



**VIII Encontro Brasileiro de Administração Pública**

ISSN: 2594-5688

Sociedade Brasileira de Administração Pública

**RELATO TÉCNICO**

**AUDITANDO OS AUDITORES OS RESULTADOS DA  
IMPLEMENTAÇÃO DO MANUAL DE ORIENTAÇÕES  
TÉCNICAS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA  
GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO FEDERAL.**

**JAMES BATISTA VIEIRA, ROSINALVA DE SOUZA SANTOS, LUCAS DE ALCÂNTARA SANTOS**

**GT 20 - GOVERNANÇA, RISCOS E INTEGRIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA RELATO TÉCNICO**

VIII Encontro Brasileiro de Administração Pública, Brasília/DF, 3 a 5 de novembro de 2021.  
Sociedade Brasileira de Administração Pública (SBAP)  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)  
Brasil

Disponível em: <https://sbap.org.br/>

## **Auditando os auditores: os resultados da implementação do manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal.**

**Resumo:** Este relato analisa 750 relatórios de auditoria da CGU produzidos após a aprovação do manual de orientações técnicas que define os princípios, conceitos e diretrizes para a prática da auditoria interna governamental. Os resultados indicam que nenhum relatório de auditoria comunica os resultados por meio de uma matriz de achados, somente 31% explicitam as “questões de auditoria”, 55% esclarecem sobre os “critérios” de auditoria, 42% identificam as “causas dos achados” e 52% apresentam “recomendações”. O estudo indica procedimentos para que as unidades regionais da CGU observem os quesitos de comunicação dos resultados que asseguram a preservação e geração de valor.

**Área de intervenção:** planejamento e gestão

**Fase da política pública:** implementação

### **Introdução**

Como a Controladoria-Geral da União (CGU) reporta seus achados e pode contribuir para o aprimoramento da gestão pública? O processo de institucionalização da CGU, que é o órgão de controle interno do poder executivo federal, teve início em 2 de abril de 2001, pela unificação de diversos órgão e unidades de auditoria, ouvidoria e corregedoria. Nos anos subsequentes, a CGU assumiu as atribuições típicas de uma agência pública anticorrupção, como a promoção da transparência, aperfeiçoamento dos mecanismos de controle etc.

A CGU realiza diversas ações relacionadas a prevenção e ao combate à corrupção, mas seu principal produto consiste nos relatórios de auditoria que descrevem os achados da fiscalização realizada nos órgãos da administração direta e indireta do Governo Federal e na aplicação de recursos públicos federais por organizações não-governamentais, estados, municípios, inclusive por meio do Programa de fiscalização a partir de sorteios públicos. Esse produto tem relevante impacto não somente para combater, identificando e posteriormente sancionando os eventuais casos de corrupção; mas, principalmente, recomendando e disseminando boas práticas gerenciais que irão contribuir para prevenir a corrupção e também elevar a eficiência pública.

Neste relatório-técnico analisamos em que medida, os relatórios da CGU publicados após a aprovação do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, observam, ou não, os parâmetros recomendados de comunicação dos resultados da auditoria governamental.

## Referencial e Metodologia

A função de controle é crucial dentro do ciclo gerencial, pois é responsável por assegurar que as atividades executadas estejam de acordo com os objetivos estabelecidos na fase de planejamento. Ao padronizar os procedimentos de auditoria, conforme as melhores práticas nacionais e internacionais, o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU deu uma importante contribuição para esse processo de aperfeiçoamento da cadeia de valor no Poder Executivo Federal.

Entretanto, a comunicação dos resultados, por meio da publicação dos relatórios, é uma etapa fundamental da auditoria interna governamental que, de acordo com a Instrução Normativa SFC nº 03 de 2017, é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações da organização. O principal objetivo dessa atividade é auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Ou seja, o estabelecimento de critérios e as recomendações estão no cerne da atividade de auditoria que visa preservar e adicionar valor público (INTOSAI, 2013, 2016a, 2016b).

As atividades de auditoria interna governamental podem ser realizadas por meio da avaliação e da consultoria e no caso da CGU também da apuração (Lei nº 10.180/2001). A avaliação consiste na obtenção e na análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria. A consultoria consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados prestados à alta administração com a finalidade de apoiar as operações da unidade. Por fim, a apuração consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais (BRASIL, 2017).

Os resultados desse estudo foram obtidos a partir de análise dos relatórios de auditoria interna governamental publicados, entre os dias 01 de janeiro de 2018 e 02 de junho de 2021, no endereço eletrônico da CGU.<sup>1</sup> Como o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC nº 03, de 09 de junho de 2017, entrou em vigor 180 dias após a publicação, só faria sentido analisar os relatórios produzidos a partir de 2018. Segundo o sistema de pesquisas de relatório da CGU, nesse período foram publicados 4.173 relatórios. Foram analisados 750 casos (relatórios de auditoria) que correspondem a uma amostra de aproximadamente 12% da população (número total de

---

<sup>1</sup> Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/>

relatórios publicados no período). Desse montante, 550 relatórios de auditoria foram publicados em 2018 e os demais 200 no ano de 2021. O quadro (1) descreve a quantidade de relatórios analisados por estado.

**Quadro 1. Casos por Unidade da Federação**

UF	N
Acre	6
Alagoas	8
Amazonas	11
Amapá	9
Bahia	67
Ceará	18
Distrito Federal	139
Espírito Santo	22
Goiás	40
Maranhão	6
Minas Gerais	57
Mato Grosso do Sul	13
Mato Grosso	7
Pará	24
Paraíba	18
Pernambuco	35
Piauí	10
Paraná	33
Rio de Janeiro	57
Rio Grande do Norte	13
Rio Grande do Sul	20
Rondônia	9
Roraima	10
Santa Catarina	31
Sergipe	22
São Paulo	57
Tocantins	8
<b>TOTAL</b>	<b>750</b>

Segundo os critérios estabelecidos pela CGU, 31% dos relatórios foram classificados como de avaliação. Quanto ao tipo de serviço de auditoria realizada, 12% eram de apuração, 87% de avaliação, 3% de consultoria e 3% não se aplicava. Quanto ao grupo, 53% eram seleção baseada em riscos, 12% eram avaliações da prestação anual de contas, 2,5% eram avaliação dos contratos de recursos externos, 8,5% eram demandas externas e representações, 2,5% eram fiscalização de entes federativos e 21,6% eram outros. Por fim, 74% dos relatórios de auditoria analisados foram publicados em 2018 e 26% em 2021.

Após a leitura, cada relatório foi classificado segundo a presença ou ausência de 15 indicadores, conforme recomenda o Manual de Orientações Técnicas. Em suma, os pesquisadores buscaram primeiro a matriz de achados completa, se não encontrarem, extraem da leitura do relatório a análise dos elementos que compõem a matriz de achados, conforme recomenda o Manual de Orientações Técnicas.

**Quadro 2. Indicadores**

<b>Código</b>	<b>Critério</b>	<b>Detalhamento</b>
Matriz	Matriz de achados	
A	Questões de Auditoria	objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas
B	Subquestões de Auditoria	são desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem, no conjunto, respondê-la
C	Descrição sumária	apresenta a situação encontrada de forma resumida, de modo a antecipar a leitura do fato
D	Critério (O que deveria ser?)	padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado
E	Condição ou situação encontrada (O que é?)	situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria
F	Evidências	são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria
G	Informação extraída das evidências	breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada
H	Causas	é a razão para a existência de diferença entre critério e condição
I	Efeitos	é a consequência da divergência entre a condição e o critério
J	Boas Práticas	ações identificadas em outros trabalhos de auditoria que levam a bom desempenho e subsidiam as recomendações
K	Recomendações	ações que a UAIG solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos
L	Benefícios esperados	melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações
M	Manifestação	respostas da unidade auditada
W	Conclusões	conclusão do trabalho de auditoria interna governamental

Quando o conteúdo do indicador é identificado no relatório, é atribuído o valor (1). Quando o conteúdo do indicador não é identificado no relatório, é atribuído o valor (0). Não foi realizada avaliação sobre a qualidade desses itens (por exemplo, a relevância, a viabilidade, a relação custo-benefício das recomendações e etc.), pois a análise se refere unicamente a presença, ou ausência, do item/indicador no relatório de auditoria. As análises, baseadas em estatísticas descritivas, correspondem a contagem desses itens. A análise descritiva dos dados foi realizada por meio do software Microsoft Excel®. Essa análise nos permite avaliar os resultados da implementação do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

## Resultados

A frequência dos indicadores, total e por estado, foi descrita no quadro (3). Nenhum dos relatórios de auditoria governamental analisados observou a recomendação do Manual de Orientações Técnicas e apresentou os achados de auditoria por meio de uma matriz de achados.

**Quadro 3. Resultado total e por estado**

UF	Matriz	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	W
AC	0%	17%	0%	67%	50%	100%	100%	83%	17%	0%	0%	50%	17%	83%	100%
AL	0%	0%	0%	25%	38%	100%	88%	88%	63%	13%	0%	75%	0%	100%	100%
AM	0%	64%	0%	36%	55%	100%	73%	73%	55%	9%	9%	73%	0%	91%	91%
AP	0%	11%	0%	44%	56%	100%	89%	89%	44%	11%	0%	56%	0%	78%	100%
BA	0%	10%	2%	37%	34%	100%	85%	79%	12%	8%	2%	15%	3%	78%	96%
CE	0%	22%	6%	50%	39%	100%	89%	88%	22%	11%	6%	28%	17%	89%	100%
DF	0%	40%	14%	66%	77%	100%	93%	91%	55%	24%	7%	73%	19%	78%	99%
ES	0%	86%	18%	64%	86%	100%	91%	91%	41%	24%	0%	68%	41%	73%	100%
GO	0%	23%	13%	58%	43%	98%	83%	70%	33%	10%	0%	28%	8%	65%	100%
MA	0%	0%	0%	50%	0%	100%	67%	67%	0%	0%	0%	0%	0%	83%	100%
MG	0%	42%	14%	77%	58%	98%	75%	72%	35%	9%	2%	51%	11%	86%	98%
MS	0%	54%	31%	62%	69%	100%	100%	100%	23%	8%	0%	31%	8%	-92%	100%
MT	0%	43%	14%	43%	57%	100%	100%	86%	29%	0%	14%	57%	0%	100%	100%
PA	0%	42%	0%	83%	71%	100%	88%	88%	29%	13%	8%	38%	4%	83%	100%
PB	0%	17%	6%	67%	39%	100%	67%	67%	44%	17%	0%	44%	17%	89%	89%
PE	0%	31%	0%	71%	66%	100%	94%	94%	46%	11%	3%	57%	23%	89%	100%
PI	0%	40%	10%	40%	80%	100%	100%	90%	30%	10%	0%	50%	10%	80%	100%
PR	0%	24%	12%	70%	30%	100%	91%	79%	39%	12%	3%	33%	15%	85%	100%
RJ	0%	35%	5%	63%	65%	100%	95%	93%	68%	12%	2%	90%	18%	93%	100%
RN	0%	23%	8%	46%	31%	100%	100%	100%	54%	23%	0%	62%	7%	100%	100%
RO	0%	67%	44%	100%	89%	100%	100%	100%	44%	0%	0%	78%	0%	100%	100%
RR	0%	20%	0%	60%	70%	100%	100%	100%	40%	20%	0%	70%	10%	90%	100%
RS	0%	30%	10%	25%	35%	100%	90%	90%	55%	0%	20%	30%	0%	90%	100%
SC	0%	29%	0%	58%	39%	97%	87%	81%	42%	10%	32%	36%	7%	74%	100%
SE	0%	36%	5%	50%	64%	100%	100%	96%	64%	5%	0%	59%	18%	91%	100%
SP	0%	53%	0%	53%	30%	100%	98%	97%	39%	5%	0%	46%	2%	86%	100%
TO	0%	38%	25%	75%	63%	100%	75%	75%	25%	25%	0%	63%	13%	88%	100%
<b>TOTAL</b>	<b>0%</b>	<b>31%</b>	<b>8%</b>	<b>59%</b>	<b>55%</b>	<b>100%</b>	<b>90%</b>	<b>86%</b>	<b>42%</b>	<b>13%</b>	<b>3%</b>	<b>52%</b>	<b>12%</b>	<b>84%</b>	<b>99%</b>

Quando analisamos os critérios individualmente, é possível identificar que quase a totalidade dos casos apresentam “a situação encontrada” e “conclusões” e aproximadamente 90% apresentam “evidências” desses achados. Por outro lado, somente 3% dos relatórios analisados indicam “boas práticas” e 12% descrevem os “benefícios esperados das recomendações”. É preocupante que apenas 31% dos relatórios de auditoria especifiquem as “questões de auditoria”, 55% esclareçam os “critérios de auditoria”, 42% identifiquem as

“causas dos achados” e 52% apresentem as “recomendações” para a melhoria. Aliás, apresentar as recomendações é considerada pelo Manual de Orientações Técnicas uma informação essencial do relatório.

**Quadro 4. Frequência média por estados**

<b>Estado</b>	<b>média</b>
Maranhão	31,1%
Bahia	37,3%
Mato Grosso do Sul	39,5%
Goiás	41,8%
Paraíba	44,1%
Ceará	44,4%
Rio Grande do Sul	45,0%
Amapá	45,2%
Acre	45,6%
Alagoas	45,8%
Santa Catarina	46,0%
Paraná	46,3%
São Paulo	47,2%
Amazonas	48,5%
Minas Gerais	48,5%
Piauí	49,3%
Mato Grosso	49,5%
Pará	49,7%
Rio Grande do Norte	50,2%
Tocantins	50,8%
Roraima	52,0%
Pernambuco	52,4%
Sergipe	52,4%
Distrito Federal	55,7%
Rio de Janeiro	55,9%
Espírito Santo	58,9%
Rondônia	61,5%

Como a supervisão dos relatórios de auditoria é realizada pelas unidades estaduais, denominadas regionais da CGU, é fundamental considerar essas diferenças. Em média, os estados de Rondônia, Espírito Santo, Rio de Janeiro e Distrito Federal observam com maior frequência esses indicadores (aproximadamente 50%) do que os estados do Maranhão, da Bahia e do Mato Grosso do Sul (aproximadamente 30%).

Quando comparamos os resultados por tipo de serviço de auditoria realizado (avaliação, consultoria ou apuração), observamos que existe poucas variações, especialmente entre os serviços de avaliação e apuração. Além disso, a amostra conta com um número muito reduzido

de relatórios de consultoria. A diferença mais significativa existe na identificação das “causas”, pois nos relatórios de avaliação esse quesito está presente em 47% dos relatórios e nas apurações em somente 6,7% dos relatórios analisados.

**Quadro 5. Resultados por tipo de serviço de auditoria**

	<b>Avaliação</b>	<b>Consultoria</b>	<b>Apuração</b>	<b>Não se aplica</b>
<b>Matriz</b>	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
<b>A</b>	37,5%	0,0%	13,3%	0,0%
<b>B</b>	9,1%	0,0%	3,3%	0,0%
<b>C</b>	58,1%	0,0%	70,0%	50,0%
<b>D</b>	54,6%	0,0%	57,8%	100,0%
<b>E</b>	99,5%	100,0%	100,0%	100,0%
<b>F</b>	88,7%	100,0%	95,6%	100,0%
<b>G</b>	85,1%	100,0%	94,4%	100,0%
<b>H</b>	47,0%	0,0%	6,7%	50,0%
<b>I</b>	12,3%	50,0%	13,3%	50,0%
<b>J</b>	3,4%	0,0%	1,1%	50,0%
<b>K</b>	54,1%	100,0%	32,2%	100,0%
<b>L</b>	12,7%	0,0%	6,7%	50,0%
<b>M</b>	82,9%	50,0%	87,8%	100,0%
<b>W</b>	99,4%	100,0%	94,4%	100,0%
<b>Média (A-W)</b>	53,2%	42,9%	48,3%	67,9%
<b>N de Casos</b>	656	2	90	2

Merece destaque o fato de que mesmo nos relatórios de serviço de avaliação, a frequência de “recomendações” é muito baixa (54%), assim como a da discriminação dos “benefícios esperados” pela sua adoção (13%), violando assim os propósitos de aprendizado e aprimoramento que estão implícitos na realização desse tipo de auditoria interna governamental. Nesse mesmo sentido, também é preocupando que os relatórios de apuração apresentem as “evidências” (95%), mas não consigam explicitar as suas “causas” (6,7%). Por fim, analisamos se existe uma variação entre o ano de 2018 (primeiro ano após a adoção do Manual Técnico) e o ano de 2021 (quarto ano após a adoção do Manual Técnico).

Os resultados indicam que, em média, desconsiderando o indicador “matriz de achado”, os demais indicadores estiveram presentes em 53,2% dos relatórios de avaliação, em 42,9% dos relatórios de consultoria, em 48,3% dos relatórios de apuração e em 67,9% dos relatórios em que essa classificação não se aplica. Os testes de diferença de média (ANOVA), evidenciam que existe uma diferença estatisticamente significativa para os indicadores A, H, J, K e W em que o serviço de avaliação obteve uma frequência superior ( $\alpha=0.001$ ).

Por fim, analisamos a possível diferença entre o primeiro e o quarto ano após a aprovação do Manual Técnico. Os resultados indicam que, em média, desconsiderando o indicador “matriz de achados”, os demais indicadores estiveram presentes em 47% dos relatórios em 2018 e em 67% dos relatórios em 2021. Houve, em média, um aumento de 20% na frequência desses indicadores nos relatórios de auditoria. Os maiores aumentos percentuais foram observados para os indicadores de “critério” (52%), “benefícios esperados” (42%) e “efeitos” (41%). Os testes de diferença de média (ANOVA), evidenciam que existe uma diferença estatisticamente significativa para os indicadores A, B, C, D, F, G, I, K e L em que a frequência desses indicadores foi superior no ano de 2021 ( $\alpha=0.001$ ).

**Quadro 6. Resultados por ano de publicação do relatório**

	2018	2021	(2021-2018)
<b>Matriz</b>	0%	0%	0%
<b>A</b>	21%	59%	38%
<b>B</b>	5%	17%	12%
<b>C</b>	50%	85%	34%
<b>D</b>	41%	93%	52%
<b>E</b>	100%	100%	0%
<b>F</b>	86%	99%	12%
<b>G</b>	82%	99%	17%
<b>H</b>	42%	43%	1%
<b>I</b>	2%	43%	41%
<b>J</b>	3%	4%	0%
<b>K</b>	44%	72%	28%
<b>L</b>	1%	43%	42%
<b>M</b>	82%	88%	6%
<b>W</b>	99%	98%	-1%
<b>Média</b>	<b>47%</b>	<b>67%</b>	<b>20%</b>

Esses resultados nos permitem inferir que, apesar da melhoria observada ao longo dos últimos quatro anos, após a adoção do Manual Técnico, existe margem para aprimoramento dos relatórios de auditoria interna governamental da CGU, especialmente no que tange a comunicação dos quesitos de “questões de auditoria”, “critérios de auditoria”, “causas”, “recomendações” e “benefícios esperados das recomendações”.

### **Recomendações**

Segundo, Luís Carlos Bresser-Pereira (1998) e Carolyn Hill e Laurence Lynn (2009), a institucionalização e as reformas institucionais devem observar, concomitantemente, três dimensões: a estrutural (legal), a gerencial (habilidades técnicas, de empreendedorismo e

liderança) e a cultural (valores, princípios e motivação pessoal). Na prática, isso significa que é necessário alinhar as normas, a cultura e as práticas de gestão, por meio de instituições formais (como regras e processos) e informais (como práticas e valores). Reformar a lei e os regulamentos sem que haja uma mudança nos processos de gestão e eventualmente uma formação adequada das partes interessadas gera ineficiências. Da mesma forma, todo o treinamento técnico pode ser prejudicado se não for acompanhado de mudanças nos valores e crenças dos agentes responsáveis por dar-lhe cumprimento. Soluções institucionais de melhor qualidade alinham normas às práticas e valores. Nesse sentido, fica claro, com base nos resultados apresentados, que não basta somente aprovar o Manual Técnico, é preciso implementá-lo adequadamente.

Como as unidades de auditoria interna governamental dos estados detêm autonomia, é crucial que os supervisores regionais garantam que a forma de comunicação dos resultados disposta no Manual Técnico seja observada – especialmente no que diz respeito aos seus elementos fundamentais, como as “questões de auditoria” e as “recomendações”. Os processos de revisão interna das Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) devem incorporar o formato disposto na regulação interna da CGU e só aprovar a publicação daqueles documentos que explicitem os referidos quesitos. Desta forma a CGU reconhecerá, não só de direito (como dispões o manual técnico), mas também de fato, que esses elementos de comunicação são cruciais para assegurar a preservação e a geração de valor público.

Por fim, não menos importante, os auditores devem reconhecer que seus esforços para explicitar todos os quesitos de auditoria são cruciais na cadeia de valor da organização e, inclusive incorporar a cultura de transparência para registrar e comunicar claramente os critérios de auditoria, identificar as causas e efeitos dos achados, apresentar as recomendações de melhoria, registrar e compartilhar boas práticas. É possível que muitos desses quesitos sejam tratados de maneira informal durante o processo de auditoria, mas a sua comunicação formal, nos relatórios de auditoria, são fundamentais para assegurar os valores da transparência pública. Para tanto, é necessário o exercício da liderança, por parte dos supervisores regionais, combinada com um treinamento efetivo dos auditores, capacitando-os a reportar adequadamente os achados de auditoria.

### **Considerações Finais**

De acordo com os resultados, é possível concluir sobre a necessidade de aprimorar a comunicação dos resultados da auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal por meio de relatórios completos que abarquem todos os quesitos dispostos nas orientações

técnicas vigentes. Apesar dos avanços observados nos relatórios publicados em 2021, quando comparados com os de 2018, ainda existe a necessidade de incorporar quesitos elementares como as “questões de auditoria”, os “critérios de auditoria”, as “causas”, as “recomendações” e os “benefícios esperados das recomendações” para assegurar que os serviços de auditoria possam efetivamente contribuir para a preservação e a geração de valor público nas organizações públicas.

De forma a assegurar o alcance desses resultados, recomenda-se um alinhamento entre as dimensões legais, gerenciais e culturais dos agentes envolvidos no processo de auditoria de forma a, garantida a independência técnica: 1) assegurar a unidade de procedimentos e a forma de comunicação disposta no Manual Técnico; 2) incentivar os dirigentes regionais a aprimorar a supervisão gerencial que deve ocorrer sobre os relatórios a serem publicados; 3) promover a qualificação contínua dos auditores para garantir seu alinhamento aos valores da CGU.

Desta forma, pesquisas futuras poderão avançar sobre a análise da qualidade da auditoria interna governamental, observados todos os quesitos dispostos no Manual Técnico. Além disso, a expansão da amostra (relatórios de auditoria), abarcando os anos de 2019 e 2020, também poderá, com a continuidade dessa pesquisa, revelar com maior confiabilidade e detalhes as fragilidades de comunicação identificadas nesse relato técnico.

## **Referências**

- BRASIL. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma do Estado para a Cidadania. A reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. Brasília: ENAP/Editora 34, 1998.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 100: *Fundamental Principles of Public Sector Auditing*. Beijing, 2013.
- \_\_\_\_\_. ISSAI 3000: *Standard for Performance Auditing*. Viena, 2016a.
- \_\_\_\_\_. ISSAI 4000: *Compliance Audit Standard*. Viena, 2016b.
- HILL, Carolyn; LYNN, Laurence. *Public Management. A three-dimensional approach*. Washington: CQ Press, 2009.