

**Auditoria de Conformidade do Ativo Circulante das Entidades do Setor Público após a Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**

**Current Assets Compliance Audit of Public Sector Entities following the Accounting Plan of Implementation Applied to the Public Sector (PCASP)**

Edvard Trajano Junior<sup>1</sup>  
Geovane Camilo dos Santos<sup>2</sup>

**Resumo:** A auditoria é uma das mais importantes ramificações da contabilidade, pois realiza a conferência dos atos e fatos praticados pelos profissionais contábeis em determinado momento, com a função da tomada de decisões. A auditoria é fundamental tanto no setor privado quanto no setor público, entretanto durante muitos anos a Contabilidade Pública esteve voltada aos orçamentos. As técnicas de auditoria vigentes na administração pública são oriundas daquele período. Nesse sentido, este trabalho buscou investigar se as técnicas de auditorias de conformidade do ativo circulante, aplicadas ao setor público continuam válidas e capazes de gerarem informações úteis aos usuários. Esta pesquisa se justifica pela geração de conhecimento para o setor público, a pouca existência de trabalhos empíricos na área e fiscalizar a utilização dos recursos públicos, que são da população. A metodologia desta pesquisa é caracterizada como descritiva, qualitativa, bibliográfica e exploratória. Para a consecução deste trabalho levantou-se os principais pontos do trabalho de um auditor do setor público e os principais itens que ele audita no Ativo Circulante. Os resultados encontrados demonstraram a viabilidade de aplicação das técnicas de auditorias desde que adequadamente utilizadas, demonstrou também que as técnicas de auditoria de conformidade de entidades públicas que possuem o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) continuam válidas, que as informações são úteis para os usuários, desde que sejam tempestivas e os relatórios gerados são fundamentais para a *accountability* e transparência, mas sendo necessária a disponibilização à população.

**Palavras-chave:** Auditoria. Plano de Contas. Técnicas de Auditoria.

**Abstract:** The audit is one of the most important branches of accounting, it performs the conference of the acts and facts practiced by accounting professionals at any given moment, with the function of making decisions. The audit is fundamental in both the private sector and the public sector, but for many years the Public Accounts has focused budgets. The audit techniques prevailing in public administration are from that period. Therefore, this study aimed to investigate whether the techniques of current assets compliance audits, applied to the public sector remain valid and capable of generating useful information to users. This research is justified by the generation of knowledge for the public sector, there is little

---

<sup>1</sup> Especialista em Contabilidade e Controladoria e em Auditoria de entidades do setor público, Prefeitura Municipal de Patos de Minas, Rua Doutor José Olympio de Mello, 151 - Eldorado, Patos de Minas - MG, edvard.trajano@terra.com.br, (34) 9938-7799.

<sup>2</sup> Especialista em Planejamento e Gestão Tributária, Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, Avenida João Naves de Ávila, n. 2121, Santa Mônica, Uberlândia - MG, geovane\_camilo@yahoo.com.br, (34) 9214-4688.

empirical work in the area and monitor the use of public resources, which are the population. The methodology of this research is characterized as descriptive, qualitative, bibliographic and exploratory. To achieve this work rose the main points of the work of a public sector auditor and the major items he audits in current assets. The results demonstrated the feasibility of applying the audit techniques if properly used, also showed that public authorities compliance auditing techniques that have the Chart of Accounts applied to the Public Sector (PCASP) remain valid, that the information is useful for users, provided they are timely and generated reports are critical to accountability and transparency, but is required to provide to the population.

**Keywords:** Audit. Chart of Accounts. Technical Audit.

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública tradicional ao longo dos últimos anos tem-se prestado à mensuração, ainda que conceitualmente falha, de eventos econômicos passados das entidades, tendo como foco principal a execução orçamentária e financeira, deixando de evidenciar atos e fatos que afetam ou podem afetar o patrimônio.

A Contabilidade sob o enfoque orçamentário e financeiro contraria o princípio da entidade que reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial. A necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Atualmente o Brasil passa por um período de transição entre o modelo tradicional (com foco na prestação de contas, tomada de contas e execução orçamentária) para o novo modelo (ferramenta de gestão e informação) de Contabilidade Pública. O caminho a percorrer é longo e uma das grandes dificuldades é a escassa bibliografia sobre o tema.

Nesse sentido, está surgindo uma nova forma de Administração Pública, a gerencial, com foco no controle e na prestação de informações confiáveis para tomada de decisões, sob um enfoque prospectivo, técnico, como atividade de vanguarda na vigilância e orientação.

E um dos procedimentos que essa “nova” Contabilidade vem evidenciar é a auditoria, que é uma importante ferramenta, capaz de prestar aos usuários informação ágil, e de padrão elevado, ou seja, auditoria é um trabalho pautado em verificações, finalizando na elaboração de um relatório.

O conceito e estabelecimento de auditoria são inerentes à gestão financeira pública. A auditoria é um elemento indispensável de um sistema regulatório cujo objetivo é revelar desvio das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira. (INTOSAI, 1977).

A técnica de auditoria na área governamental é o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para obter evidências, que devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos. (LIMA; CASTRO, 2009).

**Diante dos objetivos das técnicas de auditoria e das mudanças ocorridas na Contabilidade Pública, com alteração do modelo tradicional para o gerencial, o problema desta pesquisa é verificar se: as técnicas de auditoria continuam válidas e capazes de gerarem informações aos usuários das informações do setor público?**

Nesse ínterim, esta pesquisa objetivou verificar se as técnicas de auditoria contábil do ativo circulante, vigentes desde antes das mudanças pela qual a Contabilidade Pública passa,

continuam válidas e sejam ferramentas capazes de prestarem aos usuários informações ágeis e de padrão elevado de qualidade, que se encerra na elaboração de um relatório.

O presente artigo apresentou três justificativas: a primeira é a capacidade de gerar conhecimento para o setor público, no que tange as principais técnicas de auditoria de conformidade. A segunda é em decorrência da área de auditoria de conformidade aplicada ao setor público possuir poucos estudos empíricos, logo, este contribuirá de forma significativa nesta área. E a terceira, talvez a mais plausível, é devido aos recursos utilizados pertencerem à população e esta deve estar ciente da destinação do seu próprio dinheiro.

Este estudo encontra-se estruturado em cinco partes, sendo a presente introdução; o referencial teórico, abordando os seguintes temas: “Administração Pública, Contabilidade Pública, Transparência na Gestão Pública, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Auditoria de Conformidade no Setor Público”; a metodologia; a análise dos resultados e as considerações finais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Esta seção apresenta o referencial teórico deste artigo, com os temas: Administração Pública, Contabilidade Pública, Transparência na Gestão Pública, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e Auditoria de Conformidade no Setor Público.

### **2.1 Administração Pública**

O vocábulo Administração contempla dois aspectos, a atividade superior de planejar, dirigir, comandar e a atividade subordinada de executar. Tanto no direito público quanto no direito privado, os atos de administração limitam-se aos de “guarda, conservação e percepção dos frutos dos bens administrados; não incluem os de alienação.” (DI PIETRO, 2009, p. 48).

Da mesma forma, Meirelles (2005) e Carvalho Filho (2013) esclarecem que o tema administração importa sempre a ideia de zelo e conservação de bens e interesses, ou seja, uma ação dinâmica de supervisão. A administração é o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas do Governo. Para Meirelles (2005, p. 65), a administração “não pratica atos de governo; pratica tão somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes, são os chamados atos administrativos.”

Em consonância com essa postura, Di Pietro (2009) explica que cabe aos órgãos governamentais, a responsabilidade de traçar planos de ação, dirigir, comandar e, aos órgãos administrativos, subordinados, a incumbência de executar os planos governamentais. Sendo assim, “a Administração Pública compreende a função política que traça as diretrizes governamentais e a função administrativa, que as executa.” (DI PIETRO, 2009, p. 49).

Para Di Pietro (2009) e Carvalho Filho (2013), a Administração Pública tem dois sentidos, o sentido objetivo e o subjetivo. No sentido objetivo, a Administração Pública corresponde à função administrativa, sendo voltada aos indivíduos, com objetivo de proteção, segurança e bem-estar. No sentido subjetivo, Administração Pública pode significar o conjunto de órgãos, agentes e de pessoas jurídicas em que a lei confere o exercício da função administrativa do Estado.

De acordo com Carvalho Filho (2013, p. 18), agentes públicos “são todos aqueles que, a qualquer título, executam uma função pública como prepostos do Estado.”. Os agentes são integrantes dos órgãos públicos, cuja vontade é atribuída à pessoa jurídica. Sendo assim, a trilogia fundamental, de acordo com Carvalho Filho (2009), que dá o perfil da Administração

são os órgãos, os agentes e as funções. Essa trilogia deve obedecer aos princípios da Administração Pública.

## 2.2 Contabilidade Pública

De acordo com Castro e Garcian (2004), a Contabilidade é um sistema que tem por objetivo, atender às necessidades de informações dos seus usuários.

A Contabilidade Pública é a ciência responsável pelo registro, controle e estudo dos atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público da entidade. Este conjunto possibilita a geração de informações, variações e resultados auferidos pela administração e pelos usuários. (ANDRADE, 2002). E a NBCT 16.1 acrescenta que ela tem a finalidade de aplicar os conceitos de Contabilidade e as normas contábeis que visem controlar o patrimônio do setor público. (CFC, 2008).

De acordo com Sá (2008, p. 104) “demonstração contábil [...] significa uma peça técnica que visa a tornar evidente uma situação determinada, espelhando um sistema patrimonial de funções ou um grupo específico de fatos.”

De acordo com a Lei nº 4.320/64, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.” (BRASIL, 1964, p. 22).

A diferença entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Societária é o foco na gestão, pois a primeira não visa o lucro e sim o estudo dos resultados, das receitas arrecadadas e das despesas executadas, demonstrando se houve ou não eficiência nos gastos.

Na opinião de Kohama (2012), a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público.

## 2.3 Transparência na Gestão Pública

O Brasil é uma democracia representativa, com algumas características da democracia direta, constituída sob a forma de república federativa, cuja afirmação de soberania popular está expressamente declarada na Constituição Federal de 1988 (CF/88), nos termos do artigo primeiro, *caput* e parágrafo único. (ROCHA; QUINTIERE; MIRANDA, 2013).

A CF/88 em seu artigo 37 dispõe que “a administração pública direta, indireta, ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.” (BRASIL, 1988).

A legalidade busca combater a arbitrariedade do Estado, uma vez que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo que não esteja em lei. (BRASIL, 1998). Nesse sentido, na Administração Pública somente pode fazer aquilo que a lei permite, não havendo na administração pública liberdade nem vontade pessoal.. (MEIRELLES, 2000; GARCIA; ARAÚJO, 2012).

A impessoalidade refere-se que a atuação da administração pública deve ser dirigida para os interesses coletivos e não individuais ou de determinados grupos. (REK, 2013). Para Secchi (2009), as posições hierárquicas pertencem a organização e não as pessoas que

ocupam os cargos. E para Mello (1994), esse princípio remete a ideia de que a Administração deve tratar todos os administrados sem discriminações, benefícios ou com detrimientos.

A moralidade é alicerçada na “boa administração”, relacionando-se com as decisões legais tomadas pelo agente de administração pública, e acompanhada pela honestidade. Para Meirelles (2000), esse princípio juntamente com a legalidade e impessoalidade busca a adequação aos demais princípios, sem os quais toda atividade pública será ilegítima. E Gasparini (2003) complementa que a atividade da Administração Pública não deve apenas obedecer à lei, mas também à própria moral, uma vez que nem todo ato legal é honesto.

A publicidade é a exigência de apresentação dos atos públicos a sociedade, para que seus efeitos sejam eficazes ao termo exposto. (GARCIA; ARAÚJO, 2012). Di Pietro (1999) afirma que todas as pessoas possuem o direito de informações dos entes públicos, buscando atender aos seus interesses. E Rek (2013) complementa que esse é um dos princípios que confere maior credibilidade ao gestor público e manifesta-se como objeto ou instrumento de controle interno e externo, pois é mediante a publicação que o cidadão conhecerá as atividades e ações executadas pela gestão pública, tornando o processo transparente.

E a eficiência, que segundo Heuseler (2008), está relacionada com o fato dos serviços públicos serem realizados adequando às necessidades da sociedade, de forma efetiva e incondicional. Para Meirelles (2000), esse princípio obriga que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional, sendo o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em se desempenhar apenas com uma legalidade, tornando assim, obrigatório, que os resultados sejam positivos para o serviço público e satisfatório as necessidades da comunidade e de seus membros.

A transparência dos atos, fatos e da gestão pública é um dos pilares de sustentabilidade da democracia. Portanto não há democracia sem transparência da gestão pública. (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2012).

A Lei nº 12.527 promulgada em 18 de novembro de 2011 dispõe em seu artigo 5º que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.” (BRASIL, 2011).

Portanto, a prestação de contas é de suma importância, pois esclarece aos usuários (sociedade) da informação como é a administração de seu dinheiro. Dentre estas informações a mais essencial é a prestação dos custos no setor público.

Com as mudanças de tais práticas, especialmente em decorrência da ampliação da nossa democracia representativa e da maior transparência da gestão governamental, essa dimensão da atividade pública vem sendo paulatinamente incorporada à dinâmica das relações entre o poder público e o restante da sociedade. *Accountability* pode ser entendida como a responsabilidade do agente delegado pela prestação de contas ao agente delegante. Na relação de *accountability*, podemos entender que o Parlamento delega responsabilidade ao administrador público e ao auditor e esses têm a obrigação de responder pela prestação de contas. (SILVA, 2012).

## **2.4 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**

O Plano de Contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecidas, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis. (SILVA, 2012).

Segundo Sá (2008, p. 65) “o plano de contas é um conjunto que guia a escrituração e a demonstração, disciplinando a forma de registrar, representando, também, o ponto de partida para uma escrita contábil feita com qualidade.”.

No Brasil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público efetua de modo eficiente o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, muito ainda se pode avançar no que se refere à evidenciação do patrimônio público. Esta necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível à elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com abrangência nacional. (STN, 2012).

Concluiu a STN (2012), que o PCASP estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender todos os entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas e finanças públicas.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem exigindo mudanças significativas, além das alterações na estrutura administrativa, a qualificação dos profissionais da Contabilidade para expandir os conhecimentos a diversas áreas: patrimônio, orçamento, tributação, planejamento, transparência, interpretação de resultados, auditoria e outras. (BOTELHO, 2013).

No PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam: a) contas com informações de natureza patrimonial; b) contas com informações de natureza orçamentária; c) contas com informações de natureza típicas de controle.

Segundo a STN (2012, p. 15), o PCASP é estruturado em 8 classes de contas: 1 – Ativo; 2 – Passivo e Patrimônio Líquido; 3 – Variações Patrimoniais Diminutivas; 4 – Variações Patrimoniais Aumentativas; 5 – Controle e Aprovação do Orçamento; 6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; 7 – Controle Devedores; 8 – Controles Credores. As classes 1 a 4 referem-se às contas de natureza patrimonial, as classes 5 e 6 referem-se às contas de natureza orçamentária, 7 e 8 referem-se às contas de natureza de controle. O registro contábil deve ser realizado pelo método das partidas dobradas.

## 2.5 Auditoria de Conformidade no Setor Público

A palavra auditoria tem sua origem do latim *audire*, que significa ouvir. De acordo com Lima e Castro (2009), a auditoria é um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade.

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. (CHAVES, 2011).

De acordo com Araújo (2013), a auditoria governamental é o tipo de auditoria que atua diretamente sobre a administração da coisa pública (*res publica*).

A 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 delegado. (SILVA, 2012). Portanto, a *accountability* representa os compromissos éticos e legais de responder por uma responsabilidade delegada.

Para que o trabalho do auditor tenha efeitos significativos à independência é condição primordial, para obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. De acordo com Attie (2011), a independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações.

A natureza regulada e formal da administração pública em geral tem reflexos também na atividade de verificação do controle. As entidades governamentais encarregadas desse controle têm frequentemente a responsabilidade de abordar, em suas verificações, não apenas o cumprimento de princípios de boa gestão financeira, mas também a observância de uma extensa coleção de normas e procedimentos detalhados em relação a todos os aspectos da atividade administrativa. (BITTENCOURT, 2005). Ainda segundo Bittencourt (2005, p. 238), "essa situação dá lugar a uma autêntica nova modalidade de auditoria: aquela dedicada à verificação estrita do cumprimento da legislação ou dos regulamentos relativamente à determinada área examinada."

De acordo com Chaves (2011), compreende a auditoria de conformidade: a certificação das contas prestadas pelas entidades obrigadas a isso, que inclui o exame e a avaliação dos registros contábeis e a emissão de pareceres sobre os estados financeiros; a certificação das contas do governo como um todo; a fiscalização das operações e dos sistemas financeiros, assim como a valorização do cumprimento das disposições legais e dos regulamentos aplicáveis; a fiscalização dos sistemas controle e de auditoria internos; a fiscalização da probidade e correção das decisões administrativas adotadas pela entidade fiscalizada; e os relatórios sobre qualquer outra questão surgida como consequência da auditoria ou relacionada a ela considerem que deva ser manifestada.

Segundo Chaves (2011), existe diferença entre auditoria operacional e auditoria de conformidade: a primeira consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionados ao Tribunal, e abrange duas modalidades (auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programas); enquanto a outra examina a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

As normas de auditoria geralmente aceitas exigem que o trabalho de auditoria seja adequadamente planejado. Para Almeida (2012), planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível. De acordo com Castro (2008), as três principais razões que justificam e explicam o planejamento em geral são: a) mudar uma realidade; b) cumprir uma finalidade; e c) organizar uma atividade.

Com base nos levantamentos e estudos, a equipe deve elaborar o programa de auditoria para execução dos trabalhos em campo, especificando os procedimentos de verificação necessários para cumprir o objetivo, levando-se em conta a relevância dos exames e o risco de auditoria. (SILVA, 2012). Um programa de auditoria é um plano de ação que serve para guiar e controlar o trabalho e no qual são descritos todos os procedimentos que serão utilizados bem como sua abrangência. (AVALOS, 2013).

A amostragem é um processo muito utilizado em auditorias onde, por meio da seleção e análise de um determinado número de itens, se pode inferir a situação geral de toda a população que seria analisada. (CHAVES, 2011). E Silva (2012) complementa que a amostragem é o processo pelo qual se formula julgamento sobre um todo (população) após o exame de apenas parte do mesmo (amostra).

Em conformidade a Chaves (2011) e Lima e Castro (2009), as técnicas de auditorias é o conjunto de processos e ferramentas e operacionais de que se serve o auditor para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a

conclusão dos trabalhos. E Rocha, Quintiere e Miranda (2013) afirmam que após definida a amostra a ser trabalhada, deve-se estabelecer o melhor instrumental analítico para obter os dados necessários junto a esta amostra.

Na opinião de Almeida (2012), os procedimentos de auditoria representa um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras. Em consonância com esta postura Attie (2011), define que os procedimentos são as ferramentas técnicas, das quais o auditor utiliza para a realização de seu trabalho, constituindo na reunião das informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.

### 3 METODOLOGIA

O estudo foi desenvolvido mediante processos investigativos bibliográficos com o objetivo de aprofundar os conhecimentos sobre o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e sobre as técnicas de auditorias aplicadas ao setor público, realizado a partir da pesquisa bibliográfica constante de livros, periódicos e da legislação.

Para seu desenvolvimento foi necessário uma base teórica elaborada de acordo com as exigências da pesquisa, constituindo como fonte de pesquisa livros e artigos científicos, auxílio da internet, entre outros.

A pesquisa utilizada no presente artigo constituiu-se do tipo bibliográfica. E entende por pesquisa bibliográfica a discussão que envolve um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas.

### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Analisando as principais contas do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), disponíveis no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), foram identificados os subgrupos de contas (3º nível) que compõem o ativo circulante das Entidades do Setor Público.

A Tabela 1 demonstra os grupos de contas do ativo circulante e suas respectivas funções:

Tabela 1 – Subgrupo de Contas que compõem o ativo circulante das Entidades do Setor Público

Conta	Título	Função
1.1.1.	Caixa e Equivalentes de Caixa	Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.
1.1.2.	Créditos a Curto Prazo	Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis no curso do exercício social subsequente.
1.1.3.	Demais Valores a Curto Prazo	Compreende os valores a receber por demais transações realizáveis no curto prazo.
1.1.4.	Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	Compreendem as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos.
1.1.5.	Estoques	Compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.
1.1.9	Variações Patrimoniais	Compreende pagamentos de variações patrimoniais diminutivas (VPD)

Diminutivas Pagas Antecipadamente	antecipadas, cujos benefícios ou prestação de serviço a entidade ocorrerão no curto prazo.
--------------------------------------	---

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Entre as técnicas mais utilizadas, destacam-se: exame físico, circularização, exame dos documentos originais, conferência de cálculos, exame da escrituração, investigação minuciosa, inquérito, exame de registros auxiliares e amostragem e observação. (LIMA; CASTRO, 2009).

De acordo com Lima e Castro (2009), CFC (2009), Attie (2011), Chaves (2011), Almeida (2012), Silva (2012) e Crepaldi (2013), seguem avaliação das principais técnicas de auditorias aplicadas ao ativo circulante em auditorias de conformidade.

#### 4.1 Exame Físico

Segundo Silva (2012), o exame físico propriamente dito é o exame *in loco* do objeto auditado. E Attie (2011) complementa que essa técnica proporciona ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item a ser examinado.

Em conformidade com Crepaldi (2013), o exame físico apresenta os seguintes resultados: a) existência física (comprovação visual da existência do objeto examinado); b) identificação (exame das características físicas do objeto examinado); c) autenticidade (comprovação da legitimidade do objeto examinado); d) qualidade (comprovação das condições do uso do objeto examinado); e e) identificação (comprovação, por meio visual, do item específico a ser examinado).

De acordo com Lima e Castro (2009) e Crepaldi (2013), esse procedimento é utilizado para as contas do ativo e consiste em identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações financeiras.

Essa técnica normalmente é utilizada em contagem de caixa, estoque, investimentos, imobilizado e contas a receber.

#### 4.2 Confirmação ou Circulação

A confirmação ou circulação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à entidade auditada, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar. (ATTIE, 2011). É realizada com o encaminhamento de entrevistas ou solicitação de documentos a terceiros, a pedido do auditor, que comprovem a legitimidade das operações contabilizadas. (SILVA, 2012).

O auditor dispõe de dois tipos de confirmação: a) positivo (quando há necessidade de receber uma resposta, confirmando, ou não, o saldo ou posição demonstrada); e b) negativo (a resposta é solicitada apenas quando há discordância da fonte externa em relação ao saldo ou posição informada). (CREPALDI, 2013)

Essa técnica normalmente é utilizada em contas a receber, empréstimos e estoque em poder de terceiros.

#### 4.3 Exame dos documentos originais

Consiste no exame de documentos que comprovem a veracidade das transações, como sua autenticidade, e se o documento é adequado à atividade da empresa, se for corretamente e por quem de direito aprovado, se foi reconhecido pela contabilidade. (SILVA, 2012).

Existem dois tipos de documentos: os internos - são os produzidos pela própria entidade e os externos que são fornecidos por terceiros à entidade, normalmente comprovando algum tipo de transação. (ALMEIDA, 2012)

No exame de documentos originais, o auditor tem por objetivo verificar: a) autenticidade: confirmar se a documentação é fidedigna; b) normalidade: constatar se a transação realizada é adequada à atividade da empresa; c) aprovação: verificar a legitimidade tanto da transação como da documentação; d) registro: comprovar se os registros feitos são adequados à documentação examinada e se estão contabilizados propriamente. (LIMA; CASTRO, 2009).

Segundo Crepaldi (2013), o exame de documentos originais é a técnica de auditoria de que o auditor se utiliza para examinar a comprovação da documentação das transações.

Essa técnica pode ser utilizada na auditoria de diversas transações do setor público como, por exemplo: a) exame documental de cheques pagos; b) exame documental de avisos bancário; c) exame documental das aplicações financeiras; d) exame documental de notas fiscais; e e) exame documental de notas de empenhos, liquidações e pagamentos.

#### **4.4 Conferência de Cálculos**

É a técnica de auditoria voltada para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos. (ATTIE, 2011).

A conferência pode revelar erros cometidos durante a contabilização das transações, distorcendo as demonstrações contábeis. (SILVA, 2012). Esta técnica é amplamente utilizada em virtude da totalidade das operações dentro da entidade e está voltada para o processo contábil. (CREPALDI, 2013).

Exemplo de aplicação no setor público: a) soma das conciliações; b) soma do razão auxiliar de bancos; c) conferência de juros e encargos da dívida pública; d) cálculo de juros a receber de tributos pagos em atrasos; e e) conferências de liquidações.

#### **4.5 Exame da escrituração**

De acordo com Lima e Castro (2009) e Silva (2012), esta técnica consiste na verificação da veracidade das informações contábeis, por meio da comparação da escrituração formal com a documentação auxiliar, bem como daquela que fundamenta os lançamentos, em particular os mais relevantes (relatórios, memorando, notas fiscais, notas de empenhos, etc.).

Esta é técnica de auditoria usada para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc. Os principais exemplos de aplicação no setor público são: a) exame de contas de razão de bancos; b) exame de contas de razão de caixa; c) exame de contas de razão de aplicações financeiras; d) exame de contabilização no período de competência.

#### **4.6 Investigação Minuciosa**

Trata-se do exame em profundidade da matéria auditada, podendo ser por meio de documentos, análise ou informação obtida. (LIMA; CASTRO, 2009). Quando esta técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objetivo auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias, sendo que esta técnica deve ser colocada em prática para tudo que o auditor examina. (ATTIE, 2011).

Exemplo de aplicação no setor público: a) exame detalhado da documentação de pagamentos ou recebimentos; b) exame detalhado de aplicações financeiras; e c) exame de prestação de contas de suprimento de fundos.

#### **4.7 Inquérito**

Esta técnica de auditoria consiste, na realização de perguntas e obtenção de respostas favoráveis à elucidação de certas questões, que podem conduzir a um incremento na profundidade dos exames ou, em sentido oposto, à não realização de determinado teste de auditoria. (CREPALDI, 2013).

De opinião semelhante se encontra Silva (2012), que afirma ser o inquérito a formulação de perguntas formais ou contatos informais ou obtenção de respostas satisfatórias. Conclui o autor afirmando que na realidade trata-se, de uma entrevista, recomendando-se, todavia, que as informações obtidas sejam comprovadas para avaliar a opinião do auditor.

O inquérito é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais se utiliza tanto para obtenção do conhecimento do sistema de controle interno, quanto para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor. (ATTIE, 2011).

Nos trabalhos de auditoria, aplicam-se usualmente, as modalidades de inquérito apresentação, de coleta de dados e de encerramentos. (LIMA; CASTRO, 2009).

Exemplo de aplicação no setor público: a) explicação para atrasos na execução de tarefas; b) identificação de fluxogramas de trabalho; e c) existência de controles internos.

#### **4.8 Amostragem**

Segundo ao NBC TA/CFC (2009), amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

Portanto, a amostragem é o processo pelo qual se formula julgamento sobre um todo (população) após o exame de apenas parte do mesmo (amostra). (SILVA, 2012). Esta técnica exige que todos os itens da população tenha a mesma probabilidade de serem selecionados. (CREPALDI, 2013).

A amostragem pode ser: a) estatística: fundamenta-se na distribuição amostral ou seleção aleatória e b) subjetiva: não tem base estatística, e a amostragem é selecionada por critérios pessoais decorrente da experiência profissional e do conhecimento da área auditada. (LIMA; CASTRO, 2009)

Com a finalidade de evidenciar os seus trabalhos, a seleção de amostra deve ser documentada pelo auditor e deve considerar: a) o grau de confiança depositada sobre o sistema de controles internos; b) a base de seleção; c) a fonte de seleção; e d) o número de itens selecionados. (CREPALDI, 2013).

A utilização dessa técnica está relacionada principalmente a conferência de contas a receber, verificação do imobilizado e a contagem de estoques.

#### **4.9 Observação**

A observação é a técnica mais subjetiva, pois depende da experiência e perspicácia do auditor. (LIMA; CASTRO, 2009). Na opinião de Chaves (2011), essa técnica tem por RAGC, v.3, n.8, p.33- 48/2015

objetivo a verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que, de outra forma, seriam de difícil constatação.

Exemplo de aplicação no setor público: a) classificação adequada das contas; b) uniformidade e obediências aos Princípios Fundamentais de Contabilidade; c) verificação de movimentação morosa de itens em estoque; d) tarefas realizadas de acordo com a legislação; e e) serviços prestados conforme contratados.

#### 4.10 Exame de Registros Auxiliares

Os registros auxiliares são utilizados como suporte da autenticidade dos registros principais examinados. (ATTIE, 2011). De acordo com Lima e Castro (2009), esta técnica deverá ser conjugada com outras técnicas para comprovar a fidedignidade do registro principal.

Segundo Chaves (2011), esta técnica de auditoria constitui na verificação dos registros de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados.

Exemplo de aplicação no setor público: a) verificação de extratos bancários e razão de bancos; b) verificação do imobilizado; c) controle da dívida ativa tributária e não tributária.

#### 4.11 Correlação

De acordo com Silva (2012), a correlação consiste na comparação de operações diversas realizadas pela entidade com objetivo de atestar a sua consistência. E no mesmo sentido, encontra-se Crepaldi (2013), que afirma ser a correlação das informações o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.

Durante os trabalhos realizados pelo auditor, certamente executará serviços que terão relação com outras áreas do balanço ou do resultado do exercício. (ATTIE, 2011). Portanto, à medida que detectar o relacionamento entre partes, o auditor estará efetuando a correlação das informações obtidas.

Exemplo de aplicação no setor público: a) relacionamento de recebimento de tributos com as contas de créditos em curto prazo; b) relacionamento dos pagamentos com as contas a pagar; e c) relacionamento das arrecadações com o disponível.

#### 4.12 Sínteses dos Resultados

Nesta seção são apresentados uma síntese dos resultados da presente pesquisa.

Tabela 2 – Sínteses dos Resultados

Técnica de Auditoria		Exemplo de Aplicações
1	Exame Físico	Contagem de caixa; contagem fundo fixo; contagem aplicações financeiras; contagem de créditos tributários; contagem de estoques no almoxarifado e materiais consignados com terceiros;
2	Confirmação ou Circulações	Confirmação de saldos bancários; confirmação das pessoas autorizadas a assinar; confirmação de aplicações financeiras; confirmação dos adiantamentos concedidos (suprimento de fundos); confirmações dos empréstimos concedidos a servidores público e/ou terceiros; confirmação de créditos a receber; confirmação do estoque de materiais com terceiros; confirmação do estoque de materiais em consignações; confirmações com as empresas decorrentes de despesas pagas antecipadamente, etc.
3	Exame dos Documentos	Exame de notas de empenhos, liquidações e pagamentos; exame documental dos cheques pagos e/ou pagamentos online realizados; exame documental de aplicações

	Originais	financeiras; exame documental dos extratos bancários; exame documental das licitações realizadas/contratos assinados; exame documental da dívida ativa; exame documental das vendas realizadas; exame documental dos demais valores a receber a curto prazo; exame documental das notas fiscais por compra e pagamento; exame documental das apropriações de estoques/matérias-primas durante a execução dos trabalhos, exame documental de faturas, notas fiscais e comprovantes relativos a aditivos realizados em contratos administrativos.
4	Conferência de Cálculos	Soma das conciliações bancárias; soma do razão auxiliar de bancos; cálculo dos juros pagos em empréstimos e financiamentos; cálculo dos juros recebidos; soma dos tributos recebidos; soma dos adiantamentos concedidos (suprimento de fundos); soma da contagem de estoque do almoxarifado; cálculo da amortização mensal das despesas antecipadas; conferências das liquidações.
5	Exame da Escrituração	Exame da conta de razão de bancos; exame da conta razão de caixa; exame da conta de aplicações financeiras; exame da conta créditos tributários a receber; exame da conta empréstimos e financiamentos concedidos; exame da conta dívida ativa; exame da conta adiantamentos concedidos a pessoal e a terceiros; exame da conta depósitos restituíveis e valores vinculado; exame da conta estoques; exame da conta variações patrimoniais diminutivas pagas antecipadamente, exame de contabilização no período de competência; exame da aplicação dos princípios de contabilidade.
6	Investigação Minuciosa	Exame detalhado da documentação de pagamento e arrecadação de receitas orçamentárias e extraorçamentárias, exame detalhado de aplicações financeiras adquiridas ou resgatadas; exame detalhado de baixa de créditos tributários a receber; exame detalhado dos créditos tributários em atrasos; exame detalhado de compras; exame detalhado do <i>cut-off</i> de compras e de arrecadações de receitas; obtenção de informações detalhadas para as despesas já realizadas e para aquelas julgadas anormais; exame de relatórios de despesas de viagens.
8	Amostragem	Amostragem estatística; amostragem por números aleatórios; amostragem por números sistemáticos ou intervalos; amostragem por estratificação; amostragem grupal ou por lotes.
9	Observação	Classificação adequada das contas; observação da aplicação dos princípios de contabilidade; manutenção de alto volume de contas contábeis não movimentadas; observação dos créditos tributários em atrasos; observação de estoques morosos ou obsoletos em estoque no almoxarifado; observação da obediência ao controle interno; observar se os serviços prestados estão de acordo com os contratados.
10	Exame de registros auxiliares	Exame analítico do razão de bancos; exame analítico do diário auxiliar de bancos; exame do registro de recebimentos de arrecadações orçamentárias e extraorçamentárias; exame analítico de pagamentos; exame analítico do livro dos devedores inscritos em dívida ativa; exame dos registros em estoque; exame das requisições ao almoxarifado;
11	Correlação	Relacionamento da arrecadação da receita orçamentária com a conta créditos tributários a receber e com a conta dívida ativa; relacionamento dos pagamentos com as contas do passivo circulante; relacionamento dos juros pagos com a despesa; relacionamento do ajuste de perdas de créditos a curto prazo com o resultado; relacionamento das arrecadações com o disponível; relacionamento das solicitações ao almoxarifado com as baixa de estoques; relacionamento das compras com os fornecedores; relacionamento das variações patrimoniais diminutivas pagas antecipadas com o resultado do exercício.

Fonte: elaborada pelos autores mediante pesquisa bibliografia realizada

A presente pesquisa demonstrou que as técnicas de auditoria é o conjunto de processos e ferramentas operacionais que o auditor utiliza para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos. Ficou demonstrado também que apesar do forte impacto gerado na Contabilidade Pública e no respectivo plano de contas decorrente da implantação do PCASP, às técnicas de auditorias usualmente aplicadas continuam válidas para o exercício das atividades a serem desenvolvidas pelos auditores públicos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Historicamente, a Contabilidade Pública exercida no Brasil teve o seu foco no orçamento público, exercendo os registros da previsão das receitas e da fixação das despesas e os registros necessários para acompanhamento da execução orçamentária e financeira das Entidades Públicas, contrariando o objeto da Contabilidade, que é o patrimônio, e que deve ser registrado os fenômenos que o afetam.

Com a mudança de foco, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, resgatará a sua essência, registrando os atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, sem descuidar, no entanto, dos registros orçamentários.

A auditoria nas entidades públicas compreende uma série de técnicas e procedimentos empregados, segundo normas profissionais, sobre determinada relação de *accountability*, com o objetivo de se emitir comentários e recomendações, materializados em um relatório imparcial e oportuno, sobre a adequação das informações relacionadas às responsabilidades assumidas, envolvendo, de uma maneira global e abrangente, aspectos financeiros, legais e operacionais. (ARAÚJO, 2013).

No dia a dia a auditoria de conformidade está relacionada à fiscalização, a descoberta de irregularidades e atos ilícitos que abrangem as técnicas contábeis relacionadas ao setor público.

E nesse sentido é de responsabilidade do auditor identificar e atestar a validade das operações da entidade auditada, aplicando técnicas adequadas a cada caso, na extensão e profundidade necessárias, para obtenção de provas materiais que certifiquem, satisfatoriamente, a afirmação analisada, ou seja, as técnicas não são as provas em si, elas proporcionam a obtenção das provas necessárias para o auditor emitir um parecer.

Os resultados encontrados no presente trabalho demonstram: a) que as técnicas para uma auditoria de conformidade do ativo circulante de uma entidade pública que utiliza o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) continuam válidas; b) que as informações geradas pela aplicação destas técnicas podem gerar informações úteis e de qualidade aos seus usuários, desde que fornecidas tempestivamente; c) o relatório emitido pelo auditor representa uma relação de *accountability*, desde que os usuários da auditoria (principalmente a sociedade) tenham acesso ao relatório; e d) o PCASP está contribuindo de forma definitiva para o fortalecimento da gestão pública brasileira, promoção da transparência, desenvolvimento do *accountability*.

Por fim o trabalho permitiu concluir que as técnicas de auditorias são raramente utilizadas no dia a dia das entidades públicas, principalmente as municipais, devido à fragilidade e ausência dos sistemas de controle nas Entidades públicas brasileiras.

O trabalho apresentou como limitação a não aplicação de um estudo prático em alguma entidade pública e nesse sentido indica-se para futuras pesquisas a aplicação de um trabalho prático buscando realizar um estudo dos pareceres dos órgãos públicos, que ainda são escassos.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Auditoria Governamental: em Breves Reflexões**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria: Teoria e Prática**. Curitiba: Atlas, 2012.

BITTENCOUT, Fernando Moutinho Ramalho. A Jangada de Pedra: Os Caminhos da Auditoria. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 142, out./dez. 2005. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/684>>. Acesso em: 18 jun. 2015.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. de 1964. (retificada em 9 abr. 1964 e em 3 jun. 1964). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 18 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out.de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em: 22 abr. 2015

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 maio de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 18 maio 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 nov. de 2011. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/.../lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/.../lei/112527.htm)>. Acesso em: 22 abr. 2015.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal: Apresentando Modelos de Procedimentos, Rotinas, Instruções Normativas, Decretos, Portarias e Anexos Específicos da Administração Pública Municipal**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

CASTRO, Domingos Poubel; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público: Fortalecimentos dos Controles Internos**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público/NBC TSP: Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação: NBC T 16.1**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128)>. Acesso em: 21 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas à Auditoria/NBC TA: Amostragem em Auditoria: NBC TA 530**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001222](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001222)>. Acesso em: 21 maio 2015.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Acesso à Informação Pública: Uma Introdução à Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, 2012**. [internet]. Disponível em: <<http://www.acs.ufpr.br/cgu.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2015.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GARCIA, Rayssa Cardoso; ARAÚJO, Jailton Macena de. Os princípios da administração pública no sistema jurídico brasileiro. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=11022&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=11022&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em jul 2015.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 8ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

HEUSELER, Elbert da Cruz. A força normativa dos princípios aplicáveis à administração pública. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 53, maio 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2633](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2633)>. Acesso em jul 2015.

INTOSAI. **Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria**. [internet]. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes\\_institucionais/relacoes\\_internacionais/organizacoes\\_internacionais/DECLARA%C3%87%C3%83O\\_DE\\_LIMA\\_PORT\\_0.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/relacoes_institucionais/relacoes_internacionais/organizacoes_internacionais/DECLARA%C3%87%C3%83O_DE_LIMA_PORT_0.pdf)>. Acesso em: 9 jan. 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial: com Exercícios, Questões e Testes com Respostas, Destinados a Concursos Públicos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. **Direito Administrativo Brasileiro.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 5. ed. São Paulo, Malheiros, 1994.

REK, Marcos. Os princípios basilares da administração pública e os aplicáveis às licitações. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 116, set 2013. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13610](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13610)>. Acesso em jul 2015.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria Governamental: Uma Abordagem Metodológica da Auditoria de Gestão.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral: Com Referência à Reforma das Sociedades por Ações – Lei 11.638/07.** 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, mar./abr. 2009.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.** 2012. 2 v. [internet]. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manual\\_cont\\_setpublico.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_setpublico.asp)>. Acesso em: 12 abr. 2015.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de Auditoria Governamental: de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.