é formada por uma, duas ou mais pessoas que executam funções de modo controlado e coordenado com a missão de atingir um objetivo em comum com eficácia. As Organizações constituem-se, assim, contínuo objeto de estudo por serem partes integrantes de nossas vidas, assim como também fazemos parte da vida delas, tendo sido abordadas e analisadas por diversas abordagens teóricas, em função da diversidade existente no âmbito da Teoria das Organizações (CHIAVENATO, 2010).

Nesse contexto organizacional, o presente trabalho busca estudar o controle enquanto função da Ciência da Administração e sua aplicação como ferramenta fundamental da Auditoria Interna, com a atenção voltada à evolução dos controles internos na Administração Pública. Abordando a importância do controle interno e suas formas de organização, demonstra-se as dificuldades enfrentadas no estabelecimento de controles eficazes no setor público, em função de suas particularidades, contribuindo de forma efetiva para a transparência das demonstrações das contas públicas, partindo do princípio que o controle interno é um instrumento de *accountability* e ferramenta de *compliance*.

O ser humano possui, como diferencial de todas as demais espécies conhecidas, uma enorme capacidade de realizar novas descobertas, executar e aplicar conhecimentos. Tal habilidade de produzir e dominar o conhecimento é responsável não só pela preservação da espécie humana, como também pela sua evolução, favorecendo na melhoria da sua qualidade de vida e bem-estar (CHIAVENATO, 2000).

Em uma visão abrangente, o mundo está dividido em sistemas e subsistemas totalmente interligados. Para Silva (2002) no contexto de inteligência e domínio da razão em

que evolui o ser humano, a oportunidade de dominar os fenômenos ou fatos que acontecem ao seu redor levou o homem a criar dispositivos ou métodos, para controlar os acontecimentos, evitando resultados indesejáveis que viessem a afetar seu bem-estar, seu equilíbrio ou seus propósitos.

1.2 Justificativa e Formulação do problema

Com o crescimento do mercado e com a competitividade cada vez maior, as organizações estão cada vez mais interessadas em métodos e ferramentas inovadoras, para que com elas possam ter uma condução melhor em sua gestão e isso não é diferente na administração pública. Dessa forma, buscam os gestores adotarem estratégias e métodos que conduzam melhor seu processo decisório de forma mais precisa, obtendo crescimento e desenvoltura nos negócios organizacionais. (CHIAVENATO, 2000).

O referido ambiente de alta competitividade nos mercados, força o meio empresarial a adotar estratégias destinadas a otimizarem a escassez de recursos com a finalidade das empresas sobreviverem no mercado. Nesse contexto, a Controladoria e a Auditoria Interna assumem o papel de fornecerem às organizações mecanismos e informações relativas à avaliação e ao controle do desempenho, uma vez que essas informações contribuirão ao processo decisório do gestor de forma decisiva para a sobrevivência da organização. (LOURENSI; BEUREN, 2011)

De igual forma, no ambiente governamental, a Controladoria e a Auditoria Interna inserem-se no contexto de governança do setor público, a qual compreende essencialmente mecanismos de liderança, estratégia e controle. Assim, a Controladoria Governamental objetiva avaliar, direcionar e monitorar a atuação dos gestores públicos na prestação de serviços de interesse da sociedade (TCU, 2014). Ademais, compete a Controladoria o processo de análise, planejamento e controle, por meio da qual avaliam-se os processos, e formulam-se estratégias vantajosas, diferenciadas e sustentáveis para a organização.

A auditoria, no entanto, é o estudo contábil da avaliação, de alguns métodos da Organização, assim como, uma revisão das demonstrações financeiras, contábeis, seus registros e operações. Tem como objetivo enquadrar os gestores e o *modus operandi* organizacional nas normas e legislações vigentes.

Segundo Macedo (2011), no âmbito corporativo ou na esfera pública, o termo *compliance* corresponde a um conjunto de disciplinas que objetivam fazer cumprir “as normas

legais e regulamentares, as políticas e as diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer”. Trata-se, portanto, de mecanismo destinado a coibir atos de corrupção ou infringência legal e possíveis desvios de conduta.

Face ao contexto exposto esta pesquisa pretende responder a seguinte questão problema: Como os controles internos, a auditoria e o *compliance* se inter-relacionam e podem promover a transparência e o combate à corrupção na Administração Pública?

1.3 Objetivo Geral

Demonstrar a inter-relação pragmática entre a auditoria, os controles internos e o *compliance*, evidenciando como podem auxiliar na promoção da transparência na Administração Pública e, por consequência, contribuir no combate à corrupção.

1.4 Objetivos Específicos

- Promover a convergência entre os conceitos de controles internos, auditoria e *compliance*, sob a perspectiva relacional da Teoria Geral dos Sistemas, bem como evidenciar suas formas de abordagem;
- Descrever as formas de auditoria governamental;
- Descrever planejamento, programa de auditoria e transparência;
- Discorrer sobre controles internos e a estrutura atual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 Teoria Geral dos Sistemas e a Teoria Organizacional

A Teoria Geral dos Sistemas (TGS) segundo Bertalanffy (1995) foi formulada por uma equipe multidisciplinar de cientistas com interesses convergentes que introduziram o conceito de visão sistêmica na ciência uma vez que havia a necessidade de se explicar questões complexas pelas quais a metodologia analítica não fornecia respostas, pois tratava as partes de maneira estática. Dessa forma, mediante amplas generalizações nas pesquisas realizadas, os problemas eram tratados pelos cientistas como um todo, oportunidade em que suas partes e inter-relações poderiam ser explicadas (VENTURA *et al.*, 2012).

Tomando por premissa o conceito aristotélico de que “o todo é maior que a soma das partes”, Bertalanffy (1995) afirmava que os indivíduos são motivados para a consecução de metas e para se compreender “o comportamento de um organismo, faz-se necessário vê-lo como um todo, com sua tendência aos objetivos, com sua organização de partes interligadas e em interação”. (VENTURA *et al.*, 2012)

Capra (1999), em seus estudos acerca da Teoria Geral dos Sistemas, identifica a existência de três tipos de sistemas: i) os complexos, em que o todo é maior que a soma das partes; ii) os complexos desorganizados, em que o todo é menor que a soma das partes; e iii) os neutros em que a organização e a desorganização se anulam mutuamente.

Segundo Günter (2002) e Bertalanffy (1995), o estudo dicotomizado dos sistemas apresenta a seguinte classificação:

- i. *Abstrato* – quando o sistema sob análise apresenta um arranjo ordenado de ideias ou construtos interdependentes; ou *Concreto*, em que se verifica um conjunto de elementos que operam juntos para atingir um objetivo (tangíveis materiais);
- ii. *Determinista* – quando a situação sistêmica objeto de estudo opera de maneira previsível, isto é, o estado do sistema, em um dado ponto, e a descrição de sua operação leva idealmente à previsão do próximo estado, sem erro; ou *Probabilista*, hipótese em que o sistema funciona dentro de condições prováveis de comportamento, ou melhor, há uma margem de erro associada à previsão; e,
- iii. *Fechado* – trata-se de sistema auto-contido, onde não há troca material, informação ou energia com o ambiente; ou *Aberto*, situação em que é constatada a troca de

informações, materiais e energia com o meio ambiente, ou seja, aquele que tem um ambiente, que são outros sistemas com os quais ele se relaciona, efetua trocas, portanto se comunica.

Dessa forma, depreende-se da TGS de Bertalanffy (1995) que os sistemas abertos tendem à adaptação, pois, podem e necessitam ajustar-se às mudanças ocorridas em seus ambientes, de forma a procurar garantir a sua própria existência (a chamada homeostase ou homeostasia).

Demonstra-se no presente estudo que no contexto organizacional o Governo Brasileiro, em qualquer de suas esferas (Federal, Estadual e Municipal), valendo-se da Teoria das Organizações (CHIANENATO; 2003, 2010) sob a perspectiva sistêmica (Teoria Geral dos Sistemas), encontra-se inserido em um sistema complexo, probabilista e legaliforme relativamente ao processo de gestão pública de *compliance*, ao ambiente de controles internos e às abordagens de Auditoria em razão do contexto a seguir:

- a) *Complexo e organizado*, por se tratar de um contexto globalizado em que o “todo” (conjunto de países com práticas contábeis e de gestão internacionalmente harmonizadas e relativos padrões de comparabilidade) é maior que a soma das “partes” (países individualmente contextualizados adotando práticas de auditoria, controles e contábeis próprias);
- b) *Probabilista*, porque as instituições públicas federais, estaduais e municipais integrantes do sistema de controle interno preconizado pela Constituição Federal operam dentro de condições prováveis de comportamento, ou melhor, há uma margem de erro associada à previsão dadas as peculiaridades de cada Ente;
- c) *Legaliforme*, por sujeitar-se a normas, padrões de comportamento e leis específicas, visto que seus componentes juridicamente regem-se por *codeLaw*, sendo vedado aos gestores públicos a prática de atos sem o devido amparo legal.

Trata-se ainda de um sistema *aberto*, visto que realiza a troca de informações, materiais e energia com o meio ambiente, ou seja, com os outros sistemas com os quais ele se relaciona (*in casu* verifica-se o ambiente abrangido pelo processo de globalização, o Programa de

Integridade (*Compliance*) de prevenção contra atos de corrupção, e o de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade).

2.2 Contabilidade: Origem, Ramificações e Contexto Sistêmico.

A história da contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização, que está ligada a necessidade de registros do rebanho do homem primitivo com a finalidade de avaliar sua riqueza e a variação desta ao longo do tempo. Nos primórdios a contabilidade era utilizada para controlar o “estoque” de um indivíduo ou um grupo de pessoas que contavam por meio de pedrinhas, onde cada uma representava um rebanho. A contabilidade nessa época era representada ainda por meio de gravuras pintadas nas paredes das cavernas (SOMBRA, 2013).

Para Silva e Martins (2009) a contabilidade teve seu início com os povos primitivos, com os povos hindus, chineses, egípcios, fenícios, israelitas, persas, caldeus, assírios, gregos e romanos. O surgimento desta ciência ocorreu com a necessidade de proteção que estes povos tinham sobre seus bens materiais, a fim de aumentar as poucas riquezas que possuíam.

Independentemente da data exata da descoberta dos primeiros fatos ou registro contábeis, verifica-se que desde os primórdios o homem objetiva buscar de alguma forma, algum conhecimento que pudessem atender as suas necessidades da época como, por exemplo, o pagamento de tributos feitos pelos agricultores egípcios aos coletores de tributos do Egito nas margens do Rio Nilo através de produtos como linhaça e cereais para pudessem ter o direito de usar aquelas águas do Rio ou a ideia rudimentar de controle de bens, método adotado para contagem de rebanhos, metais, escravos, etc., bem assemelhada à técnica de controle que conhecemos hoje como inventário. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 28)

O homem buscou e busca até hoje compreender o complexo mundo dos negócios e da negociação, da troca por dinheiro, ter lucro obter riquezas e agregar patrimônios.

Pode-se dizer que a Contabilidade é a ciência que nasceu a partir do momento que o homem entendeu que a importância de se controlar o que se ganhava era essencial para a multiplicação dos lucros. Dessa forma, a contabilidade faz parte da evolução e do desenvolvimento do próprio ser humano e da sociedade (SOMBRA, 2013).

A necessidade de possuir a Contabilidade ocorreu por meio dos registros de comércio, com a relação das atividades exercidas na antiguidade, a troca e venda pelos

comerciantes, onde houve uma preocupação em ter alguém capacitado para realizar o acompanhamento desses bens em cada troca exercida (MAUSS, et al., 2012).

De acordo com Araújo e Assaf Neto (2003) devido à complexidade e as exigências do mercado atual, a contabilidade evoluiu e procura se adaptar as demandas informais diante das peculiaridades e necessidades de informação que cada ramo de atividade possui. Coube a contabilidade constituir um sistema de informações que pudesse atender e amparar a necessidade de tais informações. A Figura 1 demonstra segundo Marion (1998) as ramificações da contabilidade e como se aplicam aos diversos segmentos de mercado.

Figura 1- Ramificação da contabilidade



Fonte: Marion (1998)

As ramificações dessa estrutura se justificam diante das exigências das informações do ambiente em que a experiência está inserida e cabe a contabilidade se adequar as necessidades específicas de cada ramo de atividade se estruturando de acordo para desempenhar sua missão (OTT, 2004).

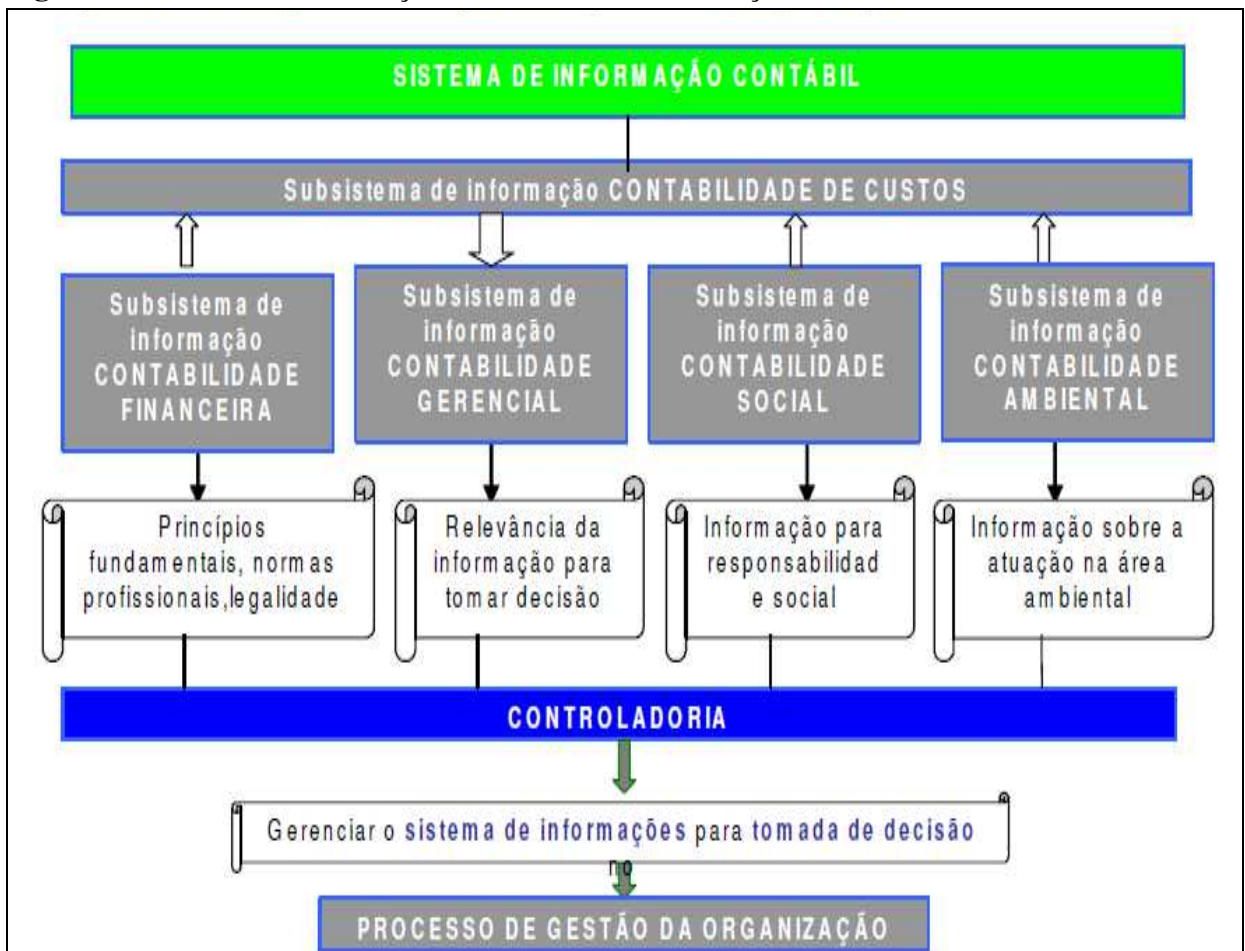
Para Ott (2004) a contabilidade evoluiu de acordo com o ambiente em que ela age e reflete mudanças desse ambiente com o intuito de prover aos usuários da informação contábil com demonstrações e análises de natureza econômica, física, financeira e de produtividades da entidade objeto de contabilização.

Ainda de acordo com Ott (2004) a contabilidade tem a função de atender a demanda de informações e usuários distintos. Cabe a contabilidade Financeira o fornecimento de

informações financeiras, fiscais e legais para usuários externos, como o governo. Já as informações geradas para fundamentar a tomada de decisões com foco na maximização de resultados e mensuração do desempenho dos departamentos produtos e respectivos dirigentes cabem a Contabilidade Gerencial.

A Figura 2 ilustra as áreas de atuação contábil que formam o sistema de informações contábeis.

Figura 2 - Sistema de informação contábil e áreas de atuação da contabilidade



Fonte: Ott (2004)

Conforme demonstra a figura a primeira área é a contabilidade financeira com o objetivo de gerar informações para atestar a legalidade dos atos da gestão, a contabilidade gerencial que tem a função de gerar informações para fundamentar a tomada de decisões, a contabilidade social gerando informações para responsabilidade social e a contabilidade ambiental que gera informações que evidenciem a responsabilidade social e ambiental das organizações (OTT, 2004).

Após pesquisa no site do SEBRAE, podemos perceber que

A contabilidade é uma ciência cuja função principal é a de fornecer informações seguras para que as decisões sejam tomadas com o máximo de segurança. As informações e dados fornecidos pela contabilidade representam ferramentas de gestão, que servirão de apoio e suporte nas decisões e devem fazer parte da rotina empresarial, ou seja, servir de apoio em todas as etapas da empresa. (HENRIQUE, 2008, p. 15)

Conforme Henrique (2008), a contabilidade gerencial fornece informações que auxilia os gestores na administração de uma empresa, porém desconhecida pelos pequenos empresários que tomam suas decisões fundamentadas na experiência que acreditam em ter.

A contabilidade atual vem se transformando em um instrumento de auxílio gerencial às empresas, essa ferramenta surge para adicionar benefícios a contabilidade financeira, complementando e contribuindo significativamente no que se refere as tomadas de decisões.

De acordo com Marques (2010), a história da contabilidade é bastante antiga, está ligada a necessidade social de proteção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos.

A contabilidade é uma das ciências sociais aplicada, a ação humana é quem modifica o fenômeno patrimonial, a contabilidade tem como finalidade registrar, coletar, resumir, informar e interpretar dados que afetam a situação patrimonial, financeira e econômica das entidades (SOUZA; SILVA; SOUZA, 2014, p. 2).

Segundo Iudicibus (2007) a função da contabilidade já no início da civilização: avaliara riqueza do homem; avaliar os acréscimos ou decréscimos dessa riqueza.

A contabilidade surge na época em que os homens habitavam cavernas, onde através de desenhos, pinturas e sinais repetitivos por traços, pontos, grades e similares, registravam o controle de seus mantimentos (CONSTANTE; SOUZA, 2010).

No Brasil, de acordo com Marques (2010), a vinda da Família Real Portuguesa incrementou a atividade colonial, exigindo – devido ao aumento dos gastos públicos e também da renda nos Estados. Para tanto, as Tesourarias de Fazenda nas províncias eram compostas de um inspetor, um contador e um procurador fiscal, responsáveis por toda a arrecadação, distribuição e administração financeira e fiscal.

Ao reconhecer a Contabilidade como uma ciência do patrimônio, não se elimina o capital, pois este é o mesmo patrimônio, somente os diferencia na aplicação, a qual é definida por obter lucro. A contabilidade possui várias maneiras de conduzir o raciocínio, que são válidas quando seu objetivo é explicar porque e como as coisas ocorrem, provando a verdade em seus acontecimentos.

O que ocorre em uma organização, e em uma sociedade sem fins lucrativos, não é de interesse apenas da organização, e sim de várias pessoas. Por isso, o objetivo contábil é classificado de várias maneiras podendo ser através de orientações sociais e trabalhistas, análises científicas, controles governamentais de fiscalização, previsões, investigações e explicações de fatos patrimoniais e análise contábil, controle interno e auditoria contábil.

2.3 Gestão de *Compliance*

Também conhecido na seara governamental como Programa de Integridade, o *compliance* é termo, de origem inglesa, que significa dar conformidade aos atos de gestão e tem ganhado importância nas organizações públicas (LAMBOY; RISEGATO; COIMBRA, 2017).

A corrupção é um mal que afeta a todos. É responsável por distorções que impactam diretamente a atividade empresarial, em razão da concorrência desleal, preços superfaturados ou oportunidades restritas de negócio, além de extraviar recursos que poderiam estar disponíveis para melhor execução de políticas públicas (CGU, 2015).

O principal objetivo do Programa de Integridade é prevenir atos corruptivos, assegurando uma cultura organizacional voltada para a prevenção de crises e não de remediação (ALMEIDA, 2018).

O Programa de Integridade é definido no Decreto nº 8.420/2015, no seu artigo 41:

Programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Os recentes escândalos de corrupção ocorridos no Brasil e o aumento das operações de fiscalização sinalizam a dificuldade existente para que as demandas postas ao Estado sejam cumpridas dentro dos limites da lei e com responsividade (*accountability*)¹.

¹Palavra de origem inglesa pode ser conceituada, como ações de responsabilidade com a ética e está relacionada à transparência da Administração Pública na prestação de contas a instâncias controladoras e à sociedade (ALMEIDA, 2018).

As medidas anticorrupção como tentativa de minimizar o problema estão ocorrendo, e o aumento de políticas públicas com a intenção de implantar a cultura de *compliance* por meio da regulamentação sistêmica.

Programa de integridade é um programa de *compliance* específico para prevenção, detecção e remediação dos atos lesivos previstos na Lei 12.846/2013, que tem como foco, além da ocorrência de suborno, também fraudes nos processos de licitações e execução de contratos com o setor público. (CGU, 2015, p. 6)

O *Compliance* Público, já é uma realidade premente para o setor público brasileiro, e deve se consolidar paulatinamente no país, em todas as esferas e órgãos federais, estaduais e municipais. Aponta para a concretização de uma estratégia inovadora para a esfera brasileira, tendo como fundamento os princípios da Administração Pública, previstos no artigo 37 da Constituição da República (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), entre outros, como a ética, a transparência, a integridade, a justiça, equidade e a responsabilidade (NASCIMENTO, 2016).

Cada Programa de Integridade deve ser construído para atender as necessidades da empresa, observando suas características e riscos da área de negócio. Na Administração Pública deve ser estruturado com o intuito de buscar medidas que possam auxiliar para melhorar a governança. Essas medidas, de acordo com o guia da CGU (2015), são divididas em cinco eixos:

- Comprometimento e apoio da alta direção;
- Definição de instâncias e agentes responsáveis;
- Análise de perfil e riscos;
- Estruturação das regras e instrumentos;
- Monitoramento contínuo.

O Programa de Integridade deve ser entendido como uma estrutura orgânica e sistêmica, que somente funcionará caso exista harmonia e conexão entre seus pilares (sistema complexo, organizado, aberto, probabilista e legaliforme conforme a Teoria Geral dos Sistemas). O monitoramento contínuo, por exemplo, pode indicar a necessidade de revisão de algumas regras e instrumentos; o mesmo ocorrendo no caso de mudança no cenário de riscos da empresa. O comprometimento da alta administração e a autonomia da instância responsável pelo Programa, por outro lado, são fatores determinantes para a implementação das regras e instrumentos estabelecidos, em especial daqueles relacionados à aplicação de penalidades e remediação de irregularidades (LAMBOY; RISEGATO; COIMBRA, 2017).

Com a implantação da Política de Integridade a entidade poderá otimizar todas as suas ações definidas em seu plano estratégico, tenderá a utilizar os recursos disponíveis de forma eficiente e econômica, poderá prevê com antecedência os possíveis riscos e dessa forma evitar emergências e crises.

O desenvolvimento descritivo do presente estudo permitirá compreender que um Programa de Integridade (gestão de *compliance*) funciona como amálgama entre a Auditoria e suas formas de atuação, a gestão dos controles internos administrativos, e o Sistema de Controle Interno Governamental, como institutos capazes de fomentar a transparência e o combate à corrupção.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Para Beuren (2003), este é um trabalho de revisão, pois aborda, analisa e resume informações já publicadas, mas que podem ser replicadas em um contexto diferente, ou utilizadas como referencial numa compilação, comparação e análise de abordagens.

Para tanto, a abordagem utilizada é a de um estudo descritivo e reflexivo, fazendo uma revisão *ad hoc*, porém não exaustiva, da literatura referenciada relacionada ao tema, utilizando-se como base a produção acadêmico-científica fundamentada na realização de pesquisa bibliográfica na qual, segundo Gil (2010) e Vergara (2010), trata-se da análise da literatura já publicada em forma de livros, revistas, anais, publicações avulsas, escrita e eletrônica, com o objetivo de mostrar através desse material o que já se sabe sobre o tema.

Constitui-se ainda um trabalho de investigação explicativa visto que a fundamentação teórica utilizada e a análise de conteúdo (BARDIN, 1977) realizada objetivam explicar e contextualizar os institutos das políticas públicas de integridade (*compliance*), auditoria e controles internos como ferramentas para a demonstração da transparência na Administração Pública.

3.1 Mecanismo de seleção, análise e critérios de inclusão

Para a realização da pesquisa bibliográfica, foram realizadas buscas a partir de material já publicado em forma de livros, revistas científicas, artigos acadêmicos e materiais disponibilizados na internet, notadamente no portal periódico da CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), publicados entre 2001 a 2018, em língua portuguesa utilizando-se os seguintes descritores: controles internos; auditoria; *compliance*; transparência; administração pública.

Como instrumento minerador do banco de dados da Rede Nacional de Ensino e Pesquisa – RNP brasileira, foi utilizado o acesso ao portal periódico pela Comunidade Acadêmica Federada – CAFE. Segundo informações disponibilizadas no sítio eletrônico oficial da CAPES junto ao Ministério da Educação/MEC (<http://www.periodicos.capes.gov.br/>) o portal de periódicos consiste em uma biblioteca virtual que reúne e disponibiliza a instituições de ensino e pesquisa no Brasil o melhor da produção científica internacional. Para tanto o referido portal conta com um acervo de mais de

75 mil títulos com texto completo, 130 bases referenciais, 12 bases dedicadas exclusivamente a patentes, além de livros, enciclopédias e obras de referência, normas técnicas, estatísticas e conteúdo audiovisual.

Ademais, o referido Portal de Periódicos da CAPES tem a missão de promover o fortalecimento dos programas de pós-graduação no Brasil por meio da democratização do acesso online à informação científica internacional de alto nível (MEC, 2018).

Ressalta-se que os critérios de inclusão para os estudos encontrados foram a abordagem dos controles internos e auditoria como ferramentas para demonstrar transparência na administração pública.

4 ANÁLISE TEÓRICA- DESCRITIVA

4.1 Auditoria: Origem e Conceitos

A auditoria é o estudo contábil de avaliação, de alguns métodos da instituição, bem como, uma revisão das demonstrações financeiras, contábeis seus registros e operações, tem a finalidade de se enquadrar nas normas e legislações vigentes. Segundo Attie (2011, p. 25). “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 determinado dado”.

As organizações em busca de destaque no mercado econômico, vêm investindo em novas ferramentas de gestão, incluindo o investimento em controle interno e auditoria, com intuito de auxiliar na tomada de decisão. Hoog (2007, p. 65) diz que:

Auditoria contábil é o procedimento científico relativo à certificação dos elementos da riqueza azidental, normalmente contabilizados nas fundações, associações, sociedades empresária e simples. Assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do conjunto de bens e obrigações e da situação líquida, visa a minimização ou eliminação dos riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos ou não da ambiência.

O avanço da auditoria se dá devido ao desenvolvimento econômico do país, gerando crescimento na administração dos negócios e das práticas financeiras, o cumprimento das metas, o retorno do capital aplicado de forma licita juntamente com o retorno do investimento, todas essas dúvidas mostram a importância da auditoria ou da controladoria em uma organização seja pública ou privada, com fins lucrativos ou não.

Segundo Franco (2002, p. 18):

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeção e obtenção de informação e confirmação, interna e externa, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros, e das demonstrações contábeis dele decorrente.

Com o desenvolvimento de leis e normas, para o setor de auditoria, o processo de análise das leis passou a ser mais rígido e acompanhado por órgãos competentes e preparado exclusivamente para esse fim. A responsabilidade legal da auditoria as operações só podem ser analisadas por meio de provas seletivas, testes e amostragem, cabe ao auditor, definir a quantidade de operações a serem analisadas, averiguando a segurança dessas informações e

investigando documentos válidos por completo, buscando no controle interno e na administração subsídios que dão garantia as informações avaliadas.

A auditoria pode auxiliar ao controle interno da empresa dando dicas de melhoria para auxiliar o setor administrativo. Segundo Attie (2011, p. 41) “o sistema de Controles Internos é o primeiro item pelo qual o auditor inicia seu trabalho e com base nele determina a quantidade de exames a realizar”.

É no controle interno que o auditor inicia o seu trabalho de auditoria, o qual determina a quantidade de exames que serão realizados, como instrumento administrativo, como recomendação de aperfeiçoamento de controles internos, que o auditor venha adequar. Se a organização tem um bom controle interno, isso pode facilitar e também reduzir o trabalho do auditor.

4.1.1 Formas de Auditoria

Uma auditoria pode ser realizada de diversas formas podendo ela ser geral, parcial ou por amostragem. Podem ser analisadas de acordo com a profundidade dos exames, conforme a natureza do trabalho, os fins ao qual se destina, e até mesmo de acordo com a relação do auditor com a empresa. Segundo Magalhães, Lunkes e Muller (2001), existem várias modalidades de auditoria dentre elas: das demonstrações, operacional, financeira, por cumprimento normativo, de gestão, de sistemas, fiscal e tributária, ambiental, governamental, nos processos de compras e vendas, de recursos humanos, na reestruturação societária – incorporação, fusão, cisão.

4.1.2 Auditoria Interna

A auditoria interna busca qualificar as informações adquiridas dentro da empresa para vistoriar, investigar e avaliar os controles contábeis, financeiros e operacionais, se as normas estão sendo realizadas conforme determinado, as políticas e os planos concretizados, podendo também avaliar a qualidade e o desempenho das funções (MAGALHÃES; LUNKES, MULLER, 2001).

A auditoria interna é realizada através de uma apreciação imparcial e de suporte da administração, buscando a eficiência, adequação e eficácia dos sistemas de controles,

contribuindo no desenvolvimento da organização, bem como, no cumprimento de suas metas. Paula (1999, p. 18) afirma que: “A auditoria interna é responsável pela avaliação da eficiência e da eficácia da entidade e, portanto, corresponsável pelo resultado”.

De acordo NBCP3 resolução do CFCNº781/95 revogada pela resolução CFC nº 1.329/11 - NBC PI 01 – Normas Profissionais do Auditor Interno são responsabilidades do Auditor Interno na execução dos trabalhos:

3.3 RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INTERNO NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

3.3.1 O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

3.3.2 A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação. (CFC, 2013, p. 11)

Consequentemente os procedimentos da auditoria devem estar atrelados ao objetivo que se quer atingir. Os objetivos são a meta a ser alcançada e os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo (ATTIE, 2011).

O objetivo da Auditoria Interna é assistir aos membros da organização no cumprimento efetivo de suas responsabilidades. (...) A auditoria Interna fornece análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações concernentes às atividades examinadas. O objetivo da Auditoria inclui promover um efetivo controle a um custo razoável. (PAULA, 1999, p.44)

Para que a opinião do auditor seja confiável ela precisa estar embasada e solidificada em fatos comprovados, documentados, ou seja, com informações irrefutáveis, que lhe de segurança se o resultado alcançado é ou não confiável (ALMEIDA, 2012).

Conforme Resolução CFC Nº 986/03 aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna.

12.2.3 Procedimentos da Auditoria Interna

12.2.3.1 Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2 Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. (CFC, 2013, p. 08)

A auditoria Interna serve como instrumento de controle seja de informação, registro, atuação e desempenho existente nas instituições, auxiliando aos administradores na tomada de decisão, minimizando os riscos e identificando os problemas, dando, tempo para correção (ALMEIDA, 2012). No contexto da auditoria interna empresarial, a figura do auditor é de fundamental importância, devendo ter base para realizar o seu trabalho, no que preconiza a

lei. Cabe ao auditor, entre outras, a responsabilidade de apresentar os resultados para a empresa.

4.1.3 Auditoria Externa ou Independente

Confundida com a auditoria interna, na auditoria independente se avalia as demonstrações contábeis, observando os procedimentos realizados pela contabilidade na sua elaboração (ALMEIDA, 2012). É realizada por meio de contratação de um profissional independente, ou seja, um profissional terceirizado buscando identificar fraudes, ou desvios da empresa.

Para Attie (2011, p. 206):

As normas de auditoria relativas a execução do trabalho determina que o auditor independente deve efetuar o levantamento do sistema contábil e de controle interno, avaliar o grau de confiabilidade e, baseado neste, estabelecer a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, a oportunidade, o momento de sua aplicação.

A auditoria independente se encontra bem definida, tendo como função a realização de análises financeiras de uma empresa ou organização, procurando demonstrar se os resultados das operações dos períodos examinados estão de acordo com os que foram demonstrados em seus relatórios.

Conforme Magalhães, Lunkes e Muller (2001, p. 38):

O Decreto Lei nº 9265/46 criou CFC e definiu as atribuições dos profissionais de contabilidade. A regulamentação dessas atribuições é feita por meio de resolução do Conselho Federal de Contabilidade. Exemplos:

- a) Resolução/ CFC nº 560/83 – estabelece as atribuições dos profissionais de contabilidade, regulamenta o art. 25 do decreto lei nº 9.295/46.
- b) Resolução/ CFC nºs 678/91, 700/91, 701/91, 752/93, 780/95 e 781/95–Dispõem sobre as Normas de Auditoria Independente das Dc's, as Normas Profissionais de Auditoria Independente e as Normas Profissionais de Auditor Externo.

O auditor eventualmente se atenta com a relação e prevenção fraudes, a não ser que haja possibilidade de prejudicar as demonstrações financeiras. Sua análise é realizada por intermédio das contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado (ALMEIDA, 2012). A análise das informações comparativas das demonstrações financeiras é frequente, na maioria das vezes semestral ou anualmente. Ou seja, o objetivo da auditoria externa é diminuir os custos para que a empresa tenha chance de se manter no mercado competitivo.

4.1.4 Auditoria Interna x Externa

Auditoria Interna e Externa realizam seus trabalhos utilizando-se das mesmas técnicas de auditoria, com atenção voltada para o controle interno e elaboram sugestões de melhorias para as deficiências encontradas.

Audidores Externos e Internos possuem diferenças caracterizadas conforme Quadro 1 abaixo:

Quadro 1 - Diferenças auditoria interna e externa

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
É realizada por um funcionário da empresa.	É realizada através de contratação de um profissional independente.
Objetivo principal: atender as necessidades da administração.	Objetivo principal: atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.
Revisão das operações e do controle interno: é realizado para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.	Revisão das operações e do controle interno: é realizado para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.
O auditor diretamente se preocupa com a detecção e prevenção de fraude.	O auditor incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.
O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração.	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
A revisão das atividades da empresa é contínua.	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente semestral ou anual.

Fonte: Portal de Auditoria (2016)

4.2 Planejamento de Auditoria

Planejamento, segundo Attie (2011), é “uma metodologia de preparação de um serviço, que compreende os objetivos definidos, o roteiro, os métodos, planos e programas a

serem observados por etapas e os processos de avaliação de que se atingiram as metas programadas”.

Para Franco e Marra (2009), “ao se iniciar qualquer trabalho de auditoria, este deve ser cuidadosamente planejado, tendo em vista seu objetivo”, afirmando, ainda, que “o planejamento adequado pressupõe a formulação do programa de auditoria”.

O planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. Ele define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência.

É uma etapa fundamental para o sucesso da fiscalização, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de reduzir o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundando em problemas na execução da fiscalização, que poderão provocar um acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade (ATTIE, 2011).

Todo trabalho de auditoria deve ser planejado, com o detalhamento que for possível, de acordo com o tempo disponível e com o objetivo determinado.

Um planejamento incompleto, além de normalmente aumentar o custo do trabalho, dificulta sua execução, pois gera problemas operacionais e administrativos para os auditores, que acabam por descobrir, na prática, que diversas atividades poderiam ter sido realizadas na sede, ao invés de ocuparem o precioso tempo de campo da equipe (ALMEIDA, 2012).

Ou seja, planejar é pensar o modo de se realizar a auditoria, de acordo com os meios disponíveis, em tempo, pessoal, recursos financeiros, a fim de se alcançar os objetivos definidos para o trabalho.

4.2.1 Programa de Auditoria

De acordo com Peter e Machado (2009, p. 45), Programa de Auditoria:

Constitui-se no desenvolvimento do Plano de Auditoria, executado previamente aos trabalhos de campo, embasado em objetivos definidos e nas informações disponíveis sobre as atividades da entidade auditada. É o plano de ação detalhado, destinado a orientar adequadamente o trabalho do auditor, permitindo-lhe, ainda, complementá-lo quando circunstâncias imprevistas o recomendarem.

Os autores afirmam que o programa de auditoria deverá contemplar todas as informações disponíveis e necessárias ao desenvolvimento de cada trabalho a ser realizado, com vistas a determinar a extensão e a profundidade deste, e deverá ser estruturado de forma

que possa ser: a) específico: um plano para cada trabalho e b) padronizado: destinado à aplicação em trabalhos locais ou em épocas diferentes, com pequenas alterações (ALMEIDA, 2012).

Ou seja, deve ser desenvolvido e documentado um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos. Os auditores devem desenvolver programas de auditoria que alcancem os objetivos de auditoria e tais programas, e seus eventuais ajustes, devem ser registrados e aprovados antes do início da execução (ATTIE, 2011).

De acordo com Franco e Marra (2009) por constituir-se etapa de expressiva importância no resultado que se pretende alcançar com a auditoria é imprescindível que se disponibilize o tempo necessário à fase planejamento, bem como que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos:

- I. Vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- II. Considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre a empresa auditada, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e a eficácia de seus controles internos;
- III. Explícite a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;
- IV. Permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- V. Seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequada e envolva suficiente discussão pela equipe;
- VI. Seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor.

Os programas de auditoria devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e devem ser executados de modo suficiente para alcançar os objetivos da auditoria (PETER; MACHADO, 2009).

Limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais ou de outras condições específicas necessárias para planejar e conduzir a auditoria devem ser

registradas para declaração no relatório de como isso afetou ou pode ter afetado os resultados do trabalho.

Para Franco e Marra (2009) o programa de auditoria, elaborado com base nos elementos obtidos na visão geral do objeto, objetiva estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los e deve evidenciar:

- I. O objetivo e o escopo da auditoria;
- II. O universo e a amostra a serem examinados;
- III. Os procedimentos e as técnicas a serem utilizados, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas;
- IV. A quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

4.3 Controles Internos Administrativos e Sistema de Controle Interno

Silva (2001 *apud* Castro, 2008, p. 18) define a Administração Pública como um conjunto de meios institucionais, patrimoniais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas, ou seja, para execução concreta dos objetivos governamentais.

Di Pietro (2005, p. 62) define o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, buscando a garantia dos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Para Fayol (1981, p. 139), o controle tem por objetivo “assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição”.

Se a Administração Pública dá concretude aos objetivos do governo, naturalmente está vinculada ao atendimento do interesse público e ao cumprimento da lei. É nessa esfera de garantia de eficácia que se estabelece mecanismos de controles, chamado controle da Administração Pública ou controle que a Administração Pública exerce sobre si mesma.

O Controle Interno, por sua vez, compreende uma organização dentro da empresa para proteger seu patrimônio, é responsável pelo auxílio a administração da empresa, prevenindo os problemas dentro dela, procurando soluções e corrigindo-os, com finalidade de melhorar o funcionamento da empresa.

Franco e Marra (2009), define o controle interno como algo que observa, prevê ou governa todos os acontecimentos dentro da empresa, destinados à fiscalização, vigilância e verificação administrativa, os quais produzem efeitos sobre o patrimônio. É a base da auditoria, pois se há um bom controle haverá menos erros, e quanto menores os erros, maior será a confiabilidade dentro da empresa. Mas, contudo, que seja o melhor controle, sempre terá que haver a avaliação de um auditor, a função do auditor engloba o estudo, avaliação e possíveis deficiências que passam desapercibidas.

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 2011, p. 110).

O controle interno atua de forma preventiva, fiscalizando e detectando erros e falhas, procurando evitar desperdícios, perdas e desvios, assegurando os cumprimentos das metas e objetivos da empresa.

Para Almeida (2012, p. 65) os objetivos principais do Controle Interno são:

- Proteger os bens e direitos das entidades;
- Estimular a obediência às normas internas da organização;
- Motivar os empregados à eficiência operacional;
- Conferir a qualidade e exatidão do fluxo de informações.

Definindo o que é o controle interno, é um plano de organização implantado nas empresas, utilizando métodos e medidas para obter um maior controle de suas atividades, com maior segurança ao patrimônio e lisura sobre os dados contábeis e uma maior eficácia no processo operacional, a fim de alcançar os objetivos globais da organização. Controle Interno na Administração Pública

O Controle na Administração Pública, no Brasil, teve início em 1936, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), com atribuições de racionalizar a administração através de simplificações, padronizações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos. Nesse período foi estabelecido o concurso para ingresso nos quadros de carreira da Administração Pública (FERRAZ, 1999).

O fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira está no artigo 76 da Lei nº 4.320/64, que determina que o Poder Executivo exerça os três tipos de controle da execução orçamentária: 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade

funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (MACHADO; REIS, 1990).

A Lei nº 4.320/64 mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos (MACHADO; REIS, 1990).

O Decreto-Lei 200/67 estabeleceu que as atividades da Administração obedecessem aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle (artigo 6º). Quanto ao controle, seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (artigo 13). Cada Ministério passou a ter sua inspetoria de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, cujo órgão central era a Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda (artigo 23). (SILVA, 2010, p. 7)

Com relação aos custos dos bens e serviços, tanto a Lei nº 4.320/64 (artigo 85), quanto o Decreto-Lei 200/67 (artigo 25, IX, e artigo 79) estabeleceram que a contabilidade deveria apurá-los, a fim de buscar uma prestação de serviços econômica e evidenciar os resultados da gestão. Passados mais de 30 anos sem aplicação, a Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF volta a exigir a apuração de custos, como se fosse novidade (MACHADO; REIS, 1990).

Como princípio constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967:

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

A Constituição Federal de 1988 estabelece com mais clareza o escopo do controle interno ao mesmo tempo em que consagra no texto constitucional os Princípios Básicos da Administração Pública:

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.

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da

administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Equiparando-se o texto constitucional vigente com o dispositivo da Constituição anterior sobre o domínio do controle, pode-se verificar que o atual não se restringe a aspectos financeiros e orçamentários apenas, mas demonstra que o controle, ou a fiscalização, atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

A fiscalização contábil diz respeito aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade do órgão/entidade registra adequada e fidedignamente os atos e fatos que envolvem os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como a validação das transações registradas, os registros completos, autorizados por quem de direito e os valores exatos. A contabilidade é a base do sistema de informações econômico-financeiras, sendo instrumento indispensável em todos os enfoques do controle (CREPALDI, 2000).

Cabe a fiscalização financeira verificar se a administração dos recursos financeiros está sendo realizada conforme com as normas e princípios da administração pública, não só com relação a arrecadação, gerenciamento e aplicação dos recursos, como em relação a regularidade das renúncias de receitas e concessões de auxílios e subvenções. A Lei de Responsabilidade Fiscal confere grande relevância ao acompanhamento e à fiscalização financeira, impondo severas penalidades aos administradores descuidados.

Quanto à fiscalização orçamentária, segundo Ferraz (1999), verifica se as despesas da empresa estão dentro do orçamento anual, para não haver descontrole financeiro e se foram fielmente executadas, confrontando a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual.

A fiscalização operacional visa acompanhar e avaliar ações executadas pelo órgão ou organização, a fim de alcançar objetivos empregados, se tratando da economia, efetividade e êxito.

Por último, a fiscalização patrimonial que exerce o controle de bens móveis ou imóveis, créditos, títulos de renda, participações e almoxarifados, além das dívidas e de fatos que, direta ou indiretamente possam afetar o patrimônio.

4.3.1 Estrutura do Sistema no Executivo Federal

A estrutura atual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem como órgão a Controladoria-Geral da União (CGU) que é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

A CGU também deve exercer, como Órgão Central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

O Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle - MTFC e Controladoria-Geral da União – CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno, do Sistema de Correição e das unidades de Ouvidoria do Poder Executivo Federal é responsável pela adoção das providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

Os órgãos setoriais que atuam junto à Advocacia-Geral da União, Casa Civil, e Ministérios das Relações Exteriores e da Defesa, compõem o sistema, juntamente com o Órgão Central. Os órgãos setoriais são subordinados tecnicamente ao órgão central.

São realizadas auditorias classificadas como de avaliação da gestão, de acompanhamento, contábil, operacional e especial. Os trabalhos de auditoria podem executados de forma direta e indireta. Direta quando realizados diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno e indireta, quando executados com a participação de servidores que desempenham atividades de auditoria em outros órgãos e instituições da Administração Pública Federal.

Para Ribeiro (2004) a Controladoria Geral da União - CGU, criada em 2001 por intermédio da edição da Medida Provisória nº 2143/2001, tinha por objetivo seminal o combate à corrupção, e a defesa do patrimônio público. Assim, dentre as medidas adotadas pela CGU, no estímulo à transparência e incentivo ao controle social, destacam-se:

- a divulgação eletrônica do Portal da Transparência;
- a obrigatoriedade de que cada Órgão e Entidades da administração direta e indireta criem e divulguem suas respectivas páginas de transparência;
- a criação do Programa Olho Vivo no Dinheiro Público;

- o estímulo à fiscalização das gestões públicas municipais por intermédio das fiscalizações e auditorias realizadas mediante sorteio público;
- a criação do Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção.

4.3.2 Convergência entre *Compliance* x Auditoria x Controles Internos

A auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assessoria a empresa para alcançar seus objetivos, mediante uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controle e dos processos de governança (SOUZA, 2013).

Assim como a área de *compliance*, a auditoria é um importante pilar da governança corporativa, impulsionando o fortalecimento do sistema de controles internos na instituição. As atividades desenvolvidas pelo *compliance* e pela auditoria não são coincidentes, mas, sim, complementares. A auditoria interna executa as suas atividades de forma aleatória e periódica, por meio de amostragens, a fim de certificar o cumprimento das normas e processos instituídos pela alta administração, bem como a eficiência e eficácia dos controles (CANDELORO, 2014).

Cabe ao *compliance* efetuar os seus trabalhos de forma rotineira e permanente, sendo responsável por monitorar e assegurar que as diversas áreas e unidades da instituição estejam conformidade com a regulação aplicável ao negócio. Dedicando ainda, da mesma forma, parte dos seus esforços com atividades de comunicação e treinamento, com vistas à criação de uma cultura de *compliance* (LAMBOY; RISEGATO; COIMBRA, 2017).

A auditoria do *compliance* possibilita avaliar se a função foi estruturada conforme o porte da organização, bem como se considerou a complexidade de seus negócios, se os profissionais são qualificados e se há independência para que a área desenvolva um trabalho preventivo de identificação de possíveis não conformidades. E, principalmente, avaliar se as demais áreas da organização estão assumindo as suas responsabilidades em relação ao *compliance* (VIEIRA, 2013, p. 24).

O conjunto de políticas, procedimentos e normas, juntamente com a área de controles internos, acompanha as atividades da organização com vistas a reduzir os níveis de incerteza da ocorrência ou não de um risco, contribuindo para o cumprimento dos objetivos estabelecidos pela administração e assegurando a existência de conformidade com as leis e

regulamentos, garantindo, a confiabilidade dos relatórios gerenciais (LAMBOY; RISEGATO; COIMBRA, 2017).

O Quadro 2 a seguir apresenta as diferenças entre *compliance* e controles internos.

Quadro 2 - Compliance x Controles Internos x Auditoria Interna

COMPLIANCE	CONTROLE INTERNO	AUDITORIA INTERNA
- Estar em <i>compliance</i> : procedimentos foram adotados e implantados, existem procedimentos de verificação, cumprir as leis locais e internacionais. - Gerenciar o risco de <i>compliance</i> .	- Auditoria e <i>compliance</i> são partes do sistema de controles internos. - Controles internos abrangem sistemas, processos, procedimentos, pessoas e tecnologia.	- Área independente. - Avalia os processos das áreas, produzindo relatórios contendo as não conformidades encontradas. - Relatórios dos auditores são utilizados pelos administradores e órgãos de governança para o aprimoramento dos ciclos de controle.

Fonte: Lamboy, Risegato e Coimbra (2017, p. 50)

A função de *compliance* segundo Souza (2013) envolve a avaliação de que todas as normas, procedimentos, controles e registros que compõem o ambiente de controles internos estão funcionando de acordo com as leis, regulamentos e normas para prevenir e minimizar os riscos das atividades exercidas pelas organizações.

Conforme assevera Trevisan (2003, p. 26-35) os “*corruptos opõem-se veementemente a qualquer forma de transparência*”. Em seus estudos sobre a corrupção e a detecção de sinais de irregularidades na Administração Pública Municipal, o autor constata que a ausência de uma atuação efetiva dos Órgãos Públicos de Auditoria Interna, e a presença de alguns fatores, estimulam à corrupção, dentre os quais destacam-se:

- histórico comprometedor da autoridade eleita e de seus auxiliares;
- falta de transparência nos atos administrativos do governante;
- ausência de controles administrativos e financeiros;
- subserviência do Legislativo e dos Conselhos Municipais;
- baixo nível de capacitação técnica dos colaboradores e ausência de treinamento de funcionários públicos;
- alheamento da comunidade quanto ao processo orçamentário. (TREVISAN, 2003)

Ademais, a pesquisa desenvolvida demonstra ainda que as autoridades possuem forte resistência à prestação de contas. Assim, ao impedirem que dados contábeis e outras informações da administração pública sejam postos à disposição da sociedade, as autoridades tendem a evitar que as câmaras municipais fiscalizem os gastos da prefeitura (TREVISAN, 2003).

Para Mendes, Oleiro e Quintana (2008) a Contabilidade, e a Auditoria Governamental exercida pelos Órgãos de Controle Interno e Externo, contribuem para o processo evolutivo do combate à corrupção pelo estímulo à transparência e ao controle social. Nesse ínterim, os autores evidenciam que, consoante as boas práticas de governança preconizadas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, coexistem princípios básicos de boa governança para o combate à corrupção, dentre eles o da “*equidade (fairness), transparência (disclosure), responsabilidade pelos resultados (accountability) e o cumprimento de leis e normas (compliance)*”.

À vista do exposto, em virtude da convergência dos conceitos mencionados, depreende-se que a Auditoria Interna, a Gestão de *Compliance*, e os controles internos exercidos pelos gestores, no contexto da contabilidade pública, possuem um inegável papel frente à sociedade. Cabe, portanto, à contabilidade pública sob a perspectiva sistêmica abordada no presente trabalho, à demonstração exata dos atos e fatos atinentes à gestão pública, evidenciando de forma precisa e acessível a todo cidadão as ações governamentais, cumprindo sua finalidade de ciência social aplicada (MENDES; OLEIRO; QUINTANA, 2008).

5 CONCLUSÃO

A administração pública tem passado por diversas transformações, passando de um modelo burocrático para o gerencial, voltado não apenas a aspectos formalísticos, mas também, na busca de resultados que agreguem maior valor aos serviços disponibilizados ao cidadão. Tem por objetivo a gestão e a direção dos recursos públicos para a promoção da qualidade de vida, através da educação, saúde e segurança.

O presente estudo foi direcionado visando à busca pela transparência da administração pública, através das ferramentas de controle interno e auditoria. Os órgãos públicos têm por objetivo promover o bem comum à sociedade, proporcionando o bem-estar coletivo e, desta forma, devem deixar claro e transparente sua gestão para a sociedade.

A contabilidade e a auditoria possuem a obrigação de elaborar e fiscalizar a execução contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de forma transparente e legal. O controle interno e a auditoria são ferramentas utilizadas para verificar a veracidade, a eficiência e a eficácia das atividades públicas, que buscam a comprovação e a legalidade dos fatos registrados.

Pode-se afirmar que o controle interno e a auditoria são ferramentas importantes para a transparência das demonstrações na administração pública. Ao atingir os objetivos propostos por este estudo, comprova-se a importância dessas ferramentas na gestão pública no combate aos desperdícios, irregularidades e desvios.

O *Compliance* é uma ferramenta de transformação que pode colaborar para que uma gestão pública seja transparente, proba, justa, responsável, comprometida, sustentável e eficiente. Logo, tem-se a opção de uma direção a seguir: o *Compliance* Público, como o caminho para a integridade na Administração Pública.

Conclui-se ainda, o importante papel social desempenhado controle interno e a auditoria na gestão pública para o alcance dos objetivos pretendidos. A corrupção tem sido destaque nos noticiários. De acordo com os dados estudados, a forma de combater a corrupção é a transparência na gestão pública. A corrupção é um mal a ser enfrentado não apenas pelos governantes, mas por toda a sociedade, por meio de uma participação ativa na gestão dos recursos públicos.

A corrupção é considerada uma das maiores ameaças que a humanidade enfrenta, destruindo vidas e comunidades, prejudicando os países e as instituições, gerando revolta popular e ameaçando desestabilizar ainda mais as sociedades e aumentar os conflitos

violentos. O desenvolvimento dos mecanismos de controle influencia no processo de tomada de decisão. O papel da administração pública, através da reiteração dos valores e de uma postura de intolerância à corrupção, é fundamental para afastar suposições de que a corrupção seria implicitamente consentida quando necessária ao sucesso da organização.

Ao alcançar o objetivo da pesquisa, em explicar como os controles internos, a auditoria e o *compliance* se inter-relacionam e podem promover a transparência e o combate à corrupção na Administração Pública, observa-se que são ferramentas importantes na busca e fomento à transparência na gestão, auxiliando o gestor na tomada de decisão.

Evidenciou-se no presente estudo que os institutos da *Compliance*, da Auditoria Interna e suas formas, dos controles internos e do Sistema de Controle Interno inter-relacionam-se de forma sistêmica e convergem para uma maior transparência dos gastos públicos, de melhores práticas de gestão e, por conseguinte atuam no combate à corrupção.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALMEIDA, S. N. O. **Compliance na gestão pública**. 2018. Disponível em: <<https://samarajuris.jusbrasil.com.br/artigos/593506641/compliance-na-gestao-publica>>. Acesso em: mar. 2019.

ARAÚJO, A. M. P.; ASSAF NETO, A. A contabilidade tradicional e a contabilidade baseada em valor. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, n. 33, p. 16 – 32, set-dez, 2003.

ATTIE, W. **Auditoria**: Conceitos e aplicação. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**, Lisboa, Edições 70, 1977.

BERTALANFFY, L. V. **Teoria General de los Sistemas**, México: FCE, 10ª ed. 1995.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1998. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: out. 2018.

_____. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**. 1999. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legis/sistemalegis.htm>>. Acesso em: nov. 2018.

_____. **Decreto 20.193, de 03 de março de 1970**. Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legis/sistemalegis.htm>>. Acesso em: out. 2018.

_____. **Decreto 37.297, de 13 de março de 1997**. Governo do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legis/sistemalegis.htm>>. Acesso em: out. 2018.

_____. **Decreto nº 8.420/15**. Regulamenta a Lei nº. 12.846, de 1º de Agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm>. Acesso em: mar. 2019.

_____. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: nov. 2018.

_____. **Instrução Normativa/SFC 1, de 06 de abril de 2001**. Secretaria Federal de Controle. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: out. 2018.

_____. **Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: out. 2018.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964.** Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: out. 2018.

_____. **Lei 521, de 28 de dezembro de 1948.** Estado do Rio Grande do Sul. Diário Oficial do Estado de 29 de dezembro de 1948. Disponível em: <<https://estado.rs.gov.br/contadoria-e-auditoria-geral-do-rio-grande-do-sul-lanca-relatorio-de-atividades>>. Acesso em: nov. 2018.

_____. **Lei nº 12.846 de agosto de 2013. Anticorrupção.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm>. Acessado em mar. 2019.

_____. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000.** Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: out. 2018.

CAMPOS, P. T. Comentários à Lei nº 12.846/2013 – Anticorrupção. 2013. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 160-185, 2015.

CANDELORO, A. P. P. **Compliance:** inovação estratégica para a sustentabilidade das organizações. Disponível em: <<https://www.revistari.com.br/187/890>>. Acessado em mar. 2019.

CAPRA, F. **A Teia da Vida.** 4ª ed. São Paulo, Cultrix.1999.

CASTRO, D. P. **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, 2008.

CGU. Controladoria Geral da União. **Programa de integridade** – diretrizes para empresas privadas. Brasília: setembro, 2015. Disponível em: <<https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/programa-de-integridade-diretrizes-para-empresas-privadas.pdf>>. Acesso em: mar. 2019.

CHIAVENATO, I. **Iniciação à teoria das organizações.** Ed. Manole. São Paulo, 2010.

_____. **Introdução à teoria geral da administração.** 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

_____. **Introdução à teoria geral da administração:** uma visão abrangente da moderna administração das organizações. Elsevier Campus, 2003.

CONSTANTE, F.; SOUZA, J. V. A Contabilidade como Ferramenta Gerencial Aplicada em uma empresa do ramo Industrial-Comercial. **Revista Empreendedorismos e Sustentabilidade**. 2010. Disponível em: <file:///C:/Users/ Outros/Downloads/33-121-1-PB%20(2).pdf>. Acessado em: nov. 2018.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 2000.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FAVERO, H. L.; LONARDONI, M.; SOUZA, C.; TAKAKURA, M. **Contabilidade teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FAYOL, H. **Administração Industrial e Geral**. 9º ed. São Paulo: Atlas, 1981.

FERRAZ, L. A. **Controle da administração pública: elementos para a compreensão dos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Andamentos, 1999.

FRANCO, A. M. **Auditoria Interna Organizacional**. 2002.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4ª ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

GAARDER, J. **O mundo de Sofia: romance da história da filosofia**. São Paulo: Cia da Letras, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Edição - São Paulo: Atlas, 2009.

HENRIQUE, M. A. **A importância da contabilidade gerencial para micro e pequena empresa**. 2008.

HOOG, W. A. Z. **Filosofia aplicada à Contabilidade**. 1ª ed. Paraná: Editoria Juruá, 2007.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JUSTEN FILHO, M. A “Nova” Lei Anticorrupção Brasileira (Lei Federal nº 12.846). **Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini**. Curitiba, n. 82, dezembro de 2013. Disponível em: <<http://www.justen.com.br/informativo.php?&informativo =82&artigo=1110&l=pt>>. Acesso em: mar. 2019.

LAMBOY, C. K.; RISEGATO, G. G. A. P.; COIMBRA, M. A. **Introdução geral em Compliance e Programa de Compliance**, 2017. In: Lamboy, Christian K. de. Manual de compliance. 1 ed. São Paulo: Instituto ARC, 2017.

LOURENSI, A.; BEUREN, I. M. **Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional.** Contabilidade Vista & Revista, 22(1), 15-42. 2011. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1153>>. Acesso em: abr.2019.

MACHADO Jr., J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada**. 22. ed. Rio de Janeiro: IBAM,1990.

MAGALHÃES, A. D.; LUNKES, I. C.; MULLER, A. N. **Auditoria das Organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas.** São Paulo: Atlas, 2001.

MANZI, V. A. **Compliance no Brasil: Consolidação e perspectivas.** São Paulo: Saint Paul, 2008.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARQUES. W. L. **Contabilidade Geral I – segundo a Lei 11.638/2007 das sociedades anônimas – passo a passo da contabilidade.** Gráfica Vera Cruz. Cianorte Paraná. Disponível em: <https://books.google.com/books?Id=Upylu_b_2okc. 2010>. Acessado em novembro, 2017.

MAUSS, C. V.; BLEIL, C.; BONATTO, A.; OLIVEIRA, C. S.; SANTOS, G. Z. **A evolução da contabilidade e seus objetivos.** 2012. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos07/1401_Artigo%20Seget.pdf>. Acesso em nov. 2018.

MENDES, R.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil.** 2008. Disponível em : <<http://repositorio.furg.br/handle/1/780>>. Acesso em abr.2019.

MENDONÇA, S. **A importância do Compliance para a transparência nas empresas.** 2018. Disponível em: <<http://www.investmentosenoticias.com.br/noticias/artigos-especiais/a-importancia-do-compliance-para-a-transparencia-nas-empresas>>. Acesso em: mar. 2019.

MORAIS, L. S.; TEIXEIRA, M. G. C. Interfaces da accountability na administração pública brasileira: análise de uma experiência da auditoria geral do estado do rio de janeiro. **REAd. Rev. eletrôn. adm. (Porto Alegre)**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, p. 77-105, Apr. 2016.

Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-23112016000100077&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: mar. 2019.

NASCIMENTO, J. O. **Compliance público**: o caminho para a integridade na administração pública. *Legal Ethics Compliance*, 23 de setembro de 2016. Disponível em: <<http://www.lecnews.com/artigos/2016/09/23/compliance-publico-o-caminho-para-a-integridade-na-administracao-publica/>>. Acesso em: mar. 2019.

OLIVEIRA, L. M.; NAGATSUKA, D. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Futura, 2000.

OTT, E. Responsabilidade social, balanço social e demonstração do valor adicionado. **Caderno de estudos da disciplina Teoria da contabilidade**. UNISINOS, 2006.

PAULA, M. G. M. A. **Auditoria interna**: embasamento conceitual e tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. 1 ed. 4ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTAL DA AUDITORIA. **Auditoria interna: diferenças básicas**. 2016. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/auditoriainterna_diferencasbasicasentreauditoreA.htm>. Acesso em: out. 2018.

RIBEIRO, A. **Corrupção e Controle na Administração Pública brasileira**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SÁ, A. L. **Teoria da Contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas 2002.

SILVA, A. C. R.; MARTINS, W. T. S. **História do Pensamento Contábil**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, P. G. K. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1 semestre, 2002.

SOMBRA, R. S. **Contabilidade**: descoberta, evolução e globalização de uma ciência. 2013. 55 f. Monografia, curso Ciências Contábeis, Faculdade Cearense – FAC. Fortaleza – CE, 2013. Disponível em: <<https://www.faculdadescearenses.edu.br/biblioteca/TCC/CCO/CONTABILIDADE%20DESCOBERTA%20EVOLUCAO%20E%20GLOBALIZACAO%20DE%20UMA%20CIENCIA.pdf>>. Acesso em nov. 2018.

SOUZA, J. D. G. **A importância da função de compliance em instituições financeiras**. 2013. 52f. Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de MBA Executivo em Finanças do

Ibmec Business School, Rio de Janeiro – RJ, 2013. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/7025/1/MBA_Jane%20Dias%20Gomes%20de%20Souza_com%20termo_P.pdf>. Acessado em mar. 2019.

SOUZA, L. A.; SILVA, R. C.; SOUZA, L. D. **Contabilidade gerencial nas micro e pequenas empresas.** 2014. Disponível em: <<http://www.aems.edu.br/conexao/edicaoanterior/Sumario/2014/downloads/2014/Contabilidade%20Gerencial%20Nas%20Micro%20E%20Pequenas%20Empresas.pdf>>. Acessado em nov. 2018.

SPECK, B. W. **Caminhos da transparência.** Campinas – SP: Unicamp, 2002.

TCU, Tribunal de Contas da União. **Dez passos para a boa governança.** Brasília. TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DDA8CE1014DDFC914774A81>>. Acesso em: abr. 2019.

TREVISAN, Antoninho Marmo. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil.** Ateliê Editorial, 2003.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, M. P. **Compliance:** ferramenta estratégica para as boas práticas de gestão. 2013. 60f. Monografia apresentada ao Departamento de Letras da Universidade Federal de Viçosa, Bacharelado em Secretariado Executivo Trilíngue, Viçosa – MG, 2013. Disponível em: <<http://www.novoscursos.ufv.br/graduacao/ufv/sec/www/wp-content/uploads/2014/05/Mariana-Pessoa-Vieira.pdf>>. Acessado em mar. 2019.