

AUDITORIA COMO APORTE PARA UMA QUALIDADE TOTAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Renata Rodrigues CARDOSO¹, Cléber José da FONSECA²;
Severina Alves de Almeida Sissi³

¹Bacharel em Administração pela Faculdade de Ciências do Tocantins FACIT.
e-mail: renata@faculdefacit.edu.br.

²Bacharel em Administração pela Faculdade de Ciências do Tocantins FACIT.
e-mail: cleberfonseca@hotmail.com.

³Doutora em Linguística. Mestre em Ensino de Língua e Literatura.
Professora da Faculdade de Ciências do Tocantins – FACIT. Orientadora do
trabalho. E-mail: sissi@faculdefacit.edu.br.

Resumo

A auditoria exerce um papel fundamental para a consecução de uma qualidade total na administração dos setores públicos. Considerando essa premissa, produzimos esse artigo que tem como objetivo identificar a auditoria como aspecto primordial para uma qualidade total nas empresas públicas brasileiras. Para tanto, realizamos uma pesquisa qualitativa a partir dos procedimentos da investigação do tipo bibliográfica, isto é, teórica. As principais categorias de análise circunscrevem-se no âmbito da Administração, ciência social que se ocupa de estudar e sistematizar os procedimentos viáveis para uma gestão de qualidade, com ênfase em Auditoria, Qualidade Total e Administração Pública. Cada uma dessas categorias são analisadas criticamente a partir de um referencial teórico dos mais representativos, formando mesmo um construto epistemológico que norteia nossas argumentações. Os resultados indicam que a auditoria é de extrema relevância para que a administração pública seja exercida com transparência e responsabilidade, não somente porque tem como fundamento fiscalizar e diagnosticar eventuais problemas de ordem administrativa, mas também por contribuir para uma eficácia maior nos serviços públicos.

Palavras chave: Administração pública. Auditoria. Qualidade total. Serviço público. Transparência.

Abstract

Audit plays a function in achieving overall quality in the management of public sectors. Considering this premise, we produced this article that aims to identify auditing as a key aspect for total quality in Brazilian public companies. To do so, we conduct a qualitative research based on the procedures of bibliographic research, that is, theoretical. The main categories of analysis are within the scope of Administration, a social science that deals with studying and systematizing viable procedures for quality management, with emphasis on Audit, Total Quality and Public Administration. Each of these categories is analyzed critically from a theoretical reference of the most representative, forming an epistemological construct that guides our arguments. The results indicate that the audit is of extreme relevance for public administration to be exercised with transparency and accountability, not only because it is based on monitoring and diagnosing possible administrative problems, but also contributing to greater effectiveness in public services.

Keywords: Public administration. Audit. Total quality. Public service. Transparency.

INTRODUÇÃO

A administração pública requer um constante acompanhamento e controle dos serviços realizados em suas dependências. Sendo assim, a auditoria se apresenta como aspecto primordial, uma vez que estabelece ação de procedimentos técnicos que objetivam examinar a lealdade, adequação e eficácia dos controles internos e/ou externos, e as respectivas informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da organização.

Acreditamos, ademais, que a ausência de auditoria numa organização pode levar esta a ficar à mercê de fraudes, erros, ineficiências e outras irregularidades, praticadas por agentes internos (administradores, colaboradores) ou externos (clientes, fornecedores). Além do controle e prevenção para a organização, a auditoria é um parceiro ou integrante principal da qualidade total, ou seja, empresas com foco em qualidade total precisam de ter na auditoria um dos pontos principais para controle, foco, equidade e atenção na empresa como um todo.

Nesse sentido, desenvolvemos esse artigo que tem como objetivo geral perceber a auditoria como fundamento de uma administração pública dentro dos parâmetros da qualidade total. Os objetivos específicos são: 1) entender o que é administração pública; 2) identificar a auditoria como aspecto fundamental para a transparência nos serviços públicos; 3) discernir acerca de qualidade total e sua importância para uma administração pública eficiente e eficaz. Cada uma dessas categorias de análise são descritas e discutidas a partir das orientações de teóricos que se dedicam a estudar a temática.

Para que isso fosse possível realizamos uma pesquisa teórica, ou seja, bibliográfica, a partir das orientações de Antônio Joaquim Severino (2000), Maria Cecília de Sousa Minaio (2001), Severina Alves de Almeida et al (2017), Rosineide Magalhães de Sousa et al (2017) e Kesiane Pozzebon Feitoza Miranda e Maria Eliane Pereira da Silva (2017), que em seus estudos destacam as pesquisas qualitativa e bibliográfica no âmbito da Educação em geral e na Educação Intercultural em particular. Os procedimentos foram estudos teóricos realizados na biblioteca da FACIT, e artigos e livros disponibilizados em bibliotecas digitais, com destaque para aquelas produções divulgadas em periódicos indexados à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), especialmente teses de doutorado e dissertações de mestrado.

Os resultados permitem afirmar que a auditoria na administração pública é extremamente relevante para que tenhamos um serviço realizado com transparência, notadamente em relação a um pretendida qualidade total. Isso porque, além de um diagnóstico preciso da situação da empresa, esse tipo de atividade pode contribuir acenando com possíveis formas de intervenção em eventuais problemas de ordem administrativa, fiscal e contábil. É, pois, um modo de perceber se algo não está indo de acordo com o estabelecido, minimizando os percalços e as consequências de uma administração dos serviços públicos ineficiente e ineficaz.

1. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O texto da Constituição Federal do Brasil (1988), determina que a administração pública tem como principal objetivo o interesse público, seguindo os princípios da legalidade, impessoalidade,

moralidade, publicidade e eficiência, visando ao bem comum. Segundo Alexsandro M. Medeiros (2017)³, a administração pública está inserida no âmbito do aparelho estatal, ou seja, ao contíguo formado por um governo e seus agentes administrativos. O autor recorre a Bresser Pereira (1995), para argumentar que o Estado é regulado por um ordenamento jurídico que consiste, dentre outras inferências, ao conjunto das normas, leis e funções existentes para organizar a administração do Estado em todas as suas instâncias.

Não obstante, é fato que a administração pública parte de alguns princípios que, de acordo com Medeiros (2017, s/p), quais sejam: O princípio da Legalidade e o princípio da Impessoalidade.

O princípio da Legalidade representa uma garantia para os administrados, pois qualquer ato da Administração Pública somente terá validade se respaldado em lei. Representa um limite para a atuação do Estado, visando à proteção do administrado em relação ao abuso de poder. O princípio da Impessoalidade deve ser observado em duas situações distintas: [...] em relação aos administrados: significa que a administração pública não poderá atuar discriminando pessoas de forma gratuita, a não serem aquelas que venham privilegiar o interesse público, ou seja, a Administração Pública deve permanecer numa posição de neutralidade em relação às pessoas privadas (MEDEIROS, 2017, s/p)⁴.

No que diz respeito à própria administração pública, Medeiros (2017, s/p), assegura que a responsabilidade deve ser imputada ao órgão e/ou pessoa jurídica e não ao agente público, destacado o Princípio da Moralidade como:

[...] o ato e a atividade da administração pública devem obedecer não só à lei, mas também

à moral. Todo aquele que objetivar algum tipo de vantagem patrimonial indevida, em razão de cargo, mandato, emprego ou função que exerce, estará praticando ato de improbidade administrativa. Exemplos: usar bens e equipamentos públicos com finalidade particular; intermediar liberação de verbas; estabelecer contratação direta quando a lei manda licitar; vender bem público abaixo do valor de mercado; adquirir bens acima do valor de mercado (superfaturamento). O Princípio da Publicidade é a obrigação, o dever atribuído à Administração de dar total transparência a todos os atos que praticar, ou seja, como regra geral, nenhum ato administrativo pode ser sigiloso. O Princípio da Eficiência busca resultados e visa atender o interesse público com maior eficiência (MEDEIROS, 2017, s/p.)⁵.

Nesse sentido, identificamos um componente de fundamental importância na administração pública que é a Ética. Segundo Valls (1994, p. 7) *apud* Miranda e Silva (2017, p. 114), tradicionalmente a ética

[...] é entendida como um estudo ou uma reflexão, científica ou filosófica, e eventualmente até teológica, sobre os costumes ou sobre as ações humanas. Mas também chamamos de ética a própria vida, quando conforme aos costumes considerados corretos. A ética pode ser o estudo das ações ou dos costumes, e pode ser a própria realização de um tipo de comportamento.

Na perspectiva de Miranda e Silva (2017), questões éticas se coadunam com a própria condição humana, pois estão presentes nas ações que cada um estabelece com os outros seres humanos e com a natureza; e que é nessa dialética que a humanidade pode preservar ou mesmo destruir a vida terrena, sendo os aspectos éticos elementos indissociáveis para a continuidade da vida como a conhecemos.

³ Medeiros (2017). Humanidades e Política. Disponível: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br>. Acesso em 27-jul-2017.

⁴ Leia mais: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administra%C3%A7%C3%A3o-publica>.

⁵ Leia mais: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administra%C3%A7%C3%A3o-publica>.

Não obstante, Medeiros (2017) assegura que cada um dos princípios por ele elencados, quais sejam, da legalidade e da moralidade, essencialmente se revestem de componentes éticos, e tem como função primordial dar unidade e coerência à administração pública; e que estes encontram-se estreitamente relacionados com uma área do Direito, que exerce explícita representatividade no setor público, que é o Direito Administrativo, o qual controla as atividades administrativas de todos os servidores que integram a Federação Brasileira (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Ademais,

[...] A Administração Pública exerce suas funções por meio de seus agentes, órgãos, entes e atividades públicas, garantindo a direta e imediata realização plena dos fins alçados pelo Estado. A Administração Pública sempre

será exercida em harmonia com os princípios que regem o Direito Administrativo, sendo que as ações que os contrariem serão invalidadas. De acordo com a Constituição Federal a instituição, alteração, estruturação e atribuição de competência dos órgãos da Administração Pública devem ser norteadas por lei ou normas regulamentadoras (princípio da legalidade). A função dos princípios é oferecer diretrizes, uma espécie de bússola a ser seguida (MEDEIROS, 2017, s/p.)⁶.

Com efeito, e para que tenhamos elementos suficientes para entendermos o que é a administração pública, é importante que apresentemos conceitos, retomemos os princípios e delineemos sua organização. Sendo assim, apresentamos a figura 1 a seguir, que fornece as informações necessárias para nosso intento, ou seja, entender essa categoria como aspecto das relações entre Estado e Sociedade, priorizando os estudos de Medeiros (2017).

Figura 1.
Administração Pública.

Fonte: Medeiros (2017).



⁶ Leia mais: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administra%C3%A7%C3%A3o-publica>.

Como podemos perceber na figura 1, a administração pública pode ser conceituada como um aglomerado de instituições integradas na estrutura organizacional do Estado, exercendo funções previamente determinadas pela Constituição Federal do Brasil (1988) e pelas leis reguladoras, tendo como foco o interesse social. Dentre os princípios, destacam-se a supremacia do interesse público em detrimento do pessoal, e constitucionalmente temos o LIMPE: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Além desses, temos a Razoabilidade, Proporcionalidade, Motivação, e os Princípios Fundamentais da Lei 200/67: Planejamento, Descentralização, Coordenação, Controle de Competência e Controle.

Na esfera organizacional a ênfase está na administração direta: União; Estados; Municípios e Distrito Federal. Administração indireta: Autarquias; Fundações Públicas; e Sociedades de Economia Mista. Tem também as atividades paraestatais, as entidades autônomas e organizações sociais diversas. Segundo Medeiros (2017), é importante

situar nesse arcabouço os modelos de administração pública no Brasil, e que esta efetivou-se de diferentes formas,

[...] sendo a primeira na época do Império, onde podemos observar uma administração pública patrimonialista, tendo o patrimônio do soberano se confundindo com do Estado. Esta fase é marcada pelo nepotismo e grande corrupção no serviço público, indo até a Constituição de 1934. Na Era Vargas, temos a segunda forma conhecida como administração pública burocrática, com a finalidade combater a corrupção e o nepotismo, orientando-se pelos princípios da profissionalização, da ideia de carreira, da hierarquia funcional, da impessoalidade e do formalismo (MEDEIROS, 2017, s/p.).⁷

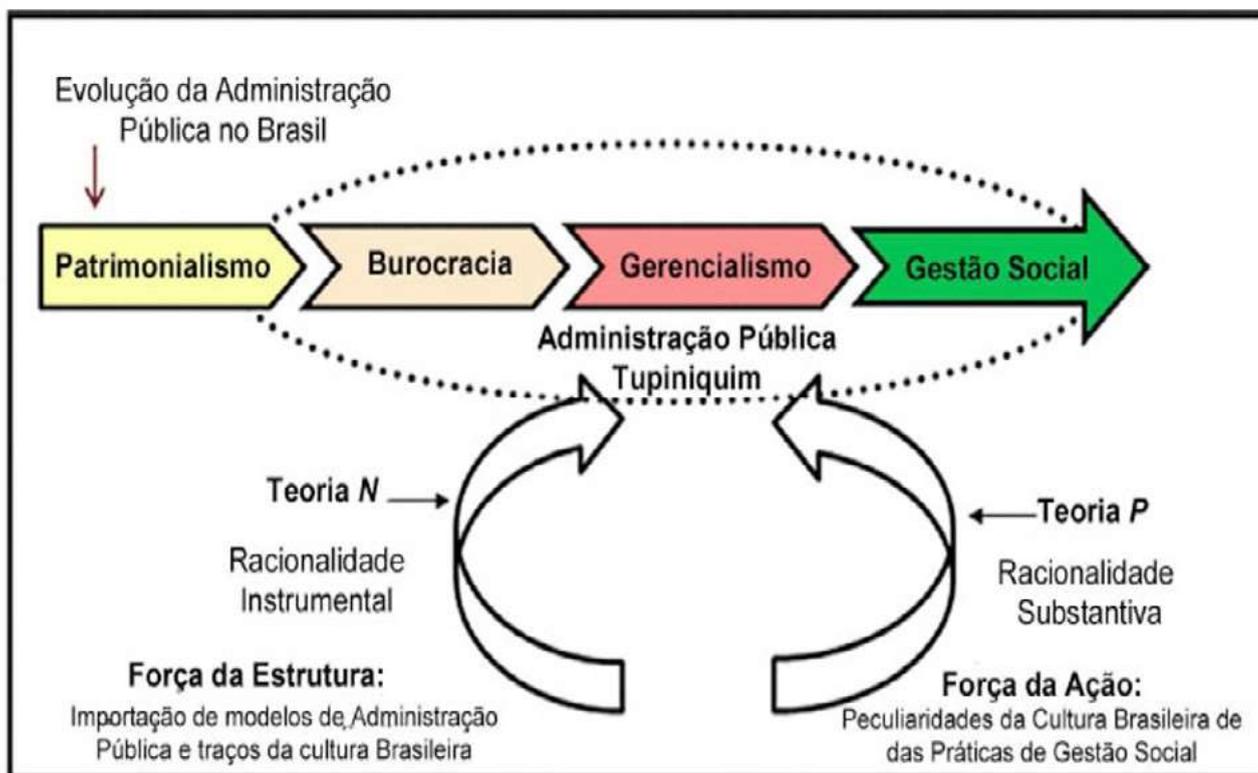
Nos dias atuais, Medeiros (2017) assegura que vivenciamos uma transição para uma administração pública gerencial, modelo que busca a otimização e a ampliação dos serviços públicos, visando à minimização dos custos e à maximização efetiva da eficiência dos serviços prestados à sociedade, e apresenta um modelo de administração pública social, ou gestão social, conforme a figura 2 a seguir⁸.

⁷ Leia mais: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administra%C3%A7%C3%A3o-publica>.

⁸ Figura extraída na íntegra (MEDEIROS, 2017, s/p.), por isso a nomeação da figura é 1, mas em nosso texto é 2. Fonte: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br>. Acesso em 27-jul-2017.

Figura 1

Administração pública tupiniquim



Fonte: elaborada pelos autores.

Fonte secundária: Elisa Zwick; Marília Paula dos Reis Teixeira; José Roberto Pereira; Ana Alice Vilas Boas. Disponível: <http://www.scielo.br/scielo.php>. Acesso em: 29-ago-2017.

Como podemos perceber, a evolução da administração pública no Brasil tem uma complexidade própria de um sistema gerencial que se desenvolveu de acordo com a evolução social e histórica. Aspectos como Patrimonialismo, Burocracia, Gerencialismo e Gestão Social, intercambiam-se numa dinâmica responsiva com aquilo que Meireiros (2017) nomeia como “Administração Pública Tupiniquim”.

2. AUDITORIA: POR UMA TRANSPARÊNCIA NOS SERVIÇOS PÚBLICOS

A auditoria é um componente fundamental para

que tenhamos transparência nos serviços públicos, pois fornece e viabiliza formas de identificação de eventuais problemas, não somente de ordem administrativa, mas também contábil e fiscal. Portanto, e para que possamos entender não somente a importância, mas também as efetivas contribuições da auditoria para uma atividade no setor público que seja transparente e dentro dos princípios éticos, é importante a conceituarmos adequadamente, a partir dos teóricos estudados.

1.1. Auditoria

Segundo Hilário Franco (1996) e Willian Attie

(2006), a auditoria foi criada a partir das lacunas percebidas no âmbito da Contabilidade, ciência social que pode ser definida como um conjunto ordenado de conhecimentos, com finalidades e objetivos bem definidos, estudando, informando, retratando e demonstrando ao seu público específico, empresários, investidores e demais clientes, a situação patrimonial da empresa. Para Alessandra Cristina Rubio, Josiane Marcacini Silva e Thiago Silva Guimarães (2008), a auditoria é um componente da contabilidade, ou mesmo uma técnica contábil que verifica a exatidão ou ausência desta, nos registros e demonstrações contábeis e tudo que está relacionado com o controle do patrimônio de uma empresa.

Não obstante,

[...] Uma auditoria é uma revisão das demonstrações financeiras, sistema financeiro, registros, transações e operações de uma entidade ou de um projeto, efetuada por contadores, com a finalidade de assegurar a fidelidade dos registros e proporcionar credibilidade às demonstrações financeiras e outros relatórios da administração. A auditoria também identifica deficiências no sistema de controle interno e no sistema financeiro e apresenta recomendações para melhorá-los. As auditorias podem diferir substancialmente, dependendo de seus objetivos, das atividades para os quais se utilizam as auditorias e dos relatórios que se espera receber dos auditores ([HTTP://WWW.PORTALDECONTABILIDADE.COM.BR/GUIA/AUDITORIA.HTM](http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/auditoria.htm), 28-jul-2017, s/p.).

Ainda de acordo com o site Portal da Contabilidade (2017), a auditoria se classifica em três grupos: auditoria financeira; auditoria de cumprimento e auditoria operacional. A auditoria financeira se caracteriza pelo interesse em analisar as demonstrações financeiras da empresa como um todo. “[...] O objetivo geral de uma auditoria das demonstrações financeiras é fazer com que o audi-

tor expresse uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão razoavelmente apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos” (PORTAL DA CONTABILIDADE, 2017, s/p.).

No tocante à auditoria de cumprimento e operacional, os objetivos podem ou não estar relacionadas à contabilidade de uma instituição. Isso porque geralmente a contabilidade é base destes exames, assumindo importância para diferentes usuários e objetivos também diferentes. Ademais, a auditoria de cumprimento engloba a revisão, comprovação e avaliação dos controles e procedimentos operacionais de uma entidade. Já a auditoria operacional é um exame mais amplo da administração como um todo, alcançando os recursos técnicos e o desempenho global de uma organização. O propósito desta auditoria é medir o grau em que as atividades da entidade estão alcançando seus objetivos (PORTAL DA CONTABILIDADE, 2017).

De acordo com Atiie (1992), a auditoria pode ser dividida em dois grupos: Auditoria Externa e Auditoria Interna, sendo que a primeira, auditoria externa, não tem vínculos empregatícios com a empresa, e a segunda, auditoria interna é executada por um funcionário da empresa, o qual não deverá estar subordinado às pessoas cujos trabalhos examinam, mas deve ser independente e prestar informações somente aos superiores que o destinaram ao trabalho.

Segundo Marcelo Cavalcanti Almeida (2008, p. 39), são características do auditor interno ser empregado da empresa auditada; ter menor grau de independência; ser executor da auditoria contábil e operacional. Os principais objetivos são: verifi-

car se as normas internas estão sendo seguidas; identificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; perceber a necessidade de novas normas internas; efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacional; executar um maior volume de testes; ter mais tempo na empresa para executar os serviços de auditoria.

Nessa perspectiva, dentre os atributos do auditor externo, Almeida (2008, p. 39) identifica: não ter vínculo empregatício com a empresa auditada; ter um grau maior de independência em seu trabalho; executar apenas auditoria contábil. Segundo esse mesmo autor, o principal objetivo do auditor externo é emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem a posição patrimonial e financeira, bem como o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da empresa auditorada.

Além desses, o auditor externo deve também perceber se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e, do mesmo modo, perceber se esses princípios foram aplicados de acordo com o exercício social anterior. Ademais, o auditor externo deve identificar os erros que individualmente ou cumulativamente podem alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis da empresa. Para Marlon Luiz de Freitas Silva (2014, s/p)⁹:

[...] A Auditoria externa de uma empresa é realizada por auditores terceirizados que tem por objetivo atestar a legitimidade dos dados patrimoniais e financeiros apresentados no balanço da entidade. Já a Auditoria Interna

é realizada por auditores que são funcionários da própria empresa e o objetivo é o de verificar o nível de segurança dos processos internos.

Ainda de acordo com Silva (2014), o mais importante é entendermos que a auditoria não é um evento fiscalizador, mas um parceiro da empresa, uma vez que seu objetivo não é o de identificar culpados, mas acompanhar os processos, controles e dados, percebendo se estão sendo executados da forma como deveriam. Sendo assim, o objetivo de uma auditoria é conduzir a empresa pelo caminho mais correto visando a atingir a eficiência profissional ao mesmo tempo que cumpre com as normas específicas, conclui o autor.

A seguir apresentamos um exemplo prático sobre o objetivo da auditoria em uma empresa, segundo Silva (2014):

Em um dado momento a empresa vai adquirindo produtos de fornecedores X, Y e Z e muitas vezes a prazo. Esse saldo a prazo que vai acumulando a contabilidade irá registrar como um "Passivo", ou seja, uma obrigação a pagar da empresa, já que as compras foram feitas à prazo. Dependendo do tamanho ou tipo de atividade da empresa, o volume de transações existentes vai ser significativo abrindo-se brecha para erros, intencionais ou não, que podem prejudicar a saúde financeira da empresa (SILVA, 2017, s/p.). (Aspas do texto original).

Na perspectiva desse mesmo autor, é fundamental identificar se existem lacunas para a atuação da auditoria. "[...] Nesse nosso exemplo a auditoria terá o papel de examinar as operações de compra e pagamento de produtos dos fornecedores, bem como os registros contábeis originados dessas transações". Ademais, "[...] A Auditoria

⁹ Graduado em Ciências Contábeis e MBA em Gestão Financeira e Controladoria, Experiência em Auditoria Interna e Externa. Idealizador dos sites: <http://www.carreiradeauditor.com> e <http://www.conaaud.com.br>. Acesso em 28-jul-2017.

terá o objetivo principal de examinar se os saldos a pagar registrados na contabilidade refletem fielmente as transações da empresa efetuadas com os fornecedores” (SILVA, 2014, s/p).

1.2. Serviço Público: A Transparência como Fundamento

O serviço público é uma das principais aspirações de qualquer profissional. Afinal, é nesse setor que encontramos estabilidade empregatícia, o que leva uma boa parte das pessoas a perseguir a aprovação num concurso público. Todavia, é importante considerar que nem todos agem de acordo com os princípios éticos de sua profissão, o que reveste de importância a questão da transparência, o que pode ser viabilizado mediante auditorias.

Mas, afinal, o que se entende por Serviço Público e quais princípios estão a ele relacionados? pergunta Andrea Russar Rachel (2006), que em seguida responde:

Serviço público é uma utilidade ou comodidade material fruível singularmente, mas que satisfaz necessidades coletivas que o Estado assume como tarefa sua, podendo prestar de forma direta ou indireta, seguindo regime jurídico de direito público total ou parcial. [...] Além dos princípios gerais do Direito Administrativo, há os princípios específicos previstos no artigo 6º da Lei 8.987/95 (dispositivo legal que define a prestação de serviço adequado) (RACHEL, 2006, s/p.).

Nesse sentido, o Art. 6º da Lei 8.987 /95 reza que “Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei,

nas normas pertinentes e no respectivo contrato”. No § 1º, está escrito que o “Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas”.

No § 2º, lemos que “A atualidade compreende a modernidade das técnicas, do equipamento e das instalações e a sua conservação, bem como a melhoria e expansão do serviço”. O § 3º diz que “Não se caracteriza como descontinuidade do serviço a sua interrupção em situação de emergência ou após prévio aviso, quando: I - motivada por razões de ordem técnica ou de segurança das instalações; e, II - por inadimplemento do usuário, considerado o interesse da coletividade”.

Princípio da regularidade: manutenção da qualidade do serviço. Princípio da eficiência: quanto aos meios e resultados Princípio da continuidade: art. 6º, § 3º, Lei 8.987 /95 (supratranscritos). Princípio da generalidade: o serviço público deve ser prestado erga omnes. Princípio da atualidade: de acordo com o estado da técnica, ou seja, de acordo com as técnicas mais atuais. Princípio da segurança: o serviço público não pode colocar em risco a vida dos administrados, os administrados não podem ter sua segurança comprometida pelos serviços públicos. Princípio da modicidade: serviço público deve ser prestado da forma mais barata possível, de acordo com a tarifa mínima. Princípio da cortesia: os serviços públicos devem ser prestados [...] (RACHEL, 2006, s/p.).

Não obstante, Janaína Nicolau (2015)¹⁰, ressalta que a Constituição Federal do Brasil (1988) diferencia Serviço Público de Exploração de atividade econômica, pois a ideia de serviço público está intimamente ligada à de administração pú-

¹⁰ Fonte: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/554734/o-que-se-entende-por-servico-publico-e-quais-principios-estao-a-ele-relacionados-andrea-russar-rachel>. Acesso em 28-jul-2017.

blica, sendo que, o serviço público é de interesse do Estado com reflexos da comunidade. Logo, a titularidade do serviço público é do Estado que exclusivamente transfere ao particular sua execução. Já a atividade econômica é de titularidade do particular em virtude da valorização do trabalho humano e do livre iniciativa. O Estado, nessa perspectiva, é agente normativo e regulador dessa atividade, porém, explorará atividade econômica quando houver imperativo de segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme artigo 173 da Constituição Federal do Brasil (1988).

Conceituando serviço público, Maria Sylvia de Pietro (2014)¹¹ afirma que este consiste em uma atividade de prestação de serviços caracterizada pela presença direta ou indireta do Estado, no desenvolvimento do exercício, que atende ao princípio do interesse público, qualificado como tal, legislativamente, sob um regime de princípios e prerrogativas, exigência do atendimento aos requisitos de competência e titularidade, bem como de que cumpra a formas específicas de execução

determinadas previamente. Para essa autora, o serviço público é também toda atividade material que a lei atribui ao Estado, de forma que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de atender concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente de direito público.

Entretanto, e considerando a expressão “serviço público” como recorrente em nossas vidas, devemos prestar atenção à sua tecnicidade dentro do contexto jurídico ao empregá-la. De forma geral, serviços públicos são aqueles direcionados a suprir a necessidade da população, cujo Estado presta diretamente ou indiretamente. Logo, serviço público pode ser definido como qualquer serviço prestado pelo poder público, aberto ao público e prestado a todos. Vista sob a perspectiva técnico-jurídico, tal expressão deve observar o enquadramento de um serviço a uma determinada atividade econômica exercida pelo Estado visando a atender às necessidades da sociedade em que se efetiva¹².

Mas, e a transparência no serviço público, em que realmente consiste e como percebê-la?



Figura 3. A Constituição Federal do Brasil: Transparência.

Fonte: <https://ebradi.jusbrasil.com.br>. Acesso em 28-jul-2017.

¹¹ Fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Serviço_público. Acesso em 28-jul-2017.

¹² Fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Serviço_público. Acesso em 28-jul-2017.

Respondendo à pergunta anterior, apresentamos a Constituição Federal do Brasil (1988), que nos dá a exata dimensão do componente “Transparência” não somente no Serviço Público, mas em todas as atividades humanas. Perceber, pois, a transparência como aspecto indissociável na esfera pública, leva-nos a questionar a nossa postura, repensando as nossas demandas, compreendendo que realizar nossas atividades dentro dos pressupostos éticos de uma moral que não tema nenhuma auditoria, tem que ser inicialmente uma decisão nossa, como sujeitos de uma historicidade a qual estamos construindo. É pois, uma atitude individual visando ao bem estar coletivo, mas que parte necessariamente de nossas configurações intersubjetivas, conforme Albertina Mitjans Martinez (2008).

Não obstante,

[...] Indício importante acerca do possível enquadramento de dada atividade estatal como serviço público tange a questão da titularidade, conforme dispõe o art. 175 da Carta Maior, in verbis: “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. Daqui se extrai que: i) serviço público é de titularidade privativa do Estado; ii) o Estado pode conceder ou permitir a prestação por particulares, sempre por meio de licitação ([HTTPS://EBRADI.JUSBRASIL.COM.BR/ARTIGOS/417638148/O-QUE-E-O-SERVICO-PUBLICO](https://ebradi.jusbrasil.com.br/artigos/417638148/o-que-e-o-servico-publico), 2017, s/p.)

Ainda de acordo com o artigo publicado no site JUSBRASIL (2017), devemos analisar a essência da atividade prestada no serviço público para podermos definir se há a configuração como serviço público ou não. Sendo assim, todo serviço público é uma atividade essencial e toda atividade essencial deve ser serviço público.

Em relação à transparência, Cleber Tavares de Sales (2013; 2015) assegura que o mais importante não é somente ser transparente, mas também parecer transparente, e apresenta os seguintes desafios da transparência e sua acessibilidade: Burocracia; Organizações sem memória; Informações desorganizadas; Incapacidade técnica; Incapacidade tecnológica. Para regulamentar essa atividade o autor delinea como ponto de referência: Constituição Federal 1988; Lei de arquivos – Lei 8.159/1991; Lei improbidade administrativa 8.429/1992; Lei do Habeas Data Lei 9.507/1997; Lei do Processo Administrativo 9.784/1999; LRF Lei 101/2000.

Segundo Sales (2015), o Brasil tem evoluído em busca de ações que mostrem mais clareza do Estado e dos agentes públicos e apresenta a transparência passiva como possibilidade para a consolidação do regime democrático, a partir da participação cidadã e o controle da gestão pública. Conforme a Constituição Federal (1988) Art. 5º, inciso XXXIII: “Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

A Lei de Acesso à Informação, Lei 12.527/2011 estabelece que o acesso é a regra e o sigilo, a exceção. Para Sales (2015, s/p), aproximadamente 90 países possuem leis semelhantes, de modo que a informação sob a guarda do Estado torna-se um bem público, e todos têm direito ao acesso às informações no âmbito do serviço público. Ademais, “[...] “O acesso a estes dados – que compõem documentos, arquivos, estatísticas – cons-

titui-se em um dos fundamentos para a consolidação da democracia, ao fortalecer a capacidade dos indivíduos de participar de modo efetivo da tomada de decisões que os afeta". É, pois, um direito que possibilita acesso a outros direitos, conclui o autor.

1.3. Auditoria no Serviço Público: Controle ou Transparência?

A auditoria nos setores públicos muitas vezes é vista como uma forma de controle, em detrimento da transparência que efetivamente ocorre. Segundo Deusdete Cardoso Belém (2008), historicamente o surgimento da auditoria nos serviços públicos está associada à prática que a administração pública sempre exerceu no controle da arrecadação de tributos. No Brasil, ela é prevista em Lei, ressaltando que a Câmara dos Deputados e o Senado Federal, são fiscalizadores externos, e podem criar Comissão Técnica ou de Inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e/ou patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades públicas.

Nesse sentido, Belém (2008) assegura que a auditoria nos setor público, denominada de "Auditoria Governamental" consiste em:

[...] comprovar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados, tanto do ponto de vista de economia, como de eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. O objetivo deste tipo de auditoria é examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, e apresentar subsídios para o aperfeiçoamento

dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da administração direta e entidades supervisionadas (BELÉM, 2008, s/p.).

Nesse sentido, esse mesmo autor entende que a transparência governamental é o ato de mostrar o que está e como está sendo utilizado os recursos que foram arrecadados dos contribuintes, como e se estes retornam em forma de benefícios aos cidadãos brasileiros. Para melhorar essa comunicação com a sociedade, foi criado, em 2005, um site pelo Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005, para divulgar as ações do Governo Federal. Vejamos o Art. 1º:

Art. 1º O Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, sítio eletrônico à disposição na Rede Mundial de Computadores - Internet, tem por finalidade veicular dados e informações detalhados sobre a execução orçamentária e financeira da União, compreendendo, entre outros, os seguintes procedimentos:

- I - gastos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal;
- II - repasses de recursos federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios;
- III - operações de descentralização de recursos orçamentários em favor de pessoas naturais ou de organizações não-governamentais de qualquer natureza; e
- IV - operações de crédito realizadas por instituições financeiras oficiais de fomento.

Para Belém (2008), o Portal da Transparência é um canal pelo qual o cidadão pode acompanhar a execução financeira dos programas de governo, em âmbito Federal. Nele estão disponíveis informações sobre os recursos públicos federais transferidos pelo Governo Federal para Estados, Municípios e Distrito Federal, e também dados sobre os gastos realizados pelo próprio Governo Federal em compras ou contratação de obras e serviços. Segundo Lusimar Aparecida Santos Pereira Moreira e Lucélia da Costa Nogueira Tashima (2012), é

importante e fundamental utilizarmos a auditoria como uma forma de aprimoramento da a transparência no controle social e mais precisamente no combate à corrupção na gestão pública (MOREIRA e TASHIMA, 2008).

Nessa perspectiva,

[...] a Auditoria Governamental é considerada uma ferramenta de grande importância que tem por finalidade corrigir desperdícios, improbidade, negligência e as omissões além de possibilitar a melhor utilização dos recursos públicos. De acordo com Araújo, 1998: A Auditoria Governamental é o tipo de auditoria que atua diretamente com o acompanhamento das ações, efetuadas pelos órgãos e entidades que compõe as três esferas de governo e, normalmente, o trabalho é exercido por Entidades de Fiscalização Superior (EFS), sejam elas Tribunais de Contas ou Controladorias, e organismos de controle interno da Administração Pública (MOREIRA e TASHIMA 2008, p. 2).

Considerando a conjuntura atual, as autoras citadas partem do pressuposto de que a transparência na gestão pública é uma grande aliada das mudanças que estão a adaptar o mundo, por ser um instrumento que agrega confiança. Para Luchetta (2012) *apud* Moreira e Tashima (2012), um elemento de real importância quando se busca a transparência nos serviços públicos é a possibilidade de participação da sociedade nas decisões, permitindo que se conheça as formas como se gasta os recursos obtidos mediante o pagamento de impostos pelos cidadãos.

Não obstante, a transparência nos serviços públicos visa a impossibilitar ações impróprias e/ou eventuais, como o uso inadequado dos bens públicos, por parte dos governantes e gestores.

De acordo com a Controladoria Geral da União (CGU), a transparência pode ser definida como o ato de sabermos onde, como, por que e para que o dinheiro está sendo gasto. Sendo assim a auditoria se apresenta como uma forma eficiente e eficaz de exercermos transparência na realização das atividades governamentais, permitindo que a ética e a moral sejam partes constitutivas de todo processo.

Não importa a nomenclatura, tanto faz se é controle ou transparência, mas aquilo que realmente pretendemos como pessoas que sabem as consequências de seus atos, e que conscientemente pode avançar em relação a uma vida que esteja a serviço do bem de todos, independentemente de extrato social ou ideologias.

2. QUALIDADE TOTAL: POR UMA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EFICIENTE E EFICAZ

A gestão da qualidade total (em língua inglesa "Total Quality Management" ou simplesmente "TQM") refere-se a uma estratégia de administração orientada a criar consciência da qualidade em todos os processos organizacionais. O conceito do TQM foi sendo desenvolvido por numerosos consultores empresariais norte-americanos tais como W. Edwards Deming, Joseph M. Juran e Armand V. Feigenbaum¹³. Em 1961, Feigenbaum definiu o TQC como um sistema eficaz que integra o desenvolvimento da qualidade, a manutenção da qualidade e os esforços de melhoria da qualidade entre os diferentes setores da empresa, com o objetivo de criar produtos/serviços com o máximo de economia e a plena satisfação dos consumidores (BIASCA, 1995). Todavia, foi no Japão que a

¹³ 'How to Build Quality,' Economist, 23 de setembro de 1989, 91-92.'

Qualidade Total tomou o formato que influenciou os empresários do mundo todo¹⁴.

A qualidade, e notadamente a qualidade total nos serviços administrativos daquilo que é público, é um dos desafios mais contundentes enfrentados pela gestão governamental. Segundo Maria do Socorro Macedo Vieira de Carvalho e Helena Correa Tonet (1994), a administração pública brasileira encontra-se em crise com o sucateamento dos serviços essenciais, evidenciando a necessidade de um esforço sistemático de melhoria desses mesmos serviços, por meio da implantação de uma nova filosofia de trabalho, em que o compromisso com a qualidade seja um dos pilares básicos, sem prescindir da transparência, da ética e da moral. Ademais, a prática dessa nova filosofia “[...] pressupõe um esforço significativo de mudança nos padrões culturais vigentes na administração pública, de forma a viabilizar a introdução de práticas de trabalho mais eficientes e de modelos de gestão mais democráticos no serviço público (CARVALHO E TONET, 1994, p. 1).

Com efeito, qualidade, qualidade total, transparência e ética são palavras de ordem quando se trata de responsabilidade em relação ao que é um bem público. É fato que a cultura da nossa sociedade tem como regra tratar o que é público como se fosse propriedade privada, principalmente quando o assunto gira em torno de dinheiro. Agimos como fosse privilégio daqueles que tem a responsabilidade de zelar por esses bens, tirarem proveito e se apropriarem do que é bem comum, como se fosse algo normal, sem nenhuma consequência.

Mas, afinal, o que qualidade? E como esta pode

ser efetivada na esfera do público?

Segundo Carvalho e Tonet (1994, p. 2) a palavra qualidade, do latim *qualitas*, e tem muitos significados, tais como: a) hábitos ou disposições que distinguem um ser de outro; b) capacidade ou incapacidade natural. Ademais, as autoras acreditam que a qualidade contribui sistematicamente para aumentar a produtividade, sendo esta entendida como taxa de valor agregado.

Na área da administração pública a preocupação com a qualidade está relacionada com a questão de cidadania. A função da administração pública é prover a sociedade dos bens e serviços de que necessita. Os cidadãos, que mantêm a máquina do governo através do pagamento de impostos, taxas e contribuições, esperam, em contrapartida, receber serviços públicos de qualidade equivalente à contribuição feita (CARVALHO E TONET, 1994, p. 2).

Ainda de acordo com as autoras citadas acima, nas sociedades democráticas, ou que pelo menos assim se autodenominam, o fortalecimento da cidadania tem levado as pessoas a abandonarem a posição passiva em relação às ações governamentais, e a se organizarem para exigir maior eficiência e melhor eficácia da administração pública, vista sob a perspectiva de uma atividade que diz respeito a todos os cidadãos. Evidencia-se, segundo Carvalho e Tonet (1994), no âmbito da sociedade, num movimento em que a população anseia por um serviço público de melhor qualidade e melhor gestão dos recursos e do patrimônio públicos. Para que isso ocorra, faz-se necessária a adoção de programas governamentais voltados para a melhoria das agências prestadoras desses serviços.

¹⁴ Fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Gestão_da_qualidade_total. Acesso em 29-jul2017.

A base para implantação da qualidade total é a metodologia 5S, assim chamada devido à primeira letra de 5 palavras japonesas: Seiri (Utilização),

Seiton (arrumação), Seiso (limpeza), Shitsuke (Disciplina) Seiketsu (higiene). Vejamos a tabela 1 a seguir.

Denominação		Conceito	Objetivo particular
Português	Japonês		
Disciplina	躰, <i>Shitsuke</i>	Todos ajudam	Incentivar melhoria contínua
Higiene	清潔, <i>Seiketsu</i>	Criar normas/"standards"	Criar normas claras para triagem/arrumação/limpeza
Limpeza	清掃, <i>Seisō</i>	Limpar e cuidar do ambiente de trabalho	Melhorar o nível de limpeza
Organização	整頓, <i>Seiton</i>	Colocar cada coisa em seu devido lugar	Organizar o espaço de trabalho de forma eficaz
Utilização	整理, <i>Seiri</i>	Separar o necessário do desnecessário	Eliminar do espaço de trabalho o que seja inútil

Tabela 1. Os 5S

Fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.

A teoria dos 5S é uma metodologia que visa ao desenvolvimento e planejamento sistemático numa organização, permitindo de imediato maior produtividade, segurança, clima organizacional e motivação dos funcionários, com consequente melhoria da competitividade organizacional. Os propósitos da metodologia 5S são de melhorar a eficiência através da destinação adequada de materiais (separar o que é necessário do desnecessário), organização, limpeza e identificação de materiais e espaços e a manutenção e melhoria do próprio 5S (BIASCA, 1995)¹⁵.

De acordo com esse autor os principais benefícios da metodologia 5S são¹⁶:

1. Maior produtividade pela redução da perda de tempo procurando por objetos. Só ficam no ambiente os objetos necessá-

rios e ao alcance da mão;

2. Redução de despesas e melhor aproveitamento de materiais. A acumulação excessiva de materiais estimula a desorganização;
3. Melhoria da qualidade de produtos e serviços;
4. Redução de acidentes do trabalho;
5. Maior satisfação das pessoas com o trabalho.

Em geral, o 5S é usado com outros conceitos tais como Single Minute Exchange of Die (SMED), Total Productive Maintenance (TPM), em português, Manutenção Produtiva Total, e Just in Time um sistema de administração da produção que determina que tudo deve ser produzido, transportado ou comprado na hora exata. Pode, ademais, ser

¹⁵ Fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.

¹⁶ Fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.

aplicado em qualquer organização, para reduzir estoques e os custos decorrentes. A disciplina na execução dos 5S requer o descarte que faz parte do Seiri-utilização, ou seja, descarte daquilo que não é mais utilizado com o propósito de obter as ferramentas e partes necessárias para a utilização (BIASCA, 1995)¹⁷.

Este é um dos princípios fundamentais do SMED, que por sua vez catalisa a produção Just in Time. O primeiro passo no TPM é a limpeza das máquinas, um dos procedimentos do 5S. Masaaki Imai inclui o uso do 5S em seu livro sobre o Kaizen (IMAI, 1992). Contudo, os conceitos supracitados fazem parte da filosofia "lean" (decodificação ocidental do TPS - Toyota Production System) e difundida no Brasil e no mundo por vários institutos criados a partir de profissionais que trabalharam na Toyota e participaram do desenvolvimento desta cultura que agrega valores como os do 5S, Kaizen, Nemawashi, dentre outras, visando a eliminar os desperdícios dos processos¹⁸.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo discutiremos sobre auditoria e seu papel para a consecução de uma qualidade total na administração dos setores públicos. O objetivo foi identificar a auditoria como aspecto relevante para uma qualidade total nas empresas públicas

brasileiras.

Para alcançarmos tal objetivo, realizamos uma pesquisa qualitativa a partir dos procedimentos da investigação bibliográfica, elegendo algumas categorias fundamentais que situam-se no âmbito da Administração. A ênfase centrou-se em Auditoria, Qualidade Total e Administração Pública. Cada uma dessas categorias foram analisadas criticamente a partir de um referencial teórico exemplar.

Os resultados permitem afirmar que a auditoria é de extrema relevância para que a administração pública seja exercida com transparência e responsabilidade. Porém, cada um precisa de fazer sua parte, pois nenhuma instituição funciona adequadamente, se as pessoas que a constituem não adotarem uma postura ética que vá além do individualismo e das avarias tão comuns na atualidade.

Somos aquilo que praticamos, e nada pode mudar isso, a não ser a consciência humana. Então é de extrema relevância que sejamos coerentes em nossas ações, se estamos agindo fora dos padrões da ética e da moral, façamos uma avaliação de nós mesmos. É urgente que resgatem o que de mais humano há em nós, unindo nossas forças para um inegociável exercício da alteridade.

¹⁷ Fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.

¹⁸ Fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.

REFERÊNCIAS

1. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. São Paulo, 6ª. Ed. Atlas, 2008.
2. ALMEIDA, Severina Alves de; SOUSA, Rosineide Magalhães de; SILVA, Ângela Maria; ALMEIDA, Jeane Alves de; ANDRADE, Alexandra Cristina. Pedagogia da Alternância: Os Centros Familiares de Formação por Alternância no Brasil e a Agricultura Familiar Frente à Globalização no Campo. **JNT - Facit Business and Technology Journal**. ISSN 2526-4281. v. 1, n. 3 (2017). Disponível: <http://revistas.faculadefacit.edu.br/index.php/JNT>. Acesso em: 30-jul-2017.
3. ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3ª. Ed. São Paulo. Atlas, 2006.
4. BELÉM, Deusdete Cardoso. **Auditoria governamental: controle ou transparência?** 2008. Disponível: <http://www.classecontabil.com.br/artigos/auditoria-governamental-controle-ou-transparencia/> Acesso em: 30-jul-2017.
5. BIASCA, Rodolfo E. - Resizing - Ed. Campus, 1995 - tradução de Talita Macedo Rodrigues da edição de 1992. **Ediciones Macchi** - ps.463-467-472 ISBN-950-537-151-9. Disponível: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.
6. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 48. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2015. Disponível em: <http://www.portalconsocienciapolitica.com.br/administr-publica>. Acesso em 27-jul-2017.
7. BRASIL. **Lei nº 12.527/2011**. Regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas. Essa norma entrou em vigor em 16 de maio de 2012 e criou mecanismos que possibilitam, a qualquer pessoa, física ou jurídica, sem necessidade de apresentar motivo, o recebimento de informações públicas dos órgãos e entidades. Disponível: <http://www.acessoinformacao.gov.br/assuntos/conheca-seu-direito/a-lei-de-acesso-a-informacao>. Acesso em: 30-jul-2017.
8. BRASIL. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto Nº 5.482, de 30 de junho de 2005**. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores – Internet. Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30-jul-2017.
9. BRASIL. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível: Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30-jul-2017.
10. BRASIL. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei No 8.159, de 8 de Janeiro de 1991**. Regulamento Vide Decreto nº 4.553, de 27.12.02. Dispõe sobre a política nacional de arquivos públicos e privados e dá outras providências. Disponível: Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30-jul-2017.
11. BRASIL. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Nº 8.429, de 2 de Junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível: Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30-jul-2017.
12. BRASIL. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Nº 9.507, de 12 de novembro de 1997**. Regula o direito de acesso a informações e disciplina o rito processual do habeas data. Disponível: Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30-jul-2017.
13. BRASIL. Legislação citada anexada pela coordenação de estudos legislativos – Cedi; **Lei Nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30-jul-2017.
14. BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei Complementar 101/00. | Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101/00 | Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30-jul-2017.
15. CARVALHO, Maria do Socorro Macedo Vieira de; TONET, Helena Correa. Qualidade na administração pública. **Trabalho premiado ("m primeiro lugar no Concurso de Monografias, promovido pelo IDR/CEB/BRB, sobre o tema Qualidade na Administração Pública**. 1994. Sistema de Bibliotecas FGV. Disponível: bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article. Acesso em 30-jul-2017.
16. DEMING, Edwards; JURAN, Joseph M.; FEIGENBAUM, Armand V. 'How to Build Quality,' **Economist**, 23 de setembro de 1989, 91-92. Disponível: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.

17. FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23ª. Ed. São Paulo, Atlas, 1996.
18. IMAI, Masaaki (1992). Kaizen: A Estratégia para o Sucesso Competitivo, **IMAM**, ISBN 85-89824-33-0. Disponível: <https://pt.wikipedia.org/wiki/5S>. Acesso em 29-jul-2017.
19. MEDEIROS, Alexsandro M. **Humanidades e Política**. 2017). Disponível: <http://www.portalconscienciapolitica.com.br>. Acesso em 27-jul-2017.
20. MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa Social**. Teoria, método e criatividade. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001.
21. MIRANDA, Kesiane Pozzebon Feitoza; SILVA, Maria Eliane Pereira da. Ética, Educação e Docência no Ensino Superior: O Professor em Perspectiva. **JNT - Facit Business and Technology Journal**. ISSN 2526-4281. v. 1, n. 3 (2017). Disponível: <http://revistas.faculdefacit.edu.br/index.php/JNT>. Acesso em: 30-jul-2017.
22. MOREIRA, Lusimar Aparecida Santos Pereira; TASHIMA, Lucélia da Costa Nogueira. **Auditoria governamental como instrumento de transparência para a gestão pública**. Disponível: <https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/fonoaudiologia/auditoria-governamental-como-instrumento-de-transparencia-para-a-gestao-publica/14847>; 2012. Acesso em: 30-jul-2017.
23. MITJÁNS MARTINEZ, Albertina. A Teoria da Subjetividade de González Rey: Uma expressão do paradigma da complexidade na Psicologia. In: Fernando González Rey (Org.). **Subjetividade, Complexidade e Pesquisa em Psicologia**. São Paulo: Thompson, 2005.
24. NICOLAU, Janaína. **Serviço Público**. Fonte: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticia>. Acesso em 28-jul-2017.
25. PIETRO, Maria Silva de. **O que-se-entende-por-serviço-publico-e-quais-principios-estao-a-ele-relacionados**. Fonte: <https://lfg.jusbrasil.com.br>. Acesso em 28-jul-2017.
26. RACHEL, Andrea Russar (2006). **O que-se-entende-por-serviço-publico-e-quais-principios-estao-a-ele-relacionados**. <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/554734/o-que-se-entende-por-serviço-publico-e-quais-principios-estao-a-ele-relacionados-andrea-russar-rachel>. Acesso em 28-jul-2017.
27. RUBIO, Alessandra Cristina; SILVA, Josiane Marcacini; GUIMARÃES, Thiago Silva. **Auditoria Interna e sua importância para as organizações**. 2008. Curso de Administração da Faculdade do Pantanal- FAPAN e da Universidade do Estado de Mato Grosso-UNEMAT, Cáceres-MT. Material recebido por e-mail: ale_rubio9@hotmail.com.
28. SALES, Cleber Tavares de. **Transparência no Setor Público**: acessibilidade aos dados e informações do Setor Público. Programa de Pós Graduação em Administração Pública. Universidade Federal de Lavras. Material em Power Point. 2015. Disponível: www.prpg.ufla.br/admpublica/wp.../2.Apresentação-Cleber-Tavares-de-Sales-.pdf. Acesso em 30-jul-2017.
29. SALES, Cleber Tavares de. **A Comunicação Interna em uma Universidade Pública**: Perspectivas e Possibilidades. Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública. Orientador Dr. Elias Rodrigues de Oliveira. Disponível: http://www.prpg.ufla.br/admpublica/wp-content/uploads/2015/12/dissertacao_cleber.pdf. Acesso em: 30-jul-2017.
30. SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 21 ed. São Paulo: Cortez, 2000.
31. SILVA, Marlon Luiz de Freitas. **Auditoria interna e auditoria externa**: Quais as principais diferenças. (2014). <http://www.carreiradeauditor.com> e <http://www.conaaud.com.br>. Acesso em 28-jul-2017.
32. SOUSA, Rosineide Magalhães de; ALMEIDA, Severina Alves de; LYRA, Jairo Roberto Mendonça; SOUSA, Jane Guimarães; DOS SANTOS, Elizeu José. Apinajé Intercultural Bilingual School: For An Education Beyond The Ethnic Frontier. **JNT - Facit Business and Technology Journal**. ISSN 2526-4281. v. 1, n. 1 (2017). Disponível: <http://revistas.faculdefacit.edu.br/index.php/JNT>. Acesso em: 30-jul-2017.

SITES CONSULTADOS

<http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administra%C3%A7%C3%A3o-publica>. Acesso em 27-jul-2017.

<http://www.portalconscienciapolitica.com.br>. Acesso em 27-jul-2017.

<http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administr-publica>. Acesso em 27-jul-2017.

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/auditoria.htm>. Acesso em 28-jul-2017, s/p.).