

Auditoria de Avaliação da Gestão: um estudo de caso na marinha do Brasil

Resumo

A auditoria de avaliação da gestão realizada no Brasil tem como propósito 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. Este estudo tem como objetivo avaliar o nível de aderência dos relatórios das auditorias realizadas pela Diretoria de Contas da Marinha às normas do Tribunal de Contas da União e da própria Marinha, bem como ao referencial teórico específico ao tema. A metodologia aplicada para esta pesquisa utiliza-se da estratégia de pesquisa exploratória, com o uso de procedimentos técnicos bibliográficos e documentais e realização de um estudo de caso com uma abordagem qualitativa. Para a consecução desse propósito, inicialmente foram detalhados os aspectos teóricos atinentes à auditoria governamental e à auditoria de avaliação da gestão, e seu produto: o relatório de auditoria. Em seguida, foram abordados os aspectos práticos desse tipo de auditoria promovida por iniciativa da Diretoria de Contas da Marinha nas Unidades Jurisdicionadas daquela força. Ao fim, são apresentadas as conclusões realizadas, relatando a descoberta de divergências nas estruturas dos relatórios publicados: em relação ao atendimento aos requisitos de conteúdo obrigatórios. E, ainda as propostas para a melhoria dos relatórios com vistas a uma maior aderência aos modelos e requisitos encontrados na literatura explorada e que atendam aos conteúdos exigidos, cuja obediência é obrigatória pelos órgãos de controle interno do governo federal. Por último, são apresentadas as sugestões para estudos futuros.

Palavras-chave: Contabilidade; Auditoria de Avaliação da Gestão; Marinha do Brasil

Abstract

The audit management assessment conducted in Brazil aims to give an opinion with a view to ensuring the regularity of accounts, as well as verifying the performance of contracts, agreements, or arrangements, the fairness in application of public money and in the custody or administration values and

Carlos Roberto Kerber

Rio de Janeiro – RJ
CRC-RS 049589/O-T-RJ
Mestrando em Ciências Contábeis pela FACC/UFRJ¹
crkerber@hotmail.com

José Ricardo Maia de Siqueira

Rio de Janeiro – RJ
Doutor em Engenharia de Produção pela COPPE/ UFRJ²
Professor Adjunto dos cursos de Mestrado e de
Graduação em Ciências Contábeis da FACC/UFRJ¹
jrms@facc.ufrj.br

other public property of or entrusted to it. This study aims to evaluate the level of compliance of the audit reports conducted by the Board of Auditors of the Navy to the standards of the Court of Audit and the Navy itself, as well as the theoretical framework specific to the subject. The methodology for this research makes use of exploratory research strategy, with the use of technical publications and documentation procedures, and conducting a case study with a qualitative approach. To achieve this purpose, were first detailed theoretical aspects pertaining to government auditing and audit management assessment, and its product: the audit report. Then addressed the practical aspects of such audit initiative promoted by the Board of Auditors Navy Units that jurisdictional strength.. In the end, we present the conclusions made by reporting the findings of differences in the structures of published reports: in relation to meeting the requirements of mandatory content. And yet the proposals for the improvement of reports with a view to greater adherence to the models and requirements found in the literature and explored that meet the required content, whose obedience is required by internal control agencies of the federal government. Finally, we present suggestions for future studies.

Key words: Accounting, Auditing Management Assessment, Brazilian Navy.

¹ FACC/UFRJ – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP: 21941-590 – Rio de Janeiro – RJ

² COPPEE/UFRJ – Coordenação dos Programas de Pós-Graduação e Pesquisa de Engenharia da Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP: 21941-972- Rio de Janeiro - RJ

1 Introdução

A Contabilidade, como uma ciência social, evolui em conjunto com a sociedade, avançando em seu conteúdo, forma e atuação no decorrer da história. A partir dessa evolução, surgiu a auditoria como uma especialidade da Contabilidade, para avaliar os registros e as informações contábeis divulgadas.

Desde a década de 90, o Governo Federal vem demonstrando interesse na melhoria da capacidade gerencial de seus órgãos e entidades, e desde então começou a implantar um novo modelo de gestão pública, focado em resultados e orientado às necessidades da sociedade e do cidadão, com o objetivo de criar meios que permitissem avaliações de desempenho e sua comparabilidade entre organizações públicas ou privadas, brasileiras e estrangeiras.

Neste cenário de mudanças visando ao desenvolvimento da governabilidade das instituições públicas do país, desde 2009 passou a ser exigido pelo órgão de controle externo do governo federal, o Tribunal de Contas da União (TCU), a Auditoria de Avaliação da Gestão.

Visando se adequar a essa nova realidade de controle e se manter atualizada com as modernas técnicas de auditoria, a Marinha do Brasil (MB), por intermédio da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), vem realizando esforços no sentido de implantar esta nova metodologia com base nas instruções do TCU e da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC).

Dessa forma, por ser um instrumento recente de controle e por possuir um elevado grau de importância no processo de prestação de contas, definiu-se como problema de pesquisa se os Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão publicados pela DCoM possuem os elementos necessários para atender aos requisitos normativos do TCU, em consonância com a sua própria norma e, ainda, com o referencial teórico específico ao tema.

Este trabalho tem como objetivo avaliar o nível de aderência dos relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão publicados pela DCoM, relativos aos exercícios de 2008 e 2009, em relação às normas do TCU e da própria MB, bem como ao referencial teórico específico ao tema.

A presente pesquisa justifica-se pelo fato de ser essencial que haja uma uniformidade de formatos nos relatórios de auditoria inerentes à avaliação da gestão nas prestações de contas, a fim de permitir uma ampla divulgação das informações de seus achados, propiciando uma maior transparência dos atos dos gestores responsáveis e, também, dos entes responsáveis pelo exercício do controle e pela confecção de relatórios de auditoria de avaliação da gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ) que são enviados anualmente ao TCU.

A discussão deste tema possui relevância, na medida em que se pretende contribuir para a melhoria do controle interno na MB no que refere à avaliação da gestão, essencial para o desenvolvimento e aperfeiçoamento do ato de prestar contas.

O estudo está estruturado em cinco tópicos, organizados de forma a seguir uma sequência lógica para o bom entendimento da pesquisa. O primeiro tópico abrange uma introdução, contendo uma contextualização do tema de estudo. O segundo tópico apresenta uma revisão bibliográfica que aborda a auditoria de avaliação da gestão e a nova metodologia

de apresentação de contas do governo federal. No terceiro tópico é demonstrada a metodologia de execução da pesquisa. No quarto tópico são apresentados o estudo do caso e a análise dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão das UJ selecionadas. O quinto tópico é destinado às conclusões, com os comentários sobre o resultado das análises efetuadas, propostas para a melhoria dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão e as considerações finais em que são feitas as sugestões para estudos futuros.

2 Referencial Teórico

2.1 Auditoria de Avaliação da Gestão

De acordo com Silva (2009), o conceito amplo de auditoria aborda uma relação de *accountability*, que nada mais é do que a obrigação de responder pelos recursos colocados à disposição. É a obrigação de prestar contas, decorrente de uma responsabilidade que tenha sido delegada, presumindo-se a existência de duas partes: uma que delega a responsabilidade e a outra que a aceita, com o atendimento de relatar a forma pela qual tenha sido executada.

Este mesmo autor explica que a *accountability*, na administração pública, pressupõe a consciência da obrigatoriedade de prestar contas por aquele que utiliza recurso público. E que o maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade de prestação de contas.

A Auditoria de Avaliação da Gestão, como um tipo de auditoria governamental, 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 controle 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 (CGU, 2001).

2.2 A Nova Metodologia de Apresentação de Contas e a Auditoria de Avaliação da Gestão

Em decorrência da evolução do conceito de governança, que se reveste pelo dever de transparência em relação ao desempenho dos entes públicos, as Tomadas e Prestações de Contas passaram a ser vistas como uma resposta produzida pela Administração em relação às demandas da sociedade (SGM, 2010b).

A nova metodologia de apresentação de contas trouxe uma redução do número de Tomadas e Prestações de Contas (TC/PC) a serem analisadas, a partir de 2008, representando uma mudança na postura adotada pelo TCU no que se refere à avaliação das contas das UJ, uma vez que o Tribunal passou a priorizar a Avaliação da Gestão, sob o duplo aspecto da Conformidade e do Desempenho dos atos e fatos inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ, além da possibilidade de responsabilização, pela Gestão, dos Dirigentes Máximos (DM) das UJ, diferentemente do que vi-

nha ocorrendo até então, quando a responsabilização era restrita aos Ordenadores de Despesa e aos demais Agentes Responsáveis pelas contas de gestão (TCU, 2008).

Conforme explicação constante na publicação SGM-601 – Normas Sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha, da Secretaria Geral da Marinha (SGM), essa nova metodologia de apresentação de contas surgiu como resultado de um esforço interno do TCU, que buscava racionalizar os seus próprios processos. Esse esforço é conhecido como Projeto Águia, que nasceu da necessidade de uma reflexão acerca da atuação do próprio Tribunal e do desafio de cumprir da melhor forma sua missão, assegurando a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade, ganhando força em decorrência da crescente demanda da sociedade, que exigia do Tribunal uma atuação mais seletiva na fiscalização (SGM, 2010a).

Desta forma, percebe-se o novo posicionamento do TCU, com foco no controle de resultados, sem permitir que os Sistemas de Controle Interno (SCI) de cada Poder abandonem o exame da conformidade, além da preocupação com o nível de aderência das ações de uma UJ às efetivas necessidades que determinaram a sua criação.

Quanto ao aspecto de responsabilização dos DM, o TCU procura avaliar os resultados alcançados e constantes dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão que são enviados pelos Órgãos de Controle Interno (OCI). Assim, esses relatórios conterão uma análise quantitativa e qualitativa da gestão em relação ao cumprimento da missão, em especial quanto à eficácia e a eficiência, e compreendendo os principais objetivos estabelecidos nos Planejamentos Estratégicos. Em caso de ineficiência e comprometimento dos resultados, os DM podem vir a ser responsabilizados com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (TCU, 2008).

Dentre algumas mudanças introduzidas pela IN nº 57/2008 do TCU na montagem dos processos de contas, decorrente dessa nova metodologia, pode-se destacar a necessidade de envio de um Relatório da Auditoria de Avaliação de Gestão, a ser encaminhado ao TCU pela DCoM, juntamente com as demais peças que já eram produzidas para avaliação da conformidade.

2.3 Relatório de Auditoria

Franco e Marra (1995) exaltam que o relatório de auditoria é o coroamento do trabalho realizado, pois é por meio dele que o auditor informa, às pessoas a quem se dirige, o trabalho e a forma como realizou, o alcance abrangido pelo mesmo, os fatos relevantes observados, as conclusões e sua opinião, ou parecer sobre as demonstrações contábeis, ou outras peças examinadas.

De forma mais analítica, Araújo (2008) expõe que o relatório de auditoria representa a fase mais significativa do trabalho, é a fase final do processo, consistindo em um instrumento técnico pelo qual o auditor comunica, por meio de uma descrição ordenada e minuciosa dos fatos que foram constatados, com base em evidências concretas, durante os exames de auditoria, e assim, apresenta os resultados dos trabalhos realizados, suas conclusões, opiniões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

2.3.1 Estrutura do Relatório

Conforme Araújo (2008) expõe, no Brasil não existem normas específicas para elaboração de relatórios de auditoria na área governamental, devendo-se seguir alguns aspectos da padronização sugerida nas normas emitidas pela INTOSAI.

Segundo Peter e Machado (2003) os relatórios de auditoria devem seguir os padrões usualmente adotados em auditoria governamental, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias através das quais o auditor possa expressar-se de forma a não prejudicar a interpretação e a avaliação dos resultados dos trabalhos.

Para Rocha e Quintere (2010) o relatório de auditoria de gestão deve seguir, em linhas gerais, a sugestão de estrutura mostrada a seguir no quadro 1.

Quadro 1 – Estrutura do relatório de auditoria

Componente	Descrição
Pré-texto	Composto por uma capa; o sumário; a apresentação; e um resumo.
Contexto	Compreende uma contextualização; a introdução; as atividades realizadas durante o planejamento; a visão geral do "auditado"; os objetivos e as justificativas da auditoria; as características da auditoria; o programa de trabalho; os resultados da auditoria; e as conclusões, recomendações e determinações.
Pós-texto	Inclui o encerramento; o encaminhamento; as referências bibliográficas; e os anexos.

Fonte: Rocha e Quintere (2010).

Silva (2009), diferentemente dos outros e alinhado ao modelo da INTOSAI, apresenta uma sugestão para a estrutura e o conteúdo de todos os pareceres e relatórios de auditoria, os quais devem fundamentar-se, no mínimo, nos seguintes princípios gerais, como demonstrado no quadro 2.

Quadro 2 – Relação de componentes para o relatório de auditoria

Componente	Descrição
Identificação do trabalho	Neste tópico o auditor deve fazer constar: título, nome da entidade, período auditado, número do processo sob exame, nome do gestor, alcance, fontes de critérios e procedimentos.
Introdução	Aqui, o auditor deve elaborar o preâmbulo do trabalho desenvolvido. É preciso informar a origem do trabalho, como o número da ordem de serviço, memorando ou ofício que autorizou a realização da auditoria. Cabe também trazer informações esclarecedoras a respeito do objeto da auditoria, como conceitos e funcionamentos de programas e contas, e transcrever o objetivo dos trabalhos para melhor compreensão do leitor.
Resultado da auditoria	Aqui o auditor deve abordar os achados ou constatações da seguinte forma: a) Situação constatada: representa a constatação ou achado de auditoria decorrente da comparação da situação encontrada com o respectivo critério. b) Influências ou consequências: de forma sucinta, o auditor deve abordar para cada achado ou constatação suas causas, consequências e opinião da entidade, tudo de acordo com as informações registradas nos papéis de trabalho. c) Sugestões, se aplicáveis: são as recomendações propostas para cada achado ou constatação em razão das falhas encontradas ou da possibilidade de melhoria futura.
Conclusão	Na conclusão, o auditor deve necessariamente responder ao objetivo descrito na ordem de serviço, relacionando de forma sucinta as principais irregularidades apontadas no resultado da auditoria. Poderá ainda, tendo em vista as falhas encontradas ou da possibilidade de melhorias futuras, sugerir recomendações para aperfeiçoamento dos controles internos, na forma de ações preventivas e corretivas.

Fonte: SILVA, 2009.

A INTOSAI, como órgão que agrega todas as EFS, sugeriu em seu manual de auditoria, em 2005, um modelo de estrutura para todos os pareceres e relatórios de auditoria, com o conteúdo mínimo que deveriam abordar, fundamentando-se nos seguintes princípios gerais, como demonstrado no quadro 3.

Quadro 3 – Lista de componentes para o relatório de auditoria sugerido pela INTOSAI

Componente	Descrição
Título	O parecer ou o relatório deve vir precedido de um título ou cabeçalho adequado que ajude o leitor a distingui-lo de declarações e informações prestadas por terceiros.
Assinatura e data	O parecer ou relatório deve ser devidamente assinado. A aposição de uma data informa o leitor que o auditor levou em consideração o efeito de fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data; assim, a data, nas auditorias de regularidade (financeiras e cumprimento legal) pode ser posterior ao período das demonstrações financeiras.
Objetivos e âmbito	O parecer ou relatório deve mencionar os objetivos e o âmbito da auditoria. Esta informação estabelece o propósito e as fronteiras da auditoria.
Integridade	Deve-se anexar os pareceres às demonstrações financeiras correspondentes e publicá-los em conjunto, condição que, entretanto, não é obrigatória para os relatórios de auditoria de otimização de recursos. Os pareceres e relatórios do auditor devem ser apresentados conforme preparados por ele. No exercício de sua independência, a EFS deve poder incluir nos relatórios, quaisquer informações que julgar conveniente. Contudo, em certas ocasiões, é possível que ela obtenha informações que não possam ser divulgadas abertamente por razões de interesse nacional. Este fato pode afetar a integridade do relatório de auditoria. Neste caso, o auditor tem a obrigação de examinar a necessidade de elaborar um relatório à parte, não sujeito a publicação, incluindo talvez o material reservado ou confidencial.
Destinatário	O parecer ou relatório deve identificar seus destinatários de acordo com as circunstâncias que determinaram a realização da auditoria e conforme as disposições ou práticas vigentes exigirem. Isto pode ser desnecessário quando já existirem procedimentos formais para a sua destinação.
Identificação do assunto	Os pareceres ou relatórios devem identificar as demonstrações financeiras ou a área a que se referem, em se tratando, respectivamente, de auditorias de regularidade (financeiras e cumprimento legal) ou de otimização de recursos. Deve-se informar o nome da entidade auditada, a data e o período abrangido pelas demonstrações financeiras, assim como o assunto auditado.
Fundamento legal	Os pareceres e relatórios devem identificar a legislação ou outras disposições que determinaram a execução da auditoria.
Conformidade às normas de auditoria	Os pareceres e relatórios de auditoria devem indicar as normas ou práticas de auditoria seguidas em sua realização, proporcionando, assim, ao leitor, a certeza de que a auditoria foi executada de acordo com procedimentos geralmente aceitos.
Oportunidade	O parecer ou relatório de auditoria deve ser emitido prontamente para que seja da maior utilidade aos leitores e destinatários, especialmente aqueles a quem cabe tomar as providências necessárias.

Fonte: INTOSAI, 2005.

2.3.2 Relatório de Auditoria da Avaliação da Gestão da Administração Pública Federal

O TCU, por meio de sua Instrução Normativa (IN) nº 57/2008, estabeleceu as normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal, para sua análise. E, de acordo com a mesma IN, ao final dos trabalhos planejados para a auditoria deverá ser emitido o Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, que se constitui na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados são registrados. O Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão é encaminhado para as UJ auditadas e posteriormente para o TCU, como peça integrante do processo de prestação de contas (TCU, 2008a).

A IN nº 57/2008 do TCU, em seu art. 13, inciso V, estabeleceu a obrigatoriedade da inclusão do Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão nos processos de contas, e no § 3º definiu a sua composição.

Art. 13. Os processos de contas ordinárias serão compostos das peças abaixo arroladas e das demais peças fixadas pelo Tribunal na decisão normativa de que trata o art. 4º.

[...]

V. relatório de auditoria de gestão, emitido pelo órgão de controle interno competente, conforme formatos e conteúdos definidos na decisão normativa de que trata o art. 4º deste normativo;

[...]

§ 3º O relatório de auditoria de gestão emitido pelo órgão de controle interno deverá ser composto apenas de achados caracterizados, ao menos, pela indicação da situação encontrada e do critério adotado, evidenciados por papéis de trabalho que não comporão o referido relatório, mas que deverão ser mantidos em arquivo à disposição do Tribunal (TCU, 2008a).

O TCU (2008a) estabelece que será definido anualmente em decisão normativa (DN) de natureza sigilosa as UJ cujos

responsáveis apresentarão contas ordinárias para fins de julgamento, sob a forma de tomada ou prestação de contas, ficando os responsáveis pelas demais unidades jurisdicionadas dispensados de apresentarem as suas contas ao Tribunal, para essa finalidade, conforme estabelecido no art. 4º, caput, da IN nº 57/2008 do TCU.

Os processos de contas relativos ao exercício de 2008 tiveram especificados a forma, os prazos e os conteúdos dos demonstrativos que o comporão pela DN nº 94, de 03 de dezembro de 2008. E os processos de contas relativos ao exercício de 2009 foram objeto da DN nº 102, de 02 de dezembro de 2009, alterada pela DN nº 103, de 10 de fevereiro de 2010 (TCU, 2008b; TCU, 2009b; TCU, 2010b).

Para os processos de contas relativos ao exercício de 2008, os resultados dos trabalhos realizados nas atividades de Auditoria de Avaliação da Gestão pelo OCI seriam materializados em um documento chamado de Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, mencionado no art. 2º da DN nº 94, de 03 de dezembro de 2008, do TCU (TCU, 2008b).

Já os processos de contas relativos ao exercício de 2009 e os resultados dos trabalhos realizados nas atividades de Auditoria de Avaliação da Gestão pelo OCI constarão no Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, mencionado no art. 2º da DN nº 102, de 2 de dezembro de 2009, alterada pela DN nº 103, de 10 de fevereiro de 2010, do TCU (TCU, 2009b; TCU, 2010b).

Estas DNs especificaram os conteúdos que deveriam ter os relatórios de auditoria e que deveriam constar do programa de auditoria, e, também, a natureza jurídica das UJ alcançadas, assim como as UJs que obrigatoriamente deveriam apresentar os processos de contas.

Em uma descrição sintética, os conteúdos dos relatórios de auditorias de avaliação das gestões, estabelecidos conforme DN nº 94/2009 e DN nº 102/2009 e DN nº 103/2010, todas do TCU, deverão ser:

Quadro 4 – Relação de requisitos obrigatórios

Requisitos	Itens
Requisitos de conteúdo obrigatório somente para o exercício de 2008	Auditorias planejadas e realizadas pelos órgãos de controle interno da própria entidade jurisdicionada, com as justificativas, se forem o caso, quanto ao não cumprimento das metas previstas, e a indicação dos resultados e providências adotadas a partir desses trabalhos.
	Avaliação do cumprimento das normas legais e regulamentares relativas à aprovação, à fiscalização da execução e ao controle de projetos financiados pelos fundos, por parte do órgão ou entidade supervisora e do banco operador.
	Avaliação da regularidade da utilização de cartões de crédito para pagamentos de despesas efetuadas pelos órgãos ou entidades da administração pública federal direta, autárquica ou fundacional, observando as disposições dos Dec. nºs 5.355/2005 e 6.370/2008.
	Opinião do OCI quanto à conformidade de conteúdos apresentados nas peças do processo de contas.
Requisitos de conteúdo obrigatório somente para o exercício de 2009	Avaliar se a UJ tinha capacidade de intervir previamente sobre as causas que ensejaram a ocorrência de passivos sem a consequente previsão orçamentária de créditos ou de recursos, bem como as medidas adotadas para a gestão desse passivo.
	Avaliação quanto à conformidade da inscrição de Restos a Pagar no exercício de referência, nos termos do art. 35, do Dec. nº 93.872/96 e do Dec. nº 6752/2009, ou legislação que os altere.

Requisitos de conteúdo obrigatório para os exercícios de 2008 e 2009	Avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras) planejados e/ou pactuados, apontando as causas que prejudicaram o desempenho da ação administrativa e as providências adotadas.
	Avaliação sobre a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho da gestão, bem como dos controles internos implementados pelos gestores para evitar ou minimizar os riscos inerentes à execução orçamentária, financeira, operacional e patrimonial.
	Avaliação da situação das transferências concedidas e recebidas mediante convênio, acordo, ajuste, termo de parceria ou outros instrumentos congêneres, bem como a título de subvenção, auxílio ou contribuição.
	Avaliação, por amostragem, da regularidade dos processos licitatórios realizados por UJ, incluindo os atos relativos à dispensa e inexigibilidade de licitação, selecionados pelo OCI com base nos critérios de materialidade, relevância e risco.
	Avaliação da gestão de recursos humanos, destacando, em especial, a força de trabalho existente e a observância à legislação sobre admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal, bem como, se for o caso, sobre concessão de aposentadoria, reforma e pensão.
	Avaliação do cumprimento parcial ou total, pela UJ, das Determinações e Recomendações expedidas pelo TCU e pelo OCI, analisando as eventuais justificativas do gestor para o descumprimento e as providências adotadas.
	Avaliação da execução dos projetos e programas financiados com recursos externos quanto aos aspectos de regularidade e desempenho, bem como análise crítica dos resultados alcançados nos projetos, devendo contemplar os objetivos e metas previstos vs. realizados.
	Falhas e irregularidades constatadas que não resultaram em dano ou prejuízo e que ainda não tenham sido corrigidas pelo gestor ou cujas justificativas não tenham sido acatadas, indicando os responsáveis e fazendo constar avaliação conclusiva.
	Relação das irregularidades que resultaram em dano ou prejuízo, verificadas por meio da auditoria de gestão e suportadas por evidências suficientes, relevantes e confiáveis, indicando os atos de gestão ilegais, ilegítimos ou antieconômicos, os responsáveis, o valor do débito e as medidas implementadas com vistas à correção e ao pronto ressarcimento.
Avaliação conclusiva sobre as justificativas apresentadas pelos responsáveis sobre as irregularidades que forem apontadas.	

Fonte: Adaptado de TCU (2008b); TCU (2009b); TCU (2010b).

2.3.3 Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão realizada pela DCOM

Conforme item 3.4 da Ordem Interna nº 10-01/2009 da DCoM, o Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, emitido pela DCoM e encaminhado para as UJ auditadas, será composto de constatações consubstanciadas por evidências (Casos Concretos) encontradas em documentos, anotações e relatórios extraídos de sistemas corporativos, ou seja, materiais que serão utilizados como papéis de trabalho, que não comporão o referido Relatório, mas que deverão ser mantidos em arquivo à disposição do TCU. Os critérios adotados são padrões utilizados pelo auditor para determinar se uma dada condição satisfaz ou supera o esperado e também deverão estar evidenciados no Relatório, de forma a auxiliar na avaliação do desempenho da Organização. As fontes para os critérios podem ser leis, regulamentos, políticas, procedimentos, melhores práticas, literatura científica, etc. (DCOM, 2009a).

Esse relatório deverá ser respondido pela UJ com as justificativas para as impropriedades e irregularidades apontadas e as providências adotadas para evitar a ocorrência de novos casos.

Segundo o item 7.1, da mesma OI, os relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão obedecerão formalmente à estrutura indicada no Anexo daquela OI. Este anexo normatiza e define a estrutura e formato do relatório emitido pela DCoM,

contemplando o conteúdo mínimo e obrigatório previsto na DN do TCU que referencia o exercício avaliado (DCOM, 2009a).

3 metodologia

Este trabalho caracteriza-se pela coleta de dados que estão apresentados dentro dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão publicados por uma instituição específica e em passado recente, e a sua aderência em forma e estrutura qualitativa aos modelos e teorias pesquisados.

A MB foi escolhida como unidade de análise em função da sua representatividade para a sociedade brasileira, e por disponibilizar os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa.

Entre as diversas propostas de estratégias de pesquisa, este trabalho adotou a classificação proposta por Vergara (2004), em que se destacam em relação ao objetivo geral (quanto aos fins) a pesquisa exploratória; no que tange aos procedimentos de investigação (quanto aos meios) são ressaltadas as pesquisas bibliográfica, documental e de estudo de caso; e em relação a forma de tratamento dos dados (quanto à abordagem) a pesquisa foi qualitativa.

A coleta de dados foi realizada mediante levantamento minucioso de dados e informações em livros, artigos, teses, dissertações, em documentos normativos da MB, Leis e Decretos federais e manuais internos. Os dados coletados na

DCoM, essenciais para o alcance do objetivo deste trabalho, abrangeram os 17 relatórios publicados atinentes às Auditorias de Avaliação da Gestão realizadas nos anos de 2009 e 2010, referentes aos exercícios de 2008 e 2009, respectivamente.

A presente pesquisa limitou-se à análise dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão das UJ, selecionadas pelo TCU para encaminhar os Processos de Contas Ordinárias e, pertencentes à estrutura funcional da MB, publicados em 2009 e 2010, referentes aos exercícios de 2008 e 2009, disponibilizados pela DCoM e no portal de transparência do governo federal.

4 Análise do Caso

A nova metodologia de apresentação de contas trouxe uma substancial alteração na postura adotada pelo TCU no que se refere à avaliação das contas das UJ, uma vez que o Tribunal passou a priorizar os aspectos da Conformidade e do Desempenho. Dentro do propósito deste trabalho, inicialmente será realizada uma exposição analítica da atividade de Auditorias de Avaliação da Gestão, realizada pela DCoM nas UJ da MB, cujos fundamentos são diretamente baseados nas instruções expedidas pelo TCU e SFC e indiretamente baseados nos conceitos e técnicas balizadores da área de estudo do controle e auditoria, e, por fim, verificar em que aspectos os Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão estão atendendo os requisitos mínimos exigidos pelo TCU descritos no item 2.3.2 desta pesquisa, assim como se estes também atendem as sugestões constantes do referencial teórico constante deste trabalho.

4.1 A Auditoria de Avaliação da Gestão Realizada pela DCoM

De acordo com a Ordem Interna (OI) nº 10-01/2009 da DCoM, que estabelece as normas para o planejamento e a execução da Auditoria de Avaliação da Gestão, realizada pela DCoM nas UJ apresentadoras de contas, este tipo de auditoria objetiva emitir opinião sobre o exercício financeiro a que se refere, com vistas a certificar a regularidade das contas e da execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, bem como a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados (DCoM, 2010a).

O item 3.2 da OI nº 10-01/2009 da DCoM prevê que a Auditoria de Avaliação da Gestão deverá ser sintetizada por meio de um Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão emitido pela DCoM a ser encaminhado ao TCU, conforme previsto no art. 2º da DN nº 102/2009 do TCU e Capítulo V, Seção I, item 4, Inciso I da IN nº 01/2001 da SFC (DCoM, 2010a).

De acordo com o item 3.4 da OI nº 10-01/2009, da DCoM, na elaboração do Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, o Auditor deverá adotar critérios de avaliação do desempenho para determinar se uma dada condição satisfaz ou supera o resultado esperado da Organização (DCoM, 2010a).

Tendo em vista que o Relatório de Gestão do responsável por UJ que for instado a apresentar contas ordinárias deverá

ser submetido à Auditoria de Avaliação da Gestão da DCoM, conforme previsto no §6º do art. 3º da IN nº 57/2008 do TCU, citada no item 2.3.2 do referencial teórico, os critérios de avaliação da gestão da UJ deverão ser correspondentes àqueles que foram determinados que fossem apresentados no seu respectivo Relatório de Gestão (TCU, 2008a).

Nesse sentido, a SGM por meio de sua Circular nº 8/2010, divulgou instruções para as UJ visando à uniformização dos procedimentos para apresentação de contas ao TCU (SGM, 2010b). Esta nova metodologia inclui uma substancial mudança na postura adotada pelo TCU no que se refere à avaliação das contas das UJ, uma vez que o Tribunal passa a priorizar a Avaliação da Gestão, sob o duplo aspecto da conformidade e do desempenho dos atos e fatos inerentes à administração financeira, orçamentária e patrimonial das UJ.

A partir de 2009, foram encaminhando os Processos de Contas Ordinárias, referente ao exercício de 2008, de 11 UJ relacionadas pelo TCU e constantes da listagem publicada na Decisão Normativa (DN) nº 94, de 03 de dezembro de 2008. As UJ auditadas foram (TCU, 2008b):

- Arsenal da Marinha no Rio de Janeiro (AMRJ);
- Centro de Obtenção da Marinha no Rio de Janeiro (COMRJ);
- Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo (CTMSP);
- Comissão Naval Brasileira em Washington (CNBW);
- Comissão Naval Brasileira na Europa (CNBE);
- Hospital Naval Marcílio Dias (HNMD);
- Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM).
- Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM) – Autarquia;
- Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) – Empresa Pública;
- Fundo do Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM); e
- Fundo Naval (FN).

Esse processo prosseguiu durante o primeiro semestre de 2010, com o encaminhamento dos Processos de Contas Ordinárias de seis UJ, complementadas com a consolidação das informações sobre a gestão das organizações militares da sua estrutura, referentes ao exercício de 2009, relacionadas pelo TCU e constantes da listagem publicada na DN nº 102, de 02 de dezembro de 2009, alterada pela DN nº 103, de 10 de fevereiro de 2010. As UJ auditadas foram (TCU 2009b e 2010b):

- Comando do 4º Distrito Naval. (Com4DN);
- Comando do 5º Distrito Naval (Com5DN);
- Comando do 6º Distrito Naval (Com6DN);
- Diretoria do Pessoal Militar da Marinha (DPMM), agregando a gestão da Diretoria Geral do Pessoal da Marinha (DGPM); Comissão de Promoção de Oficiais (CPO); Diretoria do Pessoal Civil da Marinha (DPCvM); Serviço de Inativos e Pensionistas da Marinha (SIPM); e Serviço de Identificação da Marinha (SIM);
- Arsenal da Marinha no Rio de Janeiro (AMRJ); e
- Empresa Gerencial de Projetos Navais (EMGEPRON) – Empresa Pública.

4.4 Resultados da Análise dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão

Na Marinha do Brasil, a estrutura administrativa atual, voltada para o controle interno, vem atendendo às demandas dos órgãos responsáveis pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI-PEF), do TCU e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD). Dentro dessa estrutura administrativa de controle interno da MB, a DCoM vem desempenhando as atividades de unidade setorial de Controle Interno do MD: a Auditoria, Prestação e Tomada de Contas.

Na análise do caso, pode-se observar que, tomando-se por base os relatórios de auditoria publicados pela DCoM atinentes às 17 UJ selecionadas pelo TCU, a sistemática de Auditoria de Avaliação de Gestão realizada, mesmo obedecendo às normas emanadas pelo TCU sobre o tema, não abrange todas as características recomendadas nos requisitos constantes da bibliografia estudada e nos instrumentos normativos do TCU e da DCoM, apesar de cumprir com a sua finalidade de certificar a regularidade das contas e da execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, bem como a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

Os relatórios analisados possuem estruturas diferentes do modelo constante do Anexo único da OI nº 10-01/2009, que contém o formato obrigatório do Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão emitido pela DCoM.

Quanto aos requisitos de conteúdo exigidos pelo TCU, a DCoM identificou os mesmos como áreas de auditoria em sua sistemática de trabalho; contudo, nos relatórios analisados, os achados de auditoria destas áreas apresentam os resultados da auditoria estruturados em relatos textuais para cada requisito de conteúdo especificado para o exercício auditado.

Em relação à estrutura recomendada pela bibliografia, notou-se que a DCoM poderia adotar itens complementares nas três seções que formam o relatório: pré-texto, contexto e pós-texto, conforme apresentado no quadro 5.

Quadro 5 – Comparação entre a estrutura de relatórios

	Estrutura sugerida com base na pesquisa bibliográfica e documental.	Estrutura dos relatórios analisados
Pré-Texto	Identificação do Trabalho	
	- Identificação do Órgão de Controle, do Órgão Auditado, dos Gestores, do Dirigente Máximo e do tipo/natureza de trabalho/Auditoria realizado.	-Apresentaram o nome do órgão de controle; o número do relatório/ano; o nome do órgão/entidade auditada; e a data da realização da auditoria; o exercício e os códigos da UJ no SIAFI. - Faltaram: local e data da auditoria; componentes da equipe; razão social; CNPJ; endereço e meios de contato; natureza; tipo de OM, identificação dos gestores responsáveis e do dirigente máximo; e a natureza e a finalidade da auditoria.
		Índice
	- Visão geral do conteúdo do relatório e indicação das páginas correspondentes.	- Não constou do relatório.
Contexto		Resumo
	- Visão concisa, precisa e objetiva dos resultados que foram alcançados e do conteúdo das conclusões.	- Não constou do relatório.
		Introdução
	- Registro do documento que autoriza a auditoria, o período abrangido pela auditoria, o período de realização, os objetivos a serem alcançados e as limitações.	- No tópico 1.0 – Realizações do Trabalho: apresenta o documento que autorizou a auditoria; período de realização; objetivos a serem alcançados. Faltaram o período abrangido e as limitações. - No Tópico 2.0 – Unidade Jurisdicionada Auditorada: apresenta os antecedentes institucionais e vinculações; objetivo, visão e missão do auditado; diretrizes pertinentes; e características operacionais. - No tópico 3.0 – Constituição do Processo: apresenta o rol de documentos que montam o processo de prestação de contas da UJ para o TCU.
		Metodologia
	- Descrição detalhada da técnica empregada na execução dos trabalhos	- Não constou do relatório.
		Atividades Desenvolvidas na Fase de Planejamento
	- Apresentação objetiva das atividades realizadas na fase de planejamento visando à preparação da auditoria e os resultados obtidos.	- Não constou do relatório.
	Visão Geral do Auditado	
- Descrição de como é visto o auditado e as principais informações conhecidas sobre o mesmo por parte do auditor.	- Foi incluso na introdução.	

Resultados da Auditoria	
<ul style="list-style-type: none"> - Identificar o título do tema em questão ou a grande área de auditoria, o subtítulo ou o desdobramento da área. - Apresentar a questão referente à auditoria e/ou constatação realizada com base nos achados de auditoria. - Descrever o achado de auditoria. - Realizar uma análise do caso concreto ou da questão, elencando todos os aspectos relevantes, incluindo as causas e consequências. - Apresentar sugestões e/ou recomendações para o caso em questão. - Elencar as referências que embasam a análise do caso concreto. 	<ul style="list-style-type: none"> - Apresenta os resultados da auditoria estruturados em relatos textuais para cada requisito de conteúdo especificado para o exercício auditado. - Faltou estruturar os relatos em constatação, caso concreto, observação e referências de forma consubstanciada por evidências.
Requisitos de Conteúdo Obrigatório para os Exercícios de 2008 e 2009:	
<p>Requisitos de Conteúdo Obrigatório para os Exercícios de 2008 e 2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, das transferências concedidas e recebidas mediante convênio, das licitações e contratos, da gestão de recursos humanos, do cumprimento das determinações e recomendações do TCU/OCI, da execução dos projetos e programas financiados com recursos externos. - Análise das irregularidades SEM e COM prejuízo ou dano ao erário. - Avaliação conclusiva sobre as justificativas apresentadas pelos responsáveis sobre as constatações apontadas no relatório. <p>Requisitos de conteúdo obrigatório somente para o exercício de 2008:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avaliação dos indicadores de gestão, das auditorias planejadas pelo OCI da UJ, dos projetos financiados por fundos orçamentários, dos procedimentos de concessão de diárias, do uso de cartão de crédito corporativo e da opinião do OCI. <p>Requisitos de Conteúdo Obrigatório Somente para o Exercício de 2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avaliação dos indicadores de gestão, do SCI da UJ, da gestão de passivos, de restos a pagar e de convenientes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Todos os relatórios analisados apresentaram os requisitos de conteúdo obrigatório para os exercícios de 2008 e 2009
Conclusão	
<ul style="list-style-type: none"> - Apresentação das condições de funcionamento e operacionalidade do objeto da auditoria e de todas as conclusões reveladas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Apresenta um fechamento no estilo de parecer. - Faltou situar as condições de funcionamento e operacionalidade do objeto da auditoria; e apresentar todas as conclusões reveladas pela auditoria, de forma objetiva e resumida.
Encerramento	
<ul style="list-style-type: none"> - Comentário técnico sobre perspectiva de novos trabalhos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não constou do relatório.
Parecer	
<ul style="list-style-type: none"> - Registro do parecer técnico da auditoria. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não constou do relatório, em que pese o fato de a conclusão apresentada ter a forma de parecer.
Encaminhamento	
<ul style="list-style-type: none"> - Lista dos destinatários que devem receber ou tomar conhecimento do relatório. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não constou do relatório.
Assinatura dos Auditores	
<ul style="list-style-type: none"> - Aposição formal dos auditores com o conteúdo do relatório e registro da data de fechamento do relatório. 	<ul style="list-style-type: none"> - Apresenta a assinatura do coordenador da equipe da auditoria e dos demais membros envolvidos no processo de prestação de contas. - Faltou a assinatura dos outros componentes da equipe de auditoria.
Referências Bibliográficas	
<ul style="list-style-type: none"> - Referência a todos os documentos, textos e publicações consultados na realização do trabalho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não constou do relatório, em que pese o fato de que as referências foram citadas no corpo do texto do relatório em cada requisito que se fez necessário.
Anexos	
<ul style="list-style-type: none"> - Documentos, textos, tabelas, gráficos ou outras publicações que se fizerem necessários. 	<ul style="list-style-type: none"> - Não constou do relatório.

Fonte: elaborado pelo autor

5 conclusão

A nova metodologia de apresentação de contas trouxe uma substancial alteração na postura adotada pelo TCU no que se refere à avaliação das contas das UJ, uma vez que o Tribunal passou a priorizar os aspectos da conformidade e do desempenho.

Assim, o presente estudo descreveu a Auditoria de Avaliação da Gestão e seu produto, o relatório de auditoria, com sua estrutura, conteúdo e atributos necessários.

Esta pesquisa é classificada como exploratória, com o uso de procedimentos técnicos, bibliográficos e documentais, culminando na realização de um estudo de caso com uma abordagem qualitativa.

Este trabalho caracterizou-se pela coleta de dados que estão apresentados dentro dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão publicados pela DCoM em 2009 e 2010, referentes aos exercícios de 2008 e 2009, respectivamente, e com o objetivo de avaliar o nível de aderência dos relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão publicados pela DCoM, relativos aos exercícios de 2008 e 2009, às normas do TCU e da própria MB, bem como ao referencial teórico específico ao tema.

Como apresentado na análise realizada, o modelo de relatório possui diferenças de componentes estruturais que carecem de uma revisão para alinharem-se, no mínimo, com o modelo normatizado, para que possam proporcionar uma visualização mais adequada e a sua leitura garanta uma completa certificação da regularidade das contas na avaliação da gestão.

Desta forma, conclui-se que a atual sistemática de controle na administração pública, sobre as atividades administrativas e operacionais realizadas nas organizações por seus gestores, evidencia a prática de auditoria com ênfase nos resultados, em especial, a Auditoria de Avaliação da Gestão, que, realizada da forma *ex-post* de revisão, objetiva a conformida-

de e o desempenho 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.

A Auditoria de Avaliação da Gestão está se tornando uma ferramenta de grande auxílio para a consecução do planejamento estratégico das organizações públicas, levando à melhoria da gestão e, conseqüentemente, a melhoria da qualidade dos serviços prestados à população pelos órgãos públicos. Ressalta-se que a MB tem se esforçado para aprender e realizar a Auditoria de Avaliação da Gestão, integrando-se ao processo evolutivo dos sistemas de controle por meio de medições de desempenho, aliadas à conformidade, mesmo que ainda seja alcançada pela pouca experiência nesta nova metodologia.

Por fim, o que se pode inferir destas considerações é que a MB, por ocasião das suas auditorias de avaliação da gestão realizadas nas UJ, está considerando as diretrizes normativas que norteiam o controle público, cujo propósito está além da auditoria de conformidade, convergindo na verificação da legalidade e da legitimidade para a análise da gestão e avaliação dos resultados operacionais e na execução dos programas de governo quanto à eficiência, eficácia e efetividade dos mesmos.

Para outros trabalhos relacionados à avaliação da gestão de organizações públicas, sugere-se como objeto de futuros estudos temas que venham a abordar a elaboração de um sistema de avaliação do desempenho da gestão pelos órgãos de controle interno. Outro tema a ser estudado é a compatibilidade das dimensões de avaliação de desempenho aplicadas à auditoria de avaliação da gestão com as dimensões medidas pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA).

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Inaldo da P. S. Introdução à auditoria operacional. 4ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.
- ARAÚJO, Inaldo da P. S. Introdução à auditoria. Salvador: Associados, 1998.
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Instrução Normativa (IN) nº 01, de 06 de abril de 2001. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em 23 de setembro de 2010.
- DIRETORIA DE CONTAS DA MARINHA (DCoM). Ordem Interna (OI) nº 10-01, de 25 de junho de 2009. Auditoria de Avaliação da Gestão. Rio de Janeiro, 2009a.
- DIRETORIA DE CONTAS DA MARINHA (DCoM). Regulamento da Diretoria de Contas da Marinha. Rio de Janeiro, 2009b.
- DIRETORIA DE CONTAS DA MARINHA (DCoM). Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão – 2009 e 2010. Rio de Janeiro, 2009-2010. Disponível em: <<http://www.dcom.mar.mil.br>>. Acesso em 15 de março de 2011.
- FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Código de Ética e Normas de Auditoria da International Organization of Supreme Audit Institutions; Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.
- PETER, Maria da Glória Arrais. MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de Auditoria Governamental. 1ªed. 3ª tiragem. São Paulo: Atlas, 2003.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. Auditoria Governamental: uma abordagem metodológica da Auditoria de Gestão. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2010.
- SECRETARIA GERAL DA MARINHA (SGM). Circular nº 8 de 01 de janeiro de 2010. Nova metodologia de apresentação de contas. Brasília, 2010b.

SECRETÁRIA GERAL DA MARINHA (SGM). SGM-601 – Normas sobre auditoria e análise, tomada e prestação de contas na Marinha. 4ª Revisão. Aprovada em 08 de junho de 2010. Brasília, 2010a.

SILVA, Moacir Marques da. Curso de Auditoria Governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI. São Paulo: Atlas, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Decisão Normativa nº 102, de 02 de dezembro de 2009. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 23 de setembro de 2010. b.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Decisão Normativa nº 103, de 10 de fevereiro de 2010. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 23 de setembro de 2010. b.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Decisão Normativa nº 94, de 03 de dezembro de 2008. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 23 de setembro de 2010. b.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 23 de setembro de 2010. a.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Instrução Normativa nº 63, de 01 de setembro de 2010. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em 23 de setembro de 2010. a.

VERGARA, Sylvia C. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ASSINE A REVISTA PENSAR CONTÁBIL
Periodicidade: quadrimestral
Valor da assinatura anual: R\$ 16,00
Abrange 03 edições

Acesse o formulário de assinatura pelo site:

<http://www.crc.org.br/revista/assinatura.asp>